

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

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

عنوان المذكرة:

التدقيق الداخلي أداة لتمويل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن للغرب ORAVIO-

تحت إشراف الأستاذة:

بسدادات كريمة

من إعداد الطالبة:

لزرق إيمان

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ محاضر	أ/ بن شني يوسف
مقررا	أستاذة محاضرة	أ/ بسدادات كريمة
مناقشا	أستاذ محاضر	أ/ بن شني عبد القادر

السنة الجامعية: 2016/2015.



الشكر

الحمد و الشكر لله حمدا كثيرا وما التوفيق إلا بالله واشهد أن محمد رسول الله
خيله وصفيه من خلقه.

أتقدم بالشكر لكل من ساهم في إتمام هذا العمل من قريب أو بعيد وخص
بالذكر:

والدي الغاليين.

الأستاذة بسدات كريمة.

كل موظفي مجمع تربية الدواجن للغرب.

إلى كل من علمني حرفه في كل مشوار دراسة.

الإهداء

بأسمى معاني الوفاء أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى والدين الكريمين

أمي التي كانت لي مثال في الصبر والوفاء والأمل إلى من بثت في نفسي حافز
المثابرة وأنارت دربي بطواتها ووالدي الذي كان في كل خطوات حياتي
دعماً وسنداً.

إلى جدي وجدتي رحمهما الله .

إلى جدي وجدتي أطال الله في عمرهما.

إلى الغاليين على قلبي اخوي وأختي.

إلى كل أهلي وأقاربي.

إلى صديقتي ورفيقة دربي.

إلى كل زميلات وزملاء الدراسة.

إلى كل من يعرفني.

خطة البحث

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المطلب الأول: تطور التاريخي وتعريف التدقيق

المطلب الثاني: معايير التدقيق

المطلب الثالث: أهمية وأنواع التدقيق

المبحث الثاني: مدخل للتدقيق الداخلي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

المطلب الثالث: وظائف وأنواع التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: أسس التدقيق الداخلي

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي

المطلب الثاني: القواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق الداخلي

المطلب الثالث: صلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي

خلاصة

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر

تمهيد

المبحث الأول: ماهية المخاطر

المطلب الأول: مفهوم المخاطر

المطلب الثاني: أدوات وقواعد إدارة المخاطر

المطلب الثالث: تقنيات تحديد والتعامل مع المخاطر

المبحث الثاني: مدخل لإدارة المخاطر

المطلب الأول: مفهوم إدارة المخاطر

المطلب الثاني: أنواع المخاطر

المطلب الثالث: خطوات وأهداف إدارة المخاطر

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر

المطلب الأول: أسلوب التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر

المطلب الثاني: جمع أدلة الإثبات

المطلب الثالث: إعداد التقرير

خلاصة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في مؤسسة تربية الدواجن للغرب ORAVIO

تمهيد

المبحث الأول: تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب

المطلب الأول: لمحة تاريخية والتعريف بمجمع تربية الدواجن للغرب

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي وفروع مجمع تربية الدواجن للغرب

المطلب الثالث: وظائف وسياسة العامة لمجمع تربية الدواجن للغرب

المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي في مجمع تربية الدواجن للغرب

المطلب الأول: دليل إجراءات التدقيق الداخلي

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية لمجمع تربية الدواجن للغرب

المطلب الثالث: برنامج التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في مجمع تربية الدواجن للغرب

المطلب الأول: أهم المخاطر التي يواجهها مجمع تربية الدواجن للغرب

المطلب الثاني: إدارة المخاطر في مجمع تربية الدواجن للغرب

المطلب الثالث: تقرير المدقق الداخلي

خلاصة

الخاتمة العامة.

قائمة الجداول
والأشكال والملامح

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
04	التطور التاريخي للتدقيق	(1-1)
09	معايير التدقيق الدولية	(2-1)
16	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي	(3-1)
20	تطور تعريف التدقيق الداخلي	(4-1)
23	تطور أهداف التدقيق الداخلي	(5-1)
28	الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي الحديثة	(6-1)
58	المخاطر ونشاط التدقيق الداخلي	(1-2)
75	توزيع السنوي للموظفين لسنة 2015	(1-3)
83	برنامج التدقيق الداخلي لمجمع تربية الدواجن للغرب	(2-3)
87	المخاطر التقنية	(3-3)
88	بعض نتائج سنة 2015	(4-3)
89	المخاطر الأخرى	(5-3)
92	مخطط للوقاية	(6-3)
95	أهم التوصيات لسنة 2015/12/31	(7-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم
08	معايير التدقيق المتعارف عليها	(1-1)
12	التدقيق و الحد من تباين في المعلومات	(2-1)
17	أنواع التدقيق	(3-1)
40	أنواع المخاطر	(1-2)
46	عملية إدارة المخاطر	(2-2)
56	خطوات إدارة المخاطر	(3-2)
71	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تربية الدواجن للغرب	(1-3)
73	وحدات وفروع مؤسسة تربية الدواجن للغرب	(2-3)

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة	المعنى باللغة العربية
IIA	Institute Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
COSO	Committe of Sponsoring Organization of the Treadway Commisson	لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل التابع للجنة تريدوي
ISO	International Standards Organization	المنظمة المعايير الدولية
IAASB	International Audit and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم
112	توزيع الموظفين 31 ديسمبر 2015	01
113	برنامج التدقيق الداخلي	02
115	تقرير المدقق الداخلي عن إحدى الوحدات	03
117	نتائج سنة 2015	04
124	نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي لسنة 2015	05
130	المبيعات لكل وحدة إنتاج	06
131	لوحة القيادة	07

المقدمة العامة

التطور الذي شهده العالم على مر العصور خاصة التطور العلمي الذي مسا كل مجالات بما فيها المجال الاقتصادي الذي صاحبه تطور على مستوى حجم و نشاطات المؤسسة الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة تنفصل فيها الملكية عن الإدارة وذات عمليات متشعبة الأمر الذي أوجب ضرورة اهتمام إلى وسائل أو وظائف تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم وأيضاً الاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء وتلاعب إذ يأتي في مقدمة هذه الوظائف التدقيق الداخلي.

يعد التدقيق الداخلي من أهم الوظائف في المؤسسة نظراً لدوره في اكتشاف الغش و الأخطاء بالإضافة إلى تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة و تزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات المساعد في إتخاذ القرارات المهمة في المؤسسة.

كما أن في ظل التطورات التكنولوجية في مجال الاتصال و عولمة الاقتصاد وتحرر الأسواق الأمر الذي أدى إلى اشتداد المنافسة بين المؤسسات من جهة ومن جهة أخرى زيادة حجم المخاطر التي تهدد وجودها وإستمراريتها وما يزيد تقوية هذه المخاطر هو تعدد مصادرها ومسبباتها، وكذا الدرجة العالية من حالة عدم التأكد والغموض الذي يلفها يجعل التوقع والتنبؤ بها يبدو من الأمور الصعبة وبالتالي فإن مسألة ضمان البقاء والنجاح لم يعد بالأمر السهل بل يتطلب يقظة وحنكة من طرف الإدارة من أجل مواجهة وتحكم في المخاطر وبوضوح أكبر إن عملية قياس مقدار عدم التأكد وتحديد المخاطر هي مهمة إدارة المخاطر، حيث أن إدارة المخاطر ركيزة أساسية لأي مؤسسة اقتصادية تسعى لأن تكون رقماً صعباً في ظل عالم يحفه المخاطر من كل جانب لأن إدارة المخاطر كفيلة بإيجاد طرق فعالة وأفضل الأساليب على الأقل للحد من أثر السلبي على القرارات المتخذة وعلى نشاط المؤسسة ككل لأنها تقوم على أساس منهجية محددة في التعامل مع المخاطر.

■ الإشكالية:

بناء على ما تقدم قمنا بصياغة الإشكالية على النحو التالي:

-ما مدى فعالية التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية ؟

■ الأسئلة الفرعية:

وتفرع من الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

-ما هي أسس التدقيق الداخلي ؟

-ما هي الخطوات المتبعة لإدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية ؟

-هل هناك إدراك ووعي بضرورة وجود إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية ؟

-كيف يساهم التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر؟

■ فرضيات الدراسة:

قصد الإلمام ببحوثات الموضوع ومحاولة الإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية قمنا بصياغة مجموعة من

الفرضيات المبدئية لإثبات صحتها من خطئها وهي:

-تحديد المخاطر وتقييمها تقع على عاتق المدقق الداخلي.

-عدم الاهتمام بالمخاطر وتجاهلها يمكن أن يهدد استقرار المالي للمؤسسة الاقتصادية وإستمراريتها.

-يتم تخصيص قسم خاص بإدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية كما يتم إعداد مخطط عملي مسبق

لإدارة المخاطر ومعالجتها.

-التدقيق الداخلي يدعم إدارة المخاطر من خلال رصد المخاطر وإدراجها في التقرير النهائي.

■ دوافع اختيار الموضوع:

اختيارنا للموضوع يعود للأسباب التالية:

- أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية بالإضافة للتعرف أكثر على مجال عمل المدقق الداخلي.
- الموضوع يخدم تخصصنا (التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير).
- الاهتمام المتزايد بإدارة المخاطر من قبل الباحثين والدارسين في مجال الإدارة وفي المقابل عدم اهتمام أغلب المؤسسات بضرورة استحداث وظيفة خاصة بإدارة المخاطر.
- المساهمة في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع.

■ أهداف الدراسة:

- الوقوف ميدانيا على دور التدقيق الداخلي.
- محاولة معرفة كيف تتعامل المؤسسة الاقتصادية مع المخاطر التي تصادفها.
- إبراز دور التدقيق الداخلي في تقييم و تحفيز إدارة المخاطر.

■ أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الموضوع من أهمية التدقيق الداخلي لكونه يعمل على تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر باعتبارها أحد الركائز التي تساهم في رفع كفاءة المؤسسة وقدرتها التنافسية مما يدعم استقرارها و دورها الإيجابي في الاقتصاد.

■ حدود الدراسة:

تحديد الدراسة من حيث:

- المجال الزمني: الفترة ما بين (جانفي-أفريل) لسنة 2016 .
- المجال المكاني: يتمثل في مجمع تربية الدواجن للغرب بولاية مستغانم.

■ منهج الدراسة:

لكي نستطيع الإحاطة بكل جوانب الموضوع اعتمدنا على المنهج التاريخي في تناول تطور التاريخي للتدقيق من تم المنهج الوصفي باعتمادنا على الكتب والدراسات والمداخلات التي طرحت في المنتقيات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي اعتمدنا على المنهج دراسة حالة من خلال إجراء مقبلات شخصية بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي.

■ صعوبات الدراسة:

الصعوبات التي واجهتنا أثناء البحث هي:

- قلة الكتب المتخصصة في هذا المجال و التي تربط بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر.
- صعوبة الحصول على المعلومات في المؤسسة محل الدراسة و إن تم الحصول عليها تكون محدودة.
- صعوبة إسقاط الجانب النظري على التطبيقي بسبب عدم وجود إدارة متخصصة في إدارة المخاطر بالمؤسسة محل الدراسة.

■ الدراسات السابقة:

-مذكرة ماجستير تحت عنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات" من إعداد الطالبة براهيمة كتره جامعة قسطينة 2 سنة 2013-2014 كانت الإشكالية المطروحة كيف يمكن للتدقيق الداخلي المساهمة في تفعيل حوكمة الشركات وضمن مسارها التطبيقي حيث أشارت الدراسة لإدارة المخاطر كوسيلة لدعم حوكمة الشركات.

-مذكرة ماجستير تحت عنوان "إدارة المخاطر في المؤسسات الصغيرة المتوسطة" إعداد الطالب مجد بوزيدي جامعة احمد بوقرة -بومرداس سنة 2008-2009 وكانت الإشكالية المطروحة كيف للمؤسسات الصغيرة

والمتوسطة إدارة جملة المخاطر المحدقة بها أي أن الموضوع أعطى أهمية لطرق إدارة مخاطر في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فقط .

-مذكرة ماجستير تحت عنوان "دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية" إعداد الطالبة عبدلي لطيفة جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان سنة 2011-2012 وكانت الإشكالية تدور حول ما هي أهمية إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية خاصة المؤسسات الجزائرية باعتبارها كآلية إنذار مسبق في مواجهة المخاطر وهل تؤدي فعلا إلى التخفيف من حدة النتائج السلبية، ومن أهم ما خلصت إليه الدراسة هو بناء ثقافة الخطر داخل المؤسسة الاقتصادية وقابلية مواجهة الخطر وتقبلها أمر لا بد منه في المؤسسة خصوصا في ظل تزايد التغيرات وذلك من خلال تحسيس العامل بضرورة التحلي بروح المسؤولية الجماعية والعمل على مواجهة الأخطار التي تواجه المؤسساتهم بكل ما يملكون من وسائل وموارد.

■ خطوات البحث:

لدراسة الموضوع قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، خصصنا فصلين للنظري وفصل للجانب التطبيقي فتعرضنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتدقيق الداخلي بحيث عرجنا أولا على التدقيق بصفة عامة مبرزين تطوره التاريخي ومفهومه إلى جانب معايير وأهميته وأنواعه التي تأتي من ضمنها التدقيق الداخلي لنمر بعدها لخصر ماهية التدقيق الداخلي بالتطرق لمفهوم التدقيق الداخلي وأهدافه من تم وظائفه وأنواعه ثم تطرقنا إلى أسس التدقيق الداخلي التي تناولنا فيها قواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق الداخلي ومعايير وكل من الصلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي.

أما في الفصل الثاني جاء بعنوان دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر وتناولنا فيه ماهية المخاطر بتقديم مفهوم المخاطر وأنواعها وصولا إلى تقنيات تحديد والتعامل معها، وفي المبحث الثاني لهذا الفصل تعرضنا فيه لإدارة المخاطر بحيث قدمنا مفهوم إدارة المخاطر وأدواتها وقواعدها بالإضافة إلى خطوات وأهداف إدارة

المخاطر بعد ذلك تطرقنا لمساهمة التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر بتبيان أولا دور التدقيق في تقييم نظام

الرقابة لدعم إدارة المخاطر ثم تدقيق إدارة المخاطر وجمع أدلة الإثبات وأخيرا إعداد التقرير.

وبالنسبة للفصل الثالث فخصصناه لدراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب LORAVIO بدأنا بتقديم المجمع

وبعد ذلك تطرقنا لنظام التدقيق الداخلي لمجمع تربية الدواجن للغرب من تم حولنا توضيح طريقة تأثير التدقيق

الداخلي على إدارة المخاطر داخل مجمع تربية الدواجن للغرب.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق

الداخلي

تمهيد:

أخذت مهنة التدقيق اهتماما كبيرا إذ أن هذا الاهتمام نمت و تطور مع الوقت و أيضا كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي و كبر حجم المؤسسات و ازدياد الحاجة إليه و إذا سلطنا الضوء على التدقيق من الزاوية الاستقلالية فسنجد هناك تدقيق خارجي و تدقيق داخلي حيث قد تبوأ هذا الأخير أي التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات باعتباره عملية أساسية من العمليات التي تضبط الأعمال المحاسبية لأي مؤسسة بغض النظر عن طبيعة نشاطها و هو يمثل الوجه المكمل للعمل المالي و المحاسبي بصفة عامة إضافة إلى التدقيق الإداري و التدقيق التشغيلي و لا بد من إطار نظري يحكمها و لهذا أصدرت مختلف الهيئات الحكومية و المهنية و الأكاديمية جملة من المفاهيم و الأهداف و المعايير لخصر الجانب النظري فيها.

انطلاقا مما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للتدقيق الداخلي و يحوي هذا الفصل على ثلاث

مباحث:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق.
- المبحث الثاني: مدخل للتدقيق الداخلي.
- المبحث الثالث: أسس التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

تأثرت مهنة التدقيق بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور و تطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية كما يمكن ملاحظة حجم الاهتمام المتزايد الذي حضت به مهنة التدقيق، فقد شهدت عدة تطورات لتصل إلى ما هي عليه الآن إذ أصبح لها إطار نظري يصون مهنة التدقيق تجنباً لأي تأويلات قد تنعكس سلباً على جودتها ومصداقيتها و على الجانب العلمي لها، وبناءً على هذا سنتطرق في المبحث الأول إلى التطور التاريخي ومفهوم التدقيق و معاييرهِ و من تم أهمية و أنواع التدقيق.

المطلب الأول: التطور التاريخي و تعريف التدقيق.

استمدت مهنة التدقيق وجودها من حاجة الإنسان إلى التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية و التأكد من مطابقة البيانات للواقع و التي يعتمد عليها في إتخاذ كل القرارات المهمة و الحاسمة.

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق.

يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين و الإغريق و الرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها و كانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، و بعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم.¹ وقد تم ممارسة التدقيق في العصور الوسطى عن طريق السماع أيضاً حيث كان وكلاء الملاك الإقطاعيين يدققون أعمال الفلاحين.²

كما أن المتبع لتاريخ تطور مهنة تدقيق في العديد من دول العالم يجد أنها نمت و تطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، و ذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المنشأة في استخدام موارد المتاحة.³

1 - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكد وفق المعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للطباعة والنشر، الأردن، 2009، ص 24.

2 - حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، ط1، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص 1.

3 - سخالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، ط1، دار وائل للطباعة و النشر، الأردن، 1999-2000، ص 5.

كما قد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية Roxonai وكانت تتطلب ستة سنوات بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة و كان لبريطانيا الفضل المسبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بادنيره 1854، ثم في كندا 1880 و في فرنسا 1881 و الولايات المتحدة الأمريكية 1882، و ألمانيا سنة 1896، وإستراليا 1904، و فنلند سنة 1911 مع العلم أن المهنة نشأت في هذه الدول قبل ذلك حيث تكونت سجلات لقيد أسماء المحاسبين و المدققين كمهنيين.¹

أما في العالم العربي فإن فلسطين و العراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919، وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وهذه التشريعات تثبت حقوق و واجبات مدقق الحسابات.² و قد ظل القانون مطبقا في العراق حتى عام 1957 عندما استبدل بقانون الشركات العراقي 1958، وفي فلسطين بقي معمولا به حتى عام 1948.³

وفي منطقة الخليج العربي فقد تم تطبيق قانون الشركات الهندي المستمد من القانون الإنكليزي و لغاية استقلال هذه الأقطار، إذا أعطت قوانين الشركات فيها أهمية لتنظيم المهنة على الأسس المطبقة في البلدان المتقدمة، أما في سوريا و لبنان و المغرب العربي، فإن المهنة نشأت و تطورت على أساس المطبقة في فرنسا و التي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا.⁴

والجدول التالي يبين باختصار التطور التاريخي للتدقيق من 2000 قبل الميلاد حتى الوقت الراهن من خلال ذكر الأمر بالتدقيق و من يقوم بعملية التدقيق في كل فترة إلى جانب أهداف التدقيق.

- 1 - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، ط1، مكتبة العربي للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص18.
- 2 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، ط2، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2005، ص6.
- 3 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، مرجع سبق ذكره، ص20.
- 4 - هادي التميمي، نفس المرجع السابق، ص19.

جدول (1-1): تطور التاريخي للتدقيق.

الفترة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 م	الملك، الإمبراطور الحكومة	رجل الدين كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال و حمايتها.
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش و معاينة فاعليه حماية الأصول
من 1850 إلى 1900 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني محاسبي أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940 م	الحكومة المساهمين و البنوك	شخص مهني في المحاسبة و التدقيق	تجنب الغش و الأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970 م	الحكومة المساهمين و البنوك	شخص مهني في المحاسبة و التدقيق	الشهادة على صدق و انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990 م	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة التدقيق و الاستشارة	الشهادة على نوعية و انتظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و المعايير التدقيق.
من 1990 م إلى حد الساعة.	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة التدقيق و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مراجعة الحسابات و التدقيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005

ثانيا: تعريف التدقيق.

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع، وقد تعددت التعريفات حول التدقيق المحاسبي و اختلفت و هذا باختلاف الهيئات و الأطراف الصادرة عنها.¹

التدقيق هو عبارة عن فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحفا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها أعمال من ربح و خسارة عن تلك الفترة.²

كما عرفه Bonnault germond التدقيق على أنه اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب منظم من طرف مهني و مؤهل و مستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام واجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبة المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية و نتائج المؤسسة.³

وقد عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق على أنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية و الأحداث و تقنيات بصورة موضوعية لتحديد العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين و إيصال.⁴

وفق للمعايير ISO يعرف التدقيق بأنه عملية منظمة و مستقلة و موثقة للحصول على الأدلة و تقييمها.⁵ وبالرجوع إلى التعريف الصادر عن جمعية المحاسبية الأمريكية يمكن تحديد تدقيق الحسابات في النقاط التالية:⁶

- 1 - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2005، ص6.
- 2 - إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة و تطور، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص17.
- 3- Lionel .G ,Gérard.V ,Audit et control interne, Aspects financiers-opération et stratégiques,Dalloze Paris,1992,p21.
- 4 -هادي التميمي، المدخل للتدقيق من الناحية النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره، ص20.
- 5- Vincent Iacolare, Pratiquer l'audit à valeur ajoutée, Afnor éditions, 2010, P9.
- 6 -سالح أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، مرجع سبق ذكره، ص12.

- تدقيق الحسابات عملية منتظمة.
- تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.
- تمثل الحكم الشخصي للمدقق دوراً أساسياً في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص و المعايير الموضوعية و تحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.
- يعد تقرير المدقق جوهر عملية التدقيق لأنه الرسالة الاتصالية أو الوسيط بين المرسل (المدقق) والمستلم (مستخدمي المعلومات)، كما أن نتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد الذي تضمنه له تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات من حيث ترشيد أحكام و القرارات.
- و نلاحظ أن عملية التدقيق تركز على ثلاثة نقاط الأساسية هي:¹

- الفحص: و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها.
- التحقيق: و هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
- التقرير: و هو بلورة نتائج الفحص و التدقيق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: معايير التدقيق.

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة و جوب و جود معايير أو مستويات أداء متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها ويسرون على هديها في كافة مراحل العمل.² و المعايير هي قوانين و أنظمة و إجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو الهيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق.³

أولاً: معايير التدقيق المتعارف عليها.

لمهنة التدقيق معايير متعارف عليه في معظم الدول مقسمة لثلاثة مجموعات رئيسية:

- 1 - **المعايير العامة:** هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، و من هنا أطلق عليها البعض معايير شخصية.

1 - خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار النشر، الأردن، 1998، ص9.

2 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، مرجع سبق ذكره، ص12.

3 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره، ص30.

- يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم و الكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات.¹

- يجب أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره في كل ما يتعلق بالإجراءات العمل و هذا ما نصت عليه المادة 30 من 91-80، و المادة 67 من قانون 01/10.²

رأي المدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح غير ذي قيمة إذا لم يكن مستقلا فعليا و ظاهريا، الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات في حالة الشك بالاستقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستنخفض نتيجة لذلك.

- على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء التدقيق و عند تحضير التقرير.

- هذا المعيار يتطلب من المدقق المستقل إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق و عند تحضير التقرير العناية المهنية تتطلب دراسة إنتقادية لجميع مستويات التدقيق و عند تحضير التقرير العناية المهنية تتطلب دراسة إنتقادية لجميع مستويات العمل المنجز (النتائج) من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي.³

2 معايير العمل الميداني: يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء في عملية التدقيق و يمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم و متابعة ما يوكل إليهم من أعمال.⁴

يجب أن يكون هناك فهم و دراسة و تقييم لنظام الرقابة الداخلية ليكون أساس لتخطيط عملة التدقيق و تقدير طبيعة و مدى الفحص الذي سيقوم به.⁵

يجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديرة بالثقة و ذلك للمعينة و الملاحظة و الإثبات التي من شأنها أن تكون أساس معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها.

3 معايير إعداد التقرير: من بين المعايير إعداد التقرير نذكر:

- 1 -خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، مرجع سبق ذكره، ص12.
- 2 -قانون 01/10، الجريدة الرسمية، عدد42، الجزائر، مؤرخة في 2010/07/1، ص11.
- 3 -هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره، ص31.
- 4 -غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص42.
- 5 -هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره، ص31.

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس الفترة السابقة.
- تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبير كافي عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك.¹
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل، أو امتناعه عن إبداء الرأي، و في الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.
- إن معايير التدقيق التي أصدرها مجمع المحاسبين الأمريكيين تتصف بالعمومية في معانيها، ولذلك فإنها تمثل الإطار العام الذي يوضح الأساسيات التي يجب أن تتوفر في المدقق و في خطوات العمل الميداني و في تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق.²

الشكل (1-1): معايير التدقيق المحاسبي متعارف عليها.



المصدر: Oray Whittington, Kurtpany, Principles of Auditing Twelfth, edition Megraw-Hill

Newyork, 1998, P37 .

1 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، مرجع سبق ذكره، ص17.
 2 - حسين القاضي، حسن دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مرجع سبق ذكره، ص27.

ثانيا: المعايير التدقيق الدولية.

قبل الخوض في معايير التدقيق الدولية لابد من التفريق بين كل من التوحيد على مستوى المعايير والتناسق ويمكن الفرق الأساسي بينهما في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم بينما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى.¹ بالنسبة لسلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا هي من صلاحيات مجلس التدقيق والتأكيد الدولية IAASB، وفي الجدول التالي سنستعرض بعض المعايير الدولية.

جدول (1-2): معايير التدقيق الدولية.

رمز المعيار	المعيار	رمز المعيار	المعيار
ISA200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.	ISA330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.
ISA210	شروط الارتباط بمهمة التدقيق.	ISA530	عينة التدقيق والوسائل الإخبارية.
ISA220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق.	ISA540	تدقيق التقديرات المحاسبية.
ISA240	الغش والخطأ.	ISA550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية.	ISA600	الاعتماد على أعمال المدقق أخرى.
ISA260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.	ISA610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
ISA300	التخطيط.	ISA620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين.
ISA320	الأهمية النسبية.	ISA700	تقرير المدقق عن القوائم المالية.

المصدر: محمد أمين مزون، التدقيق المحاسبي من منظور معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، <http://iefpedia-com>، 12:14، 2015/12/23، ص15.

1 - عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد4، الجمعية العلمية للمحاسبة، بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007
www.qU.edu.qa، 12:42، 2015/12/23، ص23.

تعتبر هذه المعايير بمثابة دستور مهنة التدقيق، لذا يتوجب على جميع المدققين معرفة هذه المعايير وكيفية تطبيقها في الواقع العملي للالتزام بها وتجنب التعرض للمساءلة المهنية.

المطلب الثالث: أهمية و أنواع التدقيق.

تعود أهمية التدقيق المحاسبي إلى كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة، كما يتم تمييز بين مختلف أنواع التدقيق من حيث الزاوية المنظور من خلالها إلى التدقيق.

أولاً: أهمية التدقيق.

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم و الرقابة و الفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف و السياسة المتبعة و الوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص و السلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة و خارجها و من بين الأطراف¹.

1- إدارة المؤسسة:

تعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها و إشرافها للمهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة و دقيقة بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.² و التدقيق عملية مهمة و ضرورية بالنسبة للمؤسسات فهو يساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية و المتوسطة المدى نظر لما تضيفه عملية التدقيق من مصداقية و التأكد على صحة القوائم المالية.³ التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط و إتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية و الرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافز للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسات.⁴

1 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق المعاصر الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص19.

2 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره، ص15.

3- Benoit Pigé, Gouvernance contrôle et audit des organisations, ED Economie,2008,P57.

4 - غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص19.

2- الملاك والمساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.¹

3- المؤسسات المالية و التجارية و الصناعية:

يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض و تسهيلات ائتمانية، كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقريرهم للدخل القومي و في التخطيط الاقتصادي.²

4- المؤسسات الحكومية:

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدقق و تقرير المدقق للتخطيط و المتابعة و الإشراف و الرقابة على الوحدات الاقتصادية و التأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطة الموضوعية و تحديد الانحرافات و أسبابها.³

5-الاقتصاد القومي:

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة و قد ساهمت مساهمة كبيرة و فعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات استثمار المدخرات و الموارد المتاحة القادرة و يعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية و المالية و أفضل وسيلة للدولة في سبيل تحقيق أهداف القومية، وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنها و توفر الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية.⁴

1 -خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص12.

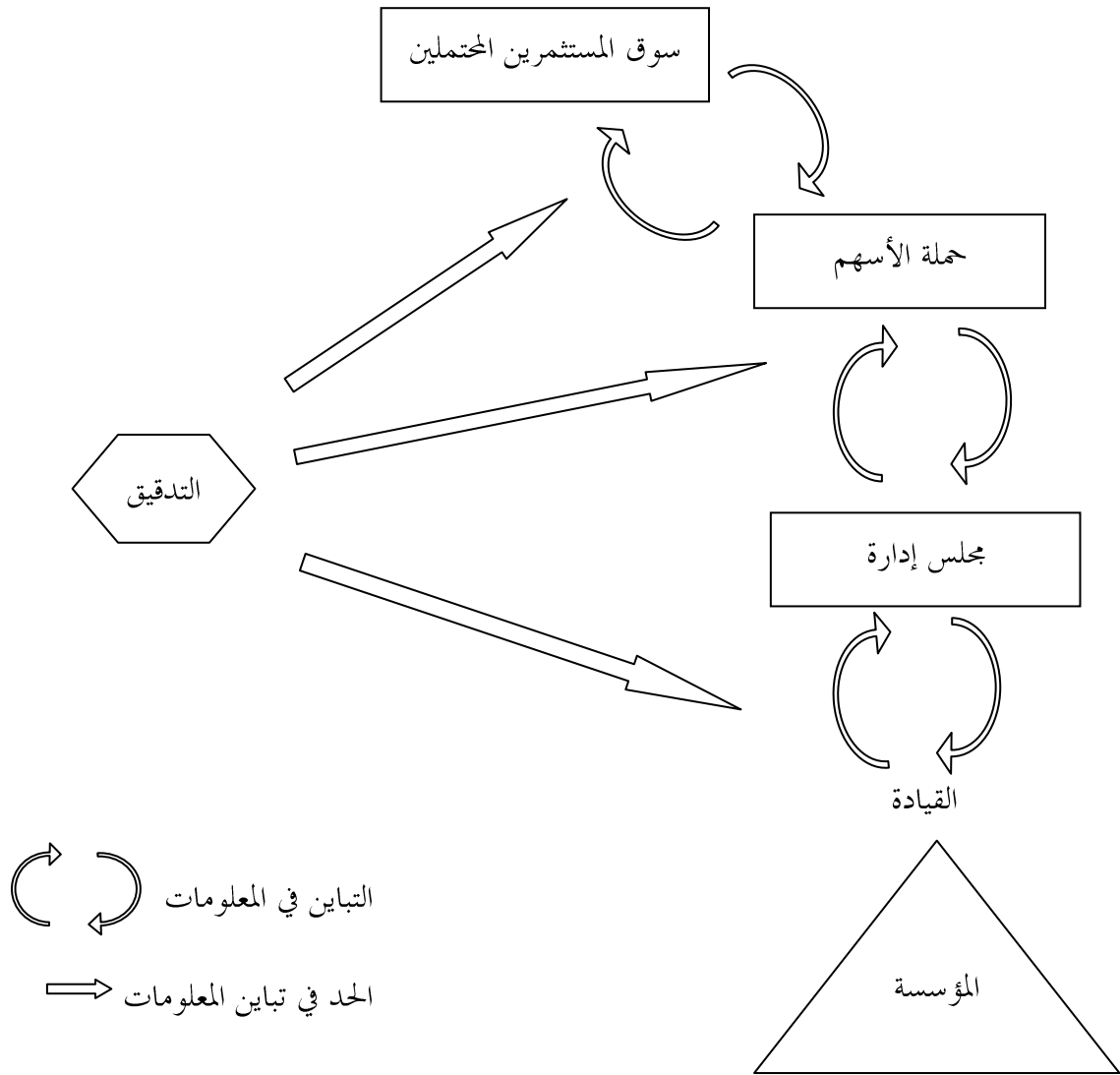
2 -خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره، ص15.

3 -يعقوب ولد الشيخ ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014.

15، ص12، 23/12/2015، <http://dspace.unive-Tlemcen-dz>.

4 -أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص10.

الشكل (1-2): تدقيق و الحد من التباين في المعلومات.



المصدر: Benoit Pigé, Audit et control interne, op-cit. P199.

ثانياً: أنواع التدقيق.

يمكن حصر أنواع التدقيق في التبويات التالية:¹

1 من حيث نطاق عملية التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق إلى ما يلي:

1 1 - تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع التدقيق قيود، حول مجال

و نطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباره مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.²

1 2 - تدقيق جزئي: هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق

يتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال، ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق.³

2 من حيث توقيت التدقيق:

يقسم إلى نوعين:

2 1 - تدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات الختامية و الميزانية.⁴

2 2 - تدقيق المستمر: هو التدقيق الذي يقوم فيه المدقق الحسابات بإجراء الفحص و الاختبار على مدار

السنة.⁵ أي من خلال التردد على المؤسسة عدة مرات خلال السنة المالية.⁶

1 - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص10.

2 - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص14.

3 - أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص11.

4 - حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مرجع سبق ذكره، ص18.

5 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص28.

6 - أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص12.

ومن خلال التدقيق المستمر يقوم المدقق بتحديد برنامج زمني يتم الالتزام به و في النهاية يقوم بإبداء الرأي الفني المحايد في الموعد المحدد بعد أن يقوم بعملية تدقيق نهائية بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية.¹

3 من حيث مدى الفحص:

يقسم إلى:

3 1 - التدقيق التفصيلي: هو التدقيق الذي كان سائد بداية عهد المهنة وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب. و لذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، ولكن لا يناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عامل الوقت و التكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار.

3 2 - التدقيق الاختباري:

هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة و سلامة نظام الرقابة

الداخلية، و يتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأساليب:

- التقرير الشخصي (العينات الكمية).

- علم الإحصاء (العينات الإحصائية).²

4 من حيث درجة الالتزام:

هناك نوعين:

4 1 - التدقيق الإلزامي:

هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به حيث نص المشرع من خلال نصوصه على

إلزامية تعيين محافظ الحسابات يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، و هذا بغية الوصول

إلى الأهداف المتوخاة من خلال التدقيق، حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري و في مادة

209 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

4 2 - التدقيق الاختياري:

هو التدقيق الذي يتم دون درجة الالتزام و يطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس

الإدارة.³

1 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص28.

2 - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص12.

3 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص21.

5 من حيث القائم بعملية التدقيق:

تقسم عملية التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق أو من حيث الاستقلالية إلى نوعين أساسيين:

5 1- تدقيق داخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم و التطابق و التدقيق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.¹

5 2- تدقيق خارجي: فحص الإنتقادي المحايد لدفتر و سجلات المنشأة و مستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.²

كربط بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة و مصداقية حساباتها و نتائج أعمالها، كما يمكن له أن يعتمد على إجراءات و أعمال التدقيق الداخلي.³

1 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص21.

2 - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من المنظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص15.

3 - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص12.

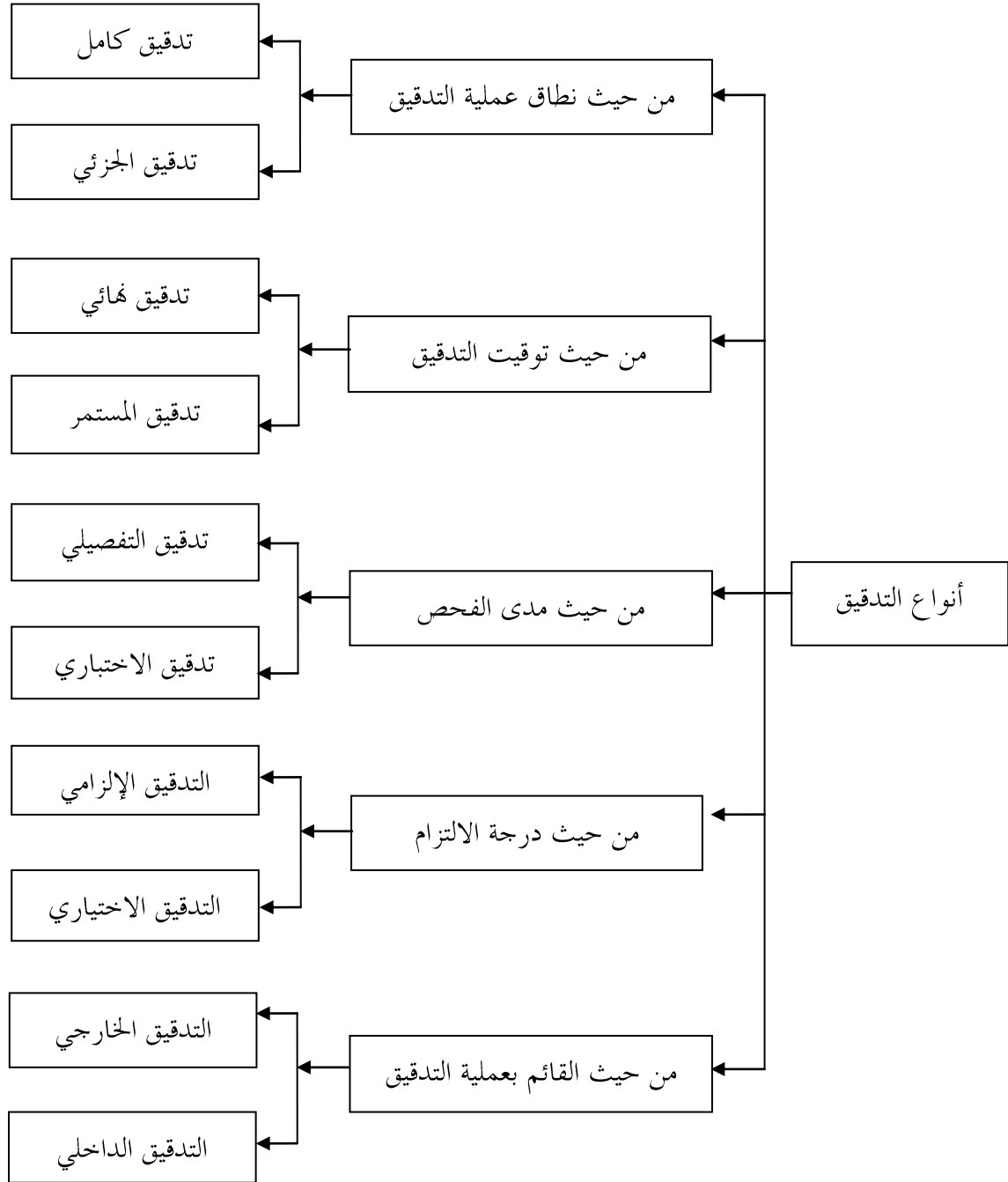
4- Jascques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, 1987, P69.

جدول (1-3): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	بيان
<p>- إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبة معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.</p>	<p>1 تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلا القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات.</p> <p>2 -التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات و تنفيذها.</p>	الهدف
<p>-شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة(المستقبل).</p>	<p>- موظف من داخل المنشأة(تابع).</p>	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة
<p>- يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي، والعرف السائد، والمعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه قوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم المنشأة.</p>	<p>- تحديد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.</p>	نطاق وحدود التدقيق
<p>1 - يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة).</p> <p>2 - قد يكون كامل أو جزئي.</p>	<p>1 يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية.</p> <p>2 -اختيارية وفقا لحجم المنشأة.</p>	التوقيت المناسب للأداء
<p>1 إلزامية وفقا للقانون السائد.</p> <p>2 قراء التقارير المالية.</p>	<p>-إدارة المنشأة.</p>	المستفيدين

المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الشكل (1-3): أنواع التدقيق.



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المبحث الثاني:مدخل للتدقيق الداخلي.

تعود بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي منذ 1941 وذلك لتخفيف ثقل على المدقق الخارجي فضلا عن دوره المهم داخل المؤسسة،والجدير بالذكر أن هذه الوظيفة تم الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه في الجزائر في نهاية الثمانينات ونص عليه المشرع الجزائري في المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسة رقم 01/88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 الذي ينص على أنه: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".¹ وفي هذا المبحث سنلقي الضوء على مفهوم التدقيق الداخلي و معايير ووظائفه من ثم أنواعه.

المطلب الأول:مفهوم التدقيق الداخلي.

إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد و المتبع لتاريخ التدقيق الداخلي يظهر جليا له التغيير و التطور في مفهوم التدقيق الداخلي.

أولا:تعريف التدقيق الداخلي.

عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه المراجعة للأعمال والسجلات،تم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المنشآت المختلفة،وقد تميز وخاصة في المنشأة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.² بينما يشير أيضا التعريف القديم لمعهد المدققين الداخليين IIA* إلى أن التدقيق الداخلي وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة المنظمة بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤوليتهم بالفعالية.³

1 -الجريدة الرسمية،رقم02، الجزائرية، المؤرخة في12/01/1988، ص08.

2 -حلف عبد الله الوردات،التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق،ط1،الوارق للنشر والتوزيع،الأردن،2006،ص1.

*معهد المدققين الداخليين(Institute Internal Auditors:(IIA هو منظمة مصرح لها بوضع المعايير الأخلاقية ومعايير الممارسة فقد أصدر المعهد خمسة معايير للممارسة على خمسة فئات من أداء العمل التي تشمل كل من التدقيق المالية والتدقيق الأداء بهدف زيادة أهمية التدقيق الداخلي.

3 -أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص ص46-47.

من خلال تزويد الأفراد بالمنظمة بالتحليلات و التقييمات والتوصيات و المشورة و المعلومات المختصة بفحص الأنشطة و تشمل أهداف التدقيق أيضا توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة¹، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمفهوم القديم كانت تركز على الرقابة الداخلية و تشمل على الفحص و التقييم. كما عرف حسب نشرة عام 1997 على أنه نشاط نوعي و استشاري و موضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراقبة و تحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات الموضوعية و اقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.²

وفي عام 1999 وضعت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين تعرف للتدقيق الداخلي أشارت فيه إلى أنه نشاط مستقل، تأكيد موضوعي و استشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة و تحسين عملياتها، و مساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم و منضبط لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم.³

أما عام 2001 تم تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط تأكيد مستقل و موضوعي و نشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة و لتحسين عملياتها و هو يساعد المنشأة على تحقيق أهداف بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة و التوجيه (التحكم).⁴ وهذا المفهوم الأخير نفس المفهوم الذي أخذ به معهد المدققين الداخليين في أمريكا أثناء تعديل المعايير سنة 2004.

إلا أن التعريف الأكثر شيوعا هو ذلك الذي تبنته لجنة (COSO)* الذي ينص على أن التدقيق الداخلي هو عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة و الإدارة و الأفراد الآخرين في المؤسسة يتم تصميمها لتعطي تأكيد معقولا حول تحقيق المؤسسة للأهداف في النواحي التالية: كفاءة العمليات و فاعليتها و الاعتماد على التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها.⁵

1 - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 4-47.

2 - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 35.

3 - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 46.

4 - خلف عبد الله الوردات، نفس المرجع السابق، ص 32.

* لجنة (COSO): Committee of Sponsoring Organisation of the tradeway Commission، خمسة منظمات مهنية متخصصة

في المحاسبة و التدقيق وهي: (معهد المدققين الداخليين IIA - معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA - جمعية المحاسبة الأمريكية AAA - معهد

المحاسبين الإداريين IMA - معهدا لخللين الماليين FEI).

5 - إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حادثة و تطور، مرجع سبق ذكره، ص 21.

جدل(1-4): تطور تعريف التدقيق الداخلي.

السنة	الجهة الصادر عنها التعريف	أهم ما جاء في التعريف
1946	معهد المدققين الداخليين IIA	- المراجعة للأعمال و السجلات. - يتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا.
1997	معهد المدققين الداخليين IIA	- نشاط نوعي واستشاري وموضوعي. - التأكد من السياسات و الخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة إدخاله حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى. - مصمم لمراقبة وتحسين إنجاز الأهداف.
2001-1999	معهد المدققين الداخليين IIA	- نشاط مستقل وموضوعي وتأکید موضوعي واستشاري. - مصمم لزيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها. - يساعد المؤسسة على إنجاز أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر و الرقابة والتوجه (التحكم).
2004	لجنة COSO	- عملية تتأثر بمجلس الإدارة و الإدارة و الأفراد الآخرين في المؤسسة. - يصمم ليعطي تأكيد معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: - كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على التقارير المالية. - الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ثانيا: الاتجاهات الحديثة لمفهوم التدقيق الداخلي.

تم إعادة بناء الفكر الأساسي لهذه الوظيفة وتصميم عملياتها المختلفة وإعادة تأسيس مركز التدقيق الداخلي إذا إن الصورة الحديثة للتدقيق الداخلي تتمثل في الاتجاهات الآتية:¹

- 1 للتدقيق الداخلي هو نشاط موضوعي ليس بالضرورة أن يكون تأسيسه داخل المنظمة، وإنما يمكن لأطراف خارجية تقييم خدمات التدقيق الداخلي لضمان جودة هذه الخدمات.
- 2 شمولية نطاق التدقيق الداخلي على الأنشطة الاستشارية، أي أن خدمات التدقيق موجهة لخدمة الزبون و مركزة على القضايا الرئيسية المتعلقة بالرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، والتحكم المؤسسي.
- 3 للتدقيق الداخلي يهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة، وتحسين عملياتها.
- 4 ضرورة الالتزام بالمعايير، بالشكل الذي يضمن جودة الخدمات المؤدات للمنظمة.

إضافة إلى هذا أصبح التدقيق الداخلي ذا صبغة التأكيد أي أن تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل المناسب ومستقل بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل المنظمة.²

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي.

تطورت أهداف التدقيق الداخلي مع تطور الزمن حيث يمكن من التمييز بين الأهداف التقليدية وأهداف الحديث.

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي التقليدية.

وجود مثل هذا الجهاز الوظيفي يؤدي إلى ضمان أن النظام المحاسبي كاف ويتم تنفيذه طبقاً للإجراءات المخططة كما يترتب عليه تسهيل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، ويتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة وذلك بتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش.

1 - كريمة علي الجوهر، وآخرون، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، مصر، 2012، ص10.

2 - خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص36.

انحصرت في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب في العمليات المالية أي التحقق من سلامة السجلات و البيانات المالية، بعدها حدث تطور منطقي لأهداف التدقيق الداخلي ليشمل نشاط تقييمي ووقائي واستشاري إلا أن هذه النظرة قد تطورت.¹

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي الحديثة.

- 1 للتأكد من مدى ملائمة و فعالية السياسات و إجراءات الضبط الداخلي المعتمد لبيئة وظروف العمل في المؤسسة و التحقق من تطبيقها.
- 2 للتأكد من التزام الإدارات و الدوائر في المؤسسة من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف و السياسات و الإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
- 3 لمقترح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة و فعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة في المؤسسة تأكيداً للمحافظة على الممتلكات و الموجودات.
- 4 للتأكد من صحة البيانات المالية و غير المالية و مدى الاعتماد عليها من خلال مراجعة و فحص العمليات و دراسة الضبط الداخلي.
- 5 للتأكد من الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها.
- 6 لإعداد تقارير مفصلة و دورية على الأقل نصف سنوية بنتيجة التدقيق و رفعها أعلى الإدارة العليا.²
- 7 للتدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة الإدارة في جميع مستويات لأجل الإيفاء بالالتزامات و زيادة كفاءتها³، إضافة إلى:

- تقييم و تحسين فعالية الرقابة.

- تقييم و تحسين فعالية عمليات التحكم المؤسسي.

- تقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر.⁴

1 -خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص64.

2 -داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط1، إتحاد المصارف العربية، لبنان، 2008، صص 42-43.

3 -إنعام محسن حسن زويلف، محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسة في جودة التدقيق الداخلي، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، ص6، 2016/02/17، 21:11، <http://www.rabfs.org>.

4 -أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد الداخلي-الحكومي-الإداري-الخاص-البيئي-المنشأة الصغيرة، ط1، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص2.

جدول (1-5): تطور أهداف التدقيق الداخلي.

أهداف التدقيق الداخلي التقليدية	أهداف التدقيق الداخلي الحديثة
1 - التحقق من سلامة السجلات و البيانات المالية لاكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب في العمليات المالية.	1 - التأكد من صحة البيانات المالية وغير المالية.
2 - ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت أهداف و غايات و إجراءات الرقابة متوافقة مع أهداف المؤسسة.	2 - التأكد من مدى ملائمة و فعالية السياسات و إجراءات الرقابة الداخلي المعتمدة.
	3 - اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة و فعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة في المؤسسة
	4 - تقييم و تحسين فعالية الرقابة.
	5 - تقييم و تحسين فعالية عمليات التحكم المؤسسي.
	6 - تقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر.

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الثالث: وظائف وأنواع التدقيق الداخلي.

يحتوي التدقيق الداخلي بأهمية بالغة في المؤسسة ذلك نظرا للخدمات التي يقدمها خاصة أنه ينطوي تحته عدة أنواع.

أولا: وظائف التدقيق الداخلي.

إن خدمات التدقيق الداخلي تشمل الأتي:¹

- خدمات التأكيد تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تحديد بواسطة المدقق الداخلي.

1 - أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد الداخلي-الحكومي-الإداري-البيئي للمنشأة الصغيرة، مرجع سبق ذكره، ص30.

الخدمات الاستشارية التي هي بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناء على الطلب الخاص لعميل. كذلك منع الغش و الاحتيال أي تقع مسؤولية منع الغش الاحتيال على إدارة المؤسسة و على المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش.¹ وبناءً على هذا يمكن تقسيم مهام التدقيق الداخلي إلى:²

- **الفحص:** يعني تدقيق الحسابات و الوقائع الماضية للتحقق من الأتي:
- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومن إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.
- إن أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها، وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة و الإهمال.
- اختيار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ والتنفيذ ووظيفة المحاسبة.
- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات.
- **التقييم:** تعد امتداد لتدقيق الأحداث المالية لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكيد من أن كل جزء من نشاط المنشأة موضع مراقبة.³

وباختصار تظهر أهمية التدقيق الداخلي من خلال تقديمها للإدارة الخدمات الآتية:⁴

- **خدمات وقائية:** حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود حماية كافية لأصول الشركة و حماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها.
- **خدمات تفويجية:** حيث تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على قياس و تقويم فعالية نظم الرقابة و إجراءاتها في الشركات، وكذا مدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.
- **خدمات إنشائية(بناءة):** حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتقديم اقتراحات حول مختلف التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعية داخل الشركة، كما أنها تطمئن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها.

1 محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة 9001، ملتقى جامعة الشلف، 2012، [Http://www.univ-chlef.dz](http://www.univ-chlef.dz)، 14:46، 2016/02/17، ص7.

2 - أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص31.

3 - أحمد حلمي جمعة، مدخل على التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص93.

4 - خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام والخاص، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن 2010، ص ص133-136.

ثانيا: أنواع التدقيق الداخلي.

يقسم التدقيق الداخلي كالتالي:

- 1 **التدقيق المالي:** يعرف التدقيق الداخلي المالي على أنه الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية و السجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى حيث أن التدقيق الداخلي المالي هو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي والذي يتضمن مراجعة وتتبع القيود المحاسبية التي تعود إلى الأحداث الاقتصادية التي تخص الشركة، وتدقيقها حسابيا ومستنديا ثم التأكد من سلامتها ومتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات والأنظمة الخاصة بالشركة، كما يتضمن أيضا التدقيق الداخلي المالي التحقق من وجود الأصول وحمايتها من الضياع و الاختلاس، وكذا فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة.¹
- 2 **التدقيق الداخلي التشغيلي:** يطلق على التدقيق الداخلي التشغيلي مصطلحات أخرى مثل التدقيق الإداري، تدقيق الأداء أو التدقيق الوظيفي وهو التدقيق الذي يشمل فحص الإجراءات الرقابة الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبة، كما يعمل على تقييم الأهداف والخطط والإجراءات والهيكل التنظيمي وتقييم الأداء وأساليب الرقابة الإدارية وفحص مدى انعكاس الآثار غير المالية على أوجه نشاط الشركة، وكذا التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين.²
- 3 **التدقيق الإلزامي:** ويقصد به مراجعة الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنشطة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالمنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.
- 4 **التدقيق الإداري:** ويشمل عملية تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف المنشأة.³

1 -خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام و الخاص، مرجع سبق ذكره، ص 139-140.

2 -براهمة كتر، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة الماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014

Http://www.univ-constantine2.dz، 21:14، 16/02/2116، ص 66.

3 -إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حادثة وتطور، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المبحث الثالث: أسس التدقيق الداخلي.

للتدقيق الداخلي أهمية كبيرة نظرا للأهداف التي يسعى إلى تحقيقها والتي تصب في خدمة المؤسسة ووفقا لمعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي يجب تحديد سلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق أخلاقيات التدقيق الداخلي بما يتماشى مع أخلاقيات المهنة.

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي الدولية.

إن تأدية التدقيق الداخلي للخدمات الحديثة تتطلب توافر معايير ويتكون الإطار العام لهذه المعايير من معايير السمات ومعايير الأداء.

أولاً: معايير السمات.

تتناول معايير السمات خصائص المنظمات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي.¹

1 يجب تحديد أهداف، صلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع المعايير وموافق عليها من مجلس الإدارة.

2 يكون المدققين الداخليين مستقلون عند ما ينفذون عملهم بحرية وموضوعية تسمح لهم أن يترجموا التجرد وعدم التحيز في أحكامهم الجوهرية للقيام بالتدقيق المناسب.

3 إن وظيفة التدقيق الداخلي تتطلب فئة من المدققين تتوفر فيهم صفات مكتسبة سواء أثناء دراسة أو أثناء ممارسة لواجبهم المهني ويجب تنفيذ أعمال التدقيق ببراعة وبذل العناية المهنية أثناء أداء عملية التدقيق الداخلي وعل المدققين الداخليين امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم.²

4 على مدير التدقيق الداخلي أن يضع برنامجا للرقابة النوعية و برنامج التحسين و الذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي، يجب أن يصمم هذا البرنامج بمساعدة نشاط التدقيق الداخلي لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، كما أن الهدف الرئيسي هو قياس و تقديم التقارير عن فعالية الرقابة الداخلية كعملية مساهمة في الاستخدام الأفضل لموارد المنشأة.³

1 - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص50.

2 - خلف عبد الله الوردات، التدقيق بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص87-91.

3 - كريمة علي جوهر، وآخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص11.

ثانياً: معايير الأداء.

- معايير الأداء تصنف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس التي يتم من خلالها تقويم تلك الأنشطة.
- 1 على مدير التدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية للتأكد من أنه يضيف قيمة للمنشأة.
 - 2 طبيعة العمل إذ يجب أن تتضمن أعمال التدقيق تخطيط وفحص و تقييم و المساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر الرقابة والتوجيه.
 - 3 على المدققين الداخليين وضع و تدوين خطة لكل مهمة.
 - 4 تنفيذ المهمة إذ يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم و تدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.
 - 5 إيصال النتائج أي التقارير بحيث يجب على المدققين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم التدقيقي من أجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية التدقيق و يجب على المدقق الداخلي مناقشة الاستنتاجات و التوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي و أن تكون التقارير موضوعية و واضحة و مختصرة و تعرض الهدف من التدقيق و نطاق و نتائجه كما تحتوي التقارير تعبيراً عن رأي المدقق.
 - 6 رصد مراحل الإنجاز (المتابعة) أي على مدير التدقيق الداخلي وضع جدول لمراقبة و متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.
 - 7 يتطلب من مدير التدقيق الداخلي مناقشة الإدارة التنفيذية حول قبول الإدارة للمخاطر غير مقبولة للمنشأة و التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.¹

1 -حلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص97-114.

الشكل (1-6): الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي الحديثة.

مجموعة الأولى	معايير السمات	مجموعة الثانية	معايير الأداء
1000	الهدف و السلطة المسؤولية.	2040	السياسات الإجراءات.
1100	الاستقلالية الموضوعية.	2060	رفع التقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا.
1110	الاستقلال التنظيمي.	2100	طبيعة العمل.
1120	الموضوعية.	2110	إدارة المخاطر.
1130	العامل التي تهدد الاستقلالية أو الموضوعية.	2120	الرقابة.
1200	الكفاءة العناية المهنية اللازمة.	2130	التحكم المؤسسي.
1210	الكفاءة المهنية.	2200	تخطيط العمل.
1220	العناية المهنية اللازمة.	2210	أهداف العمل.
1230	التطوير المهني المستمر.	2220	نطاق العمل.
1300	تأكيد الجودة وبرامج التحسين.	2240	برامج العمل.
1310	تقويم برامج الجودة (داخلي وخارجي).	2300	أداء العمل.
1320	التقرير عن برامج الجودة.	2310	تحديد المعلمات.
1330	استخدام عبارة (لقد دفعنا وفقا للمعايير).	2320	التحليل والتقويم.
1340	الإفصاح عن عدم الإدمان.	2340	الإشراف على العمل.
2000	إدارة أنشطة التدقيق الداخلي.	2400	توصيل النتائج.
2010	التخطيط.	2420	جودة الاتصال.
2020	الاتصال والموافقة.	2500	برنامج الرقابة.
2030	إدارة الموارد.	2600	رضا الإدارة عن مستوى المخاطر.

المصدر: كريمة علي جوهر، وآخرون، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، مرجع سبق ذكره ، ص

ص11-12.

المطلب الثاني: القواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق الداخلي.

تعرف أخلاقيات المهنة على أنها عبارة عن مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة واحدة والتي تستلزم من الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، بحيث تكون مراعاتها محافظة على المهنة.¹ كما أن ميثاق التدقيق الداخلي يحدد وضع نشاط التدقيق الداخلي ضمن المؤسسات، ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية، وتقديمه إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه، ويضم ميثاق الأخلاقي كل من المبادئ المرتبطة بالمهنة والقواعد السلوكية.

أولاً: المبادئ المرتبطة بمهنة التدقيق الداخلي.

يتوقع من المدققين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالية:²

- 1 - الاستقامة والنزاهة: نزاهة المدققين الداخليين تنشأ من الثقة التي يوفرونها والتي تعطي الأساس للاعتماد على أحكامهم.
- 2 - الموضوعية: على المدققين الداخليين أن يضعوا تقييم متوازن لجميع الظروف، وأن لا يتحيزوا لمصالحهم الشخصية أو للآخرين في إصدار أحكامهم.
- 3 - السرية: يجب على المدققين الداخليين احترام قيمة المعلومات التي يحصلون عليها، وأن لا يفصحوا عنها بدون صلاحيات مناسبة إلا في حالة الالتزام القانوني أو المهني للقيام بذلك.³
- 4 الكفاءة المهنية: على المدققين الداخليين تطبيق المعرفة، المهارات والخبرة اللازمة في تقديم خدمات التدقيق الداخلي.⁴

1 - براهمة كثره، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 68.

2 - جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، 2010، <https://galabal.theiia.org>، 21:15.

2016/01/17، ص 2.

3 - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 117.

4 - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره ص 48-49.

ثانياً: القواعد السلوكية.

تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:¹

- مبدأ النزاهة يتضمن القواعد السلوكية التالية:

- 1 - يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمان وحذر ومسؤولية.
 - 2 - يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون و يتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.
 - 3 يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معنية بمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها.
 - 4 يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية و الأخلاقية للمنظمة.
- مبدأ الموضوعية يتضمن القواعد السلوكية التالية:

- 1 يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.
- 2 يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا أية شيء ربما يضعف حكمهم المهني.
- 3 يجب على المدققين الداخليين الإفصاح على كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجبهم والتي أن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها.

- مبدأ السرية وهي الأخرى تضمن القواعد السلوكية التالية:²

- 1 يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجبهم.
- 2 يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف.

1 - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 48-49.

2 - أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد-الداخلي-الحكومي-الإداري-الخاص-البيئي-المنشآت الصغيرة، مرجع سبق ذكره ص 54.

- مبدأ الكفاءة المهنية وتضمن القواعد السلوكية التالية:¹

- 1 يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.
- 2 يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لى معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- 3 يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

المطلب الثالث: صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي.

كي يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحياته وفقاً لما تقتضيه قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي كما للمدقق مسؤوليات له صلاحيات ويجب أن تكون السلطات ومسؤوليات للتدقيق الداخلي محددة رسمياً في ميثاق التدقيق الداخلي.²

أولاً: صلاحيات المدقق الداخلي.

مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طرق إمدادهم بتقارير دقيقة وتحليل موضوعي للبيانات وحتى يتمكن المدقق من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفعالية، كما إن الدور الهام الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحقيق الشفافية يجعله له حقوق يتمتع بها³، حيث يمنح مدير وموظفو التدقيق الداخلي الصلاحيات التالية:⁴

- 1 الوصول غير المشروط أو المقيّد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات أو الموظفين المنشأة.
- 2 الاتصال غير المقيّد بلجنة التدقيق.
- 3 تحديد نطاق عمل التدقيق كما فيها اختيار الأنشطة و تطبيق الأساليب المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق.

1 - أحمد حلي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد-الداخلي-الحكومي-الإداري-الخاص-البيئي-المنشآت الصغيرة، مرجع سبق ذكره ص55.

2- IFACI Institut Français de L'audit et contrôle internes, cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne, Paris, 2011, P29.

3 - إباد حسن سالم، واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2012، ص39. <http://library.iugaza.edu.ps>, 2016/02/17, 16:29.

4 - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص76.

4 الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المنشأة في كافة قطاعاتها كما مهم طلب خدمات خاصة من خارج المنشأة (إذا لزم الأمر) بالتنسيق مع المدير العام.

ثانيا: مسؤوليات المدقق الداخلي.

يتم تعيين المدقق الداخلي من قبل إدارة المؤسسة ويعتبر التدقيق الداخلي جزءا من النظام الشامل للوقاية الداخلية، كما أن المدقق الداخلي لا ينتمي إلى قسم المحاسبة لأن يقوم هو بنفسه بمراجعة أعمال هذا القسم ورفع التقارير عنه، ويعتمد مدى ونطاق حجم عمل المدقق الداخلي حسب ما تمنحه الإدارة من صلاحيات في هذا المجال.

ويمكن تلخيص واجبات المدقق الداخلي في الآتي:¹

- 1 - دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
 - 2 - المساعدة في تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المرجوة منها.
 - 3 - القيام بدراسات أو مهام محددة تطلبها الإدارة.
 - 4 - القيام بإجراءات معينة يتطلبها نظام الرقابة الداخلية.
 - 5 - القيام بأعباء المراجعة الشاملة لتلبية احتياجات الإدارة ويشمل على مراجعة الالتزام المالي والكفاءة والفعالية في المشروع.
- إلى جانب أيضا القيام:

- 6 - وضع خطة التدقيق السنوية بناء على حجم المخاطر المحتملة لأنشطة المنشأة متضمنة أية مهمات ترغب الإدارة العليا في المنشأة بتنفيذها على أن ترفع هذه الخطة للمدير العام ولجنة التدقيق لمراجعتها والمصادقة عليها وعلى أية تعديلات نظرا عليها خلال فترة تنفيذها.
- 7 - المساعدة في التحقيق في أعمال الغش والتلاعب المشتبه في وقوعها وإعلام الإدارة ولجنة التدقيق بالنتائج.
- 8 - التعاون مع المدقق الخارجي في تحديد نطاق العمل لكل منهما منعا لازدواجية والتنسيق معهم أينما كان ذلك مناسب لتحديد أولويات التدقيق.²

1 - إياذ حسن سالم، واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، مرجع سبق ذكره، ص39.

2 - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص75.

يساعد التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، على اعتبار أن التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا عن الإدارة التنفيذية نتيجته تبعتها إلى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، كما أنها تقوم بعرض تقاريرها إلى مجلس الإدارة و إلى المساهمين عند الضرورة.¹

كما أن مدير التدقيق الداخلي يعتبر هو حلقة الوصل بين التدقيق والإدارة العليا، والمسئول عن إدارة التدقيق الداخلي، ولكي يقوم بتمثيل دوره هذا فإن يتوجب عليه أن يضطلع بمجموعة من المسؤوليات والتي تم توضيحها فيما سبق بالمعيار الخامس من معايير الأداء المهني للمدقق الداخلي والتي من ضمنها تنسيق العمل مع المدقق الخارجي بما يضمن تغطية أشمل لنطاق عمل التدقيق والتقليل بقدر الإمكان من ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين، وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية والمرجوة من عملية التدقيق.²

1 - عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي - حوكمة الشركات (في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، 2012، <http://dspace.univ-uaragla.dz>، 20:01، 17/02/2016، ص 227.

2 - أمجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد 51، 2002، ص 20.

خلاصة:

لقد حدثت العديد من التطورات على عملية التدقيق الداخلي مما أدى إلى اتساع هذا المفهوم وتطورت صلاحيات و مسؤوليات المدقق الداخلي أيضا، وبرزت الحاجة إلى قيام المؤسسة بتأسيس دائرة مستقلة للتدقيق الداخلي على أساس أنها المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة موضوعية نتائج العمل في نهاية الفترة المالية وذلك بالقيام بمراجعة العمليات المالية التي تتم في هذه المؤسسة و التأكد من صحتها و سلامتها مما يؤدي لتحقيق العديد من الفوائد للمؤسسة، ولا يقف دوره عند هذا الحد فقط بل يعد التدقيق الداخلي صمام أمان في يد الإدارة فهو يساهم في تعزيز فعالية و كفاءة العمليات و التأكد من مدى الالتزام بالقوانين و السياسات و التعليمات الداخلية و الحكم على كفاءة نظام إدارة المخاطر في المؤسسة.

الفصل الثاني:

دور التدقيق الداخلي

في تفعيل إدارة المخاطر

تمهيد:

يتميز عالم الأعمال الذي تنشط فيه المؤسسة الاقتصادية بالتعدد وتغيرات المتسارعة مما يجعلها عرضة لمختلف المخاطر التي قد تؤثر سلبا على إنجاز أهدافها، وحرصا على تجنب هذه المخاطر أصبحت الإدارة الحديثة تولي أهمية كبيرة لإدارة المخاطر بحيث لا يقف عند حد الاهتمام فقط بل يتطلب إيجاد طرق لزيادة فعالية إدارة المخاطر لضمان قدرة المؤسسة على مواكبة الكم الهائل من المتغيرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي.

في ظل هذه المتطلبات لم يعد يقتصر التدقيق الداخلي على اكتشاف الأخطاء و فحص و تقييم الرقابة الداخلية فقط بل أصبح يهتم بأنظمة إدارة المخاطر نتيجة للتغيرات التي أدخلتها الهيئات الدولية المشرفة على التدقيق الداخلي إلى جانب هذا ومن أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر بادر معهد المدققين الداخليين بتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ليجعلها أداة لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة التي يقدمها، إضافة إلى ما تقوم به من تقييم ومراجعة لوظائف المؤسسة ونظام الرقابة الداخلية.

وبناء عليه قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: ماهية المخاطر.

- المبحث الثاني: مدخل لإدارة المخاطر.

- المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر.

المبحث الأول: ماهية المخاطر.

تواجه المؤسسة الاقتصادية مخاطر عديدة قد تؤثر على تحقيق أهدافها لهذا يعد البحث عن تقنيات التعامل مع هذه المخاطر من بين الأولويات في المؤسسة لكن قبل التطرق لتقنيات تحديد والتعامل مع المخاطر سنتطرق في هذا المبحث لمفهوم المخاطر وأنواعها.

المطلب الأول: مفهوم المخاطر.

تتخذ إدارة المؤسسة قرارات في ظل العديد من المتغيرات وأحد أهم هذه المتغيرات عدم معرفة ما قد يحدث في المستقبل و عدم تمكن من معرفة نتائج هذه القرارات وذلك بسبب إمكانية التعرض للمخاطر.

أولاً: تعريف المخاطر.

اختلف الكتاب و الدارسون في تعريفهم للخطر فقد عرفه بعضهم على أنه ¹ عدم التأكد من وقوع خسارة معينة²، وحالة عدم التأكد التي يمكن قياسها. ³ وقد قام آخرون بتعريف الخطر على أنه الخسارة المادية المحتملة نتيجة وقوع حاث معين ⁴ وحدوث انحرافات في المستقبل بحيث تختلف النواتج المرغوب في تحقيقها عما هو متوقع أو عدم التأكد من الناتج المالي في المستقبل لقرار يتخذه الفرد الاقتصادي في الحاضر على أساس نتائج دراسة سلوك الظاهرة الطبيعية في الماضي.⁵

ويعرف أيضا على أنه احتمال الفشل في تحقيق العائد المتوقع أو هي درجة التغير في العائد مقارنة بالمردودية المتوقع الحصول عليها نتيجة عناصر متعددة تساهم في تحقيق قيمة التدفقات.⁶

1 - شقري بوري موسى، وآخرون، سوزان سمير ذيب إدارة المخاطر، ط1، دار الميسرة للنشر و التوزيع و طباعة، الأردن، 2012، ص25.

2- Jean-Paul Louison, Gestion des risques, Edition Afinon, Paris, 2005, P25.

3 - محمد الهاشمي، مقدمة في مبادئ التأمين، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، 1990، ص ص12-14.

4- Jackie Boisselier, Prévention et gestion des risque industriels dans l'entreprise les éditions d'organisation, Paris, 1979, P20.

5 - بلعزوز بن علي، إستراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث، عدد7، 2009-2010، dnet.2010-2009، 18:34.rcweb.Ued /

11/03/2016، ص332.

6 - دريدكا الشيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، ط2، دار الميسرة، 2009، ص160.

أما معهد المدققين الداخليين الأمريكيين IIA عرفها على أنها احتمال حدوث ظروف أو أحداث يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المنظمة وقياس المخاطر من خلال درجة تأثيرها على الأهداف المنظمة ودرجة احتمال حدوثها¹.

كما يمكن الحديث عن المخاطر عندما يتعرض عون اقتصادي إلى مصادفة ذات أثر سلبي بحيث تكون هذه المصادفة قابلة لتقدير بواسطة احتمالات رقمية محددة من طرف العون الاقتصادي بصفة موضوعية أو ذاتية، بينما في حال عدم التأكد تعتبر أن العون لا يدخل احتمال رقمي في التقدير.² إضافة لهذه التعريفات هناك أخرى للخطر نذكر منها:³

- عدم التأكد من المردود أو العائد.
- التباين بين العوائد الفعلية و العوائد المتوقعة.
- التشتت بين النتائج الفعلية و النتائج المتوقعة.
- احتمال اختلاف النتائج الفعلية عن النتائج المتوقعة أو المأمولة.

ثانيا: مصطلحات لها علاقة بمفهوم الخطر.

حتى يتضح لنا معنى الخطر بدقة هناك مجموعة من المصطلحات و المفاهيم و التي ترتبط بشكل مباشر بمفهوم الخطر نذكر منها ما يلي:⁴

- الخسارة: وهي النقص الكلي أو الجزئي في قيمة الممتلكات أو الأشياء نتيجة لوقوع حادث معين.

- الحادث: هو التحقق المادي للموس لمسبب الخطر.

- احتمال الخسارة: هو عدد المرات التي يتكرر فيها حدوث الخسارة مع ملاحظة أن هناك بعض الأخطار

يمكن حساب احتمال حدوث، وهناك الأخطار لا يمكن احتساب احتمال حدوثها، ويسمى النوع الأول

1- The Institute of Internal Auditors. International Standards for The Professional Practice of Internal Audit Standards. 2010. P19.

2 - طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر-أفراد-إدارات-شركات-بنوك،الدار الجامعية،مصر،2007،ص26.

3 -شقرى نوري موسى، وآخرون، إدارة المخاطر، مرجع سبق ذكره، ص26.

4 -أسامة عزمي سلام، شقرى نوري موسى، إدارة المخاطر والتأمين، ط1، دار الجامد للنشر والتوزيع،الأردن،2007، صص29-30.

من هذه الأخطار بالخطر العشوائي أما النوع الآخر فيسمى بالخطر الموضوعي.

- **عدم التأكد:** هو عدم معرفة ما الذي يحدث في المستقبل بالضبط¹، ويرجع عدم التأكد إلى مصدرين

أساسيين هما:²

عدم القدرة على التنبؤ.

عدم دقة المعلومات اللازمة للتنبؤ.

- **المخاطرة:** احتمال الفشل في تحقيق العائد³، وبصيغة أوضح هو ذلك الالتزام الذي يحمل في جوانبه الريية و عدم التأكد المرفقين باحتمال وقوع النفع أو الضرر حيث يكون هذا الأخير إما تدهور أو خسارة.⁴ ويتم العمل على تقليل المخاطرة بوضع إجراءات للخطر (تحسين حالته بتقليل شدته وتخفيف قدرته الكامنة أو تقليل أو منع احتمال حدوثه.⁵

و الكثير من الأحيان يستخدم مصطلح المخاطرة وعدم التأكد كمفهومين مترادفين و لكن إن لكل منهما معنى، في حين يشير عدم التأكد إلى عدم امتلاك متخذ القرار المعلومات الكافية في تحديد العائد المتوقع⁶، فإن مصطلح المخاطرة ينصرف إلى مقدار درجة اللاتأكد الموجود.⁷ كما أن الفرق الجوهرى بين المخاطر و عدم التأكد يكمن في الطريقة التي يتم بمقتضاها تقدير التوزيع الاحتمالي للتدفقات النقدية، حيث وضع التقديرات على أساس البيانات التاريخية في حالة المخاطرة.⁸

1 - حاكم الربيعي، ميثاق الفتلاوي، حيدر جوان، علي أحمد فارس، ط1، دار البارزوري، الأردن، 2011، ص427.

2 - عيد أحمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، إدارة المخاطر والتأمين، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص26.

3 - سمير عبد الحميد رضوان، المشتقات المالية ودورها في إدارة المخاطر ودور الهندسة المالية في صياغة أدواتها، ط1، دار النشر للجامعات، مصر 2005، ص314.

4- Alain Gauvin, La nouvelle gestion du risque financier, édition intégrale, Paris, 2000, P10-11.

5- Bernard Barthélemy, Philippe Courrèges, Gestion des risques méthode d'optimisation globale édition d'organisation, 2em édition augmentée, Paris, 2000-2004, P11.

6 - عدنان تايه النعمي، إرشد فؤاد التميمي، الإدارة المالية المتقدمة، دار اليازوري، الأردن، 2009، ص101.

7 - عدنان تايه النعمي، إرشد فؤاد التميمي، التحليل و التخطيط المالي - اتجاهات معاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص339.

8 - منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية - مدخل تحليلي معاصر، ط4، المكتب العربي الحديث، مصر، 2000، ص441.

المطلب الثاني: أنواع المخاطر.

يمكن تقسيم المخاطر إلى مخاطر نظامية ومخاطر غير نظامية.

أولاً: مخاطر النظامية.

المخاطر النظامية هي المخاطر التي تنجم من خارج المؤسسة وتعرف أيضاً بأنها المخاطر التي لا يمكن تجنبها.

1 مخاطر التضخم: المال تضعف قيمته بما يقارب نسبة التضخم التي تطرأ على الاقتصاد العام للدولة، أي يعني تدني القيمة الحقيقية لهذه الأموال.¹

2 مخاطر أسعار الصرف: وهي مخاطر التي تنشأ نتيجة التقلبات أو التغيرات العكسية المحتملة في أسعار الصرف العملات أو في المراكز المحتفظ بها من تلك العملات.

3 مخاطر تغيرات أسعار الفائدة: يقصد بمخاطر سعر الفائدة التباين في العائد الناتج عن حدوث تغيرات في مستوى أسعار الفائدة السائدة في السوق.²

4 مخاطر المالية: احتمال انخفاض مستويات التدفقات النقدية المتوقع تحقيقها دون مستوى الفائدة التي تلتزم الإدارة بتسديدها لهذه الفائدة التي تمثل تكلفة ثابتة، مما يعني أن الشركة ليست لديها القدرة على خدمة ديونها ووفق لهذا المنطلق فإن الشركة التي تعتمد على التمويل الممتلك فقط تكون معرضة لمخاطر الأعمال فقط.³

5 مخاطر السوق: هي مخاطر تعرض المراكز المحمولة داخل ميزانية المؤسسة وخارجها لخسائر نتيجة لتقلب الأسعار في السوق، وهي تشمل المخاطر الناجمة عن تقلب أسعار الفائدة وعن تقلب أسعار الأسهم في الأدوات المالية و المخاطر الناجمة عن تقلب أسعار السلع في مجمل حسابات المؤسسة.⁴

6 مخاطر المستهلكين: تتمثل مخاطرهم في إمكانية تغير أذواقهم وتفضيلاتهم مما قد يتسبب للمؤسسة خسائر ناتجة عن رفضهم منتجاتها إن لم تتناسب مع ميولهم ورغباتهم وهو ما يعرف بمخاطر العملاء.⁵

1 - سيد سالم عرفة، إدارة المخاطر الاستثمارية، ط1، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص32.

2 - شكري نوري موسى، وآخرون، إدارة المخاطر، مرجع سبق ذكره، ص40-49.

3 - خالد وهيب الراوي، إدارة المخاطر المالية، مرجع سبق ذكره، ص49.

4 - بلعوزي بن علي، إستراتيجية إدارة المخاطر في المعاملات المالية، جامعة الشلف، الجزائر، مجلة الباحث، عدد7، 2009-2010 .luedid.net .Rcweb، 11/03/2016، ص334.

5 - فاتح مجاهدي، إدارة المخاطر البيئية التسويقية بالاعتماد على نظم معلومات الأعمال، ملتقى دول حول إستراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، جامعة الشلف، 26-25 نوفمبر، 2008، blibrary.univ-boumerdes.dz، 03/01/2016، ص11.

7- مخاطر الموردين: يعتبر الموردون الأفراد والمنظمات الذين يقومون بتزويد المؤسسة بالمدخلات الضرورية، لهذا المخاطر الناجمة عنهم تكمن في إمكانية التبعية الدائمة للمؤسسة لهؤلاء الموردين خصوصا إذا كانت تعتمد على عدد قليل منهم مما يجعلها ضعيفة في مساومتهم وبالتالي يشكلون خطر على هوامش الأرباح.¹

8- مخاطر السياسية والاقتصادية: هي المخاطر المرتبطة بالأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية في البلاد التي تزاوّل الشركة نشاطها فيه²، وتنتج هذه المخاطر في حال صدور قوانين وتشريعات جديدة تتعكس مع بعض أو كل أهداف المؤسسة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

ثانيا: المخاطر غير نظامية.

المخاطر غير نظامية هي المخاطر التي تنجم من داخل المؤسسة وتعتبر مخاطر يمكن تجنبها.

1 مخاطر التشغيل: يعبر عن درجة تذبذب في ربحية المؤسسة التي تؤدي إلى التغيير حجم المبيعات لأسباب ترجع إلى ظروف الصناعية التي تنتمي إليها أو التي تؤدي إلى تغير في تكاليف العمليات لأسباب تتعلق بطبيعة الإنتاج المتبع ويرتبط هذا أيضا بنسبة التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة وأثر ذلك على تباين التدفقات النقدية كنتيجة لتغير مستويات المبيعات نتيجة لتغير سوق الأعمال من رواج أو كساد فعندما تزداد نسبة التكاليف الثابتة إلى المتغيرة يرتفع خطر التشغيل نتيجة تحمل المؤسسة لعبء ثابتة كبير قد لا تستطيع الوفاء به إذا انخفضت المبيعات أو حدث كساد في السوق.³

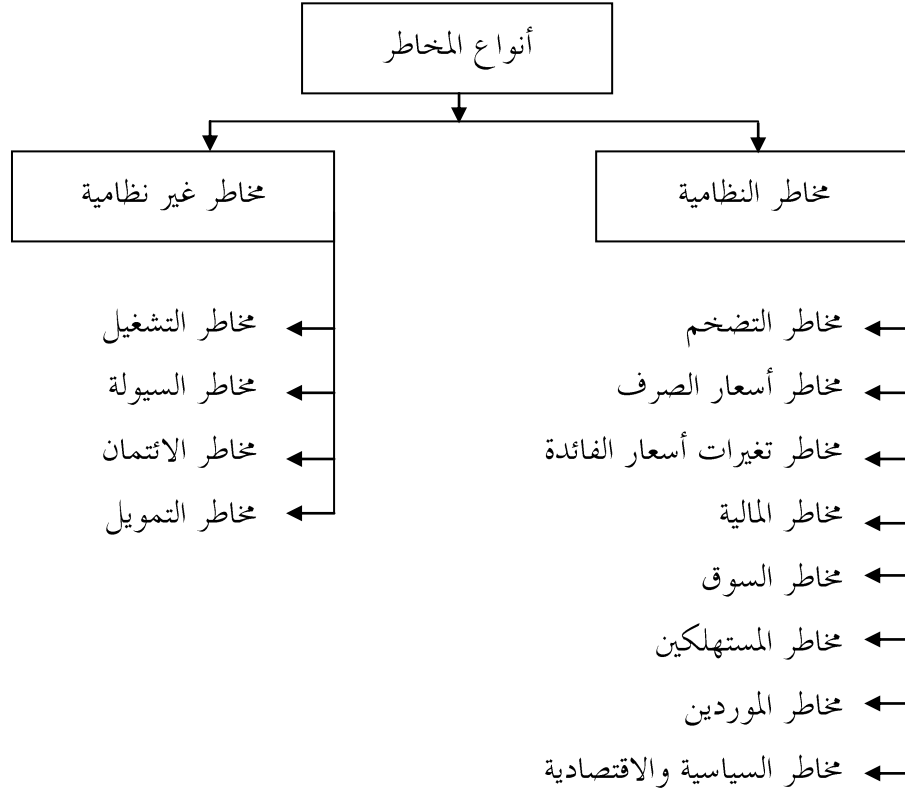
2 مخاطر السيولة: هي المخاطر المرتبطة باحتمال أن تواجه المؤسسة مصاعب في توفير الأموال اللازمة لمقابلة التزاماتها.

3 مخاطر الائتمان: تعرف مخاطر الائتمان بوجه عام بأنها المخاطر الناشئة عن احتمال عدم وفاء أحد الأطراف بالتزاماته وفقا للشروط المتفق عليها.⁴

1 -فاتح مجاهدي، إدارة المخاطر البيئية التسويقية بالاعتماد على نظم معلومات الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص11.
2 -براهمة كتر، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة الماجستير، جامعة قسنطينة، 2013-2014، www.univ-constantine2.dz، 15:55، 2016/01/17، ص90.
3 -حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي وتقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي، ط1، مؤسسة الواروق، الأردن، 2000، ص244.
4 -خالد وهيب الراوي، إدارة المخاطر، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009، ص16.

4 مخاطر التمويل: ترتبط بنوعية التمويل وعموماً إن زيادة نسبة الأموال المفترضة إلى الأموال المستثمرة يعني أن المؤسسة تتحمل مخاطر دفع كلفة نقدية زيادة عن التكاليف الأخرى.¹

الشكل (2-1): أنواع المخاطر.



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

1 - براهمة كثر، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 90.

المطلب الثالث: تقنيات تحديد و تعامل مع المخاطر.

قبل اتخاذ أي إجراء حول المخاطر التي تواجه المؤسسة لا بد من أن يتم تحديد هذه المخاطر بالاعتماد على تقنيات تساعد في تحديد المخاطر ومن ثم إيجاد الطريقة المناسبة للتعامل مع هذا الخطر.

أولاً: تقنيات تحديد المخاطر.

هناك العديد من طرق لتحديد الخطر¹ حيث أن تقنيات تحديد المخاطر هي:²

- 1 **التكيف وفقاً للظروف والحقائق والأوضاع:** تتمثل الخطوة الأولى في عملية تحديد المخاطر في كسب معرفة دقيقة وكامل عن المنظمة وعملياتها.
- 2 **تحليل الوثائق والمستندات:** يكون تاريخ المنظمة وعملياتها الحالية مسجلاً في مجموعة من السجلات التي تمثل المصدر الأساسي للمعلومات المطلوبة لتحليل المخاطر.
- 3 **تحليل القوائم المالية:** إذا تم استخدام تحليل القوائم المالية بشكل صحيح فإن القوائم المالية يمكن أن تكون أحد المصادر الهامة للمعلومات المتعلقة بوظيفة تحديد المخاطر، وكل من الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية تمثل مصادر ممتازة لمصادر المعلومات العامة عن المنظمة، ورغم أن القوائم المالية هي فقط واجهة لنظام التسجيل في الدفاتر إلا أنها تمثل مصدراً هاماً للبيانات بالنسبة لوظيفة تحديد المخاطر.
- 4 **خرائط التدقيق:** تكشف خرائط التدقيق للعمليات الداخلية للشركة نوع وتتابع أنشطتها وتظهر الشركة كوحدة معالجة وتسعى إلى كشف الاحتمالات الممكنة أن توقف عمليات الشركة وتكون خرائط التدقيق العمليات مفيدة بصفة خاصة في المنظمات متعددة المصانع حيث تتدفق العمليات من موقع إلى آخر.
- 5 **الخرائط التنظيمية:** في حالة المنظمات الكبيرة فإن الخريطة التنظيمية تكشف الأقسام المختلفة داخل المنظمة كما أنها توفر لمحدد المخاطر فهما لطبيعة ونطاق المنظمة.
- 6 **تقارير الخسارة:** مصدر آخر هام للمعلومات يمكن أن يساعد في تحديد المخاطر هو سجل المنظمة لخسائرها في الماضي ويشير فحص دفاتر الخسائر إلى كل أنواع الخسائر التي وقعت والتي قد تكون مفيدة في تقدير درجة

1 - بلعوزي بن علي، إستراتيجية إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مرجع سبق ذكره، ص 334.

2 - طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر - أفراد - إدارات - شركات - بنوك، مرجع سبق ذكره، ص 180-186.

مخاطر بعض الأنشطة والعمليات، وتعتمد قيمة سجلات المخاطر في تحديد المخاطر على استكمال السجلات والشكل الذي يتم إمساكها بها، والشكل المثالي هو أن يتم إمساك سجلات الخسارة وبالنسبة لجميع الخسائر تلك المغطاة وتلك غير المغطاة بالتأمين، وهذه المعلومات مفيدة في كل من استكمال مرحلة تحديد المخاطر وفي تقرير الاتجاه الواجب استخدامه في معالجة المخاطر.

7 العقود والإيجارات: يجب أن يتم التوصل إلى اتفاق بشأن المواضيع الأكثر أهمية من وجهة نظر إدارة المخاطر وعندما يقوم طرف خارجي بعملية تحديد المخاطر فإنه يجب الحصول على نسخ من كل العقود والإيجار لتحليلها.

8 المقابلات الشخصية: مصدر آخر هام للمعلومات يمكن أن يساعد في تحديد المخاطر هو المقابلات الشخصية مع الموظفين الأساسيين في المنظمة، فهناك بعض المعلومات غير مسجلة في وثائق وسجلات وتوجد في ذاكرة المديرين والعاملين.

ثانياً: تقنيات التعامل مع المخاطر.

يقصد بطرق مواجهة الخطر هو إدارة الخطر ويمكن إدارة الخطر من خلال التعرف على مصدر الخطر ثم تقدير حجم الخسارة المحتملة في حال وقوع الخطر ومن اختيار الوسيلة المناسبة لمواجهة هذا الخطر وذلك في ضوء كلفة تلك الوسيلة، وهناك طرق ووسائل عديدة لمواجهة الخطر يمكن إيجازها فيما يلي:¹

1 الوقاية و المنع: ويطلق البعض على هذه الوسيلة سياسة تخفيض الخطر وتقتضي هذه الطريقة بمنع الخطر كلياً إن أمكن ذلك أو بالحد من الخسائر التي يسببها إن وقع وذلك عن طريق استخدام وسائل الوقاية و الحد من الخسائر لتقليل عبء الخطر.

2 التجزئة و التنوع: ويقصد بهذه السياسة تجزئة الشيء المعرض للخطر بشكل يضمن عدم تعرض جميع الأجزاء في وقت واحد لتحقيق مسبب الخطر ومن الأمثلة العملية على هذه السياسة قيام صاحب رأس المال بتنويع استثماراته على عدة مجالات بالمشاركة بدلاً من استثمار رأس المال كله في مجال استثماري واحد وقيام أمين المخزن بتنويع المخزون في عدة مخازن.

1 أسامة عزمي سلام، شقري نوري موسى، إدارة المخاطر والتأمين، مرجع سبق ذكره، ص42.

3 تحويل الخطر: ومقتضى هذه الطريقة فإنه يتم مواجهة الخطر بتحويله إلى طرف آخر نظير دفع مقابل معين لهذا الطرف ويتحقق هذا التحويل بمقتضى عقود الإيجار و عقود النقل و عقود التشييد و عقود التأمين، ويعتبر التأمين من أهم وسائل تحويل الخطر وأكثرها انتشارا حيث تقوم شركات التأمين بتعويض الأفراد و المنشآت المعرضين للخطر معين عن الخسارة المادية المحتملة التي لحقت بهم نتيجة لحدوث الخطر المؤمن منه وذلك مقابل مبلغ محدد مقدما يسمى قسط التأمين، وعادة ما تنبع هذه الوسيلة في مواجهة الأخطار التي تكون فيها درجة احتمال وقوع الخطر ضعيفة بينما الخسائر الناشئة نتيجة وقوع هذا الخطر كبير.

4 تحمل الخطر: يقصد بهذه السياسة قيام صاحب الخطر بالاعتماد على نفسه في مواجهة الآثار المترتبة على تحقيق مسبب الخطر في صورة حادث، وتتبع هذه السياسة إذا كانت خسائر المتوقعة صغيرة الحجم مع توفر القدرة المادية على مواجهة هذه الخسائر أو في حالة عدم وجود سياسات أخرى يمكن لصاحب المخاطر إتباعها.¹

1 - شقري نوري موسى، وآخرون، إدارة المخاطر، مرجع سبق ذكره، ص 29-30.

المبحث الثاني:مدخل لإدارة المخاطر.

لقد بدأ الاتجاه العام لاستخدام الراهن لمصطلح إدارة المخاطر في أوائل الخمسينات وفي عام 1956 طرح المؤلف هارفرد بيزنس ريفيو فكرة أن شخص ما بداخل المنظمة ينبغي أن يكون مسئولاً عن إدارة المخاطر المنظمة البحتة كما أن إدارة المخاطر تستمد جذورها من شراء التأمين المؤسسي، وظهرت إدارة المخاطر كان إذنا بحدوث تحول إيجابي في المؤسسة نظرا لتعرض المؤسسة لأنواع عديدة من المخاطر مما قد يحول دون تحقيق أهدافها ولهذا تزايدت أهمية إدارة المخاطر وأصبحت ضرورة ملحة في المؤسسة ومن خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى خطوات وأهداف إدارة المخاطر.

المطلب الأول: مفهوم إدارة المخاطر.

هناك تعريفات عديدة لإدارة المخاطر إلا أن هناك فكرة واحدة تظهر في كل التعريفات المطروحة تقريبا ولفهم بدرجة كافية جوهر مفهوم إدارة المخاطر سنستعرض مجموعة من التعريفات كذلك المفاهيم المتداخلة مع مفهوم إدارة المخاطر.

أولا: تعريف إدارة المخاطر.

التعريف الأول يتناول إدارة المخاطر على النحو التالي:¹

يقصد بإدارة المخاطر عملية تحديد وتقويم المخاطر واختبار وإدارة التقنيات للتكيف مع المخاطر التي يمكن التعرض لها.

وتعرف أيضا بأنها تنظيم متكامل يهدف إلى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك عن طريق اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه وتحديد وسائل مجابهته مع اختيار أنسب هذه الوسائل لتحقيق الهدف المطلوب.²

وحسب COSO:³

1 -خالد وهيب الزاوي، إدارة المخاطر المالية، مرجع سبق ذكره، ص309.

2 -أسامة عزمي سلام، شكري نور موسى، إدارة المخاطر والتأمين، مرجع سبق ذكره، ص55.

3- Mohamad Hamzaoui, Audit Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, Vill-mondiale Pearson éducation, France, 2006, P79.

إدارة المخاطر المؤسسة هي عملية تصمم من قبل مجلس الإدارة، وإدارتها تتم من خلال تنفيذ إستراتيجية المؤسسة بأكملها من قبل الموظفين لتحديد الأحداث المحتملة الحدوث وإدارة المخاطر وفقاً لمعدلات الرغبة في المخاطرة وتوفي ضمانات المعقولة بشأن تحقيق أهداف المؤسسة.

أما معهد المدققين الداخليين الأمريكيين فعرف إدارة المخاطر كما يلي:

هي عملي تحديد، تقييم إدارة، ومراقبة الأحداث أو الظروف ذلك بهدف تزويد الإدارة بتأكيد معقول فيما يتعلق بإنجاز وتحقيق أهداف المؤسسة المخطط لها.¹

كما تعرف على أنها عملية قياس وتقييم للمخاطر وتطوير إستراتيجيات لإدارتها ومواجهتها والتقليل من خطورتها من خلال نقلها إلى جهة أخرى وتجنبها وتقليل أثارها السلبية وقبول بعض أو كل تبعاتها، سواء كانت هذه المخاطر ناجمة عن أسباب مادية وقانونية أو مخاطر مالية.²

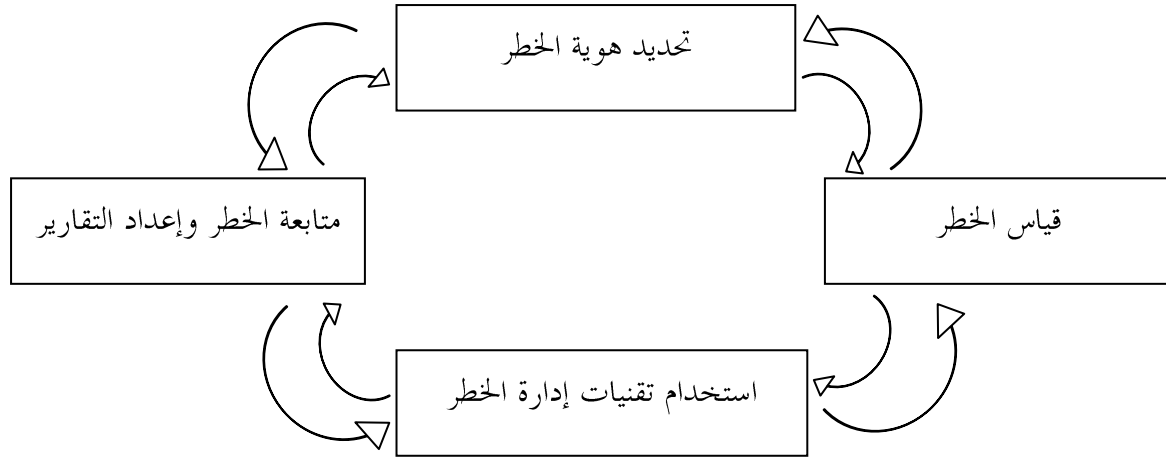
ومن خلال التعريفات السابقة نستنتج أن:

- إدارة المخاطر عملية مستمرة ومتواصلة يتم فيها تحديد وتقويم المخاطر وإيجاد الحلول المناسبة لها.
- إدارة المخاطر عملية تصمم من قبل مجلس الإدارة.
- إدارة المخاطر تنظيم متكامل يهدف لمواجهة المخاطر بأقل التكاليف.

1- The Institute of internal auditors, Intenational Standards for The internal audit standards, op.cit P19.

2 فرحان غول، بومدين يوسف، الأخطار ونماذج إدارتها في المؤسسة، الملتقى الدولي الثالث وإستراتيجيات إدارة المخاطر في المؤسسة-الأفاق والتحديات، جامعة ابن علي حسينية، شلف، 25 نوفمبر 2008، iefpedia.COM، 21:9، 13/0/2016، ص8.

الشكل (2-2): عملية إدارة المخاطر.



المصدر: نبيل محمد مرسي، أحمد عبد السلام سليم، الإدارة الإستراتيجية-إدارة التنافس-إدارة المعرفة-إدارة المخاطر، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص205.

ثانيا: المفاهيم المتداخلة مع مفهوم إدارة المخاطر.

التأمل لمفهوم إدارة المخاطر يتبادر إلى ذهنه العديد من المصطلحات الأخرى والتي قد تشوش تفكيره وتجعله في حيرة باعتبار أن مصطلح المخاطر تتقاطع فيه الكثير من الموضوعات ذات الصلة مع بعضها البعض والتي تستعمل في محتواها وموضوعها مفهوم المخاطر.

1 مفهوم نظام الوقاية: هو نظام يهدف إلى توفير ما يلزم من الشروط والمواصفات الفنية والإجراءات التنظيمية في بيئة العمل لجعلها صحية وأكثر أمنا حتى لا تقع فيها حوادث وإصابات مهنية وذلك بقصد حماية ومقومات الإنتاج المادية والبشرية.

2 مفهوم الأمن الصناعي: العمل على تقليل الحوادث في الصناعة وتكاليف الإصابة الناتجة عنها بتوفير ما يلزم من الشروط والمواصفات الفنية والإجراءات التنظيمية في البيئة العمل وجعلها آمنة وصحيحة. بمعنى أنه لا تقع فيها حوادث ولا إصابات مهنية، أي أنها تكفل حماية مقومات الإنتاج المادية والبشرية.¹

1 -عبدلي لطيفة، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-
2012، 19:04:19، 2015/12/19، صص 28-29.

3 مفهوم إدارة الأزمات: تكون المؤسسة أسيرة سلسلة من الأزمات والمشكلات بسبب سوء التخطيط وعدم العناية بالتوقع وأيضا انخفاض فعالية المواجهة وإدارة الأزمات هي تقدير للأمور المفاجئة وتحديد اتجاهات الحركة البديلة وتصور السيناريوهات الممكنة لتطوير الأحداث ثم اتخاذ القرارات والمسارات الكفيلة بالسيطرة على الموقف مع الاستعداد للتغيير عند الحاجة.¹

المطلب الثاني: أدوات وقواعد إدارة المخاطر.

مع تطور إدارة المخاطر كمجال وظيفي خاص للإدارة، تم توجيه اهتمام متزايد لتحديد أدوات وقواعد خاصة بإدارة المخاطر.

أولا: أدوات إدارة المخاطر.

الأداتين المستخدمتين في إدارة المخاطر وكيفية التعامل مع الخسائر هما كالتالي:²

1 أداة التحكم:

تشمل أساليب التحكم في المخاطرة، تحاشي المخاطر والمداخل المختلفة إلى تقليل المخاطرة، حتى من خلال منع حدوث الخسائر ومجهدات الرقابة والتحكم وأيضا الوقاية.

2 تمويل المخاطرة:

يركز تمويل المخاطرة على ضمان إتاحة الأموال لتعويض الخسائر التي تحدث ويأخذ تمويل المخاطر بدرجة أساسية شكل الاحتفاظ أو التحويل، وعند تقدير أي التقنيات يجب تطبيقه للتعامل مع مخاطر معينة يجب على مدير إدارة المخاطر أن يدرس حجم الخسائر المحتملة واحتمال حدوثها والموارد المتاحة لتعويض الخسائر إن قدر لها أن تحدث، كما يجب تقييم عوائد وتكاليف إتباع مثل هذا المنهج ثم اتخاذ القرار باستخدام أفضل المعلومات المتاحة.

1 -عبدلي لطيفة، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 28-29.

2 -طارق حماد عبد العال، إدارة المخاطر-أفراد-إدارات-شركات-بنوك، مرجع سبق ذكره، ص 84.

ثانياً: قواعد إدارة المخاطر.

هناك قواعد يمكن إتباعها عند التعامل مع الأخطار هي:¹

1 لا تخاطر بأكثر مما يمكن أن تتحمله من خسائر: فمثلاً قرار الاحتفاظ بالخطر أي افتراض وقوع الخطر وتحمل نتائجه وعدم تحويله إلى جهة أخرى أقدر منه على تحمل الخطر فإن هذا الأسلوب حسب هذه القاعدة غير مناسب إذا كانت أقصى خسارة مادية محتملة تفوق قدرة المشروع الأمر الذي قد يؤدي إلى إفلاس المشروع.

2 لا تخاطر بالكثير من أجل القليل: حسب هذه القاعدة يجب عدم شراء بويصلة تأمين إذا كان قسط التأمين كبير نسبياً مقارنة بمبلغ التعويض الذي يمكن الحصول عليه عند وقوع الخطر المؤمن ضده.

3 فكرة الاحتمالات: بالرغم من أهمية عنصر احتمال وقوع الخسارة عند اتخاذ القرار إلا أن هناك بعض الأخطار التي إذا تحققت تؤدي إلى خسارة جسيمة رغم صفر احتمال وقوعها فمثلاً إذا كان احتمال وقوع حادث معين هو واحد بالمليون فيمكن الاحتفاظ بالخطر في هذه الحالة إذا كانت الخسارة المادية المحتملة الناتجة عن وقوعه جسيمة فيجب آنذاك تحويل الخطر لجهة أخرى أقدر على مواجهة مثل التأمين أو أسلوب منع الخسارة.

المطلب الثالث: خطوات وأهداف إدارة المخاطر.

إدارة المخاطر عبارة عن عملية منهجية ومنطقية تتم من خلال خطوات معينة من أجل تحقيق أهدافها.

أولاً: خطوات إدارة المخاطر.

يمكن إدارة المخاطر من خلال خمسة خطوات²، وهي كالتالي:

1 إنشاء نطاق إدارة المخاطر: ويتضمن التخطيط للعملية وتحديد نطاق العمل والأساس الذي سيعتمد في تقييم وكذلك تعريف إطار للعملية وأجندة التحليل (تحليل المخاطر).

1 -أسامة عزمي سلامة، شقري نوري موسى، إدارة المخاطر والتأمين مرجع سبق ذكره، ص 4-50.

2 -شقري نوري موسى، وآخرون، إدارة المخاطر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

2 تحديد الأهداف: تحتاج المنشأة إلى خطة معينة للحصول على أقصى منفعة ممكنة من جراء نفقات برنامج الخطر وتعتبر هذه الخطوة كذلك وسيلة لتقييم الأداء فمثلا قد تكون التكلفة المتدنية هدفها أساسيا لإدارة المخاطر ولكن قد ينتج عن التركيز على عنصر التكلفة إتباع برنامج في إدارة الخطر غير كاف أو غير ملائم وقد ينتج عن ذلك تحمل تكاليف ضخمة جدا ناتجة عن الخسائر الكبيرة التي من الممكن أن تتحملها المنشأة في ظل برنامج غير كاف أو غير ملائم لذلك يجب أن يكون الهدف الأساسي لإدارة المخاطر هو حماية كفاءة أنشطة المنشأة للتأكد من عدم وجود أخطار صافية أو خسائر متوقعة تعيق من تحقيق أهداف المنشأة.

3 فحص المخاطر: يتضمن ما يلي:

3-1- تحديد الخطر: تقوم الإدارة بدراسة أوجه النشاط المختلفة من إنتاج وتخزين وشراء وتمويل واختيار العاملين وتدريبهم وذلك بهدف اكتشاف الأخطار التي يتعرض لها المشروع.¹

3-2- تحليل المخاطر: وصف أسباب المخاطر التي تؤثر على العمليات وآثارها الإيجابية أو السلبية.²

3-3- تقييم المخاطر: على إدارة المخاطر تقييم هذه الأخطار التي تم اكتشافها وتحديدتها ويقصد بتقييم الخطر قياس احتمال وقوع الخسارة معينة ويتطلب هذا التقييم إعطاء أولويات للأخطار ذات الأثر الجسيم حيث يتم تبويب الأخطار في مجموعات مثل الأخطار جسيمة، أخطار متوسطة، أخطار قليلة أو مجموعات مثل أخطار مهمة جدا، أخطار مهمة، أخطار غير مهمة.³

4 معالجة المخاطر: الهدف من هذه الخطوة هو نحو المخاطر لتخفيض مستوى الضعف للمؤسسة:⁴

- تفادي المخاطر.

- معالجة مصدر الخطر.

5 الاتصال والتشاور: يتم الاتصال والتشاور مع أصحاب المصالح الداخلية والخارجية في جميع مراحل إدارة المخاطر وذلك لوضع خطة تتضمن الإبلاغ عن العمليات والإجراءات المتعلقة بها من أجل إبلاغ أصحاب المصلحة بالأسس التي تم اعتمادها في هذا المجال، بالإضافة إلى قيام المدقق الداخلي بإعداد تقرير مبني على التראה

1 -شكري نوري موسى، محمود إبراهيم نور، وسيم محمد الحداد، سوزان سمير ذيب، إدارة المخاطر، مرجع سبق ذكره، ص 30-31.

2- Pascal-Kerebel, Management des risques, Eyholles, édition d'orgabsation, Paris, 2009, P62.

3 -شكري نوري موسى، محمود إبراهيم نور، وسيم محمد الحداد، سوزان سمير ذيب، نفس المرجع السابق، ص 32.

4- Pascal-Kerebel, Ibid, P62.

والوضوح وأن يكون مدعماً بالأدلة اللازمة ليطمئن إرساله إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا وكل من له مصلحة في ذلك.

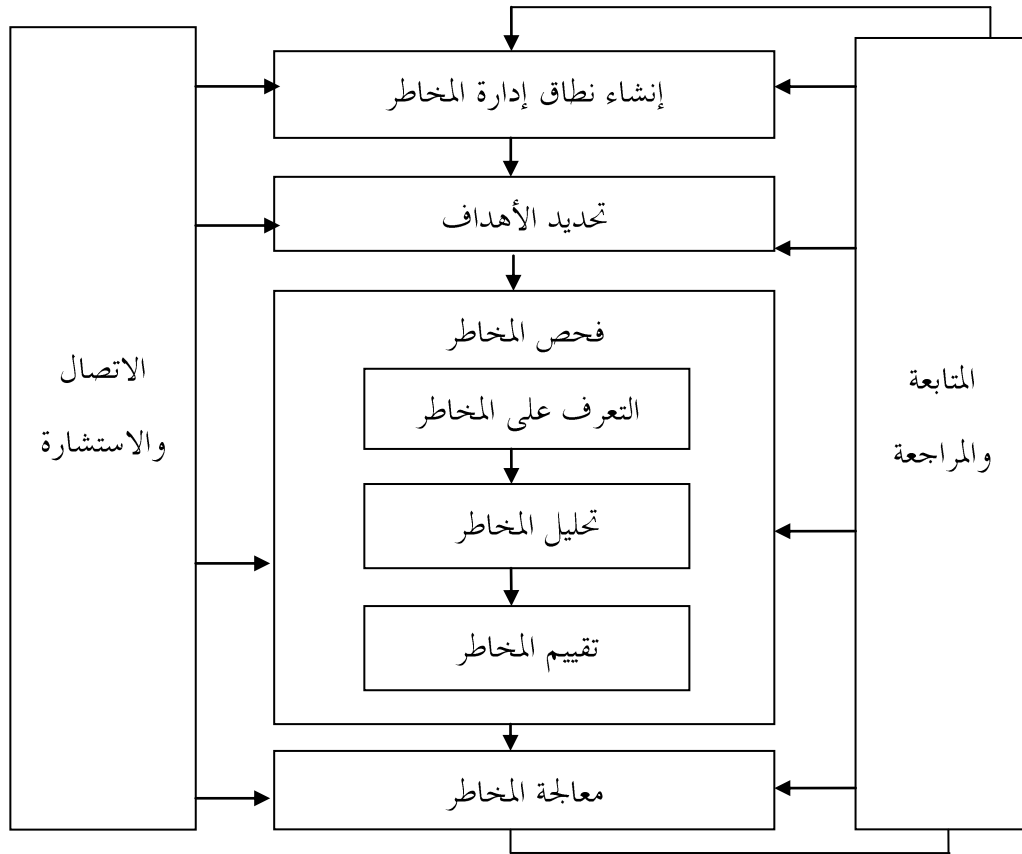
6 المتابعة والمراجعة: يعد إدراج عملية المتابعة والمراجعة في برنامج إدارة المخاطر لسببين هما:¹

- إن عملية إدارة المخاطر مستمرة ومتغيرة فالعمليات التي تقوم بها قد تتغير من وقت لآخر فقط للتغير في المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة.

- هناك بعض الأخطاء غير متكررة، لذا وجب وجود متابعة و مراجعة مستمرة بهدف تحسين الأداء.

فعلى إدارة المخاطر القيام بالمراجعة والمتابعة للتأكد من التعرف على المخاطر وفحصها وأن إجراءات التحكم في المخاطر ملائمة.

الشكل (2-3): خطوات إدارة المخاطر.



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

1 طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر-أفراد-إدارات-شركات-بنوك، مرجع سبق ذكره، ص61.

ثانياً: أهداف إدارة المخاطر.

يجب النظر إلى إدارة المخاطر كونها جزءاً من الأهداف الكلية للمنظمة ولا يمكن فصل إدارة المخاطر من المنظمة أو الشركة بصورة عامة وبالحقيقة فإن تبرير وجودها إذا ساهمت في تحقيق أهداف المنظمة¹، كما لا تقل أهداف وظيفة إدارة المخاطر أهمية عن أهداف الأقسام الأخرى في المؤسسة، حيث يطرح معظم الباحثين أهداف متعددة لإدارة المخاطر فبالنسبة لـ Heges&Mehr فيقولان في كتابهما الكلاسيكي "إدارة المخاطر - مفاهيم وتطبيقات" إن إدارة المخاطر لها مجموعة متنوعة من الأهداف يصنفانها إلى فئتين:²

- أهداف ما قبل الخسارة.

- أهداف ما بعد الخسارة.

ونحن سنركز في دراستنا على أهداف قبل الخسارة لأنها هي التي تبني عليها المؤسسة أهدافها الرئيسية من أجل تفادي الخسارة مسبقاً، وهذه الأهداف هي:

- البقاء والاستمرارية: من الواضح أنه أياً تكن أهداف المنظمة فإنها يمكن أن تتحقق فقط إذا ظلت المنظمة

موجودة لهذا يتمثل الهدف الرئيسي لإدارة المخاطر هو الحفاظ على بقاء المؤسسة ككيان اقتصادي يفرض وجوده والحفاظ على الفاعلية التشغيلية للمؤسسة وبالنسبة لمعظم هذه الأهداف يمكن ترجمة هذا الهدف إلى الهدف الأبسط في تفادي الإفلاس.

- استقرار الأرباح: تسهم إدارة المخاطر في الأداء الإجمالي للمؤسسة بخفض التباين في الدخل التي تنتج من

الخسائر المرتبطة بالمخاطر البحتة إلى أقل مستوى، بالإضافة إلى ذلك فإن خفض التباين يمكن أن يساعد في تقليل الضرائب على الأرباح مما يجعل العبء الطويل المدى للمؤسسة سوف يكون أقل عندما تكون الأرباح مستقرة بمرور الوقت.

- تعظيم القيمة: إن الهدف النهائي لإدارة المخاطر هو نفس الهدف النهائي للوظائف الأخرى في أي مؤسسة

وهو تعظيم قيمة المؤسسة وهدف الإدارة عموماً وهدف المديرين الذين فوضت لهم المسؤوليات هو تعظيم القيمة، لأن هذه القيمة هي التي تعكس القيمة السوقية للأسهم العادية للمؤسسة.

1 - سخالد وهيب الراوي، إدارة المخاطر المالية، مرجع سبق ذكره، ص 12-13.

2 - عبدلي لطيفة، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 57-78.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر.

يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة على تحديد وتقييم المخاطر الهامة التي تتعرض لها انطلاقاً من نظام الرقابة باعتباره حجر الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في إعداد برنامج التدقيق، ويقوم بإيصال نتائج عملية إدارة المخاطر من خلال رفع تقارير دورية للإدارة والإدارة العليا، كي يتم تحسين إدارة المخاطر ونظم السيطرة عليها.

المطلب الأول: أسلوب التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر.

يشير المعيار 2010 بشأن طبيعة العمل إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يتولى تقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر وفي هذا المطلب سنتناول دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لدعم إدارة المخاطر من ثم عملية تدقيق إدارة المخاطر.

أولاً: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة لدعم إدارة المخاطر.

تعتبر الرقابة الداخلية عاملاً أساسياً في نجاح أو فشل أي مؤسسة مهما كان حجمها أو نوعها أو مجال نشاطها لهذا يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانتها ضد المخاطر لحماية المؤسسة.

تعد الرقابة الداخلية إدراك مبسط للتنظيم وكل الأساليب والمقاييس والإحداثيات المؤسسة لأجل تنشيط التحكم في المؤسسة.¹ وعرفت الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققين الداخليين على أنها الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على الموجودات الشركة وضمان كفاية استخدام والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.²

1 - محمد سيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 84.

2 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 81.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

نقطة بداية التدقيق هي فحص مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة كما أن تقويم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية أو معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي:¹

- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال.
- تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلة بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها.
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية.
- التأكد من إمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام(اختبار المسار).

من بين الخطوات في تقييم نظام الرقابة الداخلي:

الخطوة الأولى: هي الدراسة والفهم ومن خلالها يقوم المدقق بدراسة الرقابة الداخلية وذلك باستعراض النظام لاكتساب فهم على انسياب المعاملات وإجراءات الرقابة على هذه المعلومات(النشاط) ليتمكن من الوصول إلى التقييم الأول حول تصميم وعمل النظام ومعرفة أوجه القوة والضعف.

الخطوة الثانية: التقييم بعد فهم ودراسة نظام الرقابة الداخلية ومن خلال توزيع النشاط يكون أكمل الدراسة الأولية، وبالتالي يتمكن من عمل برنامج التدقيق علماً أن هذا البرنامج ليس نهائياً وليس ثابتاً وربما يتغير أثناء ونتيجة التدقيق التفصيلي الجوهري، ودراسة الرقابة الداخلية من قبل المحاسب القانوني تتطلب معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق المتعارف عليها من المدقق وفهم وتقييم الرقابة الداخلية تكون أساس على:

- إعادة تحديد المخاطر الرقابة.
- مساعدة المدقق لتقدير حجم عينة التدقيق وعمل برنامج التدقيق.²

1 -خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 168-169.

2 -خلف عبد الله الوردات، نفس المرجع السابق، ص 88-90.

1 -العلاقة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية: إن معايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ألزمت وجود تدقيق داخلي مستقل يقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية بتحديد مناطق الضعف فيه من خلال معيار رقم 2130-الرقابة-والذي نص على أنه "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط الرقابية الفعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها والدفع لتحسينها المستمر"، ونص المعيار C₁ 2130 على أنه "يجب على المدقق الداخلي استعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجاز المهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة".

كما نص المعيار رقم 2130 A₁ على أنه "يجب على التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة فعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع المخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة العمليات وأنظمة المعلومات هذا من خلال محاولة تأكيد:¹

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛

- مصداقية البيانات المالية العمليات التشغيلية؛

- فعالية كفاية العمليات البرامج؛

- حماية الأصول؛

أما منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) فقد خلصت في تقريرها لعام 2002 إلى أن الرقابة الفعالة على المخاطر تتطلب إدارة فعالة ومؤثرة في الشركة، وأن تناقض المصالح بحاجة لأن تدار مع محاولة لتقليل هذا التناقض وأن الأسواق تتطلب هذه الحماية والتوازن لغرض توفير الثقة الضرورية بأن الأموال يمكن أن توضع بثقة في هذه الشركة، وأشارت هيئة الأوراق المالي (SEC) إلى أن التدقيق الداخلي هو الوظيفة الأكثر قدرة على تمييز المخاطر وكشف الفجوات المحتملة في إجراء الرقابة الداخلية.²

1- Jean Charles bé cour Henri bouquin, Audit opérationnel Entrepreneariat convenancance et performante económica ,3édition, 2008, P52.

2 -كريمة علي جوهر، وآخرون، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص ص13-14.

2 العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر: في الكثير من النواحي يمكن اعتبار إدارة المخاطر تطوراً طبيعياً لنموذج الرقابة الداخلية. وتوسعي معظم المنظمات إلى التطبيق الكامل لنموذج الرقابة الداخلية قبل تنفيذ المفاهيم الكامنة في إدارة المخاطر في الجهات، وتعتبر الرقابة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من إدارة المخاطر للجهات. ويشمل إطار عمل إدارة المخاطر جهات الرقابة الداخلية، ولكنه إضافة إلى ذلك، يشكل أقوى مفهوم لكيفية إسقاط القرارات التجارية من مهمتها الأساسية وما يرتبط بها من أهداف يعد أداة لمساعدة الإدارة في تحديد الاستجابة السليمة لأحداث معينة ويتجاوز نموذج إدارة المخاطر للجهات دليل الأنتوساي الإرشادي حول الرقابة الداخلية في عدد من المجالات أهمها:¹

- التوسع في فئات الأهداف، واشتماله على تقارير أكثر اكتمالاً، ومعلومات غير مالية، وجود الأهداف الإستراتيجية.

- توسع عناصر تقييم المخاطر وتقدم مفاهيم للمخاطر، مثل مخاطر قابلية التعرض للخسائر، وتحمل المخاطر، والاستجابة للمخاطر.

- التأكيد على أهمية المديرين المستقلين في المجلس وتحديد أدوارهم ومسؤولياتهم.

3 علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر:

يشير معيار 2110 إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنظمة عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهرية للمخاطر، كما ينبغي أن يسهم ذلك النشاط في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة مع مراعاة الآتي:²

1 - بالنسبة لخدمة التأكيد (A2-A1 2110):

- ينبغي أن يتولى نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالمنظمة.

- ينبغي أن يعمل نظام التدقيق الداخلي على تقييم التعرض للمخاطر المتصل بعمليات المنظمة وبأنظمة

المعلومات بما يتصل بما يلي:

- موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية.

- كفاءة وفعالية العمليات.

1 - داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 701.

2 - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

- حماية الأصول.

- الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود الموقعة.

2 بالنسبة لخدمة الاستشارة (C2-C1 2110):

- عند القيام بالأعمال الاستشارية فإن يتعين على المدققين الداخليين مناقشة المخاطر المتصلة بأهداف الأعمال الاستشارية.

- على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة التي يكتسبونها من الأعمال الاستشارية في تحديد وتقييم التعرض للمخاطر الجوهرية بالمنظمة.

كذلك يشير المعيار 2600 بشأن تقبل الإدارة للمخاطر إلى أنه عندما يعتقد رئيس المدققين أن الإدارة العليا تقبل مستوى من المخاطر لا يعد مقبولا للمنظمة فإن ينبغي عليه مناقشة ذلك مع الإدارة العليا، إذا لم يتم فإنه ينبغي أن يرفع كل منهم تقريرا بذلك إلى مجلس الإدارة ليتول الحل.

ثانيا: تدقيق إدارة المخاطر.

رغم أن التقييم والمراجعة عملية متواصلة يتم أدائها دون انقطاع إلا أن برنامج إدارة المخاطر ينبغي إخضاعه بشكل دوري لمراجعة شاملة تسمى تدقيق إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر هو مراجعة تفصيلية ومنظمة لبرنامج إدارة المخاطر مصمم لتقرير إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات المنظمة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسب وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم، وتدقيق إدارة المخاطر الكامل ينبغي أن يتضمن مراجعة لكامل برنامج إدارة المخاطر، ويتم في الغالب أداء أعمال تدقيق منفصلة للتصدي لثلاثة جوانب منفصلة لبرنامج إدارة المخاطر وهي:¹

- سياسة وتنفيذ إدارة المخاطر.

- التحكم في المخاطر.

- تمويل المخاطر.

كما أن تقييم ومراجعة إدارة المخاطر تشمل بوجه عام الخطوات الآتية:¹

1 طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر-أفراد-إدارات-شركات-بنوك، مرجع سبق ذكره، صص 119-123.

- 1- تقييم أهداف إدارة المخاطر وسياساتها.
- 2- التعرف وتقييم التعرض للخسارة.
- 3- تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض.
- 4- تقييم تنفيذ تقنيات معالجة المخاطر.
- 5- للتوصية بإدخال تغييرات لتحسين البرنامج.

ولصدور الإطار الجديد لمعايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي عام 1999، والمعدلة سنة 2004 وغيرها من القوانين أهمية في التأكيد على أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تلعب دور مهم في إدارة مخاطر الشركة حيث جعلت من التدقيق الداخلي دعامة أساسية يستعان بها في تقويم إدارة المخاطر من أجل تقويتها وتحسينها ويكون ذلك من خلال قيامه بما يلي:¹

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم اقتراحات وخدمات استشارية.
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر.
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر، وتحديد نقاط الضعف والانحرافات فيها والعمل على معالجتها.
- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة عن تقييم إدارة المخاطر وتحديد نقاط الضعف والانحرافات فيها.
- ومنه يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدير بها مخاطرها، وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية وال فشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام غير الكفء للموارد والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.²

1- العايب عبد الرحمان، إدارة المخاطر-أفراد-إدارات-شركات-بنوك، مرجع سبق ذكره، ص 9-10.

2- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة الماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، 21:24، 02/03/2016، ص112.

جدول (2-1): المخاطر و نشاط التدقيق الداخلي.

النشاط أو العملية	المسؤولية الرئيسية	دور نشاط التدقيق الداخلي
تقييم المخاطر بهدف ربطها بخطة التدقيق	الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لجنة التدقيق	مسئول
وضع وإدارة إطار تقييم المخاطر	الإدارة العليا مجلس الإدارة	المساعد أو المشاركة الفعالة حسب الطلب
تدقيق إطار تقييم المخاطر	نشاط التدقيق الداخلي	إطار المخاطر يعد جزءاً من مجال التدقيق الداخلي
عمليات إدارة المخاطر	كافة مستويات الإدارة	تدقيق هذه العمليات تقديم المساندة حسب الطلب
تقييم المخاطر المتعلقة بكل مهمة تدقيق	مدير أو مشرف مهمة التدقيق	مسئول

المصدر: داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 671.

المطلب الثاني: جمع أدلة الإثبات.

لكي يصل المدقق الداخلي إلى موقف الذي يكون فيه قادر على إبداء رأيه يتوجب عليه الحصول على أدلة الإثبات كافية والتي تمكنه من إعطاء رأي في محايد.

أولاً: أنواع أدلة الإثبات.

تعتمد قناعة المدقق بأدلة وقرائن الإثبات على كميتها ونوعيتها، فيجب أن تكون الأدلة كافية من أجل تدعيم رأيه بحيث لا بد أن يكون الدليل مناسب وفعال وخال من التحيز¹، تتعدد قرائن وأدلة الإثبات ويمكن تجميعها في الآتي:²

1 - طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر-أفراد-إدارات-شركات-بنوك، مرجع سبق ذكره، ص 119-123.

2 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 44.

- 1 **الوجود الفعلي:** يعد الوجود الفعلي من أهم القرائن والأدلة التي يعتمد عليها المدقق عند القيام بفحص عناصر المركز المالي مع الأخذ بعين الاعتبار أن الوجود الفعلي للأصول ليس معناه الملكية، وبناء على ذلك فإن الجرد الفعلي للخزينة يجب أن يطابق المبالغ الموجودة بالخزينة مع رصيد حساب دفتر الصندوق وأيضاً فإن تطابق أرصدة دفاتر حسابات المخازن مع قوائم جرد البضاعة وهكذا لجميع الأصول خاصة الثابتة.¹
- 2 **المستندات المختلفة المؤدية للعمليات المثبتة في الدفاتر:** تتخذ المستندات كقرائن وأدلة إثبات و تعد المستندات بأشكالها المختلفة وصورها المتعددة من القرائن والأدلة التي يعتمد عليه المدقق الحسابات عند الحكم.
- 3 **الدقة الحسابية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات:** تعتبر الدقة الحسابية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المدقق إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات.
- 4 **الإقرارات الكتابية التي يحصل عليها من خارج المؤسسة:** تعد الإقرارات الكتابية من الأدلة التي يحصل عليها المدقق من الخارج المنشأة للحكم على صحة أرصدة الحسابات المدين والتأكد منها كما هي مدونة بالدفاتر والتي تفيد موافقتهم على هذه الأرصدة.
- 5 **الشهادات التي يحصل عليها من إدارة المنشأة:** تعد الشهادات التي يحصل عليها من الإدارة من الأدلة والقرائن عندما يصعب عليه الحكم على البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر.
- 6 **الاستفسارات التي يحصل عليها من العاملين بالمنشأة:** هي تشابه الاستقصاء من خلال المقابلة وهذه الاستفسارات تفيد المدقق في العديد من أحكام الشخصية مثل الاستفسار عن عدد العاملين الذين تركوا العمل، درجة الرضا الوظيفي وضغوط العمل بصفة عامة.²
- 7 **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلاً مادياً على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، كون أن هذا النظام يستعمل كمحدد أساسياً لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لا يجري عليها الفحص إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من نظام الرقابة الداخلية.³

1 - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 169-171.

2 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 44.

3 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 135.

ثانيا: وسائل الحصول على أدلة الإثبات.

يوجد عدة وسائل للحصول على أدلة الإثبات ونذكر من بينها:¹

- 1 **المعاينة والجرد الفعلي:** يجب الإطلاع من قبل على الأصل أو الوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات العد والقياس والجرد للتأكد من عدم صورية الرصيد بالوجود الفعلي أو المادي للأصل.
- 2 **المراجعة الحسابية:** وذلك بمراجعة صحة الحسابات ومراجعة نقل المبالغ أو ترحيلها مع العمليات الحسابية ومراجعة المستندات المؤدية للعمليات للتثبيت من صحة جميع الأرصدة الحسابية.
- 3 - **المراجعة المستندية:** فالمستندات هي الأوراق التي تعبر مرجعا سليما يستند إليه المدقق في التثبيت من صحة حدوث واقعة معينة، وتعتبر المراجعة المستندية المحور الرئيسي لعملية التدقيق والتي تقتضي معظم وقت التدقيق أثناء جمع الأدلة والقرائن لإعطاء المدقق بأن المستندات الحقيقة تؤيد القيود الواردة بالدفاتر.
- 4 **نظام المصادقات:** عبارة عن الشهادات أو إقرارات من الغير مرسله إلى المدقق مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة حساباتهم، وهذا يعطي تأكيد إضافي لوجود وملكية الأصول والمطلوبات وتقويمها.
- 5 **نظام الاستفسارات والتتبع:** يكون الاستفسار شفويا وتحريريا وعلى المدقق أن يحرص في البحث عن تقرير الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بما لتأييد إضافي لصحة العمليات والأرصدة.
- 6 **نظام المقارنات والربط بين المعلومات:** تجري المقارنات المختلفة والمقارنة بين المشروعات المشابهة لكشف أوضاع غير عادية حيث يعتمد هذا الأسلوب على التقدير الشخصي لخبرة ومهارات المدقق، وهذه قد تكشف عن أمور يترتب عليها التوسع في الفحص للحصول على قرائن إضافية.
- 7 **المراجعة الإنتقادية:** يقصد بها النظرة الفاحصة للدفاتر والسجلات لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه.
- 8 **فحص وتقييم أنظمة الرقابة:** من خلال التتبع لإجراءات العمل للنشاط الخاضع للتدقيق من خلال أحد وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية، هذا ضروري من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق أولا، تقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام، تحديد حجم العينة الاختبارات.
- 9 **نظام الشهادات (الإقرارات):** تستخدم للحصول على الكشوف الخاصة بالأصول الثابتة مثلا أو الإضافات أو الإهتلاكات أو الرواتب فهي لا تنتج أدلة أو قرائن إنما يترتب على الوسيلة تأمين استنتاجات المدقق وتغطية

1 - خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص50.

موقف خارج نطاق الإجراءات.

المطلب الثالث: إعداد التقرير.

يعتبر التقرير وسيلة إدارية للاتصال ووسيلة لنقل المعلومات و البيانات والقرارات بين الجهات المختلفة فأصل التقارير أنها تبليغات شفوية أو رسائل من خلاله يستطيع المدقق الداخلي الإبلاغ عن الملاحظات و التوصيات الناتجة عن أعمال التدقيق وعكس مجهود إدارة التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا إلى جانب نقل الأفكار والمعلومات وتبادلها وتقديم الاستشارات والتوجيهات التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات.

أولاً: أنواع التقرير.

يرفع تقرير دوري لمجلس الإدارة والإدارة العليا بنتائج عمليات إدارة المخاطر وإطلاع المساهمين على المخاطر والرقابة عليها¹، وهناك عدة أنواع :

1 التقارير الإخبارية: وهي تقارير تستعرض معلومات أو بيانات رقمية وغير رقمية لتحضير المتلقي عن حالة أو موقف خاص لموضوع محدد طلبته الجهة المتلقية وهذا النوع من التقارير لا يحتوي على توصيات أو مقدمات إنما عرض للحالة فقط مثال تقارير متابعة العمل، والتقرير السنوي، وهو لا يتطلب عادة في نهاية اتخاذ إجراء أو قرار معين.

2 التقارير التحليلية: وهي التقارير التي تقوم بدراسة مستوفية عن الحالة أو موضوع وتحليل البيانات والأرقام وتقديم الاستنتاجات والتوجيهات اللازمة ويساعد في اتخاذ قرارات أو حل مشكلات مثل تقارير بحوث التسويق والموازنات وتحليل التكلفة وتحليل البدائل أي يطلب اتخاذ إجراءات أو قرار معين.

3 التقارير التفسيرية: هذا النوع من التقارير يحتوي على تفسير وشرح لبيانات أو الأرقام التي تم جمعها واستعراضها في نفس التقرير وتؤدي إلى فهم الموضوع المطروح بوضوح أكثر دون تقديم توصيات وتساعد على اتخاذ القرار الصحيح.²

1 -شادلي البرغوثي، صالح العقدة، كريمة علي الجوهر، دور التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة، مجلة دراسات المحاسبية والمالية، المجلد 8، العدد 23، فصل 3، سنة 2013، ص

2 -داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 606.

4 التقارير الروتينية: هي التقارير التي ترفع للإدارة بشكل روتيني ضمن ما هو متعارف عليه وعادة لا تشكل التقارير الروتينية أهداف تذكر إلا عند استعراضها أو إحصائها في المستقبل.¹

كما انه غالباً ما يتم تبويب تقارير التدقيق حسب نوع الرأي المعبر عنه كالتالي:

1 للرأي غير متحفظ (التقرير النظيف) : يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المدقق الايجابي حول المعلومات الحاسبية أحر أنواع القليلة كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماتها وإجراءاتها كذا على أساس سلامة المعالجة الحاسبية.²

2 للرأي المتحفظ: هو ذلك الرأي الذي يبين أن البيانات المالية ككل أو من جميع جوانبها المادية ليست محرفة بصورة تضر المستفيد من هذه البيانات المالية، ويتم إعطاء هذا النوع من التقارير في حالة أن البيانات المالية لم تخضع حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو أن هناك قيوداً على نطاق التدقيق وضعته الظروف، وأن هذه الأمور ليست بتلك المادية (الأهمية النسبية) التي تؤدي إلى إعطاء رأي آخر لأن البيانات المالية مازالت تبين بعدالة المركز المالي والنشاط وأن التقرير هو تقرير إيجابي.

3 للرأي المخالف (السلبى أو العكسي) : يتم إعطاء هذا الرأي عندما لا يقتنع المدقق من أن البيانات المالية ومن جميع جوانبها تمثل المركز المالي باعتدال وأنها مضملة بصورة مادية، ويتم إعطاء مثل هذا الرأي عندما يتوصل المدقق وبعد المراجعة الموسعة والضرورية من أن الشركة لم تقم بتطبيق أو استعمال الإجراءات الضرورية وبصورة مادية كبيرة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، هذا النوع من التقارير نادر الحدوث.³

4 الامتناع عن إبداء الرأي: يصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المدقق على أدلة قرائن إثبات كافية لإبداء رأي في محايد في القوائم المالية، سواء كان ذلك بسبب تضيق نطاق التدقيق من حيث الزمن أو التكلفة أو وجود ظروف استثنائية غير طبيعية.⁴

1 - داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 606.

2 - محمد النهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 55.

3 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 168.

4 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 96.

ثانياً: خصائص التقرير.

ومن بين الخصائص التي يجب على المدقق مراعاتها عند إعداد لتقرير التدقيق حتى يحقق الهدف المنشود تتمثل في الآتي:¹

- عدم التحيز (الصدق والأمانة).
- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة (الصراحة والوضوح).
- تناسب صياغة التقرير مع مستوى الإدراك مستخدميه.
- توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية الجوهرية، والنتائج التي توصل إليها مع بيان المعايير التي استخدمها للوصول إلى الرأي حتى يمكن للغير تحديد درجة اعتمادهم على ما هو معروض أمامهم.
- الوقت المناسب (عدم تأخير نتائج التدقيق).

أكد Millchamp أن دور التدقيق الداخلي حالياً يمكن أن يساهم في تحديد عوامل المخاطر وتزويد الإدارة المسؤولة بنتائج تقييمات المخاطر، وتأكيد كون أنظمة الرقابة كافية لتقليل المخاطر من خلال تقرير يتضمن الفقرات التالية:²

- تقييم المخاطر الحالية لنطاق المدقق ووضع تقرير حول ذلك التقييم للإدارة أو لجنة التدقيق أو كلاهما.
- تطوير خطة تنظيمية لتقييم المخاطر عبر الشركة.
- قيادة أنشطة إدارة المخاطر عندما تحدث فجوة ضمن الشركة.
- تسهيل تقييم المخاطر من خلال طرق التقييم الذاتي للمخاطر.
- تقييم المخاطر المرافقة مع التطورات المحاسبية الجديدة، وفي حال لم يتم السيطرة على المخاطر وفقاً للمستويات المقبولة والمقررة سلفاً فإن المدقق ينصح بإيقاف العملية.
- مساعدة الإدارة على تنفيذ نموذج إدارة المخاطر عبر الشركة.

1 - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص453.

2 - كريمة علي جوهر، وآخرون، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

ويتم التأكد من تحقيق الفقرات السابقة من خلال التدقيق المناسب متضمن:¹

- 1- للتحقق من كفاية وتوقيت التقارير حول نتائج المخاطر.
- 2- للتحقق من كفاية ملاك (العاملين) في إدارة المخاطر.
- 3- مراجعة تقارير تقييم المخاطر السابقة المعدة من قبل الإدارة وخدمات التأكيد الأخرى.
- 4- تقييم مدى تناسب إعداد التقارير مع أنشطة مراقبة المخاطر.
- 5- مراجعة المجلس ولجنة التدقيق لتفاصيل سياسات الشركة، وتقرير إستراتيجيات عملها، وفلسفة إدارة المخاطر واحتمال المخاطر وإستراتيجيات إدارتها.
- 6- تقرير تفهم العاملين للمخاطر الإضافية اللاحقة لكل تقييم.
- 7- توثيق تقييم المخاطر، الإذعان للتعليمات والتشريعات الخاصة بإدارة المخاطر وإعداد التوثيق بشكل مناسب.

1 - كريمة علي جوهر، وآخرون، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

خلاصة:

تبين لنا في هذا الفصل أن إدارة المخاطر تشغل مكانة مهمة في المؤسسة الاقتصادية خاصة بعد تعقد المشاكل الناتجة عن نشاطاتها وزيادة حجم أعمال ما زاد من إمكانية توسع فجة المخاطر التي تهددها، حيث كان محور الفصل إظهار مدى مساهمة التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر من خلال دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بإعتبار أن الرقابة أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها، فكلما كان هذا النظام سليما وفعالاً كلما قلل المدقق الداخلي من حجم العينة الخاضعة للدراسة للحصول على الأدلة والقرائن للإثبات وكلما كان ضعيفاً اضطر المدقق الداخلي إلى توسيع حجم العينة ثم تطرقنا لتدقيق إدارة المخاطر والتقرير الذي يعده المدقق الداخلي باعتباره أداة الوصل بينه وبين الإدارة العليا ومجلس الإدارة لتكون على دراية بكل المخاطر وتزويدها بالاستشارات والتوصيات اللازمة.

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية في

مؤسسة تربية الدواجن

للغرب ORAVIO

تمهيد:

حولنا من خلا الفصلين السابقين تقدم إطار نظري حول التدقيق الداخلي و إدارة المخاطر مبرزين أهداف كل منهما التي تصب في خدمة أهداف المؤسسة ثم حولنا توضيح العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر مركزين على دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، وسنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب قصد التعرف على نظام التدقيق الداخلي فيه وأهم المخاطر التي يتعرض لها وطرق مواجهتها وإدارتها .

وانطلاقا مما سبق قسمنا محتوى هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

- المبحث الأول:تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب.
- المبحث الثاني:نظام التدقيق الداخلي لمجمع تربية الدواجن للغرب.
- المبحث الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في مجمع تربية الدواجن للغرب.

المبحث الأول: تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب.

سيكون اهتمامنا في هذا المبحث منصبا في البداية حول تبيان ظروف نشأة مجمع تربية الدواجن للغرب ثم معرفة الهيكل التنظيمي وفروعه وبعدها نتطرق لوظائف والأنشطة التي يمارسها المجمع وفي الأخير السياسة العامة للمجمع.

المطلب الأول: لمحة تاريخية والتعريف بمجمع تربية الدواجن للغرب.

بهدف تنمية قطاع الدواجن والأنعام في الجزائر وتلبية لحاجيات المواطنين أسس مجمع تربية الدواجن ومر بعدة تحولات.

أولا: لمحة تاريخية عن مجمع تربية الدواجن للغرب.

بعد استقلال الجزائر بادرت الحكومة الجزائرية في اتجاه هيكل تنظيمي يعمل على أساس تنمية قطاع تربية الدواجن والأنعام وهذا لتحقيق متطلبات وحاجيات المواطنين وتدعيمهم بالمواد الاستثمارية المتمثلة في اللحوم بنوعها البيضاء والحمراء، من أجل هذا أسس أول هيكل اقتصادي سنة 1967، والذي سمي بالديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAB وتم إعادة هيكلة ONAB نظراً لتعدد الوظائف في هذا الديوان وفي إطار إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية العمومية التي انطلقت مع بداية الثمانينات، تم تقسيم الديوان الوطني لتغذية الأنعام إلى ثلاثة دواوين وطنية هي الديوان الوطني للحوم البيضاء الديوان الوطني للحوم الحمراء، الديوان الوطني لتغذية الأنعام. بالنسبة للديوان الوطني للحوم البيضاء ينقسم إلى:

- الديوان الجهوي لتربية الدواجن بالشرق ORAVIEST؛
- الديوان الجهوي لتربية الدواجن بالوسط ORAC؛
- الديوان الجهوي لتربية الدواجن بالغرب ORAVIO .

وتمت هذه العملية بمرسوم 1981-201 تحت وصاية وزارة الفلاحة والصيد البحري وهذا للأسباب التالية:

- عدم التوازن الجهوي من ناحية التشغيل هناك مناطق تتوفر فيها مناصب عمل ومناطق أخرى العكس؛¹

1 - من وثائق المؤسسة.

- تعدد وتشابك الوظائف داخل المؤسسة من إنتاج اللحوم الحمراء والبيض، تغذية الأنعام والتوزيع واستيراد المواد اللازمة مثل السوجا، الذرى... الخ؛
- صعوبة التسيير بسبب كبر حجم المؤسسة.

تأسيس مجمع تربية الدواجن ORAVIO:

أنشئ من طرف الشركة الإسبانية MAKLA وذلك سنة 1952، وبعد الاستقلال أممت من طرف ONAB في 03 أبريل 1963، وبعد إعادة الهيكلة الوطنية أنشئت بموجب قرار وزاري من وزارة الفلاحة والصيد البحري سابقاً تحت رقم 1981-201 الذي صدر بتاريخ 15 أوت 1981، استقلت عن المؤسسة الأم وفقاً للقانون التأسيسي لإنشاء المؤسسة ORAVIO بتاريخ 14 نوفمبر 1989، المحدد بالقانون رقم 83/03 88/01 بتاريخ 12 جانفي 1988، والمحدد بالمراسيم التطبيقية رقم 88/01 بتاريخ 26 ماي 1988، و 88/177 في ديسمبر 1988.

إن استقلالية ORAVIO أتت في الوقت الذي كان برنامج الاستثمار قد دخل حيز التنفيذ ولها سياسة تطورها وإستراتيجيتها لم تتطور إلا شيئاً ما حتى 1991، نظامها التسييري لم يتغير بصفة جذرية وبقي على الصورة التي كان عليها راجعاً لوزارة الفلاحة فأصبحت ORAVIO مؤسسة عمومية مستقلة، وتقرر إعادة تسميتها بالمؤسسة العمومية الاقتصادية وشركة المساهمة تحت رأس مال اجتماعي قدر ب: 2502 مليار دينار قدرت نسبة الأسهم 43, 68 بالمائة و 57, 31 بالمائة SOCIETE DE GESTION DE PARTICIPATION (SGP) DE L'ETAT.

ثانياً: التعريف بمجمع ORAVIO.

EPE-GAO /ORAVIO-SPA المؤسسة العمومية الاقتصادية مجمع تربية الدواجن بالغرب، شركة بالمساهمة هي فرع من الديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAP برأس مال قدره: KDA 2703000 بأكثر نسبة ربح 63, 68% من مجمع ONAP ونسبة 57, 31% من LA SGP .PRODA، وتسيير المجمع مؤمن من طرف مجلس إدارة مكون من ثلاثة أعضاء وهم رئيس مجلس الإدارة عضو مجلس الإدارة وعضو مجلس الإدارة آخر، تم إعداد ترقية مجلس الإدارة من طرف مجلس المراقبة ل GAO/ORAVIO في 05 أكتوبر 2008.¹

1 - من وثائق المؤسسة.

- موقعها الجغرافي:

حسب القرار رقم (2) مرسوم 201-81 من 15/08/1991 الذي ينص على إنشاء المؤسسة وتحديد موقعها الجغرافي في الجهة الغربية للبلاد يحدها ولاية أدرار من الجنوب وشلف من الشرق.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي وفروع مجمع تربية الدواجن للغرب.

يضم الهيكل التنظيمي خمسة أقسام كما يمتلك مجمع تربية الدواجن للغرب عدد من الفروع.

أولا: الهيكل التنظيمي.

هو عبارة عن هيكل تنظيمي وتمثيلي يعطي صورة لتسلسل المهام والوظائف في القبة المدير العام ثم تبدأ الوظائف الأخرى في تسلسل تنازلي إلى غاية قاعدة هذا الهرم التي يشغلها العمال المنتجون كما يوضح لنا واجبات وحقوق كل مصلحة في المؤسسة أو الوحدة.

و الهيكل مكون من خمسة أقسام:

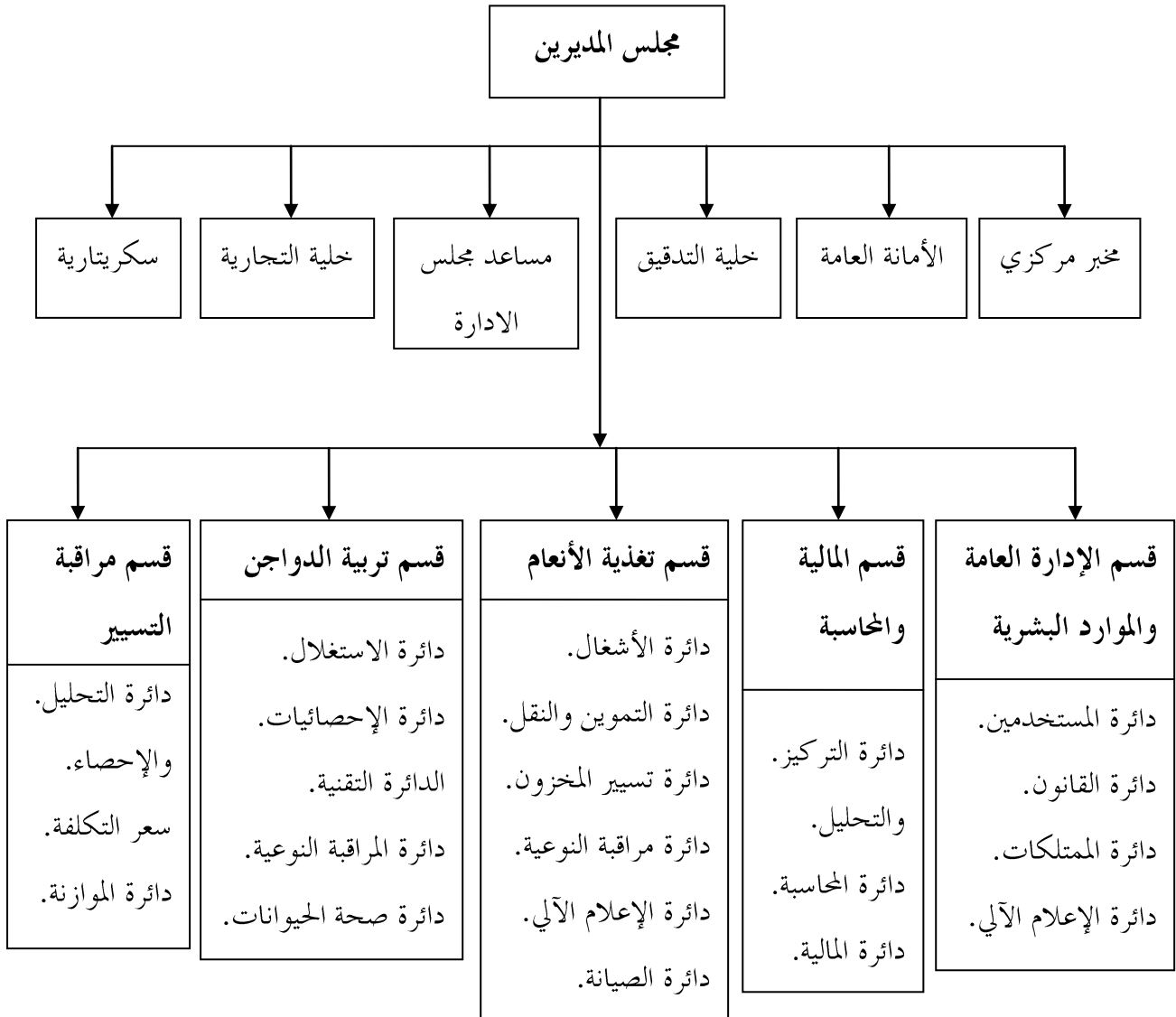
- قسم الإدارة العامة والموارد البشرية.
- قسم المالية والمحاسبة.
- قسم تغذية الأنعام.
- قسم تربية الدواجن .
- قسم مراقبة التسيير.

إضافة إلى الأقسام الثانوية هناك:

خلية التدقيق، الأمانة العامة، مساعد مجلس المديرين وخلية تجارية ومخبر مركزي يقوم بتسيير كل هذه الأقسام والخلايا، مجلس المديرين مكون من ثلاثة أعضاء لهم نفس الصلاحية يسمى أحدهم الرئيس والعضوين الآخرين هما أعضاء مجلس المديرين.¹

1 - من وثائق المؤسسة.

الشكل (3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة تربية الدواجن للغرب.



المصدر: من وثائق المؤسسة.

ثانيا: فروع مجمع تربية الدواجن للغرب.

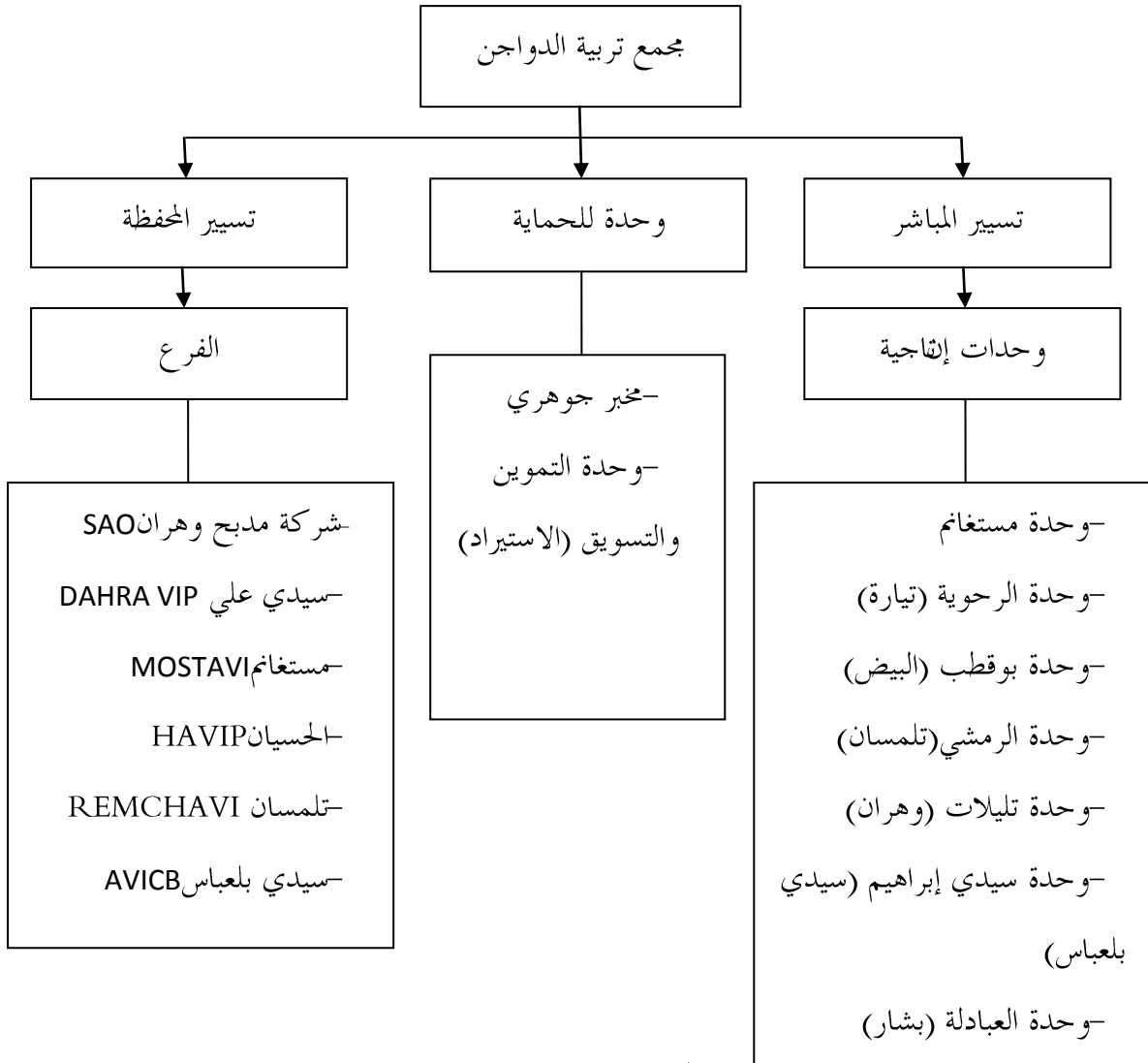
تضم المؤسسة سبعة فروع للدواجن التي كانت تدعى مؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة وأصبحت في 01 جويلية 2000 شركة أسهم، أكثر استقلالية عن المقر الرئيسي للمؤسسة وأصبح لها مجلس إدارة خاص بما طبقاً للمادة 610 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، وهي:¹

1 - من وثائق المؤسسة.

- مستغانم-حجاج-MOSTAVI .
- مستغانم-نويصي-DAHRAVIP .
- مستغانم-الحسيان-HACIANE-HAVIP .
- تلمسان REMCHAVI .
- معسكر (Dissoute en 2005) EMIRAVI .
- سيدي بلعباس AVICAB .
- وهران SAO .

يضم ORAVIO-GAO وحدة جهوية للذبح وهي عبارة عن شركة بالأسهم مختصة في نشاطات الذبح وتحويل وتسويق اللحوم البيضاء، ووحدة مركزية للخدمات والتمويل UCPA ببيير الجير (وهران)، كما يضم الجمع مخبر جهوي وصيدلية مركزية بحاسي ماماش (مستغانم).

الشكل (2-3): وحدات وفروع مؤسسة تربية الدواجن للغرب.



المصدر: من وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: وظائف وسياسة العامة لمجمع تربية الدواجن.

سنتطرق في هذا المبحث إلى كل من الوظائف والسياسة العامة لمجمع تربية الدواجن.

أولاً: وظائف مجمع LORAVIO.

مجمع GAO يضمن التسيير المباشر ل:

سقف (06) وحدات لتغذية الأنعام ذات قدرة إنتاجية 123 طن/ساعة ومنه ذات قدرة إنتاجية سنوية تمثل 423000 طن، كل غذاء ممزوج حيث 90 % موجهة لتغذية الدواجن، وباقي القدرات والتي تمثل 10 % (42300 طن) تخص تغذية الحيوانات المختلفة خاصة الدجاج الرومي.

هناك وحدة لتربية الدواجن ذات قدرة إنتاجية 10 طن/ساعة من المفترض تأسيسها في حاسي بونيف بولاية وهران وسقف (06) وحدات UAB يملكون قدرة إجمالية للتخزين تقدّر ب: 32000 طن (20000 طن حبوب 12000 طن دقيق) والتي تمكنهم من تغطية شهر كامل (30 يوم).

التكلفة الكلية اللازمة للتنقل ما بين الست (06) وحدات هو 1040 طن ولكن هذه القدرة على التنقل لها إمكانية 20 % من التموين المنفذ من طرف الوحدات، أما الباقي 80 % تكون محققة عن طريق النقل الأجنبي (الخاص)، و سقف (06) وحدات لتغذية الدواجن يعمل بها حوالي 474 عامل حيث 126 تمثل الإطارات و 102 المسؤولين العمليين و 246 منفذين.

كما أن المجمع يسيّر أيضاً:

- وحدة مركزية للخدمات والتموين (UCPA) تهتم بالعمليات الخاصة بالاستيراد وعبور البضائع بدون دفع لحساب الفروع، إضافة إلى إدارة الصيدلة المركزية للتلقيح والمواد البيطرية، هذه الوحدة يشتغل بها خمس (05) عمال.

- مخبر للمراقبة الذاتية مختص بعمليات التحليل، ويضم سبعة (07) عمال منهم البيولوجيون، تقني الحيوانات البيطرة والتقنيين.¹

1 - من وثائق المؤسسة.

المجمع يدير المستندات التجارية لستة (06) فروع لتربية الدواجن منظمة من طرف شركة أسهم، يضم 1414 عمال حيث 260 منهم إطارات 123 مسئولين والمنفذين 1031، وفي الأخير مقر المجمع يوظف 56 عامل (بالإضافة إلى المخبر).

جدل(3-1): التوزيع الموظفين (P.S.C) لشهر ديسمبر 2015.

المجموع	التعاقدية	الدائمة	الوحدات
35	4	31	سيق
19	0	19	وحدة الجسد مذبح حاسي ماماش
51	16	35	وحدة الدجاج الأبيض عين تدلس والصور
36	6	30	وحدة الدجاج الأبيض أنارو
21	0	21	وحدة الدجاج الأبيض سيدي الخطاب
21	2	19	مذبح سيدي إبراهيم
103	6	97	مذبح بوقيرات
30	2	28	وحدة الدجاج الأبيض بوشنتوف
316	36	280	المجموع

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق (01).

النشاطات الأساسية (الرئيسية) للمجمع:

- إنتاج وتسويق الأغذية وعوامل إنتاج الدواجن؛
- إنتاج، ذبح، تحويل وتسويق اللحوم البيضاء.

القدرات الإنتاجية السنوية لفروع تربية الدواجن هي كالاتي:

- 46 مليون بيض تحضين لدجاج التسمين و 10,5 مليون بيض تحضين لدجاج التبييض؛
- 37,2 مليون كتكوت لدجاج التسمين؛
- 5,5 مليون دجاج موجه للإستهلاك؛¹

1 - من وثائق المؤسسة.

- 4 مليون كتكوت للتبييض؛

- 3,8 مليون دجاجة التبييض؛

- 18000 طن لحوم بيضاء.

طبيعة منتجات مجمع تربية الدواجن للغرب:

تقوم المؤسسة بعدة مهام من بينها:

- تغذية الدواجن؛

- تعبئة البيض للاستهلاك (بصفة نسبية)؛

- إنتاج بيض لتحضين وللاستهلاك؛

حيث يُخصص المجمع عدّة وحدات إنتاجية للقيام بهذه المهام فهناك 12 وحدة إنتاج للدجاج المخصب بالإضافة إلى 05 وحدات لإنتاج الكتاكيت و02 وحدات لإنتاج البيض الموجه للاستهلاك.

ثانيا: السياسة العامة للمجمع:

السياسة العامة تعتبر مصدر الهام وعمل لكافة أعضاء المجمع، وهذا يمكن من التصدي للخطر أو بالأحرى انعدام الأمن الذي يمثل السوق حيث أن الحصول على المكانة في السوق لم يعد وضعية مكتسبة بمجرد قرار إداري، بل أصبح نتيجة العمل المتواصل والمنظم لموظفين جديين يبحثون عن تحسين الكيفية واستعمال الأمثل للوسائل وعلى الاستقرار والاستمرارية وجعل العميل في نفس الوقت شغلهم الشاغل ورهان ينبغي أن يكسب كل يوم، كما أنه العملاء هم من يسددون أجور الموظفين هذه حقيقة لا ينساها أعضاء المجمع، وانطلاقا من هذا الواقع يجب على كل عضو في كل وحدة من وحدات المجمع تركيز اهتمامه على البحث والنمو، السوق، الاستماع إلى العميل، رجال المؤسسة، النوعية الشاملة، الإبلاغ والإخبار، وبالنسبة لفلسفة المجمع إن الزبون أساس الوجود ويتضمن المسار الاستراتيجي للمجمع ما يلي:¹

1 - الرؤية: ضمان موقع الريادة على المستوى الوطني والإقليمي وتطوير نوعية وجودة المنتجات.

2 - المهمة: تطوير وتسويق المنتج للاستعمال.

1 - من وثائق المؤسسة.

3 - الأهداف:

- تطوير الشراكة المباشر فيها عبر المشاريع المتخذة مع شركات ذات شهرة دولية ،سواء على شكل استثمار مباشر أو عن طريق اتفاقيات التكييف؛
- رفع حصص السوق الوطنية ،واختراق سوق الصادرات والبحث الدائم عن تنمية الطاقات الاقتصادية والمالية ،مع الأخذ بعين الاعتبار كل انشغالات الصحة العمومية في البلاد؛

المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي في مجمع تربية الدواجن للغرب.

يجب أن تكون للمدقق الداخلي معارف نظرية وتطبيقية وعلاوة على التكوين الذي تلقاه يلزم عليه أن تكون له وثائق وسندات تساعده على أداء مهامه حيث أن دليل الإجراءات الخاص بالمؤسسة يكون من بين هذه الوثائق، ومن خلال هذا المبحث سنلقي الضوء على نظام التدقيق الداخلي في مجمع تربية الدواجن للغرب.

المطلب الأول: دليل التدقيق الداخلي لمجمع تربية الدواجن للغرب.

يضم الدليل كل الإجراءات التي يلزم التقيد بها في المؤسسة تربية الدواجن للغرب والمدقق الداخلي يجب أن يكون مطلع على كل ما يتضمنه الدليل، حيث تتوفر لكل قسم دليل خاص به فعلى سبيل المثال هناك دليل خاص بالجانب التقني ودليل خاص بالموارد البشرية وآخر خاص بالمالية والمحاسبة إلى جانب دليل الخاص بالتدقيق الداخلي واعتمادا على ما جاء في هذا الأخير سنتطرق إلى عنصرين هما ميثاق التدقيق الداخلي ونطاق التدقيق الداخلي .

أولا: هدف ميثاق التدقيق الداخلي.

يحدد الميثاق:¹

- المهمة وصلاحيات والمسؤوليات لوظيفة التدقيق الداخلي المطبقة على جميع الكيانات المجمع.
- متطلبات الرقابة الداخلية الهامة والتي تتطلب تحديد المسؤوليات تعرف بوضوح إذا كانت الإجراءات المتفق عليها لم يتم تنفيذها أو تواجه في تنفيذها صعوبات غير متوقعة أو يتم تجاهلها كلياً أو جزئياً مما تترك مجالاً للانحرافات التي يجب أن يتم اكتشافها ثم تحليلها أو تصحيحها و يحفز بفضل وظيفة التدقيق الداخلي، لذلك يشكل هذا الميثاق الأساس لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال هذه الوثيقة يكون أصحاب المصلحة في المجمع ONAB على دراية.

محتوى ميثاق التدقيق الداخلي:

يتعدد المستفيدين من قواعد المتعلقة بالرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ويحدد الميثاق ما يلي:

1 - من وثائق المؤسسة.

- يحدد مفهوم الرقابة الداخلية.
 - يحدد أهداف التدقيق الداخلي.
 - يحدد الهيكل التنظيمي الداخلي لخلية المسؤولة عن التدقيق الداخلي في مجمع تربية الدواجن للغرب.
 - يحدد نطاق مهمة التدقيق الداخلي.
 - تحديد العمليات المنهجية والتقنية المتعلقة بمهمة التدقيق الداخلي.
 - تحدد الأدونات وامتيازات الوصول إلى الوثائق المتعلقة بالتدقيق الأشخاص والبضائع اللازمة للتنفيذ السليم لمهمة التدقيق الداخلي.
 - تذكر قواعد السلوك المهنية الأخلاقية.
- وعلاوة على ذلك يعرض ميثاق التدقيق الداخلي الخطوط العريضة لعملية التدقيق الداخلي من خلال العناصر التالية:

- دليل التدقيق الداخلي.
- مخطط التدقيق الداخلي.
- شبكات الفصل بين الوجبات.
- الاستبيان التدقيق لدورات أو استبيان الرقابة الداخلية (QCI).
- الكشف عن الوثائق وتحليل المشكلة (FRAP).
- التقارير النهائية.

ثانيا: نطاق التدقيق الداخلي.

يهدف إلى تحديد وتحليل المخاطر الرئيسية المتعلقة بأهداف المؤسسة والتأكد من وجود إجراءات لإدارة تلك المخاطر.

يضمن مراقبة أنشطة تتناسب مع القضايا المحددة لكل عملية أو دورة للحد من المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة، ويضمن أيضا رصد ومتابعة الدائمة لنظام الرقابة وإجراءات استعراض منتظم لعملها.¹

1 - من وثائق المؤسسة.

كما أن التدقيق الداخلي داخل المجمع يجب أن يكون مستقل وهادف وهكذا تمارس وظيفة التدقيق الداخلي بشكل مستقل وموضوعية في ولاية المدير العام، هدفها الأول هو تقييم نظام الرقابة الداخلية. كما تهدف إلى:

- إيجاد وكشف عن مستوى الضمان والموثوقية.
- وضع مقترحات لاتخاذ إجراءات تصحيحية.
- تعيين التدقيق الداخلي داخل المؤسسة ليم الكشف عن مستوى الضمان والموثوقية في السيطرة على العمليات التي تشكل أنشطتها.
- والتقرير التدقيق و يدعم بدوره إدارة المؤسسة في اتخاذ قرارات للتحسين وتصحيح وإستمرارية و أثناء عملية التدقيق الداخلي يهتم أساسا بتقييم، مراقبة والتحقق.

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية لمجمع تربية الدواجن للغرب.

يعد تقييم نظام الرقابة الداخلي الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الداخلي قبل بدأ عملية التدقيق الداخلي وفق ما ينص عليه دليل التدقيق الداخلي.

أولا: تقييم الرقابة الداخلية.

بالنسبة لتقييم الرقابة الداخلية يجب:

- تحليل الرقابة الداخلية في المقام الأول قبل بدء عملية التدقيق.
- تحليل الرقابة الداخلية تسمح للمدقق بوضع أفضل عناصر التحكم بالمراقبة الداخلية وتحديد مراحل العملية والمسؤوليات المرفقة مع عملية التدقيق هذه .
- تحديد مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- يسمح أيضا التقييم بتحديد مناطق المعرضة للمخاطر، فضلا عن النقاط الأولى التي يركز المدقق اهتمامه عليها.¹

1 - من وثائق المؤسسة.

- كما يتم تحليل الرقابة الداخلية بهدف توضيح القواعد المتعلقة بالفصل بين الواجبات.

ثانيا: الوثائق الأساسية للرقابة الداخلية.

من بين هذه الوثائق الأساسية نذكر:¹

- وصل الطلب;

- وصل الاستلام;

- وصل خروج الاستهلاك;

1 - وصل الطلب:

قبول وصل الطلب خاضع إلى إمضأين:

- مدير المؤسسة أو الوحدة أو الممثلين.

- مسئول التهوين أو الممثلين.

وصل الطلب غالبا يكون محرر من قبل خدمة البيع أو التمويل في 3 نسخ على أساس طلب الشراء من قبل الهيئة المختصة.

ورقة رقم 01:الأصلية للمورد.

ورقة رقم 02:نسخة لخدمة الشراء.

ورقة رقم 03:نسخة أخرى لمراقبة الاستقبال.

1 وصل الاستلام:

وصل الاستلام يجب أن يكون محرر في الوقت مع استقبال الممتلكات قبل أن تودع في المخزن.

- لكل وصل محرر يجب أن يطابق وصل الطلب.

- وصل الاستلام يهدف لتثبيت وثائق المخزن.

- وصل الاستلام عادة ما يكون محرر على شكل 05 نسخ:

1 - من وثائق المؤسسة.

ورقة رقم 01: مادة المحاسبة.

ورقة رقم 02: المحاسبة العامة.

ورقة رقم 03: مسير المخزون.

ورقة رقم 04: أمين المخزون.

ورقة رقم 05: الأصل.

- عمليات المراقبة أثناء الاستقبال: أثناء الاستقبال عملية المراقبة ترفق بملف مسمى وصل مراقبة يضم المعلومات الآتية:

درجات الجودة: درجات الجودة يقوم بها مراقب الجودة.

الحساب: الحساب يعطي توجيهات للمطابقة على أساس الكمية ضمن وصل المراقبة.

الوزن: عادة على حسب حاجة القسم مراقبة الجودة يقوم هذا الأخير بتوجيه الاستلام إلى الوزن الذي يقوم بدوره بمقارنة الاستلام مع الطلب.

2 - **وصل الدخول:** وصل الدخول يقوم به أمين المخزن على أساس وصل الاستلام ويكون بمثابة إثبات على أن السلع قد استلمت ويكون في 05 نسخ:

ورقة رقم 01: مادة المحاسبة.

ورقة 02: المحاسبة العامة.

ورقة 03: مسير المخزن.

ورقة 04: أمين المخزن.

ورقة 05: الأصل.

3 وصل خروج الاستهلاك:

يهدف إلى تسجيل انتقال المسؤولية المورد مسؤول المخزن وبين الهيئة الطالبة، إن تحريره يكون دائما في الحين.

- لا يمكن خروج أي شيء من المخزن بدون تحرير وصل خروج.

- وصل الخروج يكون في 05 نسخ على النحو التالي:
 - ورقة رقم 01: مادة المحاسبة.
 - ورقة رقم 02: المحاسبة العامة.
 - ورقة رقم 03: مسير المخزن.
 - ورقة رقم 04: خدمة المستخدم.
 - ورقة رقم 05: الأصل.
 - وصل تسليم المورد: يجب أن يكون الوصل محرر من قبل المورد في نفس وقت الاستلام.
 - وصل تسليم المرسل: وهو عبارة عن تسليم الوصل للزبائن وصل تسليم المرسل يقام على أساس وصل خروج ويصبح مبرر لأمين المخزن لكل عملية خروج سلع للبيع.
 - فاتورة الموردين: وهي عبارة عن وثيقة مسلمة من المورد إلى الزبون تكون محررة عن طريق نسختين:
 - ورقة رقم 01: البائع.
 - ورقة رقم 02: المشتري.
- تكون هذه الفاتورة محررة من قبل البائع وكما تحتوي على الديون وتكون أيضا محررة من قبل البائع في حالة إرجاع السلعة مع الإنقاص في السعر.

المطلب الثالث: برنامج التدقيق الداخلي للمجمع.

بالنسبة لمجمع تربية الدواجن للغرب يقوم المدقق الداخلي أولاً بتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم إعداد برنامج التدقيق الداخلي الذي يصادق عليه مجلس الإدارة ثم يباشر في عملية التدقيق.

أولاً: برنامج السنوي للتدقيق الداخلي.

مهمة التدقيق الداخلي لسنة 2015 تغطي جميع الأنشطة والوظائف داخل الكيان، متوسط التدقيق كل ثلاثي في كل وحدات الكيان وقد تم المصادقة على البرنامج في بداية السنة من طرف مجلس الإدارة للمؤسسة.

جدول (3-2): برنامج التدقيق الداخلي لسنة 2015.

المرحلة	نوع التدقيق	الوحدة المدققة
الثلاثي الأول 2015	- التدقيق التقني؛	مذبح بوقيرات
الثلاثي الثاني 2015	- تدقيق النشاط التجاري؛	
الثلاثي الثالث 2015	- تدقيق الموارد البشرية؛	
الثلاثي الرابع 2015	- تدقيق تسيير الوسائل العامة؛	
	- تدقيق الأمن؛	
	- تدقيق الحماسية المالية	
الثلاثي الأول 2015	- التدقيق التقني؛	وحدة بحاسي ماماش والصوور
الثلاثي الثاني 2015	- تدقيق النشاط التجاري؛	
الثلاثي الثالث 2015	- تدقيق الموارد البشرية؛	
الثلاثي الرابع 2015	- تدقيق تسيير الوسائل العامة؛	
	- تدقيق الأمن؛	
	- تدقيق الحاسبة المالية؛	
الثلاثي الأول 2015	- التدقيق التقني؛	وحدة الدجاج الأبيض بعين تادلص
الثلاثي الثاني 2015	- تدقيق النشاط التجاري؛	
الثلاثي الثالث 2015	- تدقيق الموارد البشرية؛	
الثلاثي الرابع 2015	- تدقيق تسيير الوسائل العامة؛	
	- تدقيق الأمن؛	
	- تدقيق الحاسبة المالية؛	

وحدة الدجاج الأبيض بيوشنتوف	<ul style="list-style-type: none"> - التدقيق التقني؛ - تدقيق النشاط التجاري؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الأمن؛ - تدقيق الحاسبة المالية؛ 	<p>الثلاثي الأول 2015</p> <p>الثلاثي الثاني 2015</p> <p>الثلاثي الثالث 2015</p> <p>الثلاثي الرابع 2015</p>
مذبح حاسي ماماش	<ul style="list-style-type: none"> - التدقيق التقني؛ - تدقيق النشاط التجاري؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الأمن؛ - تدقيق الحاسبة المالية؛ 	<p>الثلاثي الأول 2015</p> <p>الثلاثي الثاني 2015</p> <p>الثلاثي الثالث 2015</p> <p>الثلاثي الرابع 2015</p>
مذبح سيدي إبراهيم	<ul style="list-style-type: none"> - التدقيق التقني؛ - تدقيق النشاط التجاري؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الأمن؛ - تدقيق الحاسبة المالية؛ 	<p>الثلاثي الأول 2015</p> <p>الثلاثي الثاني 2015</p> <p>الثلاثي الثالث 2015</p> <p>الثلاثي الرابع 2015</p>
وحدة الدجاج الأبيض بسيدي الخطاب	<ul style="list-style-type: none"> - التدقيق التقني؛ - تدقيق النشاط التجاري؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الأمن؛ - تدقيق الحاسبة المالية؛ 	<p>الثلاثي الأول 2015</p> <p>الثلاثي الثاني 2015</p> <p>الثلاثي الثالث 2015</p> <p>الثلاثي الرابع 2015</p>
سيق	<ul style="list-style-type: none"> - التدقيق التقني؛ 	<p>الثلاثي الأول 2015</p>

	- تدقيق النشاط التجاري؛	الثلاثي الثاني 2015
	- تدقيق الموارد البشرية؛	الثلاثي الثالث 2015
	- تدقيق تسيير الوسائل العامة؛	الثلاثي الرابع 2015
	- تدقيق الأمن؛	
	- تدقيق الحاسبة المالية؛	

المصدر: من وثائق المؤسسة.

ثانيا: شروط تطبيق برنامج التدقيق الداخلي.

من بين شروط تطبيق برنامج التدقيق الداخلي في مجمع تربية الدواجن للغرب نذكر:

- يجب أن يشمل كل الوظائف والأقسام داخل المؤسسة.
- إعلام الجهة أو القسم الذي سيتم تدقيقه من طرف المدقق الداخلي.
- يجب أن يكون برنامج التدقيق الداخلي مصادق عليه من طرف مجلس الإدارة.
- التركيز على مواطن الخطر حيث لاحظنا أن الاهتمام ينصب على الجانب التقني بالنسبة لمجمع تربية الدواجن للغرب.
- حتى يقوم المدقق دوره بالكامل لابد من توفر الاستقلالية لكي يتمكن من تقييم النشاطات بمصداقية.
- يجب قبل تطبيق برنامج التدقيق من الأساس يجب أن يكون قد تم تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل إعداد برنامج التدقيق إلا أن هذه الخطوة لا تطبق دائما.

المبحث الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر داخل مجمع تربية الدواجن للغرب.

من خلال هذا المبحث سنتعرف على أهم المخاطر التي يواجهها مجمع وخطوات إدارتها بالإضافة إلى طريقة دعم هذه الأخيرة من طرف المدقق الداخلي برصده الانحرافات والمخاطر ووضعها ضمن تقريره مع تقديم النتائج والتوصيات اللازمة.

المطلب الأول: أهم المخاطر التي يتعرض لها مجمع تربية الدواجن للغرب LORAVIO.

تتعدد المخاطر التي يواجهها المجمع ومن خلال المقابلات التي أجريت مع المدقق الداخلي للمؤسسة والملاحظات استطعنا أن نحصي عدت المخاطر.

أولاً: المخاطر التقنية.

إن مؤسسة تربية الدواجن كغيرها من المؤسسات الاقتصادية تتعرض لمختلف المخاطر سواء كانت مخاطر خارجية أي داخلية ونذكر منها مخاطر السوق، مخاطر مالية ومحاسبية، لكن المخاطر الكبيرة التي يواجهها مجمع تربية الدواجن موجودة في الجانب التقني أي مخاطر ناتجة من نشاط المجمع بحد ذاته ويتمثل هذا الخطر في موت الكتاكيت والدجاج وبالنسبة لمصدر الخطر أو سببه وطريقة معالجته نوضحها في الجدول التالي.

جدول (3-3): المخاطر التقنية.

المخاطر التقنية	مصدر الخطر	طريقة معالجة الخطر
- موت الكتاكيت والدجاج الذي يؤدي إلى خسارة مادية وتحمل تكاليف كبيرة.	- عدم النظافة. - الإصابة بأمراض مثل: la salmonella Thyphimurum	- يجب مراعات كل تدابير النظافة . - القيام بمختلف التحاليل المخبرية. - أخذ بعين الاعتبار كل تدابير متعلقة بتوصيات البيطرية (يجب احترام مخططات الوطنية في هذا المجال). - منع العمال من دخول للمحاضن دون سبب الذي قد يؤدي إلى نقل ميكروبات . - في حالة التأكد من أن بعض الكتاكيت مصابة بأمراض يتم التخلص منها فوراً وذلك بحرقها.

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة.

إضافة إلى طرق المعالجة الخطر التي ذكرناها تكون هناك مراقبة يومية بإعداد وثائق من طرف القسم التقني يخصصي فيها كل ما تم إنتاجه ومعدلات الوفيات بحيث تمكن هذه الوثائق من معرفة أن عمليات تجرى وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في دليل الإجراءات الخاص بمجمع تربية الدواجن ومن خلا الجدول التالي سنعرض بعض النتائج لسنة 2015.

جدول (3-4): بعض نتائج سنة 2015.

معدل الوفيات		المركز
المعدل	العدد	
8.22%	16318	سيدي لحسن
9.12%	13465	بوشنتوف
12.00%	29514	أنارو
5.35%	12324	سيدي الختاب
5.87%	4899	تادلس
2.32%	908	صور
66.96%	1403095	بوقيرات

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق (03).

تساعد هذه المعطيات المدقق الداخلي في التأكد من أن معدل الوفيات لا يتجاوز معدل المنصوص عليه في دليل الإجراءات ومن خلال الجدول نلاحظ أن كل من سيدي لحسن وبشتتوف وأنارو وبوقيرات معدل الوفيات فيها يتجاوز معدل 6% المنصوص عليه في دليل الإجراءات، وهذا مؤشر التعرض لخطر التقني الذي يؤدي حتما لتحمل الجمع تكاليف.

ثانيا: المخاطر الأخرى.

اعتمادا على الاستنتاجات التي خلصنا إليها من المقابلة فإن المخاطر الناجمة من داخل المؤسسة هي عموما متحكم فيها معدا المخاطر التقنية بالإضافة للمخاطر الناجمة من المحيط الخارجي وفي الجدول التالي حولنا الوقوف على أهم المخاطر التي تواجهها مؤسسة تربية الدواجن للغرب سواءا مخاطر ناجمة من المحيط الداخلي أو المحيط الخارجي للمؤسسة .

جدول (3-5): المخاطر الأخرى.

نوع الخطر	مصدر الخطر	طرق معالجة الخطر
مالية ومحاسبة	- الأخطاء المحاسبية. - عدم التقيد بالمبادئ المحاسبية.	- مراعات والعمل بكل مبادئ المحاسبة.
تكنولوجية المعلومات	- اختراق من خلال الانترنت. - الفيروسات والتي تؤدي إلى تدمير المعلومات.	- وضع برامج وتطبيقات للحماية في أجهزة الكمبيوتر.
الأمن	- السرقة (سرقة علف الدجاج).	- وضع كميّات مراقبة. - تدريب وتكوين رجال الأمن.
وسائل النقل	- حوادث مرور (مثلا عند نقل الدجاج).	- التأكد من سلامة المركبات.
السوق	- قد ينخفض سعر الدجاج المذبوح لظروف العرض والطلب في السوق.	- مخاطر خارجية فلا يمكن التحكم فيها.
الموردين	- ارتفاع أسعار الكتاكيت (مع العلم أن مجمع تربية الدواجن يستورد الكتاكيت من الخارج بالتحديد فرنسا وإنجلترا). - أسعار الأعلاف لا يمكن التحكم فيها وقد تزيد أثناء التربية فتزيد بالتالي التكاليف مع بقاء سعر البيع خاضعا لقانون العرض والطلب.	- مخاطر خارجية لا يمكن التحكم فيها.
المنافسة	- ظهرت في السنوات الأخيرة اختراعات وابتكارات تكنولوجية أدت إلى تطور المنتجات مما	- قام المجمع من خلال مديرية التسويق بدراسة احتياجات

<p>السوق الجزائرية من المنتج رغبة منه في تحسين نوعية وجودة ما يتم إنتاجه بالأسعار الملائمة والكميات المطلوبة.</p> <p>- تنوع قائمة المنتجات باتخاذ سياسة البحث وتطوير جديدة باستخدام تكنولوجيا متطورة؛</p>	<p>زاد من حدة المنافسة في الأسواق.</p> <p>- خسارة نقاط بيع.</p>	
<p>- إرضاء الزبون وهذا بوضع سياسة النوعية ورفع الجودة تدريجيا؛</p> <p>- تغطية احتياجات السوق الجزائرية؛</p>	<p>- فقدان زبائن.</p> <p>- احتمال تحول الزبائن إلى منافسين.</p>	<p>الزبائن</p>
<p>- وضع إجراءات السلامة.</p>	<p>- فياضان (منذ عامين في أحد الوحدات مات عدد كبير من الدجاج بسبب الفيضانات).</p>	<p>كوارث طبيعية</p>

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة.

المطلب الثاني: إدارة المخاطر في مجمع تربية الدواجن للغرب.

تقتصر إدارة المخاطر في مجمع تربية الدواجن للغرب على ثلاثة خطوات ولدعم هذه الأخيرة يتم القيام بعملية التدقيق الداخلي وإعداد التقرير كل ثلاثي في مجمع تربية الدواجن للغرب خلال السنة بالإضافة إلى إعداد تقرير سنوي يرفع إلى مجلس الإدارة.

أولا: خطوات إدارة المخاطر في مجمع تربية الدواجن للغرب.

من خلال المقابلات التي أجريناها والملاحظات والاستنتاجات أدركنا أنه لا يوجد قسم أو مدير لوظيفة إدارة المخاطر في المجمع تربية الدواجن للغرب أي أنه لا وجود لهذه الوظيفة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

ولكن معالجة والتحكم في المخاطر موزعة على الأقسام، أي حسب نوع المخاطر التي تواجهها فمثلا المخاطر المالية يتم إدارتها و السيطرة عليها من طرف مدير المالية والمحاسبة وكذا بالنسبة للمخاطر التقنية وغيرها من الأقسام، و كل مديرية مسئولة عن إدارة المخاطر التي تخصها بالإضافة إلى دور المدقق الداخلي في رصد كل الأخطار من خلال عملية التدقيق الداخلي وبالاعتماد على التقارير الدورية التي يعدها كل قسم.

إن إدارة المخاطر في المجمع لا تقوم على أساس خطة واضحة أو طريقة منظمة وممنهجة وفق مراحل متسلسلة معدة مسبقا كما درسناها في الجانب النظري ولكن تتوقف على اجتهادات كل قسم داخل المجمع والسبل التي يراها هي الأنجع في مواجهة المخاطر ويعتمد بشكل كبير في المجمع على التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وحسب المعلومات التي استطعنا الحصول عليها من المقابلات ونتائج استخلصنا أن مراحل إدارة الخطر في المجمع تقتصر على ثلاثة مراحل هي:

1 - تحديد الخطر: تعتبر المرحلة الأولى في مواجهة الخطر وتمثل هذه المرحلة في جمع مختلف المعطيات والمعلومات فيما يخص التهديدات التي تحيط بالشركة، حيث يتم على أساسها تحديد نوع وطبيعة الخطر وذلك من خلال إتباع أساليب وطرق بسيطة تتمثل في:

- يتم تحديد الخطر في المجمع بناء على تجارب سابقة واجهت المؤسسة وتعرضت فيها لمخاطر مشابهة.
- يتم تحديد الخطر بناء على الإطلاع على مستجدات محيط الذي تعمل فيه المؤسسة التي يمكن أن توفر المعلومات حول المخاطر التي يمكن أن تهدد المؤسسة.

2 تقييم الخطر: ثاني مرحلة لإدارة الخطر في المؤسسة تتضمن تقييم الخطر ومعرفة درجة تأثيره على الأنشطة داخل المجمع، وكذا دراسته من عدة أوجه لكي يتمكن المجمع من وضع أولويات المعالجة والتحكم في مختلف المخاطر، فإجراء تقييم الخطر فيها يقوم على ثلاثة أسس هي:

- تقييم الخطر على أساس درجة خطورته وذلك من خلال ترتيب المخاطر التي تم تحديد نوعها وطبيعتها من المرحلة الأولى وفق ترتيب منظم قائم على أساس درجة الخطورة الناتجة عن كل خطر.
- يتم وفقها تقييم الخطر بناء على احتمال وقوع أي ترتيب الأخطار التي تواجه المجمع ترتيبا قائم على احتمال الحدوث وهذا ما يسهل على المجمع تحديد أولوياته في المعالجة.
- تقييم المخاطر على أساس العوائد والتكاليف التي يمكن أن يتحملها المجمع من خلال التعرض للمخاطر المختلفة، حيث يتم تقييم جملة الأخطار بتحديد التكلفة الناتجة عن كل تعرض للخطر.

3 المعالجة: هذه المرحلة تتضمن شق علاجي وشق الآخر وقائي، حيث يتضمن الأول استعمال الأساليب والإجراءات المختلفة والسيطرة على المواطن والمصادر التي تشكل الخطر والقضاء عليها نهائياً، أما الثاني في تبني أساليب وقائية مانعة لحدوث وتكرار المخاطر المختلفة وأحد الأساليب وقائية المستخدمة في مجمع تربية الدواجن للغرب هو إجراء تحليل مخبري للتأكد من سلامة الكتاكيت و تلقيحها ضد أمراض من محتمل أن تصيبها والجدول التالي يظهر أهم الأمراض التي يمكن أن تصيب الكتاكيت كما يقابلها نوع اللقاح، ومعالجة المخاطر التي يرى المجمع أنها سيتعرض لها تكاد تقتصر على أسلوب التأمين من خلال إبرام عقود للتأمين عليها وهذا بهدف التقليل من حدة تأثيرها.

جدول (3-6): مخطط الوقاية من الأمراض.

العمر	المرض	نوع التلقيح	وضع الاستخدام
يوم واحد	Newcastel+Bronchite infectieuse	H120+HBI	Nébulisation
عشرة أيام	Variant	IB4-91/IB-88	Nébulisation
سنة عشر يوماً (16)	Gumboro	IBDL	Eau de boisson (ماء الشرب)
خمسة وعشرون يوماً (25)	Newcastel	HBI	Eau de boisson Nébulisation
سنة وثلاثون يوماً (36)	Newcastel	HBI	Eau de boisson Nébulisation

المصدر: من وثائق المؤسسة.

ثانياً: تقرير التدقيق الداخلي عن أحد الوحدات التابعة للمجمع.

ارتأينا عرض تقرير المدقق الداخلي التالي للتوضيح أكثر حيث يبين نوع المخاطر ذات الاحتمال الكبير التي يتعرض لها مجمع تربية الدواجن وتم اكتشاف مسببات هذه المخاطر بفضل التدقيق الداخلي الدوري، ومن تاريخ وقوع هذه المشكلة في سنة 2014 إلى 2015 واستناداً على النتائج والتوصيات المقدمة من طرف المدقق الداخلي تم معالجة هذه المخاطر.

تقرير التدقيق الداخلي لسنة 2014:

إلى: السيد الرئيس المدير العام ل SPA MOSTAVI.

موضوع: حجز مذبح.

بالنظر لنشرات التحليل N⁰1670 و 1672 المؤرخة في 2014/07/02 الصادرة عن مختبر الطبيب البيطري الإقليمي في تلمسان (LVRT) بتاريخ 2014/07/02.

مراعات لأمر N⁰65/VW/2014 الذي أمر بحجز المذبح في تاريخ 2014/07/10.

فإن: أخذت عينات سطحية والتي قام بها طبيب بيطري Sekih.S للقسم الفرعي لأحد الوحدات في تاريخ 2014/06/19 وتم إرسالها إلى مختبر البيطري الإقليمي بتلمسان.

- ووفقا للطبيب البيطري للمذبح فإن بروتوكولات التطهير تم احترامها.

- مواد التطهير استهلكت وفقا للبروتوكول كما سنت في شهر أفريل.

وفيما يتعلق بالزيارة التي قمنا بها على مستوى المذبح لدينا سلبيات وجدت:

- قائمة أضرار في المذبح: كسر على مستوى السقف الذي يشجع تسلس مياه الأمطار ويسمح بمرور السماد وروث الحمام في داخل المعدات.

- الحالة المعيبة لبعض الحاضنات المتصدعة وصيانتها ومقاومة وجود الجراثيم.

- هذه الوحدة محاطة ببيئة معادية، كما أنها محاطة بالمشبوهات (ABATTOIR, UAB, UPD).

في الختام: هذه العوامل المذكورة أعلاه تسبب ظهور مرض Salmonelle فضلا عن التسبب في الأمراض الأخرى.

التوصيات:

- تعزيز واحترام الحاجز الصحية.

- العناية بالتنظيف والتطهير المعدات والأسطح ومحيط المذبح (DETERCLEAN, TH5, SALMOFRE).

- الاحتفاظ بسجل مرقم يوقعه المديرية العامة، ناهيك عن جميع العمليات الصحية والتعقيم.
- تجنب تنقل الموظفين بين الوحدات المجاورة، ومنع أي شخص خارج وحدة على اختراق وحدة التكاثر.

وتم التوقيع على التقرير من طرف:

- مدير الطبيب البيطري.

- إطار تقني.

- المدقق الداخلي.

وللمزيد من المعلومات ارجع للملحق(04).

المطلب الثالث: تقرير المدقق الداخلي.

بعد قيام المدقق الداخلي بعملية التدقيق قام بطرح مجموعة من نتائج والتوصيات التي يجب العمل بها منها من نفذت والبعض الآخر جارية تنفيذها.

أولاً: تدقيق بيانات المراحل الإنتاجية والمحاسبية في إحدى الوحدات.

يتم اختيار إحدى مزارع التسمين بالجمع لمتابعة مدى دقة معدلها الإنتاجية والمحاسبية وفق عدة مراحل

على النحو التالي:

- المرحلة الأولى (الفقاسة): يتم الإطلاع على بيانات إنتاج الفقاسة لبيان معدلات نسب الفقس ومقارنة عدد الصوص (الكناكيت) المسلم من الفقاسة إلى المزرعة المراد فحص معدلها الإنتاجية.
- المرحلة الثانية (المزرعة): يتم الإطلاع على سجلات المزرعة الإنتاجية من تاريخ استلام الصوص حتى تاريخ تصفية المزرعة بالبيع حي أو مسلم للمذبح.
- المرحلة الثالثة (الميزان): يتم وزن الدجاج المسلم من المزرعة للبيع حي أو للمذبح في المذبح ويقارن ذلك مع سجلات المزرعة والميزانية للتأكد من دقة العدد والأوزان.
- المرحلة الرابعة (الذبح والتجهيز): يتم مطابقة عدد الدجاج المسلم من الميزان إلى المذبح الآلي ويتم استعاد أعداد وأوزان الدجاج المستبعد من الذبح لبيان الوزن الإجمالي ووزن الدجاج المجهز ونسبة التصافي بعد انتهاء

عملية الذبح ويتم الإطلاع على البيانات الإنتاجية التي يعدها المذبح وفق العدد والوزن وأشكال المنتجات وفق الطلب.

- المرحلة الخامسة (التسليم): يتم مطابقة البيانات الإنتاجية الصادرة من المذبح مع المسلم للمستودعات (المخازن) لبيان مدى دقة البيانات الإنتاجية والمطابقة بينهما من حيث الأعداد والأوزان والأنواع ومطابقة ذلك مع كارت الصنف لكل نوع لدى الإدارة المالية.

ثانيا: أهم التوصيات.

يوضح الجدول التالي أهم التوصيات التي أعدها المدقق الداخلي بناء على عملية التدقيق التي قام بها خلال سنة 2015.

جدول (3-7): أهم التوصيات لسنة 2015/12/31.

الوحدة المدققة	التوصيات
مذبح بوقيرات	<p>- <u>التدقيق التقني:</u></p> <p>1 تطبيق إجراءات السنة المالية 2015 بجميع هياكل المذبح.</p> <p>2 معالجة مشكلة الفرق في الوزن وحدة مذبح بوقيرات.</p> <p>3 وضع معايير الأداء للدجاج المذبوح.</p> <p>4 إعادة بعث لجنة في البحث عن الوفيات وضبط بتعيين الطبيب البيطري رئيسا لهذه اللجنة.</p> <p>5 للموظفون المسئولون عن إنتاج.</p> <p>- <u>تدقيق تسيير مخزون المنتجات تامة الصنع:</u></p> <p>1 إيقاف حالة مخزون المنتجات تامة الصنع قريبة من تاريخ انتهاء الصلاحية.</p> <p>2 إيصال لحم الدجاج التي قدمه مذبح A.Kihel et Zahana.</p> <p>3 نقل الدجاج المخزن إلى FRIGOHOUSE إلى غرفة التبريد لتخفيف التكاليف.</p> <p>- <u>تدقيق النشاط التجاري:</u></p> <p>1 إيجاد حلول لوضع نهاية لأي عودة المنتجات النهائية التي تسببت بأضرار مثل:</p> <p>الطلب القادم حسب حاجة السوق، إعادة المنتجات تامة الصنع لأن تاريخها يقترب من تاريخ الانتهاء.</p>

<p>2 تنظيم بيانات شهر فيفري، مارس وأفريل 2015 ويغطي لحم الدجاج المجد من منتج السحق الطازج.</p> <p>3 وضع قوائم تحصيل الديون وإجراء اتصال مع ECS المحاسبة الشهرية.</p> <p>4 بائع نقطة البيع ببوقيرات لا يجب أن يوجد تراكم المهام (البائع ودفع الإيرادات).</p> <p>5 إعداد سجل للشكاوى.</p> <p>6 الاهتمام بتحديد تواريخ نهاية استهلاك المنتجات.</p> <p>7 الامتثال لأحكام المادة 88 من القانون 009-03 المتعلقة بحماية المستهلك وقمع الغش، بما في ذلك وضع علامة المنتج التي يعاقب عليها بمبلغ أرب مائة ألف دينار (400000دج) (لجميع نقاط البيع).</p> <p>8 استعادة نقاط البيع.</p> <p><u>-تدقيق تسيير الوسائل العامة:</u></p> <p>1 إبرام عقود مع القطاع الخاص.</p> <p>2 تحديث ورقة مخزون الوقود.</p> <p>3 - SCE الصيانة يجب أن تذكر شهريا في سجل ساعات العمل.</p> <p>4 استخدام وجيز مركبة الخدمة.</p> <p>5 يجب أن يكون التوقيع مشترك مع رئيس الإدارة، رئيس ومدير الوحدة.</p> <p>6 وضع حد لمشاكل التغيب عن العمل بإيقاف مخطط التخطيط لإجازة عمال الإنتاج.</p> <p>7 تطبيق لقانون N14-16⁰ في 09 أوت 2014 بالنسبة للخدمة الوطنية للموظفين المعنيين (3 ثلاثة أشخاص).</p> <p>8 تدقيق باقي إجازات السنوية.</p> <p><u>-تدقيق المحاسبة والمالية:</u></p> <p>1 للمشروع في إغلاق حساب النفقات والإدارات SAO.</p> <p>2 طلب العقود المبرمة مع مقدمي الخدمات FRIGO HOUSE وFRIOMAR.</p>	
<p><u>-تدقيق التقني:</u></p> <p>-تعزيز الحاجز الصحي داخل الوحدة.</p> <p>1 تحديث سجل الأصول الثابتة.</p> <p>2 تحديث الأصول للملفات الثابتة.</p> <p>3 دعم عملية إصلاح المعدات.</p>	<p>تادلس</p>

<p>- <u>تدقيق الموارد البشرية:</u></p> <p>- تعيين مسير المخزون للوحدة.</p> <p>- الشروع في تصفية العقود التي تراكمت لعقود معينة CCD(عقود محدودة المدة).</p> <p>- تسريح P.V النظافة والسلامة.</p> <p>- <u>تدقيق المحاسبي والمالي:</u></p> <p>1 - تصحيح البند 5 من العقد المبرم مع الجهة FLTTI التي تشير للمعدل اليومي 3500 دج HT/jrs بدلا من 3500 دج TTC/jrs.</p> <p>2 - تنظيم حسابات الأصول غير عادي الدائن وحساب الخصوم غير عادي المدين.</p> <p>3 - تحديث دفتر الجرد محاسبي المنصوص في المادة 9-10 قانون تجاري.</p>	
<p>- <u>تدقيق تسيير الوسائل العامة:</u></p> <p>1 تحديث سجل الأصول الثابتة.</p> <p>2 تحديث ملفات الأصول.</p> <p>3 تولي دعم عملية الإصلاح للمعدات.</p> <p>- <u>تدقيق الموارد البشرية:</u></p> <p>- تطبيق قانون 06-14 في 09 أوت 2014 بالنسبة للخدمة الوطنية للموظفين المعنيين.</p> <p>- <u>تدقيق المحاسبة والمالية:</u></p> <p>- احترام مبدأ المحاسبة "غير المعوض" بفصل حسابات مصرفية المفتوحة باسم L'UPC ENARO لتلك UPC A/TEDLES.</p>	<p>وحدة تربية الدواجن أنارو</p>
<p>- <u>تدقيق تسيير المخزون:</u></p> <p>- تدمير المنتجات الصيدلانية التي تعفنت.</p> <p>- <u>تدقيق الموارد البشرية:</u></p> <p>- تحديث دفتر الجرد.</p> <p>- <u>تدقيق محاسبة والمالية:</u></p> <p>- إجراء الفحص الطبي لسنة المالية 2015.</p>	<p>وحدة تربية الدواجن سيدي الختاب</p>
<p>- <u>تدقيق التقني:</u></p> <p>- تعزيز الحاجز الصحي داخل الوحدة S/LAHCEN (تطوير غرف خلع الملابس وبشتوف والاستحمام).</p>	<p>وحدة تربية الدواجن بشتوف</p>

<p><u>تدقيق تسيير الوسائل العامة:</u></p> <p>1- للمشروع في إغلاق وحدة S/LAHCEN .</p> <p>2- تطبيق أحكام SCF ذات القيمة الضعيفة.</p> <p>3- تبسيط التكاليف المتعلقة بإصلاح مركبات (لخدمة الشريك).</p> <p><u>تدقيق الموارد البشرية:</u></p> <p>- الامتثال للمادة 12 و 12 مكررا أثناء إعداد عقود العمل، المدة بما في ذلك نمط التوظيف.</p> <p><u>تدقيق المحاسبة والمالية:</u></p> <p>1- تنظيم دفتر الأستاذ المتعلق بالاعتراف بسداد الديون للمناطق (نشر الفوائد بحساب التكاليف وحساب الرئيسي للديون).</p> <p>2- تحديث دفتر الجرد.</p>	
<p><u>تدقيق التقني:</u></p> <p>- تعزيز الحاجز الصحي على مستوى الوحدة (العمل بالختم).</p> <p><u>تدقيق تسيير المخزون:</u></p> <p>- المنتج النهائي (لحم الكتاكيت) يجب أن تكون موضوع نقل الملكية بين le sce وإنتاج وتسيير المخزونات.</p> <p><u>تدقيق الموارد البشرية:</u></p> <p>- تحديث دفتر القوانين.</p> <p><u>تدقيق تسيير الوسائل العامة:</u></p> <p>- تحديث مخطط الأمن الداخلي للوحدة.</p> <p><u>تدقيق المحاسبة والمالية:</u></p> <p>1- تصحيح الحساب 1689000 "الإقتراضات الأخرى وديون ذات الصلة المميزة لتسديد الرئيسي للنفقات.</p> <p>2- تطبيق النقاط المتعلقة بالميزانية للسنة المالية 2015.</p>	<p>سيدي إبراهيم</p>

<p><u>-تدقيق المخزون:</u></p> <p>1 -المنتج النهائي(لحم الدجاج)يجب أن تكون موضوع نقل الملكية بين le sce إنتاج وتسيير المحزونات.</p> <p>2 -تطبيق أحكام المحاسبة المالية للسلع القابلة للتخزين لوحدات التغذية (بمعنى SCF لا تجلب منفعة اقتصادية للوحدة).</p> <p><u>-تدقيق الموارد البشرية:</u></p> <p>- تسريح الأرصدة لكل حساب على حدا لراتب الشخص المعين (وذلك لتجنب الخصومات الباهظة في المعدات الدخل/المرتبات.</p> <p><u>- تدقيق المحاسبة والمالية:</u></p> <p>- القيام بنقل المحاسبة في مقر العمل في المبنى يقصد بها المكاتب الإدارية.</p> <p>-تحديث دفتر اليومية.</p>	<p>مذبح حاسي ماماش</p>
<p><u>-تدقيق الوسائل العامة:</u></p> <p>-أخذ معدات المقترحة للإصلاح.</p> <p><u>-تدقيق المحاسبة والمالية:</u></p> <p>1 تطبيق نقاط المتعلقة بأعمال الميزانية للسنة المالية 2015.</p> <p>2 تحديث دفتر اليومية.</p>	<p>وحدة تكاثر الدواجن حاسي ماماش</p>
<p><u>-تدقيق النشاط التجاري:</u></p> <p>1 وضع قرارات لأسعار منتج البيض لتحضين، الكتكوت (التي تأثر في تقرير التدقيق الداخلي).</p> <p>2 ضمان تطبيق الأحكام المتعلقة بالعقود المبرمة مع العملاء لثلاثي بما في ذلك المادة 08/01 التي تحدد سعر لحم الكتكوت ب4000دج المدة.</p> <p>3 المشروع في تحصيل المطالبات بما في ذلك مطالبات العملاء BOUTAOUS,HADRAOUI مذبحDEGHICHE SAO .</p> <p>4 وقف حالة مطابقة شهرية للمستحقات مع المحاسبة.</p> <p><u>-تدقيق تسيير الوسائل العامة:</u></p> <p>-تدوين المقتنيات(عملية الشراء) الجديدة.</p> <p>-تدوين المقتنيات الجديدة.</p> <p>-تحديث ملفات الأصول الثابتة.</p>	<p>سيق</p>

<p style="text-align: center;"><u>تدقيق المحاسبة والمالية:</u></p> <p>1- تبرير المدفوعات (على أساس العقد) لصالح الموردين OUISSOU Toufik et EURL .OMARIA</p> <p>2- تدقيق إدخالات الحساب النفقات البنكي (ex 1998) ex ZONE.</p> <p>3- طلب الفاتورة رسم المفوض في بداية السنة المالية 2014.</p> <p>4- تدقيق الحساب مقدا s/sce BENBADIS. مبلغ 50000000 دج.</p> <p>5- اعتماد الحل لتسوية الحساب "1689000" "إقتراضات أخرى وديون أخرى" نسخها في محاسبة وحدة مذبح S/Brahim, UPC Bouchentouf و S/Lahcen، التي سيكون لها تأثير على رأسمال العامل للوحدة (الاحتياطي لسنة المالية 2014 الذي يكون صحة المحاسبة).</p>	
--	--

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق (05).

خلاصة:

يعتبر مجمع تربية الدواجن للغرب من أهم المؤسسات الاقتصادية الوطنية ، ومن خلال الدراسة التطبيقية تبين أن التدقيق الداخلي يحضرا بمكانة مهمة فيها بل يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها لأنه يتضمن وجود نظام الرقابة الداخلي فعال وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفاءته.

وبالنسبة لإدارة المخاطر فإن المجمع لا يضم إدارة متخصصة وظيفتها الرئيسية إدارة المخاطر تكون مدرجة في الهيكل التنظيمي، حيث يتم التعامل مع المخاطر من خلال اكتفاء كل قسم بمعالجة المخاطر التي تخصه مركزين على ثلاثة خطوات تتمثل في تحديد نوع وطبيعة الخطر المتعرض له ثم تقييمه على أساس درجة خطورته، وأخيرا معالجته باستعمال أساليب مختلفة، متجاهلين مرحلة أساسية وهي التوقع والتنبؤ كمرحلة تمهيدية وضرورية ويتمثل دور التدقيق الداخلي في تقييم كفاءة وفعالية الضوابط الموضوعية لمواجهة المخاطر كما يقوم أيضا باقتراح الآليات المناسبة للتعامل مع هذه المخاطر وتقديم التأكيد المعقول إذا كانت مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية وكفاءة.

الخاتمة العامة

يواجه عالم الأعمال تغيرات سريعة ذات آثار بالغة الأهمية على المؤسسات الاقتصادية واستجابة لذلك تتحرك مؤسسات لوضع هياكل وعمليات تتسم بالفعالية إلى جانب إعادة هندسة وظائفها لإضافة قدرا من المساءلة تماشيا مع حاجتها إلى المزيد من المعلومات الملائمة والموثوق بها لاتخاذ القرارات لهذا أصبح ينظر للتدقيق الداخلي على أنه الأكثر تأهيلا للمساعد على تحقيق ذلك خاصة بعد التطور السريع الذي شهده التدقيق الداخلي على مستوى مهامه الذي حول له تبوء مكانة هامة في المؤسسة الاقتصادية فلم تعد مهامه محصورة في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من خلال اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب بل توسعت لتشمل تقييم نظام الرقابة الداخلي للتأكد من سلامته وبأنه يناسب المؤسسة إلى جانب المساهمة في دعم إدارة المخاطر. ولإنجاز هذه المهام يتقيد المدقق الداخلي في أداء عمله بمجموعة من المعايير الدولية التي أقرها معهد المدققين الداخليين لكي يصل المدقق إلى الموقف الذي يكون فيه قادرا على إبداء رأيه، و يجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية تتصف بالموضوعية والملائمة لإبداء رأي فني محايد.

وسعينا من خلال دراستنا هذه إلى الإحاطة بمدخل من مداخل الإدارة الحديثة المتمثل في إدارة المخاطر والتركيز على آلية من آليات تطبيقها وهي التدقيق الداخلي والتي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تطبيق إدارة المخاطر لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة المطبقة، فهي أداة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات الدقيقة والمستمر لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقييم سلامة إدارة المخاطر.

وحاولنا دعم مضمون هذا البحث والإحاطة بمختلف جوانبه من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة تربية الدواجن للغرب للتعرف على نظام التدقيق الداخلي فيها والمخاطر التي تتعرض لها بالإضافة لخطوات إدارتها ليسهل في الأخير فهم طريقة التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر.

نتائج اختبار الفرضيات:

لقد قامت دراستنا على أربع فرضيات ونتائج اختبارها هي كالتالي:

- إن مسؤولية إدارة المخاطر ليست مسؤولية فردية تقع على عاتق الموظف المعنى بالإدارة وإنما هي مسؤولية تكافلية للمستويات الإدارية كافة، وعلى الشخص الذي يتولى إدارة المخاطر أن يكون على معرفة ودراية بما تعنيه المنهجية المستخدمة في إدارة وقياس المخاطر والاهتمام بالمخاطر ذات الأثر الكبير التي يجب إطلاع الإدارة العليا عليها مباشرة ودون تأخير وهذا ما ينفي صحة الفرضية الأولى التي تقر بأن تحديد المخاطر وتقييمها تقع على عاتق المدقق الداخلي.

- تواجه المؤسسة الاقتصادية تحديات فرضت عليها جملة من المخاطر قد تسبب لها خسائر مادية كبيرة أوجب عليها الاهتمام بها والاعتماد على تقنيات للتعامل معها وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

- إدارة المؤسسة لا تلي أهمية لإعداد مخطط عملي مسبق لإدارة المخاطر ومعالجة المخاطر وهو ما ينفي صحة الفرضية الثالثة والتي تقر بأن المؤسسة تملك مخطط عملي معد مسبقا للتعامل مع مختلف المخاطر.

- إن دور التدقيق الداخلي في تقييم كفاءة عمليات إدارة المخاطر هو دور استشاري من حيث مساعدة المؤسسة على تحديد وتقييم وتطبيق منهجيات مناسبة لإدارة المخاطر وذلك من خلال فحصها وتقييمها وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين كفاءة هذه العمليات وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأخيرة.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا للموضوع توصلنا للنتائج التالية:

- التدقيق الداخلي أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للحفاظ على الموارد المتاحة واطمئنان مجلس الإدارة

على سلامة العمل وحاجة إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من اجل اتخاذ القرارات وتصحيح

الانحرافات ورسم السياسات المستقبلية.

- إن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن لها تقديم ضمان مقبول بأن العمليات المنجزة والقرارات المتخذة يتم

مراقبتها باستمرار.

- تسعى المؤسسات الاقتصادية للتكيف مع كل الظروف من خلال اكتشاف المخاطر ومحاولة معالجتها

بطريقة فعالة لضمان الاستمرارية والحفاظ على مكانتها في السوق.

- إدارة المخاطر هي عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع مختلف المخاطر من خلال القدرة العالية على

كشف مسبباتها ومقدار شدتها ثم تحديد طبيعتها ونوعها وبعدها يتم تقييمها وتحليلها بناء على طرق ليسهل في

الأخير معالجتها والسيطرة عليها.

- يقوم المدق الداخلي باكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه

بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث مدى فعاليته باعتبار أن نظام الرقابة الداخلي أداة للوقاية عن مايمكن أن

يتمس باستقرار المؤسسة.

- يتطلب من المدقق الداخلي الحصول على أدلة الإثبات الكافية لإبداء رأيه وإعداد التقرير كمرحلة نهاية يضم

النتائج التي توصل إليها جراء عملية التدقيق.

■ نتائج الدراسة التطبيقية:

بالنسبة للدراسة التطبيقية خلصنا للنتائج التالية:

- تحتل مؤسسة تربية الدواجن للغرب LORAVIO مكانة مرموقة في السوق الجزائري.

- يحظى التدقيق الداخلي بأهمية كبيرة في مؤسسة تربية الدواجن للغرب كما يلعب دور فعال في التعامل مع المخاطر وهذا من خلال التقارير التي يقدمها والتي تتضمن توصيات التي من خلال التقييد بها يمكن لمؤسسة تربية الدواجن للغرب تجنب بعض مخاطر.
- لا يوجد وعي كافي حول المخاطر لدى بعض الموظفين الذي انعكس على أدائهم اتجاه التعامل مع المخاطر المحدقة بالمؤسسة.
- غياب التدريب والتكوين في مجال إدارة المخاطر على الرغم من أن المؤسسة حريصة على توفير التكوين لموظفيها في المجالات الأخرى.
- مراحل إدارة المخاطر غير مطبقة بصفة منهجية وفعالة في المؤسسة وهو ما نتج عنها عشوائية في التعامل مع مختلف المخاطر.
- الحرص على تطبيق كل توصيات المدقق الداخلي التي لها دور في تجنب المخاطر المحتمل أن تواجه المؤسسة تربية الدواجن للغرب.

■ التوصيات:

- بناء على النتائج السابقة نقترح التوصيات التالية:
- يجب تخصيص قسم خاص بإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية.
- يجب أن يتم وضع خطة عملية مسبقا للتعامل مع المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.
- وضع مخطط عملي لإدارة المخاطر يندرج ضمن سياسة المؤسسة يكون هدفه تتبع المخاطر التي تصادف المؤسسة.
- من الضروري تعزيز إدراك الإدارة العليا وكل العاملين بالمؤسسة بأهمية إدارة المخاطر.

- ينبغي على المؤسسة ضرورة تفعيل دور التكوين والتدريب في مجال إدارة المخاطر لكي يكون الأفراد أكثر إستعدادية وقابلية لمواجهة أي ظروف تحفها مخاطر مختلفة قد تعصف باستقرار المؤسسة.
- المدير التنفيذي لدائرة التدقيق الداخلي عليه القيام بوضع خطط للتدقيق الداخلي تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة و تحديد أولويات أنشطة دائرة التدقيق الداخلي وبالتالي اتساقها مع الأهداف العامة للمؤسسة.
- ضرورة إرساء نظام اتصال فعال بين إدارة المخاطر والإدارات الوظيفية المختلفة في المؤسسة خاصة وظيفة التدقيق الداخلي لضمان تبادل المعلومات، وإيصال المقترحات وانشغالات الموارد البشرية المتعلقة بأي خطر في كل مستويات المؤسسة.

■ الآفاق:

- ارتأينا طرح مواضيع يمكن أن تكون مكتملة لهذا الموضوع:
- مدى تأثير التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي على فعالية إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية .
- مدى التزام بمعايير التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية .
- دور إدارة المخاطر في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية.

▪ الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2005.
- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكد وفق المعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للطباعة والنشر الأردن، 2009.
- أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد الداخلي -الحكومي-الإداري-الخاص-البيئي- المنشأة الصغيرة، ط1، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- أسامة عزمي سلام، شقري نوري موسى، إدارة المخاطر والتأمين، ط1، دار الجامد للنشر والتوزيع الأردن 2007.
- إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حادثة و تطور، ط 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط1، إتحاد المصارف العربية، لبنان، 2008.
- دريدكا الشبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، ط2، دار الميسرة، 2009.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، ط2، دار صفاء للنشر و التوزيع الأردن 2005.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، ط1، مؤسسة الوارق للنشر و التوزيع، الأردن، 1999.
- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي وتقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي، ط1، مؤسسة الوارق، الأردن، 2000.
- حاكم الربيعي، ميثاق الفتلاوي، حيدر جوان، علي أحمد فارس، ط1، دار البارزوري، الأردن، 2011.
- طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر-أفراد-إدارات-شركات-بنوك، الدار الجامعية، مصر، 2007.

- كريمة علي الجوهر، عبد الله عزت بركات، إيهاب نظمي، مسعود صديقي، صالح العقدة، محمد ياسين الرحاحلة، محمد الرحاحلة، مداني بن بلعيث، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث و دراسات، مصر، 2012.
- محمد الهاشمي، مقدمة في مبادئ التأمين، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، 1990.
- منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية-مدخل تحليلي معاصر، ط4، المكتب العربي الحديث، مصر، 2000.
- محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مراجعة الحسابات و التدقيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- عدنان تايه النعيمي، إرشد فؤاد التميمي، التحليل و التخطيط المالي-اتجاهات معاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- عدنان تايه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، الإدارة المالية المتقدمة، دار اليازوري، الأردن، 2009.
- عيد أحمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، إدارة المخاطر والتأمين، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع الأردن، 2009.
- سمير عبد الحميد رضوان، المشتقات المالية ودورها في إدارة المخاطر ودور الهندسة المالية في صياغة أدواتها ط1، دار النشر للجامعات، مصر، 2005.
- سيد سالم عرفة، إدارة المخاطر الاستثمارية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، ط1، مكتبة العربي للنشر و التوزيع، الأردن، 2010.
- خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار النشر، الأردن، 1998.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، ط 1، دار وائل للطباعة و النشر، الأردن 1999-2000.
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، ط1، الوارق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- خالد وهيب الراوي، إدارة المخاطر، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009.
- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام والخاص، ط 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-الناحية النظرية، ط 2، دار الميسرة للنشر والتوزيع الأردن 2009.

- شقري بوري موسى، محمود إبراهيم نورا، وسيم محمد الحداد، سوزان سمير ذيب، إدارة المخاطر، ط 1، دار
الميسرة للنشر و التوزيع و طباعة، الأردن، 2012.

مذكرات والأطروحات:

1 أطروحات الدكتوراه:

- يعقوب ولد الشيخ ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية، أطروحة دكتوراه، جامعة أبو بكر
بلقايد، تلمسان، 2014-2015.

2 مذكرات ماجستير:

- إنعام محسن حسن زويلف، محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسة في جودة التدقيق
الداخلي، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.
- إياد حسن سالم، واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية
فلسطين، 2012 .
- براهيمة كتر، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مقدمة الماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2013-
2014.

- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري-دراسة تطبيقية
على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة الماجستير، الجامعة الإسلامية
غزة، فلسطين، 2007.

محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة
الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

عبدلي لطيفة، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير، جامعة أبي بكر
بلقايد، تلمسان.

مجلات ومجلات:

1 الجرائد:

- الجريدة الرسمية، رقم 02، الجزائرية، المؤرخة في 12/01/1988.

2 مجالات:

- أجمد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد 51، 2002.
- بلعزوز بن علي إستراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث، عدد 7، 2009-2010.
- عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد 4، الجمعية العلمية للمحاسبة، بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007.
- عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي - حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها، مجلة أداء المؤسسات الجزائر، العدد 2، 2012.
- شادلي البرغوثي، صالح العقدة، كريمة علي الجوهر، دور التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة، مجلة دراسات المحاسبية والمالية، المجلد 8، العدد 23، فصل 3، سنة 2013.

■ ملتقيات:

- محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة 9001، ملتقى جامعة الشلف، 2012.
- فرحان غول، بومدين يوسف، الأخطار ونماذج إدارتها في المؤسسة، الملتقى الدولي الثالث وإستراتيجيات إدارة المخاطر في المؤسسة - الأفاق والتحديات، جامعة ابن علي حسيبة، شلف، 25 نوفمبر 2008.
- فاتح مجاهدي، إدارة المخاطر البيئة التسويقية بالاعتماد على نظم معلومات الأعمال، ملتقى دول حول إستراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، جامعة الشلف، 26-25 نوفمبر، 2008.

■ التقارير:

- جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، 2010.

■ القوانين:

- قانون 01/10، الجريدة الرسمية، عدد 42، الجزائر، مؤرخة في 01/07/2010.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.

▪ الكتب:

1 الكتب باللغة الفرنسية:

- Alain Gauvin ,La nouvelle gestion du risque financier ,édition intégrale ,Paris ,2000.
- Bernard Barthélemy et Philippe Courrèges, Gestion des risques méthode d'optimisation globale, édition d'organisation ,2em édition augmentée, Paris ,2000-2004.
- Benoit Pigé, Gouvernance contrôle et audit des organisations, ED Economie 2008.
- Jascques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, 1987.
- Jackie Boisselier, Prévention et gestion des risque industriels dans l'entreprise les éditions d'organisation, Paris ,1979.
- Jean-Paul louisot, Gestion des risques, Edition Afinon, Paris ,2005
- Jean Charles bé cour Henribouquin, Audit opérationnel Entreprreneniat convenancance et performante economica ,3édition, 2008.
- Lionnel .G ,Gérard.V ,Audit et control interne, Aspects financiers-opération et stratégiques,Dalloze Paris,1992,p21.
- Mohamad Hamzaoui, Audit Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, Vill-mondiale, Pearson éducation France, 2006.
- Pascal-Kerel, Management des risques, Eyholles, édition d'orgabsation, Paris,2009.
- Vincent Iacolare, Pratiquer l'audit à valeur ajoutée, Afnor éditions ,2010.

2 الكتب باللغة الإنجليزية:

- Oray Whittington, Kurtpany, Principles of Auditing,Twelfth edition, Megraw-Hill, Newyourk 1998 .

▪ تقارير:

- IFACI Institut Français de L'audit et contrôle internes cadra de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne, Paris ,2011.
- The instutite of internal Auditors, International Standards for The Professional Practice of Internal Audit Standards,2010 .

الفهرس

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
I	خطة البحث
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الاختصارات
VI	قائمة الملاحق
أ- و	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي	
01	تمهيد
02	المبحث الأول: ماهية التدقيق
02	المطلب الأول: تطور التاريخي ومفهوم التدقيق
02	أولاً: تطور التاريخي للتدقيق
05	ثانياً: تعريف التدقيق
06	المطلب الثاني: معايير التدقيق
06	أولاً: معايير التدقيق المتعارف عليها
09	ثانياً: معايير التدقيق الدولية
10	المطلب الثالث: أهمية وأنواع التدقيق
10	أولاً: أهمية التدقيق
13	ثانياً: أنواع التدقيق
18	المبحث الثاني: مدخل للتدقيق الداخلي
18	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
18	أولاً: تعريف التدقيق الداخلي
21	ثانياً: الاتجاهات الحديثة لمفهوم التدقيق الداخلي
21	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي
21	أولاً: أهداف التدقيق التقليدية

22	ثانيا:أهداف التدقيق الحديثة
23	المطلب الثالث:وظائف وأنواع التدقيق الداخلي
23	أولا:وظائف التدقيق الداخلي
25	ثانيا:أنواع التدقيق الداخلي
26	المبحث الثالث:أسس التدقيق الداخلي
26	المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي
26	أولا:معايير السمات
27	ثانيا:معايير الأداء
29	المطلب الثاني: القواعد الأخلاقيات لمهنة التدقيق الداخلي
29	أولا:المبادئ المرتبطة بمهنة التدقيق الداخلي
30	ثانيا:القواعد السلوكية
31	المطلب الثالث:صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي
31	أولا:صلاحيات المدقق الداخلي
32	ثانيا:مسؤوليات المدقق الداخلي
34	خلاصة
الفصل الثاني:دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر	
35	تمهيد
36	المبحث الأول:ماهية المخاطر
36	المطلب الأول:مفهوم المخاطر
36	أولا:تعريف المخاطر
37	ثانيا:مصطلحات لها علاقة بمفهوم الخطر
39	المطلب الثاني:أنواع المخاطر
39	أولا:مخاطر نظامية
40	ثانيا:مخاطر غير نظامية
42	المطلب الثالث:تقنيات تحديد والتعامل مع المخاطر
42	أولا:تقنيات تحديد المخاطر
43	ثانيا:تقنيات التعامل مع المخاطر

45	المبحث الثاني:مدخل لإدارة المخاطر
45	المطلب الأول:مفهوم إدارة المخاطر
45	أولا:تعريف إدارة المخاطر
47	ثانيا:مفاهيم متداخلة مع مفهوم إدارة المخاطر
48	المطلب الثاني:أدوات وقواعد إدارة المخاطر
48	أولا:أدوات إدارة المخاطر
49	ثانيا:قواعد إدارة المخاطر
49	المطلب الثالث:خطوات وأهداف إدارة المخاطر
49	أولا:خطوات إدارة المخاطر
52	ثانيا:أهداف إدارة المخاطر
53	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر
53	المطلب الأول:أسلوب التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر
53	أولا:دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة لدعم إدارة المخاطر
57	ثانيا:تدقيق إدارة المخاطر
59	المطلب الثاني:جمع أدلة الإثبات
59	أولا:أنواع أدلة الإثبات
61	ثانيا:وسائل الحصول على أدلة الإثبات
62	المطلب الثالث:إعداد التقرير
62	أولا:أنواع التقارير
64	ثانيا:خصائص التقرير
66	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في مؤسسة تربية الدواجن للغرب ORAVIO	
67	تمهيد
68	المبحث الأول:تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب
68	المطلب الأول:لمحة تاريخية والتعريف بمجمع تربية الدواجن للغرب
68	أولا:لمحة تاريخية عن مجمع تربية الدواجن للغرب
69	ثانيا: التعريف بمجمع تربية الدواجن للغرب

المفهرس

70	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي وفروع مجمع تربية الدواجن للغرب
70	أولاً: الهيكل التنظيمي
71	ثانياً: فروع مجمع تربية الدواجن للغرب
74	المطلب الثالث: وظائف وسياسة العامة لمجمع تربية الدواجن للغرب
74	أولاً: وظائف مجمع تربية الدواجن للغرب
76	ثانياً: سياسة العامة لمجمع تربية الدواجن للغرب
78	المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي في مجمع تربية الدواجن للغرب
78	المطلب الأول: دليل إجراءات التدقيق الداخلي
78	أولاً: هدف ميثاق التدقيق الداخلي
79	ثانياً: نطاق التدقيق الداخلي
80	المطلب الثاني: الرقابة الداخلية لمجمع تربية الدواجن للغرب
80	أولاً: تقييم الرقابة الداخلية
81	ثانياً: الوثائق الأساسية للرقابة الداخلية
83	المطلب الثالث: برنامج التدقيق الداخلي
84	أولاً: برنامج السنوي للتدقيق الداخلي
86	ثانياً: شروط تطبيق برنامج التدقيق الداخلي
87	المبحث الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في مجمع تربية الدواجن للغرب
87	المطلب الأول: أهم المخاطر التي يواجهها مجمع تربية الدواجن للغرب
87	أولاً: مخاطر تقنية
89	ثانياً: مخاطر الأخرى
91	المطلب الثاني: إدارة المخاطر في مجمع تربية الدواجن للغرب
91	أولاً: خطوات إدارة المخاطر في مجمع تربية الدواجن للغرب
93	ثانياً: تقرير التدقيق الداخلي عن أحد الوحدات التابعة للمجمع
95	المطلب الثالث: تقرير المدقق الداخلي
95	أولاً: تدقيق بيانات المراحل الإنتاجية والمحاسبية في إحدى الوحدات
96	ثانياً: أهم التوصيات
102	خلاصة

الفهرس

103	الخاتمة العامة
108	قائمة المراجع
113	الفهرس
118	الملاحق
136	الملخص

الملاحق

الملحق (01): توزيع الموظفين 2015/12/31.

E.P.E SPA. MOSTAVI
SOCIETE PAR ACTION

Repartition des effectifs Par C.S.P.
MOIS DE DECEMBRE 2015

UNITES	EFFECT ORGAN.	Effectif fin Mois		écart	Mouvement personnel						Effectifs par C.S.P.						Don T. Femmes	Total fin Mois		
		P	C		Début mois		Entrées		Sorties		Codres		Maîtrises		Exécutions			P	C	
					P	C	P	C	P	C	P	C	P	C	P	C				
Siège	25	31	4	10	30	4						23	1	0	0	8	3	14	31	4
Cauvoir HASSI MAMECH	18	19	0	1	19	0						7	0	2	0	10	0	3	19	0
URC AIN TEDELES-Sour	46	32	16	2	32	12	1	7				5	2	2	0	28	14	1	35	16
URC ENARO	33	30	6	3	26	10						4	0	2	0	24	6	1	30	6
URC S/ Khettab	20	21	0	1	21	0						3	0	2	0	16	0	1	21	0
Cauvoir S/ Brahim	20	19	2	1	16	5						5	0	2	2	12	0	3	19	2
Abattoir bouguirat	110	97	6	-7	97	6		1	1			19	4	5	0	73	2	25	97	6
URC bouchentouf	32	28	2	-2	27	3						7	0	0	2	21	0	0	28	2
Total...	304	277	36	9	268	40	1	8	1	0		73	7	15	4	192	25	48	280	36
		308			308							Total	80	Total	19	Total	217		Total	316
																			Permanents	280
																			Contractuels	36
																			Total	316

الملحق (02): برنامج التدقيق الداخلي.

PROGRAMME ANNUEL D'AUDIT INTERNE EX : 2015

Les missions d'audit interne de l'ex 2015 couvrent l'ensemble des activités et fonctions au sein de l'entité, en moyenne d'un audit chaque trimestre dans toutes les unités de l'entité.

Unité	Type d'audit	période
ABATTOIR BOUGURAT	Audit Technique; Audit de Gestion de stocks; Audit de l'activité commerciale; Audit de Ressources humaines; Audit de Gestion du patrimoine; Audit de Sécurité; Audit comptable&financier.	1 ^{er} Trimestre 2015 2 ^{ème} Trimestre 2015 3 ^{ème} Trimestre 2015 4 ^{ème} Trimestre 2015
URC H/M&SOUR	Audit Technique; Audit de Gestion de stocks; Audit de l'activité commerciale; Audit de Ressources humaines; Audit de Gestion du patrimoine; Audit de Sécurité; Audit comptable&financier.	1 ^{er} Trimestre 2015 2 ^{ème} Trimestre 2015 3 ^{ème} Trimestre 2015 4 ^{ème} Trimestre 2015
UPC A/TEDLES	Audit Technique; Audit de Gestion de stocks; Audit de l'activité commerciale; Audit de Ressources humaines; Audit de Gestion du patrimoine; Audit de Sécurité; Audit comptable&financier.	1 ^{er} Trimestre 2015 2 ^{ème} Trimestre 2015 3 ^{ème} Trimestre 2015 4 ^{ème} Trimestre 2015
UPC BOUCHENTOUF	Audit Technique; Audit de Gestion de stocks; Audit de l'activité commerciale; Audit de Ressources humaines; Audit de Gestion du patrimoine; Audit de Sécurité; Audit comptable&financier.	1 ^{er} Trimestre 2015 2 ^{ème} Trimestre 2015 3 ^{ème} Trimestre 2015 4 ^{ème} Trimestre 2015
COUVOIR H/MAMECHE	Audit Technique; Audit de Gestion de stocks; Audit de l'activité commerciale; Audit de Ressources humaines; Audit de Gestion du patrimoine; Audit de Sécurité; Audit comptable&financier.	1 ^{er} Trimestre 2015 2 ^{ème} Trimestre 2015 3 ^{ème} Trimestre 2015 4 ^{ème} Trimestre 2015
COUVOIR S/BRAHIM	Audit Technique; Audit de Gestion de stocks; Audit de l'activité commerciale; Audit de Ressources humaines;	1 ^{er} Trimestre 2015 2 ^{ème} Trimestre 2015 3 ^{ème} Trimestre 2015 4 ^{ème} Trimestre 2015

	Audit de Gestion du patrimoine; Audit de Sécurité; Audit comptable&financier.	
UPC S/KHATTAB	Audit Technique; Audit de Gestion de stocks; Audit de l'activité commerciale; Audit de Ressources humaines; Audit de Gestion du patrimoine; Audit de Sécurité; Audit comptable&financier.	1 ^{er} Trimestre 2015 2 ^{ème} Trimestre 2015 3 ^{ème} Trimestre 2015 4 ^{ème} Trimestre 2015
SIEGE	Audit Technique; Audit de Gestion de stocks; Audit de l'activité commerciale; Audit de Ressources humaines; Audit de Gestion du patrimoine; Audit de Sécurité; Audit comptable&financier.	1 ^{er} Trimestre 2015 2 ^{ème} Trimestre 2015 3 ^{ème} Trimestre 2015 4 ^{ème} Trimestre 2015

Dr Vétérinaire

Directeur d'audit

Cadre Technique

***EPE MOSTAVI-SPA
FILIALE GROUPE AVICOLE OUEST-ORAVIO
AU CAPITAL SOCIAL DE 781 0870 000 DA***

Ref N°04/AUDIT/DG/MOSTAVI/2014
04/08/2014

Ain Nouissy le :

A

Monsieur le Président Directeur Général
SPA MOSTAVI

Objet :A/S Séquestration du couvoir

Nous avons l'honneur de vous rendre compte de l'audit concernant la séquestration du couvoir de Sidi Brahim suite à la présence de la salmonella Thyphimurum.

- Vu les bulletins N°1670 et date 02/07/2014 délivré le laboratoire vétérinaire Régional de TLEMEN(LVRT) en date 02/07/2014;
- Vu l'ordre de séquestration N°65/VW/2014 qui ordonne la séquestration du couvoir....
En date du 10/07/2014;
- Vu l'ordre de séquestration N°65/VW/2014 qui ordonne la séquestration de tous les œufs à couver chair soit 120 950 unités, et tous les poussins éclos soit 26 600 sujets pour motif présence de salmonella Thyphimurum;
Il se trouve que :
- Le prélèvement de surface a été effectué par le docteur Sekih.S de la subdivision deen date du 19/06/2014, et vu le malentendu entre le docteur vétérinaire responsable du couvoir et le docteur vétérinaire de la subdivision, l'inspection vétérinaire de la wilaya a chargé le docteur TIMEZIOUNE.Z pour effectuer les prélèvements des OAC (âgé de 18 jrs),et le poussin d'un jour en date du 23/06/2014 pour l'envoi au laboratoire vétérinaire régional de TLEMEN.
- Selon le docteur vétérinaire du couvoir le protocole de désinfection a été respecté.

- Après analyse, nous avons constaté le mouvement de stocks des produits désinfectants de l'exercice 2014, illustré d'après le tableau en annexe.

A travers les données chiffrées du tableau en annexe on déduit que :

- Les produits désinfectants ont été consommés selon le protocole édicté à partir du mois de Février à ce jour;
- Pour le mois de janvier 2014 les produits désinfectants utilisés sont ceux de l'exercice 2013.

Concernant notre visite au niveau du couvoir nous avons constaté :

- Un état détérioré du couvoir : fissure et casse au niveau de la toiture qui favorise les infiltrations d'eau de pluies, ceci permet le passage des déjections et fiente de pigeons à l'intérieur des salles de machines;
- L'état défectueux de certains incubateurs fissurés et maintenus avec des supports permet la présence et la résistance d'une population bactérienne;
- Ce couvoir est entouré d'un environnement hostile, vu qu'il est entouré de suspects (ABATTOIR, UAB, UPD).

En conclusion : Ces facteurs suscités ci-dessus favorisent l'apparition de la salmonelle, ainsi que d'autres germes pathogènes.

Recommandations :

- Renforcement et respect de la barrière sanitaire;
- Procéder à une opération soignée de nettoyage, de désinfection du matériel, des surfaces, et des alentours du couvoir (DETERCLEAN, TH5, SALMOFRE...);
- Tenir un registre coté et paraphé par la direction générale, afin de mentionner toutes les opérations sanitaires et de désinfection;
- Eviter la circulation du personnel entre les unités avoisinantes, et l'interdire à toute personne étrangère à l'unité de pénétrer à l'intérieur du couvoir.

sincères.

Salutations

Dr Vétérinaire

Cadre Technique

directeur d'audit

الملحق (04): نتائج سنة 2015.

2- LA PRODUCTION PHYSIQUE DE L'ANNEE 2015

CENTRE DE PRODUCT.	PRODUIT	SITUATION CUMULEE 2015				
		OBJECTIF	PROD GLOBALE	DECL TRI LABO	PROD NETTE	TAUX REAL
URC A/TEDELES BANDE N°29	OAC	545067	174026	12896	161130	29,56%
URC A/TEDELES BANDE N°30		3869214	4769284	111754	4657530	120,37%
TOTAL OAC		4414281	4943310	124650	4818660	109,16%
COUVOIR UMAMECHE	POUSSIN CHAIR	2413758	2777240	31080	2746160	113,77%
COUVOIR S/BRAHIM		2339559	1952500	12230	1940270	82,93%
TOTAL PS CHAIR		4753317	4729740	43310	4686430	98,59%
AIN TEDELES P1	PCHAIR VIF SUJET	71440				
AIN TEDELES P2		71440	78433		78433	109,79%
SIDI KHETTAB		218080	217837		217837	99,89%
BOUCHENTOUF		193640	132793		132793	68,58%
SIDI LAHCEN		193640	180518		180518	93,22%
ENARO P1		281060	235460		235460	83,78%
ENARO P2		278240	214113		214113	76,95%
TOTAL		1307540	1059154		1059154	81,00%
ABATTOIR BOUGUIRAT		PPC TONNE	2 167,797	1 905,311	156,121	1 749,190
	CHARCUT TONNE	56,000	95,604		95,604	170,72%
CENTRE DELEVAGE SOUR BANDE N°31	REPRODUCTRICE	M:3600	M:4000		M:4000	111,11%
		F:30000	F:30659	202	F:30457	101,52%
CENTRE DELEVAGE SOUR BANDE N°32	REPRODUCTRICE	M:3600	M:4098		M:4098	113,83%
		F:30000	F:30480		F:30480	101,60%
POULARDE REFORMEE BANDE N°29	REFORME	M:3021	M:1983		M:1983	65,64%
		F:30211	F:29599		F:29599	97,97%
POULARDE REFORMEE BANDE N°30	REFORME	M:2935	M:2061		M:2070	70,53%
		F:29357	F:29984	60	F:29930	101,95%

الملحق (1-4): الأداء التقني لسنة 2015.

3- LES PERFORMANCES TECHNIQUES DE L'ANNEE 2015

3-3-LES PERFORMANCES DU COVOIR

3-3-LES PERFORMANCES DU COVOIR

COVOIR 01

PARAMETRES	SITUATION CUMULEE				
	HACHEM P1 ISA F15	HACHEM P2 ARBORACRES	A/TEDELES M2 ISA F15	A/TEDELES M1 ISA F15	TOTAL
ORIGINE CENTRE SOUCHE					
QTITE RECEP	1778400	25200	84960	1928160	3816720
QTITE DECLAS	65680	1270	6100	60034	133084
TAUXDEDECLAS	3,69%	5,04%	7,18%	3,11%	3,49%
AGE POULETTE	27-55 sem	32sem	27et62 sem	27et64 sem	
QTITE INCUBEE	1589920		156 260	1966106	3712286
PREVISION	3 102 703				3102703
REAL	1773440	23930	87 860	1899346	3784576
TX	57,16%	0,77%	2,83%	61,22%	121,98%
PRO GLB DE PS CHAIR	1189550		83 080	1504610	2777240
TX D'ECLOSION	74,82%		53,17%	76,53%	74,81%
TRI - LABO POUSSIN	8390		980	11010	20380
TX DE TRI PS	0,71%		1,18%	0,73%	0,73%
TX D'UTIL CAPACITE	49,56%	0,00%	3,46%	62,69%	115,72%

COVOIR 02 :

PARAMETRES	SITUATION CUMULEE				
	HACHEM P1 ISA F15	HACHEM P2 ARBORACRES	A/TEDELES M2 ISA F15	A/TEDELES M1 ISA F15	TOTAL
ORIGINE CENTRE SOUCHE					
QTITE RECEP	1134720	16920	64080	1512900	2728620
QTITE DECLAS	24060	320	2050	28190	54620
TAUXDEDECLAS	2,12%	1,89%	3,20%	1,86%	2,00%
AGE POULETTE	27-55 sem	32sem	27et62 sem	27et64 sem	
QTITE INCUBEE	1080070		117 950	1509960	2707980
PREVISION	3 014 503				3014503
REAL	1144500	16600	62 030	1467880	2691010
TX	37,97%	0,55%	2,06%	48,69%	89,27%
PRO GLB DE PS CHAIR	769 930		56 830	1 125 740	1952500
TX D'ECLOSION	71,29%		48,18%	74,55%	72,10%
TRI - LABO POUSSIN	5070		730	6500	12300
TX DE TRI PS	0,66%	=DIV'0'	1,28%	0,58%	0,63%
TX D'UTIL CAPACITE	32,08%	0,00%	2,37%	46,91%	81,35%

TOTAL SPA

PARAMETRES	SITUATION CUMULEE				
	HACHEM P1 ISA F15	HACHEM P2 ARBORACRES	A/TEDELES M2 ISA F15	A/TEDELES M1 ISA F15	TOTAL
ORIGINE CENTRE SOUCHE					
QTITE RECEP	2913120	42120	149040	3441060	6545340
QTITE DECLAS	89740	1590	8150	88224	187704
TAUXDEDECLAS	3,08%	3,77%	5,47%	2,56%	2,87%
AGE POULETTE	27-55 sem	32sem	27et62 sem	27et64 sem	
QTITE INCUBEE	2669990	0	274210	3476066	6420266
PREVISION	6117206	0	0	0	6117206
REAL	2917940	40530	149890	3367226	6475586
TX	47,70%	0,66%	2,45%	55,05%	105,86%
PRO GLB DE PS CHAIR	1959480	0	139910	2630350	4729740
TX D'ECLOSION	73,39%		51,02%	75,67%	73,67%
TRI - LABO POUSSIN	13460	0	1710	17510	32680
TX DE TRI PS	0,69%	=DIV'0'	1,22%	0,67%	0,69%
TX D'UTIL CAPACITE	40,82%	0,00%	2,91%	54,80%	98,54%

الملحق (2-4): الأداء التقني لسنة 2015.

I- POULETTE REPRODUCTRICES EN ELVAGE AU 31/12/2015

NORMES TECHNIQUES

Souche légère

Souche lourde

Cycle d'élevage 18 semaine

Cycle d'élevage 18 semaine

Consommation aliment 7000 g

Consommation aliment 7500 g

Taux de mortalité 4%

Taux de mortalité 4%

CENTRE	DATE DE MEP	EFFECT MEP	SEXE RATIO	SOUCHE	MORT FEM		MORT MAL		MORT M+F		MORTALITE						CONS ALIM	
					1 ERE SEM		1 ERE SEM		1 ERE SEM		A 18 SEM		A 18 SEM		A 18 SEM		A 18 SEM	
					NBRE	TX	NBRE	TX	NBRE	TX	NBRE	TX	NBRE	TX	NBRE	TX		
SOUR BANDE N°31	12/12/2014	M:31653	14,084%	HUBBARD ISA F15														
		F:4458			141	0,41%	52	1,08%	193	0,49%	877	2,55%	414	8,60%	1 291	3,30%		
		36111			141	0,41%	52	1,08%	193	0,49%	877	2,55%	414	8,60%	1 291	3,30%	255 250	7068

I- POULETTE REPRODUCTRICES EN ELVAGE AU 31/12/2015

NORMES TECHNIQUES

Souche légère

Souche lourde

Cycle d'élevage 18 semaine

Cycle d'élevage 18 semaine

Consommation aliment 7000 g

Consommation aliment 7500 g

Taux de mortalité 4%

Taux de mortalité 4%

CENTRE	DATE DE MEP	EFFECT MEP	SEXE RATIO	SOUCHE	MORT FEM		MORT MAL		MORT M+F		MORTALITE						CONS ALIM	
					1 ERE SEM		1 ERE SEM		1 ERE SEM		A 18 SEM		A 18 SEM		A 18 SEM		A 18 SEM	
					NBRE	TX	NBRE	TX	NBRE	TX	NBRE	TX	NBRE	TX	NBRE	TX		
SOUR BANDE N°32	26/06/2015	M:4464	7,104%	HUBBARD ISA F15														
		F:31713			77	0,24%	29	0,65%	106	0,27%	630	1,99%	278	6,23%	908	2,51%		
		36177			77	0,22%	29	0,60%	106	0,27%	630	1,83%	278	5,77%	908	2,32%	251 540	6953

الملحق (3-4): الأداء التقني لسنة 2015.

7-REPRODUCTION CHAIR EN PRODUCTION

NORMES TECHNIQUES

Souche légère

Cycle de production 24-64 semaine
 Consommation aliment fem 45 kg
 Production globale -155
 Production incubable 146
 Production poussin nette/ppd:112
 Indice de conversion 290 g/œuf
 Taux de mortalité 11%

Souche lourde

Cycle de production 25-65 semaine
 Consommation aliment fem 50 kg
 Production globale -155
 Production incubable 146
 Production poussin nette/ppd:112
 Indice de conversion 322 g/œuf
 Taux de mortalité 11%

FILIALE	CENTRE	DATE DE TRANSF	AGE DE TRANSF	SEXE RATION DEPART	EFFECTIF TRANSFR	EFFECTIF FEM ENTRE PONTE	SOUCHE	MORTALITE		AGE ENTREE EN PONTE	PRODUCTION OAC				PROD POUSSIN		CONS ALIM		ECART	AGE A LA REFORME	
								NBRRE	TAUX		OAC		NBR PPD		TAUX ECLUSIO N MOYEN	NBR DE POUSS PPD	ENTONNE	IC MOYEN			
											PROD CUMULEE	PROD CUMULEE	PROD CUMULEE	PROD CUMULEE							
								GLOBAL	INC		GLOBAL	INC									
	A/TEDELES	08/04/2014	21	11,53	3913	33870	ISA	1930	49,32%												
	B 29				33946			4287	12,63%												
TOTAL					37859			6217	16,42%	24 SEM	4648304	4389210	137,240	129,590	75,80%	98,23	116,517	1235,54	290,87104		64 SEM
NORMES TECHNIQUES ONAB								11%			155	146	78	112		290				SL 64 SEM	SL 65 SEM

FILIALE	CENTRE	DATE DE TRANSF	AGE DE TRANSF	SEXE RATION DEPART	EFFECTIF TRANSFR	EFFECTIF FEM ENTRE PONTE	SOUCHE	MORTALITE		AGE ENTREE EN PONTE	PRODUCTION OAC				PROD POUSSIN		CONS ALIM		ECART	AGE A LA REFORME	
								NBRRE	TAUX		OAC		NBR PPD		TAUX ECLUSIO N MOYEN	NBR DE POUSS PPD	ENTONNE	IC MOYEN			
											PROD CUMULEE	PROD CUMULEE	PROD CUMULEE	PROD CUMULEE							
								GLOBAL	INC		GLOBAL	INC									
	A/TEDELES	14/10/2014	21	12,63	4168	32617	ISA	2107	50,55%												
	B 30				32678			2694	8,24%												
TOTAL					36846			4801	13,03%	25 SEM	5684284	5467650	174,27	167,63	75,77%	127,01	138,909	258,49535			64 SEM
NORMES TECHNIQUES ONAB								11%			155	146	78	112		290				SL 04 SEM	SL 03 SEM

الملحق (4-4): رصد فرق الإنجاز لسنة 2015.

SUIVI DES BANDES ACHEVEES AU 31/12/2015

3-POULET DE CHAIR

NORMES TECHNIQUES

Souche légère

Cycle d'élevage 56 jours

Consommation aliment 5 kg

Poids vif moyen 2,0 kg

Indice de conversion 2,5

Souche lourde

Cycle d'élevage 56 jours

Consommation aliment 5 kg

Poids vif moyen 2,5 kg

Indice de conversion 2

CENTRE	DATE DE MEP	N° BANDE	EFFECT MEP	MORTALITE						TR/LAB O INC ELV	EFFECT ECOUL	POIDS VIF		IC	CONSOM ALIM		AGE FIN COM
				MORT IERE SEM		MORT A 56 JRS		MORT FIN COM				TONNE	MOYEN KG		TONNE	G/S	
				NBRE	TX	NBRE	TX	NBRE	TX								
S/LAHCEN	10/11/2014 au 20/11/2014	7	49908	1642	3,29%	3840	7,69%	3840	7,69%	435	45478	98,628	2,17	2,70	266760	5866	52-56 jrs
S/LAHCEN	02/03/2015 au 12/03/2015	8	50451	2143	4,25%	4021	7,97%	4036	8,00%	485	45930	100,899	2,20	2,49	251410	5474	57 jrs
S/LAHCEN	08/06/2015 au 18/06/2015	9	47455	1489	3,14%	4561	9,61%	4955	10,44%	530	41970	77,886	1,86	2,88	224240	5343	60-65jrs
S/LAHCEN N°10	28/09/2015 au 21/09/2015	10	50765	1596	3,14%	3193	6,29%	3487	6,87%	140	47130	103,380	2,19	2,73	282650	5997	59-62 jrs
TOTAL			198579	6870	3,46%	15615	7,86%	16318	8,22%	1590	180508	380,793	2,11	2,69	1025060	5679	
BOUCHENT OUF	08/12/2014 au 15/12/2014	8	46731	2493	5,33%	4042	8,65%	4209	9,01%	366	42156	82,472	1,96	3,21	264850	6283	58 jrs
BOUCHENT OUF	26/03/2015 au 02/04/2015	9	51320	1474	2,87%	3559	6,93%	3595	7,01%	558	47167	94,334	2,00	2,64	249370	5287	56-60 jrs
BOUCHENT OUF	09/07/2015 au 20/07/2015	10	49666	2255	4,54%	5342	10,76%	5661	11,40%	535	43470	83,080	1,91	3,06	254580	5856	54-60jrs
TOTAL			147717	6222	4,21%	12943	8,76%	13465	9,12%	1459	132793	259,886	1,96	2,96	768800	5789	
ENARO M1 BN°03	18/12/2014 AU 05/01/2015	3	78783	2304	2,92%	5154	6,54%	5154	6,54%	883	72691	145,442	2,00	2,34	340500	4684	56 jrs
ENARO M1 BN°04	27/04/2015	4	75112	1623	2,16%	3583	4,77%	3741	4,98%	141	71206	123,807	1,74	2,74	339400	4766	52-64 jrs
ENARO M1 BN°05	27/07/2015 au 03/08/2015	5	98609	1198	1,21%	6086	6,17%	6480	6,57%	460	91563	205,058	2,24	2,39	489749	5349	50-67jrs
TOTAL			252504	5125	2,03%	14823	5,87%	15375	6,09%	1484	235460	474,307	2,01	2,47	1169649	4968	
ENARO M2 BN°03	02/02/2015 au 12/02/2015	3	82852	2637	3,18%	6429	7,76%	6847	8,26%	767	75185	133,618	1,78	2,69	359050	4776	56-60 jrs
ENARO M2 BN°04	11/05/2015 au 01/06/2015	4	68308	1245	1,82%	12412	18,17%	13099	19,18%	1038	54126	90,270	1,67	2,92	263200	4863	54-56 jrs
ENARO M2 N°05	06/08/2015 au 31/08/2015	5	94715	1894	2,00%	7008	7,40%	9568	10,10%	181	84802	189,448	2,23	2,85	540500	6374	65-72jrs
TOTAL			245875	5776	2,35%	25849	10,51%	29514	12,00%	1986	214113	413,336	1,93	2,81	1162750	5431	

الملحق (5-4): رصد فرق الإنجاز لسنة 2015.

S/KHETTAB	18/12/2014 au 29/12/2014	76	61371	1556	2,54%	3199	5,21%	3199	5,21%	100	58115	127,128	2,19	2,40	305700	5260	56 jrs
S/KHETTAB	19/03/2015 au 30/03/2015	77	57859	1496	2,59%	3246	5,61%	3262	5,64%	120	54490	111,664	2,05	2,54	283920	5210	52-57 jrs
S/KHETTAB	29/06/2015 et 09/08/2015	78	49925	1437	2,88%	2938	5,88%	2947	5,90%	120	46867	96,563	2,06	2,43	234800	5010	60-65 jrs
S/KHETTAB	26/10/2015 AU 05/11/2015	79	61387	1387	2,26%	2916	4,75%	2916	4,75%	120	58365	127,893	2,19	2,33	298400	5113	52-56 jrs
TOTAL			230542	5876	2,55%	12299	5,33%	12324	5,35%	460	217837	463,248	2,13	2,42	1122820	5154	
A/TEDES M2	15/10/2015 au 26/10/2015	1	83390	873	1,05%	4806	5,76%	4899	5,87%	60	78433	191,385	2,44	2,24	429560	5477	55-57 jrs
TOTAL			83390	873	1,05%	4806	5,76%	4899	5,87%	60	78433	191,385	2,44	2,24	429560	5477	
TOTAL SPA			1158607	30742	2,65%	86335	7,45%	91895	7,93%	7039	1059144	2182,955	2,06	2,60	5678639	5362	

الملحق (6-4): رصد فرق الإنجاز لسنة 2015.

ABATTAGE AU 31/12/2015

FILIAL	ABAT	ORI	RECEPTION			MORTALITE				PROD A ABATTRE		PROD ABATTUE		TAUX RDMT	SAISIE		TAUX SAISIE		SAISIE TRANSF		TAUX SAISIE		P NETTE			
			NBRE	POIDS TONNE	PDS VIF MOY	NB	Pds TON	TAUX		NB	Pds TON	NB	Pds TON		NB	Pds TON	NB	Pds TON	NB	Pds TON	NB	Pds TON	NB	Pds TON	PDS	NET
								NB	Pds TON																	
BOUGGIRAT	JG		1039310	2128457	2,05	17279	34661	1,66	1,63	1022031	2093796	1022031	1392751	66,52%	37969	59601	3,72%	4,28%	112902	118052	0,11	1,05	871160	1215098	1,39	
	JIG TRIAN		301774	684934	2,27	5768	12789	1,91	1,87	296006	672145	296006	457027	68,00%	7108	13586	2,40%	2,97%	25040	33193	0,08	1,33	263858	410248	1,55	
	JIG ACHAT VIF		85968	193000	2,25	910	2032	1,06	1,05	85058	190968	85058	130244	68,20%	808	1524	0,95%	1,17%	3577	4876	0,04	1,36	80673	123844	1,54	
TOTAL SPA MOSTAVI			1427052	3006391	2,11	23957	49482	1,68	1,65	1403095	2956909	1403095	1980022	66,96%	45885	74711	3,27%	3,77%	141519	156121	0,10	1,10	1215691	1749190	1,44	

الملحق (05): نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي لسنة 2015.

BILAN D'AUDIT INTERNE AU 31/12/2015

Unité auditée	Objet de mission	recommandation	résultat
ABATTOIR BOUGUIRAT	Audit Technique;	1- Appliquer la note de procédures de l'exercice 2015 par l'ensemble des structures de l'abattoir.	Reserve levée.
		2- Traiter le problème des différences de pesage entre l'unité de poulets de chair et l'abattoir bouguirat;	Reserve levée.
		3- Fixer des normes de rendement découlant du poulet abattu;	A Mettre en œuvre.
		4- Reconstituer la commission de constatation de mortalité et saisis, en désignant le docteur vétérinaire en qualité de président de cette commission;	Reserve levée.
		5- Doter le responsable de production d'une griffe.	Reserve levée.
	Audit de Gestion de stocks des produits finis;	1- Arrêter l'état de stock des produits finis par âge et signaler toute date proche de la péremption.	Reserve levée.
		2- Faire la réception du poulet de chair fourni par les abattoirs A.Kihel et Zahana	A Mettre en œuvre.
		3- Transférer le poulet entreposé a FRIGOHOUSE vers les chambres froides de l'ORVO, afin de rationaliser les charges.	A Mettre en œuvre.
	Audit de l'activité commerciale;	1- Trouver des solutions pour mettre fin a tout retour des produits finis causé par une avarie par exemple :	Reserve levée.
		Commander suivant les besoins du marché, faire retourner les produits finis l'osque leur dates approchent aux dates limites de consommation;	A Mettre en œuvre.
		2- Régulariser les données du mois de février, Mars et Avril 2015 relevant du poulet chair congelé du produit saucisse fraîche;	- A Mettre en œuvre.
		3- Etablir les états de recouvrement des créances et faire un rapprochement avec le sce comptabilité mensuellement;	Reserve levée.
4- Le vendeur du point de vente de bouguirat ne doit pas faire un cumul de taches (vendeur et procéder au versement des recettes);		Reserve levée.	
Audit de Gestion du patrimoine;	5- Mettre en place un registre de doléances;	En cours.	
	6- Prendre soin aux dates limite de consommation des produits;	Reserve levée.	
	7- Se conformer aux disposition de l'article 88 de la loi n°09-03 relative à la protection du consommateur et la répression des fraudes notamment la disposition portant d'étiquetage du produit qui est puni par une somme de quatre cent mille de dinar (400000DA) (pour tous les points de vente).	Reserve levée.	
	8- Procéder au recouvrement des points de vente.	Reserve levée.	
	1- Conclure des contrats avec les transporteurs privés;	A Mettre en œuvre.	
	2- Mettre à jour la fiche de stock du carburant;	Reserve levée	
	3- Le sce maintenance doit mentionner mensuellement sur le registre les heures de fonctionnement effectif du groupe électrogène;	A Mettre en œuvre.	
Audit comptable & financier	4- Utiliser le carnet de bord du véhicule de service.	En cours	
	1- Les décomptes doivent être signés conjointement par le chef sce administration, le chef sce patrimoine et le directeur d'unité.	A Mettre en œuvre.	
	2- Mettre fin au problème d'absentéisme en arrêtant an plant an planning des congés de récupération pour le personnel de production;	Reserve levée.	
	3- Appliquer la loi n°14-06 du 09 Aout 2014 relative national, pour le personnel concerné (trois (03) personnes);		
	4- Apurer les reliquats des congés annuels.		

		<ul style="list-style-type: none"> - Procéder à la cloture du compte dépenses et recettes SAO. - Demander les contrats conclus avec les prestataires FRIGO HOUSE et FRIOMAR. 	
URC A/TEDLES	<p>Audit Technique;</p> <p>Audit de Gestion du patrimoine;</p> <p>Audit de Ressources humaines;</p> <p>Audit comptable&financier.</p>	<p>Renforcer la barrière sanitaire au sein de l'unité de l'unité.</p> <p>1- Mettre à jour le registre des immobilisations;</p> <p>2- Mettre à jour les fichiers des immobilisations;</p> <p>3- Prendre en charge l'opération de reforme du matériel.</p> <p>Désigner un gestionnaire de sticks de l'unité; Procéder à la permanisation des qui cumulent un certain nombre de contrats CDD; Dresser les P.V d'hygiène et sécurité.</p> <p>1- Rectifier l'art 5 du contrat conclu avec le prestataire FLITI indiquant le tarif journalier (3500 DA HT/jrs au lieu de 3500 DA TTC/jrs); 2- Régulariser les comptes d'actif anormalement créditeur et les comptes de passif anormalement débiteurs. 3- Mettre à jour le livre journal.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Reserve levée. - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre. - Reserve levée. - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre. - Reserve levée. - Reserve levée. - A Mettre en œuvre.
UPC ENARO	<p>Audit de Gestion du patrimoine;</p> <p>Audit de Ressources humaines;</p> <p>Audit comptable&financier.</p>	<p>1- Mettre à jour le registre des immobilisations;</p> <p>2- Mettre à jour les fichiers immobilisation;</p> <p>3- Prendre en charge l'opération de reforme du matériel.</p> <p>- Appliquer la loi n^o14-06 du 09 Aout 2014 relative au service national, pour le personnel concerné.</p> <p>- Respecte le principe comptable « Non-compensation » en séparant les nouveaux comptes bancaires ouverts au nom de L'UPC ENARO de ceux de l'ex UPC A/TEDLES.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre.
UPC S/KHETTAB	<p>Audit de Gestion de stocks;</p> <p>Audit de Ressources humaines;</p> <p>Audit comptable&financier.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Procéder à la destruction des produits pharmaceutiques périmés. - Procéder à la visite médicale pour l'ex 2015. - Mettre à jour le livre journal. 	<ul style="list-style-type: none"> - Reserve levée. - Reserve levée.
UPC BOUCHENOUF ETS/LAHCE	<p>Audit Technique;</p> <p>Audit de Ressources humaines;</p> <p>Audit de Gestion du patrimoine;</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Renforcer la barrière sanitaire au sein de l'unité S/LAHCEN (aménagement des vestiaires et douches). 1- Procéder à la cloture de l'unité S/LAHCEN; 2- Appliquer les dispositions du SCF portant les de faible valeur; 3- Rationaliser les charges relatives à la réparation du véhicule de service PARTNER. - Se conformer à l'article 12 et 12 bis lors de l'établissement des contrats de travail a durée déterminée notamment le motif 	<ul style="list-style-type: none"> - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre.

	Audit comptable & financier.	de recrutement. 1- Régulariser l'écriture comptable relative à la constatation du paiement de la dette des domaines (comptabiliser les intérêts en compte de charge, et le principal en compte de dettes). 2- Mettre à jour le livre journal.	- Reserve levée.
COUVOIR S/BRAHIM	Audit Technique; Audit de Gestion de stocks; Audit de Ressources humaines; Audit de Gestion du patrimoine; Audit comptable & financier.	- Renforcer la barrière sanitaire au niveau de l'unité (travaux d'étanchéité). - Le produit fini (poussin chair) doit faire l'objet d'un transfert de propriété entre le sce production et la gestion des stocks. - Mettre à jour les livres légaux; - Mettre à jour le plan de sécurité interne de l'unité. 1- Régulariser le compte 1689000 « Autres emprunts et dettes assimilés en distinguant le principal de remboursement des charges d'intérêts; 2- Appliquer la note relative aux de bilan pour l'exercice 2015. 3- Mettre à jour le livre journal.	- Reserve levée. - A Mettre en œuvre. - Reserve levée. - A Mettre en œuvre. - - Reserve levée. - En cours. - Reserve levée.
COUVOIR H/MAMECHE	Audit de Gestion de stocks; Audit de Ressources humaines; Audit comptable & financier.	1- Le produit fini (poussin chair) doit faire l'objet d'un transfert de propriété entre le sce production et la gestion des stocks. 2- Appliquer les dispositions du système comptable financier pour ce qui des biens stockables servant aux unités d'aliments de bétail (au sens du SCF ces biens ne procurent avantage économique pour l'unité). - Dresser les soldes de tout compte séparément du salaire de l'intéressé (et ce afin d'éviter des retenues exorbitantes en matière d'IRG/Salaires). - Procéder au transfert comptable au siège des travaux d'aménagements opérés sur le bâtiment destiné aux bureaux administratifs; - Mettre à jour livre journal.	- Reserve levée. - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre. - A Mettre en œuvre.
URC H/MAMECHE	Audit de Gestion du patrimoine; Audit comptable & financier.	- Prendre l'opération du matériel proposé à réforme. 1- Applique la note relative aux travaux de bilan pour l'exercice 2015; 2- Mettre à jour le livre journal.	- A Mettre en œuvre. - En cours. - A Mettre en œuvre.
SIEGE	Audit de l'activité commerciale; Audit de Gestion du	1- Etablir les décisions de prix des produits œufs à couvrir chair et poussin chair (Soulevés dans notre rapport d'audit interne); 2- Veiller à l'application des clauses portant sur les contrats conclus avec les clients triangulaires notamment l'article 08/01 qui fixe le prix unitaire de poussin chair à 40.00DA durée et l'art 12 qui stipule la souscription de l'assurance de	- Reserve levée. - A Mettre en œuvre.

	<p>patrimoine;</p> <p>Audit comptable&financier.</p>	<p>mortalité de cheptel pour les contractants;</p> <p>3- Procéder au recouvrement des créances notamment la créance des clients BOUTAOUS,HADRAOUI DEGHCHE Couvoir SAO;</p> <p>4- Arrêter un état de rapprochement mensuel des créances avec le de comptabilité.</p> <p>1- Etablir des décisions d'affectation pour matériel transféré de l'URC A/TEDLES a L'UPC S/KHettab;</p> <p>2- Procéder à la codification des nouvelles acquisitions;</p> <p>3- Mettre à jour les fichiers des immobilisations;</p> <p>1- Justifier les paiements (sur la base d'un contrat) effectués au profit des fournisseurs OUISSOU Toufik et EURL OMARIA;</p> <p>2- Apurer les écritures comptables de la banque dépenses de l'ex ZONE (ex 1998);</p> <p>3- Demander la facture relevant des honoraires du commissaire aux compter de l'ex 2014;</p> <p>4- Apurer le compte avance s/sce BENBADIS.S d'un montant de 500000.00DA;</p> <p>5- Adopter une résolution pour ajustement du compte "1689000" "Autres emprunts et dettes assimilés", Transcrit en comptabilité des unités Couvoir S/Brahim, UPC Bouchentouf et S/Lahcen,qui aura un impact sur les capitaux propres de l'entité (<u>réserve de l'ex 2014 qui sera à l'assainissement comptable</u>).</p>	<p>- A Mettre en œuvre.</p> <p>- A Mettre en œuvre.</p> <p>- A Mettre en œuvre.</p> <p>- Reserve levée.</p> <p>- Reserve levée.</p> <p>- A Mettre en œuvre.</p> <p>- A Mettre en œuvre.</p> <p>- Reserve levée.</p> <p>- Reserve levée.</p> <p>- Reserve levée.</p>
--	--	--	---

الملحق (06): المبيعات لكل وحدة إنتاج.

VENTES PAR UNITÉ ET PAR PRODUIT - ANNEE 2015

UNITE	COUVOIR S. BRAHMI		COUVOIR H.MAMECHE		URC ATTEBLES		URC HIMAMECHE		UPC BOUCHENTOUF		UPC ENARO		UPC BIRHETTAB		ABATTOIR BOUGIRAT		TOTAL		
	QUT.	VALEUR	QUT.	VALEUR	QUT.	VALEUR	QUT.	VALEUR	QUT.	VALEUR	QUT.	VALEUR	QUT.	VALEUR	QUT.	VALEUR	QUT.	VALEUR	
D.A.C. CHAIR	1 322 570	55 741 640,90	1 927 220	82 305 912,10	1 140 000	28 487 462,40	370 800	6 606 115,60	1959	573 967,80	12785	3 016 653,62	1301	547 791,39	383 070,33	105 314 261,04	1 519 800	33 413 518,00	
POUSSIN CHAIR			12 500	500 000,00													3 249 790	148 047 553,00	
POULET CHAIR (living)					371	138 690,93											12 500	500 000,00	
POULET CHAIR (light)																	16 626	4 274 500,74	
POULET CHAIR KG																			
POULET CHAIR - SUJET																			
POULARDE REPRO CHAIR					59 529	15 629 143,13											59 529	15 629 143,13	
COO REFORME VF					4 053	1 623 669,27											4 053	1 623 669,27	
CEUF A COUVER DECLASSE (P/O)					960	161 606,33											960	161 606,33	
FAUX COUS					434	128 626,76											434	128 626,76	
POULET DE CHAIR FRAIS																			
POULET DE CHAIR CONGELE																			
POULET CONGELE (type/size)																			
POULET TR																			
POULET CHIFF																			
CHARCUTERIE																			
LA DECOUPE																			
LES ABATS																			
LES COUS																			
CEUFS DE ONSMINATION																			
CEUFS DECLASSE																			
TOTAL HORS GROUPE	71600	65 741 640,90	12	960 000,00	14432	46 170 338,82	370 800	6 626 115,60	59324	673 967,80	38364	3 016 653,62	63072	645 791,39	9423	780 169 319,49	71 600	966 949 128,72	
POUSSIN CHAIR		2 864 000,00			43477	7 835 860,00			120660	21 772 800,00		13 556 940,00	134354	24 183 720,00			179 162	2 864 000,00	
POULET CHAIR (light)					238 240	5 706 000,00											374 104	67 338 720,00	
POULET CHAIR kg																	1 141 560	28 539 000,00	
O.A.C Chair																			
O.A.C Chair (light)																			
POULARDE REPRO /S					69035	72 414 932,00											69 035	72 414 932,00	
POULETTE REPRO CHAIR																			
POULET ABATE CONGELE					109 300	349 760,00													
POULET CHAIR CONGELE																			
ALIMENT 01/8 SAC																			
PRESTATION SCE																			
PRESTATION LOYER			12	960 000,00															
TOTAL INTRA GROUPE		2 864 000,00		960 000,00		86 296 652,00		20 223 000,00		21 772 800,00		13 556 940,00		24 183 720,00				109	349 760,00
TOTAL GENERAL		68 605 640,90		93 768 912,10		132 468 990,82		27 148 115,60		32 346 767,80		16 572 392,62		24 729 511,39		780 169 319,49	10	960 000,00	169 859 412,00
																			1 156 805 651,72

الملحق (07): لوحة القيادة.

SPA MOSTAVI

BULLETIN DE RENSEIGNEMENT QUOTIDIEN

JOURNEE DU 14/04/2016

UNITE	Module Age	Date Mise en place	Effectif MEP Transfere	Effectif début journée	MORTALITE				Effectif restant	PRODUCTION			
					Journée		cumulee			Taux de ponte/P.P.		Taux de ponte/P.D.	
					Nbre	Taux	Nbre	Taux		Réal	théo	Réal	théo
CENTRE D'ELVAGE SOUR B N°33	12 Sem	22/01/2016 Bande 33	M:4444	4127	4	0,10%	321	7,22%	4123				
			F:31695	31013	6	0,02%	688	2,17%	31007				
			T:36139	35140	10	0,03%	1009	2,79%	35130				
Sidi Khettab	50-57 JRS	08/02/2016 AU 25/02/2016	57507	11726	50	0,43%	4391	7,64%	11676				
ENARO	Module 01 29-44 JRS	02/03/2016 AU 17/03/2016	81026	68454	1923	2,81%	14495	17,89%	66531				
	Module 02												
VIDE SANITAIRE													
Sidi Lahcen	FIN DE BANDE												
Bouchentouf	MISE A NIVEAU												
A/TEDES M1	VIDE SANITAIRE												
A/TEDES M2	43-48 JRS	24/02/2016 au 29/02/2016	80724	73952	303	0,41%	7075	8,76%	73649				

14 AVR 2016

Couvrais	Date d'éclosion	Taux d'éclosion	Souche	Origine OAC	Age repro	Age OAC
MAMECHE	14/04/2016	80,34%	hubbard	melakou	39 SEM	4-6 JRS
BRAHIM	14/04/2016	81,28%	hubbard	melakou	38 SEM	7-9 JRS

Couvoir	Date	Poissons vendues	Prix DA/TTC	MEP
H/MAMECHE		25 400	45,00	13 000
S/BRAHIM	14/04/2016	12 800	45,00	600

B01/ cumule des enlevements UPC SKHETTAB 41440 Sujets

(ABATTOIR BOUGUIRAT - Abattage du 11/04/2016)

Reception				Mortalité			Cheptel à abatre		Cheptel abattu		Taux de rendu	Obs
Origine	Nbr	Pds Kg	Pds moyen	Nbr	Pds Kg	Pds moyen	Nbr	Pds Kg	Nbr	Pds Kg		
Saisie												
		Poulet déclassé		Production nette			Abats / Kg	Cous / Kg	CAP d'abattage	Taux util CAP	Programme d'abattage du jour	
Nbr	Pds Kg	Nbr	Pds Kg	Nbr	Pds Kg							
								8000	0,00%			

LE DIRECTEUR TECHNIQUE

LE DIRECTEUR GENERAL

[Signature]



[Signature]

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في مساهمته كآلية لتفعيل إدارة المخاطر، وقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة قمنا باستعراض المفاهيم الأساسية للتدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، كما أن لمعالجة إشكالية الموضوع استخدمنا أداتي الوثائق والمقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم أوضح لإشكالية المتمثلة في ما مدى فعالية التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر بالاعتماد على منهج دراسة الحالة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة استحداث قسم خاص بإدارة المخاطر بالمؤسسة يعمل بشكل فعال، بالإضافة لضرورة التنسيق بين إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي لمساعدة المؤسسة في مواجهة المخاطر والمحافظة على بقاءها، واستنادا إلى النتائج المتوصل إليها فإن التدقيق الداخلي له دور كبير في دعم إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، المخاطر، إدارة المخاطر.

Résumé :

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle de l'audit interne dans sa contribution comme un mécanisme pour rendre opérationnelle la gestion des risques, afin de renforcer l'étude théorique, nous passons en revue les concepts de base de la vérification interne et de gestion des risques, et pour répondre à sujet problématique documentation et les outils, nous avons utilisé l'entrevue à accroître la compréhension de la problématique de l'audit interne efficace dans l'activation de gestion du risque selon l'approche de l'étude de cas, l'étude a conclu une série de recommandations, y compris la nécessité de développer une section spéciale de gestion des risques de l'entreprise fonctionne efficacement dans l'entreprise, ainsi que La nécessité d'une coordination entre la gestion des risques et de vérification interne afin d'aider l'organisme dans la lutte contre les risques et à assurer leur survie, selon les constatations de la vérification interne a un rôle majeur dans le soutien de gestion du risque entreprise économique

Mots-clés: Audit inter-Risque-Gestion de Risque.