الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم :العلوم التجارية

الموضوع

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات – دراسة ميدانية لمؤسسة التسيير السياحي– بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم مالية ومحاسبية
تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالبة:
- دشانة إيمان

الأستاذ المشرف:
- د/ شناي عبد الكريم

رقم التسجيل:	...../2018
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي :2017-2018

شكر وعرفان

الحمد الله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده وعلى آله وصحبه أجمعين، نشكر الله عز وجل على توفيقه وتيسيره لإنجاز هذا العمل المتواضع لقوله تعالى: " ولئن شكرتم لأزيدنكم"

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الفاضل

شناي عبد الكريم

على كل ما قدمه لي من إرشاد، توجيه، نصائح، مساعدات طيلة فترة إعداد المذكرة، فله منا عظيم الشكر والتقدير والعرفان.

وأتقدم بفائق الاحترام والتقدير إلى الأستاذ علوني محمد لمين والأستاذ سعيدي عبد الحليم والأستاذة رانيا غضاب والأستاذ تومي ميلود على مساعتهم لي، كذا أساتذتي واستاذاتي في الكلية. كما أشكر كل من أعانني وساعدني خلال الدراسة الميدانية في مؤسسة التسيير السياحي أخص بالذكر المدقق الداخلي السيد سليمان ومدير المالية والمحاسبة السيد العمري يوسف.

وإلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة

جزاكم الله ألف خير

إهـــــداء

أهدي ثمرة عملي هذا إلى أعز إنسانين في الوجود الى

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.

الى من سعى جاهدا في رعايتي و تربيتي و تعليمي و توجيهي

إلى من كان قدوتي في التربية و الأخلاق إلى "أبي"

و إلى " أمي" حفظها الله

إلى من تشاركوا معي تفاصيل الحياة و أمضيت معهم أسعد الأوقات

إلى إخوتي الأعــزاء

إلى جميـــــــع الأصــدقاء أخص بالذكر صديقاتي حزحازي سماح و بوزيدي سارة و بن نور أماني و الأحباب وجميع الزملاء خاصة شيخ عبد القادر

و الزميلات و إلى صديقة دربي سمية سلطاني

الى كل من تمنى لي النجاح و التوفيق

" إلـــــى من ذكرهم قلبــي و لم يذكرهم قلمي"

ملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي الذي يقوم به لتفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

وعليه فإن هذه الدراسة ركزت على التعريف بالإطار العام لكل من التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات و العلاقة بينهما التعرف ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا إيجابيا في التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

ودعمت هاته الدراسة النظرية بدراسة ميدانية تطبيقية بمؤسسة التسيير السياحي–بسكرة–وهي مؤسسة إقتصادية عمومية ولإختبار صحة الفرضيات تم الإعتماد على التقرير الوصفي والملاحظة والمقابلة الشخصية مع المدقق الداخلي ومن بين النتائج المتوصل إليها ان وظيفة التدقيق تدعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات إذا أحسن إستخدامها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتقييم الأداء المالي ودعمت بآليات الأخرى (التدقيق الخارجي ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة).

الكلمات المفتاحية

التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، آليات حوكمة الشركات، تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، تقييم الأداء المالي.

Résumé

L'étude visait à découvrir le rôle de l'audit interne qui fonctionne pour activer la gouvernance d'entreprise dans l'établissement économique algérien.

Par conséquent, cette étude s'est concentrée sur la définition du cadre général de la vérification interne et de la gouvernance d'entreprise et sur la relation entre la détermination du rôle positif de la fonction de vérification interne dans la bonne application de la fonction de vérification interne. Audit interne. Gouvernance d'entreprise.

Cette étude théorique a été soutenue par une étude de terrain appliquée dans l'institution de gestion du tourisme – Biskra – une institution économique publique,

L'audit interne soutient la gouvernance d'entreprise s'il est utilisé pour évaluer le système de contrôle interne, la gestion des risques et l'évaluation de la performance financière et est soutenu par d'autres mécanismes (audit externe, comité d'audit, Conseil d'administration).

Les mots clés

Audit interne, gouvernance d'entreprise, mécanismes de gouvernance d'entreprise, évaluation du système de contrôle interne, gestion des risques, évaluation de la performance financière.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
البسملة	–
اهداء	–
شكر وتقدير	–
الملخص	I
فهرس المحتويات	III
قائمة المختصرات	V
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
مقدمـــــة	أ–هـ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات	
تمهيـــــد	2
المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي	17–2
المطلب الأول: التطور التاريخي التدقيق الداخلي	3
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي	6
المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي	9
المطلب الرابع: أنواع ومعايير التدقيق الداخلي	11
المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات	24–18
المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات	19
المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	20
المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات	23
المطلب الرابع: أليات حوكمة الشركات	25
المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات	32–26
المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر	27
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلي	28
المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقويم جودة الأداء	28
خلاصة الفصل الأول	32

فهرس المحتويات

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية مؤسسة التسيير السياحي-بسكرة-	
تمهيـــــد	34
المبحث الأول: لمحة عامة حول مؤسسة التسيير السياحي	41-35
المطلب الأول: إنشاء مؤسسة التسيير السياحي	35
المطلب الثاني: طبيعة عمل مؤسسة التسيير السياحي	36
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التسيير السياحي	37
المبحث الثاني: تشخيص الواقع العملي للتدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، تقويم جودة الأداء	54-42
المطلب الأول: تشخيص الواقع العملي للتدقيق الداخلي	42
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر لدعم تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة.	46
المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء المالي للتطبيق السليم لحوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة	50
المبحث الثالث: دراسة وتحليل استبانه المقابلة	63-55
المطلب الأول: التعريف بإستبانة المقابلة	55
المطلب الثاني: تحليل نتائج المقابلة	59
المطلب الثالث: إختبار الفرضيات	63
خلاصة الفصل الثاني	64
خاتمـــــة	66
قائمة المراجع	69
الملاحق	

فـهرس الجـداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مراحل تطور التدقيق الداخلي	05
02	أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	08
03	الإختبارات التفصيلية للذمم المدينة حسب قواعد التدقيق المالي	13
04	ميزانية الأصول لمؤسسة التسيير السياحي	51
05	ميزانية الخصوم لمؤسسة التسيير السياحي	52
06	الميزانية المالية المختصرة	53
07	قيمة رأس مال العامل لسنتي 2015-2016	54
08	قيمة إحتياج رأس مال العامل لسنتي 2015-2016	54
09	قيمة الخزينة الصافية لسنتي 2015-2016	55
10	القراءة المالية للمؤسسة EGT بواسطة النسب المالية	56

فـهرس الأشكـال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	38
02	هيكل مديرية المالية والمحاسبة	39
03	هيكل خلية التدقيق	40
04	هيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين)	41
05	توصيات والملاحظات التي لم تطبق	45
06	العلاقة بين التدقيق الداخلي و تقييم الأداء المالي	58

قائمة المختصرات

رمز المختصر	الترجمة باللغة الأجنبية	الترجمة باللغة العربية
IIA	Institut des Auditeurs Internes	معهد المدققين الداخليين
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes	المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين
CBOK	Common Body Of Knowledge	معهد المدققين الداخلين هيئة مشتركة للمعرفة
CFIA	Competency Framework For Internal Auditing	مركز البحوث التابع لمعهد المدققين الداخلين
OECD	Organisation de coopération économique	منظمة التعاون الاقتصادي
GDRs	Titulaires de certificats	حملة شهادات الإيداع
IOSCO	Comité technique de l'Organisation mondiale des organismes de surveillance des valeurs mobilières	اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للهيئات المشرفة على تداول الأوراق المالية
EGT.B	Société de gestion du tourisme. Biskra	مؤسسة التسيير السياحي. بسكرة
FR	fonds de roulement	رأس المال العامل
BFR	Besoins en fonds de roulement	احتياجات رأس المال العامل
TN	Trésorerie nette	الخزينة الصافية

مقدمة

تـمهيـد:

أدى التغير الحادث في منظمات الأعمال إلى تطور عمليات التدقيق منذ بداية نشأتها وحتى يومنا هذا حيث بدأت هذه العملية من مجرد قراءة للحسابات على أصحاب الاعمال أو المسؤولين حتى يطمئنوا إلى مدى صحتها، ومع اتساع حجم المنشآت وما يشهده العالم –حاليا – من تطورات اقتصادية وأزمات مالية سريعة ومتغيرة فقد أدت هذه التطورات إلى تزايد خطر فهم المدقق للمنشأة وبيئتها ومخاطر الأخطاء الجوهرية فيها؛ وتزايد الحاجة إلى أهمية الاعتماد على مهنة التدقيق.

إلّا أنّ التّطبيق السّليم لحوكمة الشركات يحتاج إلى العديد من الآليات، ويعتبر التّدقيق الداخلي من بين الآليات المعتمدة في هذا المجال، لما له من دور مساهم في ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة، إدارة المخاطر وإدخال تحسينات على الأساليب الرّقابية على اعتبار أنّ التّدقيق الداخلي ركيزة أساسية لنظام الرّقابة الدّاخلية، إضافة إلى إعداد وتوفير التّقارير والقوائم المالية بشكل دقيق وعلى درجة عالية من الإفصاح والشفافية، و إذا سلمنا بأن إنفصال ملكية الشركات عن إدارتها أصبح هو القاعدة في محيط الأعمال في البيئة المعاصرة للأعمال خاص بعد إنتشار شركات الأموال ، فإننا ندرك على الفور و تلقائيا أن أصحاب المصلحة في هذه الشركات، خاصة المساهمين و المتعاملين سيكنون دائما في حاجة إلى آليات فعالة لمراقبة و ظبط أداء إدارة الشركات، كوكيل عنهم في إدارة أمواله.

الإشكالية:

وبناءا على ما سبق يمكن طرح الإشكالية كما يلي:

إلى أي مدى يؤثر التدقيق المحاسبي في تفعيل حوكمة الشركات وضمان مسارها التطبيقي؟

وفي محاولة للإجابة عن هذا التساؤل الرئيسي يتطلب الأمر الإجابة على جملة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة أساسا في:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي، وما هي القواعد والمعايير اللازمة لتطبيقه؟
- فيما تتمثل الأطراف المعنية بالحوكمة، وفيما تتجلى معانيها وأهدافها؟
- كيف يكون دور التدقيق الداخلي بارزا في ممارسة الحوكمة داخل المؤسسة؟

فرضيات البحث:

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تمت صياغة جملة من الفرضيات التي يتم إثباتها أو نفيها من خلال انجاز البحث، وتتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

- ✓ التدقيق الداخلي هو مجموعة من الأنظمة الرقابية مع مراعاة مجموعة من المعايير منها التأهيل والأداء، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير.
- ✓ الحوكمة هي مجموعة الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات التي تهدف إلى تمتين المؤسسة اقتصاديا ونجاحها بالإضافة للشفافية والعدالة لجميع الأطراف.
- ✓ يكون دور المدقق بارزا في ممارسة حوكمة الشركات من خلال فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر
- ✓ تعتمد وظيفة التّدقيق الّداخلي في تطبيق الحوكمة بمؤسسة التسيير السياحي بشكل مقبول

أهمية البحث:

تظهر أهمية البحث من خلال النقاط التالية:

1- يعتبر موضوع البحث أحد المواضيع الحديثة التي تسعى إلى تحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي على مستوى المؤسسات والشركات أولا ثم وطنيا ثم عالميا؛

2- يساهم البحث في توضيح مدى مساهمة حوكمة الشركات في تقليل المخاطر و حماية حقوق أصحاب المصالح باعتماد التدقيق الداخلي كآلية محاسبية محورية؛

3- تسليط الضوء على الدور المرجو من التدقيق الداخلي في ممارسة حوكمة الشركات الجزائرية باعتبار الوصول لقواعد جيدة لإدارة الشركات الجزائرية أداة قوية لدعم القطاع الخاص و العام و جلب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق النمو الاقتصادي المحلي.

أهداف البحث:

يسعى البحث إلى التركيز على دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1- توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات.

2- التعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا ايجابيا في ممارسة الحوكمة بالشركة محل الدراسة.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك جملة من الأسباب التي دفعت بنا إلى اختيار هذا الموضوع، نذكر منها ما يلي:

- محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص محاسبة وتدقيق.
- رغبتنا في الاطلاع على هذا الموضوع.
- معرفة اتجاهات تطور التدقيق المحاسبي في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات.

حدود البحث

1- .الحدود الزمنية : تمتد فترة الدراسة من جافني 2018 إلى غاية أفريل 2018.

2-الحدود المكانية : و شملت مؤسسة التسيير السياحي بولاية بسكرة.

منهج البحث

للإجابة عن الإشكالية المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع محل الدراسة، اعتمدنا على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري من الدراسة، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على منهج "دراسة الحالة "لإسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على الشركة محل الدراسة وهي مؤسسة التسيير السياحي –بسكرة–وتجدر الإشارة أيضا إلى أن الأدوات المستعملة في دراستنا تمثلت في المقابلة الشخصية وقائمة الإستقصاء والملاحظة إضافة إلى الإطلاع على الوثائق.

صعوبات الدراسة

- تكمن صعوبات الدراسة في حداثة الموضوع وقلة المراجع التي تناولت موضوع علاقة المدققين الداخليين بحوكمة الشركات، بالإضافة إلى صعوبات لاقيناها أثناء الدراسة الميدانية تمثلت في عامل الوقت كون البحث مقيد بفترة زمنية محددة.

هيكل الدراسة

انطلاقا من طبيعة الموضوع والأهداف المنوطة به ومن اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين بعد المقدمة وهما كالاتي:

الفصل الأول :يحتوي الجانب النظري للدراسة والذي يتعلق بالتدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات ويتضمن ثلاث مباحث:

المبحث الأول :تناولنا فيه مفاهيم أساسية وخصائص ومبادئ وأهمية التدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني :تناولنا فيه الإطار النّظري لحوكمة الشركات، تم التطرق من خلاله لمفاهيم حوكمة الشركات، أهميتها، إضافة للمبادئ التي تقوم عليها والصّادرة عن المنظمات الدولية.

المبحث الثالث: يحتوي التّدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات، ومختلف الأدوار التي يقوم بها لتفعيل حوكمة الشركات، وذلك من خلال عرض دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية، إدارة المخاطر وتقييم الأداء المالي.

الفصل الثاني :يتضمن الجانب العملي الميداني للبحث وتضمن مبحثين:

المبحث الأول :تقديم عام للمؤسسة التسيير السياحي بسكرة.

المبحث الثاني: تشخيص واقع التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وتقييم الأداء المالي.

المبحث الثالث: خصص لدليل المقابلة وتحليله.

<u>دراسات سابقة:</u>

1. حشياني عبد الحميد،" أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات"، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 لسنة 2009-2010.

حيث يهدف البحث لدراسة وتوضيح أهمية التوجه نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية لتحسين التطبيق الفعّال لحوكمة الشركات، ومحاولة إسقاط ذلك على الواقع الجزائري، وذلك بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصّل الباحث من خلال الدّ راسة إلى أنّ المفاهيم الجديدة التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية التي وضعت متطلبات الإفصاح الواجب إتّباعوها عند عرض القوائم المالية، سواء في المؤسسات الاقتصادية أو المالية، تفي بمتطلبات حوكمة الشركات وتزيد من ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى.

2. عثمان عثمانية،" الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركة :دراسة مقارنة بين بعض الشركات الأمريكية والجزائرية"، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصص استراتيجية مالية، من جامعة تبسة لسنة 2011/2010.

حيث سعى الباحث من خلال الدّراسة إلى التأكيد على الدّ ور المتزايد لحوكمة الشركات في تحسين أداء الشركة والمساهمة في تعظيم أهداف أصحاب المصلحة فيها، وذلك باعتماد المنهج الوصفي والمنهج التّحليلي في الجانب النّظري والمنهج المقارنة في دراسة الحالة، وقد توصّل إلى مجموعة نتائج أهمها أنّ حوكمة الشركات تسعى للقضاء على الفساد المالي والإداري، وترقية أداء الشركة من خلال الرّقابة وضبط سلوكيات من لهم تأثير على سير الشركة، كما توصّل الباحث من خلال الدّ راسة الميدانية المقارنة إلى أنّ الشركات الأمريكية تلتزم بتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات أكثر بكثير من الشركات الجزائرية، مما جعل الأداء المالي للشركات الأمريكية أفضل من أداء الشركات الجزائرية.

3. ابراهيم اسحاق نسمان،" دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة– دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين «–مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية غزة لسنة2003 .

حيث تناول البحث دور إدارات المراجعة الداخليه كآلية لتفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التّحليلي، وأهم ما توصّل إليه الباحث هو وجود ارتباط قوّي بين القيام بأداء عملية المراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية الواجبة، والتزام المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية مع توافر الخبرة والتأهيل الفني لدور تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات

تمهيد

التدقيق الداخلي يساعد الشركة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة وضمان صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها مما يأكد على جودة ممارسة الشركة لأعمالها، وهذا نتيجة استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة وإتصالها بلجنة التدقيق.

إن التدقيق الداخلي فرض نفسه بجدية كحاجة ملحة أساسية للأعمال وفي مختلف الأنشطة وذلك منذ زمن بعيد، إلا أن إنتشار هذا المفهوم والإعتراف به كمهنة بدأ منذ أن أصبح للمدققين الداخلين هيئة مهنية دولية عام (1941).

لقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي إلى تغيرات هائلة ناتجة عن الفضائح المالية في المنظمات الأعمال وقد ترتب على ذلك الاهتمام بظاهرة حوكمة الشركات.

وتعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لأداء أي شركة لوظائفها بأكمل وجه، وتأكيد نزاهة مجلس الإدارة فيها وكذلك ضمان وفاء الشركة بإلتزاماتها وضمان تحقيق الشركة لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم.

ولتفعيل قواعد حوكمة الشركات قام معهد المراجعين الداخليين بأمريكا بإجراء تعديلات على المعايير الدولية للممارسة المهنية في التدقيق الداخلي لضبط الأداء المالي والإداري والحد من المخاطر المالية والتشغيلية التي تحدث عدم توازن في الهياكل المالية للشركات ومنه أصبح لزاما على المدققين الداخلين إقرار وإعتماد قواعد ومبادئ ومعايير حوكمة الشركات ضمن خططهم و ممارستهم المهنية.

وعليه فقد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية، حيث تناول المبحث الأول ماهية التدقيق الداخلي، أما المبحث الثاني فتم من خلاله عرض الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات. في حين تضمن المبحث الثالث مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

هذا المبحث سنخصصه للتعريف بمجموعة من المفاهيم المتعلقة بمتغير مهم في موضوع الدراسة الا وهو التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي:

وفر نظام مسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج لواضعها لوقا باشيلو في البندقية بإيطاليا في القرن 13، للعاملين في ميادين التجارة، وسائل الرقابة والضبط على المعاملات مع الموردين والعملاء، وللتحقق من عمل المستخدمين. [1]

تشير السجلات التاريخية انه تم الإستعانة بالمدققين الداخلين قبيل القرن الخامس عشر، ويكلفوهم بإكتشاف أو منع الغش والإختلاس ومسائل مماثلة أخرى. على انه يمكن القول إن تقييم الضبط واكتشاف الغش أصبح منذ تلك الفترة معروفين على أنهما جذور التدقيق الداخلي.

ومع تطور الصناعة والتجارة، تطورت أيضا طرق الضبط وتقنيات التدقيق، وانتقلت من إنكلترا إلى أمريكا خلال الثروة الصناعية، واستمر بعد ذلك تزايد أهمية الضبط الإداري من خلال القرن العشرين.

بعد الحرب العالمية الأولى والنمو السريع المتزايد للإقتصاد الأمريكي ونسبيا لإقتصاديات أوروبا، وما رافق ذلك من زيادة الأسعار وعمليات إحتكار وتقديم بيانات مغلوطة حول أداء الأعمال، تطلب ذلك تقنيات ووسائل أفضل لتخطيط وتوجيه وتقييم أنشطة العمل ونزاهة وكفاءة الإدارة، تبع ذلك وضع وتطوير تشريعات وإستخدام التدقيق كوسيلة للتأكيد على الإلتزام بالقوانين والتنظيمات.

ومع تزايد إدراك الشركات بأن التدقيق الخارجي وحده غير كافي منفردا لتأمين الهدف من أعمال التدقيق، بدأت الشركات بتوظيف موظفين خاصين بها للتحقق من المعاملات المالية، واختبار التطابق بين التنفيذ والضبط المحاسبي، بصورة دائمة ومستمرة على مدار فترة نشاط الشركة. إن معظم هؤلاء الموظفين والذين أطلق عليهم لاحقا المدققون الداخلين لقيامهم بأعمال الفحص الداخلي للعمليات، كان يتم إختيارهم وإقتراح توظيفهم من قبل شركات تديق خارجية. ولقد رأت الإدارة في هؤلاء المدققين الداخلين وسيلة للتخفيف من أتعاب التدقيق الخارجي مع الحفاظ على المستوى نفسه من تغطية التدقيق المالي والإداري.[2]

في منتصف القرن العشرين، وبتأثير النمو الاقتصادي وازدياد الحاجة إلى رساميل كبيرة للشركات وتنوع المالكين وإختلاف مفاهيمهم ومن أجل تخطي مشكلة الرقابة على نشاطات الشركة، تم تعيين أشخاص معروفين على أنهم مدققون داخليون من أجل المراجعة والإبلاغ عما يحصل لتحسين الكفاءة والفعالية والأداء ومع التطور المطرد للمهنة،انتزع المدققون الداخليون إعترافا أكبر لوظيفتهم:[3]

---

[1]- داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية**، بيروت-لبنان، الطبعة الثانية، 2010، ص42.

[2]- خلف عبد الله اللوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص25.

[3]- رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2015، ص 46.

ففي1941 تم إنشاء مؤسسة معهد الداخلين the Institute of Internal Auditors–IIA في الولايات المتحدة الأمريكية، كان الغرض الأولي لمؤسسة معهد المدققين الداخلين هو توفير مدققين داخلين مع فرصة لمشاركة مصالحهم وإهتماماتهم المشتركة.

ومن أجل ضمان أن المدققين الداخلين يواكبون التغيرات في بيئاتهم، طور معهد المدققين الداخلين هيئة مشتركة للمعرفة Common Body Of Knowledge – CBOKخلال العام 1972و التي تم تحديثها بشكل منتظم.

وخلال عام 1999، طور مركز البحوث التابع لمهد المدققين الداخلين إطار الكفاءة للمدققين الداخلين Competency Framework For Internal Auditing – CFIA، من أجل خطوط مرشدة للمدققين الداخلين، فيما يخص معرفتهم وكفاءتهم المطلوبة للبقاء على تواصل مع بيئة العمل المتغيرة.

وفي عام 1978 تم إقرار المعايير من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة وفي عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات المهنة التدقيق صادر عن IIA.

وفي حريزان 1999 وافق مجلس إدارة معهد المدققين الداخلين على مجموعة جديدة من الإرشادات تحت عنوان إطار الممارسات المهنية. وتم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخلين على أنه نشاط نوعي وإستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية وإقتراح التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى. ومسايرة للاتجاهات والمفاهيم الإدارية الحديثة يمكن القول بأن التدقيق الداخلي قد أصبح اليوم متمثل في وحدة مستقلة تضم أفراد قد أصبح اليوم متمثل في وحدة مستقلة تضم أفراد مهنيين يساعدون الإدارة في إدارة مخاطر الأعمال التجارية والمالية والتشغيل. [1]

ففي 2012 أوجد معهد المدققين الداخلين مشروع مقترح لتعديل المعايير ويتضمن المقترح معايير التغيرات التي وافقت عليها الوكالة الدولية الداخلية مجلس معايير التدقيق(IIASB) والتغيرات المقترحة عن المداولات على مدى العامين الماضيين وتماشيا مع الممارسة المتبعة في التدقيق الداخلي في 20ماي 2012 تم إغلاق استلام الاقتراحات لتعديل المعايير.

وفي 1 يناير 2013 وافق على التغيرات النهائية للمعايير من قبل الإجراءات القانونية الدولية الممارسة المهنية إطار الرقابة المجلس.

وهكذا يتضح مدى التطور التاريخي للتدقيق الداخلي عبر السنوات بحيث أصبح يساير التغيرات التي حدثت منذ الحرب العالمية من نشاطات تتركز أساسا على الأمور المالية والمحاسبية إلى أن وصل لكامل المستويات

[1]- خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص28.

التشغيلية، إن ازدياد حجم اللامركزية بالمنظمات زاد من تعقيد الأنشطة والعمليات مما ولد الحاجة لإيجاد وسائل مراقبة أدت لنمو التدقيق الداخلي.[1]

الجدول(1): مراحل تطور التدقيق الداخلي

الفترة	نواحي التركيز	الأسباب
○ عهد يوسف – 1950	• التركيز على السرقات واكتشافها	– عدم وجود أساليب رقابية والإدارة بواسطة المالك.
○ 1950 -1960	• التركيز على الفعالية	– نتائج الحرب العالمية.
○ 1960 - 1970	• التركيز على دقة التقارير المالية	– التحول الى الملكية العامة.
○ 1970 -1980	• التركيز على دقة الرقابة الداخلية	– تدخل الأجهزة الحكومية.
○ 1980 -1990	• التركيز على سلوكيات مجال الأعمال وأخطاء التقارير المالية	– تفشي الأخطار والانهيار في مجال الأعمال.
○ 1990 -2000	• التركيز على التوجيهات نحو مجال الأعمال	– البحث عن أساليب جديدة مثل (العولمة).
○ 2000 -2013	• التركيز على المخاطر من خلال تدقيق العمليات	– تفشي الأخطار والانهيارات.

المصدر: الواردات، خلف عبد الله، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الصادرة عن UIA**، الوراق، عمان/ الأردن، 2014، ص22

[1]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص48.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي

سيتم التطرق في هذا المطلب الى تعريف التدقيق الداخلي:

(هناك خلط بين المفاهيم، وهذا الخلط جعل أيضا الالتباس قائما حول الترجمة إلى اللغة العربية، التدقيق الداخلي الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية).

- **التدقيق اصطلاحا:** هو إعادة النظر بالشيء واعود على بدأه أو تفحصا لبعض تفاصيله لغاية التصويب والتصحيح.[1]
- **التدقيق لغة:** يعني أحكام، ضبط، بحث، تحقيق، إفراط في الدقة ....[2]

هناك عدة تعاريف للتدقيق الداخلي لا تختلف عن بعضها صدرت عن هيئات ومعاهد للمدققين الداخلين منها:

✓ التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل، موضوعي واستشاري، مصمم ليزيد من قيمة الشركة، وتحسين عملياتها، يساعد التدقيق الداخلي في تحقيق أهدافها من خلال منهجية منظمة وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط ولإدارة العمليات. [3]

✓ التدقيق الداخلي على أنه فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة. [4]

✓ التدقيق الداخلي هو عبارة نشاط تقييمي يتم من خلال تنظيم معين يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، وهو يعتبر بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى، يتم من خلال هيئة داخلية أي المدققين الموظفين لدى المنشأة.[5]

فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع بأنه "نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، والتوجيه".

---

[1]- بحوث وأوراق أعمال، **المؤتمر العربي الأول حول (التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات)**، بالتعاون مع التحاد العربي للخبراء المحاسبة القانونيين، وزارة الاستثمار، جمهورية مصر العربية المنعقد في الشارقة-دولة الامارات العربية المتحدة، سبتمبر2005، ص151.

[2]- خلف عبد الله الواردات مرجع سبق ذكره، ص36.

[3]- احمد حلمي جمعة، **المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق** دار صفاء للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص94.

[4]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان،2006، ص26.

[5]محمد فضل مسعد خالد راغب الطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، الأردن،2009، ص218.

فمن التعريف أعلاه أصبح التدقيق الداخلي ذا صبغة:[1]

تأكيدية: أن تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.

استشارية: لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.

مستقل: لارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم.

موضوعي: بأداء مهمة التدقيق بنزاهة واحكام ورأي المدقق الداخلي غير خاضعة لتأثيرها الآخرين.

جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات:[2]

- إدارة المخاطر
- الرقابة

[1]- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية-2002، ص22.

[2]- امين السيد احمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الطبعة الأولى، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، 2009، ص05.

جدول(2): أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

أوجه الاختلاف	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
من حيث الهدف	إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة البيانات والقوائم المالية وتعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة محددة.	التحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع ما هو مخطط لها، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، لتحقيق أهداف الغدارة وتزويدها بالمعلومات المستمرة.
القائم بالتدقيق	يقوم به شخص مهني مستقل محايد من خارج المنشأة، يتم تعيينه بواسطة الملاك أو أعضاء مجلس الإدارة.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة ويعين بواسطة الإدارة.
من حيث الاستقلال	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	غير مستقل، حيث يخضع جهاز التدقيق الداخلي إلى ضغوطات باعتبارهم موظفين بالمنشأة، ولا يتمتعون بالحياد والاستقلال في الرأي.
من حيث المسئولية	مسئول أمام الملاك، ولذلك يقدم تقريره عن نتائج الفحص، ورأيه الفني المحايد عن القوائم المالية إليهم.	مسئول أمام الإدارة، ولذلك يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
من حيث نطاق العمل	يحدد ذلك كتاب التعيين ومعايير التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى القوانين المنظمة لمهنة التدقيق.	تحدد الإدارة نطاق العمل، ولذلك يتحدد هذا النطاق وفقا للمسئوليات التي تعهد بها الإدارة للمدقق الداخلي.
من حيث توقيت الأداء	يتم أداء الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون على فترات منتظمة خلال السنة.	يتم الفحص مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، (الجزائر، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2005)، ص34-35.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهداف ومهام التدقيق الداخلي

الفرع الأول: أهداف التدقيق الداخلي

يمكن حصر أهداف التدقيق الداخلي في النقاط التالية: [1]

- التأكد من ملاءمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل في الشركة والتحقق من تطبيقها.
- التأكد من التزام الإدارات والدوائر في الشركة، خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة في الشركة، تأكيدا للمحافظة على ممتلكات وموجودات المنشاة.
- التأكد من صحة البيانات المالية والغير المالية، ومدى الاعتماد عليها، من خلال مراجعة وفحص العمليات، ودراسة الضبط الداخلي وتقييم إدارة المخاطر، وتدقيق البيانات المالية.
- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما إشتملت عليه من مراكز الخطر بإضافة إلى مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- مراجعة إجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في الشركة.
- التأكد من الإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير مفصلة دورية، على الأقل فصلية او نصف سنوية بأعمال وبنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية، مثلا في الشركات المغفلة–المساهمة، لجنة التدقيق او مجلس الإدارة العليا ممثلة بالمدير العام في الشركة.

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق الداخلي تطور في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويتمثل ذلك في:[2]

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على المنشآت محل التدقيق.

---

[1]- احمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان-2009، ص29.

[2]- حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس،2003، ص32 ص34.

الفرع الثاني: مهام التدقيق الداخلي

وتتمثل مهام التدقيق الداخلي في مايلي:[1]

الحماية:

يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعة مسبقا لكل من:

- سياسات الشركة.
- الإجراءات المحاسبية.
- نظم الضبط الداخلي.
- سجلات المنشاة.
- قيم المنشاة.
- أنشطة التشغيل.

ويشمل هذا الهدف أيضا المحافظة على سلامة الأمور التالية وضمان تطبيقها: أصول الشركة بمختلف أنواعها، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة في الشركة، السجلات والمستندات والملفات العادية والالكترونية المعتمدة في المشروع، نظام الضبط الداخلي.... الخ.

البناء والتطوير:

يعني اقتراح الخطوات المناسبة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة(الانحرافات) وتقديم النصح للإدارة. وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي بالإضافة إلى مراجعة تدقيق المحاسبية والمالية إلى:

- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة.
- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.
- اقتراح بتحسين وتطوير الأداء.

فالهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص والتقييم وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تتم مراجعتها قصد إدخال التحسينات والتصحيحات اللازمة لضمان الأداء الامثل.ولقد حددت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، هدف التدقيق الداخلي الرئيسي يتمثل في مساعدة

[1]- محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010،2011، ص10.

جميع أعضاء المنظمة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها.[1]

المطلب الرابع: أنواع ومعايير التدقيق الداخلي

تتوفر العديد من الأسس التي تعتمد لتصنيف التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع، وذلك لأغراض الوصف فقط حسب الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي التي وضعها معهد المدققين الداخلين بأمريكا سنة 1978 والتي تم تعديلها في سنة 1993.

الفرع الأول: أنواع التدقيق الداخلي

سوف يتم توضيح في هذا الفرع أنواع التدقيق الداخلي حسب تصنيف معهد المدققين الداخلين فقد اعتمد هذا التصنيف على تقسيم التدقيق الداخلي الى الأقسام التالية من اجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه:[2]

أولا: تدقيق الالتزام

يقصد بتدقيق الالتزام عملية التحقق والتأكد من إلتزام عملية الإدارات بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أدائها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها. ويهدف الى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعة من المنشاة.

ونلخص بعض مهام التوجه الإداري للتدقيق الداخلي بما يلي: [3]

- يشكل امتدادا للتدقيق على العمليات ويتخطاه الى النواحي الإدارية.
- يبحث عن طرق إضافية لتحقيق الغاية والأهداف القصوى للشركة.
- يطبق المدققون مبادئ الإدارة العلمية والحوكمة والاستفادة من الخبرات العملية.
- يحدد التجاوزات التي قد تكون حصلت على المبادئ الإدارية وعلى القوانين والتنظيمات والتعليمات.
- يقوم بتقديم الاقتراحات حول النقاط التي تتبين له واسداء النصح للإدارة عن رايه بكيفية تصحيحها.

ثانيا: التدقيق التشغيلي

هو الفحص والتقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض اعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقويم إجراءات مختلف العمليات، ويجب ان يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.

---

[1]- إيهاب ديب مصطفى رضوان، **أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية** –دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة ضمن نيل شهادة الماجستير في المحاسبة التمويل، فلسطين، 2012، ص 12.

[2]- مسيف خالد، **المعايير الدولية للتدقيق وأفاق تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة 2013،2012، ص20.

[3]- حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

ويهدف الى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها على سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات.... الخ) [1]

ثالثا: التدقيق المالي

عرف بانه مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية، والمشتقة من المفاهيم والفروض المتسقة مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، والتي تحكم مدى دقة وفعالية التدقيق في إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، ويهدف الى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول وفق درجة المخاطر. [2]

ويمكن تلخيص بعض مهام التوجه المحاسبي للتدقيق الداخلي بما يلي:[3]

- يعني بشكل أساسي بفحص ومراجعة العمليات المالية، وهذا التوجه يتوافق مع متطلبات الإدارة ومجلس الإدارة بصورة عامة وفي جميع الحالات.
- يؤكد على صحة وعدالة البيانات المالية.
- يهدف الى تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي.
- يتساوى ضمن هذا التوجه، التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مهمة الشهادة حول البيانات المالية.

✓ **ومن اهم قواعد التدقيق المالي:**[4]

الصحة: وتعني التحقق من عدم وجود بيانات غير حقيقية مسجلة في الدفاتر سواء بيانات مالية أو غير مالية.

الصلاحية: وتعني التحقق من وجود الصلاحيات الكافية لأداء الاعمال وذلك لمنع أي استخدام غير مصرح به للموارد.

الاكتمال: وتعني اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع أي سهو أو أخطاء لأي بيانات من السجلات المالية.

التقييم: للتأكد من التقييم الصحيح للعمليات.

التصنيف: التأكد من صحة التوجيه المحاسبي لما تم تسجيله من عمليات طبقا لقائمة الحسابات.

التوقيت: التأكد من العمليات تمت في الوقت المحدد.

التجميع والتسجيل: إجراءات التجميع وتسجيل العمليات.

---

[1]- ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[2]- مزياني نور الدين، لخضاري صالح، **مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة 11-12 أكتوبر 2010، ص02.

[3]- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الإسكندرية،2006، ص219.

[4]- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،2011، ص 161.

جدول رقم(3): حول الاختبارات التفصيلية للذمم المدينة حسب قواعد التدقيق المالي

الهدف	معنى الهدف	الاجراء
الوجود	التحقق من ان الذمم المدينة المسجلة هي ذمم حقيقية وفعلية	المصادقات او التدقيق المستندي كبديل في حالة عدم الرد
الاكتمال	لا يوجد تخفيض في الذمم المدينة وجميع عمليات المبيعات الآجلة قد سجلت	مقارنة المستندات وتتبعها مع دفاتر اليومية والأستاذ والقوائم المالية
الدقة	ويقصد بها ان عمليات المبيعات الآجلة مسجلة بالقيمة الصحيحة	المصادقات، وفحص جداول لأعمار الديون وفحص المستندات
التصنيف	وهو لغرض التحقق من الفصل بين المدينون التجاريين وغير التجاريين	مراجعة طريقة تصنيف المدينون وأوراق القبض
قابلية القيمة للتحقق	وذلك للتحقق من أن المبالغ المدرجة ضمن حسابات المدينون قابلة للتحصيل	إعادة حساب جدول الديون، التأكد من نسب المخصص ومقارنته مع السابق
الملكية	للتأكد من عدم رهن حسابات المدينين أو وجود شروط خاصة	طلب مصادقات من الجهات المعنية حول الرهن والتحقق من شروط البيع
العرض والإفصاح	وهو لغرض التحقق من صحة العرض وفق متطلبات الإفصاح أو معايير العرض	مراجعة طريقة العرض والإفصاح وفق متطلبات المعايير

المصدر: خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،2014، ص249.

رابعا: تدقيق نظم المعلومات

يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط و الرقابة و توثيق اعمال التدقيق فالتدقيق في بيئة المعالجة المحوسبة للمعلومات و البيانات المالية، جمع و تقييم و تحديد فيما إذا كان استخدام الحاسوب و نظام المعالجة الآلية يساهم في حماية المنشأة و يؤكد سلامة المخرجات في هذا النظام و في تحقيق الأهداف الموضوعة بفاعلية و التأكد من أن الموارد المتوفرة في المنشأة تستخدم بكفاءة ومن هنا فإن عملية التدقيق هي عملية منظمة للحصول على أدلة بصورة موضوعية من أجل التحقيق من مدى المطابقة، و يجب على المدقق ان يبلغ كلا من الإدارة العليا للمنشأة و مجلس الإدارة بأي مواطن ضعف أو تصحيحها و يفضل أن تتسم الاتصالات بين المدقق و المنشأة في صورة تقرير مكتوب، حت يمكن تفادي احتمال سوء الفهم. وإن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من امن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب، صحيحة وكاملة، مفيدة. [1]

يمكن التدقيق الالكتروني للبيانات من مساعدة المدقق على تحقيق أهداف التدقيق اليدوي لكن بطريقة أفضل وهذا يحقق المزايا الآتية: [2]

1/ يمكن سرعة الإثبات من إخراج المعلومات المالية والغير مالية، وهذا يظهر الأخطاء بسرعة.

2/ يساعد التشغيل الإلكتروني للبيانات المراجع من استخدام أساليب التحليل بالمقارنات والنسب ويستخرج مؤشرات ومعالم تساعد في المراقبة والتقويم الأداء بسرعة.

3/ يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المدقق من تطبيق نظام شبكة المعلومات الداخلية وشبكة المعلومات الخارجية في الرقابة على فروع المنشأة الداخلية والخارجية.

4/ يمكن المدقق من استخدام أساليب بحوث العمليات المتطورة في التحليل والتقويم وفي عرض التقارير من أهمها ما يلي:

- التحليل الإحصائي.
- وسائل الضبط والتحكم الذاتي.
- أسلوب المعاينة الإحصائية.
- أسلوب تحليل النظم.

خامسا: تدقيق الأداء

تتعدد المسميات الخاصة بالتدقيق الإداري، ولعل أبرزها وأكثرها انتشارا تدقيق الأداء تتم عمليات تدقيق مستويات أداء من خلال القيام بفحص مهني، مستقل ومنهجي لفعاليات الإدارة ونظم إدارتها، وذلك لتقييم مدى

[1]- شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية** –دراسة حالة سونلغاز-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2008،2009، ص51.

[2]- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، مرجع سبق ذكره، ص46،47.

نجاعتها وفعاليتها في استخدام مواردها. وقد تتم عملية التدقيق داخليا من قبل التدقيق الداخلي أو من خلال التدقيق الخارجي من قبل جهة خارجية. وقد تغطي هذه العملية كافة أنشطة الإدارة أو تنحصر في مهمة أو برنامج محدد. وتعمل عمليات تدقيق مستويات الأداء على تحديد مواقع القوة ومواقع الضعف في نشاطات الإدارة، وتقديم التوصيات الملاءمة لإدخال المعالجة المطلوبة. لذلك تعتبر عملية تدقيق الأداء وسيلة هامة لتحسين الإدارة، ولإدخال الممارسات الناجعة، بالإضافة إلى تعزيز مستويات المسؤولية العامة للإدارة. [1]

يمكن أن تشتمل نتائج عملية تدقيق الأداء على معلومات هامة حول الفعاليات أو العمليات التي يتم تدقيقها، بالإضافة إلى توصيات تهدف إلى مساعدة الإدارة والجهات المسؤولة عن متابعة أعمالها في تحسين خدماتها المقدمة، وإن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين.[2]

سادسا: التدقيق البيئي

على الرغم من تعدد المحاولات لإيجاد مفهوم محدد للتدقيق البيئي الا انه لم يتم الاتفاق على مفهوم معين حتى الآن بسبب عدم الاعتراف بها من جانب السلطات أو المنظمات المهنية المختصة عرف بانه " نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فعاليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، ويهدف التدقيق البيئي لقياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة" [3]

الفرع الثاني: معايير التدقيق الداخلي

ترتكز المعايير إلى عدد من المبادئ وتوفر إطارا لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي، كما تعد المعايير متطلبات إلزامية وتتألف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

- **معايير الصفات**

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنشأة، والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي وتتضمن كلا من المعايير التالية:[4]

1000-**الأهداف، الصلاحية والمسؤولية:** يتطلب تحديد أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دوريا وأخذ موافقة أعلى سلطة.

---

[1] - كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة2009، ص 25.

[2] - خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان،2010، ص136،133.

[3] - خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص141.

[4]- خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص168.

1100-الإستقلالية والموضوعية:

يتمتع المدققين الداخلين بالاستقلالية في أداء واجباتهم، ولهم صلاحية بدء أية اعمال والتبليغ عن أي عمل، كلما رأى ذلك ضروريا لممارسة اختصاصاته، وعلى المدققين الداخلين أن يكونوا موضوعيين في قيامهم بعملهم، وأن لا يتأثروا بالبيئة التي يعملون بها، وأن يكون العمل بفعالية وبدون تحيز، كما عليهم بأن يتقيدوا بالمعايير الدولية للتدقيق وبالسلوك المهني وبالقوانين والتنظيمات وأنظمة وإجراءات المنشأة.

1200-البراعة وبذل العناية المهنية:

يتعلق هذا المعيار بما يتوجب على المدققين الداخلين امتلاك المعرفة، والمهارات والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية. وبذل العناية والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل، ومدقق داخلي كفؤ. لا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة من الخطأ.

1300-الرقابة النوعية وبرنامج التحسين:

يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يضع برنامجا للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي.

- **<u>معايير الأداء</u>**

فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن ان يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها. إذ تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، وكذلك تعطي معيارا للجودة/النوعية يمكن من قياس أداء تلك الخدمات من خلاله وبصورة عامة. [1]

وهي تتضمن كلا من المعايير التالية:[2]

2000-إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، منسجمة مع أنظمة المنشاة. وإن يعرض خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد المطلوبة، متضمنة التغيرات المرحلية الهامة، على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة للاطلاع والمصادقة. كما انه عليه الإفصاح عن أثر اية قيود على الموارد والتأكد من ان موارد التدقيق الداخلي مناسبة، كافية، ومستغلة بفعالية لإنجاز الخطة الموافق عليها.

2100-طبيعة العمل:

ان يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والمساهمة في أنظمة الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين هذه العملية.

[1]- داوود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص98.
[2]- خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص62.

من خلال:

- وضع القيم والاهداف والاعلان عنها؛
- التأكد من فعالية الأداء ومساءلة الإدارة.
- إيصال ملاحظات التدقيق.

ومساعدة المنشاة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر والرقابة. وايجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر.

2200-**التخطيط للمهمة:**

يحدد هذا المعيار المبادئ الأساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي ويجب وضع وتدوين خطة (برنامج تدقيق) لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر. وان نطاق المهمة اعتبارات الأنظمة، القيود، الموظفين، والأصول الملموسة.

2300-**تنفيذ المهمة:**

يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق اهداف المهمة.

2400-**إيصال النتائج:**

يجب على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة، وان يتضمن إيصال النتائج اهداف المهمة والنطاق بالإضافة الى النتائج الملائمة، التوصيات، وخطط انجاز التوصيات.

2500-**رصد مراحل الإنجاز:**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

A1.2500- يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع أسلوب متابعة للمراقبة والتأكد من ان توجيهات الإدارة قد تم تطبيقها بفعالية أو ان الإدارة التنفيذية قررت عدم تحمل مسؤولية اتخاذ القرار.

C1.2500- على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة استبعاد نتائج المهمة الاستشارية الى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة.

2600-**قبول الإدارة للمخاطر:**

عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق ان الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطرة غير مقبول للمنشاة، عليه مناقشة الامر مع الإدارة التنفيذية إذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطرة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق والإدارة التنفيذية التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.

- **معايير التنفيذ** فهي تطبيق كل من معايير الخواص ومعايير الأداء في حالات: -[1]
- اختبارات الالتزام.

[1]-عثمان، عبد الرزاق محمد، **اصول التدقيق والرقابة الداخلية**، دار الكتب 1999، موصل / العراق، ص12.

- التحقيق بالغش والاحتيال.
- التقييم الذاتي للرقابة.

❖ **تطبيق المبادئ ووجوب تنفيذها:**[1]

تنطبق مبادئ واخلاقيات المهنة الواردة فيما يلي على من يقدم خدمات التدقيق الداخلي سواء من افراد او المؤسسات.

ان الإخلال بقواعد اخلاقيات المهنة الواردة فيما يلي من جانب أعضاء جمعية المدققين الداخليين وكذلك الافراد الذين حصلوا على–او المرشحين للحصول على–الشهادات المهنة الصادرة عن جمعية المدققين الداخليين سيتم تقييمه والتصرف ازاءه وفقا للقوانين والأنظمة الإدارية الخاصة بالجمعية والتوجيهات الصادرة. يمكن ان يكونوا عرضة لاتخاذ إجراءات تأديبية بحقهم في حال بدر من جانبهم مثل ذلك السلوك.

❖ **قواعد السلوك المهني:** [2]

✓ **الاستقامة/النزاهة** على المدققين الداخليين:

- القيام بأعمالهم بأمانة، اجتهاد ومسؤولية
- ملاحظة القوانين وعمل الإفصاحات المتوقعة من قبل القانون والمهنة
- ان لا يكون (عن معرفة) طرف في أي نشاط غير قانوني او يقوموا بأعمال ضارة بسمعة مهنة التدقيق الداخلي او المنشاة
- احترام والمساهمة في الشرعية، والاهداف الأخلاقية للمنشاة.

✓ **الموضوعية** على المدققين الداخليين:

- ان لا يشتركوا في أي نشاط او علاقة قد تفسد او يفترض انها تفسد تقييمهم غير المتحيز. تتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال او العلاقات التي من الممكن ان تكون ضد مصلحة المنشاة.
- عدم قبول أي شيء قد يفسد او يفترض بان تفسد احكامهم المهنية.
- ان يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي ان لم يتم الإفصاح عنها، قد تشوه او تحرف التقرير عن الأنشطة تحت المراجعة.

✓ **السرية** على المدققين الداخليين:

- ان يكونوا متعلقين في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها اثناء تأدية مهامهم.
- ان لا يستخدموا المعلومات لمكسب شخصي او باي طريقة ممكن ان تكون ضد القانون او ضارة بالشرعية والاهداف الأخلاقية للمنشاة.

---

[1]- عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**. الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص521

[2]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص54.

✓ **الكفاءة** على المدققين الداخليين:

- ان يضطلعوا فقط بالخدمات التي لديهم فيها معرفة وخبرات ومهارات مناسبة.
- يقوموا بتقديم خدمات التدقيق الداخلي بانسجام مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- ان يقوموا بتطوير كفاءتهم وفعاليتهم ونوعية خدماتهم باستمرار.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

أصبحت لحوكمة الشركات أهمية كبيرة على المستوى المحلي والعالمي. فقد تزايد انتماء العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنّاشئة بهذا الموضوع نتيجة لحالات الفشل والإفلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وانهيار الأسواق العالمية في دول جنوب شرق آسيا. فهذه الأحداث جعلت الخبراء، من أكاديمين وممارسين، يوجهون جهودهم لدراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الّدول ككل. [1]

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

في بداية تناول هذا الموضوع تجدر الإشارة الى انه على المستوى العالي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونين والمحللين لمفهوم حوكمة الشركات (corporate governance) ويرجع ذلك الى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الامر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، وفيما يلي مجموعة من التعريفات المتعلقة بهذا المفهوم: [2]

- " نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها."
- " مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلالها ان يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم."
- مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.[3]
- مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح او الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى.[4]

من خلال التعريفات السابقة يتضح لنا ان هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي:[5]

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.

---

[1]- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الثانية، الإسكندرية،2009، ص17.

[2]- طارق عبد العالي حماد، **حوكمة الشركات " المفاهيم ـ المبادئ ـ التجارب " تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005، ص03.

[3]- زايد مراد، ترغيني صبرينة، **البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06،07 ماي ،2012ص 04.

[4] - طارق عبد العالي حماد، مرجع سبق ذكره ص48.

[5]- حمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 22.

- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- التأكيد على ان الشركات يجب ان تدار لصالح المساهمين.
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين والمساهمين.

كما انه على المستوى المحلي والإقليمي لم يتم التوصل الى مرادف لمصطلح(corporate governance) باللغة العربية، ولكن بعد العديد من المحاولات والمشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهنين بهذا الموضوع، تم اقتراح مصطلح "حوكمة الشركات" في محاولة لنشر هذا المفهوم وترسيخ التطبيقات الجديدة له بأسواق المال والاقتصاديات المحلية والعربية. [1]

باختصار يمكننا القول ان مفهوم حوكمة الشركات هو تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسة السوق التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات الاكتتاب العام لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين. وتتضمن أيضا موضوعات خاصة بقانون الشركات وقوانين الأوراق المالية وقواعد قيد الشركات بالبورصة داخل كل بلد، والمعايير المحاسبية التي تطبق على الشركات المقيدة بالبورصة وقوانين مكافحة الاحتكار وقوانين الإفلاس وعدم الملاءمة المالية. وهي تتضمن بالإضافة الي ما سبق، التشريعات الحكومية والجهات التشريعية التي يتعامل معها المساهمون والشركات والإجراءات التي يقوم بها المشرعون لضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات الواجب تطبيقها. [2]

ويلاحظ مما سبق ان مفهوم حوكمة الشركات يركز على الرقابة على الشركات وتصرفات القائمين عليها وتحديد مسؤولياتهم، ويؤكد على أهمية مشاركة الأطراف الأخرى كالمساهمين والموظفين والدائنين وغيرهم وتعزيز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية.

المطلب الثاني: أهمية واهداف حوكمة الشركات

تزداد أهمية الحوكمة في إدارة الشركات من اجل تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة وذلك بغرض حماية مستخدمي لقوائم المالية خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية.

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات في المجتمع بأسلوب علمي وعمل يؤدي الى حماية أموال المساهمين، وتوفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الأطراف ذات العلاقات المرتبطة بالشركات، وفي نفس الوقت توفير أداة جيدة للحكم على أداء مجالس إدارة الشركات ومحاسبتهم. [3]

---

[1]- صلاح زين الدين، **دور مبادئ حوكمة الشركات في رفع كفاءة البورصة المصرية**، الملتقى العلمي الأول حول " حوكمة الشركات ودورها في الاصلاح الاقتصادي" كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 15، 16أكتوبر2008، ص14.

[2]- حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات، وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07، 08 ديسمبر2010.

[3]- محمد أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة 2005، ص57.

وتعمل نظم حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات على جذب الاستثمارات لأي شركة من الشركات التي تحقق الحوكمة وبالتالي زيادة الاستثمارات في المجتمع وزيادة معدلات النمو وتحقيق قيمة مضافة وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والقضاء على الضياع والفاقد الاقتصادي في المشروع وعدم السماح باي اهدار للموارد او الإنتاج غير المطابق للمواصفات بما يرفع من اقتصاديات التكلفة حيث تقل التكاليف بنسبة كبيرة. بالإضافة الى زيادة إنتاجية عناصر الإنتاج الخاصة بالمشروع حيث تعمل الحوكمة على رفع الطاقات التشغيلية بشكل ملموس وما يتبع ذلك من زيادة ملموسة في الإنتاج وما يعنيه ذلك من وجود اقتصاديات أفضل للمشروع وما يحققه من تأثير في الأسواق نتيجة امتلاك مزايا تنافسية ملموسة، وبالتالي تحقيق أرباح معقولة ومناسبة على راس المال المستثمر في المشروع يتحقق من انخفاض التكاليف وزيادة قدرة المشروع على تخفيض أسعار منتجاته او تسعيرها بشكل مناسب، ومن ثم زيادة القدرة التسويقية لهذه المنتوجات. [1]

ولا شك ان التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة يساعد على تحقيق الشركة لمعدلات ربحية مناسبة بما يساعد الشركة على تدعيم مركزها المالي وزيادة احتياطاتها مما يؤدي الى نموها واتساعها وازدياد حجمها وتطورها بصورة مستمرة.

يتضح مما سبق ان لحوكمة الشركات أهمية كبيرة بالنسبة للشركات وبالنسبة للمساهمين وذلك كما يلي:

✓ **أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:** [2]

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين.
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد اهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق اهداف الشركة التي تراعى مصلحة المساهمين.
- تؤدي الى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الأجانب) لتمويل المشاريع التوسعية، فاذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة راس مال بتكلفة اقل.
- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا قد يقوموا بالتفكير جيدا قيل بيع اسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لازمات مؤقتة تؤدي الى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الازمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الازمات.

---

[1]- عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات رسالة ماجستير**، جامعة المدية -2009، ص 34.

[2] - يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05.

✓ **أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:** [1]

تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة باي تغييرات جوهرية قد تأثر على أداء الشركة في المستقبل.

- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركة.

والخلاصة ان تطبيق أي شركة مساهمة لمفهوم وقواعد ومبادئ حوكمة الشركات من المزايا منها:

- تخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفضائح المالية والإدارية التي تواجهها الشركة.
- زيادة درجة كفاءة أداء الشركة مما ينعكس على معدلات الربحية ودفع عجلة التنمية في المجتمع.
- جذب الاستثمارات سواء كانت استثمارات محلية او استثمارات اجنبية.
- زيادة قدرة الشركة على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة.
- تخفيض الشفافية والدقة في القوائم المالية مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- يتيح تقدم الشركة وجذب العديد من الاستثمارات المحلية والأجنبية الى زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة فرص العمل والتشغيل في المجتمع والمساهمة في حل مشكلة البطالة التي تعاني منها معظم دول العالم.

الفرع الثاني: اهداف حوكمة الشركات

تهدف حوكمة الشركات الى تحقيق ما يلي: [2]

- ضمان مراجعة الأداء المالي وتخصيص أموال الشركة ومدى الالتزام بالقانون والاشراف على مسؤولية الشركة الاجتماعية في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.
- ضمان وجود هياكل إدارية تمكن من قابلية محاسبة إدارة الشركة امام مساهميها.
- وجود المراقبة المستقلة (من غير العاملين بالشركة) على المديرين والمحاسبين وصولا الى قوائم مالية ختامية على أسس ومبادئ محاسبية عالية الجودة.
- وجود المعاملة العادلة والمتساوية لجميع المساهمين خاصة لو كان هناك مساهمين مسيطرين عل الشركة.
- الكفاءة والشفافية بما يسمح بالرقابة على الشركة.
- التأكد من الإفصاح عن النتائج المادية او نتائج نشاط الشركة وعوامل المخاطرة المتوقعة والصفقات التي تعقد مع أطراف أخرى واي ترتيبات تمكن مساهمين بعينهم من الحصول على سيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم في راس

[1]- حي سعيدي، لخضر أوصيف، مرجع سبق ذكره، العدد 50.
[2]- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث وأراق عمل، مرجع سبق ذكره، ص5.

المال واي معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين بما يحصلون عليه من مكافآت والمعلومات التي تصف هياكل قواعد إدارة الشركة وسياستها.

- إمكانية اللجوء الى التشريع والقوانين في حالة حدوث مخالفة لمبادئ العدالة في المعلومات.
- التأكد من قدرة المساهمين في ممارسة سلطتهم بالتدخل في حالة ظهور المشاكل، ومساندة جهود الإدارة على المدى الطويل.

وتعتبر هذه المبادئ بمثابة الخريطة التوضيحية التي يجب ان تتبعها كل من الجهات الرقابية على سوق راس المال (هيئة سوق المال والبورصة) وأعضاء مجلس إدارة الشركات والإدارة التنفيذية للشركات، حيث تعمل كل المؤسسات العاملة في السوق سواء كانت مؤسسات رقابية او مؤسسات خاصة على خلق سوق نشط وآمن (بمعنى قدرته على توفير الحماية للمساهمين) مما يساعد على جذب رؤوس الأموال.[1]

من اهم اهداف حوكمة الشركات التي تأكد ضرورة تبني مفهوم حوكمة الشركات هي: [2]

1. الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
2. تحسين الكفاءة الاقتصادية
3. إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله اهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.
4. المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة فب أداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة الى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلون في الجمعية العمومية للشركة.
5. عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
6. تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
7. تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
8. إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات:

تعتبر مبادئ وقواعد ومعايير حوكمة الشركات بشكل أساسي على الشركات المقيدة في البورصة والتي تتداول أسهمها بالبورصة، وكذلك الشركات المطروح أسهمها للاكتتاب العام الا انها يمكن ان تكون مفيدة وتطبق أيضا على الشركات والمؤسسات التي لا يتم تداول أسهمها بالبورصة او التي لا تطرح أسهم للاكتتاب العام مثل الشركات المغلقة والمؤسسات والشركات الحكومية وشركات القطاع العام المملوكة للدولة.[3]

---

[1]- حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة**، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عّمان، ص15، 16.

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006، 2007، ص78.

[3]- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 81

ويستند تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على مجموعة من المعايير والمبادئ المقبولة دوليا. وقد توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الى تلك المعايير واصدرتها عام 1999 وتتكون من خمسة معايير ومبادئ أساسية تستهدف تحقيق كل من[1]:

أ – حماية حقوق المساهمين:

من حق المساهمين ان يتمتعوا بحقوق الملكية وان يكونوا على معرفة كاملة بالمعلومات وحقوق التصويت والمشاركة في القرارات الخاصة بالتغييرات الجوهرية في الشركة مثل بيع أصول الشركة او الاندماج مع الشركات الأخرى او اصدار أسهم جديدة، لذلك يجب على الجهات الرقابية العاملة في السوق (هيئة سوق المال والبورصة) العمل على توفير الحماية الكافية لحقوق المساهمين. [2]

ب – المعاملة المتساوية لجميع المساهمين:

يجب معاملة جميع المساهمين من ذوي الفئة الواحدة معاملة متساوية، بما في ذلك المساهمين الأجانب وأيضا حملة شهادات الإيداع (GDRs)، حيث يجب ان تتاح للمساهمين فرصة الحصول على تعويض مناسب في حالة التعدي على حقوقهم وتؤكد قواعد حكومة الشركات على حماية حقوق الأقلية والمساهمين الأجانب مع الإفصاح الكامل عن المعلومات الجوهرية، وتؤكد أيضا على وضع نظم تمنع العاملين بالشركة بما في ذلك رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين من استغلال وظائفهم واستغلال المعلومات الداخلية الخاصة بالشركة بحيث لا يقوموا بعمليات تداول على أسهم الشركة بناء على هذه المعلومات ليحققوا منافع شخصية او ليقللوا من حجم الخسائر في حالة تدهور أداء الشركة، ويجب ان يفصح رؤساء الشركات وأعضاء مجالس الإدارة. [3]

ج–حماية حقوق أصحاب المصالح او المتعاملين مع الشركة (مثل البنوك، الدائنين، الموردين...الخ):

يمثل أصحاب المصالح عادة أطرافا هامة لها تأثير على عمل الشركات وكيفية اتخاذها لقراراتها، ولهذا يجب ان تتضمن قواعد الحوكمة للشركات حماية حقوقهم واحترامها حيث يجب ان يسمح للمتعاملين مع الشركة في الحصول على قرض من بنك معين، يقوم البنك بطلب بعض الضمانات والمستندات للتأكد من قدرة الشركة على الوفاء بالتزامها. [4]

د –الإفصاح والشفافية بدقة وفي الوقت المناسب:

تؤكد قواعد حوكمة للشركات على ان الإفصاح الدقيق الذي يتم في الوقت المناسب يجب ان يشمل كافة الاحداث الجوهرية المتعلقة بالشركة بما في ذلك الوضع المالي ومؤشرات الأداء ونسب الملكية وإدارة الشركة وأيضا الإفصاح عن خبرة أعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم، ويجب على الشركات القيام بالإفصاح عن المعايير المحاسبية

---

[1]- محمد إبراهيم موسى، **حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010، ص16.

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص99.

[3]- الطيّب داودي، **الحوكمة وتحسن أداء المؤسسات**، قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين، التّحديات، الفرص، الآفاق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عَمان2009، ص606.

[4]- محمد إبراهيم موسى، مرجع سبق ذكره، ص22.

والمالية التي تتبعها الشركة في تقييم الأداء. مع مراعاة وجوب ان توفر قنوات نشر المعلومات طريقة عادلة للوصول للمعلومات التي تهم كافة المستثمرين في الوقت المناسب. [1]

ج –تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة:

تحديد قواعد حوكمة الشركات بالتفصيل دور مجلس الإدارة في حماية الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بها. ويحب ان يتضمن الإطار العام لقواعد حوكمة الشركات الاستراتيجية للشركة والمتابعة الفعالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس امام الشركة والمساهمين والأطراف الخارجية. [2]

المطلب الرابع: أليات حوكمة الشركات

تتوّفر ثلاث أطراف رئيسية بالإضافة إلى التدقيق الداخلي تتأثر وتؤثر في التّطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات، وتحّدد إلى درجة كبيرة مدى النّجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد. وتتمثل هذه الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات أساسا فيما يلي: [3]

مجلس الإدارة:

يعد مجلس الإدارة المحرك الأساسي لنظام حوكمة الشركات باعتبار أن مجلس إدارة أي شركة يهتم أساساً برسم السياسات العليا لأنشطة الشركة، ومن ثم حماية حقوق المساهمين، فمجلس الإدارة له السلطة العليا في شكل ومحتوى وتفاصيل التقرير السنوي للشركة الذي كلما كان مفصلاً زادت شفافية المعلومات عن الشركة، ومن ثم زاد مستوى حوكمتها، وتنبثق من مجلس الإدارة عدة لجان أهمها (لجنة التدقيق ولجنة التعيينات ولجنة المكافآت والتعويضات)، تتولى لجنة التدقيق مهمة مراجعة القوائم المالية قبل تسليمها لمجلس الإدارة واختيار المدقق الخارجي وتحديد أجوره ودعم استقلاليته ومراجعة الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات، وتتولى لجنة المكافآت تحديد الرواتب والمكافآت والتعويضات والمزايا الأخرى لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا، أما لجنة التعيينات فتتولى تعيين واختيار أعضاء مجلس الإدارة من بين أفضل المرشحين والذين تتلاءم مهاراتهم مع المهارات المحددة في الشركة

التدقيق الخارجي :

يؤدي المدققون الخارجيون دوراً أساسياً في حوكمة الشركات، وذلك من خلال شهادتهم على صحة القوائم والتقارير المالية المنشورة وإضفاء الثقة والمصداقية عليها. وتؤكد اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للهيئات المشرفة على تداول الأوراق المالية (iosco) أن الفهم العام لمصداقية التقارير المالية يتأثر إلى حد كبير بفاعلية المدققين الخارجيين في تدقيق القوائم المالية وإعداد التقارير عن ذلك.

---

[1]- الطيب داودي، مرجع سبق ذكره، ص623.

[2]- طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص36.

[3]- بديسي فهيمة، **الحوكمة ودورها في تدقيق جودة المعلومات المحاسبية**، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وأفاق جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 08، 07 ديسمبر،2010، ص 33.

وتعد استقلالية المدقق الخارجي مسألة أساسية لثقة المساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة في القوائم المالية والتعويل عليها في اتخاذ القرارات التي تخص الشركات.

لجنة التدقيق :

تعرف لجنة التدقيق على أنها : لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية، ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية ، وكذلك التأكد من مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للشركة ونتائج التدقيق من قبل المدقق الداخلي والخارجي ، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي والدور الأساسي للجان التدقيق هو الوفاء بالتزاماتها في الحفاظ على الإشراف على الناحية المهنية والنزاهة لتدقيق الحسابات وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ومسائل الاتساق مع القوانين واللوائح وسلوك العاملين وممارسات التقارير المالية والترتيبات العامة لحوكمة الشركات وعلى لجان التدقيق أن تطلب التحقيق في أية مسائل تؤثر على دورها الأساسي والواجبات الإضافية التي يتم إسنادها إليها من قبل مجلس الإدارة وقد استقر رأي معظم الكتاب على أن المهام الرئيسية للجنة التدقيق تكمن في أربعة أوجه أساسية وكما يأتي :

إعداد التقارير المالية وفحصها حيث أن وظيفة اللجنة ليست القيام بإعداد القوائم المالية أو اتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعدادها وإنما هي وظيفة إشرافية رقابية، دعم وظيفة التدقيق الخارجي، دعم وظيفة التدقيق الداخلي، دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه بالإضافة إلى إدارة المخاطر في المنظمة ودعم حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: طبيعة خدمات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

تتحدد طبيعة التدقيق الداخلي بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المنشاة. وتتضح أهميتها بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة وعلى الإدارة ذاتها. ويمكن ان نرجع ظهور هذا الاتجاه الى ثلاثة عوامل وهي زيادة حالات فشل المنشاة وافلاسها، والتغير في أنماط الملكية، والتغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المنشآت.

ويلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل المنشآت خصوصا تلك الحالات التي انهارت فيها شركات عملاقة. ولفت ذلك انظار المستثمرين، والباحثين وغيرهم من المهتمين بمجلات الاعمال والاقتصاد. وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المنشآت، وخلصت الى ان السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة، او انخفاض جودة أداء لجان المراجعة، او غياب وظيفة المراجعة الداخلية.[1]

[1]- موسي سهام، خالدي فراح، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التّقارير المالية**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة،06، 07، 2012، ص05.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تحسين عملية إدارة المخاطر:

يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على ان مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، فوظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو التدقيق المالي الى التدقيق الإداري ثم الى التركيز على إضافة قيمة للمؤسسات متمثلة في تقييم إدارة المخاطر وتطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر وهذا ما يادي الى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على ان المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وان الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.[1]

ينبغي وضع خطة التدقيق على أساس تقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وينبغي ان تراعي كل عمليات الحوكمة في تقييم المخاطر. كما ينبغي ان تشمل الخطة عمليات الحوكمة ذات المخاطر الأعلى وادراج تقييم العمليات او مجالات المخاطر التي طلب مجلس الإدارة او الإدارة التنفيذية ان يؤدي عمل معين فيها، وتحدد الخطة طبيعة العمل الازم اداءه، وعمليات الحوكمة الازمة التصرف ازائها، وطبيعة اعمال التقييم التي سيتم أدائها.[2]

على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يحرص على ان يكون لديه فهم كاف لتوقعات الإدارة ومجلس الإدارة من نشاط التدقيق الداخلي فيما يتعلق بعمليات إدارة المخاطر. وبناء على ذلك يتم ادخال هذا الفهم ضمن المواثيق التي تحدد مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة. وينبغي ان يتم تنسيق مسؤوليات التدقيق الداخلي بين كل المجموعات والافراد الداخليين في نطاق عمليات إدارة المخاطر. ويمكن ان يتغير دور التدقيق الداخلي في عمليات إدارة المخاطر باي مؤسسة مع مرور الوقت حيث يمكن: [3]

- الا تكون له أي أدوار في هذا الشأن.
- ان يشكل تدقيق عمليات إدارة المخاطر جزاء من خطة التدقيق الداخلي.
- ان يساند عمليات إدارة المخاطر مساندة نشطة ومستمرة مع الانخراط الفعلي فيها مثل (اشتراك في لجان الاشراف وانشطة المتابعة والتبليغ عن المواقف).
- إدارة وتنسيق عمليات إدارة المخاطر.

الإدارة ومجلس الإدارة هما الجهة التي تحدد دور التدقيق الداخلي في عمليات إدارة المخاطر على أساس الثقافة السائدة في المؤسسة، وقدرة موظفي التدقيق الداخلي والظروف والعادات والتقاليد السائدة. مع ذلك يستلزم الاضطلاع بمسؤولية الإدارة بشأن عمليات إدارة المخاطر والتعرض للتهديدات المحتملة التي تهدد استقلالية نشاط التدقيق الداخلي.

---

[1]- ايمان فتحي أحمد مصطفى، **دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات**، منشور في: مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص363.

[2]- محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، 45.

[3]- عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية،2007، ص22،23.

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية:

✓ يجب ان تقوم إدارة التدقيق الداخلي، في ضوء نتائج تقدير المخاطر، بتقويم كفاءة وفاعلية الجوانب الرقابية التي تتضمن تحقيق الرقابة على المنشاة وعملياتها ونظم المعلومات فيها. ويجب ان يتضمن ذلك: [1]

- نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها.
- فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية.
- حماية الأصول.
- الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود.

✓ يقوم إدارة المراجعة الداخلية بفحص كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيدا معقولا بان اهداف المنشاة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية وبكفاءة.

✓ ويلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم، والأنشطة، والأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعة. فاذا تم القيام بتصميم النظام بطريقة مناسبة، وتم تنفيذ الأنشطة المخططة كما هو محدد لها فانه من الطبيعي ان تتحقق النتائج المتوقعة.[2]

✓ يتم توفير التأكيد المعقول عندما تتخذ إجراءات بتكاليف معقولة لجعل الانحرافات في حدود المستوى المسموح به ويفيد ذلك، في منع الأخطاء المهمة والاعمال غير المشروعة او اكتشفها وتصحيحها خلال مدة معقولة. ويجب ان تؤخذ العلاقة بين التكلفة والمنفعة في الاعتبار عند تصميم الأنظمة الرقابية. اذ يجب موازنة الخسارة المتوقعة المرتبطة باي تعرض للمخاطر بالتكاليف الازمة للرقابة عليها.[3]

يتمثل الغرض من فحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدد له. وتكون الرقابة فعالة عندما تدير الإدارة الأنظمة الرقابية بالطريقة التي توفر تأكيد معقولا بان اهداف المنشاة سيتم تحقيقها ويتضمن ذلك: التصريح بالأداء ومراقبته، ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بصورة دورية، وتوثيق هذه الأنشطة لتوفير تأكيد إضافي بان الأنظمة تعمل كما هو مخطط لها.[4]

المطلب الثالث: تقويم الأداء المالي

الغرض من فحص الأداء المالي هو تحديد ما إذا كانت اهداف المنشاة قد تم تحقيقها. ويجب ان يتحقق المدققون الداخليون من مدى تحقق الأهداف التشغيلية واهداف البرنامج الموضوعة، ومدى اتفاقها مع اهداف المنشاة ككل. ويتضمن ذلك التحقق من تحقيق الأهداف الأساسية للرقابة الداخلية والتي تتمثل في: [5]

---

[1]- حسياني رقية وآخرون، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06، 07ماي2012، ص09.

[2] - محمد إبراهيم موسى، مرجع سبق ذكره، ص 69.

[3]- محمد أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص153.

[4]- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص203.

[5]- بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، **الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية**: مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة لحالة الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عبّاس، سطيف21،20 أكتوبر2009، ص05.

* صحة واكتمال البيانات
* الالتزام بالسياسات، والخطط، والإجراءات، والنظم، والتعليمات.
* حماية الأصول.
* الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد المتاحة.
* تحقيق الأغراض العامة والاهداف الخاصة الموضوعة للعمليات او البرامج.

✓ يجب على المدققون الداخليون فحص اكتمال البيانات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب هذه المعلومات والتقرير عنها. وتوافر أنظمة المعلومات معلومات من اجل اتخاذ القرارات، والرقابة، والتقيد بالمتطلبات الخارجية. ولذلك، يجب على المدققين الداخلين فحص أنظمة المعلومات، وكلما كان ذلك ملائما، تحديد:[1]

- ما إذا كانت السجلات والتقارير المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات دقيقة، ويعتمد عليها، وفي التوقيت المناسب، وكاملة ومفيدة.
- مدى كفاية وفاعلية الأنشطة الرقابية على السجلات والتقارير.

✓ يجب على المدققون الداخليون فحص الأنظمة الموضوعة لضمان الالتزام بالسياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين، والتعليمات التي قد يكون لها تأثير مهم على الاعمال والتقارير، وان يحددوا ما إذا كانت المنشاة قد التزمت بذلك. وتقع مسؤولية وضع هذه الأنظمة على عاتق الإدارة. ويكون المراجعون الداخليون مسئولين عن تحديد ما إذا كانت هذه النظم كافية وفعالة، وما إذا كانت الأنشطة محل المراجعة تلتزم بمتطلباتها. [2]

✓ يجب على المدققون الداخليون فحص وسائل حماية الأصول، وكلما كان ذلك ملائما، التحقق من وجود الأصول. ويجب على المدققون الداخليون فحث الوسائل المستخدمة لحماية الأصول من الأنواع المختلفة من الخسائر مثل خسائر السرقة، والحريق، والأنشطة الغير المشروعة، والتعرض الى العوامل الجوية ويجب على المدققون الداخليون، عند تحققهم من وجود الأصول، استخدام إجراءات مراجعة ملائمة.[3]

✓ يجب على المدققون الداخليون تقويم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشاة وتكزن الإدارة مسؤولة عن وضع معايير للتشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد في الأنشطة المختلفة. وتكون هذه المعايير مكتوبة بشكل رسمي للرجوع اليها عند الحاجة. ويكون المدققون الداخليون مسئولين عن تحديد ما إذا كانت:[4]

* هناك معايير تشغيل وضعت لقياس الكفاءة والاستخدام الاقتصادي.
* معايير التشغيل مفهومة ويتم الالتزام بها.

[1]- زايد مراد، ترغيني صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص44.
[2]- إيمان فتحي أحمد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 21.
[3]- أحسين عثماني، سعاد شعابنية، **النظام المالي والمحاسبي كأحد متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحّد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة،06، 07ماي2012، ص06.
[4]- محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص62.

* الانحرافات عن معايير تشغيل يتم تحديدها، وتحليلها، وابلاغها الى المسؤولين عن اتخاذ خطوات تصحيحية.
* الخطوات التصحيحية قد تم اتخاذها.

✓ يجب على المدققون الداخليين فحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة والخاصة الموضوعة، وما إذا كانت العمليات او البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها.

✓ تقع على الإدارة مسؤولية وضع افراد عامة واهداف خاصة للعمليات التشغيلية والبرامج، ووضع وتنفيذ رقابية، وتحقيق النتائج التشغيلية او البرامج المرغوب فيها. ويجب على المدققون الداخليون تحديد ما إذا كانت هذه الأهداف العامة والخاصة تتوافق مع اهداف المنشاة وما إذا كان قد تم الالتزام بها.

✓ تقع على عاتق الإدارة العليا مسؤولية وضع معايير لتحديد ما إذا كانت الأغراض العامة والاهداف الخاصة تم تحقيقها. ويجب على المدققون الداخليون تحديد ما إذا كانت هناك معايير موضوعة فاذا كان الامر كذلك، فيجب على المدققون الداخليون استخدام هذه المعايير للتقويم إذا اعتبرت كافية. اما إذا لم تضع الإدارة معايير او إذا كانت المعايير في راي المدققون الداخليون التقرير عن هذه الحالات الى المستويات المناسبة من الإدارة. وبالإضافة الى ذلك قد يقوم المدققون الداخليون بالتوصية باتخاذ إجراءات ملائمة ويتوقف ذلك على الظروف. وفي حالة عدم وجود معايير كافية، فانه يمكن للمدققين الداخليون المساعدة في صياغة معايير يعتقدون بكفايتها للقيام بعملية مراجعة، او تكوين راي، وإصدار تقرير عن تحقق الأهداف العامة والخاصة الموضوعة.

✓ يمكن القيام بتقويم مدى التحقق الأهداف العامة والخاصة لعملية تشغيلية او برنامج بالكامل او بجزء منها فقط. وقد تشمل اهداف المراجعة تحديد ما إذا كانت:

- الأغراض العامة والاهداف الخاصة التي وضعتها الإدارة لعملية تشغيلية او برنامج مقترح، او جديد، او موجود كافية وواضحة وقد تم تبليغها بطريقة مناسبة.
- العملية التشغيلية او البرنامج يحقق مستوى النتائج الاولية او النهائية المرغوب فيه.
- العوامل التي تعوق تحقيق الاداء المرضي قد تم تحديدها، وتقويمها، والسيطرة عليها بطريقة ملائمة.
- الادارة قد نظرة في البدائل المختلفة لتوجيه العملية التشغيلية او البرنامج بما يحقق نتائج أكثر فاعلية وكفاءة.
- العملية التشغيلية او البرنامج يكمل، او يكرر، او يتداخل، او يتعارض مع عمليات تشغيلية او برامج اخرى.
- الانشطة الرقابية لقياس تحقيق الاهداف العامة والخاصة والتقرير عنها قد تم وضعها وأنها كافية.
- العملية التشغيلية او البرنامج يتفق مع السياسات، والخطط، والاجراءات، والنظم، والتعليمات.

✓ يجب علا المدققون الداخليون ابلاغ نتائج المراجعة الى المستوى المناسب من الادارة. ويجب ان يذكر التقرير المعايير التي وضعتها الادارة والتي استخدمها المدققون الداخليون، والافصاح عن عدم وجود او عدم كفاية اية معايير كانت هناك حاجة اليها. وإذا كان المدققون الداخليون قد صاغوا معايير يمكن بواسطتها قياس تحقق الاهداف العامة والخاصة، فيجب ان يذكر التقرير بوضوح ان المدققون الداخليون قد قاموا بصياغة المعايير ثم يعرض بعد ذلك نتائج المراجعة.

✓ يمكن للمدققين الداخليون تقديم مساعدة للمديرين الذين يقومون بوضع الاغراض العامة والاهداف الخاصة، والنظم بتحديد ما إذا كانت الافتراضات الاساسية ملائمة، وما إذا كانت قد استخدمت معلومات دقيقة وملائمة، وما إذا كانت قد ادخلت على العملية التشغيلية او برامج اجراءات رقابية مناسبة.

خلاصة الفصل:

يمكن القول مما سبق أن التدقيق الداخلي محل اهتمام الكثير من المنظمات المهنية والهيئات الحكومية والمؤسسات والباحثين، فلقد وضعت لها شروط ومعايير ومتطلبات أساسية، تعمل على التطبيق الجيد والسليم والمنهجي لهذا التدقيق، حتى يتم الوصول إلى التدقيق الداخلي فعال وبكفاءة عالية، وللتدقيق الداخلي مكانة بارزة في تنظيم المؤسسة، فلحساسية هذه الوظيفة جعلت تابعة للإدارة العليا وهذا رغبة في تحقيق أكبر إستقلالية لها عن بقية الوظائف، وحتى لا يكون هناك تعاطف بين موظفي التدقيق الداخلي والوظائف الأخرى.

وكما رأينا أن مهمة التدقيق تحكمها مجموعة من المعايير للمراجعة الداخلية حيث ان القائم بمهمة المراجعة يجب عليه أن يلتزم قدر المستطاع بمعايير التدقيق الداخلي وذلك للوصول إلى تدقيق فعالة يمكن الاعتماد عليها في تدقيق (فحص، تقييم، تقرير) حول عمليات جميع الوظائف الموجودة داخل المؤسسة حيث يتم إبلاغ الإدارة العليا بمدى سيرورة العمليات ومدى تجسيد السياسات وتحقيق الأهداف مع اقتراح مجموعة من التحسينات من شأنها أن تزيد في فاعلية وكفاءة المؤسسة.

مما سبق نجد أنه بدا الاهتمام بحوكمة الشركات يأخذ حيزا مهما في ادبيات الاقتصاد إثر افلاس بعض الشركات الدولية الكبرى مثل: انرون Anonووورلد كوم world com وتعني حكومة الشركات اساليب الادارة الجيدة او الادارة الرشيدة او الادارة الحكيمة، ويشتمل مفهوم حكومة الشركات علة مجموع من العلاقات بين ادارة الشركة واصحاب المصالح Stakeholders.

تهدف حوكمة الشركات الى التأكد ان الشركة تدار بطريقة سليمة وأنها تخضع: للمراقبة، والمتابعة، والمساءلة، وتشكل هذه العوامل في مجملها الاسس التي تحكم ادارة الشركات ومنها الاتي:

- الثقة في المعلومات المالية المصرح عنها.
- استقلالية المدققين الخارجيين (خبراء المحاسبة، مفوضو المراقبة، مراجعو الحسابات) وعدم تأثرهم بمؤثرات خارجية.
- دور الجهات الرسمية التي تراقب سوق المال.

ويؤدي اتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات الى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الادارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية ومكافحة ومقاومة المؤسسات للإصلاح.

الفصل الثاني

دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B)

تمهيد

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى المفاهيم المرتبطة بمتغيرات الدراسة الخاصة بالتدقيق الداخلي والشركات، وإبراز الدور الهام الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، وسعيا منا لاستكمال هذا البحث قمنا بدراسة ميدانية وإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي –بسكرة–

وقد تمّ إجراء مقابلة شخصية مع المدقق الّداخلي للمؤسسة بهدف التّعرف أكثر على وظيفة الّتدقيق الّداخلي ودورها في دعم التّطبيق السليم لحوكمة الشركات، من خلال التّطرق لدور المدقق الّداخلي للمؤسسة في تقييم نظام الّرقابة الّداخلية وفي إدارة المخاطر و تقييم الأداء المالي

المبحث الأول: تقديم مؤسسة التسيير السياحي بسكرة.

المبحث الثاني: تشخيص واقع التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتقييم الأداء المالي.

المبحث الثالث: المقابلة وتحليلها.

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B)

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتغير رأس المال الاجتماعي

1. نشأة المؤسسة

انبثقت عن عملية إعادة هيكلة قطاع السياحة، والتي مست الشركات الوطنية: *ALTOUR* و*SONATHER*مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (باختصار: E.G.T.Biskra)، المنشأة بالمرسوم رقم (83-216) الصادر في 26 مارس 1983.

في المرحلة الأولى ورثت المؤسسة الوحدات التالية نتيجة إعادة الهيكلة:

- مركب حمام الصالحين بسكرة
- فندق الزيبان بسكرة
- فندق سوف الوادي

وفي خطوة ثانية، تقرر إعادة هيكلة المؤسسة تجسد بالمرسوم رقم (85-48) بتاريخ 2 مارس 1985 بضم جزء من التراث، تديرها مؤسسة التسيير السياحي للشرق (E.G.T.Est) إلى مؤسسة التسيير السياحي بسكرة متمثلا في الوحدات التالية:

- فندق القايد بوسعادة
- فندق الواحة تقرت
- فندق لوس الوادي
- فندق القلعة المسيلة

2. تغير رأس المال الاجتماعي

كجزء من تنفيذ القانون 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 الخاص بتوجيه المؤسسات العامة الاقتصادية، تحولت مؤسسة التسيير السياحي (E.G.T.Biskra)، بقانون التوثيق رقم 483 مؤرخة 21 مارس 1990، إلى شركة ذات أسهم، وقد حدد رأس المال الأولي بـ: 20.000.000 دينار جزائري مقسمة إلى 200 سهم من 100.000 دينار، المساهمات موزعة كما يلي:

- صندوق المساهمات الخدماتية 40%
- صندوق مساهمات البناءات 30%
- صندوق مساهمات الصناعات المختلفة 30%

– في عام 1992، استفادت الشركة من إجراءات توحيد المالية التي سمح لها لزيادة رأس مالها بنسبة حوالي 89 مليون دينار، ليصبح رأس مال الشركة مقدرا ب 109.000.000 دينار جزائري.

–وقد اشتركت هذه الزيادة في رأس المال بالكامل من قبل صندوق الخدمات الذي أصبح المساهم الأكبر ب:89 ٪، في عام 1994 تم نقل الأسهم بين صندوق مختلف الصناعات والخدمات لصالح هذه الأخيرة. تكوين رأس المال في ذلك الوقت. أصبح على النحو التالي:

- صندوق المساهمات الخدمية 1030 سهم بنسبة 94,5% من رأس المال.
- صندوق مساهمات مختلف الصناعات 60 سهم بنسبة 05,5% من رأس المال.

– في سنة 1995 عرف رأس المال زيادة بمقدار 91 مليون دينار، مع إعادة تنظيم الشركة القابضة حيث أصبحت مملوكة بالكامل للخدمات العامة القابضة سنة 1996. والقابضة خدمات الصيدلة والكيمياء سنة 2000، نتيجة لإنشاء شركات تسيير مساهمات الدولة.

وتم تعزيز قاعدة رأس المال في عام 2007 مع زيادة رأس المال، وارتفع هذا الأخير من200.000.000 دينار إلى 782.000.000 دينار.

في سنة 2014 تم بقرار الجمعية العامة الاستثنائية زيادة رأس مال الشركة الى 835.400.000 دينار .

المطلب الثاني: طبيعة عمل المؤسسة

1. طبيعة عمل المؤسسة

تتمثل مهمة المؤسسة في الترويج للسياحة فهي مسئولة عن تطوير وإدارة وتنظيم وتسويق أي منشأة سياحية في الصحراء، نشاطها يتعلق أساسا بالفنادق والمنتجعات والمركبات السياحية، واستثمرت الشركة كنشاط ثانوي، منذ عام 1996، في المطاعم وإعداد الموظفين، وتدار الشركة من قبل مجلس إدارة يتألف من ستة أعضاء، بوجود عضوين يمثلان حقوق العمال، وحاليا تدار من طرف مدير عام.

وظائف المؤسسة الرئيسية مراقبة من المديرية العامة، وتتمثل في:

- مديرية الوسائل والإدارة
- مديرية المالية والمحاسبة
- مديرية العمليات والتسويق والمرافق
- خلية التدقيق

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

سندرس في هذا المطلب كل من الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بالإضافة لهيكل مديرية المالية والمحاسبة، وفي الأخير سنبرز هيكل خلية التدقيق وهيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين) وهذا كما يلي:

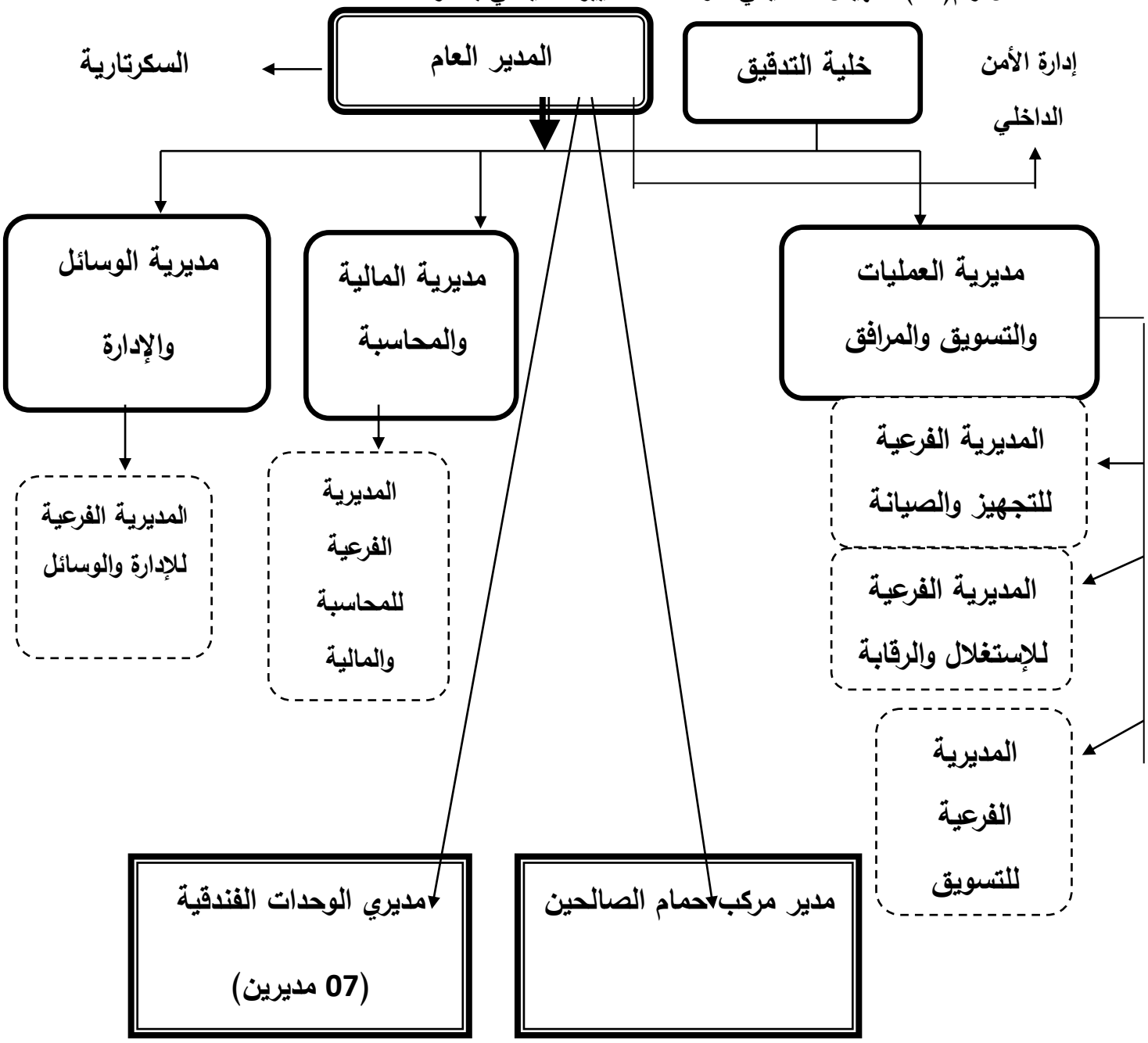
- **الهيكل التنظيمي للمؤسسة**

بهدف التسيير الحسن في المؤسسة لمختلف الإدارات والمصالح لجأت المؤسسة إلى التوزيع الأمثل للوظائف من أجل تنظيم أعمالها من خلال وضع هيكل تنظيمي يرأسه المدير العام، ويتكون هذا الهيكل من أربعة وظائف أساسية هي:

- مديرية المالية والمحاسبة
- مديرية الوسائل والإدارة
- مديرية العمليات والتسويق والمرافق
- خلية التدقيق

ويظهر الهيكل التنظيمي في الشكل التالي:

الشكل رقم(01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

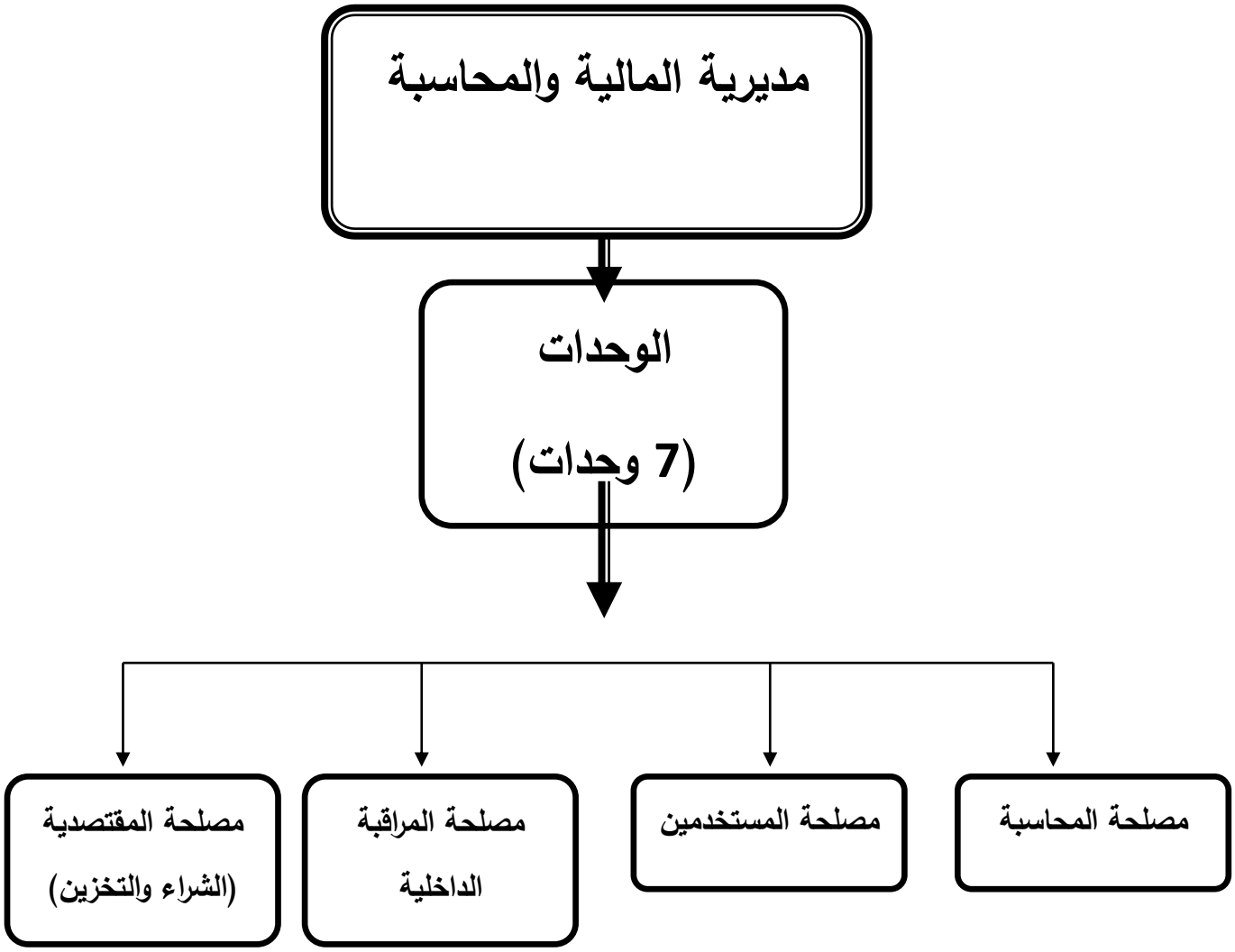


المصدر: من إعداد الطالبة باستخدام وثائق المؤسسة

- **هيكل مديرية المالية والمحاسبة**

مهمتها تسجيل العمليات المالية والمحاسبة لإعطاء صورة واضحة عن الوضع المحاسبي والمالي للمؤسسة وتشمل أربعة مصالح في كل وحدة، ويظهر هيكل مديرية المالية والمحاسبة في الشكل التالي:

الشكل رقم(02): هيكل مديرية المالية والمحاسبة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مقابلة مع مدير المالية والمحاسبة

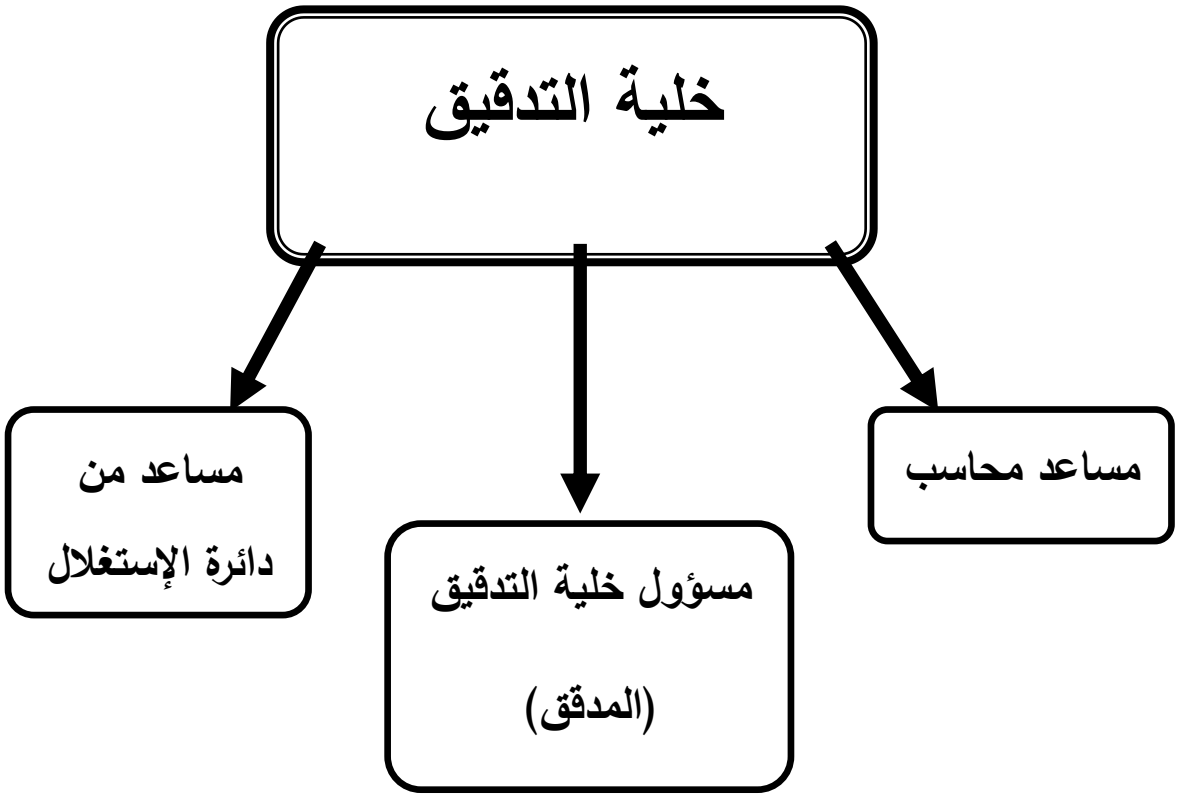
- **هيكل خلية التدقيق**

تتكون خلية التدقيق من مسؤول خلية التدقيق وهو المدقق ومساعدين إثنين هما مساعد من دائرة الإستغلال ومحاسب مساعد، ومن مهام هذه الخلية مايلي:

- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت وإيجاد حلول لها.
- القيام بمراجعات للأنشطة المختلفة ورفع تقارير النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.

ويظهر هيكل خلية التدقيق في الشكل التالي:

الشكل رقم(03): هيكل خلية التدقيق



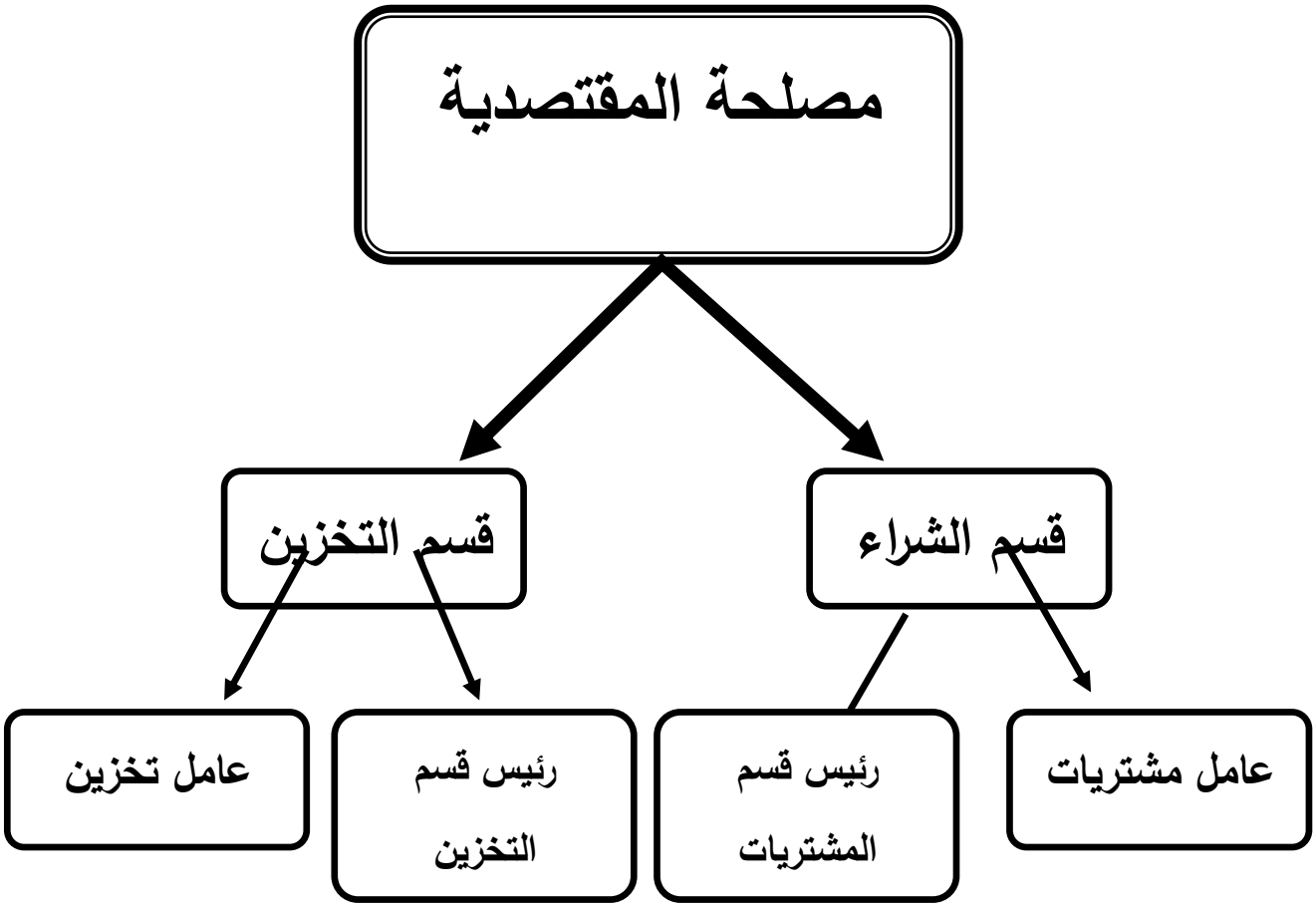
المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مقابلة مع مسؤول خلية التدقيق

- **هيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين)**

تتكون مصلحة المقتصدية من قسمين هما قسم الشراء وقسم التخزين، ويهتم القسم الأول أساسا بالشراء، أما قسم التخزين من إستلام وتخزين جميع المواد بكل أنواعها، مراقبة المخزونات وتسييرها وفق شروط التخزين الحسن.

ويظهر هيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين) في الشكل التالي:

الشكل رقم(04): هيكل مصلحة المقتصدية (الشراء والتخزين)



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مقابلة مع رئيس قسم التخزين

المبحث الثاني: تشخيص واقع التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلي، إدارة المخاطر، وجودة الأداء لتفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة كيفية سير التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة، والهدف من هذه الدراسة هو التقرب أكثر من الواقع واختبار ما تم الوصول اليه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

المطلب الأول: مديرية التّدقيق الداخلي في مؤسسة التسيير السياحي

من بين القوانين واللّوائح المنَظمةُ لعمل مؤسسة التسيير السياحي، توجد لائحة تحدد مهام وسلطات ومسؤوليات المدقق الّداخلي، وضعتها مصلحة التّنظيم بالتّنسيق مع الّرئيس المدير العام، والتي تتضمن مسؤولياته ومهامه الرئيسية وصفات الشخص الذي يكون مؤهلا لشغل منصب مدقق داخلي، وبالنّسبة لمديرية التّدقيق الّداخلي في المؤسسة فهي تتكون من شخص واحد هو المدقق الّداخلي، حيث يقوم بتدقيق كل وظائف المؤسسة دون استثناء وذلك من خلال مراقبة إجراءات العمل التي يجب أن تتوافق والإجراءات الموثقة والمكتوبة، ثم يرفع تقريرا إلى الّرئيس المدير العام (رئيس مجلس الإدارة) بشكل مباشر.

الفرع الأول: أهمية التّدقيق الداخلي في مؤسسة التسيير السياحي

أعطى المساهم المتمثل في الدولة أهمية كبرى للتّدقيق الّداخلي، حيث أرسل مذكرة إلى المديرية العامة بضرورة إنشاء وظيفة تدقيق داخلي تكون تابعة مباشرة لمجلس الإدارة، وقد منحهم مّدة شهر على تطبيق هذا الأمر. كما جاء في المذكرة ضرورة أن يكون لمجلس الإدارة علىِ دَراية بجميع مهام هذه الوظيفة مع إجبار المدققين الّداخلين على رفع تقاريرهم مباشرة إلى مجلس الإدارة وذلك من أجل اتخاذ القرارات الّلازمة.

يعمل التدقيق الداخلي على مستوى طبقا للمخطط سنوي يصادق عليه مجلس إدارة المؤسسة، إذ يحتوي هذا المخطط على أجندة سنوية للتدقيق الداخلي للوظائف التالية:

- مديرية المالية والمحاسبة
- مديرية الوسائل والإدارة
- مديرية العمليات والتسويق والمرافق
- خلية التدقيق

الفرع الثاني: <u>سير عملية التدقيق الداخلية في المؤسسة</u>:

إذ تمر هذه العملية بالخطوات التالية:

✓ **إعداد برنامج التدقيق: (الملحق رقم 1)**

كل سنة يتم اعداد مخطط سنوي خاص بعملية التدقيق من طرف مجلس الادارة، إذ يحتوي هذا المخطط على أجندة سنوية بالوظائف المعنية بالتدقيق، حسب برنامج زمني محدد بالثلاثيات أو الأشهر أو الأسابيع، ثم إرسال البرنامج إلى المدير العام للمصادقة عليه.

✓ **رسالة البدء بمهمة التدقيق: (الملحق رقم 2)**

بعد المصادقة على هذا المخطط من طرف المجلس يستلم المدقق الداخلي رسالة مهمة تدقيق لمصلحة معينة ممضاة من طرف المدير، وعلى هذا الأساس يقوم المدقق الداخلي بالاتصال برئيس المصلحة المعنية بالمراجعة قبل يومين أو ثلاثة من تنفيذ العملية؛ وبناء عليها يلزم المدير المدقق بالقيام بالتدقيق كما يلزم جميع أفراد المصلحة المعنية بتوفير كل الشروط لسير العملية، كما يتم في هذه الرسالة توصيف مجال أو حقل التدقيق وإعطاء البنود العريضة لعملية التدقيق في المصلحة المعنية.

✓ **إعداد القائمة الإستقصائية: (الملحق رقم 3)**

يتم إعداد قائمة إستقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة حول المصلحة المراد تدقيقها، فهذه القائمة عبارة عن دليل يتبعه المدقق أثناء عملية التدقيق الداخلي، يحاول المدقق من خلال هذه الأسئلة الوقوف على أهم النقاط التي يركز عليها في حقل التدقيق المعطى من خلال إجابات المسؤول حول المواضيع التي تم توصيفها في حقل التدقيق، والإستقصاء الموجه لمصلحة الموارد البشرية يوضح الأسئلة التي يتم طرحها على المسؤول وتتناول: العقود والكفاءات والترقية وأجور العمال ومدى تناسب بطاقة المنصب مع المؤهلات العلمية والخبرة المهنية، و الهدف من هذه القائمة الإستقصائية هو التقييم الأولي لمختلف الأنظمة الرقابية بالمؤسسة.

✓ **تحديد المخاطر المتعلقة بالوظيفة: (الملحق رقم4)**

يتم إعداد جدول يتضمن مجموعة من الوظائف حول المصلحة المراد تدقيقها، فهذا الجدول عبارة عن دليل يتبعه المدقق أثناء عملية التدقيق الداخلي، يحاول المدقق من خلاله الوقوف على أهم النقاط التي يركز عليها في حقل التدقيق والمخاطر التي تكبدتها حيث يقوم المدقق الداخلي بتحديد المخاطر التي تواجهه أثناء قيامه بمهمته.

كمثال أهم النقاط التي يرتكز عليها المدقق الداخلي لتدقيق لتحديد المخاطر التي تواجهه عند قيامه بتدقيق (الخزينة) هي: الميزانية، المبالغ المستلمة، المصروفات، التحقق من الممتلكات النقدية في الصندوق والبنك، معالجة التدفقات النقدية، متابعة الحسابات المرتبطة بالخزينة، إدارة الحسابات البنكية.

✓ **العمل الميداني:**

بعد حصول المدقق على رسالة مهمة والتفاهم مع رئيس المصلحة المعنية بالتدقيق، تأتي مرحلة العمل الميداني إذ يذهب المدقق الى المصلحة محل التدقيق، إذ يطلب الوثائق والمستندات الخاصة بالوحدات ويقوم بفحصها وتقييمها ومدى مطابقتها للإجراءات والقوانين المعدة من طرف إدارة المؤسسة، وفي هذه المرحلة يتم:

*فهم العمليات من خلال المقابلة مع المسؤولين عن المصلحة.

* تدقيق مختلف حسابات المؤسسة.

*فحص وتقييم هذه المستندات و الوثائق للحصول على النتائج؛

*تقييم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة،

*إعداد مسودة التقرير ومناقشة الملاحظات ونتائج عملية التدقيق والتحقق من النتائج المتوصل إليها،

*إعطاء مجموعة الحلول والمقترحات للمشاكل المطروحة.

✓ **تحضير التقرير الأولي: (الملحق رقم 5)**

بعد تقييم هذه المستندات وفحصها واستخراج نقاط القوة والضعف ومعرفة الانحرافات وأسبابها وتحديد مختلف المشاكل التي واجهها أثناء عملية التدقيق، يقوم المدقق بإعداد تقرير أولي يتضمن مجمل هذه الملاحظات وإعطاء المقترحات للمشاكل المطروحة، وبناء على هذا التقرير يتم الأخذ بملاحظات المدقق الداخلي التي أشار إليها ومعالجتها على مستوى المصلحة أو المديرية.

✓ **إعداد التقرير النهائي (الملحق رقم 6)**

بعد الإنتهاء من كل المهام يتم رفع تقرير نهائي حول وضعية هذه المصلحة يحتوي تقرير المدقق الداخلي على مجموعة من التوصيات والملاحظات التي لم تطبق ويتم الكشف عن دوائر الخطر والتي لا يمكن معالجتها على مستوى المصلحة مرفقة بأدلة الاثبات الى المدير العام للمؤسسة.

في التقرير النهائي يتم تسمية المصلحة التي تمت فيها عملية التدقيق والمجال الزمني للعملية كما يتم توضيح العناوين الكبرى التي تم تدقيقها في المصلحة مثلا: في مصلحة المستخدمين (حفظ ملفات الموظفين والتحقق من عناصر الأجر المختلفة والمستندات الداعمة).

من خلال التقرير النهائي للمدقق يتم توضيح الهدف من عملية التدقيق واهم النقاط التي يرتكز عليها المدقق الداخلي: (الصفحة 3 من الملحق رقم 6)

*تقييم نشاط الفوترة والتحصيل

*تقييم نظام الرقابة الداخلية

*الملاحظات والنتائج المتوصل اليها من قبل الوحدات

مع إعطاء الأدلة من التشريعات والقوانين الرسمية المعمول بها. أيضا على المدقق الإشارة إلى الفوارق التي توصل إليها مين خلال عملية التدقيق خاصة التي تتعلق بالجوانب المادية ضمن النتائج المتوصل إليها في كل تقرير يقدم المدقق جملة من التوصيات والإقتراحات فيما يخص الانحرافات التي توصل إليها في كل نقاط ومطالبة الإدارة العليا بضرورة تطبيقها.

كما توجد هناك عمليات استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة اكتشاف عمليات مشكوك فيها أو ظهور بعض الأخطاء، سواء كانت كبيرة أو صغيرة، خطيرة أو سطحية، فقط في كل الأحوال فإنه يتم إعداد التقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها.

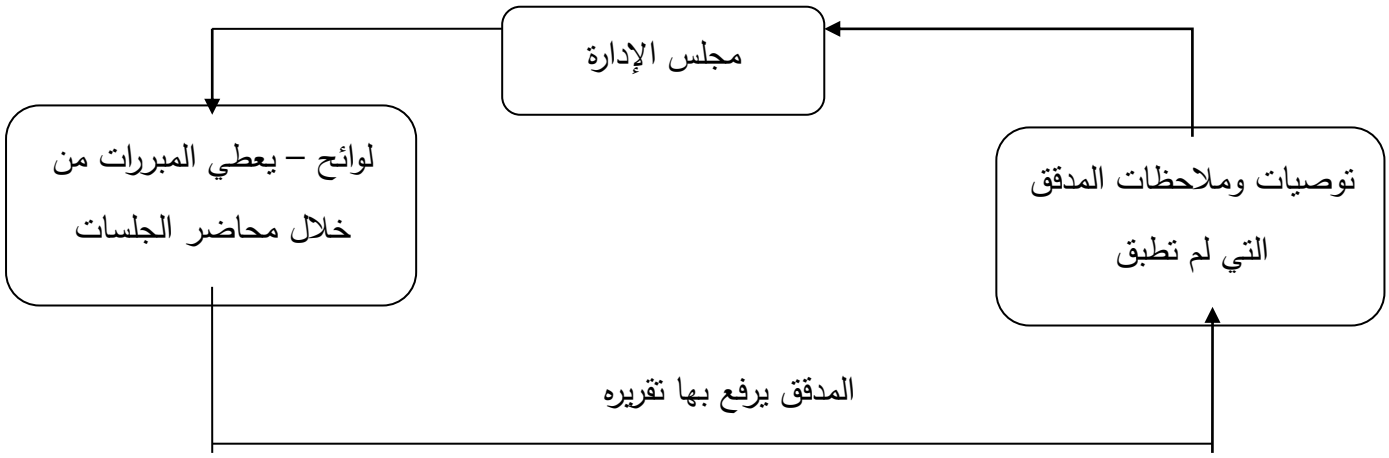
إذ يشترط على المدقق الداخلي أن يكون ملما بالقوانين الخاصة بالعمل، بالقانون التجاري والمدني وبعض المراسيم والتشريعات الخاصة بالتسيير والمستجدات التي تطرأ عليها.

يتم التعامل مع تقرير المدقق من قبل الإدارة العليا بطريقتين:

✓ **<u>اتخاذ القرارات بناء على ما جاء في تقرير المدقق الداخلي:</u>** من خلال تطبيق الملاحظات والتوصيات وهذا ما يوضح اعتماد المؤسسة على تقارير المدقق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.

- ✓ **إعطاء لوائح (مبررات) من خلال محاضر الجلسات على الملاحظات التي لم تطبق والعوائق التي حالت دون التطبيق:** يقوم المدقق بمتابعة مدى تطبيق التوصيات والملاحظات التي جاءت في التقرير بعد فترة متوسطة مدتها ثلاثة أشهر من انتهاء عملية التدقيق، الأمور التي لم تطبق حسب توصيات وملاحظات المدقق الداخلي، تحال الى مجلس الإدارة للفصل فيها حيث تعطي المبررات والعوائق التي حالت دون التطبيق.

من خلالها يرفع المدقق تقريره والشكل التالي **رقم (05)** يوضح ذلك:



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لدعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات

لتقييم نظام الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر بمديرية التسيير السياحي بسكرة قمنا بعرض إجراءات الرقابة الداخلية لمختلف أنشطتها و إعطاء تقييم للمكونات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية و بإدارة المخاطر بمؤسسة التسيير السياحي.

الفرع الأول: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بمديرية التسيير السياحي

لدراسة نظام الرقابة الداخلية لأهم أنشطة المديرية سنقوم باتباع طريقة الوصف النظري وتم الحصول على المعلومات من خلال ما تم جمعه من خلال المقابلة الشخصية التي أجرتها الطالبة مع مختلف مصالح المؤسسة محل الدراسة.

أولا: دراسة نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة التسيير السياحي

طبقا لآخر إصدار لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة سنة 2008 والتي تمت مراجعتها سنة 2012، فإن المعيار رقم 2130 الخاص بالرقابة، ينص على أن المدقق الداخلي يجب أن يساعد المنظمة على المحافظة على نظام رقابة ملائم من خلال تقييمه لمدى كفاءته وفعاليته والحث على تحسينه المستمر.

ويظهر دور المدقق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال نتائج فحصه وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، ويبين نقاط القوة ونقاط الضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة الاختلالات.

وحسب ما تم جمعه من معلومات حول الرقابة الداخلية في المؤسسة ان الّرئيس المدير العام قام بإنشاء خلية إعداد الإجراءات وتتكّون من المدقق الّداخلي، رئيس مصلحة الّتنظيم، رئيس مصلحة الشؤون القانونية ومسؤولة مراقبة التّسيير وقد أصبحت هذه الخلية تعمل على وضع إجراءات العمل (المتعلقة بتنظيم دخول وخروج السلع وتنظيم الموارد البشرية وغيرها.) وبعد قيام هذه اللّجنة بوضع إجراءات العمل يقوم الّرئيس المدير العام بالمصادقة عليها خاصة منها الأساسية المتعلقة بتسيير المخزونات والشراء والجرد، حيث تعتمد هذه الخلية على مجموعة من العناصر في تقييمها لنظام الرقابة الداخلية منها:

- **مذكرات التّوجيه :**

تصدر مذكرات التّوجيه عن المديرية العامة، حيث تشمل مختلف التّوجيهات والارشادات التي ترغب الإدارة في توصيلها للموظفين، ويتطلّب من كل القائمين على الوظائف التي شملتها مذكرات التّوجيه الالتزام بما جاء فيها.

مذكرات الأوامر:

وتكون أيضا صادرة عن المديرية العامة، تشمل مختلف الأوامر المرسلة لمختلف الوظائف، والهدف منها تنظيم العمل داخل المؤسسة، وهي إجبارية التّطبيق.

النّظام الداخلي لمؤسسة التسيير السياحي:

النّظام الّداخلي تضعه مديرية الموارد البشرية بالتّعاون مع النقابَةُ العمالية ولجنة المشاركة و يسري على جميع عمال المؤسسة ماعدا الإطارات المسيرة، وتهدف المؤسسة من خلاله الى حماية عمالها من كلَ مساس أثناء أداء وظائفهم مع اتخاذ الإجراءات التّأديبية ضّد البعض في الحالة التي تقتضي التّأديب، ويتضمن ستة أبوب وكل باب لو مجموعة من الفصول.

❖ **الاتفاقية الجماعية:**

موضوعها هو ضبط شروط التّشغيل والعمل وأجرة عمال المؤسسة. وتهدف الاتفاقية لتجهيز وتزويد المؤسسة بأدوات ضرورية في ميدان العلاقات الاجتماعية وفي منهاج الأجور، وتُطَبُق أحكامها على جميع عمال المؤسسة مهما كانت الصيغة أو الطبيعة القانونية للعمل. وتستثنى من هذه الاتفاقية كل الحقوق والواجبات الخاصة بالإطارات المسيرة للمؤسسة والمنصوص عليها في التّنظيم الساري المفعول بما في ذلك الّرواتب.

❖ **التقرير الوصفي :**

هو أن يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع وتحديد نقاط الضعف في المشروع ومحاسبتها، ويعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول للنظام وصعوبة التأكد في تغطية جميع جوانب نظام الرقابة الداخلية.

❖ **الخرائط التدفقية: (انظر الملحق رقم 07)**

هي عرض بياني لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، إن هذه الإجراءات تمكن المدقق من تقويم إجراءات نظام الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وبفترة وجيزة نسبيا.وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي وعن طريقة الأسئلة بأنها توضح خط سير العمليات بين أجهزة النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها يدويا أو آليا أو الكترونيا، وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والالكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز تختلف عن الرموز المستخدمة لإعداد خرائط الإجراءات

ثانيا: تقييم محيط الرقابة الداخلية بالمديرية

الإيجابيات:

- إتباع المديرية نظام محاسبة عامة ووجود برامج خاصة للتسجيلات المحاسبية ووجود 16 يومية تفصل كامل أنشطة المؤسسة ما يعطي مصداقية أكثر لمخرجات النظام المحاسبي كما يساعدها على توفير المعلومات الضرورية في الوقت المناسب.
- وجود إجتماعات دورية لتقييم وتوجيه العمال في المؤسسة.
- وجود فرع للنقابة على مستوى المديرية للحفاظ على حقوق الموظفين.
- الهيكل التنظيمي تتواجد به المستويات الثلاثة المعروفة (السلطة العليا، الوسطى، التنفيذية).
- توجد جمعية عامة على مستوى المؤسسة الأم في الجزائر العاصمة مما يساعد على الضبط الداخلي.

السلبيات:

- النقص في عدد الموظفين والعمال مما يؤدي إلى تراكم العمل على العدد المتوفر منهم.
- عدم وجود فروع للتدقيق الداخلي في الوحدات التابعة للمؤسسة على المستوى الوطني يؤدي إلى عدم المتابعة المستمرة أي عمليات التدقيق تتم من خلال الزيارات الميدانية والتفقدية.

ومما سبق يتضح لنا أن المؤسسة تحترم حقوق العاملين فيها وتسعى لحماية مصالحهم وذلك بشكل مكتوب ومصّرح به لكل الأطراف العاملة داخلها لتوضيح ما لهم من حقوق وما عليهم من واجبات وهذا ما يزيد من الانضباط داخل المؤسسة والثقة في أداء شاغلي هذه المناصب، وهذا يساهم في حماية حقوق المساهم وأصحاب المصالح.

والملاحظ مما جاء في النّظام الّداخلي أن المؤسسة تسعى لحماية حقوق ومصالح عمالها وموظفيها والذين يعتبرون من أصحاب المصالح، وبالتّالي فإن المؤسسة تسعى ضمنيا لتحقيق مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات والمتعلق بالاعتَراف وحماية حقوق أصحاب المصالح.

إن المدقق الّداخلي يستعين بهذه العناصر في تقييم نظام الّرقابة الّداخلية، وذلك لاكتشاف الاختلالات وتقديم توصيات لتصحيحها، وقد يتطلب الأمر أيضا على المدقق الّداخلي في بعض الحالات وضع توصيات وتعديلات مقتَرحة في تقريره لتصحيح العنصر الذي يتضمن هذه الإجراءات إذا كان يعاني من خلل ما.

الفرع الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

سنقوم بتقييم ادارة المخاطر في مؤسسة التسيير السياحي من خلال استعراض إيجابيات ونقائص لإدارة المخاطر بالمؤسسة.

يعتبر المدقق الّداخلي مسير الأخطار التي تتعرض لذا المؤسسة. كما يعتبر المدقق الّداخلي عملية إدارة المخاطر من بين مهامه المكلف بأدائها حيث يقوم بإحصاء جميع الأخطار التي تتعّرض لها المؤسسة، سواء كانت أخطار عامة مثل عدم تطبيق القوانين الّداخلية والّتشريعات الوطنية، وأخطار أخرى مثل خطر نفاذ المخزون، خطر عدم التزام العملاء بالتّسديد وغيرها، وبعد تحديد المدقق الّداخلي للأخطار التي تواجه المؤسسة يقوم بوضع مخطط يتضمن مختلف الحلول المقترحة.

الإيجابيات:

- وجود مصلحة الحماية والأمن لمواجهة كل ما يمكن أن يحدث من أخطار داخلية وخارجية عن المديرية.
- يقوم المدقق الداخلي في تحديد المخاطر التي تواجهه أثناء قيامه بمهمته ووتلخيصها في جدول يتضمن كل مهمة وما يقابلها من المخاطر (الملحق رقم 4)

السلبيات:

- من الملاحظ أثناء فترة التربص ومن خلال الحوار مع المدقق الّداخلي حول موضوع إدارة المخاطر، أنه لا توجد بالمؤسسة مصلحة خاصة بإدارة المخاطر،
- المدقق الّداخلي يقوم بإدارة المخاطر القائمة فقط دون الاهتمام بالأخطار المتوقعة، كما أنّه لا يعمل على تدقيق نظام إدارة المخاطر وتقديم الاقتِّراحات لمجلس الإدارة بشأن تحسينه، وذلك من أجل رفع الكفاءة في التّحكم في المخاطر الواقعة والمحتملة والتي تواجه مصالح المؤسسة.
- المؤسسة لا تعتمد نظام فّعال لإدارة المخاطر، وأن المدقق الّداخلي لا يملك خبرة واسعة في مجال إدارة المخاطر بالشكل الذي يمكنه من دعم الحوكمة داخل المؤسسة، حيث أنّو يرّكز اهتمامه فقط على المخاطر القائمة، ولا يقوم بالبحث عن المخاطر المحتمل وقوعها أيضا في المستقبل، في حين أن عملية إدارة المخاطر أوسع من أن تحصر في هذه العملية فقط .كما أنّه لا يقوم بعملية تدقيق إدارة المخاطر التي تعتبر على أّنها تدقيق مفصل لبرنامج إدارة المخاطر من أجل تقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات المؤسسة وتعديلها بما يتماشى مع طبيعة نشاط المؤسسة وذلك لزيادة فعاليتها.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم جودة الأداء المالي لتفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة

يرتكز دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي على النسب والمؤشرات التحليل المالي للقوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة وتعتبر القوائم المالية المرآة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة وعن نتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة، ولهذا يجب أن تؤدي المعلومات المحتواة فيها غرض المؤسسة منها، ومن أجل إعطاء توصيات جيدة سنحاول القيام بتحليل القوائم المالية لفهمها بشكل جيد وتقييم الأداء في المؤسسة محل الدراسة.

الفرع الأول: الوثاق التي تعتمدها المؤسسة في العمليات المحاسبية

❖ **الوثائق المحاسبية.**

- وصل طلب الشراء: وعادة ما تستعمله المؤسسة في مستلزماتها العادية مثل طلب خدمة أو سلعة ما من مؤسسة أخرى (انظر الملحق رقم 08).
- وصل الدخول: هو وصل يستعمل في دخول المخزونات غير المرقمة لغرض عملية المراقبة من طرف أمين المخزن (انظر الملحق رقم 09).
- التقرير اليومي لبيع الطعام والشراب والهاتف والغسيل (انظر الملحق رقم10).
- فاتورة البيع (انظر الملحق 11)

❖ **الوثائق الجبائية.**

- G 50 : هي وثيقة شهرية يصرح فيها رقم الأعمال الشهري وأقساط IBS و TAP و IRG salaire و TVA (أنظر الملحق رقم 12).

الفرع الثاني: قراءة الأداء المالي لمؤسسة التسيير السياحي

فيما يلي سوف نقوم بتشخيص الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة كما يلي:

أولا :جدول رقم (04) يوضح لميزانية المالية للمؤسسة الخاصة بسنوات: 2015.2016

الأصول	2016			2015
	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المخصصات	المبالغ الصافية 2016	المبالغ الصافية 2015
تثبيتات عينية	5764000	3476739.99	2287260.01	3390993.34
أراضي	589192368.80	-	589192368.80	589192368.80
مباني	814905714.85	456203589.85	358702125	381983108.53
تثبيتات عينية أخرى	1008170891.07	702421898.21	305748992.86	342293792.34
تثبيتات يجري إنجازها	49148500.12	-	49148500.12	39819566.70
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	685945253.07	45788515.91	640156737.16	579892379.56
ضرائب مؤجلة على الأصل	31866646.77	-	31866646.77	33326514.92
مجموع الأصول غير الجارية	3193993374.68	1207890743.96	1986102630.72	1978898724.19
مخزونات ومنتجات قيد التنفيد	33133518.06	-	33133518.06	30489476.91
الزبائن	124756122.79	7528974.93	117227147.86	144952697.70
المدينون الآخرون	28123621.89	-	28123621.89	13321372.37
الضرائب وما شابهها	2383513.69	-	2383513.69	1934697.96

الخزينة	253964372.54	–	253964372.54	252806914.44
مجموع الأصول الجارية	442361148.97	7528974.93	434832174.04	443505159.38
المجموع العام للأصول	3636354523.65	1215419718.89	2420934804.76	2422403883.57

المصدر: الملحق رقم (13) و (14)

جدول رقم (05): يوضح ميزانية الخصوم الخاصة بسنتي 2015،2016

الخصوم	ملاحظة	2016	2015
رأس مال غير مستعان به		835400000.00	835400000.00
علاوات وإحتياطات		1116620298.07	1059710562.23
نتيجة صافية		107971782.07	160059736.50
مجموع رؤوس الأموال 1		2059992080.80	2055170298.73
قروض وديون مالية		135905363.43	123706596.43
ضرائب (مؤجل ومرصود لها)		12973980.11	2184041.66
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		106856672.78	116946649.64
مجموع الخصوم غير الجارية 2		245736016.32	242837287.73
موردون وحسابات ملحقة		39444851.98	36215166.21
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)		32665722.28	37874854.93
ديون أخرى غير جارية		43096133.38	50306275.97
مجموع الخصوم الجارية 3		115206707.64	124396297.11
المجموع العام للخصوم		2420934804.76	2422403883.57

من إعداد الطالبة اعتمادا على ملحق رقم (13) و (14)

ثانيا: تحليل الميزانية المالية المختصرة بواسطة مؤشرات التوازن المالي

سنقوم بدراسة وتحليل النتائج المتحصل عليها في هذه السنوات من خلال مؤشرات التوازن المالي:

جدول رقم (06): الميزانية المالية المختصرة لسنتي 2015-2016

1 /جانب الأصول:

الأصول	المبلغ الصافي 2015	المبلغ الصافي 2016
أصول غير جارية	1978898724.19	1986102630.72
أصول جارية	443505159.38	434832174.04
المجموع العام للأصول	2422403883.57	2420934804.76

المصدر :من إعداد الطالبة

2/ جانب الخصوم:

الخصوم	المبالغ الصافية 2015	المبالغ الصافية 2016
مجموع رؤوس الأموال	2055170298.73	2059992080.80
خصوم غير جارية	242837287.73	245736016.32
خصوم جارية	124396297.11	115206707.64
المجموع العام للخصوم	2422403883.57	2420934804.76

المصدر :من إعداد الطالبة

- **رأس المال العامل " FR "**

رأس المال العامل هو جزء من رؤوس الأموال التي تصلح لتمويل الاحتياجات ناقص عناصر الأصول الناتجة عن دورة الاستغلال، ولتحقيق السير العادي لنشاط المؤسسة فعلى رؤوس الأموال أن تمول الأصول الثابتة والأصول المتداولة ويمكن حساب رأس المال العامل بالطريقة التالية:

رأس المال العامل = أموال الدائمة – أصول الثابتة

جدول رقم 07: قيمة رأس المال العامل لسنتي 2015-2016

البيان	2015	2016
الأموال الدائمة	**2055170298.73**	**2059992080.80**
الأصول الثابتة	**1978898724.19**	**1986102630.72**
رأس المال العامل FR	**76271574.5**	**73889450.8**

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق:

من خلال الجدول السابق نجد أن رأسمال العامل لسنة 2015 و2016 >0 وهذا يعني وجود فائض في السيولة في المدى القصير مما يعبر عن وفاء المؤسسة وقدرتها على ضمان الوفاء بديونها عند تاريخ استحقاقها كما تلجأ المؤسسة في هذه الحالة إلى مواجهة مشاكل غير متوقعة في حالة حدوثها بسبب الاضطرابات التي تحدث في دورة الاستغلال.

•احتياجات رأس المال العاملBFR

يجب على المؤسسة خلال دورة الاستغلال أن تغطي مخزوناتها و مديونيتها بالديون القصير الأجل، فإذا كان الفرق موجب ، بين الطرفين فذلك يعبر عن حاجة المؤسسة إلى موارد أخرى تزيد مدتها عن دورة واحدة

الجدول رقم 08 يوضح حساب احتياجات رأس المال العاملBFR

البيان /السنوات	2015	2016
الأصول المتداولة – القيم الجاهزة	190698244.94	1800867801.52
الديون قصيرة الأجل– السلفيات المصرفية	124396297.11	115206707.64
BFR	66301947.83	65661093.88

المصدر :من إعداد الطالبة

نلاحظ من الجدول أن احتياجات رأس المال العامل موجبة في سنتي الدراسة، و بالتالي المؤسسة لا تحتاج في هذه الفترة إلى موارد أخرى.

•الخزينة الصافية(TN): تعرف على أنها الفرق بين أصول الخزينة وخصومها كما تحسب الخزينة وفق المعادلات التالية:

- ✓ أصول الخزينة – خصوم الخزينة .
- ✓ رأس المال العامل – احتياج رأس المال العامل.

الجدول رقم 09 يوضح حساب الخزينة:

	2015	2016
TN=FR-BFR	9969626.67	8228356.92

المصدر :من إعداد الطالبة

التعليق:

نجد أن الخزينة موجبة و يتحقق هذا الشرط بتحقق FR>0 و BFR>0، و هذا يأكد أن المؤسسة تمكنت من تغطية موارد الخزينة بواسطة استخدامات الخزينة ، لا تشكل هذه الوضعية خطرا على المؤسسة ولكنها في المقابل تمثل موارد غير مستغلة بل يتم دفع تكاليف على جزء منها الديون طويلة الأجل لذا يجب على المؤسسة أن تقوم باستثمار تلك الأموال.

ثالثا: تحليل الميزانية المالية المختصرة بواسطة النسب المالية لسنتين 2016/2015

❖ **نسبة الهيكل المالي:** يهدف إستخدام هذه النسب بشكل عام إلى دراسة تمويل استخدامات المؤسسة، والحكم على درجة إستقلاليتها المالية ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، بالإضافة لفرصها في الحصوص على قروض جديدة، وفيما يلي أهم النسب:

– **الاستقلالية المالية:** تعتبر السياسة المالية للمؤسسة من أبرز العوامل الي يمكن لها أن تؤدي إلى تحقيق التوازن المالي فيها، فإفراط المؤسسة في استعمال الديون المالية مؤشر خطير لأنه يؤدي إلى الوقوع في مشاكل مالية عسيرة وذلك بسبب تزايد المصاريف الثابتة والناجمة عن تسديد القروض والفوائد، لذلك يعتمد المشخص المالي على نسبة الاستدانة من أجل معرفة معدل الاستدانة المالية للمؤسسة والي تحسب كما يلي:

– **نسبة الاستدانة = (الديون المالية+ موارد الخزينة) / الأموال الخاصة**

❖**نسبة السيولة:** يعتبر تحليل سيولة المؤسسة مؤشرا مهما من أجل تقييم أدائها المالي ومدى استطاعتها مواجهة التزاماتها العاجلة وديونها المالية المستحقة ومن اهم النسب:

– **نسبة التداول:** تعبر هذه النسبة على عدد المرات الي تستطيع فيها الاستخدامات المتداولة تغطية الموارد المتداولة وتحسب كما يلي: **أصول متداولة/ الإلتزامات المتداولة**

– **نسبة السيولة السريعة:** تعتبر هذه النسبة أكثر دقة وصدقية في قياس السيولة من نسبة السيولة العامة وذلك لاقتصارها على الأصول الأكثر سيولة، وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة السيولة السريعة = (الاستخدامات الجارية – المخزونات) / الموارد الجارية

- **نسبة السيولة الجاهزة:** تعتبر هذه النسبة من أدق النسب الي تبين مدى قدرة المؤسسة على تسديد كل ديونها قصيرة الأجل وذلك بالاعتماد على السيولة الموجودة تحت تصرفها فقط، دون اللجوء الى القيم المالية غير الجاهزة، لأنه من الصعب على المؤسسة أن تتوقع مدة معينة لتحويل المخزونات أو الحقوق إلى سيولة جاهزة، وتحسب نسبة السيولة الجاهزة بالعلاقة التالية:

نسبة السيولة الجاهزة = استخدامات الخزينة / الموارد الجارية

❖**نسبة الربحية:** تعبر نسب الربحية عن مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من المبيعات أو من الأموال المستثمرة ومن أهمها:

- **نسبة المردودية التجارية (هامش صافي الربح):** تقيس هذه النسبة الربح الذي تحققه الشركة مقابل كل دينار من المبيعات وتحسب كما يلي:

معدل المردودية التجارية = (الأرباح الصافية/ المبيعات) × 100

جدول رقم (10) حساب النسب المالية والتعليق عليها:

النسبة	سنة 2015	سنة 2016	التعليق
نسبة الهيكل المالي			
نسبة الإستدانة	0.18	0.18	نسبة جيدة تشير إلى مديونية ضعيفة، حيث لا تمثل الديون المالية وموارد الخزينة سوى 18% الأموال الخاصة، وهو ما يعني استقلالية أكبر للمؤسسة في اتخاذ قراراتها المالية من جهة ومن جهة أخرى القدرة على طلب المزيد من القروض.
نسبة السيولة			
نسبة التداول	1.04	1.02	هذه النسبة جيدة وهي تشير إلى أن الإستخدامات الجارية تغطي الموارد الجارية، ما يعني تحقيق المؤسسة لرأس مال عامل موجب، وهو شرط أساسي للوصول إلى التوازن المالي
نسبة السيولة السريعة	0.28	0.26	سبة تقع في المجال الأمثل، وتعني أن المؤسسة بإمكانها سداد 26% من إلتزاماتها العاجلة، أي إعتمادا على المتاحات النقدية الموجودة بحوزتها وكذا حقوقها على الغير المتأتية من الأنشطة العادية والإستثنائية
نسبة السيولة الجاهزة	0.66	0.82	وهي نسب جيدة وتدل على أن المؤسسة تتمتع بالسيولة الكافية.
نسبة الربحية			

معدل الربحية المالية	%32.47	26.77%	تحقق المؤسسة صافي هامش ربح قدره 0.2677 دج عن كل 1 دج من المبيعات لسنة 2016 مقارنة ب سنة2015 كانت تحقق ربح قدره 0.3247 دج عن كل 1دج من المبيعات.

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(13) و(14)

الإستنتاج:

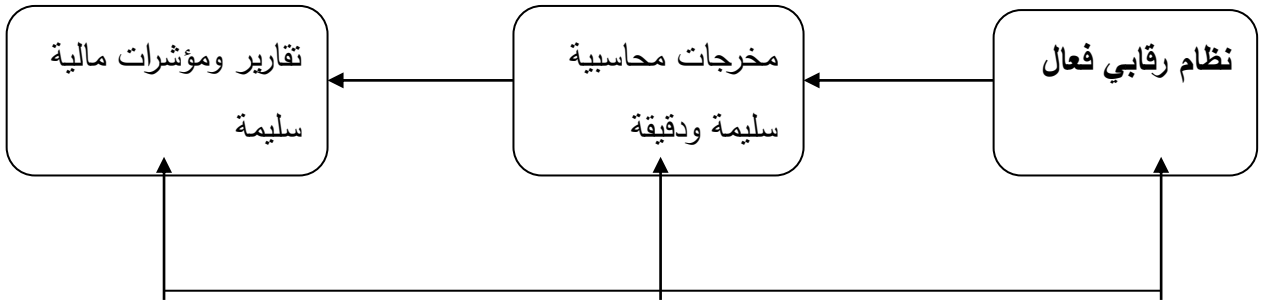
من خلال القراءة المالية لقائمة المركز المالي فإنه تجدر الإشارة هنا إله أنّو توجد علاقة بين تطبيق النّظام المحاسبي والمالي الذي يتوافق مع المتطلبات التي فرضتها الساحة المالية والمحاسبية الّدولية من جهة، وبين تحقيق التّطبيق السليم لحوكمة الشركات من جهة أخرى كما أنّه كل شهر تقوم المؤسسة من خلال الّرئيس المدير العام بتقديم كل المعلومات للمساهم الوحيد، وكل ثلاث أشهر يقوم المدقق الداخلي بتقييم الأداء المالي وفصح عن ما توصلت إليه المؤسسة في تقرير و يعرض من طرف الرئيس المدير العام على الجمعية العامة، وهذا ما يدعم أيضا الشفافية والإفصاح المحاسبي، ويزيد من ثقة مختلف الأطراف و يعزز من جودة المعلومات المالية والمحاسبية، ويسمح بالحصول على قوائم مالية شفافة داخل مؤسسة التسيير السياحي و تطبيقها للنّظام المحاسبي المالي.

مما سبق نستنتج أن المعلومات المحاسبية أداة أساسية في عملية اتخاذ االقرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة لكي يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات، والذي بعد قيامه بفحص وتدقيق ورقابة الأعمال بالمؤسسة وبعد اتمام برنامج حسابات النتائج وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية.

من هنا تتضح لنا العلاقة بين التدقيق الداخلي وتقييم الأداء المالي في المؤسسة، فمن خلال وجود نظام رقابة داخلية جيد وفعال داخل المؤسسة فإن هذا يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات ولنظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة، حيث أن مخرجات النظام المحاسبي هي نفسها مدخلات التحليل المالي فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة.

وهذا ما يوضحه **الشكل التالي رقم 06: العلاقة بين التدقيق الداخلي وتقييم الأداء المالي**



المصدر من اعداد الطالبة بناءا على معلومات المؤسسة

المبحث الثالث: المقابلة وتحليلها (أنظر الملحق رقم 15)

تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة للإنجاز الدراسة الميدانية على المقابلة الشخصية مع المدقق الداخلي، وهذا للحصول على المعلومة المباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة.

المطلب الأول: أداة الدراسة

في هذا المبحث سيتم التعريف بالمقابلة عموما ثم التطرق الى اهم الخطوات تم بها تحصيل المعلومات من المؤسسة محل الدراسة و التحليل الخاص بها .

أولا: تعريف المقابلة

المقابلة هي محادثة أو حوار موجه بين الباحث من جهة وشخص أو أشخاص آخرين من جهة أخرى بغرض جمع المعلومات اللازمة للبحث والحوار يتم عبر طرح مجموعة من الأسئلة من الباحث التي يتطلب الإجابة عليها من الأشخاص المعنيين بالبحث.

ثانيا: خطوات اجراءها

* تحديد الأشخاص المعنيين بالمقابلة : قمن بتحديد (المدقق الداخلي) لأنه لديه معلومات كافية ووافية لأغراض البحث.
* تحديد وإعداد قائمة الأسئلة والاستفسارات: بعد إعداد قائمة الأسئلة قمنا إرسالها قبل إجراء المقابلة لإعطاء المدقق الداخلي فكرة عن الموضوع.
* تحديد مكان ووقت المقابلة بما يتناسب مع المدقق الداخلي: تمت المقابلة في مكان عمل المدقق الداخلي لتوفير الهدوء الازم و لأهمية المعلومات المقدمة من طرفه.

* تنفيذ المقابلة وإجرائها: من خلال اختيار العبارات المناسبة للمقابلة و تركت للمدقق الداخلي المجال مفتوح لإجاباته وطلبت منه توضحيها وإعطاء أمثلة وما شابه ذلك.
* تسجيل وتدوين المعلومات: تم تسجيل المعلومات والإجابات أثناء الملاحظة مباشرة ويكون ذلك على أوراق محددة سلفا حيث تم تقسم الأسئلة إلى مجاميع وتوضيح الإجابة أمام كل منها وكذلك الملاحظات الإضافية.

المطلب الثاني: تحليل المقابلة حول دور التدقيق الداخلي في دعم آليات و مبادئ حوكمة الشركات

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية، تتمثل في إعداد دليل مقابلة موجه للمدقق الداخلي لمؤسسة (التسيير السياحي)، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية نظرا لما تتطلبه الإشكالية المطروحة وما يحتاجه الموضوع قيد الدراسة، وبغية الوصول الى نتائج أدق عند تركيز الدراسة على المؤسسة محل الدراسة لإختبار صحة الفرضيات المقدمة من نفي او اثبات، والإجابة على الإشكالية.

وكان تحليلنا لدليل المقابلة كالتالي:

لقد ورد في هذه المقابلة مجموعة أسئلة موجهة حسب ارتباط التدقيق الداخلي مع كل مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات، كما تستهدف لتقييم العلاقة بين التدقيق الداخلي و ومجلس الإدارة و المدقق الخارجي و لجنة التدقيق في مؤسسة EGT.

الفرع الأول: نتائج المقابلة مع المدقق الداخلي

السؤال الأول: من بين القوانين المنظمة للعمل الالتزام بأخلاقيات المهنة انت كموظف داخلي هل تعتبر هذه القوانين أساسية لأداء مهامك؟

الإجابة: لا توجد قوانين خاصة تفرض على الالتزام بالميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي، إلا أنني أسعى الى احترام القوانين المنظة للعمل ومحاولة أداء مهامي بمسؤولية وحذر وأعمل على الإفصاح والإعلان عن كل الحقائق التي قمت بإكتشافها وتسجيلها في تقرير أقدمه لرئيس المدير العام والمصالح المعنية بالتقرير وأيضا للمدقق الخارجي.

السؤال الثاني: هل توفر مؤسستكم دورات تكوينية لتحسيين الكفاءة المهنية؟

الإجابة: لا توفر دورات تكوينية الا انني أسعى جاهدا الى تكوين نفسي من خلال الطلاع على كل ما يخدم مهنتي.

– حسب ذلك هل لديك إطلاع كافي بالمعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي؟

الإجابة: نعم لدي اطلاع بهذه المعايير خاصة بأنني اعتمدها في أداء مهامي لكن بشكل يناسب النظام الجزائري.

السؤال الثالث: هل تلتزم مؤسستكم بإجراءات العمل الداخلية في توزيع المسؤوليات؟

- حسب ذلك كيف تتم الرقابة على توزيع المسؤوليات؟

الإجابة: نعم، يتم توزيع المسؤوليات على أساس نظام للتوظيف، والاستراتيجية المسطرة من طرف مجلس الإدارة ولكل ممارس لمهنة عقد نجاعة لمدة سنة يحتوي على مجموعة الصلاحيات والمسؤوليات.

- أما الرقابة على توزيع هذه المسؤوليات فهي لا توجد.

السؤال الرابع: هل تتمتع كل من الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية بالسلطة والنزاهة؟

- وفقا لذلك هل تتوفر الموارد الازمة للقيام بواجبتكم بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية؟

الاجابة: نعم لأن مبدأ النزاهة والموضوعية والسرية أيضا من القوانين المنظمة للعمل ومن متطلبات المهنة

- أما عن الموارد الازمة للقيام بواجباتنا فهي شبه معدومة.

السؤال الخامس: الأحكام والقرارات الرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون حسب رأيك كمدقق داخلي هل تتميز بالشفافية والشرح الكافي؟

الإجابة: بطبيعة الحال لكون هذه الإجراءات من القانون الداخلي للمؤسسة.

السؤال السادس: من لديه الحق في المشاركة والتصويت في إجتماعات الجمعية العامة؟

الإجابة: الجمعية العامة في المجمع يتم اعلامها بكل المستجدات التي يفصح عليها مجلس الإدارة في اجتماعاته.

السؤال السابع: في حالة وجود مخاطر متوقعة هل يتم الإفصاح عليها؟

- حسب ذلك .... في حالة وقوع هاته المخاطر من لديه الحق بمحاسبة المتسبب؟

الإجابة: يتم الإفصاح عن المخاطر القائمة فقط أما المتوقعة فهي جزء من مهمتي كمدقق داخلي.

– مجلس الإدارة هو من لديه الحق في محاسبة المتسبب وأيضا حسب طبيعة الخطر فان كان يمس المجمع فالجمعية العامة هي من لديها الحق في محاسبة المتسبب.

السؤال الثامن: إذن هل لدى مؤسستكم مصلحة خاصة بإدارة هاته المخاطر؟

الإجابة: لا توجد بالمؤسسة مصلحة خاصة بإدارة المخاطر، المدقق الّداخلي هو ُمسير الأخطار التي تتعرض لذا المؤسسة. واعتبرها من مهامي المكلف بها.

السؤال التاسع: العاملين لدى مؤسستكم والجهات التي تمثلهم لهم حق الاتصال بمجلس الإدارة؟

الإجابة: نعم لدي العاملين هيئة تمثلهم وفي اجتماعات مجلس الإدارة ومن الأعضاء المدعوين هو ممثل العمال.

السؤال العاشر: كيف يتم التصرف في حالة وجود تصرفات غير قانونية مخالفة لأخلاقيات المهنة؟

الإجابة: هنا المدير العام هو من يتصرف اما بالفصل أو التعويض.

السؤال الحادي عشر: يقدم المدقق الخارجي تقرير عن القوائم المالية لمجلس الإدارة والمساهم. من يقوم بالتأكد من سلامة هاته التقارير المالية؟

- حسب ذلك في حالة عدم اكتشاف الأخطاء من طرف المدقق الخارجي من يقوم بمساءلته ومحاسبته؟

الإجابة: انا بصفتي المدقق الداخلي للمؤسسة ومن صلاحياتي التأكد من سلامة هاته التقارير المالية لأنها هي التي تعطي الصورة الحقيقة عن وضعية المؤسسة.

- اما في حالة عدم اكتشافه للأخطاء فمن مهام مجلس الإدارة التأكد من سلامة التقارير المالية هي من لها الحق في مساءلته.

السؤال الثاني عشر: هل لدى مؤسستكم لجان أساسية خاصة بمتابعة وتقييم الرقابة الداخلية وأداء المؤسسة؟

الإجابة: لا توجد لجنة خاصة بالتدقيق لكن لدينا فريق مكون من سبعة أعضاء.

السؤال الثالث عشر: وفقا لذلك اين يتم الإفصاح عن اهداف وإجراءات العمل الخاصة بهذا الفريق؟

الإجابة: يتم الإفصاح عن اهداف وإجراءات العمل في محاضر ترسل الى الجمعية العامة بالمجمع في الجزائر العاصمة.

السؤال الرابع عشر: ما هي مكانة مهمة تقييم تنظيم الرقابة الداخلية ضمن مهم التدقيق الداخلي؟

الإجابة: نعم لأن التّدقيق الّداخلي يعتبر من أهم الأدوات التي تُستَخَدُم لتقييم والتّحقق من الالتزام بإجراءات الّرقابة الّداخلية والعمل على تحسينها في المؤسسة.

الفرع الثاني: تحليل المقابلة

من خلال نتائج هذه المقابلة فيما يخص دور التدقيق الداخلي كآلية في دعم تطبيق حوكمة الشركات بمؤسسة التسيير السياحي، فإن الملاحظ أن وظيفة التدقيق الداخلي تحظى بأهمية معقولة، حيث أنها تابعة مباشرة للرئيس المدير العام الذي يعتبر رئيس مجلس الإدارة مما يكد استقلالية الوظيفة.

و بالرغم من عدم توفر أوامر ضمن اللوائح الداخلية، لمؤسسة التسيير السياحي، والتي تفرض على المدقق الداخلي التزامه بمعايير الميثاق الأخلاقي، فإنه يعتبر أن مبدأ النزاهة و الموضوعية ومبدأ السرية من بين متطلبات المهنة الأساسية وذلك حسب تصريحاته.

إلا أن إتباع المدقق الداخلي للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يعتبر محدود لوجود بعض النقائص، منها عدم توفر دورات تدريبية للمدقق، كما أنه لا تتوفر تعليمات أو أوامر من داخل المؤسسة تفرض على المدقق الداخلي إتباع المعايير الدولية للمهنة، مما يخلق بعض التهاون لدى المدقق الداخلي اتجاه هذه المعايير المهمة لنجاح وظيفته، وهذا يسبب بعض الخلل فيما يخص نجاح وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة داخل المؤسسة لغياب الكفاءة والمهارة المهنية .

والملاحظ أيضا أن المدقق الداخلي يعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية هذا يكون له دور مساهم في دعم الحوكمة داخل المؤسسة من هذه الناحية. لكن قيامه بمهمة إدارة المخاطر تبقى محدودة خاصة فيما يتعلق بالمخاطر المتوقع حدوثها، وكذا تدقيق إدارة المخاطر، وهذا راجع لضعف تأهيل المدقق الداخلي في هذا المجال مما يعرقل نجاحه في دعم الحوكمة من هذا الجانب، وهذا يشكل بالتأكيد نقطة ضعف في التطبيق

الفعال لمبادئها، وذلك راجع للأهمية الكبير لإدارة المخاطر في تطبيق الحوكمة، والتي صرح بها المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين.

بعد اعتمادنا على أساليب المقابلة والملاحظة وصلنا الى النتائج التالية:

- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات الدقيقة والصحيحة بحيث تمكن متخذ القرار من الإعتماد عليها لبناء قرار على أساس متين.
- ✓ ومن خلال المقابلة تبين أن التدقيق الداخلي له دور هام في تفعيل حوكمة الشركات من خلال الخدمات الإستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي سواء للمدير أو رؤساء المصالح، فتعتبر خلية التدقيق الداخلي أداة مساعدة تلجأ إليها أو تستشيرها عند اتخاذ القرارات.
- ✓ ومن خلال الملاحظة والمقابلة وبالإضافة إلى الدور الرقابي الذي يلعبه التدقيق الداخلي نجد أن التدقيق الداخلي يتجسد في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار ابتداء من تحديد المشكل الى غاية تقييم القرار.
- ✓ يتم الإستعانة بنتائج وأعمال التدقيق الداخلي في المؤسسة إما لمواجهة مخاطر معينة أو المبادرة في تجسيد خطوات تحسينية معينة و هذا بدوره من الركائز الأساسية في إدارة المخاطر مما يساهم بالتطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.
- ✓ يوفر التدقيق الداخلي معلومات ذات نسبة عالية من الدقة والشفافية تساعد على اتخاذ مختلف القرارات على مستوى المصالح مثل (القرارات التسويقية، قرارات التمويل والتموين، قرارات تخص العملية الإنتاجية)و هذا ما يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح مما يؤكد أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما على الأخر ويتأثر به ، فإذا كان الإفصاح والشفافية من أهم المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات ، فان إطار إجراءات حوكمة الشركات يجب أ ن يحقق الإفصاح عن القوائم المالية وأن تطبيق قواعد حوكمة الشركات هو إعادة الثقة في المعلومات المقدمة عن المؤسسة، ومنه قدرة المؤسسة على التحكم المؤسسي الشامل.
- ✓ ومن خلال المقابلة والإطلاع على الوثائق وما وجدنا داخل خلية التدقيق الداخلي تبين أن المدقق الداخلي للمؤسسة يتمتع بالنزاهة والموضوعية في أداء مهامه وهذا نظرا لخبرته الطويلة في المؤسسة ومتمكن في أداء عمله وذلك لاتباعه لمختلف المعايير لتحسين إدارة بأسلوب علمي يؤدي إلى حماية أموال المساهمين وتوفير معلومات عادلة و شفافة لجميع الأطراف ذات العلاقة ، وفي الوقت نفسه توفر أداة جيدة للحكم على أداء مجلس الإدارة ومحاسبتهم ، وبتالي فان إلزام المؤسسات بتطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة الى رفع جودة تقارير التدقيق الداخلي بما تتضمنه من إفصاح وشفافية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: "التدقيق الداخلي مجموعة من الأنظمة الرقابية مع مراعاة معايير منها التأهيل والأداء، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير".

التدقيق الداخلي الذي يمثل عنصر هام في الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة حيث كلما كبر حجم المؤسسة كلما زادت الحاجة إلى توفير مدقق داخلي كفء ومؤهل علميا عمليا للممارسة المهنة واطلاعه على المعايير الدولية المنظمة للمهنة وتحكمه الجيد فيها، وهذا ما ياكد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: "الحوكمة مجموعة الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات تهدف إلى تمتين المؤسسة اقتصاديا ونجاحها بالإضافة للشفافية والعدالة لجميع الأطراف"

نؤكد صحة الفرضية الثانية: من خلال مجموعة من النتائج تم التوصل اليها:

– تعتبر حوكمة الشركات على أنّ القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح من جهة أخرى.

– حوكمة الشركات بمثابة النظام الذي تدار وتراقب به الشركات، وتهتم أساسا بالإدارة الرشيدة لشؤون الشركة من أجل ضمان الحفاظ على حقوق ومصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بها.

– تهدف حوكمة الشركات لتطوير الأداء، تحقيق العدالة، المساءلة، المصداقية، الإفصاح والشفافية في لمختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تصدر عن الشركة.

– تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد إدارة الشركات ومساعدتها في التطبيق السليم للحوكمة.

الفرضية الثالثة: يكون دور المدقق بارزا في ممارسة حوكمة الشركات من خلال فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر و تقييم الأداء المالي.

ان التدقيق الداخلي أصبح يقدم خدمات تأكيدية وخدمات استشارية تركز على تحسن الأداء داخل الشركة وزيادة قيمتها من خلال الرفع من تقييم وتحسين كل من أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر الأداء المالي وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

الفرضية الرابعة: "تعتمد وظيفة التّدقيق الّداخلي في تطبيق الحوكمة بمؤسسة التسيير السياحي بشكل مقبول".

بالنسبة لعلاقات المدقق الداخلي مع الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات، فإن لعلاقة تعاونية معقولة مع كل من المدقق الخارجي، مجلس الإدارة والإدارة العليا، لكن المشكل الظاهر، من خلال هيكل المؤسسة، هو عدم وجود لجنة تدقيق والتي تعتبر من بين الآليات المحورية لتطبيق حوكمة الشركات، كما أنّها تزيد من استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي وتساعد على دعمه، وبالتالي فإن غياب لجنة التدقيق يعتبر من بين أهم النقائص التي تقف أمام نجاح وظيفة التدقيق الداخلي لمؤسسة EGT في تعزيز التطبيق السليم للحوكمة داخلها، و هذا ما ينفي صحة الفرضية الرابعة.

خلاصة الفصل الثالث

لقد حاولنا في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الواقع، وهذا في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، وذلك لتبيان مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

ولقد لاحظنا أن موقع التدقيق الداخلي في المؤسسة جد جيد، فهو متصل مباشرة بالإدارة العليا ومستقل عن الأنشطة الأخرى ومن خلال النّتائج المحصل عليها نستنتج ما يلي:

– المدقق الّداخلي لمؤسسة التسيير السياحي يعتبر أن الميثاق الأخلاقي للمهنة من بين أساسيات مهنته التي يجب أن يحترِّمها ويعمل على تطبيق مبادئها، بالّرغم من عدم توفر إجبارية تطبيق هذا الميثاق ضمن اللّوائح الّداخلية للمؤسسة.

– اهتمام تطبيق المعايير الّدولية للتّدقيق الّداخلي من طرف المدقق الّداخلي للمؤسسة نظرا أهميتها في دعم نجاح وظيفة التّدقيق الّداخلي، لكي تصبح أداة قّوية لدعم حوكمة الشركات بمؤسسة التسيير السياحي.

– قيام المدقق الّداخلي للمؤسسة بمهمة تقييم نظام الّرقابة الّداخلية تساهم في دعم حوكمة الشركات داخل المؤسسة، في حين ضعف تكوينه في مهمة إدارة المخاطر تعتبر معرقلا أمام نجاح وظيفة إدارة المخاطر من طرف التّدقيق الّداخلي في دعم الحوكمة بمؤسسة التسيير السياحي.

– عدم وجود لجنة تدقيق بالمؤسسة محل الّدراسة بالّرغم من أهميتها يسبب بعض الخلل في أداء وظيفة الّتدقيق الّداخلي واستقلاليتها وموضوعيتها، مما يعرقل مساهمته في التّطبيق السليم للحوكمة بالمؤسسة، في حين علاقة المدقق الّداخلي مع كل من المدقق الخارجي، مجلس الإدارة والإدارة العليا يعتبر معقولا مما يساهم في دعم حوكمة الشركات بمؤسسة التسيير السياحي من هذا الجانب.

وفي الأخير، يمكن القول إنه بات من الضروري تنمية الوعي لدى المنظمات بمختلف أنواعها بأهمية حوكمة الشركات، وأهمية الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال وقادر على الرفع من أداء المؤسسة.

خاتمة

خاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات بالتطبيق على مؤسسة التسيير السياحي ومعالجة إشكالية البحث التي تدور حول موضوع حوكمة الشركات والتَّركيز على آلية من آلياتها والمتمثلة في التدقيق الداخلي، الذي يمكن له المساهمة في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات.

إن اسقاط الجانب النظري على مؤسسة التسيير السياحي قد أظهر لنا كيفية سير عملية التدقيق الداخلي ومدى أهميته في المؤسسة، وكيف يساهم في تفعيل ودعم حوكمة الشركات بالمؤسسة، الذي تبين أن المؤسسة أهمية كبيرة للتدقيق الداخلي، وهذا ما يثبت لنا أن للتدقيق الداخلي دور فعال في المؤسسة. بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصليين السابقين، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات:

النتائج

- ✓ اكتسب التدقيق الداخلي تطورا وأهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، والتي ساهمت في تعزيز جودة أداء هذه الوظيفة، حيث أصبحت أداة تأكيدية واستشارية لرفع قيمة الشركة.
- ✓ حوكمة الشركات بمثابة النظام الذي تدار وتراقب بوه الشركات، وتهتم أساسا بالإدارة الرشيدة لشؤون الشركة من أجل ضمان الحفاظ على حقوق ومصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بها.
- ✓ توزيع السلطات والواجبات في مؤسسة التسيير السياحي بشكل مناسب يساهم في تحسين مستوى التفاعل بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة .
- ✓ قيام المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتقييم جودة الأداء المالي، وكذا علاقاته مع كل من التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة والإدارة العليا، والتي تعتبر في حد ذاتها من بين آليات الحوكمة. يساهم وبشكل كبير في دعم التطبيق الفعال لحوكمة الشركات.
- ✓ يساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها، من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. وهذا ما يزيد من قدرة هذه الوظيفة على العمل كآلية محورية تساعد على التطبيق السليم لحوكمة الشركات، من خلال ضمان دقة وصحة البيانات المالية والمحاسبية والالتزام بالمصداقية والإفصاح والشفافية والمساهمة في إدخال التحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.

خـاتـمـة

ومن خلال النتائج التي تحصلنا عليها سنحاول إعطاء بعض المقترحات والتوصيات:

*يتطلب من مؤسسة التسيير السياحي التعريف والشرح الكافي لمبادئ ومقومات حوكمة الشركات وأهميتها في رفع أداء المؤسسة وحماية حقوق أصحاب المصالح بها، من خلال عقد دورات تدريبية بصفة مستمرة، لكل من أعضاء مجلس الإدارة، الموظفين والمدققين، لأن نجاح تطبيق الحوكمة يعتمد بدرجة كبيرة على هذه الأطراف.

*على إدارة مؤسسة التسيير تعيين أكثر من مدقق داخلي، ويجب أن يتوفر فيهم المؤهل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق والمعايير الدولية والأخلاق المهنية، و كذا إدارة المخاطر والخبرة و الكفاءة العالية في ذلك؛ ضرورة تكوين المدقق الداخلي لمؤسسة التسيير في مجال إدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر بالشكل الذي يتوافق ومعايير التدقيق الدولية.

*يتطلب من الرئيس المدير العام لمؤسسة التسيير وضع أوامر ضمن اللوائح والقوانين الداخلية للمؤسسة تفرض على المدقق الداخلي الالتزام بالميثاق الأخلاقي، والمعايير الدولية للمهنة مع فرض عقوبات على مخالفة ذلك، لأنّها تعتبر من مقومات الإدارة الرشيدة.

*ضرورة إعداد دورات تدريبية للمدقق الداخلي حول المعايير الدولية للمهنة، وكذا حول أهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي في المساهمة في تحقيق الافصاح والشفافية والمصداقية، وبالتالي دعم تطبيق الحوكمة داخل مؤسسة التسيير السياحي ورفع أدائها.

* يتطلب على مجلس إدارة مؤسسة التسيير السياحي تشكيل لجنة تدقيق تتكون من عدد محدود من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير تنفيذين، لهم الخبرة والكفاءة في المجالات المالية والمحاسبية. وذلك لما لها من دور مساهم في دعم حوكمة الشركات.

أفاق البحث

بعد تحليلنا لموضوع مساهمة المراجعة الداخلية في التسيير الجيد للمخزونات وبالرغم من محاولة الإلمام بجوانب الموضوع إلا أنه في إعتقادنا أنه مازالت هناك بعض النقاط تعتبر غامضة ويمكن أن تعالج في بحوث جديدة، حيث تبقى الآفاق مفتوحة لدراسة:

- ✓ مدى إمكانية تطبيق النماذج الحديثة لحوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.
- ✓ دور تقييم جودة الأداء المالي في دعم حوكمة الشركات.
- ✓ فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في تدعيم حوكمة الشركات.

المراجع

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1- باللغة العربية

*احمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان،2009، ص29.

*أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،2011، ص 161.

*احمد حلمي جمعة، **المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق** دار صفاء للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص94.

*امين السيد احمد لطفي، **فلسفة المراجعة، الطبعة الأولى**، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، 2009، ص05.

*حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس،2003، ص32 ص34.

*خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان،2010، ص136،133.

*خلف عبد الله اللوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص25.

*داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية**، بيروت،لبنان، الطبعة الثانية، 2010، ص42.

*رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،الأردن، 2015، ص 46.

*طارق عبد العالي حماد، **حوكمة الشركات " المفاهيم . المبادئ . التجارب " تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005، ص03.

*عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الإسكندرية،2006، ص219.

*عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الاسك ندرية2007،2006، ص78.

*عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**. الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص521.

*عثمان، عبد الرزاق محمد، **اصول التدقيق والرقابة الداخلية**، دار الكتب 1999، موصل، العراق، ص12.

*عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية،2007، ص22،23.

*غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان،2006، ص26.

*محمد إبراهيم موسى، **حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2010، ص16.

*محمد أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة 2005، ص57.

*محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية،2002، ص22.

*محمد فضل مسعد خالد راغب الطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، الأردن،2009، ص218.

*محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الثانية، الإسكندرية،2009، ص17.

* حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة**، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عّمان، ص15،16.

ثانيا: الرسائل والأطروحات

*إيهاب ديب مصطفى رضوان، **أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية** –دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة ضمن نيل شهادة الماجستير في المحاسبة التمويل، فلسطين، 2012، ص 12.

*شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية** –دراسة حالة سونلغاز–، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2008،2009، ص51.

*عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات رسالة ماجستير**، جامعة المدية ،2009، ص 34.

*كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة2009، ص 25.

*محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010،2011، ص10.

*مسيف خالد، **المعايير الدولية للتدقيق وأفاق تطبيقها في الجزائر،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة 2012،2013، ص20.

ثالثا: المداخلات و المجلات

*أحسين عثماني، سعاد شعابنية، **النظام المالي والمحاسبي كأحد متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر،** بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحّد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة،06، 07ماي2012، ص06.

*الطيّب داودي، **الحوكمة وتحسن أداء المؤسسات،** قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين، التّحديات، الفرص، الآفاق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عّمان2009، ص606.

*ايمان فتحي أحمد مصطفى، **دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات،** منشور في: مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن،2011، ص363.

*بحوث وأوراق أعمال، **المؤتمر العربي الأول حول (التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات)،** بالتعاون مع التحاد العربي للخبراء المحاسبة القانونيين، وزارة الاستثمار، جمهورية مصر العربية المنعقد في الشارقة،دولة الامارات العربية المتحدة، سبتمبر 2005ص151.

*بديسي فهيمة، **الحوكمة ودورها في تدقيق جودة المعلومات المحاسبية،** بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وأفاق جامعة العربي بن مهيدي، أ. البواقي،08، 07ديسمبر ،2010ص.

*بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، **الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية:** مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة لحالة الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الّدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عبّاس، سطيف20، 21 أكتوبر 2009، ص05.

*حسياني رقية وآخرون، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06، 07ماي2012، ص09.

*حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات، وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07، 08 ديسمبر 2010.

*زايد مراد، ترغيني صبرينة، **البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06، 07 ماي 2012، ص 04.

*صلاح زين الدين، **دور مبادئ حوكمة الشركات في رفع كفاءة البورصة المصرية**، الملتقى العلمي الأول حول " حوكمة الشركات ودورها في الاصلاح الاقتصادي" كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 15. 16أكتوبر 2008، ص14.

*مزياني نور الدين، لخضاري صالح، **مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة 11، 12 أكتوبر 2010، ص02.

*موسي سهام، خالدي فراح، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التّقارير المالية**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة،06، 07، 2012، ص05.

*يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05.

الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	برنامج التدقيق الداخلي	
02	رسالة البدأ بمهمة التدقيق	
03	القائمة الإستقصائية للمدقق الداخلي	
04	المخاطر المتعلقة بالوظيفة	
05	التقرير الأولي	
06	التقرير النهائي	
07	خرائط التدفق لنظام الرقابة الداخلية	
08	طلب الشراء	
09	وصل دخول	
10	التقرير اليومي للبيع والخدمات المقدمة	
11	فاتورة بيع	
12	G50	
13	دليل المقابلة	

الملحق رقم -01-

Planning annuel des missions Exercice xxx

Planning Annuel des missions														
Cellule d'audit interne			Année : 20xx											
Nature de la mission	Entités	Objectif de la mission	Durée de la mission (jours)											
			Mois											
			1	2	3	4	05	6	7	8	9	10	11	12	Total
Missions de contrôle/audit programmée	Réception Commerciale étage buanderie	Audit du processus de gestion des revenus (hébergement)													
	Technique et entretien	Audit de la gestion de maintenance préventif et curatif													
	Ressources Humaines	Audit du processus de gestion des ressources.													
	Finance et Comptabilité Serv. Matériel Économat	Audit des immobilisations et des stocks													
	Financière et Comptable Réception	Audit du processus de gestion de la trésorerie													
		Audit du processus du suivi budgétaire													
	Comptabilité Serv. Matériel Économat	Achat/ fournisseur .													
	Systèmes d'Information	Processus de pilotage et de reporting													
		Audit de la gestion du matériel informatique.													
		Audit de la sécurité informatique													
SOUS-TOTAL 1															

Scanned by TapScanner

Planning Annuel des missions																
Cellule d'audit interne			Exercice : 20xx													
			Durée de la mission (jours)													
Nature de la mission	Entités	Objectif de la mission	Mois													
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	02/20xx	Total
[2]Missions de contrôle	Finance et Comptabilité	Contrôles périodiques de caisse et banque														
		Contrôle des créances														
	Finance et Comptabilité Économat Matériel Points de ventes	Contrôles périodiques du stock fixe														
		Contrôle des stocks et l'inventaire physique														
	Exploitation Finance et Comptabilité	Contrôle du recoupement des données comptables aux informations fournies par les structures.														
	Ressources Humaines	Contrôle des dossiers personnel et paie.														
	Autres missions de contrôle	Contrôles inopinés de caisse et banque														
		Contrôles inopinés du stock fixe														
SOUS-TOTAL 2																

Scanned by TapScanner

Planning Annuel des missions																
Cellule d'audit interne			Année : 20x													
Nature de la mission	Entités	Objectif de la mission	Durée de la mission													
			Mois													
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Total	
Missions de suivi de la mise en œuvre des recommandations antérieures		Suivi des recommandations de la mission du processus de gestion des revenus « restaurant et autres. »														
		Suivi des recommandations de la mission de la maitrise des charges directes														
		Suivi des recommandations de la mission du processus de gestion des revenus (hébergement)														
		Suivi des recommandations de la mission du processus gestion de maintenance préventif et curatif														
		Suivi des recommandations de la mission du processus de gestion de la trésorerie														
		Suivi des recommandations de la mission du processus de gestion des immobilisations et des stocks														
		SOUS-TOTAL 3														

Scanned by TapScanner

GROUPE
HÔTELLERIE, TOURISME & THERMALISME
مجمع فندقة، سياحة وحمامات معدنية
مؤسسة التسيير السياحي بسكرة
EPE / EGT BISKRA
مؤسسة عمومية إقتصادية شركة أسهم برأسمال 835.400.000 دج

المحرق رقم -02-

DIRECTION GENERALE **Biskra le : ..**
REF : /BOG/2xx

A Messieurs les directeurs des unités :

Objet : Audit interne

*Dans le cadre de l'exécution du programme d'audit au titre de l'exercice 20xx, une mission xxxxxxest prévue à partir du **xxxxxx**, elle est appelée à faire une évaluation des activités des unités.*

A cet effet, cette mission sera menée par la commission d'audit de l'entreprise et sera exécutée conformément au plan ci-joint en annexe ;

Pour ce faire, nous vous demandons de prendre les mesures nécessaires pour le bon déroulement de cette mission et de mettre à la disposition des membres de la commission d'audit l'ensemble des documents sollicités.

Veuillez agréer, Messieurs les directeurs, l'expression de nos meilleures salutations.

LE DIRECTEUR GENERAL

X

Adresse : EGT BISKRA BP 28 Star Melouk Biskra 07005 -
Tél.: 213 (0) 33 65 86 96 / 213 (0) 33 65 87 01 - Fax: 213 (0) 33 65 86 99
Email : egt-biskra@entrprises-dz.com info@sahara-hotels.com
www.sahara-hotels.com

Scanned by TapScanner

Unité:ziban	PROGRAMME D'AUDIT 2. ACHATS FOURNISSEUR ET STOCKS. 2.1 STOCKS ÉCONOMAT ET MATERIEL :	Code : AFS
		Folio : 1 / 2
Exercice : 2016	Auditeur :	Date : 09/10/2016

-03- الملحق رقم

Réf.	Nature des travaux à faire	Étendue des Travaux	Oui	Non
1.	**A- Les COMMANDES :** Le besoin d'achat est-il traduit par : ▪ Établissement d'une liste des achats par le cuisinier pour les produits périssables ? ▪ Établissement d'une demande d'achat pour le service demandeur pour les autres produits ? ▪ Les achat du marché du jour (denrées périssable, de denrées alimentaire, boissons, droguerie et autre fournitures d'exploitation l'obtention des meilleurs offres par 03 factures pro format au minimum.(une attention particulière doit être donnée aux produits d'accueil) ? ▪ Les demandes d'achat doivent-ils transiter par le service économat qui établit les commandes pré numérotée ? ▪ Ces commandes doivent-elles être approuvées par des personnes ayant autorité pour cela L'Économe, le contrôleur et le directeur de l'unité ? ▪ Les demandes d'achat établit par les demandeurs doivent-ils être numérotées pour s'assurer que toutes les demandes soient honorées ? Pour certains produits qui nécessitent un label, l'établissement recours –t-il à des fournisseurs agrées c'est le cas du vin, whiskies ? ▪ le contrôle des prix des produits pratiqués sont-elles prévues pour s'assurer que les conditions d'achat sont les meilleures ? ▪ Les commandes sont-elles classées dans un chrono séquentiel et régulièrement suivies ?	Entretiens de corroboration (test sur l'application des procédures Procédure passation des marches et des achats) Examen de documents.		
2.	**B-RÉCEPTION DES COMMANDES :** ▪ Pour les achats de produits périssables frais (légumes, viandes, …), le receveur (réceptionniste) s'assure-t-il qu'il existe un bon de commande pour toute réception et que cette réception correspond au bon de commande en terme de quantité (ou poids), prix et date de livraison ? Pour ces produits, le chef cuisinier, l'économe et le contrôleur ont-ils présent et contrôlent la qualité ? ▪ La liasse bon de commande, bon de livraison est-elle ensuite remise au contrôleur ? ▪ Pour les achats de produits économat, le receveur compare –t-il les produits reçus aux bons de commande pour s'assurer que la quantité et le prix sont conformes à la commande ? ▪ Pour les autres achats (frais généraux), les personnes réceptionnant le bien procèdent-ils à un contrôle d'adéquation entre la commande et la réception, ou			

Scanned by TapScanner

3.	vérifient-ils que la prestation fournie est correcte ? ▪ Une procédure est-elle mise en place par l'hôtel afin d'éviter que des livraisons litigieuses ou non conformes (marchandise abîmée, date de péremption dépassée, différence de prix, qualité médiocre) soient acceptées ou réglées à tort ? ▪ Les bons de réception sont-ils classés dans un chrono séquentiel ? ▪ Le rapprochement "bons de commande pré numérotés / demandes d'achats prénumérotés / bons de réception pré numérotés" est-il effectué régulièrement ? **C-Enregistrement:** ▪ Les mouvements d'entrée et de sortie de stock sont-ils enregistrés de façon journalière ? si oui ▪ Vérifie le tenu des documents suivants : ▪ Registre entrée /sortie à jour. ▪ Fiche de stock à jours. Si non demander explication			
4.	▪ Suivi numérique des documents suivants : - Demandes d'achat (liste des achats) - bons de commandes, - bons de réception, ▪ Le service contrôle vise-t-il tous les bons de sortie (prélèvement) des produits de l'économat ? ▪ Effectue-t-il un suivi des consommations journalières pour la boisson et la nourriture et donne des explications en cas de forte ou de faible consommation ? . **D-Vérification des comptes (sondages croisés)** **a)**-Factures sélectionnées à partir des comptes fournisseurs : Il y a lieu de vérifier : les dates, les noms des fournisseurs, le montant TTC, TVA, désignation des marchandises, les quantités, les prix unitaires. Remonter aux bons d'entrée en stock et aux fiches de stock. pour chaque document examiné, Verifier que les procédures sont bien appliquées et que les différents documents correspondent entre eux. **b)**-Factures sélectionnées à partir des fiches de stock : Remonter aux BR, BC,. Pour chaque document examiné, Verifier que les procédures sont bien appliquées et que les différents documents correspondent entre eux.			

Scanned by TapScanner

-04- مؤجلة

Identification des risques liés à la fonction trésorerie

Fonctions	Risques encourus
Budgétisation	- Méconnaissance des objectifs spécifiques; - Non élaboration du budget; - Des informations relatives aux prévisions inexactes, non mise à jour, non disponibles; - Absence de lien entre le budget de trésorerie et les autres budgets; - Le suivi imparfaitement assuré ou non assuré du budget
Encaissements	- Les détournements par manipulation des comptes de recettes; - Des erreurs ou omissions dans l'enregistrement des recettes; - Des malversations ou fraudes; - Difficultés d'assurer un contrôle correct des encaisses; - Difficultés d'exercer un contrôle séquentiel des espèces de caisse; - Existences de bons de Caisse non régularisés correspondant à des prêts déguisés ;
Décaissements	- Détournement par malversation des comptes de paiements; - Erreurs ou omissions dans l'enregistrement des dépenses; - Malversation ou fraude; - Existence de bons de caisses non régularisés correspondant à des prêts déguisés
Contrôle des avoirs en caisse et en banque	- Risque de détournements de caisse non détectés; - Non détection d'écarts de caisse; - Non justification des soldes de caisse; - Lourdeur et perte d'efficacité de la gestion de la caisse; - Risque de collusion entre les responsables des caisses et les contrôleurs; - Risque de détournements d'avoirs en banque et de falsification des états de rapprochement bancaire ; - Risque de maintien dans les états de rapprochement bancaire des montants significatifs en suspens au détriment de la trésorerie de l'entreprise.
Comptabilisation des mouvements de trésorerie	- Non exhaustivité des enregistrements; - Risque financiers ; - Risque de non détection d'une erreur de banque ou d'un détournement de fonds; - Risque de réserves ou de non certifications des comptes par un commissaire aux comptes ; - Risque de détournements résultant de cumul de fonction de tenue de journaux de caisse avec celle de tenue de caisse.
Suivi des comptes de liaison	- Risque de détournement des montants retirés de la caisse ou de la banque pour alimenter théoriquement d'autres comptes de trésorerie; - Risque de falsification des comptes de virements par les auteurs du détournement.
Gestion de comptes bancaires	- Erreur d'équilibrage qui consiste à laisser en même temps des soldes débiteurs sur certaines banques et des soldes créditeurs non rémunérés sur d'autres banques; - Erreur de sous mobilisation qui consiste à laisser tous les comptes débiteurs, ce qui génère des frais financiers; - Erreur sur mobilisation qui est relative au défaut de paiement ce qui prive l'entreprise à des produits financiers ; - Augmentation non maîtrisée des frais financiers; - Difficulté de contrôle des conditions bancaires

Scanned by TapScanner

GROUPE ITH
مجمع فندقة، سياحة وحمامات معدنية
HÔTELLERIE, TOURISME & THERMALISME
مؤسسة التسيير السياحي بسكرة
EPE / EGT BISKRA
مؤسسة عمومية إقتصادية شركة اسهم برأسمال 835.400.000 دج

-05- المحقق رقم

DIRECTION GENERALE
REF : /BOG/ 20xx

Biskra, le :

A MONSIEUR LE DIRECTEUR
DU xxxxxxxxxxxxxxx

Objet : *Rapport ~~provisoire~~ de la mission d'audit.*

Suite au passage de la mission d'audit de la Direction Générale au sein de votre unité, des constats tant négatifs que positifs ont été relevés au niveau des structures de l'établissement.

Dans ce cadre, il s'agit, entre autres :

I)-SERVICE COMPTABILITE
Tresoreire,
Constat 1.....
Constat 2.....
...

II)- STOCK ECONOMAT ET POINT DE VENTE

Constat 1.....
Constat 2.....

III)-PERSONNEL ET PAIE:

Constat 1.....
Constat 2.....

A cet effet, il vous est demandé de prendre, dès réception, les dispositions pratiques à l'effet de procéder aux correctifs nécessaires. Un rapport circonstancié doit nous parvenir sous huitaine, quant aux décisions qui ont été prises, ainsi qu'à la prise en charge et le traitement des quelques points soulevés par la mission de l'audit interne.

LE DIRECTEUR GENERAL

Adresse : EGT BISKRA BP 28 Star Melouk Biskra 07005 -
Tél.: 213 (0) 33 65 86 96 / 213 (0) 33 65 87 01 - Fax: 213 (0) 33 65 86 99
Email : egt-biskra@entrprises-dz.com info@sahara-hotels.com
www.sahara-hotels.com

Scanned by TapScanner

المحفوظة رقم -06-

DIRECTION GENERALE
CELLULE AUDIT

RAPPORT D'AUDIT

EXERCICE 20xx

Février 20xxx

Scanned by TapScanner

1-INTRODUCTION :

Dans le cadre de la réalisation du programme annuel assigné à la cellule d'audit au titre de l'exercice 201x, deux missions ont été effectuées ; la première mission du **13/05/201x** au **08/06/201x** et la deuxième du **19/11/201x** au **22/12/201x** au niveau des unités composant le patrimoine de l'E.G.T.BISKRA , par les membres de la cellule, en l'occurrence :

- **Mr M S : Responsable de la cellule d'audit.**
- **Mr H. L : Sous directeur des finances.**

2- L'OBJECTIF D'AUDIT

- L'objectif de la première mission était principalement d'évaluer si les contrôles internes sont généralement suffisants et s'ils fonctionnent bien. Le champ de cet audit comprenait les trois activités facturation- comptabilisation- recouvrement.
- La deuxième Les missions ont pour objectif d'évaluer l'adéquation de la conception et le fonctionnement effectif des contrôles mis en place pour maitriser les risques liés au chiffre d'affaire denrées et boisson.

3- PLAN D'AUDIT :

Les travaux de vérification se sont articulés sur l'examen des points suivants :

I- EVALUATION DE L'ACTIVITE FACTURATION ET RECOUVREMENT :

- Application des procédures et instructions.
- La tenue des différents documents et registres.

II- GESTION DES CREANCES

- L'examen des dossiers client, et les documents justificatifs
- La vérification des enregistrements comptables..
- L'analyse des soldes des comptes de créances rapportant au grand livre et aux journaux correspondants.

III- EVALUATION DE L'ACTIVITE CONTRÔLE DE GESTION ET LE DEGRE DE MAITRISE DES COUTS MATIERES :

la maîtrise de leurs coûts par

- l'analyse des recettes.
- Application des procédures et instructions (de prélèvement, de distribution, de transformation, de service et de facturation de la nourriture et de la boisson dans les différentes activités).

Scanned by TapScanner

- Contrôler des flux de marchandises nourriture et boissons par aux rapport standards de production et de stockage.
- Calculer, contrôler et analyser les coûts Denrées et Boissons

IV- STOCKS ECONOMAT ET POINT DE VENTES.

- Les inventaires physiques.
- La tenue des différents documents et registres

V- TRESORERIE

Pour la vérification des comptes trésoreries, nous avons procédé un contrôle par mois des opérations comptabilisées durant les six mois de l'exercice xxx :

- Pointage des recettes journalières.
- A la vérification des pièces justificatives du journal de dépenses.
- Au contrôle des rapprochements bancaires.

VI- GESTION DE PERSONNEL ET PAIE :

L'audit de cette structure a permis de vérifier les points suivants :

- La tenue des dossiers du personnel.
- La vérification des différents éléments de paie et les pièces justificatives.

Au cours des travaux opérés, nous avons procédé à l'examen du système de contrôle interne et des écritures comptables suivant les normes d'audit généralement admises, celui-ci a porté sur la conformité et la régularité du fonctionnement de ces activités par rapport à la législation, la réglementation en vigueur et aux procédures existantes au niveau de l'entreprise.

Le contrôle par sondage de certaines activités , les testes d'existence et/ou d'application des procédures et d'autres outils d'audit utilisés nous a permis d'évaluer la fiabilité des enregistrements comptables et les informations contenus dans les différents documents , cependant il ne met pas nécessairement en évidence toutes les anomalies qu'une étude exhaustive pourrait éventuellement révéler, il a permis cependant de déceler un certain nombre de points nécessitant des améliorations.

A l'issue des travaux effectués, les observations et recommandations ont été formulées et portées à la connaissance des responsables concernés.

Globalement, celles-ci se résument comme suite :

Scanned by TapScanner

1)- 1.Évaluation de l'activité facturation et recouvrement

a)-Application des Procédures:

Le contrôle du respect des procédures de travail de différent service a ce niveau ne peut se faire sans l'existence d'un manuel de procédure qui doit indiquer aux différents intervenant dans le processus (vente et client) la démarche suivre pour le travail a réaliser et en fonction des différents opération a savoir.

- Condition d'Acception de client
- Autorisation d'octroyé un crédit
- Le plafonnement du crédit accepté
- Le surcuit des documents,
- La différente tache à effectué avant la facturation.
- La Facturation.
- La comptabilisation.
- Le Recouvrement.

b)-Description des procédures existantes.

La prise en charge de ces opérations se fait actuellement a l'initiative de la personne chargé de facturation et recouvrement et en fonction de l'apprentissage transmis, en fait cette situation se complique dans la mesure où certain responsable ont quitté l'entreprise sans avoir le temps de transmettre à leur remplaçant l'expérience acquis, Le cas de l'hôtel [redacted]

Dans la plus part des unités cette activité est confié au cassier qui dépend du chef service comptabilité, sauf à l'unité [redacted], cette fonction est assurée par une personne indépendante de la comptabilité ce qui nous donne à marquer un point positif dans le dispositif de contrôle interne de l'unité.

L'opération d'informatisation des fronts office à été généralisé au niveau de toutes les unités l'objectif de l'entreprise qui vise à l'amélioration des system existant et d'éviter les risques d'erreurs liées aux opérations manuelles.

c)- Remarques et constats généraux :

- La survenance fréquente des pannes au niveau du logiciel Front office (DESK) cette remarque est constatée au niveau de toutes les unités,
- Le logiciel était à l'arrêt lors de notre passage à l'unité [redacted] de puis un mois et à l'unité [redacted] depuis plusieurs mois.
- Des erreurs observées sur quelques états émis du logiciel, Erreur sur les totaux des factures, sur les états consolidé des débiteurs, et aussi sur les F29 , ces défailles rendre la base de contrôle peu fiable voire impossible.
- Le paramétrage du logiciel pour le calcule des remise se fait sur l'hébergement uniquement ce qui oblige les unités à refaire manuellement les factures réception.
- Les factures ne sont pas toujours établies quotidiennement ce qui retarde leurs transmission aux clients.
- Le contrôle des recettes n'est fait qu'au niveau de la recette comptant les débiteurs ne sont pas suivis par le contrôleur de gestion.
- Les relances client ne sont pas effectuées de manière systématique.

[redacted]

Scanned by TapScanner

2-Évaluation du système de contrôle interne denrées et boisson :

a)-Les contrôles mis en place pour les recettes Restaurant :

Il se fait grâce à la main courante restaurant mais ce contrôle reste théorique, car son objectif est de déterminer si tous les bons de commande établis par les restaurateurs ont fait l'objet d'une facturation.

La procédure de contrôle appliquée:

- Récupérer la main courante qui doit contenir les doubles de bons de commande (bon parangon), le double de la récapitulation et les souches de factures (le facturier).
- Récupérer les originaux des bons paragons auprès de la cuisine et la cave du jour.
- Reconstituer ce bon en mettant chaque original sur son double.
- Les bons de la cave du jour, seront utilisés pour le contrôle de la cave du jour.
- Pointer chaque bon de commande avec la Main Courante Restaurant.
- Vérifier que chaque table a une facture.
- Pointer chaque facture avec le double de la récapitulation.

b)- Les contrôles mis en place pour la consommation des matières premières (Denrées stockable, périssable et boissons) :

1- Il se fait par le contrôleur de gestion grâce au suivi de prélèvement de différents points de ventes mais ce contrôle reste théorique, car son objectif est de déterminer la consommation global de chaque service, aussi le ratio denrée est calculé chaque fin de mois par rapport a la recette du point de vente. Le contrôle réel ne pourra se faire qu'au niveau de la cuisine.
2- les points de ventes sont dotés d'un stock fixe renouvelable tous les matins. Les responsables doivent donc faire un bon de prélèvement représentant les « vendus » de la veille.
3- Le contrôleur opérera de la même manière que pour le contrôle des denrées avec en plus une feuille récapitulative de toutes les boissons qui ont été servies. Il devra alors confronter cette feuille récapitulative avec les bons de prélèvement faits par les responsables de chaque point de ventes.
4- Un inventaire mensuel de stock est effectué par le contrôleur de gestion.

c)-Faiblesses des contrôles constatés :

1- L'analyse des recettes restaurant par rapport aux couts de chaque menus produit n'est pas instaurée, ce qui ne permet pas l'explication de ratio mensuel denrées et ne permet pas à localiser la source des surconsommations ou de mauvais ratio cela est due aux.

- Non application des standards de production ; grammage, portionnage…. (Cuisine, PDJ, Pâtisserie)
- Absence d'outil de contrôle (fiche technique, de chaque produit vendus).
- Manque de suivi. qualitative et quantitative des ventes en restaurant.(analyse des statistiques vente en volume par produits vendus journalier et mensuel.)
- Absence de procédure de calcule des prix de revient et la politique de fixation des prix de vente ce qui ne permet pas de faire les analyses de rentabilité dans le cas des promotions ou des devis pour la clientèle.

2[redacted] sont les points de vente les plus difficiles à contrôler. Quelque soit le procédé utilisé, aucun n'est vraiment sur. Le seul qui puisse donner de bons résultats est le contrôle inopiné (à l'improviste).

Scanned by TapScanner

3. REMARQUES ET CONSTATS PAR UNITES :

[redacted]

N°	STRUCTURE	OBSERVATIONS
01	***I)- STOCK ECONOMAT ET POINT DE VENTE*** *Un écart positif de [redacted] DA ([redacted] articles de Jus N'Gaous TPK en stock).* *Un écart négatif de [redacted] DA au niveau de la cafeteria I.* *Un écart négatif de [redacted] DA au niveau de la cafeteria II.*	Lettre de réponse du [redacted] ref :28/DCTHS/[redacted] La situation à été régularisée
02	***II)-PERSONNEL ET PAIE:*** *La vérification par sondage de quelques dossiers fait ressortir les remarques suivantes :* ➢ *Certains dossiers du personnel demeurent incomplets et sont à réactualiser, (non activité du conjoint, l'attestation de résidence ....).*	La situation à été régularisée
	➢ *Les décisions de l'avancement à l'ancienneté ne sont pas établies au jour de notre passage.*	La situation en cour de régularisation

UNITE HOTEL [redacted]

N°	STRUCTURE	OBSERVATIONS
01	***II)-PERSONNEL ET PAIE:*** ➢ *Certains documents périodiques constituant la base d'attribution du salaire unique et à l'indemnité de transport ne sont pas à jour, (ex ; non activité du conjoint ; l'attestation de résidence, ...).*	Lettre de réponse du [redacted] ref :06/DU/H[redacted] La situation à été régularisée, quand aux contrôles d'attribution et de renouvèlement de ces documents périodiques et d'après la réponse de l'unité ; une ambigüité dans l'interprétation de l'article 90 de la convention collective est manifesté par le chargé de personnel.
	➢ *un retard est constaté dans l'avancement systématique de l'ancienneté pour quelques travailleurs, (conformément à l'article 70 de la convention collective).*	La situation à été régularisée sur la paie du moi de décembre [redacted]
	➢ *le jour de notre passage, les décisions relatives à la dernière revalorisation des indemnités spécifiques modifiées par l'avenant N°09 de la convention collective n'ont pas encore été établies.*	La situation à été régularisée

Scanned by TapScanner

Groupe ITH
مجمع فنادق، سياحة وحمامات معدنية
HÔTELLERIE, TOURISME & THERMALISME
مؤسسة التسيير السياحي بسكرة
EPE / EGT BISKRA
مؤسسة عمومية إقتصادية شركة اسهم برأسمال 835.400.000 دج

-02- الملحق رقم

DIRECTION GENERALE ***Biskra le : ..***
REF : /BOG/2xx

A Messieurs les directeurs des unités :

Objet : Audit interne

*Dans le cadre de l'exécution du programme d'audit au titre de l'exercice 20xx, une mission xxxxxxest prévue à partir du **xxxxxx**, elle est appelée à faire une évaluation des activités des unités.*

A cet effet, cette mission sera menée par la commission d'audit de l'entreprise et sera exécutée conformément au plan ci-joint en annexe ;

Pour ce faire, nous vous demandons de prendre les mesures nécessaires pour le bon déroulement de cette mission et de mettre à la disposition des membres de la commission d'audit l'ensemble des documents sollicités.

Veuillez agréer, Messieurs les directeurs, l'expression de nos meilleures salutations.

LE DIRECTEUR GENERAL

X

Adresse : EGT BISKRA BP 28 Star Melouk Biskra 07005 -
Tél.: 213 (0) 33 65 86 96 / 213 (0) 33 65 87 01 - Fax: 213 (0) 33 65 86 99
Email : egt-biskra@entrprises-dz.com info@sahara-hotels.com
www.sahara-hotels.com

Scanned by TapScanner

UNITE HOTEL [redacted]

N°	STRUCTURE	OBSERVATIONS
01	[redacted]	[redacted]

UNITE HOTEL [redacted]

N°	STRUCTURE	OBSERVATIONS
01	***I)-SERVICE COMPTABILITE***	Lettre de réponse du 09/[redacted] ref :235DIR[redacted]
	➢ *Chèques remis à la banque non encaissés :* *Deux chèques remis à l'encaissement* [redacted], *ne sont pas encore encaissés, par la banque et aucune procédure de réclamation n'a été engagée par l'unité.* *Cheque n°25[redacted]39 : Client* [redacted] *d'un montant de* [redacted] *DA* *Cheque n°2285035: Client* [redacted] *d'un montant de* [redacted] *DA.*	La situation en cour de régularisation
	➢ *Dépassement du seuil autorisé dans la consommation* [redacted] *contrat de* [redacted].	La situation à été régularisée
	➢ *Des vices de forme sont constatés dans quelques factures réglées (absence de service fait, absence de visa de contrôle de gestion, , absence des dates).*	La situation à été régularisée
02	***II)-PERSONNEL ET PAIE:***	
	La vérification par sondage de quelques dossiers fait ressortir les remarques suivantes : [redacted]	La remarque est prise en charge. La procédure est prise en considération.
	➢ *La rupture de deux jours qui sépare chaque contrat d'un autre n'est pas matérialisée par un solde de tout compte dont doit bénéficier le travailleur contractuel (ex ;* [redacted] *commis de réception).*	La remarque est prise en charge.
	➢ *Des supports paie peu fiables (des ratures et des surcharges sur quelques feuilles de pointage).*	
	➢ *Certains agents sont pointés en congé de récupération sans titre de* [redacted]	
	➢ *Attribution de l'indemnité de transport pour certains agents sans décision administrative* [redacted]	La remarque est prise en charge.
	➢ *Erreur de calcule de L'IEP pour quelques agents, et*	

Scanned by TapScanner

	l'absence de décision d'avancement pour d'autres [redacted] ➢ *Des contrats de travail avec des dates erronées.* [redacted] *1er cas : Un contrat d'une durée de 03 mois,* [redacted] [redacted] *2eme : Un contrat d'une durée d'un 01 mois* [redacted] - *……etc*	

UNITE HOTEL LOUSS

N°	STRUCTURE	OBSERVATIONS
01	***SERVICE COMPTABILITE :*** ➢ ***Banque recette*** *: Chèques remis à la banque non encore encaissés :* - *un cheque remis à l'encaissement* [redacted] *n'a pas encore été encaissé, et aucune procédure de réclamation n'a été engagée par l'unité. « Cheque n°0903091 : Client TRAPEGIT d'un montant de* [redacted] *DA ».*	Lettre de réponse du 23[redacted] ref :BO[redacted] La situation en cour de régularisation
	- *Retour d'un chèque impayé sans aucun motif ; « le montant du chèque* [redacted] *, ce chèque est resté au niveau de l'hôtel sans aucune suite.*	La situation en cour de régularisation
	➢ ***Banque dépenses*** *:* - *manque de deux chèques sous les numéros de série suivants : N°750*[redacted] *et n°7500*[redacted] *et aucune justification n'a été donnée.* [redacted] - *Constations de la charge TAP sur le chiffre d'affaires encaissé eu lieu du chiffre d'affaire réalisé (non respect du principe de rattachement des charges à l'exercice concerné).* [redacted]	La situation en cour de régularisation

Scanned by TapScanner

4. RECOMANDATIONS ET SUGGESTION:

Les travaux réalisés, ont permis de formuler les recommandations suivantes :

Procédures :

- Faire actualiser les procédures actuelles de facturation et de recouvrement et de formaliser les bon pratique exister dans certaine unité et leur généraliser aux concernés.
- Les remise accordé au client non conventionné doit faire l'objet d'autorisation documenté et signé par le directeur de l'unité jointé à la facture du client concerné,

Logiciel d'exploitation ;

- Des faiblesses constatées dans la maîtrise [redacted] doivent conduire l'unité à une vigilance accrue et à mettre en place des contrôles plus importants par ;
- Le contrôle permanant et journalier des donnes issue du logiciel en rapprochant les donné d'entrée et de les donnée Sortant peuvent être aidé à minimiser les faiblisse du logiciel.

.

Le classement des dossiers client :

Les documents relatifs au suivi des créances doivent être soigneusement rangé et classé dans des chemises ou boite archive selon le volume en assurant l'existence de tous les documents nécessaire aux suivis de la créance :

- Copie Convention ou contrat
- bon de commande, en exigeant le client de bien clarifier la nature de prestation demandé.
- facture avec les documents support justifiant la consommation de la prestation consommé (facture réception, facture restaurant, etc.…),
- bordereau d'envoi avec accusé de réception daté et signé par le client ou le cas échéant la lettre recommandée envoyé par la poste.
- toutes les correspondances envoyées ou reçues du client (les lettres de relance, les lettres de réclamation client..),
- Une fiche de suivi de solde client.
- Les dossiers doit être actualisé chaque fois est nécessaire et chaque facture faisant l'objet de règlement doit être retirée du dossier..

Le contrôle des couts denrées et boisson

Vu l'importance de la matière d'œuvre dans le coût global en restauration plus de 60% du prix de vente il est fondamental de mettre en place un système rigoureux de suivi et de maitrise des couts.

Il faut que le circuit de la matière soit suivi de manière à ce que la consommation soit la plus rationalisée et la plus standardisée possible. La mise en place des standards de production est indispensable pour notamment :

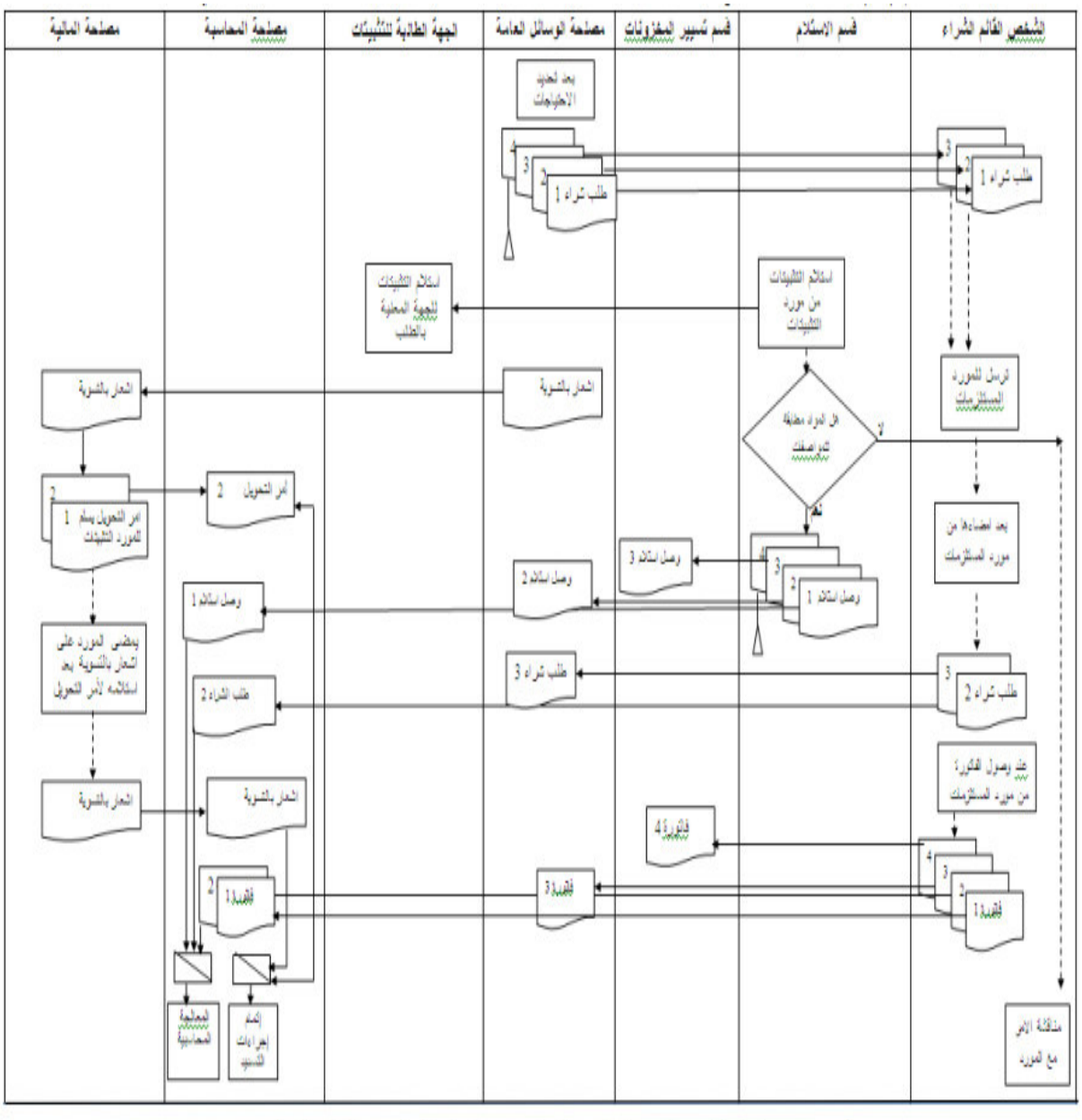
[redacted]

- Valoriser les transferts de produits élaborés (gratuité, offerts,….)

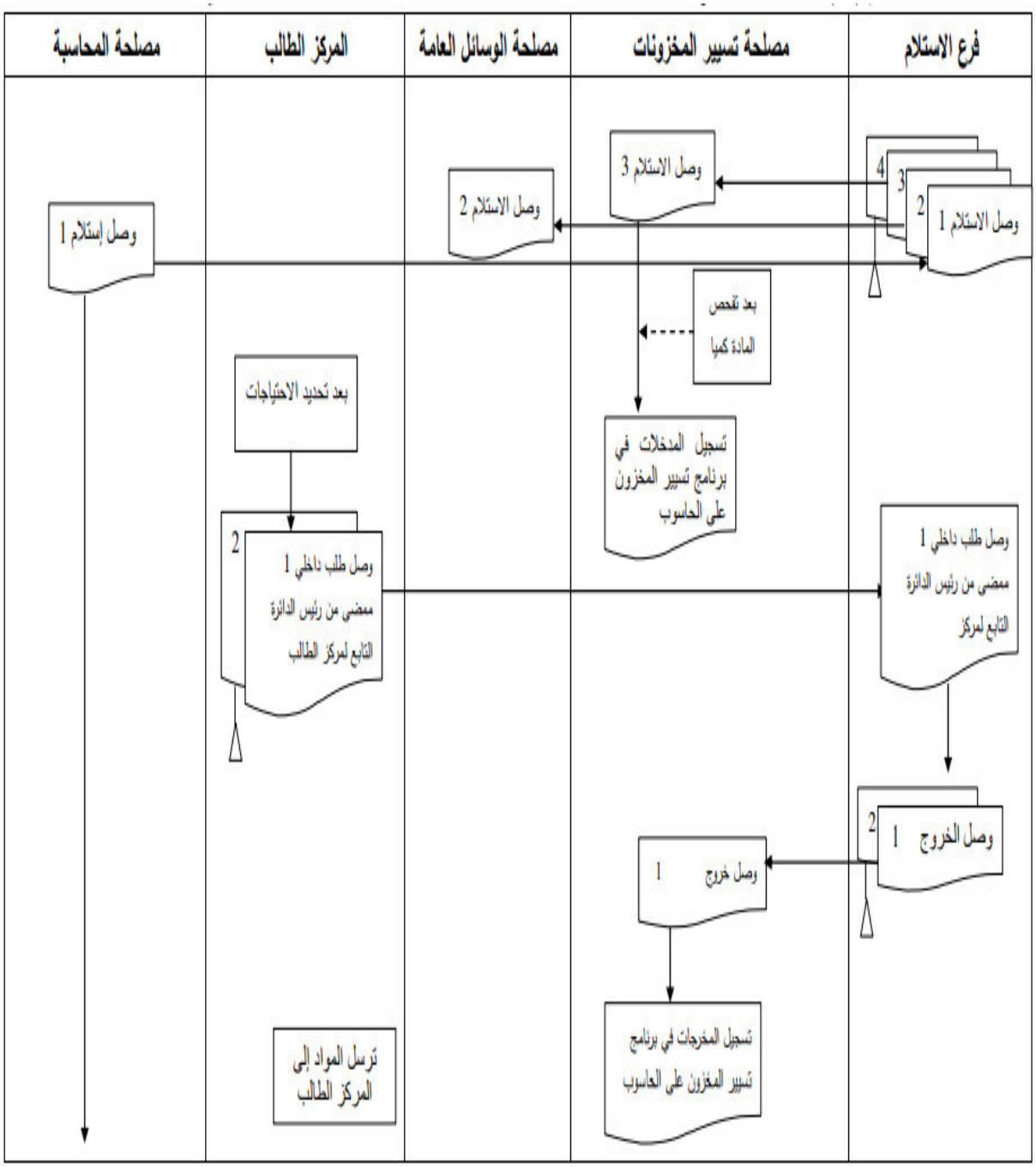
Scanned by TapScanner

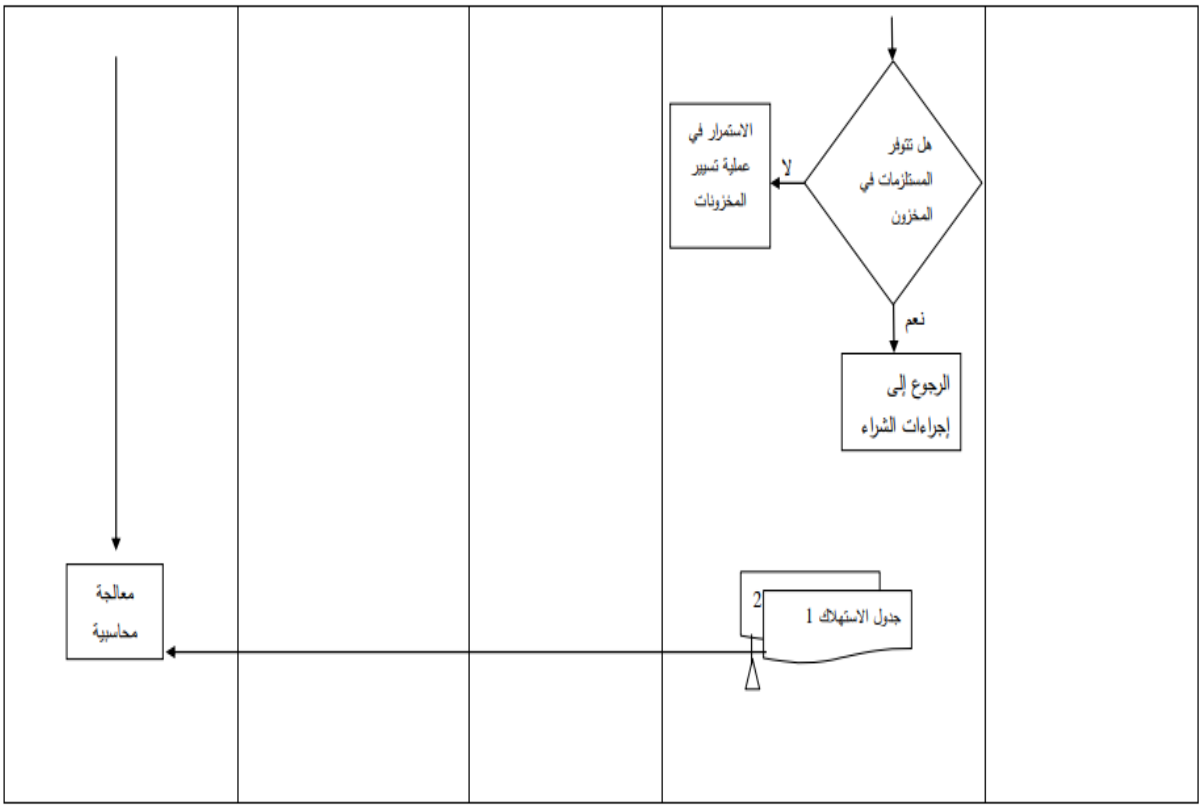
الملحق رقم (07): خرائط التدفقات لإجراءات الرقابة الداخلية

1/ خريطة تدفق لإجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الشراء

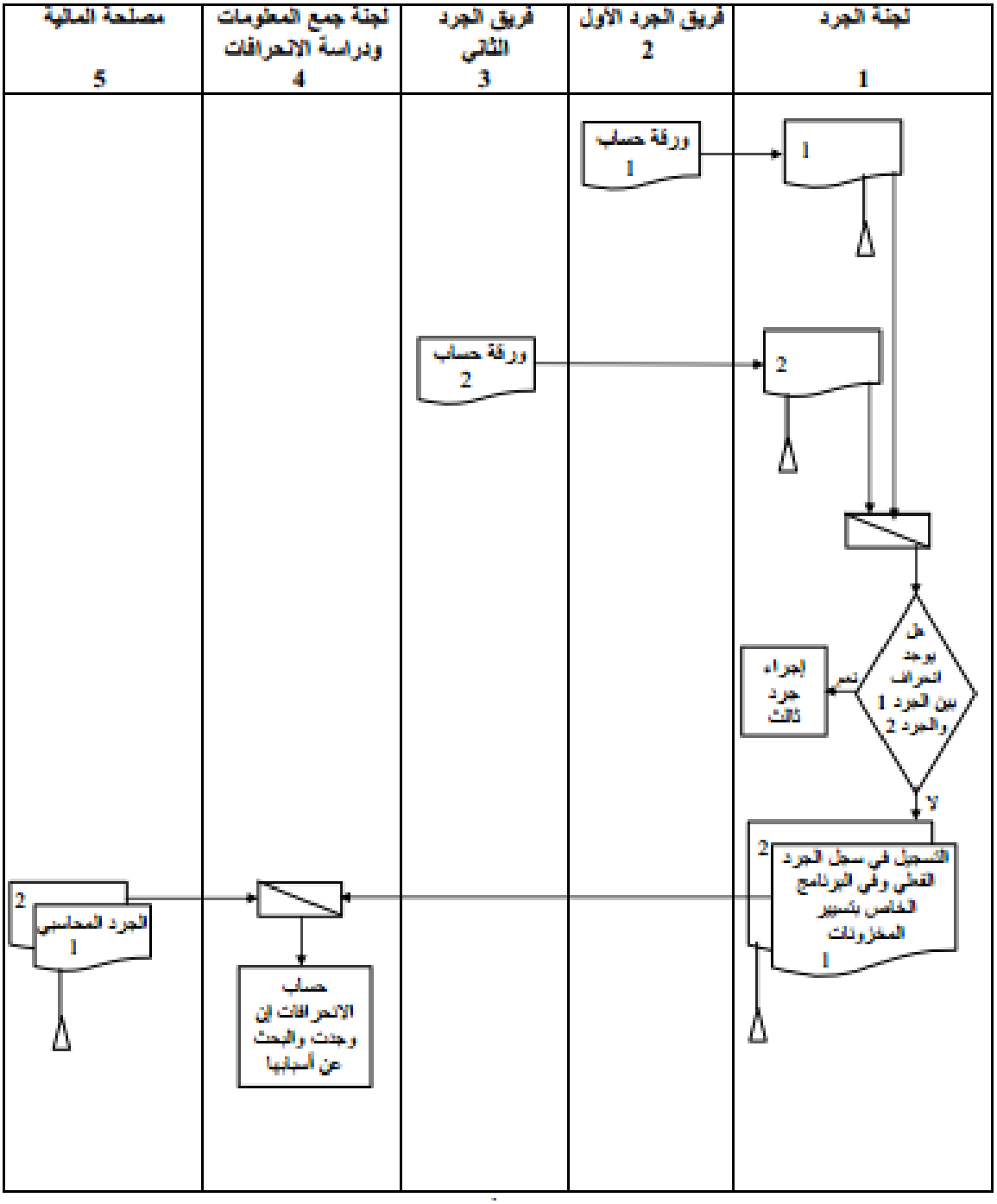


2/ خريطة تدفق لإجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات




هل تتوفر
المستلزمات في
المخزون
لا
الاستمرار في
عملية تسيير
المخزونات
نعم
الرجوع إلى
إجراءات الشراء
2
جدول الاستهلاك 1
معالجة
محاسبية

3/ خريطة تدفق إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد



Bon de Commande

Commande N2

Mode d'Expédition

Prix Total

SOUF
OUED

BON DE RECEPTION

Nº 7490

☐ 09-ج-3261

☐

☐

ETABLISSEMENT : Ferdi Nadjia

MAGASIN Nº :

A : Hotellerie SOUF

ITITE NDEE	UNITE	DESIGNATION	PRIX UNITAIRE	QUANTITE LIVREE	PRIX TOTAL	OBSERVATIO
		Tenue CH-Cui T 2	5650,00	02	11300,00	
		" Cuisine V42P48	4600,00	02	9200,00	
		" " V50 P50	4600,00	02	9200,00	
		" " V52P52	4600,00	02	9200,00	
		" Patisserie V44P34	4600,00	02	9200,00	
		Sabo Cuisine Poi 43	1520,00	05	7600,00	
		TOK Cuisine	800,00	12	9600,00	
		Tenue Plongeur V42P42	4600,00	01	4600,00	
		Sabo Cuisine Poi 42	1520,00	01	1520,00	
		Serviette Table Blanc	380,00	200	76000,00	
		" " Bleue	380,00	100	38000,00	
		" " Jaune	380,00	100	38000,00	
		Porte Papier hygenique	1000,00	180	180000,00	
		Porte Serviette	2300,00	40	92000,00	
					415420,00	

hot et Visa
xploitation :

RECEPTION EFFECTUEE LE

.....

à.....heures

Commandée le.....

à..... heures

Certifié exactes les quantités ci-dessus d

VISAS

Le Livreur

Le Réception

SALEM BA

Scanned by TapScanner

Rapport Journalier des ventes des Denrées et Boissons
Téléphone et Blanchisserie

OTEL Aouf Date 05.10 Année 2016

	Denrées	Boissons	Crédit	Comptant	TOTAL
Restaurant	3376587	725280	2899063	1202804	4101867
Petit déjeuner	3675000	840000	4515000		4515000
Bar		700934		700934	700934
Service d'étage		503734	503734		503739
Banquets		1356075		1356075	1356075
Total	7051587	4106343	7917797	3259833	11177630
TéléPhone					
Blanchisserie	1971934				

Taux d'occup : 86,52 %

Comptable

TJ = 37445376.
TG = 150109429.
#247
PM = 99

مؤسسة التسيير حي بسكرة
مصلحة الاستقبال
فندق سوف الوادي

-10- المحقق رقم

SOCIETE DE GESTION DES PARTICIPATIONS DE L'ETAT "TOURISTIQUE ET HOTELLERIE".GESTOUR

شركة مساهمات الدولة "فندقة وسياحة". جستور

ENTREPRISE DE GESTION TOURISTIQUE DE BISKRA

مؤسسة التسيير السياحي - بسكرة

S.P.A AU CAPITAL DE 835 400.000 DA

HOTEL LES ZIBAN ☆ ☆ ☆ فندق الزيبان

الملحق رقم -11-

R.C: 99B0242243
Id.fiscal: 097307010016741
N.I.S: 098323010003256
Art.impos: 07010137169
BEA 00200056560566173174

Imprimé le 23/03/2015 11:04:35

Duplicata

Facture N° 614511

Du 20/02/2014

N° Dossier :	31471
Date et heure arrivée :	17/02/2014 18:26:51
Date départ:	20/02/2014
N° Chambre :	101
Pax	30
Nbre chambres	0
Paiement	Terme

Doit

FAC SCE HUMAINS ET SOCIALE

Désignation	Nombre	Prix U.T	TVA	Montant TTC	Montant HT
HEBERGEMENT VIP	72	5 641,00 DA	7	406 152,00 DA	379 581,31 DA
HEBERGEMENT VIP	12	6 431,00 DA	7	154 344,00 DA	144 246,73 DA
RESTAURATION Diner	77	2 066,49 DA	7	159 120,00 DA	148 710,28 DA
RESTAURATION Diner	2	2 085,00 DA	7	4 170,00 DA	3 897,20 DA

Remise	0,00 DA
Total HT	604 312,15 DA
Total TVA	42 301,85 DA
Taxe de séjour	19 200,00 DA
Timbre fiscal	0,00 DA
Total à payer	**665 814,00 DA**

Arretée la présente facture à la somme de :

six cent soixante cinq mille huit cent dix quatre Dinars Algériens et zero Centimes

Recéption

Hôtel Les Ziban
Rue 8 Mars BISKRA 07000 ALGERIE
Tél.: +213 33 53 90 17/ +213 33 53 90 16/ 033 53 90 09
Fax: +213 33 53 90 10 Tél./Fax : 033 53 90 13

فندق الزيبان بسكرة
شارع 8 مارس بسكرة 07000 الجزائر
الهاتف : 033 53 90 09 / + 213 33 53 90 16 / + 213 33 53 90 17
الفاكس: 033 53 90 13 / + 213 33 53 90 10

Scanned by TapScanner

DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS
BISKRA

DIRECTION DES IMPÔTS DE LA WILAYA DE:
BISKRA

INSPECTION DES IMPÔTS
DE SIDI GH'ZEL

RECETTE DES IMPÔTS
DE Centre des impots Biskra

COMMUNE
DE BISKRA

098307010005043 identifiant fiscal
099907024224303 N.I.F
07014111543 ARTICLE D'IMPOSITION

MOIS Avril 2018
TRIMESTRE 200

A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

IMPÔTS ET TAXES PERCUES AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE

DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

La presente declaration doit etre déposé à la recette des impôts dans les vingt premier jours du mois

Mr : *EGT Biskra* DIRECTION GENERALE
(Nom et prenom -raison sociale)
ACTIVITE : *Hotellerie & Thermalisme*
ADRESSE : *B P N°28 Star Melouk Biskra 07005*

nature des impôts	code	opérations imposables	chiffre d'affaire brut	chiffre d'affaire imposable	taux	montant a payer en D.A	
TAP	C1A11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 75 % essence, gasoil,sirgaz				-	
	C1A12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30 %				-	
	C1A13	Affaires sans réfaction			2%	-	
	C1A14	Affaires éxonérées				-	
	C1A15	Recettes professionnelles (Professions libérales)		-		-	
1		TOTAL	-	-		-	1

		Acompte et solde IBS	Détermination des acomptes et du solde de liquidation	montant a payer en D.A	
AP/IBS	E1M10	Acompte Provisionnel			
	E1M10	Solde de liquidation			
2			TOTAL		2

		Categorie soumis au versement forfaitaire	revenue nets imposable	taux	montant a payer en D.A	
VF	C1C10	Traitement, salaire, émoluments, primes, indemnités, rémunérations diverses		1%	-	
	C1C20	Pensions et rentes viagères		2%	-	
3		TOTAL	-		-	3

		Categorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	revenue nets imposable	taux	montant a payer en D.A
IRG/SALAIRE	E1L20	IRG/Traitements salairees, pensions et rentes viagères	1 068 544	barem	241 470
	E1L30	IRG/Revenus des créances, dépots et cautionnements(titre nominatifs)		10%	
	E1L40	IRG/Benefices distribués par les sociétés de capitaux et assimilées		20%	
Autres Retenues	E1L60	IRG/Revenus des bons de caisse anonymes		30%	
à la source I.R.G	E1L80	IRG/Autres retenues à la source	184 500	10%	27 675
	E1M20	IBS/Revenus des entrprises etrangères non installées en algerie(trav.immob)		8%	
Retenues à la source I.B.S	E1M30	IBS/Revenus des entrprises etrangères non installées en algerie(prest servic)		18%	
	E1M40	IBS/Autres retenues à la source			
		TOTAL	1 253 044		269 145 4

-12-(-9) = 3261

Scanned by TapScanner

GROUPE - "H -T- T"
EPE / E.G.T BISKRA
SPA AU CAPITAL DE 835.400.000 DA

CONSOLIDE ENTREPRISE

-13- ﻡﺠﻤﻊ

BILAN ACTIF
ARRETE AU 31/12/2015

U=DA

INTITULE	Note	Montant brut 2014	Amortis/Prov.	Montant Net 2015	Montant Net 2014
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - Goodwill		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles	1	5 764 000,00	2 373 006,66	3 390 993,34	3 326 643,33
Immobilisations corporelles	2		-		
Terrains		598 192 368,80	-	598 192 368,80	598 192 368,80
Bâtiments		814 459 762,03	432 476 653,50	381 983 108,53	400 597 461,06
Autres immobilisations corporelles		999 850 092,72	657 556 300,38	342 293 792,34	368 573 905,48
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours	3	39 819 566,70	-	39 819 566,70	34 172 396,50
Immobilisations financières	4		-		
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances ratt.		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers		628 191 352,33	48 298 972,77	579 892 379,56	507 683 274,08
Impôts différés actif		33 326 514,92	-	33 326 514,92	34 467 932,15
S/TOTAL ACTIFS NON COURANTS		**3 119 603 657,50**	**1 140 704 933,31**	**1 978 898 724,19**	**1 947 013 981,40**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	5	30 489 476,91	-	30 489 476,91	33 035 814,57
		-	-	-	-
Créances et emplois assimilés	6	-	-	-	-
Clients		152 892 342,37	7 939 644,67	144 952 697,70	125 819 078,36
Autres débiteurs		13 321 372,37	-	13 321 372,37	12 312 551,16
Impôts et assimilés		1 934 697,96	-	1 934 697,96	3 546 226,62
Autres créances et emplois assimilés		-	-	-	-
		-	-		-
Disponibilités et assimilés	7		-		
Placements et autres actifs fin. cour.		-	-	-	-
Trésorerie		252 806 914,44	-	252 806 914,44	242 316 496,90
S/TOTAL ACTIF COURANT		**451 444 804,05**	**7 939 644,67**	**443 505 159,38**	**417 030 167,61**
TOTAL GENERAL ACTIF		**3 571 048 461,55**	**1 148 644 577,98**	**2 422 403 883,57**	**2 364 044 149,01**

Scanned by TapScanner

GROUPE - "H -T- T"
SPE / E.G.T BISKRA
SPA AU CAPITAL DE 835.400.000 DA

CONSOLIDE ENTREPRISE

BILAN PASSIF
ARRETE AU 31/12/2015

U=DA

INTITULE	Note	(N) 2015	(N-1) 2014
CAPITAUX PROPRES	8		
Capital émis		835 400 000,00	835 400 000,00
Primes et Réserves		1 059 710 562,23	986 467 572,12
Ecart de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence		-	-
Résultat de l'exercice		160 059 736,50	168 021 673,03
Autres capitaux propres- report à nouveau		-	71 317,08
		-	
S/T CAPITAUX PROPRES		**2 055 170 298,73**	**1 989 960 562,23**
PASSIFS NON COURANTS	9		
Empruts et dettes financières		123 706 596,43	112 329 900,06
Impôts (différés et provisionnés)		2 184 041,66	2 062 333,34
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance		116 946 649,64	121 153 624,46
S/TOTAL PASSIFS NON COURANTS		**242 837 287,73**	**235 545 857,86**
PASSIFS COURANTS	10		
Fournisseurs et comptes rattachés		36 215 166,21	45 782 512,52
Impôts		37 874 854,93	39 747 920,85
Autres dettes		50 306 275,97	52 141 389,24
Trésorerie Passif		-	865 906,31
S/TOTAL PASSIFS COURANTS		**124 396 297,11**	**138 537 728,92**
TOTAL GENERAL PASSIF		**2 422 403 883,57**	**2 364 044 149,01**

Scanned by TapScanner

GROUPE - "H -T- T"
EPE / E.G.T BISKRA
SPA AU CAPITAL DE 835.400.000 DA

COMPTE DE RESULTATS

Période du 01/01/2015 au 31/12/2015

INTITULE	Notes	Montant 2015	Montant 2014
Ventes et produits annexes	11	811 549 710,99	804 347 613,13
Variations stocks produits finis et en cours		-	-
Production immobilisée	12	2 227 506,42	4 367 673,00
Subventions d'exploitation		-	-
PRODUCTION DE L'EXERCICE		**813 777 217,41**	**808 715 286,13**
Achats consommés	13	201 377 638,79	200 007 293,00
Services extérieurs et autres consommations	14	23 846 907,37	26 891 860,03
CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		**225 224 546,16**	**226 899 153,03**
VALEUR AJOUTEE	15	**588 552 671,25**	**581 816 133,10**
Charges de personnel	16	294 335 515,97	304 579 575,37
Impôts taxes et versements assimilés	17	29 984 306,34	29 441 942,93
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	18	**264 232 848,94**	**247 794 614,80**
Autres produits opérationnels	19	4 146 212,67	17 095 664,78
Autres charges opérationnelles	20	6 269 212,17	4 151 152,57
Dotations aux amortissements, prov et P.V	21	87 604 855,54	87 561 579,83
Reprise sur pertes de valeur et provisions	22	14 836 831,25	14 606 317,23
RESULTAT OPERATIONNEL	23	**189 341 825,15**	**187 783 864,41**
Produits financiers		11 676 633,60	16 087 500,68
Charges financières		-	866 253,12
RESULTAT FINANCIER	24	**11 676 633,60**	**15 221 247,56**
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT	25	**201 018 458,75**	**203 005 111,97**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	26	39 695 596,70	45 802 110,57
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	27	- 1 263 125,55	10 818 671,63
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**844 436 894,93**	**856 504 768,82**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**684 377 158,43**	**688 483 095,79**
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**160 059 736,50**	**168 021 673,03**
Eléments extraordinaires (produits) à préciser		-	-
Eléments extraordinaires (charges) à préciser		-	-
RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	28	**160 059 736,50**	**168 021 673,03**

Scanned by TapScanner

GROUPE - "H -T- T"
EPE / E.G.T BISKRA
SPA AU CAPITAL DE 835.400.000 DA

CONSOLIDE ENTREPRISE

الملحق رقم -14-

BILAN ACTIF
ARRETE AU 31/12/2016

U=DA

INTITULE	Note	Montant brut 2016	Amortis/Prov.	Montant Net 2016	Montant Net 2015
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - Goodwill		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles	1	5 764 000,00	3 476 739,99	2 287 260,01	3 390 993,34
Immobilisations corporelles	2		-		-
Terrains		598 192 368,80	-	598 192 368,80	598 192 368,80
Bâtiments		814 905 714,85	456 203 589,85	358 702 125,00	381 983 108,53
Autres immobilisations corporelles		1 008 170 891,07	702 421 898,21	305 748 992,86	342 293 792,34
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours	3	49 148 500,12	-	49 148 500,12	39 819 566,70
Immobilisations financières	4		-		-
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances ratt.		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers		685 945 253,07	45 788 515,91	640 156 737,16	579 892 379,56
Impôts différés actif		31 866 646,77	-	31 866 646,77	33 326 514,92
S/TOTAL ACTIFS NON COURANTS		**3 193 993 374,68**	**1 207 890 743,96**	**1 986 102 630,72**	**1 978 898 724,19**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	5	33 133 518,06	-	33 133 518,06	30 489 476,91
		-	-	-	-
Créances et emplois assimilés	6	-	-	-	-
Clients		124 756 122,79	7 528 974,93	117 227 147,86	144 952 697,70
Autres débiteurs		28 123 621,89	-	28 123 621,89	13 321 372,37
Impôts et assimilés		2 383 513,69	-	2 383 513,69	1 934 697,96
Autres créances et emplois assimilés		-	-	-	-
		-	-		-
Disponibilités et assimilés	7		-		
Placements et autres actifs fin. cour.		-	-	-	-
Trésorerie		253 964 372,54	-	253 964 372,54	252 806 914,44
S/TOTAL ACTIF COURANT		**442 361 148,97**	**7 528 974,93**	**434 832 174,04**	**443 505 159,38**
TOTAL GENERAL ACTIF		**3 636 354 523,65**	**1 215 419 718,89**	**2 420 934 804,76**	**2 422 403 883,57**

Scanned by TapScanner

ROUPE - "H -T- T"
EPE / E.G.T BISKRA
SPA AU CAPITAL DE 835.400.000 DA

CONSOLIDE ENTREPRISE

BILAN PASSIF
ARRETE AU 31/12/2016

U=DA

INTITULE	Note	(N) 2016	(N-1) 2015
CAPITAUX PROPRES	8		
Capital émis		835 400 000,00	835 400 000,00
Primes et Réserves		1 116 620 298,73	1 059 710 562,23
Ecart de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence		-	-
Résultat de l'exercice		107 971 782,07	160 059 736,50
Autres capitaux propres- report à nouveau		-	-
S/T CAPITAUX PROPRES		**2 059 992 080,80**	**2 055 170 298,73**
PASSIFS NON COURANTS	9		
Empruts et dettes financières		135 905 363,43	123 706 596,43
Impôts (différés et provisionnés)		2 973 980,11	2 184 041,66
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance		106 856 672,78	116 946 649,64
S/TOTAL PASSIFS NON COURANTS		**245 736 016,32**	**242 837 287,73**
PASSIFS COURANTS	10		
Fournisseurs et comptes rattachés		39 444 851,98	36 215 166,21
Impôts		32 665 722,28	37 874 854,93
Autres dettes		43 096 133,38	50 306 275,97
Trésorerie Passif		-	-
S/TOTAL PASSIFS COURANTS		**115 206 707,64**	**124 396 297,11**
TOTAL GENERAL PASSIF		**2 420 934 804,76**	**2 422 403 883,57**

Scanned by TapScanner

GROUPE - "H -T- T"
EPE / E.G.T BISKRA
SPA AU CAPITAL DE 835.400.000 DA

COMPTE DE RESULTATS

Période du 01/01/2016 au 31/12/2016

INTITULE	Notes	Montant 2016	Montant 2015
Ventes et produits annexes	11	718 971 296,65	811 549 710,99
Variations stocks produits finis et en cours		-	-
Production immobilisée	12	-	2 227 506,42
Subventions d'exploitation		-	-
Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)		23 813 587,29	30 559 797,72
PRODUCTION DE L'EXERCICE		**742 784 883,94**	**844 337 015,13**
Achats consommés	13	178 720 011,03	201 377 638,79
Services extérieurs et autres consommations	14	21 025 930,84	23 846 907,37
Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)		23 813 587,29	30 559 797,72
CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		**223 559 529,16**	**255 784 343,88**
VALEUR AJOUTEE	15	**519 225 354,78**	**588 552 671,25**
Charges de personnel	16	298 316 710,20	294 335 515,97
Impôts taxes et versements assimilés	17	28 412 660,45	29 984 306,34
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	18	**192 495 984,13**	**264 232 848,94**
Autres produits opérationnels	19	964 024,02	4 146 212,67
Autres charges opérationnelles	20	6 639 406,60	6 269 212,17
Dotations aux amortissements, prov et P.V	21	84 319 856,79	87 604 855,54
Reprise sur pertes de valeur et provisions	22	20 395 209,31	14 836 831,25
RESULTAT OPERATIONNEL	23	**122 895 954,07**	**189 341 825,15**
Produits financiers		12 930 348,30	11 676 633,60
Charges financières		-	-
RESULTAT FINANCIER	24	**12 930 348,30**	**11 676 633,60**
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT	25	**135 826 302,37**	**201 018 458,75**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	26	25 604 713,70	39 695 596,70
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	27	- 2 249 806,60	- 1 263 125,55
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**777 074 465,57**	**874 996 692,65**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**669 102 683,50**	**714 936 956,15**
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**107 971 782,07**	**160 059 736,50**
Eléments extraordinaires (produits) à préciser		-	-
Eléments extraordinaires (charges) à préciser		-	-
RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	28	**107 971 782,07**	**160 059 736,50**

Scanned by TapScanner

الملحق رقم (15) : دليل المقابلة

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته ....

تحية طيبة و بعد ....

يسرني أن نضع بين أيديكم دليل المقابلة المصمم لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي أقوم بإعدادها للحصول على شهادة الماستر في تخصص محاسبة وتدقيق، ذلك بإتمام الدراسة والتي هي بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة ميدانية بمؤسسة التسيير السياحي- بسكرة -

نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع و ما تقومون به في المؤسسة ، الإجابة على أسئلة دليل المقابلة بدقة و موضوعية ، للوصول الى أهداف الدراسة و ابراز نتائجها ، و التي يطمح الباحث من خلالها بالوقوف على اجوبتكم على الأسئلة ، موضحا في هذا المقام أن الأجوبة لن تستخدم الا لأغراض الدراسة و البحث العلمي ، شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم .

و تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير

المحور الأول: البيانات الشخصية والوظيفية للمسؤول المباشر على خلية التدقيق الداخلي:

ضع علامة (**X**) أمام الخيار المناسب:

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة:

1. **الجنس:**

ذكر ☐

أنثى ☐

2. **العمر: أقل من 30 سنة** ☐

من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐

من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐

50 سنة فأكثر ☐

3. **المؤهل العلمي: ماستر** ☐ **ليسانس** ☐

تقني سامي ☐

4. **التّخصص العلمي: محاسبة** ☐ **محاسبة و تدقيق** ☐

5. **سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات** ☐

من 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

6. **الوظيفة:** .....

7. **عدد الدورات التكوينية في النظام المالي المحاسبي SCF**

ولا دورة ☐ **اقل من دورتين** ☐ **دورتين فأكثر** ☐

المحور الثاني : أسئلة المقابلة

1/ من بين القوانين المنظمة للعمل الالتزام بأخلاقيات المهنة انت كموظف داخلي هل تعتبر هذه القوانين أساسية لأداء مهامك؟

.....

.....

2/ هل توفر مؤسستكم دورات تكوينية لتحسيين الكفاءة المهنية؟

حسب ذلك هل لديك إطلاع كافي بالمعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي؟

.....

.....

3/ هل تلتزم مؤسستكم بإجراءات العمل الداخلية في توزيع المسؤوليات؟

حسب ذلك كيف تتم الرقابة على توزيع المسؤوليات؟ -

.....

.....

4/ هل تتمتع كل من الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية بالسلطة والنزاهة؟

وفقا لذلك هل تتوفر الموارد الازمة للقيام بواجبتكم بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية؟

.....

.....

5/ الأحكام والقرارات الرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون حسب رأيك كمدقق داخلي هل تتميز بالشفافية والشرح الكافي؟

.....

.....

6/ من لديه الحق في المشاركة والتصويت في إجتماعات الجمعية العامة؟

.....

.....

7/ في حالة وجود مخاطر متوقعة هل يتم الإفصاح عليها؟

- حسب ذلك .... في حالة وقوع هاته المخاطر من لديه الحق بمحاسبة المتسبب؟

.....

.....

8/ إذن هل لدى مؤسستكم مصلحة خاصة بإدارة هاته المخاطر؟

.....

.....

9/ العاملين لدى مؤسستكم والجهات التي تمثلهم لهم حق الاتصال بمجلس الإدارة؟

.....

.....

10/ كيف يتم التصرف في حالة وجود تصرفات غير قانونية مخالفة لأخلاقيات المهنة؟

.....

.....

11/ يقدم المدقق الخارجي تقرير عن القوائم المالية لمجلس الإدارة والمساهم. من يقوم بالتأكد من سلامة هاته التقارير المالية؟

- حسب ذلك في حالة عدم اكتشاف الأخطاء من طرف المدقق الخارجي من يقوم بمساءلته ومحاسبته؟

.....

.....

12/ هل لدى مؤسستكم لجان أساسية خاصة بمتابعة وتقييم الرقابة الداخلية وأداء المؤسسة؟

.....

.....

13/ وفقا لذلك اين يتم الإفصاح عن اهداف وإجراءات العمل الخاصة بهذا الفريق؟

.....

.....

14/ ما هي مكانة مهمة تقييم تنظيم الرقابة الداخلية ضمن مهم التدقيق الداخلي؟

.....