إستراتيجية عمل وحدة التدقيق الداخلي لتحسين جودة المعلومة المالية
– دراسة حالة مركب الدراجات والدراجات النارية CYCMA، وحدة قـالمة –

Business strategy of the internal audit unit to improve Quality of financial information -Case Study - Composite Bicycle and Motorcycle CYCMA- Guelma unit-

ميلود عزوز [1]*، محمـــد أمين لونيســـة [2]

[1] جامعة خنشلة، الجزائر (azzouzmiloud6@gmail.com)

[2] جامعة خنشلة، الجزائر

تاريخ الاستلام: 2018؛ **تاريخ القبول**: 2018؛ **تاريخ النشر**: 01 جوان 2018

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى معرفة استراتيجية عمل وحدة التدقيق الداخلي في ضبط جودة المعلومة المالية، من خلال التركيز على موضوعات التدقيق الداخلي والكيفيات المناسبة للقيام بذلك.

حيث تم إختيار مركب الدراجات والدرجات النارية وحدة قالمة لدراسة الحالة لمجموعة من الاسباب العلمية والموضوعاتية.

توصلت الدراسة إلى ضرورة تفعيل دور لجان المراجعة والتي اصبحت تعتمد حاليا وبدرجة اكبر على المراجعة الداخلية، وكذلك أنه على لجان المراجعة زيادة تركيزها على المخاطر وعمليات ادارة المخاطر يمكنها تقديم خدمات مفيدة، وان تصدر التقارير المالية بمستوى جودة معين يمكن الاتفاق عليه.

الكلمات المفتاحية : إستراتيجية، تدقيق داخلي، معلومة مالية، مراجعة، ادارة مخاطر.

Abstract: This study aims to know the work strategy of the internal audit unit in controlling the quality of financial information, by focusing on internal audit issues and the appropriate ways to do so.

Where the bicycle and motorcycle compound was chosen as a case study unit for a set of scientific and objective reasons.

The study concluded the necessity of activating the role of audit committees, which now rely to a greater degree on internal audit, as well as that audit committees should increase their focus on risks and risk management processes that can provide useful services, and issue financial reports at a specific quality level that can be agreed upon.

Keywords: Strategy, internal audit, financial information, audit, risk management.

* المؤلف المرسل.

تمهيـــــــد :

تخضع كل مهنة وتخصص للمتغيرات ميدانية (عملية) وأخرى علمية من وقت لأخر في سبيل تطوير المهنة والرقي بها بناءا على الحد من سلبياتها، لقد جاءت الازمة المالية العالمية بأبعاد جديدة للمراجعة الداخلية أو التدقيق الداخلي نظرا للأخطار التي احاطت بالعمليات المالية على وجه عام والمعلومات المالية على وجه خاص، والتي اثرت بشكل كبير على المنظمات والشركات المالية وحتى المؤسسات العالمية، في ظل غياب واضح للرقابة اللازمة حين الازمة المالية.

إن المفارقة في حدوث عمليات احتيال واختلاس بلغة الملايين أو المليارات أوجب على المؤسسات المهنية والهيئات الرقابية ضرورة اعادة النظر في مفاعلات اجراءات الرقابة والضبط الداخلي لدى عديد المؤسسات المالية والبنوك الاستثمارية.

واستجابة للمتغيرات التي تحدث في توقعات اصحاب الاعمال جاء مؤتمر المائدة المستديرة الذى دعا له معهد المراجعين الداخليين الأمريكي **IIA** استجابة لتوصيات مديرو ورؤساء التدقيق الداخلي بعملية تهدف الى اعادة تشكيل اولويات مخاطر التدقيق الداخلي وذلك بهدف الوصول الى رؤية مشتركة بشأن تأثير الوضع الاقتصادي الحالي على المراجعة الداخلية.

والجزائر من بين الدول التي عملت ولازالت تعكف على وضع سبل جديدة من أجل تطوير المهنة والحفاظ على مكاسبها المالية في خضم البحبوحة التي تعيشها منذ فترة ليست بقريبة، هذا ولا سباب اخرى ترقى في فحواها الى كبح جماح الاختلاسات والتلاعبات المالية في المعلومات المالية، والمنصبة في جهدها الرامي لمكافحة تمويل الارهاب، وعمليات غسيل الاموال، والتي تمول عادة من هذه الأموال الغير مشروعة التداول

وقد تم إصدار القانون 01/10لبعث واستراتيجيات لإعادة توجيه نشاطات المراجعة بما في ذلك المراجعة الداخلية للتركيز على الجوانب التي تمكنها من مواجهة تحديات الازمة.

عل ضوء ذلك نبي الاشكالية في بحثنا حول:

- ماهي استراتيجية عمل وحدة التدقيق الداخلي في ضبط جودة المعلومة المالية؟

للإجابة على الاشكالية تطرقنا للأسئلة الفرعية التالية:

- ما الكيفية التي تغير دور المراجع الداخلي خلال 12 شهر؟
- ما الموضوعات التي تعد مختلفة حاليا وخاصة في مجال استراتيجيات المراجعة؟
- ما الكيفية التي غيرت استراتيجية المراجعة الداخلية ؟
- ما الدروس المستفادة وما مجال التركيز الرئيس للتقدم للأمام ؟

المحور الاول – ماهية التدقيق

إن ظهور عملية التدقيق لم تكون حديث النشأة غير أن التدقيق كمصطلح أصبح يتداول في فترة ليست ببعيدة عن المئوية الماضية، و أن ظهور العملية كان على طول الألفية تحت عدة مسميات ومصطلحات أهمها:

أولا– مراجعة و تدقيق:

أ– مفاهيم عامة:

المراجعة:إن مصطلح المراجعة هو المصطلح الأول التي ظهرت به عملية التدقيق في بداية نشأة الفكرة موازاتاً مع ظهور المحاسبة، حيث كانت المحاسبة عبارة عن رموز بسيطة و بيانات مرمزة تمكن كل قارئ لها من فهمها، والأصل في الأمر أن المحاسب هو الشخص الذي يكلف بمراقبة الأفراد الأخرين العاملين في ممتلكات الملك ويحاسبهم عن أي نقص فيها، وبالنظر إلى إتساع نطاق الممتلكات وتزايد وتنوع الثروة أصبح للمحاسب دور تقييد وتبويب ممتلكات و تركات الملوك لكثرتها وعدم القدرة على الإلمام الذهني الشامل لها، فأصبح المحاسب يضطلع بدور أساسي و هو المحاسبة دونا عما كان يفعله في سابق الأمر وهو الاكتفاء بالمراقبة في معنى (المراجعة).

وبالعودة لدواوين الملوك وكثرة التشكيك في ذمم المحاسبين وعدم الثقة في أعمالهم أُوجِدَ شخص أخر يسهر على إكتشاف الغش و التلاعب بمراجعته لحسابات الملك وممتلكاته، ومع تطور المحاسبة في إطارها النظري والتطبيقي و استعمال القيد المزدوج ودفتر الأستاذ في البندقية سنة 1340،(مسامح مختار)1 أدى إلى حتمية تطور مهنة المراجعة من خلال تطوير المراجع فأصبح من الضروري إعداد مراجعين ملمين إلماما تاما بقواعد المحاسبة ومبادئها بهدف إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب في الدفاتر المحاسبي.

التدقيق: إن الاهتمام الحاصل بمهنة المراجعة أدى إلى إغفال الجانب الأخلاقي للمراجع في حدّ ذاته وذلك بالنظر إلى تكليف المراجع بمراجعة العمليات والدفاتر دونا مراعاة أمور أخرى، أدت إلى الإخلال بالمهنة في ظل التطورات الإقتصادية الحاصلة والثورات الصناعية المتواترة

بظهور شركات ذات أسهم وشركات استثمارية بعدة قارات سهلة من عملية شراء الذمم لتزوير القوائم المالية إعطاء صور مضللة لعامة المستثمرين، فأصبح لزاما الإعداد لسد هذا الخلل وعرف التدقيق على أنقاض المراجعة بحكم شموليته عن عملية المراجعة من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية، وكانت سنة 1987 النقطة الأبرز في توضيح مفاهيم كل من المراجعة و التدقيق من حيث الإطار النظري والتطبيقي.

" وفي هذا المجال فقد صدر على معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1987 بيانا حول قواعد المحاسبة وخدمات المراجعة يوضح فيه الفرق بين كل من المراجعة و التدقيق".(محمد سرايا)2

ب- أساس التفرقة:

يتفق بعض أهل الاختصاص في هذا الطرح من خلال إبراز كل من مهمة المراجع ومهمة المدقق على نمطين مختلفين، حيث يرجع البعض مهمة المراجع في اقتصارها على تحصيل استفسارات من طرف العاملين بالوحدة محل المراجعة، يليها فحص وتحليل المعلومات المالية من خلال الاطلاع على السجلات والدفاتر المحاسبية دون فحص وتحليل هذه الأخيرة، إضافة لعدم أحقية المراجع لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، و للتفصيل أكثر نوضح هذا الأساس من خلال جدول مفسر كما يلي:

مراجـــــع	مدقـــــــق
- استفسارات من العاملين بالوحدة	- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- فحص و تحليل المعلومات المالية	- فحص و تحليل السجلات والدفاتر المحاسبية
- الإطلاع على السجلات والدفاتر	- امتلاك الكفاءة العلمية والعملية والفطرة
- امتلاك الكفاءة العلمية والعملية	- نطاق واسع وشامل (تحليل وتعمق)
- نطاق محصور (فحص وتأكد)	- إتباع معايير متفق عليها
- الإعتماد على النصوص و الإحكام القانونية	

المصدر: محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط1، الإسكندرية، 2008، ص 8.

و انطلاقا من الجدول يمكن القول بأن المراجع وفي حالة فحص البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات لتحقق من مدى صحتها ودقتها فهو بصدد القيام بعملية مراجعة مستندية، أما في حالة قيامه بعملية دراسة وتقييم لنظام رقابة داخلية وتحليلها وتقييم عناصر الكفاءة والفاعلية فهو بصدد القيام بعملية تدقيقية.(محمد سرايا)3

ج- أسباب الترابط:

في حقيقة الأمر وبالرجوع لكل من مهمة المراجعة و التدقيق فهي أعمق من ذلك بكثير لدرجة عدم القدرة على وضع نقاط فصل شاملة للتفرقة بين المهنتين وعلى العكس فإن المهنتين متداخلتين ومترابطتين ومتكاملتين، يتجسد هذا الترابط في شخص الفرد المدقق، فإن قام المدقق بعملية فحص دون تحليل وتعمق فهو يراجع وإن ثبت العكس فهو يدقق." على هذا الأساس فلا ينبغي وضع حدود فاصلة وقاطعة بين كل من المراجعة والتدقيق".(محمد سرايا)4

وعلى اعتبار أن الأهداف العامة والشاملة للمهنة في المجالات الحديثة لدراسات العلمية (الأكاديمية) متشابهة فإن الإعتماد على كلى المصطلحين وارد في الأطروحة.

ويبقى انتشار كلا المصطلحين في أقطار العالم العربي تحت مسمى التدقيق في دول المشرق " سوريا، لبنان، والسعودية"، وتحت مسمى المراجع في مصر وغيرها، ما هو إلا تسميات حاصلة في ميدان واحد معتمد على معايير منظمة لتأدية المهنة.

ثانيا- فحص و تدقيق:

يفرق الكثير من المختصين بين عملية الفحص وعملية التدقيق من حيث الإجراءات، من حيث المدة الزمنية مثلا: حيث يشمل الفحص مدة زمنية أطول متلاحقة أو مرحلة معينة من سنتين لأربع سنوات ، غير أن التدقيق يتضمن مرحلة معينة أو مدة زمنية ثابتة تقدر بسنة واحدة في أغلب الحالات.

" على الرغم من أن الفحص عبارة عن ركن من أركان التدقيق إلا أن الكثيرين يعتقدون أن المفهومين مسميات لشيء واحد.، ولكن عملية فحص الحسابات تختلف في الكثير من النواحي عن عملية التدقيق العادية مثل الهدف، طبيعة العمل، نطاق العمل، العقد المكتوب، التوقيت، التقرير، المسؤولية".(زهرة توفيق)5

ولتفصيل أكثر نوضح النقاط التالية في الجدول أدناه:

تـــدقـــيق	فحـــــــص
- عدالة القوائم المالية وتمثيلها للواقع - محدودية المدة أو الفترة المدققة (من...إلى...) - لفائدة ملاك أو مساهمين بدرجة أولى - يكون وفق خطة مسبقة ومنهجية مسطرة بحكم معايير تنظيم المهنة - وجوب إعداد تقرير نهاية عملية التدقيق - إبداء رأي فني محايد بناءاً على نتائج عملية الدقيق	- الوصول إلى هدف معين لإثبات الصحة أو الخطأ (غش أو احتيال) - امتداد المدة لفترة غير محدودة (3 أو 5 أو 7 سنوات) - لفائدة جهات أخرى خارجية - الإعتماد على البيانات والمعلومات المتوفرة - عملية ممنهجة غير مخططة (عملية مراجعة عشوائية) - لا يشترط فيه إعداد التقرير وفق نموذج معين

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان- الأردن، 2006، ط1، ص 16-17، (بتصرف).

غير إن الواقع الحالي يوجب علينا تحديد عناصر المقارنة و الاصطلاح إذ أن عملية الفحص هي أحد العناصر الأساسية في عملية التدقيق بحكم إعتماد التدقيق على بيانات تحلل وتدرس لأجل إعطاء تقييم وتقرير عن حالة معينة في الشركة أو الوحدة محل الدراسة، وعليه فإن البيانات المحللة تستقى من عملية الفحص التي يقوم بها المدقق.

كما جاء به معاجم مصطلحات الأعمال و الاقتصاد باللغة الأجنبية يحدد:

تدقيق الحسابات = **Audit**: بأنه فحص شامل للسجلات أو الحسابات **« An examination of a company'saccounting records and books».6(Michel Ibrahim)**

المحورالثاني: مهام وحدة التدقيق الداخلي

تعمل وحدة التدقيق الداخلي ضمن نظام الرقابة والتدقيق وفق معاييردولية أو محلية للتدقيق أوالرقابة، لتعمد أساس في دورها على النقاط الاساسية التالية:

- تعد المراجعة الداخلية مدخلا نظام الرقابة الداخلية والذي ينوءكمدخلا لعملية المراجعة والتأكد من سير العمل في المنظمة.
- تخطيط عملية التدقيق لجميع نشاطات المؤسسة.
- تنفيذ عملية المراجعة.
- المهارات اللازم توفرها لدى المدقق والمراقب.

مراحل وأساليب الرقابة والتدقيق:(**www.sactr.net**)7هناك مراحل وخطوات للقيام بعمليه المراجعة والتدقيق من خلال الأساليب والطرق الحديثة في عمليه المراجعة منها:

- التخطيط للعملية من حيث الكفاية البشرية و الزمنية
- تنظيم وتقسيم المهام وفق معيار التأهيل و الكفاءة
- مراجعة نشاطات المنظمة
- المقابلة والمسائلة
- عملية مراجعة النقديات والاستثمارات، وحتى الاتفاقيات المنظمة
- مهارات إعداد تقارير المراجعة الداخلية
- مراقبه المخزون والمستودعات وإجراء عمليات الجرد

إن عملية المراجعة الداخلية تحمل في طياتها أربع مراحل أساسية في عملها، نبرزها كالتالي:

المرحلة الاولى- التخطيط: يخطط للعملية بحسب متطلبات المؤسسة، اخذين في الحسبان العامل الزمني والبشري، والعامل الدوري (عمل سنوي، سداسي...)

المرحلة الثانية- التنظيم: ويعد لتنظيم لأجل ضمان الالمام السرعة والدقة في التطبيق، لأجل التحصيل الجيد للمعلومة في قالبها الخاص (الصدق، الموثوقية، الانية)، لان نجاح الوحدة يكون في عملها كنظام

المرحلة الثالثة– الفاعلية: أهم عنصر في عمل الوحدة داخل المؤسسة بحيث تتمتع بالشمولية في أحاطتها بكافة جزيئات ما يدور في المؤسسة، من خلال جمع المعلومات ومعالجتها في حينها لتصوب وتعدل الخطأ قبل وقوعه وهنا تكمن الفاعلية في العمل.

المرحلة الرابعة– التقرير: هو كل ما يمكن ترجمته على الورق في إطار الاخطار وتوصيل النتائج المحققة أو المتوصلإليها بعد عمل الوحدة

إستراتيجية المراجعة:

نقطة انطلاق لمناقشة كل استراتيجية هو التدقيق، أي فحص الوضع الراهن بشكل منهجي في جملة صناعة الثقة في الخبراء عندما يخططون لتقييم استراتيجية الحالية العملاء.

إن تسارع معدل التغيير في بيئة الأعمال يثير مطالبات جديدة لتحديد وتنفيذ استراتيجيات شركات المراجعة كنقطة اساسية لتحديد الهدف من المراجعة الداخلية" هو تقييم الوضع الحالي وإظهار كيف يمكن للشركة أن تصنع نفسها في السوق الأعمال وخطة العمل".

خطوات بناء استراتيجية المراجعة الداخلية

- وضع مشروع خطة التدقيق السنوية على الوحدات الإدارية بالمؤسسة ورفعها لمجلس الادارة لاعتمادها.
- إعداد تقارير بنتائج التدقيق السابقة.
- مراقبة مدى الالتزام بتنفيذ القوانين واللوائح والقرارات المتعلقة بأنشطة.
- التحقق من انسجام نظم وأساليب العمل مع اختصاصات وأهدافالمؤسسة، ورفع المقترحات اللازمة في هذا الشأن.
- مراقبة المستندات المالية من سندات صرف وسندات قيد وغيرها بعد الصرف.
- دراسة مشاكل ومعوقات العمل بالمؤسسة وبحث أسبابها واقتراح الحلول المناسبة لها.
- مراجعة التعليمات المالية واقتراح ما يلزم لها من تعديلات ومراقبة تنفيذها.
- مراقبة إجراءات تعيين الموظفين، وإجازاتهم، وترقياتهم، وغير ذلك مما يتعلق بشؤون الموظفين، والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والقرارات المنظمة لذلك.
- التأكد من سلامة الأموال والعُهد والأثاث والأدوات والمباني والموجودات الأخرى التي تملكها المؤسسة أو تخضع لإشرافها.
- الاشتراك في جرد محتويات المخازن بصفة غير مباشرة تقوم على المراقبة الانية.
- توجيه الأسئلة لإجراء مراجعة استراتيجية ناجحة
- إنشاء السيطرة بالنسب لضمان إنتاجية مستدامة في التسويق والمبيعات، فضلا عن تنفيذ عملية التخطيط الاستراتيجي لتحسين عملية صنع القرار.
- تحسن فهم عمل الأشخاص المعنيين.

أهمية البناء الاستراتيجي في العمل التدقيقي

يعد التدقيق اهم اساليب تشخيص المشاكل والعوائق التي تواجه تنفيذ المؤسسة لخططها الاستراتيجية ويتضمن تحليلا مفصلا لا داء كافة جوانب الوظائف والنشطة المختلفة في المؤسسة، ومستوى اداء خططها الاستراتيجية النشطة حاليا.

ان البناء الاستراتيجي للتدقيق يزود المؤسسة بإجراءات مفصلة عن اسئلة هامة متنوع : لماذا تعاني المؤسسة من بعض المشاكل؟ تعدد العقبات والاحباطات؟ إبراز مواطن القوة والضعف في النظام المطبق في المؤسسة؟كلها أسئلة تبنى عليها استراتيجية العمل التدقيقي،من خلال القيام بثماني خطوات متسلسلة وهي:

- تقيم نتائج الاداء الراهن
- معاينة المديرين الاستراتيجيين في المؤسسة
- تحليل البيئة الخارجية ومعاينة العناصر الاستراتيجية فيها.
- تحليل البيئة الداخلية ومعاينة العناصر الاستراتيجية فيها.
- استخدام اسلوب التحليل الاستراتيجي لتحليل العناصر
- تحديد وتحليل العناصر الاستراتيجية.

- تنفيض خطط الاستراتيجية
- الرقابة الاستراتيجية.

كيفية تطبيق الخطوات السابقة:

تحليل الوضع الراهن:

أ – الاداء: ما هي مستويات اداء المؤسسة في العام الماضي فيما يتعلق بالعائد على الاستثمار والحصة السوقية والربحية...

ب – الجاهزية: ما هي رسالة المؤسسة الحالية واهدافها وخططها الاستراتيجية والسياسات المستخدمة لتسهيل تنفيذ هذه الخطط؟

معاينة المديرين الاستراتيجيين:

أ – المديرية العامة

- من هم اعضاء المديرية هل هم من داخل المؤسسة ام خارجها؟
- هل يمتلك اعضاء المديرية حصة مهمة من اسهم المؤسسة؟
- هل المؤسسة عامة او خاصة؟
- ما هي المدة الزمنية لخدمتهم (الاقدمية)؟

ب – الإدارة التنفيضة العليا:

- من هم اعضاء فريق الادارة العليا في المؤسسة ؟
- ما خصائص هذه المجموعة (المستوى التعليمي، السيرة الذاتية، المعارف والعلاقات الخارجية، طريقة التوظيف والترقية في المناصب العليا)؟
- هل تتمتع هذه المجموعة بمهارات كافية على نفس المستوى (مكتسبة بالخبرة أو محصلة بشهادة علمية)؟
- هل القرارات تراعي المصلحة الاجتماعية أم تكون على حساب اطراف اخرى؟

البيئة الخارجية – الفرص المتاحة والمخاطر:

أ بيئة المجتمع العامة:

-ما هي القوى الطبيعية التي تؤثر على المؤسسة وبيئتها؟

-هل هذه القوة مختلفة في السوق الدولي عن المحلي؟

ب – بيئة التعامل المباشر:ما هي القوة التي تتحكم في التنافس في صناعة المؤسسة؟

البيئة الداخلية – عوامل القوة والضعف:

أ – البناء التنظيمي

ب – الثقافة التنظيمية

ج- الموارد المتاحة

دور برنامج التدقيق الداخلي ومهامه

يعد من الضروري أن تصمم برامج التدقيق بهدف مباشرة وتأمين الموارد بنتيجة عمليات التدقيق، إن برنامج التدقيق الذي يخدم الالتزام يشجع الالتزام الطوعي والذاتي من قبل المكلفين،حيث يدخل في صلب بناء معلومة مالية دقيقة وصادقة دون أي مركب نقص، و هو الاصل في الفكرة التي تبنى عليها استراتيجية عمل الوحدة في زمنها البعيد، ضمن أهدافها الاستراتيجية الطويلة الامد.

إن نتيجة فعالية برنامج التدقيق تدور حول وجود عدد قليل من المدققين سيجازف في جمع المعلومات المتوجبة عليه جمعها لإنجاز عمل الوحدة، وتكمن المجازفة في مدى الفاعلية في تحصيل المعلومة المالية اللازمة لأجل ضمان الجودة في العمل التدقيقي.

يؤدي برنامج التدقيق عددا من الأدوار المهمة التي تساهم في تحسين إدارة المؤسسة بنشر الالتزام الطوعي عبر تذكير العمال بمخاطر عدم الالتزام بإعلام عمومهم عن حتمية اكتشاف ومعاقبة استغلال القوانين بالطريقة غير المناسبة (كالمحاسبة الإبداعية)، وأن اكتشاف عدم الالتزام على المستوى الفردي للعامل يمنح التدقيق الداخلي نفوذا وفعالية على مجموع العمال(وليس التأثير فقط على المكلفين الذين تم اختيارهم للتدقيق) إذ يؤدي التدقيق إلى تصحيح أو إجراء التعديلات في حال اكتشاف عدم الالتزام باستعمال أسلوب الردع والتأثير على سلوك العمال الذين تم تدقيقهم ليكونوا أكثر التزاما في المستقبل كإجراء وقائي لالتزامهم بشكل عام.

تحديد النقاط القانونية التي تحتاج إلى توضيح عبر إلقاء الضوء على النقاط والمجالات القانونية التي تسبب المشاكل وعدم الوضوح بالنسبة لعدد كبير من العمال والمراجعين والتي تحتاج بالتالي إلى إيضاحات قانونية إضافية من الضروري تخطيط وإعدادها عند إعداد برنامج

تدقيق سنوي لضمان تناسب اختيار الملفات مع الموارد البشرية ومراجعته دوريا، يجب أن يتوافق هذا البرنامج أيضا مع أنواع التدقيق المعتمدة وفق المعايير وخصائص المراجعين حسب حجمهم وكيفية الاستفادة القصوى من تدقيقهم من خلال المقاربات المرتكزة على المخاطر التدفقية في الشركات الصغيرة جدا، الشركات الصغيرة والمتوسطة، الشركات الكبرى.

تخطيط وإعداد برنامج التدقيق: من الضروري التخطيط لتخصيص الموارد المتوفرة في مجالات تتمتع بأكبر تأثير على مستوى الالتزام، مع الإبقاء على توازن البرنامج المعد ضمن المجموعة بشكل عام، إذ يجب أن تخطط أعمال التدقيق بالتناسب مع المخاطر المكتشفة في وحدات الالتزام.

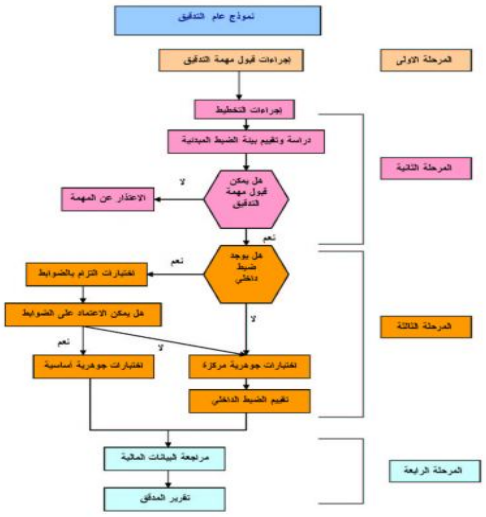
- استعمال التحليل المالي بالنسب كأساس في اختيار الملفات ضمن برنامج التدقيق
- مقارنة نتائج تحليل بنتائج فترات سابقة
- التقسيم المراجعة بحسب مصدر المعلومات أو بحسب معاييرها وأهميتها

أساليب التدقيق الداخلي وتقنياته

ان الأخذ بعين الاعتبار عدم تسجيل لعمليات شراء أو بيع،إذ يفضل وضع أدلة تدقيق تساعد المراقبين في تدقيق مختلف القطاعات وأعمالها، حتى يؤدي برنامج التدقيق الغاية المرجوة منه مع الأخذ في الحسبان النقاط التالية:

- وضع أهداف عامة وخاصة
- وضع مؤشرات أداء معينة لاختيار ملفات المراجعة
- إطلاع المراجعين على خطط والاستراتيجية المتبعة في التدقيق
- التأكيد على المراجعب ضرورة الالتزام بالخطط مع بعض الاستقلالية في تقدير الوضع أثناء التنفيذ
- وضع مسودات تقارير نموذجية
- إطلاع المراجع على تقارير دورية لعمليات التدقيق لتصحيح الاختلالات
- تحديد بعض المعايير لمراجعة جودة أعمال المراجع وكذلك معدي البرامج
- ضمان الجودة والمعلومات العكسية
- يجب قياس النتائج ومدى تحقيق الأهداف الموضوعة مسبقاً من قبل الإدارة

الشكل1: يوضح نموذج عام للتدقيق سواءا (الداخلي أو الخارجي):



Source : http://sqarra.files.wordpress.com/2008/04/audit1.jpg

معايير التدقيق الداخلي الدولية:(خلف الوردات)8تتمثل في معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكيةIIA ، أن توافر معايير للإداء المهني يعتبر من المقومات الاساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور ناجح ولتنفيذ اعمال التدقيق الداخلي في بيئات متعددة الأشكال داخل المنشآت والتي تختلف في الهدف والحجم والهيكل وبواسطة أفراد من داخل المنشأة. هذا الاختلاف ممكن أن يوفر ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة.

أهداف المعايير:

- رسم الخطوط العريضة للمبادىء الاساسية لممارسة التدقيق الداخلي.
- وضع إطار عام لإيجاد وتعزيز مدى أنشطة التدقيق الداخلي.
- وضع الاساس لقياس إداء التدقيق الداخلي.

تتألف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي:

معايير الخواص: وهي المعايير التي تختص بالصفات الخاصة بالمنشآت والأفراد الذي يؤدون اعمال التدقيق الداخلي وتشمل:

- وثيقة التدقيق وهي تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات.
- موقع دائرة التدقيق على الهيكل التنظيمي وموضوعية المدققين.
- البراعة المهنية المطلوبة من المدققين لإنجاز اعمالهم بكفاءة ومهارة وخبره.
- التدقيق على التدقيق من خلال برنامج الرقابة النوعية.

معايير الإداء: فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس إداء التدقيق الداخلي بواسطتها وتشمل:

- إدارة نشاط التدقيق من خلال إعداد الخطة السنوية المبنية على اساس تعميم المخاطر.
- طبيعة العمل وذلك من خلال فحص وتعميم مدى وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتوصية والتقييم.
- التخطيط للمهمة (اعداد برامج التدقيق والذي يحتوي على الأهداف نطاق المهمة والإجراءات
- تنفيذ المهمة من خلال تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة في الملف الدائم والجاري.
- إيصال النتائج (التقارير)
- المتابعة
- توضيح لقبول الإدارة بعدم تنفيذ بعض من توصيات المدققين (قبول درجة الخطر)

معايير التطبيق: فهي تطبيق كل من معايير الخواص ومعايير الإداء في حالات محدده، مثل: اختيارات الإلتزام، التحقيق بالغش والاحتيال أو مشروع التقييم الذاتي للرقابة.

ملحق معايير التدقيق الدولية:(**www.sqarra.co**)9

أمور تمهيدية **100-199**

المسؤوليات **200-299**

التخطيط **300-399**

الرقابة الداخلية **400-499**

أدلة الإثبات **500-599**

الاستفادة من عمل آخرين **600-699**

استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير **700-799**

مجالات متخصصة **800-899**

الخدمات ذات العلاقة **900-999**

البيانات الدولية لمهنة التدقيق **1000-1100**.

المحور الثالث: برنامج عمل وحدة التدقيق الداخلي في مركب الدراجات والدراجات النارية قالمة

قامت الشركة الوطنية للبناء الميكانيكي (**Sonacome**)المنشأة عام1967 بالاتفاق مع شركة ألمانية **(RFA)**على إنشاء المركب الصناعي في 1970/01/24 برأسمال قدره: 2.809.500 دج عن طريق الإنتاج اليدوي، حيث بدأ الإنتاج سنة 1974 وكان مقره آنذاك بوهران، أما المدرية العامة بأرزيو.

وفي جانفي عـــــام 1984 قامت الحكومة بتقسيم شركة سونا كوم إلى 11 مؤسسة، تختص كل مؤسسة في إنتاج منتوج خاص بها، أما مركب الدراجات النارية فأصبح تابعا لمؤسسة إنتاج وسائل النقل الخاصة **(ENPVP)**والموجودة بولاية تيارت تحت إشراف المديرية العامة ببئر خادم كل هذه العمليات تم الشروع في تطبيقها بعد ما تمت المصادقة عليها من طرف الحكومة .

وفي 1987/12/22 أصبح مقر مؤسسة الدراجات النارية وتطبيقها بولاية قالمة **(EN-CYCMA)** طبقا للمرسوم الحكومي رقم 87-282، حيث أدخلت تعديلات على منتوجها وتنويعه، وقد قام به عدة مهندسين وتقنيين بمختلف الدراسات مما زاد في نشاطها وأصبحت تقوم بالعمليات التالية: الإنتاج، التجارة، التصدير، الاستيراد والبيع وخدمات ما بعد البيع لمختلف السلع، وتتكون الطاقة الصناعية والتجارية لمؤسسة سيكما من مركب صناعي كائن بقالمة " طريق بلخير ص.ب 95 قالمة" وثلاثة وحدات (وهران، الجزائر، قسنطينة).

وحـــدات المركب

❖ المديرية العامة: متواجدة بولاية قالمة، وهي عبارة عن مباني تم تمويلها من طرف بنك التنمية الريفية **(BADR)** عن طريق قرض طويل الأجل، من أهم المهام المرتبطة بهذه الوحدة دون غيرها: التخطيط، التنظيم، المراقبة، التدقيق، الاستثمار، التمويل والاستيراد، يسهر على هذه الوظائف75عامل مؤهل ما يعادل**7%** من مجموع عمال المؤسسة متضمنة 22 إطار.

❖ المركب الإنتاجي: ويمثل وحدة إنتاجية كبرى على مستوى التراب الوطني ثبتت في ولاية قالمة، وأخذت على عاتقها إنتاج الدراجات والدراجات النارية، وبدأت عملية الإنتاج سنة 1974 إلا انه لم يعرف تطورا رغم الأهمية الاقتصادية في مجال النقل والترفيه، وباعتباره قائم على الإنتاج فإنه أخذ أكبر قسط من اليد العاملة (900عامل) أي مايقدر**82%** من إجمالي العمال من بينهم 49 إطار، يحتوي على 400 آلة لمباشرة النشاط الإنتاجي، حيث يتم إنتاج سنويا ما يعادل 50.000 درجة نارية و55.000 دراجة عادية، 8.500 محرك وحوالي16.000من قطاع العيار.

❖ الوحـــدات التجارية (التوزيع): وهي وحدات مستقلة ذات طابع جهوي تتوزع على ثلاث مناطق:

الشرق، الغرب، الوسط وهي على التوالي: وحدة قسنطينة**(U.C.C)**، وحدة وهران **(U.C.O)**، وحدة الجزائر**(U.C.A)**، تعتمد هذه الوحدات في عملية التوزيع بالدرجة الأولى على: 786 وكيل معتمد موزعون على كامل التراب الوطني، كذلك بعض المعارض والتي تقام على فترات من أجل إشهار المنتوج وبيعـــــه.

ـــــ الوحدة التجارية بالجزائر: تتربع على مساحة 4000 متر2 يعمل بها 55 عامل يمثلون **5%** من المجموع الإجمالي، منهم 4 إطارات من أجل عملية تسويق المنتوجات، تعتمد الوحدة على نقطة بيع تقع في ولاية ورقلة وعلى 261 وكيل بيع معتمد.

ـــــ الوحدة التجارية بوهران: كسابقتها تتربع على مساحة إجمالية تقدرب3800 متر مربع منها 1000متر مربع تمثل نقطة بيع تابعة لها متواجدة بالشلف يسهر على تسيرها 35 عامل بما فيها 3 إطارات لعملية التوزيع وتعتمد على 244 وكيل معتمد.

ـــــ الوحدة التجارية بقسنطينة:أنشأت على مساحة تقدرب3500 متر مربع منها 1700 متر مربع تمثل نقطة بيع متواجدة بولاية قالمة، يعمل على إداراتها 35 عامل مؤهل منهم 4 إطارات وكغيرها من الوحدات المتواجدة تعتمد بالدرجة الأولى لتوزيع منتجات المركب على281 وكيل معتمد.

نشاط وأهداف المركب

أ ـــــ النشاط: تعتبر سيكما المؤسسة الوحيدة على مستوى التراب الوطني والتي تتكفل بعملية إنتاج أو صناعة الدراجات والدراجات النارية وتطبيقها، وبالتالي فإن نشاطها ينصب خاصة في هذا الميدان، من أهم منتجاتها:

ـــــ الدراجات العادية **(Cycles)**

ـــــ الدراجات النارية **(Cycle moteur)**

ـــــ المحركات **(Moteur Stationnaire)**

ـــــ الدراجات المترلية الرياضية **(Vélo à maison)**

ـــــ أرائك متحركة **(Fauteuil Roulant)**

ـــــ دراجات المعوقين **(V.H.P)**

ـــــ الحملات **(Chariot tractable)**

أهداف المؤسســـة: كغيرها من المؤسسات الجزائرية والعالمية تهدف مؤسسة سيكما إلى تحقيق الربح والريادة بإكتساح أسواق جديدة غير السوق الجزائرية خاصة في ظل انفتاح العالم وإنتهاج سياسة إقتصاد السوق حيث البقاء للقوي صاحب المنتوج الجيد حيث قامت بتسطير أهم الأهداف المستقبلية وهي:

ـــــ تحسين مردودية المؤسسة مع شركات عالمية كشركات هوندا وياماها اليابانية وشركة بيجو الفرنسية، حيث تقوم بتزويدها بالعناصر التي تدخل في العملية الإنتاجية.

ـــــ تحسين موقع المؤسسة بالسوق الجزائرية.

ـــــ الوصول إلى أسواق خارجية لتوزيع منتجاتها بجودة ونوعية عالية.

ـــــ تخفيض بعض منتجاتها كالمحركات والحملات لعدم استجابتهما لمتطلبات السوق لخفض الأرباح.

ـــــ التحكم في تكنولوجيا التصنيع.

ـــــ إعادة تشكيل المركب بطريقة تساير التطور الاقتصادي.

البرنامج العام لأعمال الرقابة والتدقيق الداخلي التدقيق المالي**:**

- الإشراف والتدقيق في بنود الموازنة من إيرادات ونفقات، بتقديم تقارير دورية إلىالرئيس عن شؤون الشركة المالية**.**
- تدقيق مدفوعات الشركة البنكية من خلال تدقيق سندات الصرف بصورة سابقة ولاحقة**.**
- تدقيق مقبوضات ومدفوعات الشركة النقدية والمعاملات المالية المنفذة في الدائرةالمالية من خلال تدقيق سندات القيد الصادرة**.**
- جرد فعلي ومفاجئ للنقد في الصندوق لعدة مرات**.**
- متابعة ذمم العملاء و إعمار الديون**.**
- مراقبة آلية من خلال تدقيق موازين المراجعة الشهرية .
- تدقيق رواتب وأجور موظفي الشركة الشهرية والإضافية لبعض الأشهر**.**
- متابعة كافة الإتفاقيات و العقود**.**
- متابعة مالية دورية للعمليات المالية المختلفة المنفذة في الدائرة المالية**.**

التدقيق الإداري**:**

- رئاسة لجان الجرد السنوي لموجودات الشركة والمستودعات والكتب والمراجع**.**
- المشاركة في لجان الكيل واستلام الأعمال الإنشائية واللوازم و المشتريات**.**
- متابعة وتقييم إجراءات شراء اللوازم وتنفيذ الأشغال وشراء قطع الغيار**.**
- متابعة وتقييم نظام تشغيل الحافلات وإجراءات الصيانة الخاصة بها**.**
- الجرد المفاجئ لمحتويات مستودعات الشركة**.**
- متابعة ملفات وأعمال دائرة شؤون العاملين بصورة دورية**.**
- متابعة ودورية لأعمال الشركة الإدارية المختلفة**.**

مراحل إجراءات التدقيق:

تتلخص مراحل إجراءات التدقيق بما يلي**:**

أ. فهم طبيعة عمل العميل من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكلالتنظيمي له وأنظمته المحاسبية وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيقالعملية أو الاعتذار بالنسبة للمدققين الجديد، في حالة عدم قدرته يكلف بعمل تدقيقي أخر بحسب المؤهلات ودرجة الالمام بالحيثيات والجزئيات.

ب. فهممكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل وتشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي(آلية النظم المحاسبية المستخدمة) ، وإجراءات نظم الضبط الداخلي ومعرفة مدى وضعهاموضع التنفيذ والتي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات للتدقيق من خلال ذلكفإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق ينسحب منالمهمة ويبرر وجهة نظره للمدقق الذي يخلفه في الوحدة.

ج. تقويم درجة المخاطرة في نظمالضبط الداخلي، فإذا اتفق على أن درجة المخاطرة عالية في أن تكشف نظم الضبط الداخليتلقائيا الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية، تكونمخاطر التدقيق عالية أو عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم

نظمالضبط وتحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دونالمستوى.

د. التدقيق الإخباري ويستخدم في فترات نهاية كل ثلاثي إذ يعمد المدقق إلى تقييمه لنظم الضبطالداخلي وموقفه بدرجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق، توقيت أعمالالتدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة خارج الفترات المعهودة في حال تطلب الامر، أو تم طلب من المديرية العامة.

هـــ. تقويم نتائج أعمال التدقيق أي بعد أن يقوم مدقق الحسابات الخارجي في أعمال المراجعة التي قرر القيام بهاكما جاء في م ت 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتضمن " قواعد مفصلة عن تعيين مراجعي (محافظي) الحسابات في المنظمات العامة الصناعية والتجارية وماشبهها" ، حيث تقومبتقويم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية توفرقاعدة يعتمد عليها في لإبداء رأيه في البيانات الحسابيةالختامية.

و. تقرير السنوي الذي يبين نطاق العمل الذي قامت به وحدة التدقيق، ويبين استنتاجات المدققين فيما يتعلق بمدى عدالة البياناتالحسابية الختامية لكل من الميزانية وجدول النتائج وجدول حركة رؤوس الاموال وجدول الخزينة موضوعالتدقيق، في السنة المنصرمة والجدية من خلال إعداد برنامج الفتح من جديد (**la réouverture des comptes**).

الخلاصة:

يتضح ان هناك تحولات كبيرة حدثت بالفعل فيما يتعلق بنطاق المراجعة الداخلية من حيث الاستراتيجية والمخاطر بقيام مديري المراجعة الداخلية بمبادرات عديدة تهدف الى زيادة الانتاجية وتقليل التكلفة وتقييم للمخاطر (ضمن نطاق المراجعة الداخلية)، ونستخلص أن موضوع المراجعة الداخلية من الموضوعات ليست مقصورة في تركيزها على جانب معين بل نجدها متداخلة في جوانب عديدة ومثال ذلك ادارة المخاطر.

ان الموضوعات المهمة تمثل اطارا استراتيجيا شاملا يأخذه مديرو المراجعة الداخلية في الاعتبار عند تناولهم الازمة الاقتصادية الراهنة وان احداث تحول في توقعات اصحاب الاعمال يتطلب من المراجعين الداخليين أخذ دور استراتيجي اكبر وان تأخذ نشاطات ادارة المخاطر الاسبقية على بعض المتطلبات السابقة، مثل:

- تغير توقعات المستفيدين من المراجعة الداخلية بإجراء تعديلات باستراتيجيات المراجعة الداخلية
- التركيز بدرجة اوسع واعمق على المخاطر وادارة المخاطر بتفصيل واسع
- تتحول نحو التركيز على الاستجابة لطلبات اصحاب المصالح ورجال الاعمال في ان تقدم لهم المراجعة الداخلية المساعدة مع امكانية التأكد من ان الشركات تصدر تقارير دقيقة وصحيحة بشان نشاطاتها والمخاطر التي تواجهها ونتائج عملياتها . ولعلنا نتحدث باستفاضة عن جودة التقارير المالية واهمية ان تصدر التقارير المالية بمستوى جودة معين يمكن الاتفاق عليه.

التوصيات:

- لقد ذكر البعض من المدققين ان الادارة التنفيذية طالبتهم ان يكونوا اكثر دقة وحسما وان يوضحوا الصورة الكاملة بكل ما يحدث في الشركة.
- التركيز من المراجعة الداخلية يعد امرا ايجابيا بالنسبة للمهنة ومؤشرا هاما على تطور دورها فيما يتعلق بالمخاطر الاستراتيجية بالأعمال التجارية.
- تفعيل دور لجان المراجعة والتي اصبحت تعتمد حاليا وبدرجة اكبر على المراجعة الداخلية.
- الادراك ان لجان المراجعة من خلال زيادة تركيزها على المخاطر وعمليات ادارة المخاطر يمكنها تقديم خدمات مفيدة.
- تحديد وتقديم التقارير عن الموضوعات المنتشرة المرتبطة بالسيولة وتخفيض عدد الموظفين وعمليات الغش والاحتيال.
- تثمين وتطوير اليات واساليب ومفاهيم واجراءات على مهنة المراجعة الداخلية.

الهوامش والمراجع :

1- مختار مسامح، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول إتحاد المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، 2011،جامعة باتنة ص6.

2- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، ط1، الإسكندرية، 2008، ص8،7.

3- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر، عمان- الأردن، 2006، ط1، ص 16-17،(بتصرف).

4- زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية لنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2009، ص211.

5- Michel Ibrahim, Fadi A Farhat, Dictionary of Business and Finance (English-Arabic), Dar AL-KOTOB, Lebanon,2007, p 39.

6- خلف الوردات، مدونة العلوم المالية والادارية – محاسبة – تدقيق حسابات – ادارة – اقتصاد

7- http://www.sactr.net/nsac/course.php?cid=99#sthash.Llv4HZHR.dpuf

8- http://sqarra.files.wordpress.com/2008/04/audit1.jpg

http://www.sqarra.com/pdf/iaudits/110.PDF

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

ميلود عزوز، محمد أمين لونيسة (2018)، إستراتيجية عمل وحدة التدقيق الداخلي لتحسين جودة المعلومة المالية دراسة حالة – مركب الدراجات والدراجات النارية CYCMA-وحدة قالمة -، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 04 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 113-124.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـــ **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0).