

جامعة جيلالي لياس - سيدي بلعباس -

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

شعبة: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب:

محجوب سفيان

بعنوان:

**دور التدقيق الداخلي في تحسين
وظيفة الرقابة الداخلية في
المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مطاحن عزوز سيدي بلعباس**

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2021/...../.....

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الدكتور:

الدكتور: بن السيلت أحمد.....

الدكتور: مناقشا.....

السنة الجامعية: 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

نشكر الله سبحانه الذي اثار درينا و الهمنا هببة الصبر و تحمل عناء هذا المشوار الى نهايته

لقوله تعالى (لئن شكرتم لازيدنكم)

كما نتوجه بالشكر الجزيل الى الاستاذ المشرف بن السيلت أحمد الذي لم يبخل علينا

بنصائحه القيمة

و نتوجه بالشكر و التقدير و العرفان الى اعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين تقبلوا و تحملوا

عناء قراءتها و تفحصها و مناقشتها

و اخيرا لا يوفتني تقديم شكري الى كل من ساعدني من قريب او من بعيد في انجاز هذا

العمل المتواضع

ولو بكلمة او دعوة صادقة .

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

	شكر و تقدير
	الفهرس
	قائمة الجداول
أ	المقدمة العامة
الفصل الاول : الاطار العام حول التدقيق الداخلي	
1	تمهيد
2	المبحث الاول : مفاهيم حول التدقيق
3	المطلب الاول : التطور التاريخي للتدقيق
3	المطلب الثاني : اهداف و اهمية التدقيق
15	المطلب الثالث: انواع التدقيق
20	المبحث الثاني : ماهية التدقيق الداخلي
20	المطلب الاول: لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي و مفهومه
25	المطلب الثاني : اهداف التدقيق الداخلي و اهدافه
30	المطلب الثالث : انواع التدقيق الداخلي
32	المبحث الثالث : تنظيم عملية التدقيق الداخلي
33	المطلب الاول : اساليب و وسائل التدقيق الداخلي
38	المطلب الثاني : ادوات التدقيق الداخلي
43	المطلب الثالث : مراحل التدقيق الداخلي
43	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تأثير على فعالية نظام الرقابة الداخلية	
48	تمهيد
49	المبحث الاول : عموميات حول النظام الرقابة الداخلية
49	المطلب الاول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأتها
54	المطلب الثاني : اهداف و خصائص الرقابة الداخلية
58	المطلب الثالث : مكونات و انواع الرقابة الداخلية

66	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
66	المطلب الاول : مقومات النظام الرقابة الداخلية
72	المطلب الثاني : اجراءات الرقابة الداخلية
78	المطلب الثالث : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
85	المبحث الثالث : دور تقييم الرقابة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية
85	المطلب الاول : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية
88	المطلب الثاني : مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه انظمة الرقابة الداخلية
89	المطلب الثالث : معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية
	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة نفعال	
93	المبحث الاول : بطاقة فنية لمؤسسة نفعال وحدة سيدي بلعباس
93	المطلب الاول : نبذة عن مؤسسة نفعال
97	المطلب الثاني : المهام و الاهداف الاستراتيجية لمؤسسة
98	المطلب الثالث : فروع و منتجات المؤسسة
102	المبحث الثاني : واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة
102	المطلب الاول : ميثاق التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة
104	المطلب الثاني : مبادئ اخلاقيات المهنة
106	المطلب الثالث : منهجية عمل التدقيق الداخلي في مؤسسة نفعال
115	الخاتمة العامة
120	قائمة المراجع

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
08	التطور التاريخي لاهداف التدقيق	1-I
19	التمييز بين التدقيق الداخلي و الخارجي	2-I
64	مكونات الرقابة الداخلية	1-II
87	مقارنة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية	2-II
113	قائمة استقصاء دورة المبيعات	1-III
116	شبكة تحليل وظائف المبيعات	2-III
117	جدول نقاط القوة و الضعف	3-III
118	ورقة كشف و تحليل المشكل	4-III
118	ورقة كشف و تحليل المشكل	5-III
119	ورقة كشف و تحليل المشكل	6-III

مقدمة عامة

ان زيادة واتساع نطاق الانشطة الاقتصادية في المجالات المختلفة في الآونة الاخيرة و كذلك تعدد المساهمين و بروز الادارة المنفصلة عن الشركاء , و كذلك الاحتياج للتقارير الدورية و السنوية التي تفيد في تقييم كفاءة الادارة و استخدامها الامثل و الكفاء للموارد الاقتصادية ادى هذا الى زيادة الاهتمام و ابراز دور الرقابة و التدقيق وهذا لا يؤدي دورة بشكل فعال الا بوجود ادارة التدقيق الداخلي التي تقوم بالتقييم الداخلي لمدى فعالية الادارة داخل المشروعات و الاجهزة و المنشآت على اختلاف انواعها و اشكالها , و هذا الدور يدخل في الانظمة والسياسات و الاجراءات الرقابية المطبقة .

وتعتبر ادارة التدقيق الداخلي من اهم ادوات الرقابة بصفة عامة حيث يتوقف على مدى نجاحها و فعاليتها الى حد كبير , نجاح و فعالية رقابة ومتابعة و تقييم اداء الانشطة المختلفة في المجالات المختلفة , لذلك زادت الحاجة الى تدعيم دور التدقيق الداخلي و تطويره حفاظا على اصول وممتلكات المنشأة من الضياع .

و مما لا شك فيه ان وجود نظام قوي و فعال للتدقيق الداخلي في اي منشأة يساعد على اكتشاف اي انحرافات او اخطاء قبل وقوعها حتي يمكن تجنبها و هذا هو جوهر التدقيق الداخلي السليم , ومن ناحية اخرى فان الرقابة الفعالة ضرورية لضمان تحقيق افضل النتائج بالنسبة لأنشطة المنشأة المختلفة (الانتاجية او الخدمية) كما انها تساعد ادارة المنشأة على تنفيذ مهامها بطريقة مناسبة .

ان الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي من قبل الادارات الحديثة في المنشآت بوتيرة عالية يرجع الى الفضائح والانهيارات التي حصلت في الكثير من الشركات و اشهرها شركة انزون الامريكية للطاقة و شركة وولدكوم و التي سلطت الضوء على ضعف انظمة الرقابة الداخلية و بالتالي اعطت اهتماما اكبر بالتدقيق الداخلي و دوره في الشركات الحديثة حيث اشارت دراسة (Strine Jr ,2002) الى ان احد الاسباب الرئيسية لانهيار شركة انزون هو ضعف استقلال التدقيق الداخلي و بالتالي فإنها تعتبر احد شركاء وقوع الكارثة .

لذلك يتميز عالمنا المعاصر بدرجة عالية من التعقيد و التشابك و التغير و خاصة في الامور المالية و المحاسبية و تدقيق الحسابات, و ذلك نتيجة للتطورات التكنولوجية المتسارعة و المتلاحقة في اساليب ووسائل الاتصال و نظم المعلومات المحاسبية والتي تختص بإنتاج المعلومات المتعلقة بالمنشأة و توصيلها الى المستخدمين الداخليين و الخارجيين , اضافة الى ظهور المنشآت العملاقة ذات الفروع و الاقسام و اخرى متعددة الجنسيات و اشتدت المنافسة بين المنشآت , الامر الذي يستلزم اتخاذ قرارات سريعة و فعالة , حتى تتمكن المنظمة من الاستمرار و

مقدمة عامة

الحفاظ على ميزاتنا في السوق , مما يتطلب العمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية بهدف تحديد نوع و حجم البيانات و كيفية جمعها و معالجتها و تحليلها ووجود الرقابة الفاعلة عليها و تدقيق مخرجاتها لكي تكون مفيدة في عملية اتخاذ القرارات .

و يرجع الاهتمام بموضوع التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية الى ضرورة تفعيل دور التدقيق الداخلي من خلال تتبع جوانب القصور و الثغرات التي تؤدي الى ضعف الرقابة الداخلية للعمل على رفع كفاءة و تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في المنشأة بصورة سليمة و بما يحقق اهداف المنشأة .

الإشكالية :

من خلال ما سبق يمكن اجمال الإشكالية العامة للبحث فيما يلي : كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

ولمعالجة هذه لإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يمكن التمييز بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ؟
- كيف تتم عملية التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة؟
- كيف يتم تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تدقيقها من طرف المدقق الداخلي

الفرضيات :

التدقيق الداخلي هو وظيفة فحوص مستقلة داخل المؤسسة تساعد الإدارة على المراقبة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، اما هذه الأخيرة فهي خطة تنظيمية تهدف الى المحافظة على موجودات المؤسسة

- إتباع المدقق الداخلي منهجية محددة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات بغية إبداء أريه الفني بشأنها؛

- يتم تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي في شكل اقتراحات مقدمة للجهات المسؤولة .

أسباب الدراسة:

1-الميل الشخصي لمثل هذه المواضيع و الرغبة في التخصص ضمن هذا المجال.

2-موضوع البحث يتناسب ويخدم مجال التخصص (محاسبة و تدقيق) .

- 3-المكانة التي يحضى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية .
- 4-أصبح موضوع الرقابة الداخلية من أهم المواضيع المطروحة جدلا في الوقت الحالي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع من الأهمية التي تحظى بها المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، فهي تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماتها الاستشارية والتأكيدية، والذي بدوره يعدّ أمرا مهما وحيويا يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أكبر قدر ممكن من أهداف المؤسسة والقيام بالتعديلات والتصحيحات الواجبة في وقتها.

أهداف الدراسة:

- تمثل الأهداف المنتظرة من تناولنا لهذا الموضوع في:
- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- التعرف أكثر على التدقيق الداخلي، المدقق الداخلي والمعايير التي تحكم مهنة التدقيق .
- تحديد العلاقة الموجودة بين كل من التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.
- تحديد الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- إكتساب معارف جديدة والتعمق أكثر في موضوعي الرقابة والتدقيق الداخليين اللذان يدخلان ضمن تخصصنا .

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية:لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في مؤسسة للتوزيع و تكرير البترول فرع GPL بسيدي بلعباس
- الحدود الزمنية:لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن سنة 2019-2020 .

منهج الدراسة :

للاجابة على الاشكالية المطروحة و للالمام بجميع الجوانب الموضوع اعتمدنا ي دراستنا في في شطرها النظري على المنهج الوصفي باعتباره مناسبا لموضوع البحث , اما في الشطر الميداني فقد اعتمدنا على استراتيجية دراسة حالة و التي قمنا بها من خلال دراسة استكشافية كان الهدف منها هو جمع البيانات حول موضوع الدراسة , و تدعيمها بمجموعة من الادوات التي تعتبر المقابلة كاداة رئيسية منها .

صعوبات الدراسة :

-عدم استقبالنا من طرف المؤسسات العمومية والخاصة لإجراء التربص ما جعلنا نتأخر كثيرا عن إتمام برنامج الدراسة المدنية وصعب مهمتنا .

-بعد إيجاد المؤسسة لإقامة التربص واجهتنا كذلك صعوبة كبيرة في الحصول على المعلومات المتعلقة بالتدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.

-عدم اكمالنا للتربص بسبب جائحة الكورونا إضافة الي غلق مكنتبات

الدراسات السابقة :

-دراسة مريم شقرون , دور المراجعة الداخلية في قيادة و اداء نظام الرقابة الداخلية عينة من الشركات الجزائرية اطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان 2004/2003 . كما تدور الاشكالية الرئيسية لهذه الدراسة : "ان وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية و ان اداة الادارة هي نظام الرقابة الداخلية ,هل ان وظيفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على ادائها ؟ . هدفت الدراسة الى اجراء دراسة تطبيقية لمجموعة من الشركات العامة من أجل اختبار وجود وظيفة التدقيق الداخلي فيها، وان كان لهذه الوظيفة دور في تحسين فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية

لقد تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الداخلية و تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية و كانت الدراسة الميدانية على عينة من المؤسسات الجزائرية , الا ان دراستنا قد تناولت نفس الموضوع تقريبا لكن الدراسة تمت على عينة

من المؤسسات الجزائرية, الا ان دراستنا قد تناولت نفس الموضوع تقريبا لكن الدراسة تمت على عينة واحدة من المؤسسات الجزائرية

-دراسة شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة(دراسة حالة قسم تصديي بالغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعموم، جامعة الجزائر، 2004 ، تمثلت الإشكالية الرئيسية في " فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟ "هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة ومحاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق قيمة مضافة للمؤسسة.

تطرق هذه الدراسة إلى المراجعة الداخلية ودورها في تسيير المؤسسة ولكن دون تمييز نظام الرقابة الداخلية وهو ما سنتطرق له.

-دراسة عبد الحق زيان ، دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات عينة من الشركات الجزائرية اطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان 2014/2013 ، كما تدور الاشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كيف يمكن للمراجعة الداخلية ان تساعد في تحسين حوكمة الشركات ؟ . وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يساعد على تحسين حوكمة الشركات من خلال دراسة استقصائية على مجموعة من الشركات الجزائرية.

كما خلصت الدراسة الى النتائج التالية : توصلت الى ان الشركات الجزائرية تعطي لوظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في ادارة اعمالهم , وذلك من اجل تحسين ادائها وضمان القدرة التنافسية , ان تطبيق معايير المراجعة الدولية وفق مستوى استقلالية المراجعة الداخلية يمكن ان يساعد في تحقيق اهدافها , ان المراجعة تعتبر واحدة من اهم عناصر حوكمة الشركات , و من الواضح ان هذه الدراسة تناولت دور و اهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات , الا انها لم يربطه بنظام الرقابة الداخلية , و هذا ما سنتطرق اليه في دراستنا .

-دراسة محمد البشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة (حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة)، رسالة ماجستير في عموم التسيير فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004، تمثلت الإشكالية الرئيسية في " إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ "

كما خصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: ضرورة تصميم نظام للرقابة الداخلية، إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال، الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات. تطرقت هذه الدراسة إلى نفس موضوع دراستنا إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة جمع البيانات والدراسة الميدانية.

هيكل الدراسة :

بالنسبة للفصل الاول هو تحت عنوان الاطار عام حول التدقيق الداخلي و هو مقسم الى ثلاثة مباحث , تم التطرق فيها الى مفاهيم حول التدقيق في المبحث الاول , ماهية التدقيق الداخلي في المبحث الثاني , و في المبحث الثالث تنظيم عملية التدقيق الداخلي .

و بالنسبة الى الفصل الثاني فكان لدراسة مساهمة التدقيق الداخلي في تأثير على فعالية نظام الرقابة الداخلية مقسما الى ثلاث مباحث ايضا , يتضمن المبحث الاول ميكانيزمات حول نظام الرقابة الداخلية , ثم في المبحث الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية , اما المبحث الثالث دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية .

اما الجانب التطبيقي فهو عبارة عن دراسة ميدانية بمؤسسة نفضال بسيدي بلعباس ثم من خلالها اجراء مقابلة مع محافظ الحسابات من اجل محاولة معرفة كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية, جاء في المبحث الاول بطاقة فنية لمؤسسة نفضال وحدة سيدي بلعباس , ثم في المبحث الثاني واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة , و في المبحث الاخير منهجية عمل التدقيق الداخلي في مؤسسة نفضال .

الفصل الاول: الاطار العام حول التدقيق الداخلي

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: تنظيم عملية التدقيق الداخلي

تمهيد :

بعد الأزمات التي حدثت والفضائح التي هزت كبرى المؤسسات العالمية ازداد الاهتمام بالتدقيق الداخلي وأصبح نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة حيث يهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية ولاسيما ما هو متعمق بنظام الرقابة الداخلية، فتوسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة خاصة الرقابة، ومن هنا برزت الحاجة إلى الاستعانة بالتدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة على التحكم بمختلف الوظائف وضمان كفاءتها وفعاليتها، حيث لوحظ هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها إنشاء المؤسسات إدارات مستقلة لتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءة البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة.

ومن خلال الفصل الأول لمبحث سيتم التطرق إلى مدخل نظري ومفاهيمي لتدقيق الداخلي في المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق .

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي .

المبحث الثالث: تنظيم عملية التدقيق الداخلي .

المبحث الاول : مفاهيم حول التدقيق

تأثرت مهنة التدقيق بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والإقتصادية ، والمتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الإهتمام المتزايد الذي حظيت به ، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الإقتصادية والمجتمع ، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد إتخاذها سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات ، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق ، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهمة كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق ، مفهوم هـ ، أهميته وأهدافه ، ومن ثم التطرق الى أنواعه

المطلب الاول : التطور التاريخي للتدقيق

اولا التطور التاريخي للتدقيق :

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة . و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات ، للوقوف على مدى صحتها و هكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ، ومعناها يستمع.¹

➤ الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م :

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية، و كان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية.² وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 ، ص 17 ، ص 18.

² إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996 ، ص 14 .

➤ الفترة من 1500 حتى 1850 :

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة ، إذ اقتصر على إكتشاف الغش والتلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية . غير أنها شهدت ما يسمى بإنفصال الملكية ، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين ، و رغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية .

➤ الفترة من 1850 حتى 1905 م :

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ، وبالتالي الإنفصال التام بين الملاك والإدارة ، ما زاد من إحتاج المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة . وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 ، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالاتي:¹

- إكتشاف الغش والخطأ .
- إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية .
- إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

➤ الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا :

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق ، فلم يعد إكتشاف الغش والخطأ ، فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة . بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي .²

ثانيا مفهوم التدقيق :

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق ، و هذا ب إختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها . و رغم الإختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم ، إلا أنه اتصّب في نفسالهدف . و نذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي :

¹ إدريس عبد السلام اشتيوي مرجع سابق ذكره ، ص 16

² هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 ، ص 19

التعريف الأول :

"هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات " .¹

التعريف الثاني:

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة التدقيق American accounting associator على أنه " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".²

التعريف الثالث :

عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل من مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا إلى معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم " .³

التعريف الرابع :

وقد عرف BRAY العلم بأنه " عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها " .⁴

¹ محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2014، ص 14 .

² عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، "أسس المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 ص 13 .

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 10.

⁴ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2015، الأردن، ص 24.

التعريف الخامس :

وعرفه Germond , Bonnallt التدقيق على أنه : " اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقبل يمكنه من إعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ،وعلى مدى احترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف " .¹

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"فحص إنتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلاله المدقق برأي في محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير " .

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي :

- الفحص .
- التحقيق .
- التقرير .

و سوف نوضحها بشيء من التفصيل فيما يلي²:

1- الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ،تحليلها وتبويبها ،أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة .

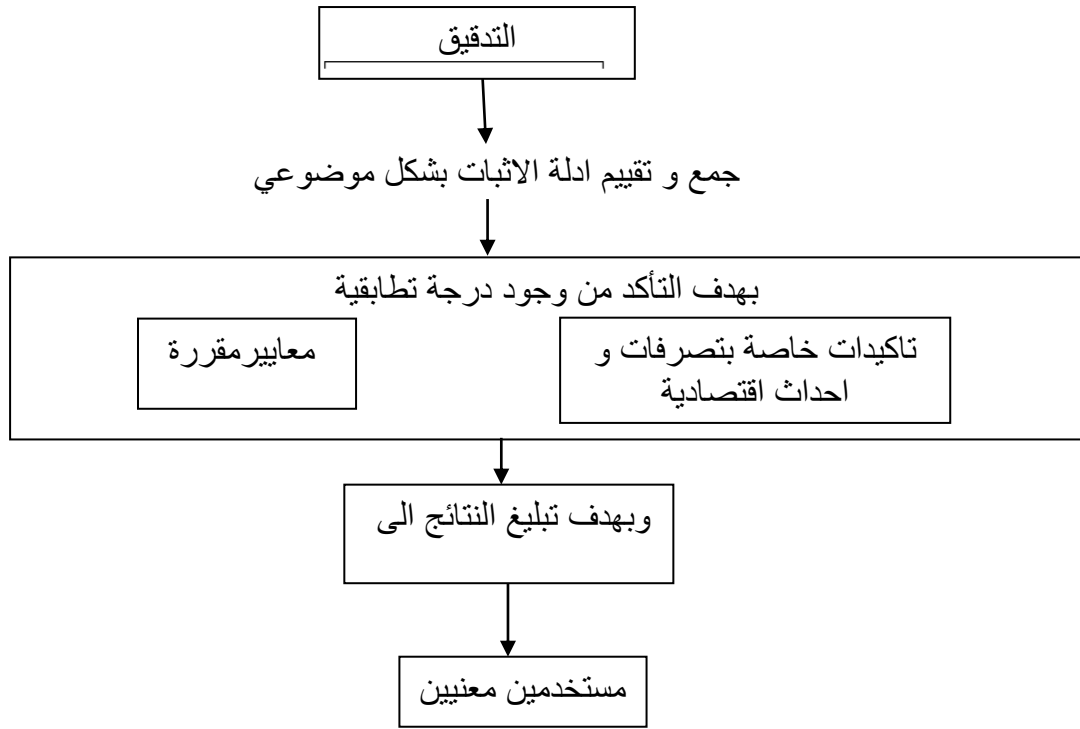
2- التحقيق : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري ، كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة ،نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي في محايد ،فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الإقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي

¹ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة لنيل شهادة ماجيستر ،جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2006 ، ص 6.

² مجلة الباحث ،"دورية علمية محكمة" ،صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة ،العدد الأول، 2002 ، ص 6

3- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخير من التدقيق .

شكل رقم (1-I): المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التدقيق بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية، مصر، 2006 ،

ص 20.

المطلب الثالث : أهداف و أهمية التدقيق

أولاً: أهداف التدقيق:

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق ، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص ، إضافة إلى درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية . ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (I-1) : التطور التاريخي لاهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق او الفحص	اهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	اكتشاف الغش و الخطا و الاختلاس	بعض الاختيارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطا	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطا	اختباري	بداية الاهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش	اختباري	اهتمام قوي و جوهري
1960 حتى الان	مراقبة الخطط ,تقييم نتائج الاعمال ,تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها	اختباري	اهمية جوهريّة للبدء بعملية التدقيق

المصدر : غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) ، دار المسيرة للنشر، الأردن،

2006 ، ص 16

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية ، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي إنبثق عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق ، ولعل الدليل على في قضية حلج القطن سنة 1896 ، والتي وصف فيها LOPASE ذلك العبارة المشهورة للقاضي المدقق بأنه كلب حراسة

وليس كلب ذا حاسة شم قوية لإقتفاء أثر المجرمين.¹ والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس إكتشاف الأخطاء أو الغش ، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق.

عموما ، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي في محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.² كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين ، التقليدية ، والحديثة أو المتطورة³ :

أولا : الأهداف التقليدية:

1/ أهداف رئيسية :

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الإعتماد عليها .
- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .

2/ أهداف فرعية :

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش .
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش ، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك .
- إعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا .
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم .
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة .
- تقدير التقارير المختلفة وملء الإستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق .

ثانيا : الأهداف الحديثة أو المتطورة :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف ، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها .
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة .

¹ احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، الأردن ، 2000 ، ص 09

² Philippe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, **pratique de l'audit opérationnel**, Les édition d'organisation, Paris, 1992, p 29.

³ خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الأردن ، 1998 ، ص 10

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط .
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .
- بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها ، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي:

1 عرض القوائم (الإفصاح):

يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها ، فضلاً عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى ، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها¹.

2 الشمولية:

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات ، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات ، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

3 الوجود والتحقق:

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلاً.

4 الملكية والمديونية:

هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية ، وأن الديون مستحقة فعلاً لأطراف أخرى ، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلاً.

¹مسعود صديقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص26

5 التقييم:

يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

6 إبداء رأي فني:

الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال. لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء¹:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة ؛
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم ؛
- تقييم الهيكل التنظيمي ؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات ؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
- محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعبات ، والأخطاء .

أهمية التدقيق :

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد :

1 إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

¹ BELAIBOUD Mokhtar , **Guide pratique d'audit financier et comptable** , Maison des livres , Alger , 1986 , p22.

2 الملاك والمساهمين:

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

3 الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام¹ وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4 الزبائن:

إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية ، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.²

5 العاملين:

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

6 البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7 الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.³ وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين

¹خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.
²عبد الصمد نجم الجعفري ، إيداد رشيد القرشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006²

³خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة .
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .
- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق :

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها ، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق . وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي :

- من حيث الإلزام .
- من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات) .
- من حيث توقيت عملية التدقيق .
- من حيث نطاق عملية التدقيق .
- من حيث القائم بعملية التدقيق .

1- من حيث الإلزام :

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامي ، وتدقيق إختياري

أولا : التدقيق الإلزامي

يحتم القانون القيام به ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة¹.

ثانيا : التدقيق الإختياري :

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الإستعانة

¹محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص 46 .

بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة وإعتماد قوائمها المالية الختامية ، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو إنضمام شريك جديد . أما في حالة المؤسسات الفردية ، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب¹.

2- من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات).

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين:

أولاً : تدقيق شامل (تفصيلي) .

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقتاً كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما بإستمرار، وبالتالي فإن إستخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير

ثانياً : تدقيق إختباري :

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى ، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة

3- من حيث توقيت عملية التدقيق :

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

¹ محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق مرجع سابق ذكره، ص 46 ، 47

أولاً : تدقيق مستمر :

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة. وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة¹ :

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها .
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة .
- ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي² :

1/ مزايا التدقيق المستمر :

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي على مدار السنة
- كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في إنتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص إرتكاب الغش والتلاعب .
- تمكن المدقق من الإنتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير .
- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة ، ويمكن من إكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل
- إنتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق ، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

2/ عيوب التدقيق المستمر :

- هناك إحتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها .
- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق .
- ترهق المدقق ومساعديه نظراً لإمتدادها لوقت طويل وإحتمال دخول المدقق في الروتين .

¹كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، دار الجامعة ، مصر ، 2001 ، ص 194 .
²حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية) ، الجزء الاول ، ط 1 ، دار الثقافة للنشر ، الاردن ، 2009 ، ص 51

➤ التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة إكتشافه للخطأ.

ثانيا : تدقيق نهائي¹ :

يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة . ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي :

➤ تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها ، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها .

➤ عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة ، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية الإقفال .

➤ تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الإختبارات لمحدودية الوقت .
إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط :

➤ قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق

➤ القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية ، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء في عملية التدقيق .

➤ إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها قد يؤدي إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق ، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

¹ محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص 50

4 من حيث نطاق عملية التدقيق :

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

أولاً : تدقيق كامل :

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيوداً حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون إستثناء ، وتكون للمدقق حرية إختيار المفردات التي يخضعها لإختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

ثانياً : تدقيق جزئي :

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون. يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمناً الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل . ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.¹

5- من حيث القائم بعملية التدقيق :

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين :

¹ . خالد راعب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 22 ص 23

أولاً : تدقيق داخلي :

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتمتع بالإستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.¹

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة . هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى."

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة ومناسبة.²

ثانياً : تدقيق خارجي :

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطاءها المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى).³

ويمكن أن نصور مسار التدقيق الخارجي في الشكل الآتي :

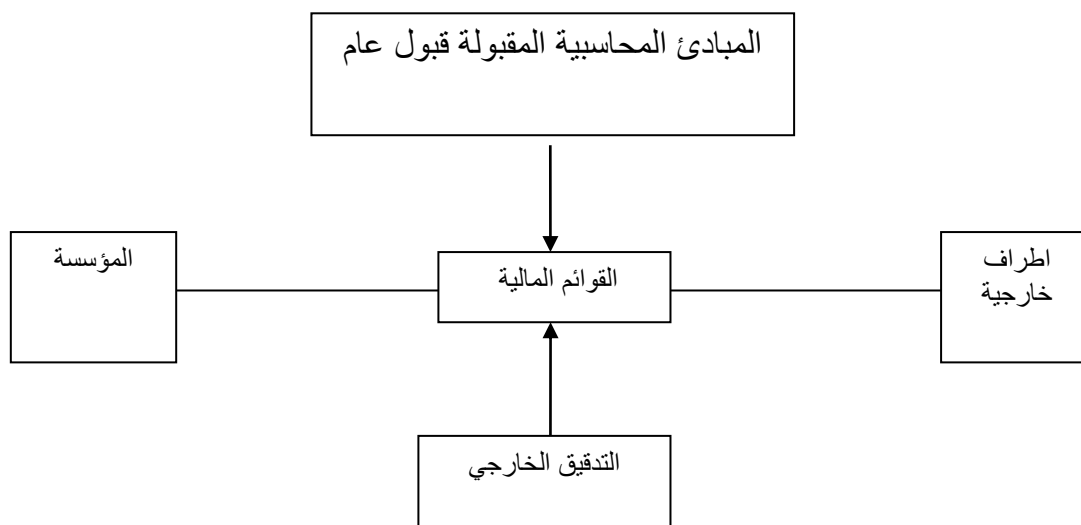
¹ HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002, P 07 .

¹ محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص

15

³ صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005 ، ص25

الشكل رقم (I-2) : مسار التدقيق الخارجي



المصدر: محمد التهامي طواهر مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 32

وفي الأخير نميز بين النوعين السابقين من التدقيق في الجدول الآتي:

الجدول رقم (I-02) : التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي	اوجه التشابه و الاختلاف
1- خدمة الادارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي . 2- اكتشاف و منع الاخطاء و الغش و التلاعب.	1- كفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة لها. 2- اكتشاف التلاعب و الاخطاء و الغش. 3- ابداء الراي في صحة القوائم المالية.	من حيث الهدف من التدقيق
1- موظف داخل المؤسسة يعين من طرف الادارة.	1- شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة.	من حيث القائم بالتدقيق
1- التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية	1- يتم التدقيق مرة واحدة في نهاية السنة المالية 2- قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة .	من حيث توقيت اداء التدقيق

من حيث نطاق العمل	1- يتحدد نطاق العمل عن طريق العقد الموقع معه و العرف السائد , و ما نص عليه التشريعات و المعايير .	1- يتحدد نطاق عمله عن طريق الادارة , ووفق للصلاحيات و المسؤوليات المعطاة له .
من حيث الاستقلالية	1- يتمتع المدقق باستقلالية تامة , لانه شخص محايد و من خارج المؤسسة .	1- و يوجد لديه استغلال جزئي حيث انه يخدم الادارة و يعين من قبلها .
من حيث المسؤولية (من يقوم بتعيينه)	1- يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول امامهم ليقدم التقرير النهائي لهم .	1- يعين من قبل ادارة المؤسسة و يقدم تقريره بعد عملية التدقيق للادارة .

المصدر : غسان فلاح المطارنة , "تدقيق الحسابات المعاصر " دار المسيرة للنشر و التوزيع طبعة الاولى , الاردن 2006, ص 26 .

المبحث الثاني : ماهية التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الأنشطة داخل الشركات، فهو يعتبر أحد وظائف القيادة لما يقدمه من خدمات للإدارات العليا عن طريق تقييمه الدائم والموضوعي والمحايد لمختلف الأنشطة، كما أن دوره الاستشاري يساعد الشركات على تحسين عملياتها، ففي الوقت الراهن لم يعد دوره يقتصر على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فحسب، بل تعداه إلى ما هو أكثر من ذلك، نتيجة للتغيرات التي أدخلتها الهيئات المهنية الدولية المشرفة على نشاط التدقيق الداخلي، حيث أصبح هذا الأخير يهتم أيضا بأنظمة إدارة المخاطر، كما أنه أصبح جزءا لا يتجزأ من الأنظمة التي تسمح بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي ومفهومه

اولا: لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي :

في البدايات الأولى لنشأة التدقيق كان الهدف من التدقيق الداخلي تصيد الأخطاء، وكان يطلق على المدقق الداخلي مدقق الأرقام، وكان نشاط التدقيق الداخلي أقرب إلى الحماية، الأمر الذي أدى بالأشخاص المدققة

أعمالهم أن يطلقوا على المدقق الداخلي لفظ جاسوس الدارة العليا، باعتبار أن هذا الأخير في خدمة إدارة الشركة، وتطور التدقيق بعد قيام الثورة الصناعية في أوروبا ليتجاوز التدقيق السمي للحسابات، وأصبح يشمل التحقق من السجلات المحاسبية والوثائق الداعمة المرتبطة بها.

ثم ازدادت الحاجة إلى التدقيق الداخلي مع تفاقم الأزمات المالية في أوروبا والولايات المتحدة وغيرها من الدول، و تعرض عدد من الشركات في هذه الدول للإفلاس، وتحميل المسؤولية لإدارات هذه الشركات لعدم وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وهو ما اقتضى وجود تدقيق داخلي فعال يضمن وجود نظم للرقابة الداخلية ملائمة وجيدة، يستطيع من خلال فحصه وتتبعه المستمر لجميع نشاطات المشروع إعلام الدارة بحقيقة أوضاع الشركة، وتزويدها بالتائج والتوصيات التي تهدف إلى معالجة أي خلل أو تحسين أي عمل يتطلبه تنظيم الشركة ككل.

ورغم هذا التطور في نطاق عمل وأهداف التدقيق الداخلي وبرامج تركيزه إلا أنه لم يكن يوجد تحديدا نظريا واضحا ومتكاملا لمفهوم وأهداف و نطاق عمل التدقيق الداخلي، حيث كان الأمر يقتصر على اجتهادات إدارات بعض الشركات في إنشاء قسم التدقيق الداخلي، وتحديد وظائفه ونطاق سلطاته واختصاصاته بشكل ضيق يختلف من شركة لأخرى حسب رؤية وفلسفة كل إدارة واجتهادات المدققين الداخليين بهذه الأقسام.

وفي عام 1491 م ظهر التدقيق الداخلي كمفهوم مهني أكاديمي، حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (في الولايات المتحدة الأمريكية، كأول منظمة مهنية منظمة للمهنة، ساهم في تطوير مهنة التدقيق الداخلي فكانت له جهود كبيرة على مدار سنوات من اجل المضي قدم بهذه المهنة، ففي عام 1947 م تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي، الغرض منها هو وضع مجموعة من الخطوط الإرشادية لتحديد الدور المناسب للتدقيق الداخلي بما في ذلك المسؤوليات الملقاة على عاتقه على صعيد أية شركة، ليدخل عليها بعض التعديلات عام 1957 م لتشمل عددا كبيرا من الخدمات المقدمة للإدارة¹ ، حيث تضمنت:²

-مراجعة وتقييم سلامة وكفاية أدوات الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية.

¹Urton anderson, Andrew dahlé , implementing the international professional practices framework, The institute of internal auditors research foundation, 3eme édition, 2009, p.1.

² Sridhar ramamoorti , internal auditing :history ,evolution ,and prospect , The institute of internal auditors research foundation,p6, disponible sur le site: <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf> , le26/05/2020.

-التحقق من مدى الامتثال للسياسات والخطط والاجراءات الموضوعية.

- التحقق من مطابقة الأصول للواقع الفعلي وحماية الأصول من الخسارة بجميع أنواعها.

- التحقق من سلامة البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات داخل الشركة.

- التحقق من جودة الأداء عند الاضطلاع بالمسؤوليات المختلفة.

ويلاحظ أن التدقيق في هذا المجال كان مرتكزا على أعمال المطابقة والامتثال، وتقديم خدمات تأكيدي فيما يخص سلامة نظم الرقابة في الشركة، ولكن مع مرور الوقت بدأت تتغير النظرة إلى التدقيق الداخلي ودور المدقق، حيث تم تشكيل لجان لدراسة إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي كخطوة لوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي عام 1974 م، وانتهت هذه اللجنة من أعمالها عام 1979 م، وقدمت تقريرا بنتائج دراستها وتم المصادقة عليها، وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له، ليصبح معهد المدققين الداخليين IIA الشركة القائمة على تنظيم وتطوير مهنة التدقيق الداخلي، وانتشرت فروعها في أكثر من 150 بلدا وأصبح يبلغ عدد أعضائه أكثر من 100.000 عضوا.

وفي عام 2001 أصدر المعهد عبر موقعه التعريف الشامل والمفهوم الجديد المتطور للتدقيق الداخلي الذي يتناسب والتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، وبدأت تتغير النظرة إلى أهداف التدقيق الداخلي والتركيز إلى جانب تقييم نظم الرقابة على تقييم إدارة المخاطر في الشركة وتحسين حوكمة الشركات، إضافة إلى تقديم خدمات استشارية بهدف تحسين عمليات الشركة.

وفي عام 2008 م قام المعهد بإصدار النسخة المعدلة من معايير الممارسة المهنية الدولية للتدقيق الداخلي، وبالنسبة لتعريف التدقيق الداخلي حافظ المعهد على الجوهر الأساسي لتعريف عام 2001 م، كما تم مراجعة هذه المعايير عام 2011 م ، ثم عام 2013 م والتي تم إقرارها من طرف مجلس رقابة إطار الممارسة المهنية الدولية IPPFOC.

ثم في نوفمبر عام 2013 م تأسس "فريق عمل المراجعة وإعادة النظر" للإطار الدولي للممارسة المهنية، وهو تابع لمعهد المدققين الداخليين، وهدفه هو تقييم محتوى وهيكل الاطار الدولي للممارسات المهنية IPPf ، والنظر فيما

إن كان يجب النظر إلى التعديلات على هيكل الاطار الدولي للممارسة المهنية باعتبارها ستكون مفيدة لأعضاء المعهد ومهنة التدقيق ككل وأصحاب المصالح فيها ، كما ستعزز أهمية الاطار الدولي للممارسات المهنية في المستقبل القريب.¹

حيث تم إصدار الاطار الدولي للممارسات المهنية المعدل عند اكتماله في الربع الأول من عام 2016 كما حدد معهد المدققين الداخليين في رسالته المنشورة على موقعه في الانترنت أن أهدافه تكمن في:²

- زيادة القيمة التي يقوم العاملون في مجال التدقيق الداخلي بإضافتها إلى شركاتهم.
- طرح برنامج أكاديمي شامل وفرص لتطوير مهنة التدقيق الداخلي.
- طرح المعايير والتوجيهات بشأن الممارسة المهنية السليمة وبرامج الشهادات والدورات المهنية المتخصصة.
- نشر التوعية في صفوف الممارسين للمهنة وحملة الأسهم بشأن دور نشاط التدقيق الداخلي في إحكام نظم الرقابة وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات.
- توعية الممارسين للمهنة والمط لعين والمستفيدين بخصوص أفضل الممارسات المتعلقة بالتدقيق الداخلي.
- تجميع المدققين الداخليين في جميع أنحاء العالم في مجال واحد يمكنهم من خلاله الاشتراك في التجارب والاطلاع على الخبرات والمعرفة من الجميع.

بالنسبة للجزائر يعتبر التدقيق الداخلي أكثر حداثة من ذلك، وتم الاعتراف به كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه لأول مرة في العدد الثاني من الجريدة الرسمية الجزائرية، وذلك من خلال المادة 40 الفصل الثامن من القانون رقم 88-01 المؤرخ في 23 جماد الأولى الموافق ل 12 جانفي 1988 م والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وكان نص المادة: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".³

¹ The institut of internal auditor , **Propositions d'amélioration de l'IPPF (cadre de référence international des pratiques professionnelles) de l'IIA**, 4 aout 2014, p.1.disponible sur le site : www.theiia.org/NewFramework , le 25/06/2020.

²The Institute of Internal Auditors, disponible sur le site : www.theiia.org, le 25/06/2020 .

³ الجريدة الرسمية للجزائرية، العدد 2 السنة الخامسة والعشرون، قانون رقم 88-01 ، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 م، ص، 36.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي:

تعددت وتنوعت التعاريف التي تناولت موضوع التدقيق بتعدد المتخصصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة، حيث نوجز البعض منها فيما يلي:

يعرف أحمد حلمي جمعة التدقيق الداخلي بأنه: ¹ "وظيفة إدارية تابعة لإدارة الشركة، تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة، لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة، أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية القصوى."

أما التعريف المقدم من قبل المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخليين IFACI: ² "التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل و هادف، يوفر للشركة ضمانا بخصوص درجة التحكم في عملياتها، و يقدم نصائح لتحسينه، كما يساهم في خلق القيمة، فهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال عمل منهجي لتقييم عمليات إدارة المخاطر، الرقابة و الحوكمة و تقدم اقتراحات لتدعيم فعالية الإجراءات المتخذة".

من جهتها الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين IIA KSA تعرف التدقيق الداخلي بأنه: ³ "نشاط تأكدي واستشاري موضوعي ومستقل يهدف إلى تحسين أعمال الشركة، ويساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال إتباع مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية آليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة."

وحسب لجنة المنظمات الراعية لطار الرقابة الداخلية المتكامل COSO فان التدقيق الداخلي هو: ⁴ "عملية تتأثر بمجلس إدارة الشركة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق الشركة لأهدافها في النواحي التالية:

كفاءة العمليات وفعاليتها، والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها".

أما أمين السيد أحمد لطفي يعرف التدقيق الداخلي بأنه: ¹ "التقييم الحيادي للعمليات ونظم الرقابة الداخلية لأحد التنظيمات لتحديد ما إذا كانت سياسات الإدارة وإجراءاتها المقررة يتم الالتزام بها أم لا، وأيضاً إذا ما كانت الموارد قد تم حمايتها واستخدامها بكفاءة لتحقيق الأهداف التنظيمية."

أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، 1 ط 2000، ص 61

² بديسي فهيمه، التدقيق الداخلي ودوره في نجاح مسار تطبيق الحوكمة، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية، 13 أكتوبر 3515، ص. 2 / جامعة 35 أوت 1400، سكيكدة، الجزائر،

³The Institute of internal auditors saudi arabia, disponible sur le site : www.iaa.org.sa , le 26/08/2020.

⁴The Committee of Sponsoring Organizations , disponible sur le site : www.coso.org , le 26/08/2020

من جهتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD عرفت التدقيق الداخلي بأنه: ² "نشاط مستقل يهدف الى اعطاء الشركة تأكيد حول درجة استخدام عملياته، وإبلاغها إلى المجلس من أجل التحسين، ويساهم في تحقيق قيمة مضافة، نشاط التدقيق الداخلي يساعد الشركة على تحقيق أهدافها، عبر مقارنة منظمة ومنهجية، من خلال عمليات الحوكمة، ادارة المخاطر، الرقابة الداخلية، وتقديم مقترحات لتعزيز كفاءتها."

كذلك عرفه Christophe Villalonga أنه: ³ "التدقيق هو قبل كل شيء ممارسة لها دور الإشراف والرقابة على الجوانب المالية وفقا للقواعد المنصوص عليها في القانون/ أو كما هي معرفة داخليا"

وفي الأخير نستعرض آخر تعريف صادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) (وهو التعريف الأكثر قبولا، حيث عرفه بأنه: ⁴ " نشاط رقابي مستقل موضوعي واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية الشركة وتؤدي إلى تحسين أدائها، ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف الشركة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من : إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات."

ويتضمن التعريف الأخير ومحتواه الواسع جملة من الخصائص يتميز بها التدقيق الداخلي تتمثل في:

- التدقيق الداخلي نشاط مستقل داخل الشركة: ويعني هذا أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها بعيدا عن أي ضغوطات، وأن ي تبع إداري أعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة مثل مجلس الدارة أو لجنة التدقيق

- التدقيق الداخلي نشاط موضوعي: أي أن المدقق يلتزم بأعلى مستويات الموضوعية في أداء الأعمال الموكلة إليه بعيدا عن أي تحيز.

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص588.

² Organisation de coopération et de développement économiques, contrôle et audit internes; assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public, conference organisé par l'Audit interne de l'OCDE, la Direction de la gouvernance publique du développement territorial de l'OCDE , 13 avrile 2011 , paris, france, p.5.

³ Christophe Villalonga, l'audit qualité interne –une approche innovante et pragmatique pour manager avec efficacité son processus d'audit-, DUNOD, Paris, 2003, p 03

⁴ Louis vaurs; audit interne :enjeux et pratiques a l'international, édition d'organisation, paris , 2007,p.21.

- التدقيق ذو طبيعة استشارية : أي تقديم خدمات استشارية بما يضيف قيمة للشركة ويسهم في إدارة المخاطر وعملية الرقابة، بدون أي مسؤولية إدارية للمدققين الداخليين، مثال ذلك النصيحة، المشورة
- التدقيق الداخلي : نشاط يهدف إلى تقييم عمليات إدارة الرقابة، الحوكمة والمخاطر ليساعد الشركة للوصول إلى أهدافها المرجوة.

اهداف التدقيق الداخلي :

تسعى وظيفة التدقيق الداخلي الى مساعدة افراد المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال ,فهي تزودهم بالتحليلات ,التقييمات ,التعليقات , التوصيات و مختلف الاراء و المعلومات المتعلقة بالانشطة التي تم فحصها

ولكي يمكن تحديد اهم الاهداف المرجوة من التدقيق الداخلي من جهة و اهداف افراد التدقيق الداخلي ,فيمكن القول بانه بالرغم من ان الهدف الرئيسي لادارة التحقيق الداخلي في اية مؤسسة هو الاسهام في تحقيق الاهداف الكلية لهذه المؤسسة , فان المدققين الداخليين يسعون بصفة اساسية الى تحقيق الاهداف التالية:¹

- تدقيق و تقييم نظم الرقابة الداخلية
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة و اجراءاتها .
- حماية اصول المؤسسة من السرقة و الاهمال .
- منع الغش و الاحطاء و اكتشافها اذا ما وقعت .
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة و التقارير المالية .
- القيام بتدقيق منتظم و دوري للانشطة المختلفة و رفع التقارير , الاقتراحات ,الناتج و التوصيات الى الادارة العليا و كذلك تقييم اداء الافراد بشكل عام .
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية و الاجتماعية .

¹محمد توفيق محمد ,اصول الامراجعة ,القاهرة كلية التجارة ,2001,ص 19

- التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الخارجي

- المشاركة في تخفيض التكاليف و منع الاسراف و التبذير , و وضع الاجراءات اللازمة لها , و هذا من اجل تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة .

ويمكن تقسيم اهداف التدقيق الداخلي الى هدفين اساسين :

1- هدف التطوير : يشمل هذا الهدف وظيفة التدقيق التي تعد وظيفة علاجية و ارشادية تتناول فحص و تدقيق و تتبع و تحديد و تحليل النتائج الايجابية و السلبية و وضع الحلول لها و رفعها بتوصيات و اقتراحات الى الادارة فضلا عن توفير و تزويد هذه الادارة بالبيانات و المعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع اوجه نشاط المؤسسة .

2- هدف الحماية : يشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة اصول الشركة بمختلف انواعها . النظم و الاجراءات المالية و المحاسبية , السياسات و الخطط المعتمدة في المؤسسة , التسجيلات و المستندات و الملفات العادية و الالية المعتمدة في المؤسسة , نظام الضغط الداخلي الخ .

بالاضافة الى الهدفين السابقين هناك اهداف اخرى للتدقيق الداخلي تتمثل في :¹

- المحافظة على املاك المؤسسة من الضياع او سوء الاستعمال او الاختلاس

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر و السجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و رسم السياسات و متابعة تنفيذها و القيام بتحليل البيانات

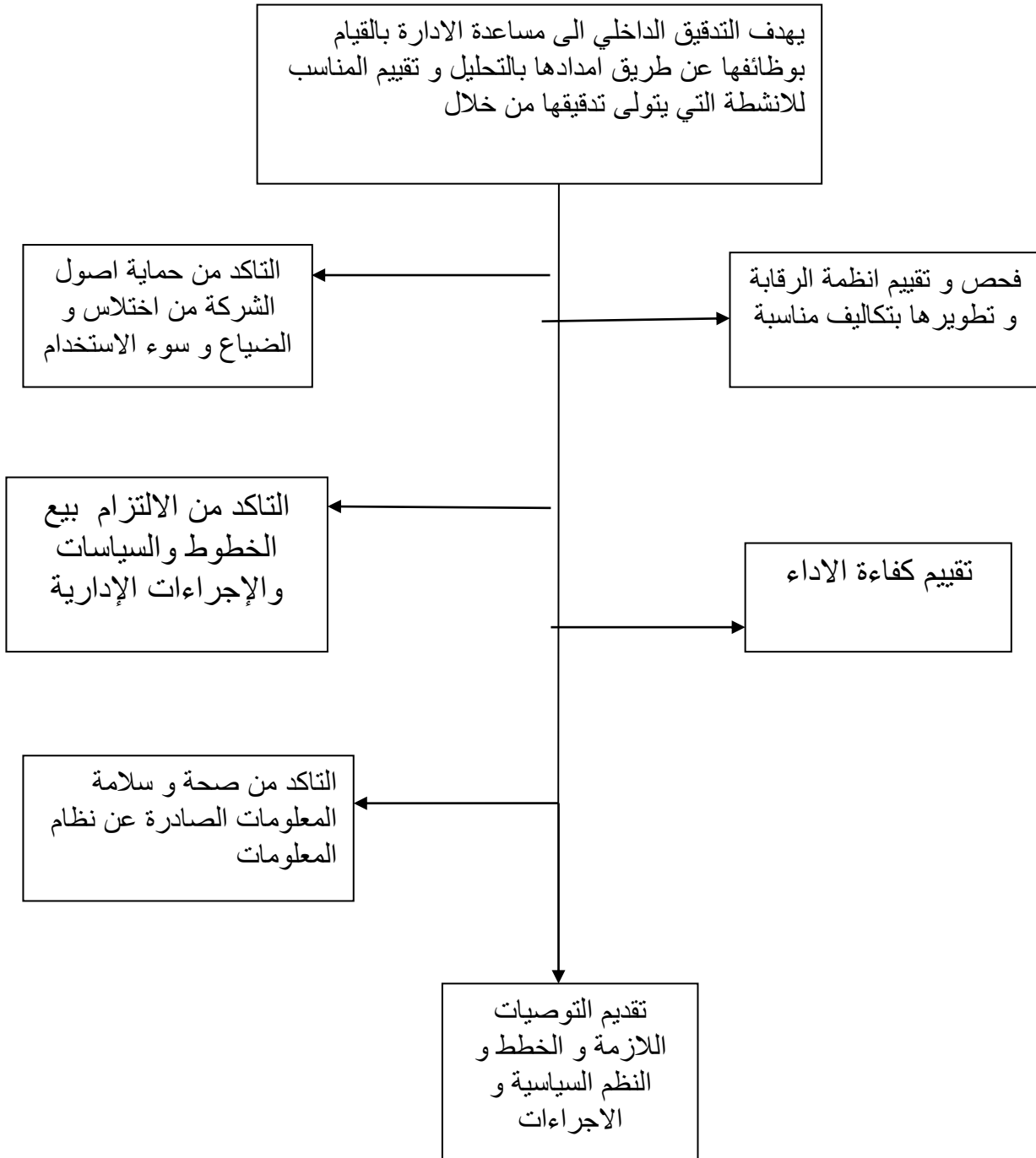
- اكتشاف الاخطاء و الغش و التلاعبات في الوقت المناسب و العمل على تصحيحها و منع تكرارها في المستقبل

- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات و الاجراءات المرسومة

¹ سارة الراوي , دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية , دراسة حالة مؤسسة متبجي مستغانم , رسالة ماستر , جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم , 2017, ص 16

- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية و السياسات الادارية من قبل الادارة العليا للمؤسسة و تقييمها و تحليل الانحرافات عن هذه الخطط و تقييم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلا و التغييرات التي تؤدي الى ضياع اموال المؤسسة
- التأكد ان المعلومات المعروضة على الادارة دقيقة و كافية و انها من واقع مستندات صحيحة و سليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المؤسسة التي يتخللها قبض للنقود و العمليات التي يتخللها صرف النقود , و قيام التدقيق الداخلي بهذه المهام يؤدي في النهاية منع الغش و التزوير و التلاعب و اكتشاف الاخطاء و هذا يؤدي الى تعزيز الثقة في الدفاتر و التسجيلات , و كذلك في البيانات و المعلومات .
- الحكم على امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية و الاحصائية و اتخاذها كأساس للقرارات الادارية الناجحة
- تقييم عمل الافراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية
- تقييم كفاءة استخدام الموارد و الاصول من الناحية الاقتصادية
- التحقق من ان المصروفات لا تنفق الا في الاغراض الهامة و التأكد من تحصيل الايرادات

الشكل (I-3) : اهداف التدقيق الداخلي



المصدر: رضا خلاصي مرام، المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 49

1- أهمية التدقيق الداخلي :

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات بصورة ملحوظة نتيجة لاسباب عديدة اهمها زيادة حجم المشروعات ,و التعقيد في انظمتها الادارية و الانتاجية , و زيادة عدد الشركات متعددة الجنسيات و انتشار فروعها , و ما

رافق ذلك من تعقيدات في انظمتها المالية و المحاسبية , كل هذه العوامل ادت الى بروز عدد من المشاكل التشغيلية مثل الحاجة الى التاكيد من تطابق العمليات التشغيلية مع الخطط الموضوعية , و مدى كفاية البرامج التشغيلية لتحقيق اهداف المؤسسة و هو الامر الذي يتطلب التقييم المستمر و المساهمة المتواصلة في حلها , من قبل ذوي الخبرة و الاحاطة الشاملة بانشطة الشركة و ادائها , وكل هذه الصفات لا تنطبق الا على المدققين الداخليين بحكم طبيعة العمل الذي يقومون به باستمرار داخل المؤسسة , حيث يكرس المدقق الداخلي كل وقته و جهده لخدمة المؤسسات التي يعمل لديها , فتصبح معرفته حول عملياتها و نظم رقابتها الداخلية اكبر بكثير من معرفة المدقق الخارجي , و لهذا شغل التدقيق الداخلي حيزا هاما في الاونة الاخيرة , و ذلك بسبب مساهمته الكبيرة في تحسين وضعية المؤسسة, من خلال كشف الاخطاء و العمل على تصحيحها .

حيث يحقق وجود ادارة مستقلة للتدقيق الداخلي مجموعة من الفوائد , يمكن ايجازها كما يلي :¹

- 1- تجنب التكاليف المرتفعة التي يتطلبها تنفيذ مراجعة مستمرة من قبل المدققين الخارجيين حيث ان وجود ادارة للتدقيق الداخلي تقوم بعملها بالشكل الصحيح , يقلل الى حد كبير من عمل المدقق الخارجي و يختصر وقت هذا الاخير و تكاليفه,
- 2- كون المدققين الداخليين يطلعون على جميع الاعمال باعتبارهم مستخدمين بشكل دائم لدى المؤسسة , فان عملهم هذا يسمح لهم بالتعامل مع كافة المستويات في المشروع ,
- 3- يحقق التدقيق الداخلي اعداد تقارير متعددة تنفذ بدقة و كفاءة بالغتين من قبل الدوائر المحاسبية المختلفة بناء على طلب الادارة ,
- 4- يؤكد على مراقبة مستمرة لانظمة الضبط الداخلي و التطبيق التفصيلي لطرق التدقيق الاصولية .
- 5- يمكن الادارة من تدريب موظفيها المستقبليين وفق معرفة تفصيلية للاعمال و التي تمكنهم من دراسة المشكلات مهما كان نوعها و توفر لهم الامكانية في المقارنة الانتقادية للتقنيات و الانظمة و التعليمات التي يتطلب و وضعها في التنفيذ .

¹ نسرين رايس , حنان حمزة , دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي , دراسة حالة مؤسسة اسمنت تبسة , 2017, ص 18-19

و تظهر اهمية التدقيق الداخلي ايضا من خلال تقديمها للادارة الخدمات التالية :¹

- 1- خدمات وقائية :حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود حماية كافية للاصول الشركة و حماية السياسات الادارية من الانحراف عند التطرق الفعلي لها .
- 2-خدمات تقويمية : حيث تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على قياس و تقويم فعالية نظم الرقابة و اجراءاتها في الشركة , و كذا مدى الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعه .
- 3-خدمات انشائية (بناءة) :حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتقديم اقتراحاتها حول مختلف التحسينات الازمة على الانظمة الموضوعه داخل الشركة , كما انها تطمئن الادارة على سلامة و دقة لمعلومات المقدم لها .

المطلب الثالث :أنواع التدقيق الداخلي:

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق، ولهذا فقد عمد معهد المدققين على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية من اجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من اجل تحقيق أهداف التدقيق.²

- 1- تدقيق الالتزام : يتعلق تدقيق الالتزام بتحديد ما إذا كانت المنشأة محل التدقيق قد التزمت أو اتبعت إجراءات أو قواعد أو قوانين محددة و موضوعه من قبل السلطة العليا. فعلى سبيل المثال، في منشأة الأعمال الخاصة، فإن تدقيق الالتزام يمكن أن تشمل تحديد ما إذا كانت موظفو إدارة الحسابات قد التزموا بالإجراءات المحددة أو السابقة تحديدها من قبل المراقب المالي بالمنشأة أو فحص معدلات الأجور لتحديد مدى اتفاقها مع الحد الأدنى للأجور الوارد في القوانين المنظمة ، أو فحص الاتفاقيات التعاقدية مع البنوك والمقرضين الآخرين، للتأكد من التزم المنشأة بالمتطلبات القانونية الواردة في هذه الاتفاقيات.³

1- التدقيق المالي: يعرف التدقيق المالي بأنه: ⁴ "التدقيق الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً فيها والتحقق منها حسابياً ومستندياً، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير، و الهدف

¹ براهيمة كززة , دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ,دراسة حالة مؤسسة المحركات , مذكرة ماجستير, تخصص ادارة مالية, 2014, ص 65 EMO
²خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2006 ، ص 55.

³سعید عماد الزمر و آخرون ، مقدمة في مبادئ و برامج المراجعة ، جامعة القاهرة ، ص 10.

⁴أيمن عبد الله محمد أبو بكر، التدقيق الداخلي، متاح على الموقع : <http://ay83m.wordpress.com> في 02/03/2020 .

الرئيسي منه هو إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة والتي تم تطبيقها بطريقة مماثلة."

ويمكن توضيح الأهداف الخاصة بالتدقيق المالي والتي تمثل الآتي:

- التحقق من السجلات والطرائق المحاسبية المستعملة .
- التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة .
- التحقق من مسؤولية المدراء الماليين.
- التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الاقتصادية بصورة عادلة ، طبقاً لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدد المحاسبية الماضية .
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول .
- فحص وتدقيق الإيرادات والمصروفات المختلفة والتأكد من أن إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعنية.
- التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية جميعها والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم إتباعها .
- منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.

3- التدقيق التشغيلي: ويقصد به: ¹ " التدقيق الشاملة للوظائف المختلفة داخل الشركة، للتأكد من كفاءة وفعالية وملاءمة هذه الوظائف، من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف الشركة من خلال هذه الوظائف " ، وأهم فوائد الدارة في التدقيق التشغيلي هو إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين المستويات المختلفة في الدارة واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية وزيادة الربحية، فهو يشمل عملية تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف الشركة ، حيث يتجاوز

¹خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، الأردن، 2007 ، ص 17 18

هنا دور المدقق الداخلي الناحية المحاسبية إلى جميع أقسام الشركة، لرؤية مدى التقيد بسياسات المشروع المرسومة وخططه.

4- تدقيق نظم المعلومات: يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التغطية والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق.

غن تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات المستخدمة في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي وتدقيق الالتزام وتدقيق العمليات ومما يزيد من أهمية و ضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات الالكترونية في تلبية حاجة أعمالها، إضافة إلى الدور الرئيسي الأهم والذي تلعبه أنظمة المعلومات الالكترونية في أداء المهام اليومية وفي إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم¹.

5- التدقيق البيئي: ويتضمن:

-تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة وتسري على ما يجري من عمليات و على ما جرى في الماضي أو ما يتوقع إجراءه في المستقبل.

تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر البيئة في المستقبل .

- تدقيق الأضرار البيئية في المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات.

- تدقيق الالتزامات الخاصة بالبيئة.

- تدقيق المنتجات.

¹خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة 1، الو ا ر ق للنشر للتوزيع، 2014، ص 235.

المبحث الثالث : تنظيم عملية التدقيق الداخلي .

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، وعلى مستوى مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف، الحجم، التعقيد والهيكلية، كما تتم ممارستها من قبل أشخاص من داخل المؤسسة أو خارجها، والتقييد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين أمراً أساسياً لكي يتمكن المدققون الداخليون من الوفاء بمسؤولياتهم.

المطلب الأول : معايير التدقيق الداخلي :

أصدر هذه المعايير معهد المراجعين الداخليين عام 1978 وهي عبارة عن مجموعة من القواعد و المبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المدقق الداخلي والتي يمكن بها تقييم عمليات وخدمات وأداء قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة .

ويكون الإطار العام للمعايير التدقيق الداخلي من مجموعتين، وهما معايير الصفات ومعايير الأداء:

1-معايير الصفات :

هي معايير تتناول ما يجب أن يتوافر في الشخص القائم بمهام التدقيق الداخلي ، حيث حاول المعهد التفصيل فيها من خلال أربعة معايير رئيسية هي:

- الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات؛

- الاستقلالية والموضوعية؛

- المهارات والعناية المهنية اللازمة؛

- برنامج ضمان وتحسين جودة التدقيق؛

وضمن كل معيار من هذه المعايير توجد معايير فرعية، كما هناك بعض التفصيل في خدمات التأكيد والاستشارة المرتبطة بها¹.

ويمكن أن نلخصها فيما يلي:

¹معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، المرجع السابق، بتصرف ص 6.

- 1- معيار رقم 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية: يوضح هذا المعيار أن الغرض والسلطات والمسؤوليات الممنوحة للمدقق الداخلي يتم تحديدها من طرف مجلس الإدارة.
- 2- معيار رقم 1100 الاستقلالية والموضوعية: يوضح أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة وأن المدققين الداخليين يجب أن يكونوا موضوعيين في أداء هذه الأنشطة ويشمل هذا المعيار على ثلاثة من المعايير الفرعية:
- معيار الأول يتعلق بالاستقلال التنظيمي حيث يفترض أن يرفع المدقق الداخلي تقريره إلى المستوى الإداري مناسب داخل المؤسسة بما يضمن تنفيذ التوصيات الواردة.
 - معيار الثاني يتعلق بالموضوعية الشخصية للمدقق الداخلي حيث يفترض به أن يكون محايداً وغير منحاز.
 - معيار الثالث يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية، ويوضح هذا المعيار بأن أي ضعف في الاستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر يجب الكشف عنه للأطراف المعنية.
- 3- معيار رقم 1200 الكفاءة والعناية المهنية اللازمة: حيث يشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية الأول يتعلق بالكفاءة المهنية، والثاني معيار العناية المهنية والتي تضمن تحقيق النتائج والتي يتوقع أدائها من قبل المدقق الداخلي مؤهل بنسبة كافية، والثالث معيار يتعلق بالتطوير المهني المستمر ويوضح هذا المعيار أن المدققين الداخليين يجب عليهم أن يعززوا معارفهم ومهاراتهم بشكل مستمر.
- 4- معيار رقم 1300 تأكيد الجودة وبرامج التحسين: ويقتضي هذا المعيار من المسئول عن قسم التدقيق الداخلي أن يطور ويحافظ على برنامج يضمن تأمين وتحسين الجودة التدقيق يغطي كافة أوجه النشاط وضمان انسجام عمل التدقيق الداخلي مع المعايير والقواعد الأخلاقية، ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية وهي:
- معيار الأول يتعلق بتقييم برامج الجودة ويقتضي هذا المعيار م الرقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرامج المطبق للجودة والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج قسم التدقيق الداخلي والمؤسسة.
 - معيار الثاني يتعلق بالتقرير عن برامج الجودة ويتطلب ذلك من المسئول عن التدقيق الداخلي إبلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرامج الجودة¹.

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001 ص84.

➤ المعيار الثالث يتعلق بمراقبة اتساق العمل مع المعايير، وينص هذا المعيار على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق يتم وفق المعايير.

➤ المعيار الرابع ينص على الكشف عن حالات عدم الاتساق الكامل بالمعايير وهذا يقتضي من مسئول عن التدقيق الداخلي أن يكشف فوراً للإدارة العليا أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الأمر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي.

2- معايير الأداء :

و تشتمل على معايير تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، و توفر معايير يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي، حيث حاول المعهد التفصيل فيها من خلال سبعة معايير هي:

- إدارة نشاط التدقيق الداخلي.

- طبيعة العمل.

- التخطيط للمهمة.

- تنفيذ المهمة.

- تبليغ النتائج.

- متابعة سير العمل .

- ابلاغ قبول المخاطر.

ويمكن أن نلخصها كما يلي¹ :

وضمن كل معيار من هذه المعايير توجد معايير فرعية، كما تضمنت بعض التفصيل في خدمات التأكيد والاستشارة المرتبطة بها.

1- معيار رقم 2000 إدارة أنشطة التدقيق الداخلي:

والتي يستوجب على المدقق الداخلي إدارة قسم بما يضمن المساهمة بقيمة مضافة للمؤسسة والذي يشمل على خمسة معايير فرعية:

➤ معيار الأول يتعلق بالتخطيط والذي يوجب على المدقق الداخلي إعداد خطة للتدقيق الداخلي

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، المرجع السابق، بتصرف، ص 14.

وأن تتسق هذه الخطة مع أهداف المؤسسة.

➤ معيار الثاني يتعلق بالاتصال مع الجهات المختصة وحصول على الموافقة والذي يتعلق بضرورة اتصال المدقق الداخلي بالإدارة العليا ومجلس الإدارة والإبلاغ بالخطط والتغيات الجوهرية على الخطط والحصول على الموافقة عليها.

➤ معيار الثالث حول إدارة الموارد والذي يتعلق بأن من واجبات المدقق الداخلي أن يتأكد من توافر الموارد الكافية لإنجاز خطة التدقيق الداخلي.

➤ معيار الرابع حول التنسيق والذي يوجب على المدقق الداخلي الاتصال والتنسيق مع الأطراف الداخلية والخارجية التي تقوم بتزويد المؤسسة والخدمات والاستشارات.

➤ معيار الخامس حول التقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا وينص على أن المدقق الداخلي يجب عليه أن يرفع تقريره دورياً للإدارة العليا ومجلس الإدارة ويتضمن غرض العمل ونسبة ما تم إنجازه من الخطة ويجب الإفصاح وكشف المخاطر وأمور الرقابية¹.

2- معيار رقم 2100 طبيعة العمل: والذي يشمل معايير تتعلق بما يلي:

➤ معيار الأول إدارة المخاطر وينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المؤسسة على تحديد وتقييم المخاطر الهامة والتي تتعرض لها.

➤ معيار الثاني يتعلق بالرقابة والذي ينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المؤسسة على الاحتفاظ بنظم فعالة للرقابة من خلال تقييم كفاءة وفعالية هذه النظم وتقديم الاقتراحات الفعالة باتجاه التحسين المستمر.

➤ معيار الثالث يتعلق بالحوكمة والذي ينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقيم عملية الحوكمة في المؤسسة ويقدم التوصيات المناسبة لتحسين الحوكمة.

3- معيار رقم 2200 تخطيط المهمة:

الذي يلزم المدققين الداخليين بتسجيل خطة عمل لكل مهمة وتحتوي على الحد الأدنى على نطاق العمل وأهدافه والتوقيت والمصادر المادية والبشرية التي ستستخدم في إنجاز هذا العمل.

ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية:²

¹ أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص. 84.

² أحمد حلمي، مرجع سابق، ص. 85.

- معيار الأول أهداف المهمة التي يجب أن تحدد مسبقاً.
 - معيار الثاني نطاق المهمة ويشترط أن يلي نطاق العمل تحقيق الأهداف بشكل كامل.
 - معيار الثالث تخصيص الموارد المهمة التي يجب على المدققين الداخليين أن يحددوا الموارد اللازمة لإجراء كل مهمة من أجل ضمان تحقيق الأهداف.
 - معيار الرابع برنامج العمل الذي يوجب على المدققين الداخليين أن يطوروا برنامج العمل بشكل يضمن تحقيق الخطة والأهداف.
- 4- معيار رقم 2300 أداء المهمة :
- ينص على أن المدققين الداخليين يجب أن يحددوا ويحللوا ويسجلوا المعلومات اللازمة للوصول إلى الأهداف المهمة ويشمل أربعة معايير فرعية:
- معيار الأول تحديد المعلومات حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب عليهم تحديد المعلومات الملائمة والموثوقة والكافية لإنجاز النشاط.
 - معيار الثاني تحليل المعلومات حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يبنوا استنتاجاتهم على تقييم وتحليل المعلومات بشكل كافي وعميق.
 - معيار الثالث تسجيل المعلومات يجب على المدققين الداخليين أن يقوموا بتسجيل المعلومات ذات العلاقة بتحليلاتهم واستنتاجاتهم والتي تدعم الآراء التي يتوصلون لها.
 - معيار الرابع الإشراف على المهمة حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يخضعوا لإشراف ملائم وكافي للتأكد من الوصول إلى الأهداف وتأمين جودة العمل.
- 5- معيار رقم 2400 توصيل النتائج
- ويوضح أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية:
- معيار الأول معايير التوصيل يشير هذا المعيار أن التقرير يجب أن يوضح الأهداف والنطاق والاستنتاجات والتوصيات والخطط الملائمة للوصول إلى تطبيق التوصيات.

➤ معيار الثاني جودة التقارير حيث يشير المعيار إلى أن التقارير يجب أن تكون دقيقة وموضوعية ومختصرة وواضحة وفي الوقت المناسب، وإذا ما رفع التقرير وتم بالخطأ إغفال معلومة هامة فيجب على المدقق الداخلي إيصال المعلومة إلى جميع مستلمي التقرير الأصلي.

➤ معيار الثالث خاص بمجالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير حيث يشير المعيار إلى أنه حين يكون هناك عدم التزام الكامل بمعايير التدقيق الداخلي فإنه على التقرير أن يوضح المعيار الذي لم يتم الالتزام به بشكل الكامل وسبب عدم الالتزام وتأثيره.

➤ معيار الرابع نشر النتائج حيث يشير المعيار إلى أن المدقق الداخلي يجب أن يوصل نتائج عمله إلى الأطراف المناسبة.

6- معيار رقم 2500 مراقبة تنفيذ التوصيات :

حيث يشير هذا المعيار أن المدقق الداخلي يجب أن يؤسس ويحافظ على النظام الخاص بمراقبة تنفيذ التوصيات الواردة في التقرير.

7- معيار رقم 2600 مخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات :

حيث يشير هذا المعيار إلى أن المدقق الداخلي إذا ما وجد مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، عليه أن يناقش المسألة مع الإدارة العليا وعند عدم الوصول إلى حل على المدقق الداخلي بالتوافق مع الإدارة العليا أن يتوجه إلى مجلس الإدارة وإبلاغه بالأمر.¹

المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

لا بد من توفر وسائل تقنية يستعملها المدقق الداخلي من أجل إعداد تقريره حول شرعية وصدق المعلومات المالية و الصورة الصادقة للقوائم المالية، نذكر من هذه الوسائل:

أولاً وسائل شرح و تقييم نظام الرقابة الداخلية :

تعد الرقابة الداخلية النقطة التنظيمية و تمثل جميع الإجراءات التي تستخدمها المؤسسة و التي من شأنها المحافظة على أصولها و التأكد من صحة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة في

¹أحمد حلمي ، مرجع سابق، ص. 86 .

الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المؤسسة¹.

و تعتبر الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الانضباط و الصرامة داخل المؤسسة، و تعتبر عاملاً مهماً و مساعداً لتحقيق أهداف المراجعة، و هذا ما سنتعرض له في المبحث الثاني.

كما أن الرقابة الداخلية هي عبارة عن مجموعة ضمانات متمثلة في طرق و إجراءات العمل المكتوبة و الغير المكتوبة، هذه الضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة عن طريق الحفاظ على الذمة المالية للمؤسسة²، و كذا حمايتها و السهر على الحفاظ على نوعية المعلومات المدققة، و كذا تطبيق سياسات الإدارة عن طريق تطبيق التعليمات بهدف تحسين الأداء، و لا يتسنى ذلك إلا إذا كان هناك مخطط تنظيمي، و مستخدمون ذو كفاءة عالية و واعون مع وجود الوثائق اللازمة³.

1- وصف الإجراءات المعمول بها:

يقوم المراجع المالي بالإطلاع على الإجراءات المكتوبة و غير المكتوبة، و ذلك بإعداد ملخص لإجراءات قد تكون طويلة كوصف عملية الشراء التي تقوم بها مصلحة الشراء لفائدة كل المصالح الطالبة لها، أو وصف تلك الإجراءات عن طريق أشكال تبين الوثائق المستعملة و كيفية انتقالها عبر المصالح، كما تبين بصفة خاصة مختلف أنواع الرقابة التي تخضع لها من طرف موظفي المصالح أثناء مرورها بها.

2- تقييم الإجراءات المعمول بها:

كون أن المدقق قد قام باختبارات الفهم بالوقوف على نقاط القوة و الضعف، فعليه تأكيد أو نفي تطبيق نقاط القوة باستمرار، مما يضمن أو لا يضمن الحماية و الحفاظ على الأصول و مصداقية و نوعية المعلومات المتدفقة الداخلة في المعلومات المالية المحتواة في الوثائق المالية، و يستعمل المدقق الداخلي المالي استمارة الرقابة الداخلية التي تخص جملة من أنواع الرقابة الواجب القيام بها وكذلك دليل التقييم الذي بواسطته يتم التأكد من تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف من وراء كل مراجعة.

¹مصطفى عيسى خضير، المراجعة *المفاهيم و المعايير والإجراءات*، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، 1996، ص254

²، عبد الفتاح محمد الصحن، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص55

³، محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص20

ثانياً وسائل فحص الحسابات:

يقوم المراجع الداخلي المالي باختبار عدة وسائل تمكنه من فحص الحسابات و إعداد تقريره بأدلة و قرائن نذكر منها:¹

1- المشاهدة العينية:

هي أحسن وسيلة يلجأ إليها المدقق الداخلي للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة، فالمقصود بالجرد هنا هو الفحص الانتقائي لإجراءات الجرد المعمول بها و ينبغي أن تكون هذه الإجراءات مكتوبة، فعلى المراجع الداخلي المالي أن يقوم بمراقبة الوجود المادي للأصل و التأكد من ملكية المؤسسة له و كذا صحة التقييم.

2- فحص الدفاتر و الوثائق:

يلجأ المدقق الداخلي إل فحص الدفاتر و المستندات و الوثائق من أجل التأكد من حقيقة بعض العناصر مثل مراقبة مخصصات الإهلاك و المؤونات، مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرصدة و النفقات، مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور و الكشوف و تصريجات الإدارة فيما يخص العاملين... الخ.

3- المصادقات المباشرة:

حصول المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها، يعد أقوى الأدلة في المراجعة، فطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها اختبار عينة ممثلة و إرسال طلبات لمفرداتها مفردة بمفردة، و تلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة.

4- المراجعة القياسية و الفحص التحليلي:

على المراجع الداخلي المالي القيام بدراسة مقارنة للمؤشرات المالية، تغييراتها و تطوراتها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة، هذه الطريقة تسمح له بالوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن و تدهور رأس المال فالمدقق الداخلي المالي يلجأ إلى القياس و التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية المراجعة كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في موجوداتها.

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره ، ص 98-99

5- تصريحات المسيرين:

أثناء أداء مهمة المراجعة يستفسر المراجع على عدة أمور فيقوم المسيرون المسؤولون بتقديم شروح عديدة، و عادة ما تكون شفوية يدونها في أوراق عمله، يرجع إليها عند الحاجة كما قد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل و هذا كدليل أقوى و أفضل.

ثالثا تقنيات السبر:

يتكون المجتمع الإحصائي من مجموعة من العينات التي يجب توفر فيها عدة شروط عند اختبارها لتكون حقا ممثلة لمجتمعها، فإذا كانت كذلك فإن المراجع سيولي كل اهتماماته لدراسة دقيقة لمفرداتها، وعليه أن يعمم النتائج المتوصل إليها على المجتمع كله، ففي مراجعة المجتمع الإحصائي تكون الفواتير و القيود المحاسبية ، أما العينة فهي اختيار مجموعة فواتير، مجموعة قيود، فالفاتورة قد تدقق تدقيق حسابي أي التأكد من العمليات الحسابية الظاهرة عليها، وتدقيق مستندي يتمثل في دراسة الناحية الشكلية والقانونية للمستند، وتدقيق قياسي تتمثل في دراسة مقارنة عند إتباع الطرق الإحصائية، ففي تقنيات السبر يجب إتباع ما يلي¹:

1- تصور السبر:

الخطوة الأولى التي يتبعها المراجع الداخلي المالي هو تحديد الهدف المراد تحقيقه لأن هذا يؤدي إلى تحديد الرقابة التي ينبغي القيام بها، وكذلك الخطأ الذي يريد أن يتحقق من غيابه، وعليه تحديد المجتمع المتمثل في كل المعلومات التي يرغب في تكوين رأي معين حولها.

2- إختيار العينة:

هناك ثلاث طرق لاختيارها:

- ❖ الطريقة الأولى: المواجهة الشخصية حيث تختار العينة حسب الحدس الشخصي للمتدخل.
- ❖ الطريقة الثانية: هي الطريقة العشوائية التي تعطي أرقام تسلسلية للمفردات التي تختار باستعمال جدول الأرقام العشوائية.
- ❖ الطريقة الثالثة: هي طريقة السبر الترتيبي حيث من نقطة معينة تؤخذ المفردات المرتبة.

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذآره ، ص 96

3- استغلال نتائج المراقبة:

هناك نوعان من تحليل الاستغلال لنتائج المراقبة:

تحليل كمي لنتائج التأكد من الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها، و التأكد من أنها لا تتعارض والأهداف المسطرة؛

تحليل نوعي لتلك الانحرافات و الأخطاء و التأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا، و كذلك فيما إذا كانت إرادية أم لا.

ففي النهاية يقوم المدقق باتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله.

رابعا التدقيق المعلوماتي:

الشيء الذي أدى إلى ظهور المراجعة الداخلية هو تضاعف المعلومات المتدفقة و المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا، فضخامة الوسائل البشرية المادية و المالية أدى إلى صعوبة مهمة المدقق فأصبح من الصعب مواصلة العمل يدويا، مما أدى إلى ظهور و انتشار المعلوماتية بصفة عامة و معلوماتية التسيير بصفة خاصة، فالمعلوماتية تساعد المراجع في إنجاز مختلف أدواره وخاصة كمتخذ للقرارات، فهذا الأخير يعتمد على نظام معلومات فعال يزوده بالمعلومات الضرورية وفي الوقت المناسب.

فاعتبار المدقق رجل المالية و المحاسبة عليه أن يكون ملما بمعلوماتية التسيير ليكون المستعمل الناجح للحاسوب على الأقل، فقبل إصدار التقرير حول النتائج النهائية للقوائم المالية يكون مضطرا إلى دراسة مصلحة المعلوماتية في المؤسسة التي يعمل فيها عن طريق دراسة مختلف النظم المعلوماتية، و تقييم نظام الرقابة الداخلية لتلك المصلحة. إن استعمال نظام المعلوماتية في المؤسسة أدى إلى ظهور مخاطر محتملة تتمثل في السرقة والتخريب، التعطل وعدم السير الحسن، التزوير و كذلك مخاطر إفشاء الأسرار و التلاعب بالمعلومات، فعلى المدقق الداخلي عدم تجاهل هذه المخاطر بل ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند التخطيط للمهمة وإنجازها.

خامسا ترتيب الملفات:

يقوم المدقق أثناء أداء مهامه بجمع عدد كبير من المعلومات باختلاف أنواعها ينبغي ترتيبها وتنظيمها بطريقة تسمح لكل عضو من الأعضاء الإطلاع على هذه المعلومات، و ترتيبها في ملفين * دائم و جاري * كما سبق و أشرنا إليهما.

داخل كل ملف ترتب الوثائق و تستعمل رموز و مؤشرات لتسهيل الحصول على المعلومات المرغوب فيها بسرعة، كما تسمح بإظهار العلاقة فيما بين الزمن الفعلي لأوراق التوظيف المالية وإيراداتها، القروض و فوائدها، المؤونات و مخصصاتها، مع الإشارة إلى القوائم المالية الخاصة بها في حالة وجودها. و من بين واجبات المدقق الداخلي عند فحصه للقوائم المالية ما يلي: ¹

✓ التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنها مطابقة للأسس العامة المحاسبية وأن أساليب التقويم متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛

✓ تقديم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير المؤسسة؛

✓ يعتبر المدقق الداخلي أنه قام بواجباته إذا أحسن اختيار اختبارات له للعمليات المثبتة

بالدفاتر على ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وفقاً لبرنامج التدقيق المعد؛

✓ على المراجع الداخلي المالي التحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة؛

✓ إعداد القوائم المالية بحيث تعرض الميزانية ملخصاً معبراً لمركز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وإعداد حسابات الأرباح والخسائر عن الفترة موضوع المراجعة في تاريخ معين؛

✓ فحص حسابات المؤسسة والتأكد من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة².

تتلخص حقوق المراجع فيما يلي³ :

✓ حق الإطلاع في أي وقت على دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة سواء الإلزامية أو الاختيارية؛

✓ له الحق في السؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المدراء عن كل ما يساعده على القيام بعمله.

المطلب الثالث : مراحل إنجاز مهمة التدقيق الداخلي

تتم عملية التدقيق الداخلي من خلال ثلاثة مراحل أساسية هي: المرحلة التحضيرية، المرحلة

¹ توفيق مصطفى أبو رقية، تدقيق و مراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر و التوزيع، الأردن، 1991، ص79

² عبد الفتاح محمد الصحن، المراجعة بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص84

³ توفيق مصطفى أبو رقية، مرجع سبق ذكره، ص81

التنفيذية ومرحلة الاستنتاج¹.

1- المرحلة التحضيرية :

تهدف هذه المرحلة إلى إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى التنفيذ، وتتطلب من المدقق القدرة على القراءة، التركيز والفهم للتوصل إلى المعرفة التامة بالمؤسسة، لتحديد مكان وجود المعلومات المفيدة، والأطراف التي يمكنها أن تساعد في ذلك، وهي مرحلة ضرورية وهامة يجب البدء بها، وقد حدد المعيار رقم 2200 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ضرورة ووجوب إعداد خطة لكل مهمة وذلك بتحديد نطاقها، مجالها الزمني والموارد اللازمة لتنفيذها، وتتمثل خطوات هذه المرحلة التحضيرية في:

1.1 الأمر بالمهمة :

هو ذلك التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة التدقيق الداخلي، والذي يكون في شكل وثيقة مكتوبة بهدف إعلام المسؤولين وكل الأطراف المرتبطة بعملية التدقيق عن بدأ العملية، وتتمثل أهم النقاط التي يجب أن يتضمنها الأمر بالمهمة في:

- تحديد النشاطات والوظائف المعنية بعملية التدقيق.
- تحديد نطاق كل مهمة والأهداف المنتظرة منها.
- تحديد المنهجية المستعملة في كل مهمة.
- تحديد المجال الزمني والموارد المخصصة لكل مهمة.

2.2 مرحلة الدراسة :

في هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بوضع برنامج تدقيق مبني على المخاطر لتحديد أولويات المهمة بما يتلاءم مع أهداف المؤسسة، وذلك انطلاقاً من جمع المعلومات التي تمكنه من فهم الموضوع محل التدقيق والحصول على نظرة أولية حول المصلحة المراد تدقيقها ، وبعد دراسة هذه المعلومات وتحليلها، يقوم بإعداد جدول يحتوي على نقاط القوى والضعف ترتب فيه المخاطر حسب درجة تأثيرها على المؤسسة، وهذا الجدول يسم بتحضير التقرير التوجيهي²، الذي من خلاله يتم تحديد نطاق مهمة التدقيق والتركيز على المهام التي فيها درجة مخاطر كبيرة، وبعدها يتم تحضير برنامج العمل وعرضه على الإدارة العام للمصادقة عليه.

¹ Elisabeth Bertin et autre, **Manuel comptabilité et audit**, Bertin édition, Alger. Algérie, 2013, p, 556

² Pierre Cuiillocheau, Paul Hanri, **l'audit du groupe Médric : une logique de conseil et d'accompagnement**, la revue français de l'audit interne, N° 026, IFACI, Paris, France, 5117, p, 51.

2- المرحلة التنفيذية :

ينتقل المدقق الداخلي في هذه المرحلة إلى الميدان للقيام بأعمال التدقيق، وتبدأ هذه المرحلة بالاجتماع الافتتاحي ثم الدخول في العمل الميداني.

1.2 الاجتماع الافتتاحي :

يتم عقد هذا الاجتماع في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤول النشاط محل التدقيق، ويتناول هذا الاجتماع عدة نقاط منها¹ :

- التذكير بالأهداف العامة للتدقيق
- دراسة وتحليل التقرير التوجيهي ومناقشته.
- تحديد المواعيد والأشخاص الذين سيتعامل معهم المدقق.
- تحديد الشروط المادية للمهنة.
- التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية التدقيق.

2.2 العمل الميداني :

هي مرحلة الانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق وهذا بتطبيق برنامج العمل في الواقع الميداني، وقد نصّت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلية عدة معايير بخصوص ذلك منها :

المعيار رقم 2300- تنفيذ المهمة " يجب أن يقوم المدقق الداخلي بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة"

المعيار رقم 2320- التحليل والتقييم " يجب على المدقق الداخلي أن يؤسس استنتاجاته ونتائجه وفقا لمجموعة من التحليل والتقييمات مناسبة"

المعيار رقم 2340- الإشراف على المهمة " يجب أن تكون مهام التدقيق محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق"

في هذه المرحلة يتم إجراء المقابلات، الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع الأدلة الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

¹ Chekroun Meriem, **op.cit**, p, 74.

3- مرحلة الاستنتاج :

بعد الحصول على كل المعلومات الكافية والانتهاء من العمل الميداني، يعود المدققون الداخليون إلى مكاتبهم من أجل إعداد مشروع تقرير التدقيق، والذي يتم عرضه ومناقشته في اجتماع الإقفال للمصادقة عليه مع عرض الملاحظات والنتائج المتوصل إليها ليصب نهايا ويرسل إلى كل الأطراف المعنية، وتمثل خطوات مرحلة الاستنتاج في:

1.3 مشروع تقرير التدقيق الداخلي :

في بداية مرحلة الاستنتاج يأخذ التقرير صفة مشروع لأنه ليس كامل ولم يتم المصادقة عليه بعد، كما أنه لم يتم طرحه على المصلحة التي يتم تدقيقها لأخذ بعين الاعتبار ملاحظاتها وتوصياتها.

2.3 اجتماع الإقفال :

يحضر هذا الاجتماع نفس الأشخاص الذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي، ويتم فيه عرض وتقديم النقاط الأساسية الواردة في المشروع الأولي، مناقشتها والمصادقة عليها، ويقوم اجتماع الإقفال على مجموعة من المبادئ منها¹:

- يجب أن يناقش كل ما يكتب في التقرير مع الأشخاص الذين تم تدقيق أعمالهم، مع عرض كل الوثائق وعناصر الإثبات دون أي تحمّظ .
- لا يجب توزيع أو نشر مشروع التقرير ما لم ينتهي هذا الاجتماع .
- يجب على المدقق مراعاة تقديم التوصيات وترتيبها حسب درجة أهميتها .

3.3 إصدار التقرير النهائي :

بعد مناقشة المشروع الأولي للتقرير والمصادقة عليه يصب نهايا، وفيما يخص هذا التقرير النهائي فقد نصّت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلية في المعيار رقم 2420

– جودة التبليغات – على " يجب أن تكون التبليغات صحيحة، موضوعية، موجزة، بناءة، كاملة وفي أوانها"² :
وعلى المدقق الداخلي الإفصاح إما عن حالة التوافق وهذا في حالة ما إذا احترمت المصلحة محل التدقيق كل

¹ Madeline Cidre, **Audit interne : quel valeur ajoutée par l'entreprise ?**, thèse professionnelle MBA, Ecole supérieure d'assurances, Paris, France, 2012, p, 52.

² The institute of internal auditors, **op.cit**, p p,16-17.

القواعد والسلوكيات والمعايير الواجب التقيد بها، أو عن عدم التوافق وهذا في حالة ما إذا خالفت هذه المصلحة ذلك.

خلاصة الفصل:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة وخصوصا عندما تحول مفهومه من مهمة تقييم والكشف عن الأخطاء إلى عملية تقدير وتنبا لهذه الأخطاء بالإضافة إلى أن التدقيق الداخلي يساهم بشكل كبير في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

ولقد تمثل الهدف العام للمدقق في فحص أعمال الغير ، وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد و التعليمات والإجراءات المحددة مسبقا ورفع التقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهمله الأمر ، ولتحقيق هذه الغاية التي أنشأت من اجلها مهنة التدقيق ، فقد قامت هذه المهنة على مجموعة من الفروض و المفاهيم التي من خلالها برزت أهمية التدقيق وبذلك تطورت أهدافه ومن خلال الأهمية والأهداف تبرز الحاجة إلى التدقيق كأداة لخدمة الإدارة والأطراف الأخرى و على ذلك ظهرت الأنواع المختلفة للتدقيق و تقسيماتها حسب عدة معايير لخدمة أ ط ا رف متعددة كل بحسب حاجته و كلها تصب في التأكيد على صحة و شرعية المعلومات

.

.

الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تأثير على فعالية نظام الرقابة الداخلية

المبحث الاول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

تمهيد :

يعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف مواطن القصور في النظام الرقابة الداخلية من اجل العمل على معالجتها وبالتالي تطوير و تحسين الرقابة الداخلية كما يعتبر التدقيق الداخلي من اهم الوسائل التي تستخدمها الادارة بغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية .

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها وتعدد معرفتها.

1- مراحل تطور وتبلور مفهوم الرقابة الداخلية

لقد تطور تعريف الرقابة الداخلية تاريخيا ليساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما وافقه من نمو في حجم المشاريع والوحدات الاقتصادية، اتساع نطاقها ومواكبة التطور في علم الإدارة وبصورة عامة يمكن تلخيص واطهار المراحل التي مرّت بها الرقابة الداخلية كما يلي:

و الشكل الموالي يوضح اهم هذه المراحل

الشكل : (II-1) : مراحل تطور الرقابة الداخلية :



المصدر: من إعداد الطالب إعتامدا على محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية،

الطبعة الأولى، دار المسيلة، عمان، الأردن، 2009، ص 24 بالتصرف

1 مفهوم النظام الرقابة الداخلية :

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها لنا سوف نورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية :

تعريف لجنة طرائق التدقيق CPA: "الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية اصوله، و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية، و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها، و زيادة الكفاية الانتاجية، و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة".

تعريف المعيار الدولي رقم 400 : تعني كافة السياسات و الاجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها ادارة المؤسسة لمساعدتها قدر الامكان في الوصول الى هدف الادارة و هو ادارة العمل بشكل منظم و كفى، و المتضمنة الالتزام بسياسات الادارة و حماية الاصول و منع و اكتشاف الاحتيال و الخطأ، و دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و اعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب .²

التعث : على حسب IFAQ للمعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة فان نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، و مجموع الطرق و الاجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الاهداف تشمل على احترام السياسة الادارية، حماية الاصول، وقاية او اكتشاف الغش و الاخطاء، تمديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في اعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية.³

تعريف هانري فايول الرقابة بانها : "التحقق من ان التنفيذ يتم طبقا للخطة الموضوعة و التعليمات الصادرة و المبادئ المقررة فهي عملية كشف عما اذا كان كل شئ يسير حسب الخطط الموضوعة و ذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف و الاخطاء و

¹ خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، داروائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص 288.

²الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية للتدقيق، معيار 400، ص 113.

³محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 85

علاجها و تفادي تكرارها و قد جعل الرقابة احد العناصر او وظائف الادارة (التخطيط،التنظيم،التنسيق، الرقابة) التي هي ضرورية و لازمة ليست فقط للخدمات و المشروعات بل ايضا جهد جماعي مهما كان غرضه.¹

التعريف الخامس : عرف مكتب المحاسبة العام الامريكي

الرقابة الداخلية على انها "هي خطة لتنظيم و كل الطرق الخاصة باستعمال الاصول التي تمتلكها الوحدة و المحافظة عليها، و مراجعة و مدى دقة و توثيق البيانات المحاسبية و تحسين الهيكل التنظيمي و العمل على تحقيق اهداف الخطة و الانتاجية البرمجة، الكفاءة و الاقتصاد، الفاعلية، و تشجيع التعاون بين العاملين و اتخاذ السياسات الادارية المناسب " ²

التعريف السادس : كما عرفتها لجنة حماية المنظمات على انها "عمليات وضعت من قبل مجلس ادارة المؤسسة و موظفين اخرين، لتأمين و توفير الحماية الكافية و التاكيد من امكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها و المتمثلة في :³

- كفاءة العمليات التشغيلية

-الموثوقية في التقارير المالية

-الالتزام بتطبيق القوانين و التنظيمات "

التعريف السابع: الرقابة الداخلية هي الاجراءات و الطرق المستخدمة في الشركة من اجل الحفاظ على النقدية و الاصول الاخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر و نتيجة لتطور في الجانبين الاقتصادي و الاداري و التنبيه لأهمية الحفاظ على الاصول الاخرى بالإضافة للنقدية، تم تعديل وتطوير تعريف الرقابة الداخلية.⁴

التعريف الثامن : و قد عرفت كذلك "من انها مجموعة النظم الرقابية المالية و غير المالية التي تضعها بقصد :

-تسيير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة و سليمة.

-التأكد من الالتزام بالسياسات الادارية و القانونية .

¹ علي عباس الرقابة الادارية في منظمة الاعمال , اثناء للنشر و التوزيع , عمان , الاردن , 2008,ص 81 .

2.هادي تمايمي ,مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية , ط3 , دار وائل للنشر ,2006,ص81

³ Mohamed hamzeou, *audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne*, village mondiale. 1^{er} edition, France 2006, 80.

⁴ هادي التمايمي, مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية , ط3, دار وائل للنشر , 2006, ص81

-تأمين اكتمال و دقة السجلات الى اقصى حد ممكن .

-المحافظة على الموجودات، و انها استعملت بكفاءة و فعالية .

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية على انها " ذلك النظام يظم مجموعة من السياسات و الاجراءات المتخذة من طرف مجلس الادارة، المديرين و السلطات المعنية في المؤسسة من اجل ضمان تحقيق اهدافها بدرجة من الانتظام و الكفاءة مع الحفاظ على اصولها "

3- عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية:

ان فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاته قديم و سادت بدرجات متفاوتة، الا ان الاهتمام بها زاد في اواخر النصف الاول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك و نذكر منها كبر حجم المؤسسات و تعددت العمليات التي تقوم بها، اضطرار الادارة الى توزيع و تفويض السلطات و المسؤوليات الى بعض الادارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة الادارة الى بيانات و معلومات دورية دقيقة و العامل الرئيسي لتطور النظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية و صيانة اموال المؤسسة .

فكبر حجم المؤسسة و تعدد العمليات التي تقوم بها راجع الى النمو الضخم في حجمها و توسع اعمالها من خلال الاندماج و التفرع و النمو الطبيعي، و كل هذا ادى الى صعوبة الاتصال الشخصي في ادارة المؤسسة الشيء الذي ادى الى الاعتماد على وسائل هي في صميم انظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، الموازنات، تقسيم العمل و غيرها .

اما بالنسبة الى توزيع و تفويض السلطة الى بعض الادارات الفرعية فيمكن ارجاعه الى التوسع الجغرافي للمؤسسات الذي يدعو الى توزيع السلطات على المديرين الفرعية¹ ما يسمح تنفيذ كل الاعمال و اتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين، على ان تكون المسؤولية امام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرين الفرعية او الوحدات المتواجدة في المناطق الاخرى .

¹خالد امين عبد الله، التدقيق و الرقابة و البنوك، ط1، دار وائل للنشر، الاردن، 1998، ص132

اما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها ادارة المؤسسة، و هي تظهر من خلال حصول هذه الاخيرة على تقارير دورية على الواجهة المختلفة لنشاطها من اجل اتخاذ القرارات وانسبها لتصحيح الانحرافات و حتى تكون هذه التقارير صحيحة و يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لابد من نظام الرقابة الداخلية سليم.

المطلب الثاني : أهداف وخصائص الرقابة الداخلية :

اهداف الرقابة الداخلية :

ينبغي على ادارة المؤسسات متوسطة و كبيرة الحجم -على وجه الخصوص - ان تطبق نظاما سليما و ملائما للرقابة الداخلية بالمشروع، ذلك ان طبيعة و حجم النشاط يمثل هذه المؤسسات تستدعي ذلك ولو لم تكن هناك مراجعة خارجية.¹

و تكمن الاهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في الامور التالية :

1- حماية الاصول :

يجب ان يوفر نظام الرقابة الداخلية وسائل الحماية الاساسية للأصول من الفقدان الناتج عن السرقة او الحريق او الخطأ او الاهمال² . وتقع المسؤولية كاملة على الادارة في المحافظة على الاصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة و المستمرة هذه عن طريق مطابقة الارصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الاصول المادية المتوفرة، بالإضافة الى كون كل المدخلات و المخرجات خلال الفترة المالية المعينة كاملة و قانونية و مصرحا بها و مثبتة.³

2- دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملائمتها :

تعني دقة البيانات ان تكون المعلومات موضوعية ، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، و ان تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل و الملائم وفي الوقت المناسب خدمة للأطراف المستفيدة .

¹مد طلبة ابو هيبية , زمزم ناشرون و موزعون , الاردن , 2011, ص 34

²محمد سمير احمد , الجودة الشاملة و تحقيق الرقابة في البنوك التجارية , دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ,

2009, ص 27

³حسين احمد دحدوح , حسين يوسف القاضي , مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري و الاجراءات العملية , دار

الثقافة للنشر و التوزيع , عمان , 2009, ص 279 .

و ترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الانشطة المختلفة بالمؤسسة، وتتم هذه المعلومات عبر سلسلة من الخطوات هي : التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، و المحاسبة عن نتائجها.¹

3- الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد :

ان نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة و زيادة درجة الفعالية للمؤسسة و ذلك من خلال الاجراءات الداخلية التي تنظمها المؤسسة اعتمادا على المعلومات و البيانات التي يتم الحصول عليها، و يمكن ان تؤدي الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق :²

- رقابة عناصر الانتاج،

- متابعة العملية الانتاجية لتحديد اي خروج عن النظام الخاص بالمؤسسة،

- تقييم نتائج العملية الانتاجية ومدى تحقيقها اهدافها عن طريق مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط .

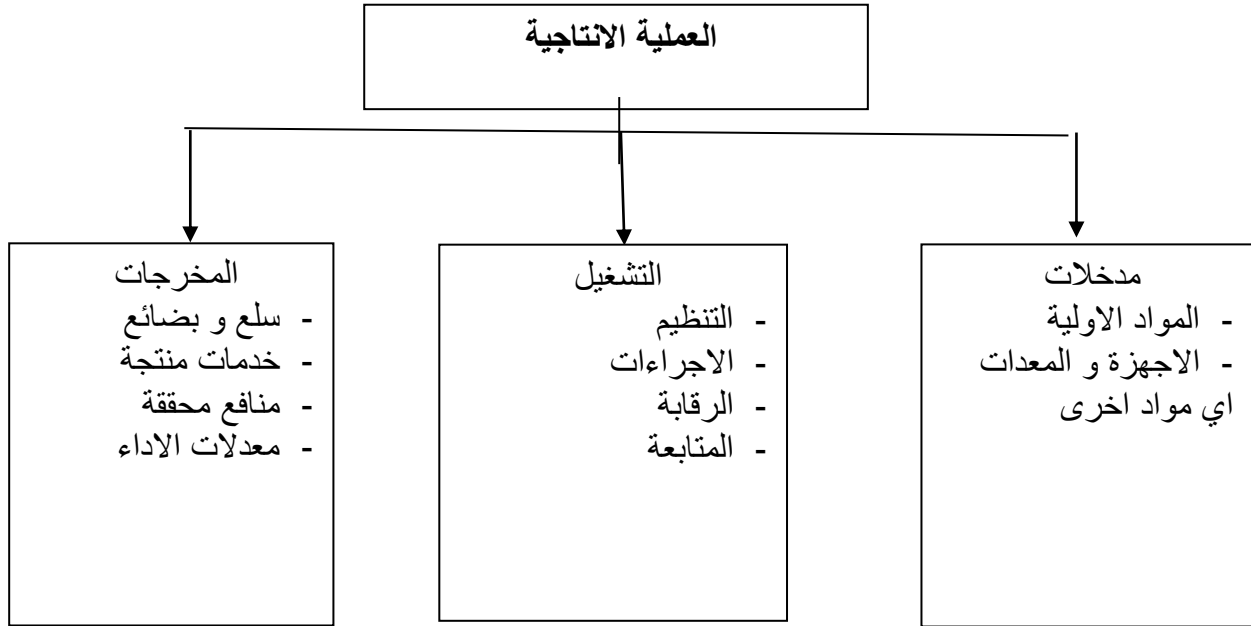
ويعني الاستخدام الاقتصادي للموارد تجنب اوجه الاسراف و القصور و التبذير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاءة الانتاجية في استخدام تلك الموارد، وتعني الكفاية قدرة المؤسسة على تحقيق الهدف المحدد باقل تكلفة ممكنة . وتتبع عدة اساليب للارتقاء بالكفاية الانتاجية، من اهمها الموازنات التخطيطية، و التكاليف المعيارية و دراسة الزمن و الحركة، و رقابة الجودة، و تدريب العاملين لرفع مستوى ادائهم الخ.³

¹حسين احمد دحدوح , حسين يوسف القاضي , مرجع سبق ذكره , ص 297

¹ حمزة كبلوتي , اثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير , جامعة محمد بوقرة , بومرداس , 2016/2015, ص 25, 26.

³حسين احمد دحدوح , حسين يوسف القاضي , مرجع سبق ذكره , ص 279,

الشكل (II-2) : العملية الإنتاجية



من خلال الشكل نلاحظ ان العملية الإنتاجية من اجل ان تكون ناجحة تقسم الى ثلاث عناصر متمثلة في المدخلات التي تضم مجموعة من العناصر، و التشغيل حيث يتم فيها معالجة المدخلات، ثم المخرجات، الناتجة عن عملية التشغيل .

حيث يمكن ان تلعب الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق تحقيق العلاقة المثلى بين المدخلات و التشغيل و المخرجات.¹

1- المدخلات : تهدف الرقابة الداخلية في هذه المرحلة الى التأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة للمنشأة و المحافظة على هذه الموارد و حمايتها و التأكد من مدى كفاءة الاجهزة و المعدات و الآلات المستخدمة .

2- التشغيل : و تهدف الرقابة الداخلية في هذه المرحلة الى تحقيق من عدم مخالفة الاجراءات التنظيمية داخل المنشأة : و التأكد من نظام العملية الإنتاجية بكافة اجراءاتها و خطواتها : و متابعة عملية التشغيل اولا بأول .

3- المخرجات : تهدف الرقابة الداخلية هنا الى تحقيق من كمية انتاج السلع او الخدمات، و تقييم المعدلات الانتاج الفعلية و مقارنتها بالمعدلات المعيارية و معالجة الانحرافات ان وجدت.

¹حازم هاشم الالوسي, الطريق الى علم المراجعة و التدقيق, الطبعة 1, دار الجامعة المفتوحة, ليبيا, 2003, ص 221 ص 220,

4- الالتزام بالسياسات الادارية :

تعتبر الادارة مسؤولة عن انشاء و تصميم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من ان تنفيذ الانشطة مطابق و متفق مع القواعد و السياسات و الاجراءات التي حددتها ، و تصدر الادارة بذلك قرارات و تعليمات توجهها الى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الادارية، وسواء كانت هذه القرارات و التعليمات كتابية او شفوية فانها تخضع لعملية التنقيح او التعديل بما يؤدي الى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفذين، الامر الذي يستوجب ان تكون هذه التعليمات الادارية واضحة و ملائمة لا تحتمل التأويل حتى يمكن التقيد بها و تنفيذها كما رسمت له، مما يسمح بالقول ان درجة استيعاب السياسات و الخطط و الاجراءات الادارية المتضمنة في القرارات و التعليمات و التمسك بها و تطبيقها و تنعكس على مدى تحقيق اهداف المؤسسة .¹

خصائص نظام الرقابة الداخلية :²

هناك العديد من الخصائص و المتطلبات التي يجب ان تتوفر في اي نظام رقابي سليم، حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة و من ضمن هذه الخصائص، ما يأتي :

1- الفعالية

يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد و متطور، يقوم على اكتشاف الاخطاء و الانحرافات قبل وقوعها و معالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل باقل تكلفة ممكنة و اسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من اجل تحقيق الهدف المرغوب فيه .

2- الموضوعية :

لا شك ان الادارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، و لكن مسألة ما اذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة و جيدة و ينبغي ان لا يكون خاضعا لمحددات و اعتبارات شخصية، لان الادوات و الاساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية يؤثر ذلك على الحكم على الاداء، مما يجعله غير سليم، لان التقارير

² حسين احمد دحود , حسين يوسف القاضي , مرجع سبق ذكره , ص 279

³ عمر سعيد و اخرون, مبادئ الادارة الحديثة, مكتبة دار الثقافة, عمان, الطبعة الاولى, 2003, ص 137-139

المقدمة من طرف مراجع الحسابات يجب ان تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات لها معنى و مدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة .

3- الدقة :

يجب ان يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على المعلومات صحيحة و دقيقة و كاملة عن الاداء،و التأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق و السجلات المحاسبية، و كذا المتابعة المستمرة، في اكتشاف الاحطاء و الانحرافات من اجل تعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية .

4- المرونة :

حتى يكون النظام الرقابي ناجحا، يجب ان تتوفر المرونة، اي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادرا ما تتشابه المشاكل و اسباب الانحرافات، مما يتطلب ان يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ، فاذا استجدت ظروف املت تغيرا في الاهداف و الخطط الموضوعية، و على المدير ان تتوافر لديه اساليب رقابية من اجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة .

5- التوقيت المناسب :

لابد من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، و عليه يجب على القائمين بمختلف الانشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم ايصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها و فائدتها جزئيا او كليا، فمثلا اذا تعلق الامر بإحدى المناقصات و حصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات و حصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات امر لا قيمة له اذا جاء بعد انقضاء الاجل و الموعد المحدد للدخول .

6- التوفير في النفقات :

الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، و بالتالي الحد من النفقات الضائعة او الخسائر المرتبطة به، لذا يجب ان يكون مردود النظام اكبر من تكاليفه، فمثلا شراء نظام الكتروني شديد التطور من اجل

عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة باقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف .

7- الاستمرارية و الملائمة:¹

و تعني بما اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة، يفضل لها أسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا و ملائمة .

8- التكامل :

يشير تكامل النظم الرقابية الى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة الى انه يجب ان يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وايضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة .

المطلب الثالث: مكونات و عناصر نظام الرقابة الداخلية

أولا: مكونات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكيل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات COSO كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانوني وتم بناؤها اعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتتمثل هذه المعلومات في: البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال بالإضافة إلى التوجيه والرقابة.

1- البيئة الرقابية :

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن لنظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وموقفها إتجاهها تأثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي

¹ عمر سعيد و اخرون، مبادئ الادارة الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 138

فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة، وتمثل الرقابة الداخلية انعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة، وإذا ما كانت الرقابة الداخلية مصممة جيداً وبشكل صحي فإن الإلتزام يجب أن يبدأ من الأعلى إنطلاقاً من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعمم على كل المنظمة.¹

على المؤسسات وضع أدلة مكتوبة للسلوك الأخلاقي الحميد الذي يجب أن يتحلى به العاملين، كما يجب أن تحدد أيضاً هذه الأدلة تنازع وتضارب المصالح والأعمال التي تعتبر غير مشروعة والسلوكيات الأخرى التي لا تقبلها المؤسسة، وكذلك يجب على المؤسسات

تحديد العقوبات عن إنتهاك أحكام الميثاق في وثيقة مكتوبة، وبالتالي يمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية فيما يلي:

- الإلتزام بالكفاءة .
- النزاهة والقيم الأخلاقية .
- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل .
- الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات .

2- تقدير المخاطر :

مثلاً يقدر المدققون مخاطر التدقيق، كمخاطر التعبير عن رأي غير متحفظ عن القوائم المالية التي بها أخطاء جوهرية، فإن المديرين يقدرون مخاطر الأعمال، ومخاطر عدم بلوغ المؤسسة لأهدافها كما عليهم تقدير العوامل الداخلية والخارجية والضغوطات المؤثرة عليها، وعلى الرقابة الداخلية مساعدة هؤلاء المديرين في تقدير وإدارة هذه المخاطر، وهذا من أجل ضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف المسطرة.

حتى يمكن تفعيل رقابة إدارة المخاطر على الإدارة تحديد أهداف الرقابة بوضوح، بالإضافة إلى الأهداف التشغيلية المتعلقة بالإستخدام الفعال والكفء للموارد المتاحة، كما عليها توصيل هذه الأهداف إلى جميع الأشخاص في المؤسسة بطريقة مناسبة، متضمنةً إستراتيجيات التطبيق وأمثلة على المخاطر التي يمكن أن تهدد تحقيق المؤسسة

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 2، الرقابة الداخلية أدلة الإثبات الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص58.

لأهدافها، مثل التقنيات الحديثة، وتغير إحتياجات العميل أو توقعاته والتغيرات الاقتصادية والكوارث الطبيعية، وكل العوامل التي بإمكانها التأثير سلبيا على تسجيل، تشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية.¹

يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر واحتمالات حدوثها وطرق إدارتها، كما يجب إعطاء الأولوية في الدراسة للمخاطر التي لها تأثير كبير وفعال على أهداف المؤسسة، كما يمكنها التقرير عن قبول المخاطر بسبب التكلفة الناجمة عن دراستها.

3- الأنشطة الرقابية :

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات و القواعد، التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، و إدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على إعداد التقارير المالية، و الرقابة على الالتزام، وتهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بغدارة ومتابعة تشغيل المنشأة، بينما تهدف أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية إلى تأكيد إعداد التقارير مالية يمكن الوثوق فيها، أما أنشطة الرقابة على الائت ازم فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المنشأة.²

4- المعلومات والاتصال :

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعل ومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية، وعلى المدقق فهم الإجراءات التي تسيير عليها المؤسسة لفهم طريقة سير المعلومات وخاصة تلك التي تستعمل في إعداد التقارير المالية، كما أن قنوات الاتصال المفتوحة تساعد على ضمان الإبلاغ عن الاستثناءات من أجل أخذها بعين الاعتبار وعلى المدقق أن يشمل فهمه أيضا بأمور إعداد التقارير المالية والاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة، والاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية ويمكن أن تكون هذه الاتصالات إلكترونية أو شفوية.³

تقييم المدقق لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملاءمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة وهي:⁴

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، مرجع سبق ذكره ص 62

² جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة، الدار الجامعية للطبع والتوزيع، 2001، ص 342

³ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق ذكره ص 212

⁴ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 بسكرة،-

- هل تصل المعلومات في الوقت المناسب للأفراد الذين هم بحاجة إليها .
- هل المعلومات المحصل عليها تمكّن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة .
- هل يتم توضيح المهام والمسؤوليات بشكل جيد .
- هل توجد أدوات تنذر وتنبه بوجود أمور غير موافقة .
- هل تسمع الإدارة لاقتراحات الأفراد عندما تريد اتخاذ قرارات تحسين الإنتاج .
- هل وسائل الاتصال مع العملاء، الموردين، الزبائن والمتعاقدين الآخرين كافية للحصول على معلومات تخص العروض وتطور الاحتياجات.

5- التوجيه والمتابعة :

تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترة لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وغيرها، والجدول التالي يمثل هذه المكونات¹

كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007، ص 67 ،
¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 212

الجدول (II-1): مكونات الرقابة الداخلية

عناصر مكونات الرقابة	وصف مكونات الرقابة الداخلية	مكونات الرقابة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> - القيم الاخلاقية و النزاهة، - الالتزام بالكفاءات، - فلسفة الادارة و نمط التشغيل، - الهيكل التنظيمي، - تحديد السلطات و المسؤوليات، - سياسة الموارد البشرية، 	<p>السياسات و الاجراءات و الاتجاه العام و الادارة العليا و اصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية و اهميتها .</p>	بيئة الرقابة
<ul style="list-style-type: none"> -عملية تقدير المخاطر -تحديد العوامل التي تآثر على المخاطر -امكانية حدوث المخاطر -قرار ادارة المخاطر . 	<p>تحديد و تحليل الادارة للمخاطر التي بامكانها التآثير في اعداد القوائم المالية طبقا للاطار الدولي للمراجعة</p>	تقدير المخاطر
<ul style="list-style-type: none"> - انواع الانشطة الرقابية، - الفصل الكافي في الواجبات، - الترخيص الملائم للعمليات و الانشطة، - السجلات و المستندات الكافية - الرقابة المادية على الاصول، 	<p>الاجراءات و السياسات التي تضعها الادارة للوفاء باهدافها لاغراض التقرير المالي .</p>	الانشطة الرقابية
<ul style="list-style-type: none"> -اهداف المراجعة المرتبطة بالتبويب، التوقيت،الترحيل، و تلخيص العمليات . 	<p>الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع وتسجيل عمليات المؤسسة و التقرير عنها .</p>	المعلومات و الاتصال
<p>متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية .</p>	<p>التقييم المستمر و الدوري للادارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواقع الضعف .</p>	التوجيه و المتابعة

المصدر: الآن عجيب مصطفى هلدني، نآئر صبري محمود الغبان، مرجع سبق ذكره، ص، 11

انواع النظام الرقابة الداخلية :

1- نظام الرقابة الادارية : هي تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الاجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق اكبر قدر ممكن من الكفاءة الانتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الادارية، الاستخدام الاقتصادي للكفاء للموارد و التوزيع المناسب للمسؤوليات و الصلاحيات، و لتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الاحصائية،دراسة الوقت و الحركة، تقارير الاداء، رقابة الجودة،الوازانات التقديرية و التكاليف المعيارية، استخدام الخرائط و الرسوم البيانية و برامج التدريب المتنوعة للمستخدمين و هي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية و المالية .

2- نظام الرقابة المحاسبية : هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة و التي تبين فيها اجراءات المتبعة و المستخدمة من اجل حماية اصولها، و التأكد من حة بياناتها و معلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة امكانية الاعتماد عليها، و لكل مؤسسة سواء كانت انتاجية او خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ و تسجيل انشطتها المختلفة و اثباتها محاسبيا و يجب ان تكون الاطراف المسؤولة عن ذلك على علم باهمية وظائف النظام المحاسبي، و تتضمن اساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات و من صلاحيات و كذلك الفصل بين مسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بامسك السجلات و التقارير المحاسبية و تلك التي تتعلق بالعمليات او الاحتفاظ بالاصول، و تتمثل وظائف ذلك النظام في :

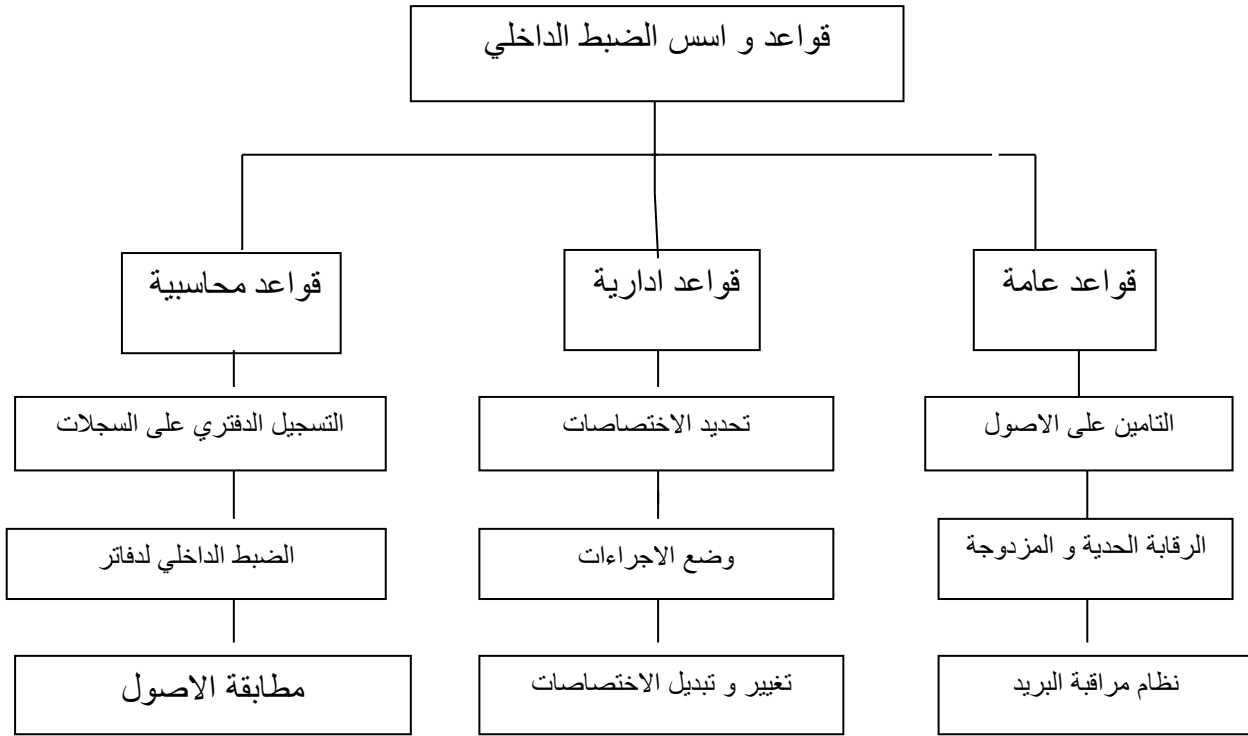
-تسجيل و تجميع المعلومات و الارقام من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية و المالية

-فرض الرقابة و السيطرة و منع الغش و التلاعبات

-اعداد الجداول و التقارير المالية لاغراض التحليل المالي

3- نظام الضبط الداخلي : يشمل الخطة التنظيمية و جميع الوسائل التنسيق و الاجراءات الهادفة الى حماية اصول المؤسسة من الاختلاس و الضياع او سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق اهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف اخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات .

الشكل رقم (II-3) : قواعد و اسس الضبط الداخلي



المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرييا، مرجع سابق ص، 178 .

المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية المتكامل على مجموعة من الركائز و الاجراءات و التي يتوقف عليها نجاح و فعالية نظام الرقابة الداخلية في اي مؤسسة .

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال

إن وجود نظام أقوى للمراقبة الداخلية، يعتمد على النموذج المحاسبي، من شأنه أن يسمح لنظام الرقابة المحاسبية، من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، وبالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخات منه، ولذلك سنتطرق إلى مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد التي بدورها تنقسم إلى مجموعتين:

أولاً: المقومات المحاسبية:

وتتضمن المقومات المحاسبية مجموعة من العناصر التي يمكن تناولها على النحو الآتي:

الدليل المحاسبي: يتمثل الدليل المحاسبي في تلك العمليات الخاصة بعملية تدويب حسابات، بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة والنظام المحاسبي المستخدم، من أجل بلوغ الأهداف التي يسعى لتحقيقها، ومنه عند إعداد الدليل المحاسبي يجب التركيز والمراعاة على ما يلي:

- يجب على الدليل المحاسبي، أن يكون مرآة لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي .

- يجب توفر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفردية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير متعمدة، لأن الأخطاء المتعمدة غالباً ما مرتكبها يحدث توازن لتغطية هذه الأحداث .

الدورة المستندية: أن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة، يعتبر من الأولويات للوصول إلى نظام جيد للمراقبة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز :

- التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري، حتى يستعمل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات، من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب .

- تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها، لكل عملية مستندية للتمكن من المتابعة والرقابة .

- منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات، حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها .

- العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية، إلى أدنى حد ممكن من أجل تبسيط العمل الإداري والمكتبي، وتسيير الإجراءات في المؤسسة .

المجموعة الدفترية: تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة، وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي :

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة .

- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك .

- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها، بقصد سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

الجرد الأصلي للأصول: جل الأصول التي تمتلكها المؤسسة، تتميز بالوجود المادي وبالتالي يجب القيام بالجرد الفعلي لهذه الأصول، ومقارنته بالجرد المحاسبي، فعملية الجرد والمقارنة تسمح بالرقابة الفعالة والناجعة لأصول المؤسسة.

الموازنة التقديرية: تعتبر الموازنة التقديرية أداة رقابة، تحاول مقارنة ما أنجز فعليا بما تهدف إليه المنظمة وما هو متوقع، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل أية انحرافات هامة واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع الانحرافات الضارة وتشجيع النواحي الإيجابية حيث يمكن تعريفها كما يلي: "الموازنة التقديرية هي عبارة عن وثيقة تلخص كل العمليات والأنشطة، التي تنوي المنظمة القيام بها لمدة زمنية محددة وتصبح هذه الوثيقة برنامج عمل المنظمة خلال هذه الفترة، وهي ترجمة واضحة عن التخطيط والسياسات المستقبلية الموضوعة للمنظمة، بناء على خبرة الماضي والطاقة الاستيعابية للمنظمة والموارد المتوفرة لها وعلى التنبؤات المستقبلية، فيما يتعلق بكل الظروف الداخلية للمنظمة والخارجية المحيطة به

العمل بنظم الإعلام الآلي: إن إدخال أداة الإعلام الآلي في ميدان إدارة الأعمال، أدى إلى ثورة معلوماتية كبيرة، وتطور حقيقي في مجال الطرق المستخدمة، وإن عملية التسيير أصبحت ترتبط ارتباطا وثيقا بالقرارات الصحيحة والسريعة، أيضا أصبح اتخاذ القرارات يعتمد على المعلومات المعدة في المؤسسة، بقدر ما يعتمد على المعلومات المستمدة من محيطها، وإن السرعة في معالجة المعطيات والمعلومات، وفي إعداد القوائم المالية والمحاسبية يعتمد اعتمادا كبيرا، على استعمال الكمبيوتر¹، كما أن اتصال المؤسسة ببنوك المعلومات المنحدرة من محيطها، يسمح لها من تحديد نشاطها وتقدير سوقها، والحصول على فكرة دقيقة لمنافسيها، وإن تعقد وظائف التسيير يزداد مع تطور الاقتصاد، وهذا التعقيد يولد عددا كبيرا من المعطيات الجديدة التي يجب تحليلها، وحتى تتمكن من تحليلها بسرعة ملائمة لابد من توفر المؤسسة على وسائل الإعلام الآلي الضرورية، وبفضل التطور السريع لبرامج الإعلام الآلي، أصبح هذا الأخير يشكل دعامة أساسية للمراقبين والمراجعين، لأنهم بفضلهم يتجنبون كل العمل المضيع للوقت، في

¹. HAMINI ALLAL: **le control interne**, O. P. U. Alger 1993, p: 24

بحث الوثائق ومقارنة المعطيات بعدما تطرقنا للمقومات المحاسبية، وجب علينا التطرق إلى المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية الفعال.

ثانيا: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية، يجب توفرها ليكون على درجة عالية من الكفاءة وسيتمكن تلخيصها فيما يلي:

هيكل تنظيمي إداري: يراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات وتوضيح الإدارة الرئيسية، مع تحديد السلطات ومسؤوليات هذه الإدارات بدقة تامة.¹

والهيكل التنظيمي لا بد منه خاصة في المستودعات الكبيرة، التي تتعذر إدارتها عن طريق الاتصال، بل لا بد من وجود إدارات فرعية متمعدة، تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة، ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه وشكله القانوني، ولا بد أن تراعى فيه البساطة والمرونة، لمقابلة أي تطورات مستقبلية، وكذلك الوضوح من حيث تحديد السلطة والمسؤولية، كذلك يجب أن تتحقق الخطة التنظيمية، استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتف بالأصول، وعن تلك التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول. والمقصود من استقلال الإدارات، هو منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها، أي ألا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل من شخص آخر، حتى لا يحدث تلاعب أو تغيير في السجلات يجعل اكتشافه أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا

: ويمكن تلخيص أهداف الخطة التنظيمية في النقاط التالية²

-تحديد الأهداف العامة للمؤسسة.

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له، وإبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة .

¹خالد أمين عبد الله: التدقيق والرقابة في البنوك، دائل وائل للنشر، عمان، 1998، ص:164.

²-Lionel Collins. Vallin. G : OPCIT, P: 45

- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل المستويات والأنشطة.

- تعيين حدود المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.

اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مكائهم المناسب: مما لا شك فيه أن العامل الكفاء، يلعب دورا هاما في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العام لأحد المقومات الأساسية، التي يتركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه¹.

فبدون العاملين المدربين والأكفاء والحريصين على أداء أعمالهم، وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة، لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، حيث يقول في هذا الشأن Mautz: " إنه بدون المشرفين والمنفذين لسياسة المؤسسة، الذين يتمتعون بالنشاط والمثابرة، وبقدر كاف من المهارة والكفاءة، فإن نظام الرقابة الداخلية سيواجه صعوبة في تحقيق أهدافه"².

ويراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- شهادات في الميدان العملي.

- خبرة تمكنه من التحكم في الوظيفة.

- الالتزام بالسياسات المرسومة.

- احترام نظام التدريب.

رقابة الأداء: إن وضع مستويات الأداء في حد ذاته، غير كاف لتحقيق الرقابة الموجودة ما لم يصاحب ذلك مراجعة الأداء، بغية التأكد من الالتزام بهذه المستويات وإتباع الإجراءات الموضوعية، ولتحديد الانحرافات علينا التعرف على أسبابه واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتصحيح الأوضاع الخاطئة، وتتم هذه المراجعة على جميع مستويات التنظيم الإداري،

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان. المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 99

² يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب: أصول المراجعة، المنصورة، مكتب. الجلاء الجديد ط 2001، ص 182

أما بطريقة مباشرة بأن يقوم كل مسؤول بمراجعة أداء من هم تحت مسؤوليته أو إشرافه، وأما بطريقة غير مباشرة، باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة نذكر منها الميزانية التقديرية، التكاليف المعيارية، وخاصة المراجعة الداخلية¹.

المراجعة الداخلية :

المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة، وتهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية لخدمة إدارة المؤسسة، ووجود نظام مراجعة فعال يدعم من قوة نظام الرقابة الداخلية، وتتضمن المراجعة الداخلية تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط واللوائح التي أعدتها الإدارة، وكذلك مراجعة و تقييم مدى ملائمة و تطبيق الرقابة المحاسبية و المالية².

المطلب الثاني : اجراءات نظام الرقابة الداخلية :

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الاجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، و تتمثل اساسا في كل من الاجراءات التنظيمية و الادارية، الاجراءات المحاسبية و الإجراءات العامة .

الاجراءات التنظيمية و الادارية :

تخص هذه الاجراءات اوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد فيها اجراءات تخص الاداء الاداري من خلال تحديد الاختصاصات و تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة، و توزيع و تحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة اليه، و اجراءات اخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، و اجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل و فرض اجراءات معينة لانتقاء العاملين، و ضبط الخطوات الواجب اتباعها لإعداد و القيام بعملية معينة، بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي الا بموافقة الشخص المسؤول، و بالتالي يمكن اظهار هذه الاجراءات في مجموعة من النقاط هي³ :

1- تحديد الاختصاصات :

¹ عيسى ابو طبل و اخرون : المراجعة أصولها العملية والعلمية، دار النهضة العربية ،القاهرة 1967 ص350.

² عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص211

² محمد التهامي طواهر مسعود، مرجع سابق ذكره، ص ص 105 112

ان تحقيق اهداف المؤسسة يكون حتما عبر تظافر الجهد داخل اجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد تدقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في اطار سياستها، فعند الوقوف على هيكلها التنظيمي يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها الخاصة بها .

2- تقسيم العمل

ان التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة و يمنع من تداخل و تضارب مهامها، كما انه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الاخطاء، الغش و التلاعبات داخل المؤسسة، و هو يقوم على الاعتبارات التالية :

- الفصل بين وظيفتي الاداء و التسجيل المحاسبي لمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية.
- الفصل بين السلطة الاحتفاظ بالأصول و سلطة تسجيلها لتقليل من احتمالات سرقتها .
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول و سلطة تقرير الحصول عليها لتقليل من وقوع التلاعبات و الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية .

3- توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الاجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين من اجل تحديد تبعية الاهمال و الاخطاء، و عملية تحديد المسؤوليات بشكل واضح و بين تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله و مسؤولياته و التزاماته تجاهها، فيحاسب و يراقب في حدود هذا المجال، و هذا الاجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد و بدقة مرتكب الخطأ و عدم استطاعته التهرب منه من جهة¹ كما يزيد من الجدية و الدقة في التنفيذ العمل من طرف الموظفين من جهة اخرى، لان الموظف على يقين من اناي خطأ في عمله ينسب اليه مباشرة و لا يستطيع ان ينسبه الى غيره .

²خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوارق للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2006، ص 139.

4- اعطاء تعليمات صريحة

يشتمل هذا الاجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة، و ينبغي ان تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية او المصلحة الى منفيديها، فالصراحة و الوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات و تنفيذها على احسن وجه، و لكي تكون هذه التعليمات صريحة و يستطيع المنفذ تطبيقها يجب ان تتميز بالوضوح، الفهم و احترام السلم التسلسلي للوظائف .

5- مراقبة الموظفين و رفع مستوى كفاءة ادائهم

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من ان الموظفين مؤهلين و يتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، كالتدريب و دوران التناوب و تقييم الدوري، لان السير الجيد لأي نظام رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة و نزاهة و استقامة الموظفين، لذا تعتبر الكفاءة و المميزات الفردية من اهم العناصر التي يجب اخذها بعين الاعتبار عند وضع اي نظام .¹

الاجراءات المحاسبية :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين اهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك يجب سن اجراءات معينة تمكن من احكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي مثل التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، اجراء مطابقات دورية، القيام بمجرد مفاجئ و عدم اشراك موظف في مراقبة عمل قام به .²

1- التسجيل الفوري للعمليات

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، و يجب ان يقوم هذا الاخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، من اجل تفادي تراكم المستندات و ضياعها، و السرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تزيد من سرعة ترتيب و حفظ المستندات المحاسبية التي تم على اساسها هذا التسجيل المحاسبي، و الذي يجب ان يكون بدون شطب و الا نسجل فوق تسجيل اخر، و لا يلغى اي تسجيل الا وفق الطرق المعروفة مثل المتعم الصفري او عكس التسجيل، و على هذا يمكن القول ان التسجيل الفوري للعمليات يؤثر ايجابا على

¹خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوارق للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، الاردن 2006، ص 139،

²محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره ص 113-119

معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة .

2- التأكد من صحة المستندات

المستندات هي مجموعة من البيانات المعبرة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة، و يجب مراعاة بعض المبادئ عند تصميمها، بحيث يجب ان تتميز ب :

- البساطة، التي تساعد على استخدام المستند و استكمال بياناته.

- عند النسخ اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط .

- ضمان توفير ارشادات عن كيفية استخدامها و توضيح خطوات سيرها .

كما يجب ان تعد على مطبوعات خاصة، بدون شطب و بوضوح و ان تكون مؤرخة و مضمي عليها من طرف المسؤولين .

3- اجراءات المطابقة الدورية

تعتبر المطابقة الدورية من اهم الاجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لان العمل المحاسبي يعتمد اساسا على المستندات غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي اي القوائم و التقارير المالية الختامية، و بهذا جاءت اجراءات النظام الرقابة الداخلية، للكشف عن ذلك عن طريق اجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة و من جهة اخرى بين المستندات و الحقيقة المتمثلة اساسا في الواقع، كالمقارنة مثلا بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات و مدفوعات و ما تم على مستوى البنك فعلا، ثم اعطاء امكانية البحث عن الانحرافات و تسويتها قبل اعداد القوائم و التقارير المالية الختامية .

يمكن كذلك اجراء مقاربات دورية اخرى مثل :

- مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، و ذلك عن طريق اجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية و طبيعة الدائنين .

- مقارنة حسابات المخزون بما هو موجود فعلا على مستوى المخازن عن طريق عملية الجرد المادي للمخزون.
 - مقارنة حسابات التثبيتات بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة عن طريق عملية الجرد المادي للتثبيتات .
 - مقارنة حسابات المبيعات بم بيعه فعلا، و ذلك بالاعتماد على الزبائن .
 - مقارنة الحسابات النقدية بما هو موجود فعلا في الخزينة .
- ان اجراء هذه المقاربات الدورية و مقاربات اخرى تمكن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية كما تمكن من تقريب ما تم التوصل اليه من خلال المعالجة المحاسبية الى ما هو حقيقي في المؤسسة، و هو ما يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

4- عدم اشراك موظف في مراقبة عمله

وجب على نظام الرقابة الداخلية سن اجراء يقضي بعدم اشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبي، فعند حدوث اي خطأ من المحاسب عن جهل للطرق و القواعد المحاسبية فهذا الاخير لا يستطيع كشف خطاه، و كذلك اذا حدث تلاعب فالحاسب يغطيه كونه صدر منه، و بالتالي وضع هذا الاجراء للقضاء على هذه الاشكالية .

- الاجراءات العامة

هي الاجراءات المكملة للإجراءات السابقة، و التي تتمثل في :¹

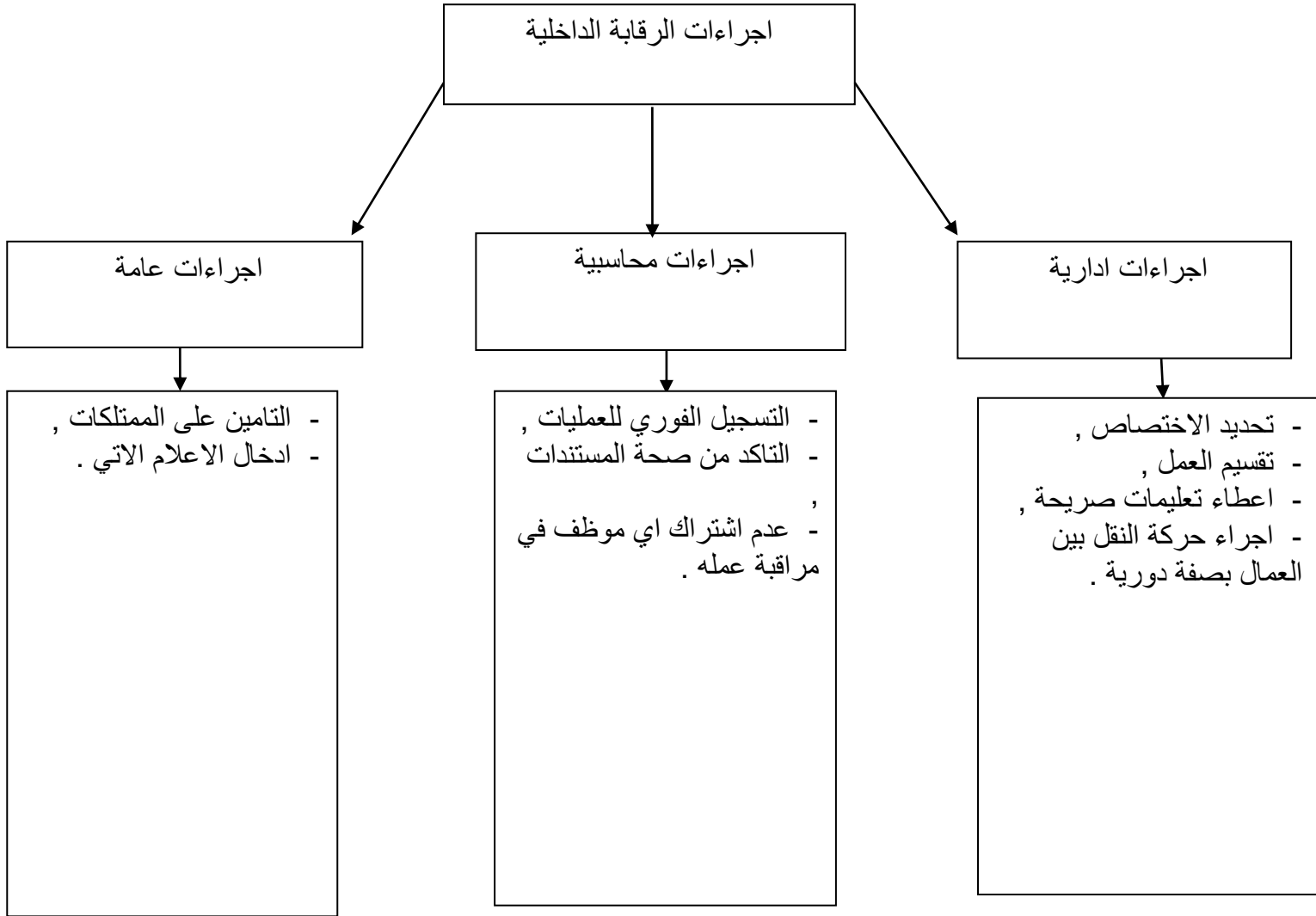
- التامين على ممتلكات المؤسسة من جميع الاخطار التي قد تتعرض لها، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية او بفعل فاعل كالسرقة .
- التامين ضد خيانة الامانة، و هذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية او الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع و التثبيتات او الاوراق المالية .
- وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد و الصادر .

¹ كريم قوبة , دور المراجعة في تفعيل الاداء الرقابي للمؤسسة , مذكرة ماجستير , جامعة دحلب البليدة , كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , الجزائر , 2011, ص, 37 .

- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات و التصرف في النقدية لتوفير و ضمان الحماية الكافية .

الشكل التالي يمثل جميع هذه الاجراءات .

الشكل رقم (4-11) : اجراءات الرقابة الداخلية .



المصدر : محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 2003، ص 123 .

المطلب الثالث : طرق و أساليب تقييم الرقابة الداخلية

طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية :

ينبغي على المدقق الداخلي توثيق فهمه للرقابة الداخلية، و يتم ذلك من خلال استخدامه للأساليب الشائعة لذلك و أهمها :

1- الاستبيان :

حيث يمكن للمدقق الداخلي من خلال ذلك ان يتوصل الى جميع البيانات بطريقة منتظمة عن النظام المطبق للرقابة الداخلية، فيقوم المدقق الداخلي مثلا باعداد قائمة استقصاء مكتوبة تتضمن اقساماً مستقلة لكل نوع من أنشطة المؤسسة و عملياته (كالمبيعات، المشتريات، المخازن، الاجور، العمليات النقدية، المقبوضات، المدفوعات..... الخ)، و يقوم بصياغة اسئلة هذه القائمة بمهارة و حنكة بحيث يستطيع من تحليله للإجابات التي يتلقاها من العاملين بالمؤسسة عن هذه الاستفسارات ان يتوصل الى حكم ملائم عن النظام الرقابة الداخلية بالمشروع .

كما يمكنه ان يقوم بالاستفسار شفاهياً من العاملين عن كيفية ادائهم للعمل على الطبيعة، و قد يتكامل مع ذلك ملاحظته لهم اثناء قيامهم بإعمالهم فعلياً، على ان يقوم بالتحري عن ذلك و التثبت من هذا الاداء من خلال مراجعة بعض المستندات التي تدل على ذلك بفحص توقيعاتهم او اختتامهم على المستندات بعض العمليات التي تمت فعلاً¹.

1-1 مميزات الاستبيان

- سهولة استخدام القائمة في مختلف المؤسسات بعد اجراء تعديلات طفيفة خاصة بكل منها .
- المرونة الكافية لإبراز خصائص نظام اي مؤسسة .
- توفير الوقت لأنها لا تتطلب انشاء برنامج لفحص الرقابة الداخلية في كل عملية على حدة .
- تنسيق طريقة فحص نظام الرقابة الداخلية العمليات .

¹ حامد طلبة ابو هيبه , اصول المراجعة , زمزم ناشرون و موزعون , الاردن , 2011, ص 34.

1-2 عيوب الاستبيان :

- قد يدعو القائمين بالفحص الى استخدام الاستبيان دون اجراء تلك التعديلات الطفيفة فيه .
- لا يمكن التغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظام الرقابة الداخلية الخاصة بكل مؤسسة .
- قد يغري هذا الاستبيان المراجعين بالاكْتفاء بما ورد فيه و عدم اجراء التحريات الاخرى .¹

2- الملخص التذكيري

و يشمل هذا الملخص الذي يعده المدقق على بيان تفصيلي بالإجراءات و الوسائل التي يتميز بها اي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعد المراجع الداخلي عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المؤسسة، فكان الملخص هو اطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات او اسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص و يقتصر عليها و بذلك لا يغفل اي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، و مما يعيب هذه الوسائل هو انه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما انها لا تحقق التنسيق و التوحيد في اجراءات الفحص التي يرونها .²

3- التقرير الوصفي :

و هو التقرير الذي يعده المراجع الداخلي او احد مساعديه، بحيث يبني في هذا التقرير الاجراءات المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة مثل شرح كامل عن الدورة المستندية و عمليات التسجيل و التبويب في الدفاتر المحاسبية و توزيع السلطات و تحديد المسؤوليات و طريقة تنفيذ العمل، لان سلامة هذه الاجراءات يعني سلامة التسجيل للعمليات المالية و من خلال هذا التقرير يستطيع المراجع الداخلي الحكم على المراحل العمليات المالية .³

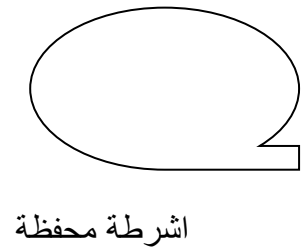
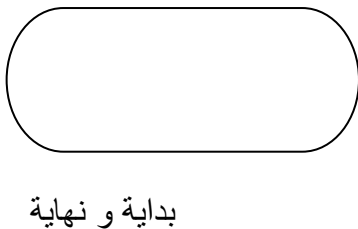
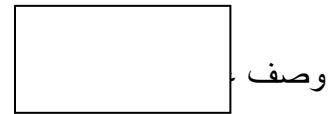
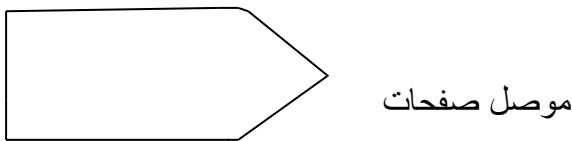
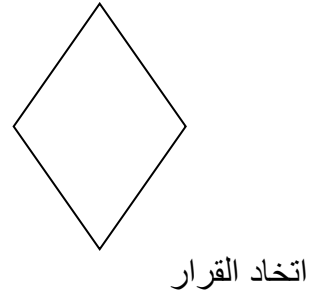
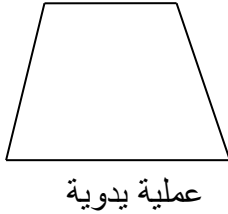
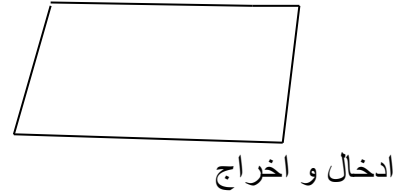
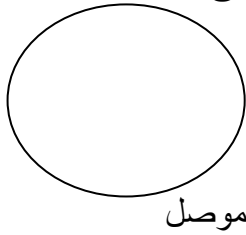
¹ محمد عباس الرماحي , مراجعة المعاملات المالية , دار صفاء للنشر و التوزيع , الاردن , 2009, ص 185.
² محمد بوتين , المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق , ديوان المطبوعات الجامعية , الطبعة الاولى , الجزائر , 2003, ص 85 .

³ مطيري الطميري , تدقيق الحسابات , دار التقدم العلمي , دون ذكر البلد , 2010, ص 179

4- خرائط التدفق :

خرائط التدفق نستعمل فيها رموز متعارف عليها متداخلة و متواصلة مع بعضها و تبين كل خطوة و الخطوات التي تليها و كيفية تسيير العمليات المحاسبية و مصادر المعلومات، و توزيع المسؤوليات على الاقسام او الاشخاص. نستعمل هذه الطريقة في انظمة الحاسوب لوجود علامات او رموز معروفة لكل خطوة من الخطوات النظام¹ و اهم الرموز المستعملة هي :

الشكل رقم (II-5) : بعض رموز خرائط التدفق



المصدر :

¹هادي التميمي , مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية , الطبعة الثالثة , دار للنشر و التوزيع , عمان , 2006.

من خلال الشكل السابق نلاحظ انه توجد العديد من الرموز المستعملة في الخرائط التدفق من اجل اعطاء كل عملية او نظام يرمز يوضح نوعها .

5- فحص النظام المحاسبي :

و هنا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية و اسماء المسؤولين عن انشائها و عهدتها و مراجعتها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات و الدورة المستنديةالخ،و من تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية و تتميز هذه الطريقة بانها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، و يعاب عليها انها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة و بخاصة اذا قام المراجع الداخلي بالتحري بخصوص الموظفين و السجلات و ما شابه.

و يجب ان لا يغيب عن البال ان بإمكان المدقق الداخلي ان يجمع بين وسيلتين او اكثر من وسائل دراسة انظمة الرقابة و تقييمها،و عليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه و افهامهم ان الهدف من اي وسيلة كانت هو التوصل الى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، و ان الوسيلة مجرد اجراء عادي لان الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق الداخلي على استعراض نتائج ذلك الاجراء و الخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية، هذا كما يجب ان تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة.¹

ثانيا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع و الذي يسعى إلى فهمو استيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة، و كذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام و تتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي

¹خالد امين عبد الله , علم تدقيق الحسابات , الناحية العلمية و النظرية , دار وائل للطباعة و النشر , الطبعة الاولى , عمان , 2000 , ص 181 .

أولا وصف الأنظمة:

قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع أمرا حتميا، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمحيط معالجته للمعلومات.

ولا بد على المدقق أن يقوم بسلسلة من الاختبارات لتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعالية.¹

وفي مرحلة وصف الأنظمة فإن المدقق يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة، ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق، وفي حالة قيام المدقق بالاستجابات داخل المؤسسة من أجل الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه أن يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها:²

- احترام السلم التنظيمي، فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤوليه إلا في حالات خاصة .

. - حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط

ثانيا التحقق من فهم النظام :

بعد إعداد المراجع لخرائط التدفق أو وصفه الكتابي، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

فالمدقق من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي:³

- كيف تتم عملية الاختبار.

- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها .

. - ما هي الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار

¹ Khelassi reda, op.cit, p 79.

² Renard jacques, théorie et pratique de l' audit interne, op.cit, p314.

³ Raffegeau jean, dufils pierre, ganzalez romon, op.cit, p104.

ثالثا التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية .

إن التقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمدقق لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية.¹

يقوم المدقق بإعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنطاق القوة ونطاق الضعف في المؤسسة.²

رابعا التأكد من تطبيق النظام:

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، للتأكد من أن الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية.

ويقوم المدقق بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

خامسا التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بعد اكتشاف المدقق سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المدقق حوصلة في وثيقة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات.³

فالتقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية

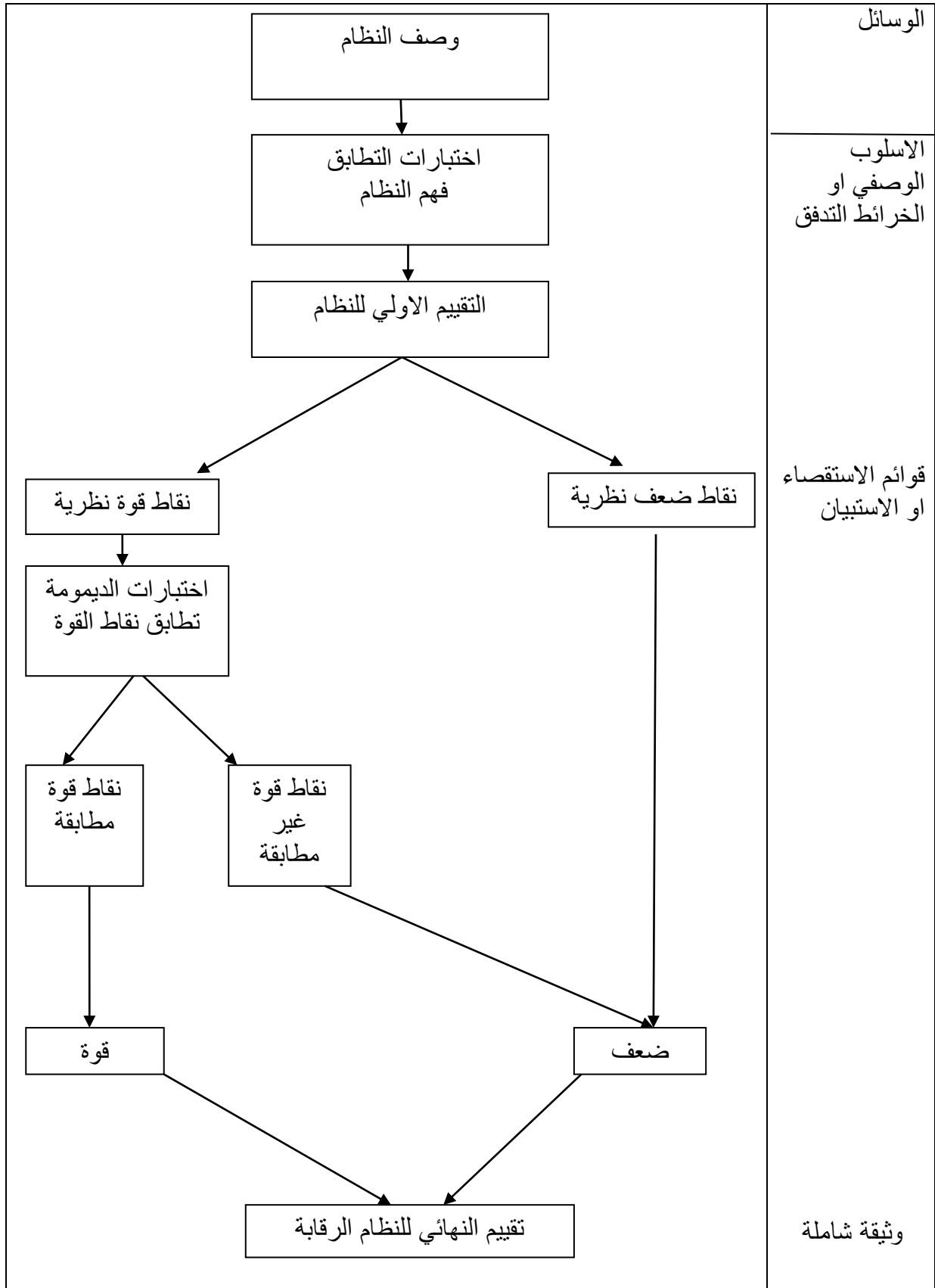
والشكل التالي يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك.

¹ و ليام توماس ، أمرسن هنكي، مرجع سبق ذآره، ص5

² محمد بوتين، المراجعة من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذآره، ص37

³ محمد بوتين، المراجعة من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذآره، ص74-75

شكل رقم (II-6): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك



Source: Raffegeau jean, dufils pierre, ganzalez romon, op.cit, P
88.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف مواطن القصور في نظام الرقابة الداخلية من أجل العمل على معالجتها وبالتالي تطوير وتحسين الرقابة الداخلية، كما يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة بغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية.
علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية :

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام ومن أهم عناصره، كما ان المؤسسات تحتاج الى نظام رقابة فعال و قوي كي تقوم بتحقيق اهدافها بنجاح، لذلك يتوجب على التدقيق الداخلي دراسة و تقييم مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال رسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة و حجم العينة المناسبة .¹

حيث ان الهدف الاساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به، ومن ثم تحديد نقاط الضعف فيه، و تقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة، وهو ما نصت عليه المعايير الاداء من خلال المعيار رقم 2130-الرقابة- و الذي نص على : "يجب ان يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها و كفايتها، و الدفع لتحسينها المستمر".

كما نص المعيار 2130.ت1 على : "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة و فعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة و العمليات و انظمة المعلومات بالنظر الى :

- تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة،
- موثوقية و مصداقية البيانات المالية و المعلومات التشغيلية،
- فعالية و كفاية العمليات و البرامج،
- حماية الاصول،

¹خلف عبد الله الواردات ,دليل التدقيق الداخلي وفق معايير **الدولية الصادرة عن IIA**, الطبعة 1, الوراق للنشر للتوزيع
2014,ص 235 .

- الامتثال للقوانين و اللوائح و السياسات و الاجراءات و العقود .
- و نص المعيار رقم 1.2130 على : "يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهام الاستشارية و ذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة"¹
- و منه فعلى المدقق الداخلي دائما التنبه بان الرقابة تكون كافية و مفيدة فقط اذا صممت لتحقيق هدف معين،و بشكل عام فان الهدف من النظام الرقابة الداخلية هو الحصول على توكيد معقول بان اهداف الادارة سوف يتم تحقيقها،و هي مهمة التدقيق الداخلي فيما يخص تقييم كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات و قابلية الاعتماد عليها بالإضافة الى تحديد مدى الالتزام بالسياسات،الخطط، الاجراءات، القوانين و الانظمة، و التأكد من حماية اصول المؤسسة و استغلال مواردها بكفاءة و اقتصادية و مدى العمل على تحقيق اهدافها،و لكي يتمكن التدقيق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية، فانه يحتاج الى :
- تحديد الانشطة الخاضعة للتدقيق،و تحديد انظمة التشغيل ونظام الرقابة،
- القيام بأعداد تقييم اولي للأنظمة
- استنتاج فيما ان كانت الرقابة غير مناسبة و غير فعالة،
- تقديم تقرير نهائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية،و تحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع .
- و من هنا فالعلاقة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية علاقة مباشرة،حيث يعتبر من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود قسم التدقيق الداخلي داخل المؤسسة،تتمثل مهمته في التأكد من مدى تطبيق كافة الاجراءات و اللوائح و السياسات التي تم وضعها،وكذا التأكد من دقة المعلومات المالية و التحقق من عدم وجود اي تلاعبات او مخالفات و بصورة مختصرة فان المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق و انجاز مهام نظام الرقابة الداخلية .

¹ معهد المدققين الداخليين , المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي , 2017, ص 01 .

الجدول رقم (2-II) : مقارنة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية

المكونات	الرقابة الداخلية	التدقيق الداخلي
المفهوم	-تشتمل على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في الشركة بهدف حماية اصولها و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الانتاجية و تشجيع العاملين على تمسك بالسياسات الادارية الموضوعة	- نشاط توكيد استشاري مستقبلي و موضوعي و هو مصمم لإضافة قيمة المؤسسة على تحسين اهدافها بإيجاد منهج منظم و صارم القيم، و تحسين فاعلية عمليات ادارة الخطر، الرقابة و التوجيه .
مسؤوليات الادارة	-تحتمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي و المحافظة عليها و عند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها بانتظام مراجعة مدى ملائمة و كفاية عناصر الضبط الداخلي و ذلك لضمان جميع الضوابط الهامة	-تحديد الصلاحيات التي تخول المراجع القيام بتأدية عمليات المراجعة و اعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على اية معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجعة. -تحديد نطاق المراجعة اللازمة لتأديتها .
مسؤولية المراجع الداخلي	-يجب ان يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص و تقويم وكفاية و فاعلية انظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة و نوعية الاداء في تنفيذ المهام المحددة .	-تزويد الادارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية -تزويد الادارة العليا بمعلومات حول كفاية انجاز العمل .
الاقسام	-تنقسم الرقابة الداخلية الى رقابة ادارية و محاسبية و ضبط داخلي	-تنقسم المراجعة الداخلية الى مالية و ادارة و استراتيجية
الادوات	-الرقابة المالية و الادارية و الضبط الداخلي هدفهم تامين سلامة و تنفيذ عمليات المحافظة على الاصول و تامين الثقة بصحة المعلومات .	-المراجعة الداخلية تهدف الى تقويم الانظمة المعينة بحماية الاصول و ممتلكات المؤسسة و تحقيق كفاءة الاداء و مطابقتها مع الاصول .

المصدر : عطا الله احمد سويلم، الرقابة الداخلية و التدقيق، دار الراجحة للنشر و التوزيع، الاردن، 2009، ص 64

المطاب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها واحكامها، حيث نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معيد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة والحكم عمى درجة متانتها.¹

ويقوم المدقق الداخلي بفحص كفاية نظام الرقابة الداخلية وفاعليته بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية وبكفاءة، وتعد الرقابة كافية إذا قامت الإدارة بالتخطيط وتصميم الأنظمة الرقابية بطريقة ملائمة، وبمى ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم، والأنشطة، والأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعية، حيث يتم توفير التأكيد المعقول عندما تتخذ إجراءات بتكاليف معقولة لجعل الانحرافات في حدود المستوى المسموح به، ويفيد ذلك التدقيق الداخلي في تحديد الأخطاء المهمة والأعمال غير المشروعة واكتشافها من أجل تصحيحها خلال مدة معقولة، أي أن الغرض من فحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية هو تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدد له،² وبالتالي فإن للمدقق الداخلي دور في :

- الالتزام : يعتبر من أهداف التدقيق الداخلي تحديد ما إذا كانت سياسات، وبرامج، واجراءات الرقابة الداخلية المقررة تعمل بشكل مقنع .
- حماية الأصول : يهتم المدقق الداخلي بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها .
- التحقق : يقوم المدقق بالتحقق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة من أجل تعزيز الدقة وامكانية الاعتماد.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص 143

² قاييد نور الدين أحمد، التدقيق المحاسبي وفقاً لمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان لمنشر والتوزيع،

عمان، الأردن، 2011 ص 173

- تقييم الأداء : بالإضافة إلى الرقابة التنظيمية والتشغيلية فإن كثيرا ما يطلب من المدقق الداخلي تقييم أداء العاملين.

- التوصيات بالتحسينات : يجب عمى المدقق الداخلي إبداء مقترحات لتحسين نظام الرقابة الداخلية خصوصا ما إذا كان هنالك اكتشاف لحالة قصور ما¹.

المطلب الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا في تحقيق الأهداف المرجوة منو لابد من توفر المعايير التالية:

أولا : معيار ضرورة فهم وادراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية :

يجب أن تكون إدارة المؤسسة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال لنظام الرقابة الداخلية، والمتمثل في ضمان إعداد تقارير مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، وذلك باعتبارها المسؤول الأول والأخير عن تصميم وتشغيل هذا النظام.²

من ناحية أخرى يجب أن تدرك الإدارة أن نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات، بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن دقة أرصدة الحسابات والتي من خلالها يتم إعداد التقارير المالية للمؤسسة تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها.

ثانيا : معايير تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية :

سبق وأن أوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء أو مكونات رئيسية هي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال والمتابعة، ويجب أن تتمكن الإدارة من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته الخمسة بصورة متكاملة.³

¹ محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين عمى المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص22

² وجداني علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم-الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2010، ص35

³ وجداني علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مرجع سابق ذكره، ص35

ثالثاً: معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية :

سنتعرض في هذا الجزء لمعايير فعالية كل جزء من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة وذلك على النحو التالي:

1- معيار فعالية بيئة الرقابة :

يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية عمى تحقيق الفعالية في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأربع الأخرى، ولا شك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف عمى سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود نظام فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لأن تمك السياسات ستنعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة.

2- معيار فعالية تقييم المخاطر :

يجب أن تقوم إدارة المؤسسة بتقدير المخاطر المتعمقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة وفي ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها المؤسسة، حيث أنو يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال في ظروف معينة، وغير فعال في ظروف أخرى.

ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعمقة بإعداد القوائم المالية بفعالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر، والقيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة.

ومن العوامل التي تؤدي إلى زيادة الخطر عدم كفاءة العاملين بالمؤسسة، وزيادة درجة تعقيد نشاط المؤسسة، وزيادة درجة اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات، ودخول منافسين جدد في سوق المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيعها.

3- معيار فعالية أنشطة الرقابة:

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً لا بد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات، والفصل بين الواجبات والمسؤوليات، والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعمقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

4- معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات :

يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاماً فعالاً وملائماً للمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخلاً لهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحميل عمليات المؤسسة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية إلى أسفل أو إلى أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة بها.

5- معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات نظام الرقابة الداخلية:

تؤدي المتابعة والتقييم المستمر وبفعالية لمختلف مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في نظام الرقابة الداخلية، لأن التقييم والمتابعة المستمرة وبفعالية لمكونات الرقابة الداخلية يساعد على معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل وفقاً للتصميم السابق إعداداً أم لا؟ وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزائه لتتماشى مع التغيرات في ظروف التشغيل¹.

6 - معيار كفاءة إدارة التدقيق الداخلي

لا شك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة، وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم، تشغيل ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة، وتلعب إدارة التدقيق الداخلي دوراً كبيراً في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية نظامها الرقابي². كما أنه من أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.

خامساً : معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها :

لكي يتم تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من الاستخدام الأمثل والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة ذلك تسجيل العمليات آلياً، التحقق من دقة التشغيل آلياً وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية والخارجية من خلال شبكة المعلومات العلمية " الانترنت"³.

¹ . سرايا محمد السيد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الطبعة الأولى، دار التعميم الجامعي، الإسكندرية، 2013 ص 46-49

² وجداني علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مرجع سابق ص، 37

³ وجداني علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة. ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم

الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2010، ص، 37

خلاصة الفصل :

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة في المؤسسة الاقتصادية , حيث تعمل على حماية اصولها و اموالها , و كذا المساهمة بشكل كبير في تصميم و تطوير نظام الرقابة الداخلية , و قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة و اضافة قيمة للمؤسسة, كما انه يقوم بدراسة كفاية و فعالية النظام و عمل على تحسينه و ذلك من خلال الخدمات الاستشارية و التوصيات التي تكون في شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة.

و ما يمكن استخلاصه هو ان التدقيق الداخلي ما هو الا امتداد لتطوير الرقابة الداخلية , خاصة ان اهم مهمة يكلف بها التدقيق الداخلي تتمثل في التأكد من وجود و كفاية الرقابة الداخلية و ذلك من خلال تحديد المخاطر و تقييمها و التقليل منها.

الفصل الثالث

دراسة حالة مطاحن عزوز

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة

لقد أنشأت شركة ذات اسهم مطاحن عزوز في سنة 2000 بإسم SPA les moulins azzouz في إطار السياسة الاقتصادية الجديدة للجزائر القائمة على إنشاء وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فهذه المؤسسة مشكّلة من 07 وحدات إنتاج هي:

1- مطحنة Minoterie وتحتوي على مطحنتين

2- مطحنة للسميد Semoulerie.

3- وحدة لصناعة العجائن وتحتوي على خطين للإنتاج واحدة متخصصة في صناعة العجائن والثانية لصناعة الكسكس.

4- وحدة إنتاج تغذية الأنعام aliments de betail .

5- مطحنة و تغليف البن .

6- وحدة لصناعة بسكويت .

7- وحدة لصناعة طماطم معلبة .

إن لكل الوحدات الإنتاجية موجودة بالمنطقة الصناعية لسيدي بلعباس وقد دخلت كل الوحدات في العمليات الإنتاجية ابتداء من عام 2000 ذلك حسب تواريخ الإنطلاق المختلفة وهي كمايلي:

-أفريل 2000 : مطاحن أ

- جويلية 2001 : مطاحن ب

- ماي 2002 : عجائن غذائية و الكسكسي

- جويلية 2003 : تغذية الانعام

- سبتمبر 2003 : مسمدة

- جانفي 2018 : مطحنة و تغليف البن

- أكتوبر 2015 : بسكويت

- ديسمبر 2016 : طماطم معلبة

وبالتالي اعتبر هذا المجهود الاستثماري ضخماً في وقت وجيز، إن المؤسسة المتوسطة هذه تمتلك خدمة عقارية قدرت 40012 م² موزعة على 04 قطع.

1- القطعة الأولى وتحتوي على مطحنتين وجناح إداري.

2- القطعة الثانية وحدة إنتاج العجائن والكسكس.

3- القطعة الثالثة تحتوي على وحدة إنتاج تغذية الأنعام وحظيرة لسيارات مع الصيانة.

4- قطعة أرض غير مبنية.

سعة الانتاج : خلال 24 ساعة

- 240 طن مطاحن أ و ب-190 طن تغذية النعام

- 24 طن عجائن غذائية - 120 طن بن

- 28 طن كسكسي -18 طن بسكويت

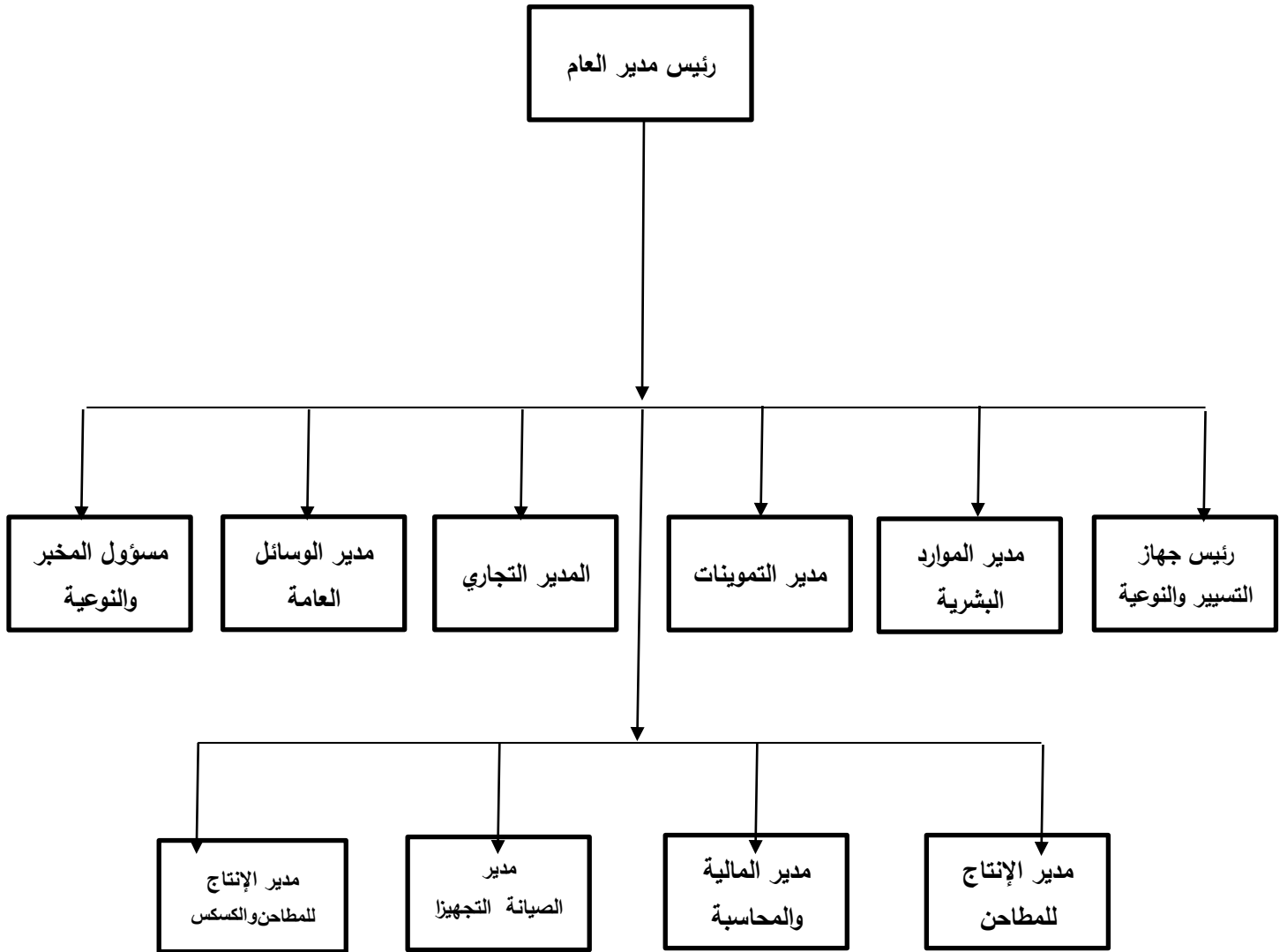
- 120 طن سميد-48 طن طماطم معلبة

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة عزوز:

إن مؤسسة مطاحن عزوز يشرف عليها طاقم إداري مكون من مجموعة من مدراء كل في مجال تخصصه

إلا أنهم تحت إشراف المسير والذي هو بمثابة المالك للمؤسسة.

الشكل رقم 4 الهيكل التنظيمي لمؤسسة عزوز



المطلب الثالث : مراحل العملية الإنتاجية :

إن العملية الإنتاجية بهذه المؤسسة تركز على تحويل المواد الأولية المتمثلة في القمح الصلب والقمح اللين للحصول على منتجات تامة الصنع كالسميد و الفرينة بمختلف أنواعها ، وكذلك الحصول على بقايا الطحن المتمثلة في النخالة ، و يتم هذا على مستوى عدة مراحل وهي :

1-مرحلة التموين الداخلي:

وهي مرحلة انتقال المادة الأولية من صوامع التخزين التابعة لمصلحة تسيير المخزونات إلى مخازن الورشات، و تكون هذه العملية مستمرة و لا تتوقف إلا في بعض الحالات مثل (تعطل آلات الطحن ، أو التخفيض من الإنتاج ، أو نقص في عملية التموين). ويتم انتقال المواد الأولية عن طريق ناقل آلي بين صوامع التخزين و الوحدات الإنتاجية .

2- مرحلة التنظيف الأولي :

بعد تموين مخازن الورشات تلي ذلك عملية التنظيف الأولي ، حيث تمر كميات القمح داخل الآلات الخاصة بالتنظيف الأولي التي تقوم بتنقية القمح من الزوائد و الشوائب الكبيرة ، حيث توجد آلات خاصة لتنقية القمح من مادة الحديد ، و أخرى تقوم بتصفية الحجارة والحصى، ومن خلال هذه المرحلة يكون القمح قد زالت منه معظم الشوائب والأوساخ.

3- مرحلة التنظيف النهائي :

في هذه المرحلة تنتقل كميات القمح بواسطة مضخات هوائية إلى نوع ثاني من أجهزة التنظيف، حيث تتميز هذه الأجهزة بأنها تقوم بحركات إهتزازية لحبيبات القمح ولها ميل محدد للسطح الذي فوقه كميات القمح، حيث يتم تدحرج حبيبات القمح إلى الأسفل، وتجمع في مجاري التخزين، أما باقي الشوائب المتبقية من عملية التنظيف الأولي فإنها ترسل إلى الأعلى إلى سلة الأوساخ .

4- مرحلة إضافة المياه :

تكون لكميات القمح الصافية المخزنة درجات رطوبة مختلفة ، و هنا يقوم مسؤول الإنتاج بإضافة كميات من الماء حتى تصبح درجة الرطوبة ما بين 15 و 15.5 %، حيث هذه الدرجة محددة وفقا لمعايير تقنية ، و ذلك من أجل تسهيل عملية الطحن فيما بعد، وكذلك لمساعدة فصل الغلاف الخارجي الذي تنتج عنه بقايا الطحن، وهناك أجهزة خاصة تقوم بتحديد كميات الماء المضافة و أخرى لمراقبة درجات الرطوبة.

5-فترة الانتظار التقني:

من أجل امتصاص القمح لكميات الماء المضافة فإنه يتطلب وقتا للقيام بذلك، بالإضافة إلى رفع درجات الرطوبة إلى المستوى المرغوب، و تختلف فترة الانتظار حسب نوعية القمح، حيث نجد أن متوسط الانتظار للقمح

الصلب هو 4 ساعات، بينما القمح اللين يصل حتى 8 ساعات، وكذلك حسب درجة الرطوبة الأولية في المادة التي تتراوح بين 7 إلى 10 % .

6- عملية الطحن :

في هذه المرحلة تقوم آلات الطحن بكسر حبيبات القمح وفقا لمتطلبات التقنية الموضوعية من طرف مصلحة الإنتاج ، و ذلك من أجل الحفاظ على خصوصية حبة القمح، و كذلك لفصل الغلاف الخارجي عن اللب .

7- عملية الغريلة :

تلي كل عملية طحن مباشرة عملية غريلة ، حيث تمر جزيمات القمح المكسورة على غربال مصنف تقنيا حسب درجات انفتاح و انغلاق المسامات ، و تنتج عن هذه العملية إما جزيمات خشنة ترجع لعملية الطحن مجدداً ، و إما مادة جاهزة قابلة للتصنيف، وتشكل عمليتي الطحن والغريلة حلقة مغلقة أي لا تتوقف عملية الطحن حتى يتم تصنيف الجزيمات إلى مادة جاهزة.

8- مرحلة تجميع الأصناف و تخزينها :

ينتج عن عملية الغريلة تصنيف الجزيمات حيث يعبر كل صنف على نوع من المنتج، و يسلك كل صنف مجرى معين ينتهي به المطاف إلى صوامع التخزين للمواد الجاهزة.

9- مرحلة التوضيب و التخزين :

بعد عملية التخزين في صوامع الورشات للمادة الجاهزة تأتي عملية التوضيب، حيث يقوم العامل بتحضير الأكياس ، و بمجرد وضع الكيس على فتحة قنوات التفريغ و الضغط على الزر تتم عملية التفريغ تلقائياً مع الوزن المحدد ، و من ثم مرور الأكياس على آلة الخياطة بعد وضع بطاقة البيانات الخاصة للمنتج (مثل تاريخ الإنتاج ، و مدة الإستهلاك...).

وبعد ذلك يتم إخراج المنتج من الورشات إلى مساحات التخزين بناقلات خاصة، ومنها يصبح المنتج جاهزاً للتسويق

المبحث الثاني : دراسة حالة

1-1- هيكّل الأصول:

البنود المدرجة في الميزانية العمومية هي الأصول و حقوق الملكية و المطلوبات و بالتالي ، فإن عرض الأصول و الخصوم في متن الميزانية مستوحى من نظام المحاسبة المالية (SCF) ، يسلط الضوء على التمييز بين العناصر غير المتداولة و المتداولة .

K.D.A

Actif	11	%
-actifs immobilises (no courants)	655.157	39
-actifs courants	1028.796	61
T	1683.953	100

الأصول الثابتة : تمثل 39 من إجمالي أصول الشركة ، الأصول المتداولة وحسابات المخزون و الخزينة و الذمم تمثل 61%.

K.D.A

Actifs	Exercice 2017	Exercice 2018	Variation	%
-Actifs immobilises (no courants)	1867.359	1868.461	1.102	01
-Actifs courants	895.723	1028.796	133.073	15
T	2.763.052	2.897.257	134.175	05

2- التغيرات

2-1- في بنود الأصول

من حيث القيمة الإجمالية ، سجلت أصول الشركة زيادة بنحو 134.175 ألف دينار مقارنة بالعام الماضي 2017

3-1- إجراءات الفحوصات الرئيسية :

كان الغرض من الضوابط المطبقة هو ضمان :

1- الأصول غير المتداولة :

الأصول الثابتة الملموسة و الجارية :

● إن المبالغ المدخلة ضمن الأصول الثابتة تعكس كل :

- الممتلكات المملوكة للشركة
- التكاليف المتكبدة لاقتناء هذه الممتلكات
- التسجيل الصحيح للحركات المختلفة التي لوحظت في هذا البند
- أن المبالغ التي تظهر في الاهلاك و انخفاض قيمة الأصول الثابتة تتوافق مع المبادئ المقبولة بشكل عام .

الأصول المالية الثابتة:

● الذمم المدينة للشركة التابعة

2/ الأصول المتداولة :

مخزون :

- ملكية المخزونات التي تحتفظ بها الشركة في تاريخ إقفال الحسابات
- تقييمها حسب الطريقة المطبقة في تقييم و مراقبة المخزون
- الاتساق بين المخزون المادي و المحاسبي و معالجة أي بيانات

المستحقات :

- يتم تقييم حسابات الغير بشكل صحيح و تصنيفها بشكل مناسب
- أن أرصدة هذه الحسابات تمثل حقوقا مكتسبة من قبل الشركة و أنه تم تسجيلها وفقا لمبادئ النظام المحاسبي و المالي الجديد.

أ/ الأصول الثابتة (غير المتداولة):

تحليل الوظيفة : يتم عرض الاختلافات في حسابات بند الأصول الثابتة (غير الجارية) على النحو

التالي :

Actifs	سنة 2017	سنة 2018	التغيرات	%	
*immobilisation incorporelles :					
Logiciel informatique					
Autre immobilises-incorporelles	3.031	3.031	/	/	
*immobilises corporelles :					
Terrains					
Construction					
Install technique- mot et outillage	79.975	64.724	15.251	19	
in autre immobilisation corporelles.	93.020	93.020	/	/	
*immobilisation en cours	1.242.601	1249.471	6.780	01	
Immobilisation corporelles en cours	282.735	283.579	844	/	
Avance /aspect vers / commande					
l'immobilisation	128.117	136.756	8.630	07	
*participe /créances rattaches					
/portes					
Titres de filiales	1300	1.300	/	/	
Créances rattaches des					
participations groupes					
*autres immobilisations financiers					
Prêt et autres actifs financiers	5.200	5.200	/	/	
pourtour.	31.380	31.38	/	/	
T	المجموع	1.867.359	1.868.461	1.102	01

من حيث القيمة الإجمالية ، سجلت الأصول الثابتة (غير المتداولة) تغيراً بنحو 1.102kda

مقارنة بالسنة المنتهية في 2017/12/31

يتم تفسير هذا الاختلاف من خلال الحركات المفصلة أدناه

يتعلق :

*خروج الأصول : 15.319.5353.93 دج

*بيع أرض زراعية لحد الشركاء بموجب عقد بيع رقم 2018/369

*مشتريات : 16.354.005.47 دج

*معدات و أدوات : 6.870.583.44 دج

يتعلق :

- سخان مياه : 1.550.000.00 دج

- المعدات و الأدوات الصناعية : 226.500.00 دج

- المعدات و الأدوات الصناعية : 5.094.083.41 دج

الأصول الثابتة الملموسة الأخرى : 844.041.22 دج

- اللوازم المكتبية : 32.000.00 دج

- أثاث المكتب : 19.500.00 دج

- اجزاء الكمبيوتر : 489.055.22 دج

- المعدات الزراعية : 303.486.00 دج

الأصول الثابتة الملموسة قيد التنفيذ : 8.639.380.84 دج

يتعلق الأخير بالنفقات التي تمت خلال السنة المالية و هي على النحو التالي :

- مزرعة زراعية : 33.027.00 دج

- مشروع النعامة: 4.708.650.00 دج

- مياي: 3.897.703.84 دج

التعليقات :

مكنتنا الفحوصات التي تم إجراؤها على عنصر الأصول الثابتة (الغير متداولة) من إبداء التعليقات التالية :

• الأصول الثابتة :

الوجود : كما في السنة المالية السابقة ، لم يتم إجراء جرد مادي للأصول الثابتة في 2018/12/31

• أصول ثابتة قيد التنفيذ: 138.056.121.94 دج

هذه المباني لم تكتمل بعد (المقر الجديد "SPA les moulins AZZOUZ") و بناء حظائر البسكويت و الطماطم و التكاليف المتكبدة لمشروع (NAAMA) اعتبارا من 2018/12/31) تفكيك و حفر بئرين).

• استثمار قيد إنجاز بناء المكتب الرئيسي 58.644.912.12 دج

• استثمار قيد إنجاز بناء وحدة الطماطم 16.299.975.93 دج

• استثمار قيد إنجاز بناء وحدة بسكويت 14.227.780.12 دج

• استثمار قيد إنجاز بناء وحدة سباجيتي 30.185.861.67 دج

• استثمار قيد إنجاز مزرعة زراعية 3.506.942.10 دج

• مشروع نعامة (NAAMA) 13.890.650.00 دج

- السلف و الودائع المقدمة المدفوعة بناء على طلب الأصول الثابتة

: 1.300.000.00 دج

هذا هو التقدم في الاستحواذ على الأراضي الحضرية للمقر الجديد (SPA les moulins AZZOUZ)

الأصول المالية :

الأوراق المالية الفرعية : 5.200.000.00 دج

هذه عبارة عن أوراق مالية مملوكة لشركة SPA les moulins AZZOUZ و التي تمثل بالتالي رأس مال الشركة SPA AZZOUZ Services بمبلغ 5.000.000.00 دج و 200.000.00 دينار جزائري يمثل جزء من رأس مال الشركة SPA AZZOUZ AGRO ALGERIE بالأصول المتداولة (actifs courants)

ب-2 تحليل التغيرات :

الاختلافات في حسابات البند الأصلي الحالي هي كما يلي :

بالآلاف دج

الأصول	تمرين 2017	تمرين 2018	التغيرات	%
- مخزون جاري Créances et emplois associes	456.137	452.45	(3.732-)	(01-)
*الزبائن	40.137	188.450	148.313	370
*المدينين الآخرين	314.441	304.857	9.584	03
-ضرائب	61.104	58.438	(-)2.666	(04-)
*أصول جارية أخرى	/	/	/	/
*الخزينة	/	/	/	/
الخزينة	23.904	24.645	741	03
المجموع	895.723	1.028.795	133.072	15

2. التعليقات :

مكننا فحص العينة التي تم إجراؤها على العناوين الرئيسية لبند الأصول الحالية ، أي المخزونات و المبالغ المستحقة القبض من إدباء التعليقات التالية :

● المخزون :

بلغ المخزون في 2018/12/31 : 452.405.191 دج مقابل 456.1236.855.40 دج بتاريخ 2017/12/31 بانخفاض قدره 3.731.664.20 تمثل 44% من إجمالي صافي الأصول .

تتكون هذه المخزونات من :

- مخزون المواد و المستلزمات : 298.607.52.04
- مخزون المنتجات النهائية : 153.797.671.16

أ- فحص الجرد المادي للمخزونات :

تم إجراء الجرد المادي للمخزون في 2018/12/31 وفقا لتعليمات الإدارة لم تكشف التسوية بين المخزون المحاسبي و المخزون المادي الحالي عن أي اختلافات كبيرة .

ب- طرق مراقبة إدارة المخزون :

تتم مراقبة حركة المخزون من قبل إدارة المخزون بعد ركود المخزون الدائم ، مما يسمح بمراقبة منتظمة لتحركات المواد و الإمدادات .

* حسابات دائنة

أ- حسابات دائنة لزيائن 188.450.296.97 دج في قيمة.، سجلت الذمم التجارية المدينة زيادة بنحو 369% مقارنة بالعام السابق .

لاحظ انه تتم مراقبة هذا العنصر من خلال حسابات الجهات الخارجية (مفصلة حسب الفاتورة و السنة) على مستوى خدمات تجارية.

المطلب الثالث: المرحلة النهائية للتدقيق الداخلي لدورة مبيعات-زبائن

نظرا لإعتبار المرحلة النهائية في التدقيق الداخلي عبارة عن تحرير تقرير نهائي عن وضعية نشاط المؤسسة محل التدقيق ذلك بعد تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بها وهذا عن طريق قوائم استقصاء الرقابة الداخلية المتعلقة بالدورة في الأخير تحديد نقاط القوة والضعف لذلك النظام، كل ذلك سنقوم بتوضيحه فيما يلي:

المرحلة الأولى: قوائم استبيان نظام الرقابة الداخلية للدورة :

من بين أهم الأدوات التي يستعملها المراجع الداخلي أثناء قيامه بالتعرف على الدورة محل التدقيق قوائم استبيان معرفة النشاط فهي وسيلة جد مهمة في هذه المرحلة، وقد قمنا باستعمال هذه القوائم التي تحتوي على أسئلة وتكون الإجابة عليها ب نعم أو لا و تدور هذه الأسئلة حول:

- التأكد من وجود إجراءات خاصة بتنفيذ وظيفة البيع.
- التأكد من أن البضاعة المباعة تم تسجيلها وفوترتها.
- التأكد من المردودات والمسموحات من طرف الزبائن تم تسجيلها محاسبيا.

للإجابة على هذه القائمة تم استعمال الأدوات التالية:

- المحاورة والمقابلة مع المسؤولين.

- الملاحظات.

- الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

دورة استبيان قائمة : رقم جدول(III-1)

المبيعات-زبائن التأكد من وجود إجراءات خاصة بتنفيذ وظيفة البيع

الملاحظات	لا	نعم	الاسئلة
		*	هل توجد مصلحة خاصة لوظيفة البيع ؟
			هل توجد ادارة الائتمان ؟
		*	إذا كانت موجودة هل هي منفصلة عن مصلحة المبيعات ؟
	*		هل مصلحة الفوترة منفصلة من مصلحة الخزينة ؟

		*	هل يوجد هيكل تنظيمي لفرع المبيعات يغطي كل الوظائف و مهام المؤسسة ؟
		*	اذا كان نعم هل يتم تطبيقه بشكل فعال ؟
		*	في حالة تطبيقه بشكل فعال هل يتم تحقيق اهداف المؤسسة ؟
		*	هل هناك اجراءات و سياسات لتحقيق تلك الاهداف ؟
		*	هل هذا الهيكل قابل للتغيير في المستقبل ؟
		*	ها ادى الموظفين مستوى عامي او مهني لتنفيذ مهامهم ؟
		*	هل هناك خطط لسيرورة عملية البيع ؟
		*	اذا كان نعم هل هذه الخطط واضحة و سهلة التطبيق ؟
		*	هل تتناسب هذه الخطط مع واقع سير المهنة ؟
		*	هل يتم مراجعة و تطوير هذه الخطط ؟
		*	هل هناك متابعة خاصة لقائمة زبائن المؤسسة ؟
	*		اذا كان نعم هي دورية ؟
		*	هل هناك سياسة ثابتة للاسعار و شروط البيع ؟

التأكد من أن البضاعة المباعة تم تسجيلها و فوترتها

الملاحظات	لا	نعم	الاسئلة
		*	هل كل الطلبيات الزبائن المستلمة يتم الموافقة عليها من قبل : - المصلحة التجارية المعنية بشروط و امكانية توفير لهم البضاعة ؟ -مصلحة الائتمان ؟
		*	هل توجد رقابة فعالة على اوامر البيع ؟
		*	هل يتم تحويل البضاعة عن طريق طلب الموافقة

			عنه ؟
		*	هل عمليات تحويل البضاعة تسجل في الوثائق مرقمة مسبقا ؟
		*	هل عملية تحويل البضاعة تم مراقبتها من طرف مصلحة الفوترة ؟
		*	هل تحرير الفاتورة يكون حسب سند الشحن ؟
		*	هل الفواتير مرقمة ترقيما مسبقا ؟
		*	هل التقييم التسلسلي قد تم مراقبته ؟
		*	هل تم ترقيمها بنظام معلوماتي ؟
		*	هل يتم مراقبة الفاتورة مع طلب الزبون من طرف شخص اخر غير الذي حررها لمراقبة الشروط ؟ او مع سند الشحن لمراقبة الكمية ؟
		*	هل جميع ارقام الفواتير التي تم تسجيلها تخضع لمتابعة محاسبية ؟
		*	هل مجاميع يوميات المبيعات تم مقارنتها مع مجاميع الفواتير لكل فترة معينة ؟
		*	هل هناك رقابة على مصروفات النقل و الشحن ؟
		*	هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الاجلة ؟
		*	هل يطابق مجموع هذه اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات ؟

التأكد من المردودات والمسموحات من طرف الزبائن تم تسجيلها محاسبيا

الملاحظات	لا	نعم	الاسئلة
		*	هل الفواتير الدائنة تم تحريرها في حالة : - رد البضاعة ؟ - في حالة شكوى لاحد الزبائن ؟
		*	هل الفواتير الدائنة تصادق عليها المسؤول
		*	هل الاشعارات بحق AVOIR بسبب مردودات او تخفيضات هي : - محررة من الوثائق السابقة ؟ - مرقمة مسبقا ؟ - تم مطابقتها مع الفواتير الاصلية ؟ - موافق عليها قبل ارسالها للزبون ؟
		*	هل تمر مردودات المبيعات بقسم الاستيلاء ام لا ؟
		*	هل يتم مراقبة البضاعة المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستيلاء ؟
		*	هل هناك رقابة للتأكد من ان الفواتير تم تسجيلها ؟
		*	هل تخضع الفواتير الدائنة لمتابعة محاسبية ؟

المصدر : من اعداد الطالب

من خلال استقصاء الرقابة الداخلية الخاص بالدورة المبيعات -زبائن نستنتج أن المؤسسة تنفذ إجراءات لازمة لمتابعة نشاطا من أجل تحقيق أهدافها المسطرة سابقا وذلك من خلال الخطط التي تم وضعها بطريقة سهلة وبسيطة يتمكن من خلالها موظفيها بتطبيقها بشكل فعال والذي هو هدف التدقيق الداخلي.

المرحلة الثانية :تقييم استبيان الرقابة الداخلية للدورة :

هدف المؤسسة من خلال التدقيق الداخلي لدورة مبيعات -زبائن إلى تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية عن طريق تقييم استبيان الرقابة الداخلية المتعلق بالدورة.

أولاً: شبكة تحليل الوظائف : يعتبر مبدأ الفصل بين الوظائف من بين الشروط الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، فشبكة تحليل الوظائف تهدف إلى التأكد من أن كل موظف مسئول على وظيفته على مستوى المؤسسة بشكل يضمن حماية لأصولها، فيما يلي جدول يتمفيه توضيح ذلك:

الجدول(III-2):شبكة تحليل وظائف المبيعات

الوظائف	رئيس مصلحة الاستغلال	رئيس فرع المبيعات	تسيير المخزونات	رئيس فرع النقل	رئيس مصلحة المالية	رئيس المركز
امساك الطلبية			*			
الترخيص بارسال البضاعة					*	
مراقبة البضاعة المعدة للتوزيع	*					
اعداد الفاتورة				*		
مقارنة طلب الزبون بالفاتورة			*			
مقارنة وصل التسليم بالفاتورة		*				
اعداد القيد المحاسبي				*		
التسجيل في يومية المبيعات				*		

	*					التسجيل في حسابات الزبائن
						تسليم فاتورة المردودات
			*			مقارنة ميزان مراجعة الزبائن بالحسابات الفردية للزبائن
	*					قبول احتجاجات الزبائن
			*			مراقبة المخزون
	*					قبض مبلغ البضاعة المباعة

المصدر : من اعداد الطالب

من خلال التحليل السابق لشبكة تحليل الوظائف نجد في الجانب التنظيمي أن هناك عدم الفصل التام في الوظائف الذي يمثل معوق في الرقابة الداخلية، إلا أن فرع المبيعات يتولى عمليات البيع بكل تنظيم لبرنامج سير عمل الدورة.

ثانيا : جدول نقاط القوة والضعف

في هذا الجدول يتم تحديد مواطن القوة والضعف، وذلك بعد تقسيم مهمة البيع إلى مهام وأهداف المراجعة ومعرفة الأخطار التي يمكن أن تقع فيها التي تتمثل فيما يلي:

- استلام طلب الزبون .
- تحرير سند الشحن.
- توزيع وتسليم البضاعة.
- التسجيل المحاسبي للبضاعة.
- الفوترة.

جدول رقم (III-3): نقاط القوة و الضعف الخاص بالدورة

المهام	الاهداف	الايخطار	تقييم الاخطار	اجراءات الرقابة الداخلية
استلام طلب الزبون	- توفير المنتجات المطلوبة من الزبائن - ضمان حقوقها لدى الزبون	-استلام طلبيات لا تتوفر على الشروط القانونية لها - عدم تسجيل الطلبيات بصفة تسلسلية من طرف المسؤول المناسب	متوسط مرتفع	- اجراءات مراقبة نوع و كمية المنتجات المطلوبة و مراقبة التاكيد من توفرها في المخزن
تحرير سند الشحن	- احترام شروط العقد اي توفير البضاعة المناسبة للزبون	- شحن منتجات غير مطابقة من حيث النوع و الكمية لشروط الزبون	مرتفع	-التأكد من نوعية البضاعة و الكمية قبل شحنها
تسليم او توزيع المنتجات	- تلبية حاجات و رغبات الزبائن	- حوادث الطرقات اثناء توزيع البضاعة للزبون	متوسط متوسط	- توفيرخلية للمراقبة قبل خروج للبضاعة -مراقبة معدات النقل (شاحنات) قبل خروجها للتوزيع
التسجيل المحاسبي	- ضمان جودة المعامات	- اخطاء التسجيل	مرتفع	- مراقبة التسجيلات المحاسبية يوميا
الفوترة	- اثبات حقوق المؤسسة على الزبائن	- عدم تساوي مبلغ الفاتورة مع مبلغ البضاعة المسلمة للزبون	مرتفع	- مطابقة وثيقة الشحن مع طلب الزبون قبل عملية الفوترة

المصدر: من إعداد الطالب

ثالثا: ورقة كشف وتحليل المشكل

بالاعتماد على استبيان الرقابة الداخلية، قائمة استقصاء الخاصة بالدورة ، شبكة تحليل الوظائف، فإننا نقوم بتحديد المشكل في نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال إنشاء ورقة كشف وتحليل المشكل، من أهم المشاكل نجد مايلي:

- عملية تسجيل الطلبات غير قانونية .
 - عدم الفصل بين عملية الفوترة مع عملية قبض ثمن البضاعة.
 - عدم وجود متابعة للفواتير الملغاة.
- جدول رقم (III-4) : ورقة كشف و تحليل المشكل

المشكل : عملية تسجيل الطلبات غير قانونية .
المعاينة: لم يتم تسجيلها بطريقة تسلسلية السجل الخاص بتسجيل الطلبات غير مرقم و غير ممضي من طرف مسؤول المركز
الاسباب : عدم وجود اجراءات داخلية تنص على كيفية تسجيل و متابعة الطلبات
النتائج : نزاع مع مختلف الزبائن الاخرين خطر التلاعب في تلبية الطلبات
التوصيات : وضع اجراءات تعمل على كيفية تسجيل و متابعة الطلبات و السهر على تطبيقها .

جدول رقم (III-5) : ورقة كشف و تحليل المشكل

المشكل : عدم الفصل بين عملية الفوترة مع عملية قبض ثمن البضاعة
المعاينة : الشخص الذي يقوم بقبض ثمن البضاعة المباعه هو الذي يقوم بتحريم سند التوزيع و الفاتورة
الاسباب : عدم وجود الفصل التام في الوظائف داخل المركز عدم وجود اجراءات رقابية تخص الخزينة
النتائج : تراكم وظائف متعارضة فيما بينها خطر الاختلاس النقدية في عملية الفوترة

التوصيات : الفصل بين الوظائف (وظيفتي الفوترة القبض)
توظيف عمال اخرين تخول لهم المهمة
وضع قايية خاصة بتحديد المسؤوليات

المصدر : من اعداد الطالب

جدول رقم (III-6) ورقة كشف و تحليل المشكل

المشكل : لا توجد متابعة للفواتير الملغاة
المعابنة: الفواتير المسجلة محاسبيا أكثر من الفواتير المعبرة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة
الاسباب : عدم وجود متابعة يومية للفواتير بشكل عام و الملغاة بشكل خاص
النتائج : خطر اختلاس المبالغ المتواجدة في الفواتير الملغاة
التوصيات : تكليف شخص للمراقبة اليومية لكل الفواتير و التسجيل المحاسبي المناسب لها سن اجراءات رقابية تحرص و تسهر على المراقبة اليومية

المصدر : من اعداد الطالب

المرحلة الثالثة:إعداد تقرير التدقيق الداخلي:

عند نهاية مهمة التدقيق الداخلية يحرر المدقق الداخلي تقرير الذي يمثل ملخص عن معلومات نشاط محل التدقيق، فيه نجد مجالات قوة هذا النشاط وأهم مشاكل وأسبابها فيه التي يعاني منها، أيضا يقترح هذا الأخير أهم الحلول والتوصيات التي يتم الأخذ بها من أجل معالجة أي مشكل مكتشف في النشاط محل التدقيق ألا وهو دورة مبيعات-زبائن.

أولا :عرض المشاكل المكتشفة خلال تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي:

بعدها أجرينا عمليات الفحص والاختبار لنظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المبيعات- زبائن الذي كان نشاط محل التدقيق، وجدنا في نظام الرقابة الداخلي الخاص بهذه الدورة:

-أن ليس هناك احترام لمبدأ الفصل التام للمسؤوليات، حيث لاحظنا من خلال المقابلة والمحاورة معهم أن الموظف الذي يقوم بعملية الفوترة وعملية قبض حق المؤسسة من زبائنها هو نفس الشخص، هذا ما يؤدي إلى خطر الاختلاس والتلاعب في أموال المؤسسة ونقصان السيولة في الخزينة .

-من المشاكل الأخرى التي اتضحت لنا أيضا أن هناك تسجيل بعض الطلبيات بصفة غير قانونية نظرا لعدم وجود سجل مرقم وممضى من طرف المسئول كما ليس هناك متابعة للفواتير الملغاة من طرف موظف مخول لذلك ما يقلل من الحماية لأموال وأصول المؤسسة وهذا ما يؤثر على مردودية العمل من حيث عدم مصداقية و شفافية المعلومات بهذه الأخيرة، هذا قد يؤدي إلى عجز في الخزينة ويمكن أن يكون هناك تضخيم لرقم أعمال المؤسسة الذي لا الخاصة يعبر عن الإيرادات الفعلية لها.

ثانيا: نقاط القوة و الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات-زبائن

على أساس نتائج الفحص والاختبار الذي أجريناه سابقا، سنقوم بتحديد نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية للدورة، التي يتم توضيحها من خلال ما يلي:

1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات-زبائن:

- للمؤسسة هيكل تنظيمي لوظيفة المبيعات جد فعال و يغطي كل أهدافها ومهامها، وهو قابل لتغيير في المستقبل .
- للمؤسسة خطط سير عملية البيع سهلة وواضحة التطبيق حيث تتناسب مع واقع سير المهنة .
- معظم موظفي المؤسسة يمتلكون قدرات مهنية وعلمية لتأدية عملهم .
- تتماشى وظيفة البيع مع سياسات وأهداف وإمكانيات المؤسسة.
- يتم توزيع المنتجات للزبائن وفق برنامج أعد مسبقا.
- تسعى المؤسسة لتلبية رغبات وحاجات زبائنها وضمان حقوقها لديهم.
- لديها نظام معلوماتي فعال الذي يعتبر كوسيلة رقابية تستخدمه لضمان مصداقية المعل ومات داخل المؤسسة.
- جميع أرقام الفواتير التي تم تسجيلها تخضع لمتابعة محاسبية.

2- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات-زبائن:

- تسجيل الطلبيات في سجل غير مرقم تسلسليا وغير ممضى من طرف رئيس المركز مما أدى إلى تسجيل بعض الطلبيات غير قانونية .
- عدم احترام مبدأ الفصل التام في الوظائف كالفصل بين عملية الفوترة وعملية القبض من الزبائن التي يقوم بها موظف واحد .
- لا توجد هناك إجراءات الرقابة الداخلية تحرص على متابعة الفواتير الملغاة.

ثالثا: أهم التوصيات المقدمة للمؤسسة

في الأخير بعد الفحص والاختبار سنعطي خلاصة على شكل توصيات لمعالجة المشاكل المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية، بناءً على ذلك نوصي المؤسسة بوضع إجراءات داخلية التي تضمن تحديد مسؤوليات واختصاصات كل موظف والفصل في الوظائف المتعارضة فيما بينها (الفوترة والتحصيل)، إما بتوظيف عمال آخرين تخول لهم مهام بشكل يضمن توزيع المسؤوليات والصلاحيات، أو التقسيم التام للمهام بحيث لا يقع الضغط على موظف واحد وخلق مهمة مع مهمة معرضة لها بما يسمح باحترام مبدأ الفصل بين الوظائف الذي يعتبر مقوم أساسي للرقابة الداخلية، كما يجب لها وضع إجراءات تعمل على كيفية تسجيل ومتابعة الطلبات والسهر على تطبيقها .

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تطرقنا إلى معرفة كيف تتم عملية التدقيق الداخلي وكيف تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية حيث وجدنا أن نظام الرقابة الداخلية في هذه المؤسسة فعال لها، حيث تعتبر ضرورة ملحة لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق أهدافها المسطرة، كما تعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعاليتها، وذلك بتقييمه ومدى كفايته، وذلك بتدعيم نقاط القوة وتصحيح نقاط الضعف. ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها:

- أ) وظيفة التدقيق الداخلي هي أداة رقابية تخدم الإدارة العليا في الشركة محل الدراسة.
- ب) وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة محل الدراسة تستخدم لتعزيز وتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تدقيق كافة أنشطة المؤسسة
- ج) وحدات عزوز ليس لديها تدقيق خاص بها فالمديرية العامة هي التي تتكفل بعملية التدقيق بالتنسيق مع الوحدة

الخاتمة العامة

خاتمة عامة:

تعطي المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة إقامة قسم التدقيق الداخلي فعال وكفيل لحماية أصول المؤسسة وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش، هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء مختلف الوظائف وتحديد المسؤوليات وعناصر بشرية مؤهلة.

ولقد قمنا من خلال دراستنا المعنونة ب"دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية بمعالجة الإشكالية التالية:

كيف يمكن تفعيل نظام الرقابة الداخلية باستخدام التدقيق الداخلي.

حيث حاولنا إبراز الهدف الرئيسي من دراستنا لهذا الموضوع هو التعرف على عملية التدقيق الداخلي وعلى دورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وعلى هذا الأساس قسم البحث إلى قسمين رئيسيين الأول الجانب النظري الذي تطرقنا فيه إلى عموميات حول التدقيق الداخلي، ودور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وبعض الدراسات السابقة التي تندرج تحت سياق هذا الموضوع أما القسم الثاني فخصص للدراسة التطبيقية واختارنا المؤسسة الوطنية للتوزيع و تكرير المنتجات البترولية (NAFTAL) مثلا عن مؤسستنا الاقتصادية، حاولنا من خلال هذا لقسم معرفة كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه الاثنین، توصلنا النتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات

من النتائج التي توصلنا إليها نجد :

-فيما يخص الفرضية الأولى فإنه فعلا ان التدقيق الداخلي هو وظيفة فحص مستقلة داخل المؤسسة يساعد الإدارة على المراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، أما هذه الأخيرة فهي خطة تنظيمية تهدف إلى المحافظة على أصول وموجودات المؤسسة

خاتمة عامة

-وبخصوص الفرضية الثانية " إتباع المدقق الداخلي منهجية محددة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات بغية إبداء أريه الفني بشأنها" هي فرضية صحيحة حيث أن التدقيق الداخلي تعتبر عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بإتباع أسلوب منهجي.

-وأما بخصوص الفرضية الثالثة " يتم تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال الخدمات الاستشارية و التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي في شكل اقتراحات مقدمة للجهات المسؤولة " هي فرضية صحيحة حيث يقوم المدقق الداخلي بتطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال إعادة النظر فيها و متابعتها ومراقبة تطبيقها وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرها وتحسينها .

1. النتائج النظرية

- التدقيق الداخلي وظيفة مهمة لا غني للمؤسسة عنها، وذلك من خلال ماتناولنه حول طبيعة وأهداف وأهمية الوظيفة؛ يتضح دورها الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع من خلال الرقابة والفحص المستمر على جميع أنشطة وأعمال المؤسسة، والتي تقوم بها إدارة التدقيق، كما تتبع لتدقيق الداخلي منهجية علمية منتظمة تستند على وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمها لحالة المؤسسة.

-يعتمد المدقق الداخلي على مختلف القوانين والتشريعات و المراسيم والجرائد الرسمية في أداء مهمته .

-الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجح للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة فنظام الرقابة الداخلية أداة للتسيير والوقاية، حيث أن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها

النتائج التطبيقية :

كما يمكن إضافة النتائج التطبيقية المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتي تمت استنتاجها أثناء القيام بدراسة حالة تطبيقية لوحدة نفضال GPL كالتالي:

خاتمة عامة

- نظرا لإعتبار دورة المبيعات -زبائن أحد الأنشطة الهامة في مؤسسة نفطال لكونها تساهم في استمرارية نشاطاتها فان وظيفة التدقيق الداخلية تعتبر أحد الوسائل الرئيسية في الرقابة على مختلف مراحل سير عملية البيع .
- يساهم التدقيق الداخلي في مؤسسة نفطال على تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالدورة من أجل الحصول على معلومات موثوقة وذات مصداقية تثبت صحة القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة.
- تستعين إدارة المؤسسة بالتدقيق الداخلي لتخفيف ما عليها من مسؤولية

التوصيات

- بينما أهم التوصيات المتوصل إليها إثر تقييم الدورة مبيعات -زبائن في مؤسسة نفطال تتلخص في مايلي:
- إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل والمهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول على نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية وكفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيّدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء وتحديد المسؤوليات، لذلك فعلى مؤسسة نفطال أن تحسن تطبيق هذا الأخير.
- سن إجراءات الرقابة الداخلية التي تضمن التطبيق الجيد لبرنامج سير دورة مبيعات - زبائن؛ م تأدية مهامهم وفق مبادئ ومعايير المراجعة توظيف أشخاص لهم كفاءات وقدرات علمية ومهنية الذين بإمكانهم المتعارف عليها؛
- ترسيخ فكرة التدقيق الداخلي عند موظفي المؤسسة من خلال المراقبة الدائمة والمستمرة لمختلف أعمالهم
- الاهتمام بالتوجيهات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2000
- إدريس عبد السلام اشتوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996
- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006
- محمد مصطفى سليمان ، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات" ،الدار الجامعية ،الإسكندرية مصر ، 2014
- عبد الفتاح الصحن ،محمد سمير الصبان ،شريفة علي حسن ،"أسس المراجعة" ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، 2004
- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ،"المراجعة وتدقيق الحسابات" ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2003
- رزق أبو زيد الشحنة ،تدقيق الحسابات ،دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2015 ،الأردن .
- عزوز ميلود ،دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة لنيل شهادة ماجيستر ،جامعة 20 أوت 1955 . 6 سكيكدة، 2006
- مجلة الباحث ،"دورية علمية محكمة" ،صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة ،العدد الأول، 2002
- احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، الأردن ، 2000
- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الأردن ، 1998
- مسعود صديقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004
- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005

قائمة المراجع

- صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز . للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005
- عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006 ،
- محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001
- حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية) ، الجزء الاول ، ط 1 ، دار . الثقافة للنشر ، الاردن ، 2009 ، ص 51
- الجريدة الرسمية للجزائرية، العدد 2 السنة الخامسة والعشرون، قانون رقم 88-01 ، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 م
- احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، ط1 2000
- بديسي فهيمة، التدقيق الداخلي ودوره في انجاح مسار تطبيق الحوكمة، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية، . 13 أكتوبر 3515 ، ص. 2 / جامعة 35 أوت 1400 ،سكيكدة، الجزائر،
- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005
- سارة الراوي ، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، دراسة حالة مؤسسة متيحي مستغانم ، رسالة ماستر ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم , 2017
- نسرين رايس ، حنان حمزة ، دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي ، دراسة حالة مؤسسة اسمنت تبسة , 2017
- براهيمة كنزة ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ، دراسة حالة مؤسسة المحركات ، مذكرة ماجستير، تخصص ادارة مالية, 2014
- خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2006 ، ص 55.
- سعيد عماد الزمر و آخرون ، مقدمة في مبادئ و برامج المراجعة ، جامعة القاهرة.

قائمة المراجع

- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، الأردن، 2007
- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق IIA، الطبعة 1، الو ارق للنشر للتوزيع، 2014، معايير الدولية
- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، ط1 ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، 2001
- مصطفى عيسى خضير، المراجعة *المفاهيم و المعايير والإجراءات*، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، 1996
- عبد الفتاح محمد الصحن، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية ، مصر، 1998
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات ،الجامعية، الجزائر، 2003
- توفيق مصطفى أبو رقية، تدقيق و مراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر و التوزيع، الأردن، 1991
- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ،الناحية النظرية، داروائل للنشر، الطبعة الثانية ،عمان ،2004،
- الاتحاد الدولي للمحاسبين ،اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ، معيار 400
- علي عباس الرقابة الادارية في منظمة الاعمال ، اثناء للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2008.
- هادي تمايمي ،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، ط3 ، دار وائل للنشر 2006
- هادي التمايمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، ط3، دار وائل للنشر ، 2006،
- خالد امين عبد الله، التدقيق و الرقابة و البنوك، ط1، دار وائل للنشر ،الاردن ،1998،
- مد طلبة ابو هيبه ، اصول المراجعة ، زمزم ناشرون و موزعون ، الاردن ، 2011،
- محمد سمير احمد ،الجودة الشاملة و تحقيق الرقابة في البنوك التجارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، 2009،
- حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري و الاجراءات العملية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009
- حمزة كبلوتي ، اثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس ، 2016/2015،
- حازم هاشم الالوسي ،الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، الطبعة 1 ، دار الجامعة المفتوحة ،ليبيا ، 2003.

قائمة المراجع

- عمر سعيد و اخرون, مبادئ الادارة الحديثة, مكتبة دار الثقافة, عمان, الطبعة الاولى, 2003,
- طارق عبد العال حماد, موسوعة معايير المراجعة, شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية, الجزء 2, الرقابة الداخلية أدلة الإثبات الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2004
- جورج دانيال غالي, تطور مهنة المراجعة, الدار الجامعية للطبع والتوزيع, 2001
- عزوز ميلود, دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية, مذكرة ماجستير, جامعة 20 أوت 1955 بسكرة, - كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية, 2007 .
- خالد أمين عبد الله: التدقيق والرقابة في البنوك, دائل وائل للنشر, عمان, 1998
- محمد التهامي طواهر, مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2003
- يحي حسين عبيد, إبراهيم طه عبد الوهاب: أصول المراجعة, المنصورة, مكتب الجلاء الجديد ط 2000
- عيسى ابو طبل و اخرون : المراجعة أصولها العملية والعلمية, دار النهضة العربية, القاهرة 1967
- خلف عبد الله الوردات, التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية, الوارق للنشر و التوزيع, الطبعة الاولى, عمان,, الاردن, 2006.
- خلف عبد الله الوردات, التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية, الوارق للنشر و التوزيع, الطبعة الاولى, الاردن, 2006
- كريم قوبة, دور المراجعة في تفعيل الاداء الرقابي للمؤسسة, مذكرة ماجستير, جامعة دحلب البليدة, كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, الجزائر, 2011
- حامد طلبة ابو هيبه, اصول المراجعة, زمزم ناشرون و موزعون, الاردن, 2011
- محمد عباس الرماحي, مراجعة المعاملات المالية, دار صفاء للنشر و التوزيع, الاردن, 2009.
- محمد بوتين, المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق, ديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الاولى, الجزائر, 2003
- مطيري الطميري, تدقيق الحسابات, دار التقدم العلمي, دون ذكر البلد, 2010
- هادي التميمي, مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية, الطبعة الثالثة, دار للنشر و التوزيع, عمان, 2006
- خالد امين عبد الله, علم تدقيق الحسابات, الناحية العلمية و النظرية, دار وائل للطباعة و النشر, الطبعة الاولى, عمان, 2000

قائمة المراجع

- خلف عبد الله الواردات , دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة عن IIA , الطبعة 1, الوراق للنشر للتوزيع , 2014
 - معهد المدققين الداخليين , المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي , 2017.
 - قايد نور الدين أحمد, التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان لمنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011
 - محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين عمى المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011
 - وجداني علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم - الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2010
 - سرايا محمد السيد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الطبعة الأولى، دار التعميم الجامعي، الإسكندرية، 2013
 - محمد توفيق محمد , اصول الالمراجعة , القاهرة كلية التجارة , 2001
 - وجداني علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة . ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2010.
- Philippe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, **pratique de l'audit opérationnel**, Les édition d'organisation, Paris, 1992
- BELAIBOUD Mokhtar , **Guide pratique d'audit financier et comptable** , Maison des livres , Alger , 1986.
- HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002.
- Urton anderson, Andrew dahlé , **implementing the international professional practices framework**, The institute of internal auditors research foundation, 3eme édition, 2009
- Sridhar ramamoorti , **internal auditing :history ,evolution ,and prospect** , The institute of internal auditors research foundation,p6, disponible sur le site:
<https://na.theiia.org/iiaf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal>

%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf ,
le26/05/2020.

The institut of internal auditor , **Propositions d'amélioration de l'IPPF (cadre de référence international des pratiques professionnelles) de l'IIA**, 4 aout 2014, p.1.disponible sur le site : www.theiia.org/NewFramework , le 25/06/2020.

The Institute of Internal Auditors, disponible sur le site : www.theiia.org,
le 25/06/2020 .

The Institute of internal auditors saudi arabia, disponible sur le site : www.iiia.org.sa , le 26/08/2020.

The Committee of Sponsoring Organizations , disponible sur le site : www.coso.org , le 26/08/2020

Organisation de coopération et de développement économiques, contrôle et audit internes; assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public, conference organisé par l'Audit interne de l'OCDE, la Direction de la gouvernance publique du développement territorial de l'OCDE , 13 avrile 2011 , paris, france

¹Christophe Villalonga, l'audit qualité interne –une approche innovante et pragmatique pour manager avec efficacité son processus d'audit-, DUNOD, Paris, 2003

Louis vaur; audit interne :enjeux et pratiques a l'international, édition d'organisation, paris , 2007

Elisabeth Bertin et autre, **Manuel comptabilité et audit**, Bertin édition, Alger. Algérie, 2013¹Pierre Cuillocheau, Paul Hanri, **l'audit du groupe Médric : une logique de conseil et d'accompagnement**, la revue français de l'audit interne, N° 026, IFACI, Paris, France, 5117

Madeline Cidre, **Audit interne : quel valeur ajoutée par l'entreprise ?**, thèse professionnelle MBA, Ecole supérieure d'assurances, Paris, France, 2012

قائمة المراجع

Mohamed hamzeou, **audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne**, village mondiale. 1^{er} edition, France 2006,.

HAMINI ALLAL: **le control interne**, O. P. U. Alger1993
Revue info-com. Naftal stratégies et perspectives. février.2008
www.mem-algeria.org

أيمن عبد الله محمد أبو بكر، التدقيق الداخلي، متاح على الموقع :
<http://ay83m.wordpress.com>