

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعدادا لطالبي:

● ملاك بلال

● عيشوش محمد

مستوى الرقابة الداخلية وضبط خطة التدقيق

—دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة—

لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
قمان مصطفى	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	رئيسا
سعيد يحيى	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
سبتى إسماعيل	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ

شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ولئن شكرتم لأزيدنكم﴾

نشكر الله تعالى القدير أن وفقنا لإنجاز هذا العمل الذي

نتمنى أن يستفاد منه، كما لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر

وخالص التقدير عرفانا بالجميل لكل من ساهم فيه ومد لنا يد العون

من قريب أو بعيد

نخص بالذكر الأستاذ المشرف : "سعيد يحيى" و مدير مطاحن الحضنة

وكذا كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الذين رافقونا طيلة مشوارنا الدراسي

كما نتقدم بفائق الشكر والتقدير إلى كل عمال وموظفي مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

لدعمهم الكبير ومساندتهم لنا

وفقههم الله

إلى كل هؤلاء

نهدي شكرنا و تقديرنا

الإهداء

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده
قال الله تعالى: ﴿يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات﴾.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى :

عنوان الحب، باسمها ينبض القلب، بتضحياتها شققت الدرب،

التي سهرت الليالي وبكت أفراحي وأحزاني

ورعتني بحناتها وعطفها أعاني الله على تعويض بعض ذلك

واليوم وصلت للخطب أُمي الحبيبة أطال الله في عمرها

الذي نعيش تحت ظل جهده وتعبه بلا امتنان، تاج الوفاء، رمز العطاء، وجوده دواء، قرّة عيني

أبي العزيز الحاج نور الدين أطال الله في عمره

الذين عشت بين جوانبهم فوجدت الحب والاحترام والتقدير، برفقتهم أكون سعيد، من نوعهم فريد أخوَي العزيزين

أخواتي الأعزاء

عائلي الغالية فردا فردا وأخص بالذكر: جدي وجدتي رحمهما الله وأسكنهما الفردوس الأعلى

أصدقاء الطفولة، زملاء مقاعد الدراسة، والأحبة وأخص بالذكر رفيق دربي وزميلي بالعمل عيشوش محمد.

السيد المشرف الأستاذ الدكتور: سعيدي يحيى الذي ناله التعب، أعاني ودلني وأرشدني

السيد عميد الكلية، السيد رئيس القسم، السادة الأساتذة من مرحلة الابتدائي حتى اللحظة

السادة موظفي وعمال مؤسسة مطاحن الحصنة بالمسيلة، كل من يعرفني من قريب أو بعيد.

بلال ملاك

الإهداء

قال الله تعالى: ﴿يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات﴾.

الحمد لله الذي سوى السماء ونصب القمم، خلق القلم... علم الإنسان ما لم يعلم

نحمد الله حمداً، ونمجده مجداً، ولجنة الخلد أرواحنا ذابت وجداً... الحمد لله وكفى... والصلاة والسلام على خير معلم

الحبيب المصطفى... أما عني فأقول:

سنوات جد وكد، وسهر ليال منه لا بد، توجت بعربون وفاء... وخير إهداء إلى:

عنوان الحب، باسمها ينبض القلب، بتضحياتها شققت الدرب واليوم وصلت للخطب سيدتي الكريمة: أمي العظيمة

و إلى تاج الوفاء، رمز العطاء، والذي وجوده دواء، قرّة عيني أبي الغالباتال الله في عمره

برفقته أكون سعيد، من نوعه فريد، أخي العزيز والوحيد: أيمن

عائلي الغالية فردا فردا وأخص بالذكر: جدتاي الغاليتان العطرتان...

أصدقاء الطفولة، زملاء مقاعد الدراسة، والأحبة وأخص بالذكر رفيق دربي وزميلي بالعمل ملاك بلال.

السيد المشرف الأستاذ الدكتور: سعدي يحي الذي ناله التعب، أعانني ودلني وأرشدني

السيد عميد الكلية، السيد رئيس القسم، السادة الأساتذة من مرحلة الابتدائي حتى اللحظة

السادة موظفي وعمال مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

قريتي وكل قاطنيها وكل من يعرفني من قريب أو بعيد

محمد عيشوش

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الأشكال والجداول والملاحق
-	قائمة المختصرات
أ - هـ	مقدمة عامة

الفصل الأول:

أهمية الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي في المؤسسة

7	تمهيد
8	المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية
8	المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها
10	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية
13	المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية
19	المبحث الثاني: مقومات الرقابة الداخلية, إجراءاتها, طرق فحصها
19	المطلب الأول: مقومات الرقابة الداخلية
21	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية
23	المطلب الثالث: طرق فحص وتقييم الرقابة الداخلية
25	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية
25	المطلب الأول: موقع التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في إدارة المخاطر
27	المطلب الثاني: تقاطع التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية
29	المطلب الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على فعالية الرقابة الداخلية
31	خلاصة الفصل

الفصل الثاني:

اثر الرقابة الداخلية على التدقيق الداخلي بالمؤسسة

33	تمهيد
34	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي وأنواعه
34	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي
35	المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي وأهدافه
36	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
39	المبحث الثاني: تنظيم عملية التدقيق الداخلي
39	المطلب الأول: الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي
41	المطلب الثاني: وظائف التدقيق الداخلي
43	المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي

47	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية
47	المطلب الأول: أثر مستوى فعالية الرقابة الداخلية على التدقيق الداخلي
50	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية
52	المطلب الثالث: معايير تفعيل الرقابة الداخلية
56	خلاصة الفصل

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

59	تمهيد
59	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة
59	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم " رياض سطيف "
61	المطلب الثاني: تقديم مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة
63	المطلب الثالث: شرح لوظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة
65	المبحث الثاني: تقديم التدقيق الداخلي في الجزائر
65	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر
66	المطلب الثاني: الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر
67	المطلب الثالث: مهام ووظيفة التدقيق الداخلي حسب م ت ج ///
68	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلات
68	المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات
73	المطلب الثاني: عرض نتائج المقابلات
82	المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلات
90	خلاصة الفصل
92	الخاتمة العامة
96	قائمة المراجع
101	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
11	الفرق بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية	01
14	معييار قياس تنقيط الخطر	02
15	معييار القياس لاحتتمال حدوث الخطر	03
.28	تقاطع التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية	04
44	جدول تحديد المخاطر	05
69	جدول مناخ المقابلة الحرة	06
72	جدول مناخ المقابلة نصف الموجهة	07
86	جدول درجة تحقق الفرضية	08

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
13	أنواع نظام الرقابة الداخلية	01
16	مخطط بياني لمعالجة الخطر	02
18	مكونات نظام الرقابة الداخلية	03
21	مقومات نظام الرقابة الداخلية	04
23	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	05
.25	العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر	06
38	أنواع التدقيق الداخلي	07
.43	وظائف التدقيق الداخلي	08
55	معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية	09

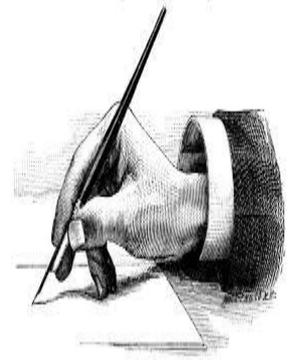
قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
101	المؤسسات التابعة لرياض سطيف واختصاصها	01
102	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحصنة بالمسيلة	02
103	الأمر بالمهمة	03
104	ورقة إبراز وتحليل المشاكل	04
105	تقرير التدقيق الداخلي	05
110	دليل المقابلة	06

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association جمعية المحاسبة الأمريكية
IIA	Institut of Internal Auditors معهد المدققين الداخليين
IFACI	Institut Français de L'audit et du Contrôle Internes المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية
COSO	Committee Of Sponsing Organizations لجنة المنظمات الراعية
CPA	Committee of Procedure Auditing لجنة طرائق التدقيق
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين

مقدمة عامّة



لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية، والاجتماعية والاقتصادية التي شهدتها خلال القرن الماضي، حيث مس هذا التطور حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكونها وتعقد الوظائف المكونة لها وتشابكها، هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها العام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة، وكذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذ ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أنظمة الرقابة التي قامت بوضعها أنها تعمل بطريقة صحيحة وسليمة.

وبناء على ذلك نتجت الحاجة إلى التدقيق الداخلي الذي يعتبر الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، فوظيفة التدقيق الداخلي تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة، كما يهدف التدقيق الداخلي إلى التحقق من الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول كذلك مراجعة أنشطة المؤسسة، إذ يقوم بها شخص يطلق عليه اسم "المدقق الداخلي" الذي يتولى مهام تقييم الرقابة الداخلية لكونها تقع تحت عاتقه، وكذا مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة والعملية التشغيلية للأنشطة، وجميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها ومدى انتظامها، والتأكد من صحة المعلومات واكتمالها.

طرح الإشكالية:

بغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بتفصيل أكثر، خصص هذا العمل للإجابة على

الإشكالية التالية:

ما هو مستوى الرقابة الداخلية الفعال في ضبط خطة التدقيق في مؤسسة مطاحن الحنونة بالمسيلة؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيمها إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي:

- ما هو واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة مطاحن الحنونة؟
- هل يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مطاحن الحنونة؟
- ما طبيعة علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحنونة؟

مقدمة عامة

- ما مدى تأثير المسؤوليات الموضوعة على المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

فرضيات البحث:

للإجابة على الأسئلة المطروحة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة بمؤسسة مطاحن الحنونة لها دور فعال في إعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها.
- يساهم التدقيق الداخلي في تعزيزه من خلال فحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مطاحن الحنونة.
- توجد علاقة إيجابية بين مهام المدقق الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع.
- محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص.
- الدور الكبير الذي تلعبه الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في تحديد مكانة المؤسسة.

أهداف البحث:

من خلال هذه الدراسة حاولنا الوصول إلى مجموعة من الأهداف أهمها:

- تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- بيان العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي.
- التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة، إجراءاته، أنواعه، أهدافه، والمعايير المتعارف عليها التي يعمل بموجبها.
- إيضاح مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الذي أصبح من الأدوات التي تساهم في ضمان اكتشاف مختلف طرق التظليل والقضاء على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية والمساهمة في تفعيله ورفع مستوياته من خلال الخدمات الاستشارية التأكيدية التي يقدمها.

منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإحاطة بجميع جوانب الموضوع اعتمدنا في دراستنا في الشطر النظري على المنهج الوصفي باعتباره منهجا مناسباً لموضوع البحث، أما في الشطر التطبيقي فقد اعتمدنا على استراتيجية دراسة حالة والتي قمنا بها من خلال دراسة ميدانية استكشافية كان الهدف منها هو جمع البيانات والمعلومات حول موضوع الدراسة، ودعمها بمجموعة من الأدوات التي تعتبر المقابلة كأداة رئيسية منها.

الدراسات السابقة:

1. دراسة محمد البشير الغوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة (دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة)، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004، تمثلت الإشكالية الرئيسية في إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ حيث توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية ضرورة تصميم نظام الرقابة الداخلية إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال، الالتزام بالتوصيات مندوب الحسابات.

تطرقنا هذه الدراسة تقريبا إلى نفس دراستنا إلى أن الاختلاف يكمن في طريقة جمع البيانات والدراسة الميدانية.

2. دراسة فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك (دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي) رسالة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2007، تدور إشكالية البحث الرئيسية في التالي: ماهي آليات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؟ ومدى فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية للصندوق الوطني للتعاون الفلاحي؟ حيث توصلت هذه الدراسة إلى أهم النتائج التالية: التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية من شأنه دعم الأهداف المتوخاة من النظام، الشق المحاسبي من الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية يعمل على توليد المعلومات التفصيلية التي تفي بالاحتجاج

الداخلي للإدارة لاتخاذ القرارات، إذا طبق نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية بالطريقة المناسبة والجيدة كان له الدور الفعال في تقييم أداءه.

تناولت هذه الدراسة آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية ولم تربطه بالتدقيق الداخلي وهذا ماستتطرق إليه في بحثنا.

3. دراسة عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية رسالة الماجستير في

العلوم التجارية، جامعة الجزائر، جامعة الجزائر، 2010، تمثلت الإشكالية لهذه الدراسة في ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟ توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية: يقوم المراجع الداخلي بقيام ممارسة الرقابة السابقة واللاحقة بحكم تواجده بالمؤسسة، أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط لأن عدد مرات نزوله للمؤسسة لتنفيذ مهمة مراجعته محدودة وعادة تكون بعد تنفيذ الأعمال وهذا ما يتطلب ضرورة التكامل والتعاون بين الطرفين.

بالرغم من التطرق إلى المراجعة الداخلية والعلاقة التكاملية بينها وبين المراجعة الخارجية إلا أنه لم يربطها بنظام الرقابة الداخلية وهذا ما سنتناوله في دراستنا.

الإطار الزمني والمكاني للدراسة:

من أجل إسقاط الجانب النظري للدراسة واختبار فرضيات البحث قمنا بإعداد دراسة ميدانية والتي شملت مؤسسة اقتصادية تتمثل في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة وذلك عن طريق إجراء عدة مقابلات مع المسؤولين خلال الفترة الممتدة من 2020/06/11 إلى غاية 2020/07/09.

تقسيمات البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة، ومعالجة الموضوع حاولنا تقسيم البحث إلى فصلين نظريين وفصل لدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

بالنسبة للفصل الأول هو تحت عنوان أهمية الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي بالمؤسسة وهو مقسم إلى ثلاث مباحث، تم التطرق فيها إلى عموميات حول نظام الرقابة الداخلية في

المبحث الأول، مقومات الرقابة الداخلية، إجراءاتها وطرق فحصها في المبحث الثاني، وفي المبحث الثالث علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية.

بالنسبة للفصل الثاني هو تحت عنوان أثر الرقابة الداخلية على التدقيق الداخلي بالمؤسسة مقسم إلى ثلاث مباحث أيضا، يتضمن المبحث الأول ماهية التدقيق الداخلي، وفي المبحث الثاني تنظيم عملية التدقيق الداخلي، أما المبحث الثالث فيتناول دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

أما الجانب الميداني فهو عبارة عن دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة تم من خلالها إجراءات مقابلات مع خبراء من أجل محاولة معرفة مستوى الرقابة الداخلية وضبط خطة التدقيق وذلك من خلال معرفة كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أيضا حيث يحتوي المبحث الأول على التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة، ثم في المبحث الثاني تقديم التدقيق الداخلي فالجزائر، وفي المبحث الأخير عرض وتحليل نتائج المقابلات.

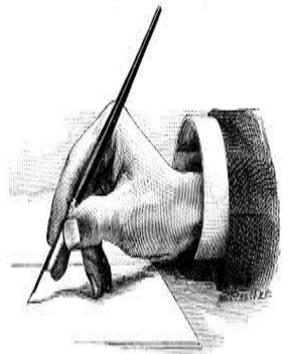
صعوبات الدراسة:

تتلور الصعوبات التي واجهتنا أثناء الدراسة في الجانب التطبيقي فهو يعتبر العنصر الأكثر تعقيدا، فنظرا للظروف التي شهدتها البلاد والعالم ككل بسبب جائحة كورونا تسبب في صعوبة التواصل والتنقل بيننا وبين المؤسسة.

ونظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب أن تحصل على كامل الحرية في المؤسسة لأنه بمجرد أن نتكلم عن موضوع نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي إلا ونلاحظ عدم تقبل بعض العمال لهذا الموضوع، حيث يعتبر شكل من أشكال التقييم الشخصي لمؤهلاتهم وكفاءاتهم في أداء وظائفهم، وترجمتها تصرفاتهم في خلق بعض الصعوبات أو التماطل في تقديم بعض المعلومات أو الاستفسارات أو الوثائق بحجة أنها سرية وخاصة.

الفصل الأول

أهمية الرقابة الداخلية
وعلاقتها بالتدقيق
الداخلي في المؤسسة



تمهيد:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بصفة عامة، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة.

كما يجب أن يعكس نظام الرقابة الداخلية طبيعة أوجه النشاط المختلفة في المؤسسة، فنظام الرقابة الذي يطبق في مؤسسة معينة قد لا يصلح للتطبيق في مؤسسة أخرى علاوة على ضرورة أن يكون هذا النظام اقتصاديا بمعنى الحصول على النتائج المتوقعة بأقل تكاليف ممكنة، وأن يكون هذا النظام واضحا وسهلا ومفهوما لدى القائمين بتطبيقه.

خصص هذا الفصل لدراسة نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي من خلال ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: معوقات الرقابة الداخلية، إجراءاتها، وطرق فحصها.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية.

المبحث الأول

عموميات حول نظام الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية معبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها:

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية:

1. **تعريف لجنة طرائق التدقيق CPA:** "الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".¹

2. **تعريف لجنة المنظمات الراعية COSO:** "الرقابة الداخلية هي عملية تتأثر بكل من مجلس إدارة الوحدة، الإدارة التنفيذية وكل الأفراد المعنيين العاملين في الوحدة وذلك بهدف تقديم تأكيد معقول حول تحقيق العديد من الأهداف التي تندرج تحت واحدة أو أكثر من الأهداف".

3. **تعريف المعيار الدولي رقم ISA400 :** " تعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب".²

من التعاريف السابقة يمكن القول أن "الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات والوسائل التي تضبط العمل بالمؤسسة، تنشئها الإدارة بهدف حماية أموالها وأصولها، والتأكد من دقة قوائمها المالية، وضمان تحقيق أهدافها المسطرة بأقل التكاليف الممكنة".

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 167.

² أ.د. سعيد يحيى، محاضرات في مقياس الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، السنة الثانية ماستر، محاضرات غير منشورة.

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية:

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:

1/ تنفيذ العمليات بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي فعال ومؤثر:

ويقصد بالنظامية أن تكون بطريقة منظمة ومنهجه، ويقصد بأخلاقي بما يتعلق بالمبادئ الأخلاقية نظراً لأهمية السلوك الأخلاقي ومنع التلاعب والفساد، أما من الجانب الاقتصادي فهو ألا تتسبب العمليات التشغيلية في ضياع الأموال أو تبذيره، وذلك بالحصول على القدر المناسب من الأصول بالنوعية المناسبة واستلامها في الوقت والمكان المناسبين وبأقل تكلفة، بينما تشير الفعالية إلى الأصول المستخدمة في تحقيق الأهداف، وهي تعني الحد الأدنى من الأصول الداخلة في الإنتاج لتحقيق كمية ونوعية محددة من المنتجات ذات نوعية معينة من الأصول المستخدمة في الإنتاج، أما أثر العمليات التشغيلية يشير إلى تحقيق الأهداف، أو إلى أن حجم الإنتاج يتفق مع الأهداف الموضوعية أو أنه يعادل الأثر المطلوب لذلك النشاط.

2/ استفاء التزامات محاسبة المسؤليات:

محاسبة المسؤولية عبارة عن عملية تكون بموجبها المؤسسات والأفراد مسؤولين عن قراراتهم وتصرفاتهم، بما في ذلك إدارتهم للأموال العامة وبعدها ومن كافة جوانب الأداء، ويتحقق ذلك بالتطوير والاحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية على أن تكون موثوقة وذات صلة، وكذلك بالإفصاح العادل عن تلك المعلومات في تقارير دورية يتم تقديمها إلى المستفيدين ذوي العلاقة.

3/ الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها:

يتعين على المؤسسة أن تتبع العديد من اللوائح والقوانين، ففي المؤسسات الحكومية تعمل القوانين واللوائح على تنظيم أعمال تحصيل وإنفاق الإيرادات والأموال الحكومية وطريقة التشغيل، وتتناول تلك القوانين الميزانيات التقديرية والمعاهدات الدولية وقوانين الأجهزة الإدارية للدولة، وقوانين المحاسبة وحماية البيئة والحقوق المدنية وضريبة الدخل وقوانين مكافحة التلاعب.

4/ تفادي خسارة الأصول:

إن الأصول الحكومية عادة ما تجسد أموال عامة وطريقة استخدامها بالمصلحة العامة، فإنها وبشكل عام تتطلب عناية خاصة.

فضلا عن ذلك فإن إعداد الموازنات بإتباع الأساس النقدي مازال إجراء واسع الانتشار في القطاع الحكومي ولكنه لا يوفر ضمانا كافي بخصوص اقتناء واستخدام الأصول والتصرف بها، ونتيجة لذلك تفتقد الضوابط الحكومية دائما إلى وجود سجلات لكافة أصولها مما يجعل تلك الأصول معرضة للسرقة، وبالتالي فإنه يجب غرس الضوابط في كافة الأنشطة المتعلقة بإدارة الأصول بدءا من الاقتناء حتى إلى غاية التصرف فيها بالبيع.

كما تعتبر الأصول الأخرى مثل المعلومات والمستندات المصدرية والسجلات المحاسبية هي أيضا أصول معرضة لمخاطر السرقة وسوء الاستغلال والتلف، وقد تزايدت أهمية حماية بعض الأصول والسجلات مع بدء استخدام أنظمة الكمبيوتر إذ أن البيانات الحساسة المخزنة في أجهزة الكمبيوتر يمكن إتلافها أو نسخها وتوزيعها وإساءة استخدامها إذا لم تتم العناية بها لحمايتها.¹

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية:

تتفرع الرقابة الداخلية إلى الأنواع التالية:

أولا: الرقابة الداخلية الإدارية:

تتضمن خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل هذه الخطة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب خاصة بالعمل، أو طرق التحليل الإحصائي لدراسة وضع المؤسسة، أو تقارير للأداء، أو رقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الأنظمة الرقابية الأخرى.

ثانيا: الرقابة الداخلية المحاسبية:

وتعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة، هذا من جهة، والعمل على حماية أصول المؤسسة من جهة أخرى.²

¹أ.د. سعدي يحيى، مرجع سابق ذكره.

²رزيق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 205.

ثالثاً: الضبط الداخلي:

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.¹

والجدول الموالي يوضح الفرق بين الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية:

الجدول (01):

الفرق بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية.

وحدة المقارن	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعها إدارة الشركة
طبيعة عملية الرقابة	- التدقيق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد في الإدارة. - التدقيق من أن عمليات المؤسسة قا تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقاً للمبادئ محاسبة المقبولة قبولاً عاماً.	- التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات

المصدر: عبد الوهاب نصر علي شحاتة، الرقابة والمراجعة الحديثة، الدار الجامعية، مصر، ص 60.

كما يمكن تصنيف الرقابة الداخلية كالتالي:

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 193.

أولاً: الرقابة المانعة: تعتبر فعالة ومهمة حيث أنها تمنع الانحرافات قبل وقوعها، لذا ينبغي تعيين موظفين أكفاء وفصل الواجبات عن بعضها بصورة سليمة لتجنب الوقوع في الأخطاء، وهي أكثر الطرق استخداماً كما أنها تحمي الشركة من الأحداث أو العمليات غير المرغوب بها، وتؤثر تكنولوجيا المعلومات على هذا النوع من الرقابة من خلال الأمور التالية:¹

- تمنع العبور غير المصرح به، للبرامج والأنشطة.
- تحدد المطلوب وتحدد كلمة السر للدخول إلى البيانات.
- تقيد تجاوزات المستخدم (مثل أوراق الطباعة والتخزين على الأقراص).
- تمنع إقفال الدفاتر والسجلات في حال وجود خطأ.

ثانياً: الرقابة الكاشفة:

اكتشاف الانحرافات في الأداء حال حدوثها وفي وقت مبكر يسمح بمعالجتها وتعديل الضوابط لمنع تكرارها، ومصدر هذه الرقابة بشكل أساسي هو التدقيق الداخلي.

وهي تهتم بالأخطاء التي تتم خلال المعالجة الإلكترونية للبيانات التي تحتوي على التحذيرات والتوقعات الممكنة لحل المشاكل، وبسبب الاكتشاف السريع لهذا النوع من الأخطاء يجب على المستخدم قراءة التحذيرات والتوقعات لحل المشاكل المستخرجة من النظام نفسه، وبسبب تأثير التطورات في تكنولوجيا المعلومات على هذا النوع من الرقابة فإنها تحتاج إلى تصميم دقيق لتجنب الأخطاء الكبيرة، كما تفرض التكنولوجيا استمرار الإشراف والمراقبة.

ثالثاً: الرقابة التصحيحية: تعمل على تصحيح الانحرافات الرقابية المكتشفة، وتتضمن إجراءات متبعة لتحديد سبب الانحراف، ومتابعتها لحين تصويبها وعدم السماح بتكرار حدوثها.

وهي أيضاً تهتم بالأخطاء بعد حدوثها، وتقوم على تصحيح الخطأ ومعالجة نتائجه، وهذا يتطلب أدوات تكنولوجيا معلومات تقوم بذلك، حيث أن هذه التكنولوجيا أوجدت معلومات ذات كمية ونوعية كبيرة مما يعني احتمالية حدوث أخطاء لا تكتشف لذلك يتم تصحيحها إلكترونياً بسرعة ودقة.²

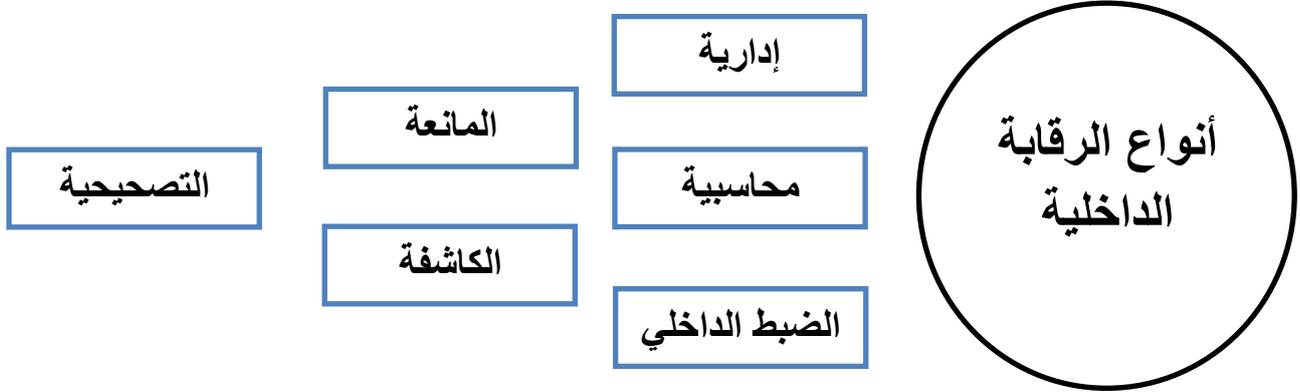
ويمكن التعبير عن أنواع الرقابة الداخلية من خلال الشكل الموالي:

¹د. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع 2009 / 1430، الأردن- عمان، ص62.

1 د. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق ذكره، ص62-63.

الشكل (01):

أنواع الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات السابقة.

المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية:

وفقا لتقرير لجنة COSO يتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية والتي تمثل النظام المتكامل للرقابة الداخلية:

أولا: بيئة الرقابة: تتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشرة بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المؤسسة ذاتها، حيث تتمثل العوامل الفرعية لها في:¹

1/ عوامل لها صلة مباشرة بالإدارة: تتمثل في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة، والقيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي.

2/ عوامل لها صلة بتنظيم المؤسسة نفسها: وتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء ومدى تحديد السلطات والمسؤوليات وسياسات الأفراد وممارساتهم المختلفة، ومدى الالتزام بسياسات المؤسسة.²

¹ محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 24.

² فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص 21، مذكرة غير منشورة.

ثانياً: تقييم المخاطر: هي عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، وتحليلها وتحديد كيفية مواجهتها بشكل ملائم، وتشمل هذه العملية ما يلي:¹

- التعرف على المخاطر منها المتعلقة بأهداف المؤسسة ومنها ناتجة عن عوامل داخلية وخارجية.
- تقييم المخاطر من حيث أهميتها واحتمال حدوثها.
- تقييم مدى ميل المؤسسة إلى الوقوع في المخاطر.
- تطوير حلول لمواجهة المخاطر.

كما يمكن توضيح علاقة احتمالية حدوث الخطر والآثار المترتبة عن ذلك في الجدول الموالي:

الجدول (02):

معيار قياس تنقيط الخطر

آثار الخطر					احتمال الحدوث
كارثي	كبير	معتد	طفيف	ضئ	
(5)	4)	3)	2)	1)	
25 = 5 x 5	20 = 4 x 5	15 = 3 x 5	10 = 2 x 5	5 = 1 x 5	شبه أكيد (5)
20 = 5 x 4	16 = 4 x 4	12 = 3 x 4	8 = 2 x 4	4 = 1 x 4	محتمل (4)
15 = 5 x 3	12 = 4 x 3	9 = 3 x 3	6 = 2 x 3	3 = 1 x 3	ممکن (3)
10 = 5 x 2	8 = 4 x 2	6 = 3 x 2	4 = 2 x 2	2 = 1 x 2	غير محتمل (2)
5 = 5 x 1	4 = 4 x 1	3 = 3 x 1	2 = 2 x 1	1 = 1 x 1	بعيد (1)

المصدر: أ.د. سعيدي يحيى، محاضرات في مقياس نظام الرقابة الداخلية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

منطقة الخطر: عند قيام المؤسسة بقياس الخطر وتجد نفسها في المنطقة الحمراء هنا نقول أن المؤسسة هي في مشكل كبير ولا بد من وجود الحلول من أجل عدم الوقوع في الخطر أو التقليل منه.

¹ أ.د. سعيدي يحيى، محاضرات مقياس الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الثانية ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، محاضرات غير منشورة.

الجدول (03):

مقياس القياس لاحتمال حدوث الخطر

احتمالية حدوث الخطر		
المست	الوصف	مقياس الترتيب
1	بعيد	يمكن أن يقع الحدث إلا في حالات استثنائية
2	غير محتمل	يمكن أن يقع الحدث في حالات نادرة
3	ممكن	يمكن أن يقع الحدث أحيانا
4	محتمل	يمكن أن يقع الحدث في أغلب الظروف
5	شبه أكيد	وقوع الحدث متوقع في أغلب الظروف

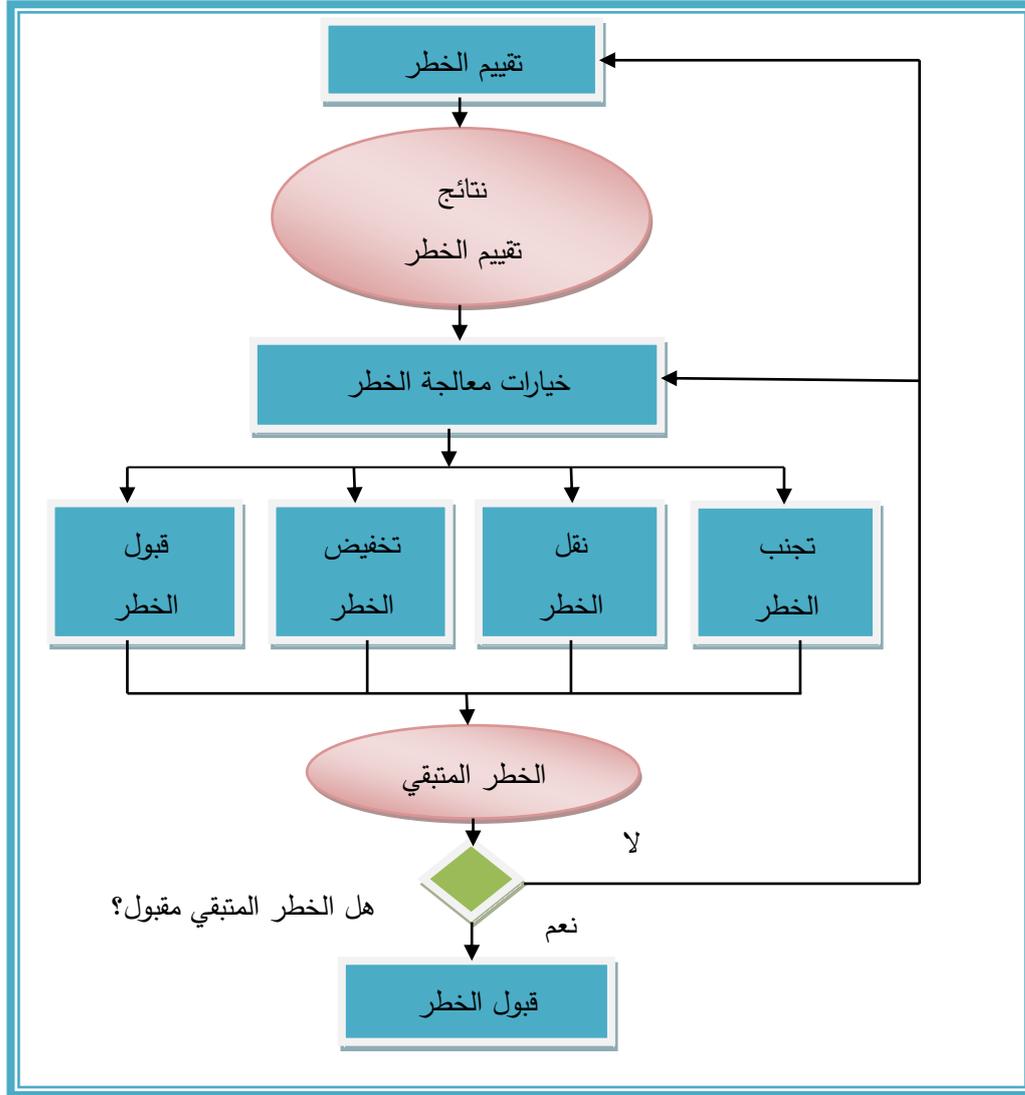
المصدر: د. سعيد يحيى، محاضرات في مقياس نظام الرقابة الداخلية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

كما يمكن للإدارة إصدار خطط أو برامج أو إجراءات لتناول مخاطر معينة أو قد تقرر قبول المخاطر بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى وتنشأ المخاطر بسبب الظروف مثل ما يلي:

- تغيرات في البيئة التشغيلية.
- الموظفون الجدد.
- نظم المعلومات الجديدة.
- النمو السريع.
- التقنيات الجديدة.
- النماذج والمنتجات والأنشطة الجديدة.
- إعادة هيكلة المؤسسة.
- عمليات أجنبية موسعة.
- الإصدارات الحاسوبية الجديدة.

الشكل رقم: 02

مخطط بياني لمعالجة الخطر



المصدر: ا.د. سعيد يحيى، محاضرات في مقياس نظام الرقابة الداخلية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

ثالثا: أنشطة الرقابة: تشمل أنشطة الرقابة على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب من أنه قد تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وأنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة، وتتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على الالتزام، والرقابة على أنظمة المعلومات.

بشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية التدقيق على أنها سياسات وإجراءات تخص مايلي:

● مراجعة الأداء.

- معالجة المعلومات حيث يتم التحقق من المعاملات المالية والأحداث الهامة قبل وبعد حدوثها.
- الأنشطة الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي (الجرد المادي).
- الفصل بين المهام الوظيفية.¹

رابعاً: المعلومات والاتصال: يتعلق هذا الجزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف مستويات الإدارة من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية، تؤثر جودة المعلومات التي يولدها النظام على قدرة الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة للرقابة على أنشطة المؤسسة ولإعداد تقارير مالية موثوق بها، ولا شك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وعلى المدقق أن يشمل فهمه نظام المعلومات المحاسبي لمعرفة كلا من:²

- الفئات المختلفة من العمليات اللازمة للقوائم المالية.
- كيفية التشغيل المحاسبي للعمليات منذ ظهور ونشأة العملية إلى أن يتم إظهار أثر ونتيجة هذه العملية في القوائم المالية، ويتضمن ذلك الوسائل الإلكترونية التي تستخدم لتسجيل تلك العمليات ولتحويل والحفاظ على المعلومات.
- التقارير المحاسبية والكيفية التي يتم استخدامها لتوصيل التقارير المالية (قنوات الاتصال).

خامساً: المتابعة: هي عملية لتقييم فاعلية أداء الرقابة الداخلية، وهي تشمل تقييم وتصميم وعمل أنظمة الرقابة الداخلية في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات والظروف، من التعريف السابق نستنتج بأن المتابعة تقدم التغذية العكسية للإدارة فيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مصمم في تقليل المخاطر:

- فعال في تناول أهداف الرقابة المطلوبة.
- تم تنفيذه وفهمه بالشكل السليم من قبل الموظفين ذوالكفاءة.
- تم استخدامه والامتثال له على أساس يومي.
- بحاجة إلى تعديل وتحسين ليعكس التغيرات في الظروف.³

¹د.سعيد يحيى، محاضرات في مقياس الرقابة الداخلية، مرجع سابق ذكره.

²د.عبد الفتاح صحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007/2008، ص 29.

³د.سعيد يحيى، دروس على الخط، محاضرات في مقياس نظام الرقابة الداخلية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

وقد تتضمن أنشطة المتابعة أيضا المعلومات المستلمة من الأطراف الخارجية والتي تشير إلى المشكلات أو تبرز

النواحي التي تحتاج إلى التحسين مثل: Feedback:

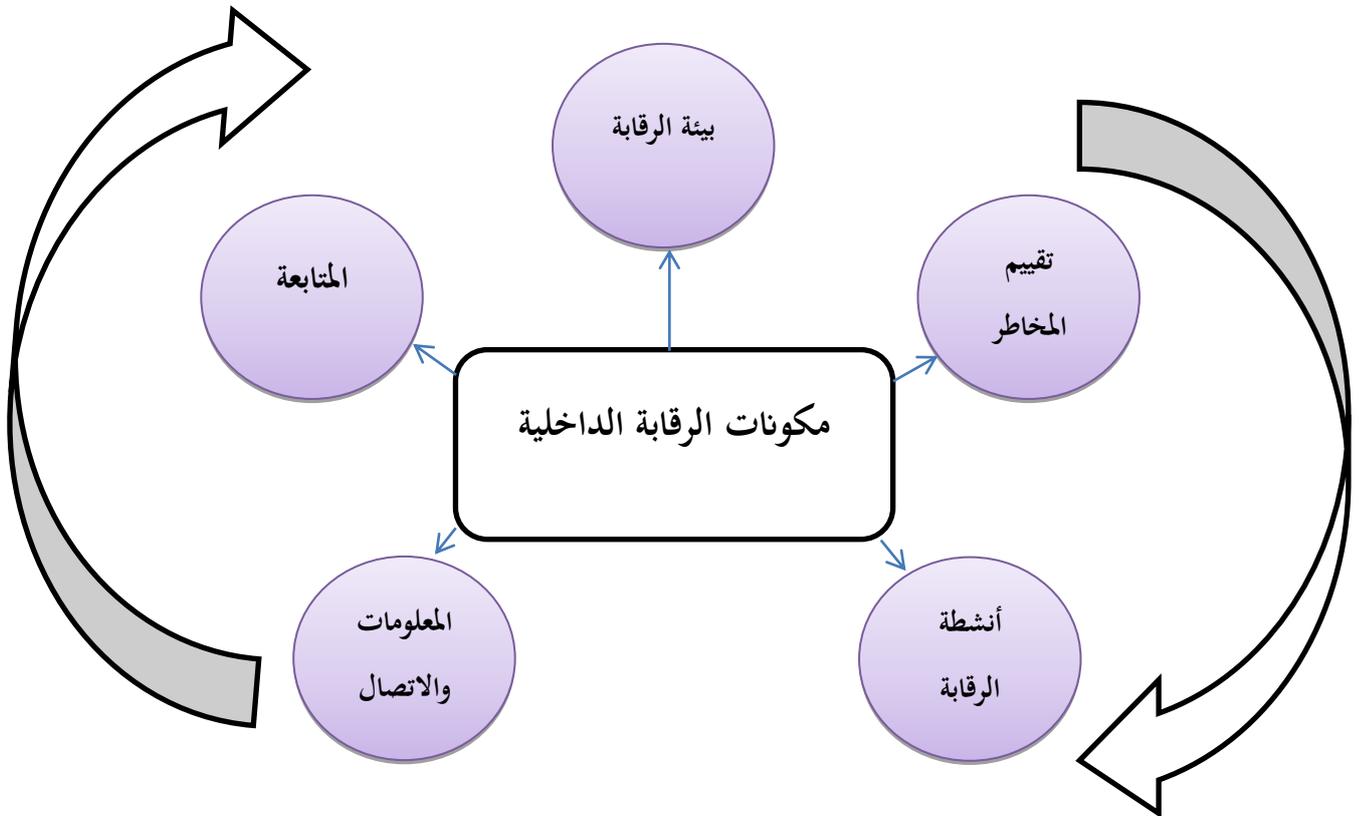
مثل: الشكاوي من الزبائن.

التعليقات من الهيئات الإدارية مثل: أصحاب الامتياز والجهاز التنظيمي, التوجيهات.

والشكل الموالي يمثل هذه المكونات:

الشكل (03):

مكونات الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات السابقة.

المبحث الثاني:

مقومات الرقابة الداخلية، إجراءاتها، وطرق فحصها:

يقوم نظام الرقابة الداخلية المتكامل على مجموعة من الركائز والإجراءات والتي يتوقف عليها نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة.

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

ينبغي نظام الرقابة الداخلية الجيد على خمسة أعمدة رئيسية وهي:

أولاً: الخطة التنظيمية الإدارية الجيدة:

لتحقيق فعالية الرقابة الداخلية يجب أن تتسم الخطة التنظيمية الإدارية بتمثيلها لكل المجموعة الإدارية التي تقوم بتحقيق الأهداف بطريقة واضحة وعلمية دقيقة، بالإضافة إلى وجوب توضيح خطوط السلطة والمسؤولية، كما يجب أن تكون مرنة، وبسيطة مع الثبات النسبي لأن كثرة التعديلات تؤدي إلى تداخل المسؤوليات وبالتالي زيادة التلاعب أو تحقيق المصالح الشخصية، ويجب أيضاً تحديد مستوى معين من القرارات لكل مستوى، لضمان محاسبة المسؤولية والرقابة الفعالة على كل مستوى إداري، مع ضرورة وجود شبكة اتصالات قوية ومنظمة وفي جميع الاتجاهات لتكون أساساً لتبادل ونقل البيانات والمعلومات التي تخدم أهداف الرقابة الداخلية والتنسيق بين الإدارات وأقسام المؤسسة.¹

ثانياً: نظام محاسبي سليم:

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات، ويجب أن يتضمن أساليب فنية للتحقق من جدية المعلومات وللتأكد من دقتها وسلامة تبويبها، كما يجب أن يشتمل على مجموعة مستندات (داخلية وخارجية) لكل عملية من عمليات المؤسسة مع وجوب تسجيل العمليات المحاسبية أولاً بأول، ويتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة، وطبيعة أعمالها، وإتباع مبدأ تقسيم العمل حتى يتاح الفرد مراجعة عمل من سبقه للقضاء على احتمالات الخطأ والغش وسرعة كشفها، وأن يعتمد النظام على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية، وباستخدام أمثل للحاسوب في تنفيذ

¹ أحمد فايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 52.

العمليات المحاسبية، ويجب أن يتماشى النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لسهولة إجراء وتطبيق محاسبة المسؤولية.

ثالثاً: نظام مستندي دقيق:

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتميز النظام المستندي بالتنسيق والترابط بين التنظيم المحاسبي والمستندي والإداري، حتى يسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب، وتحديد عدد الصور المناسبة والمطلوبة إعدادها لكل عملية مستندية لإمكان المتابعة والرقابة، كما يجب تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات في المؤسسة.¹

رابعاً: نظام تكاليف مناسب:

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم نظام التكاليف بالتحديد الواضح لمراكز التكلفة مع التبويب السليم لها، وإتباع أسس عادلة ومناسبة لتوزيع تكاليف الخدمات، ويجب إتباع المؤسسة للطرق العلمية والدقيقة لتحديد تكلفة المنتجات النهائية، بالإضافة إلى وجوب الرقابة المستمرة على كفاءة تنفيذ المهام داخل المراكز والأقسام الإنتاجية، والتصميم الواضح لمستندات التكاليف، كما يجب تحديد اللوائح والقرارات المنظمة لعملية الشراء والتخزين والاستثمار والإنتاج والمبيعات، مع ضرورة الملائمة لأهداف المؤسسة وطبيعة الإنتاج وحجم المبيعات، ويجب أن يرتبط بالخطة التنظيمية حتى يسهل تطبيق محاسبة مسؤولية وممارسة الرقابة داخل المؤسسة.

خامساً: نظام فعال للحوافز:

لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يكون نظام الحوافز عادلاً حتى يحقق القناعة لدى العاملين وعدم خضوعه لأي عوامل خارج السيطرة، بالإضافة لعدم تغييره من وقت لآخر حتى لا يفقد الثقة به، كما يجب أن يرتبط بالعاملين ارتباطاً كبيراً ويتم وضعه في حدود الجهود أو الإسهامات المتوقعة من العامل، وفقاً لمعايير الأداء العادي التي يجب أن تكون غير متطرفة ويمكن تحقيقها في ظل الظروف الإنتاجية للمؤسسة، بالإضافة إلى ضرورة تنمية الوعي الرقابي لدى العاملين بحيث تدفعهم لرقابة أدائهم لأعمالهم ليتحقق الهدف المنشود.²

ويمكن التعبير عن أهم المقومات السابقة من خلال الشكل الموالي:

¹ أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، 2017، ص 68.

² أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، مرجع سابق ذكره، ص 54.

الشكل (04):

مقومات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات السابقة.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتتمثل أساساً في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية:

وتتضمن النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما منذ البداية إلى النهاية ويقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد نتيجة الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف.
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة.

- تنقلات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.¹
- إعطاء تعليمات صريحة لكي يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات على ما قام به من عمل.
- استخراج المستندات من الأصل ومن عدة صور تخص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين.
- ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها.²

ثانياً: إجراءات محاسبية:

وتضم النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بوجود إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل فرضية الغش والاحتيايل ويساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة، وإرفاقه بالوثائق المؤيدة الأخرى.
- عدم إشراك أي موظف في تدقيق عمل قام به بل يقوم بذلك موظف آخر.
- استعمال وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين التدقيق العام.
- إجراء مطابقتات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كحالة البنوك والموردين ومصادفة العملاء.
- القيام بمجرد مفاجئ ودوري للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

ثالثاً: إجراءات عامة:

وتضم النواحي التالية:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار حسب طبيعتها.
- التأمين على المستخدمين الذين يجوزتهم عهد ضد خيانة الأمانة.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية، يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية فقد يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية.

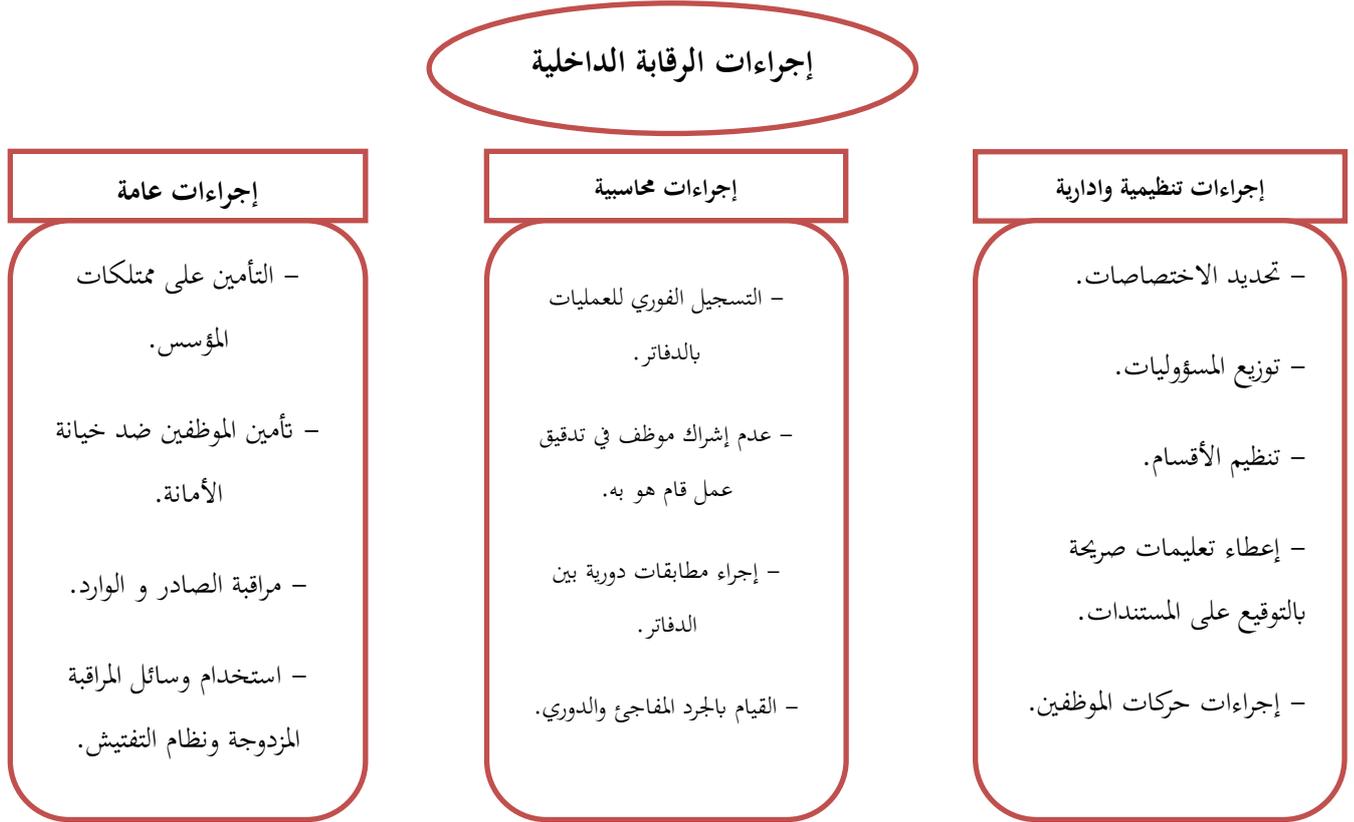
¹ د. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2010، ص 21-22.

² أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، مرجع سابق ذكره، ص 68-69.

- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.¹
- ويمكن تلخيص الإجراءات السابقة في الشكل الموالي:

الشكل (05):

إجراءات الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات السابقة.

المطلب الثالث: طرق فحص وتقييم الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب.

¹أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، مرجع سابق ذكره، ص70.

أولاً: الاستبيان:

يمثل عدة خطوات من الأسئلة حول سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية التي يعتقد المدقق الداخلي بأنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية، والإجابة عن هذه الأسئلة إما ب(نعم) أو (لا)، فإذا كانت الإجابة بنعم فمعنى ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يفي بالغرض، والعكس صحيح.¹

ثانياً: الملخص التذكيري:

يقوم المدقق بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان، وهذا الملخص هو أمر متروك لكل مدقق على حدة يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.²

ثالثاً: التقرير الوصفي:

يتم عمل وصف لكل عمل من النشاط ومن يقوم بها، ونوعية المستندات والسجلات المستعملة ومن المسؤول عنها، من مزايا هذه الطريقة هو وصفها لكل نشاط من الأنشطة على حدة.³

رابعاً: دراسة الخرائط التنظيمية:

وهنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات والنقدية والأجور.

خامساً: فحص النظام المحاسبي:

وهنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشاءها وعهدتها وتدقيقها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع.⁴

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص92.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص176.

³ هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص93.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص177.

المبحث الثالث:

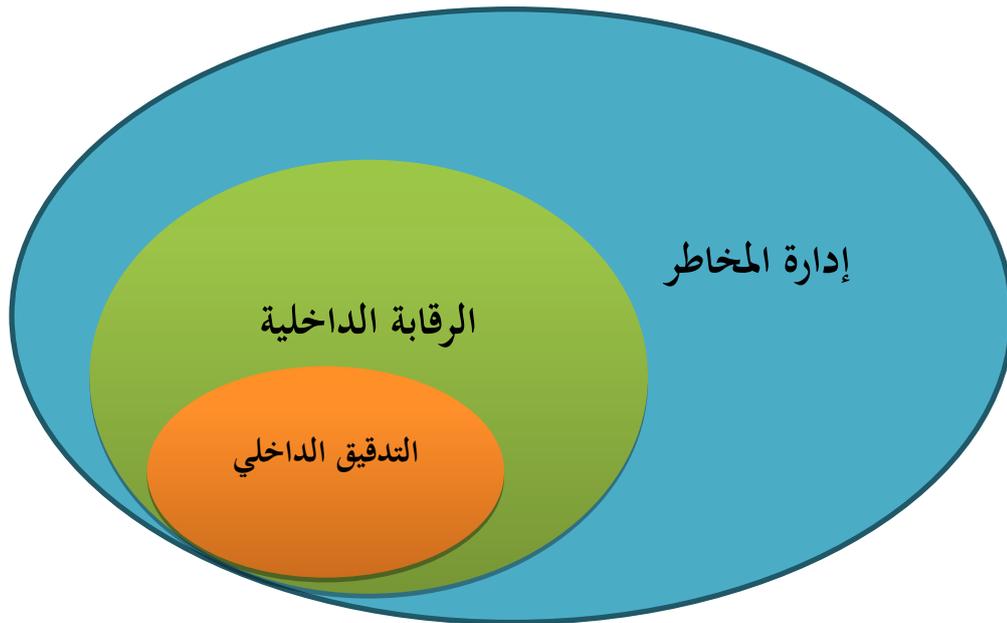
علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية.

المطلب الأول: موقع التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في إدارة المخاطر:

تعد إدارة المخاطر أسلوباً منتظماً لتحديد وقياس ومراقبة المخاطر، أما الرقابة الداخلية فتتكون من الإجراءات التي تستخدمها المؤسسة في مراقبة المخاطر قبل وبعد العمليات، أما التدقيق الداخلي فهو يعني بتقييم منتظم لعمليات الوحدة الاقتصادية وتقاريرها المالية.

الشكل (06):

العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر



المصدر: ا.د سعيدي يحيى، محاضرات في مقياس نظام الرقابة الداخلية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

أولاً: موقع التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر:

لقد تحول التدقيق الداخلي من الدور التقليدي (التدقيق المالي) إلى دور التدقيق الإداري ثم منه إلى التركيز على إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية متمثلة في تدقيق إدارة المخاطر لمساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها، ويقع ضمن مسؤولية التدقيق الداخلي عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية الأمر الذي يتطلب منح الصلاحيات اللازمة لإعداد

المنهج واختيار آلية التقييم لضمان المستوى الكافي من الاستقلالية، وإجراء تقييم فعال وموضوعي لعمليات الوحدة الاقتصادية.

فالعلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر مترابطة ومتفاعلة في هذا المجال ويكمل كل منها الآخر، وفيما يلي أوجه الترابط فيما بينها:

- **مرحلة تخطيط عملية التدقيق:** يعتبر جمع المعلومات الخطوة الأولى في عملية التخطيط وذلك من خلال المقابلات والدراسات والاستفسارات بالإضافة إلى دليل المخاطر والذي يشكل هيكل عام للمخاطر المتعارف عليها، حيث يقوم بتحديد العمليات التي تتعرض للمخاطر وهو تحديد أولي للمخاطر المقبولة من خلال تقييمها، وتأتي الخطوة التالية وهي تعديل الخطة بناء على الحاجة التي تهدف إليها الوحدة الاقتصادية لأن الغرض الأساسي من مرحلة التدقيق ليس معرفة كيفية إعداد خطة فعالة بل معرفة كيفية بناء خطط على أساس المخاطر.
- **مرحلة التنفيذ:** تهتم إدارة التدقيق الداخلي في مرحلة التنفيذ باختيار مدى التزام إدارة المؤسسة بالضوابط الداخلية والخطط الموضوعية، ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية بكفاءة وفعالية، وقدرتها على تقليل وتجنب المخاطر، وبناء على هذه الحالة يتم وضع التوصيات اللازمة من قبل المدقق الداخلي لزيادة فاعلية الضوابط الداخلية الموضوعية.
- **مرحلة كتابة الملاحظة في أوراق العمل:** يقوم المدقق بتدوين الحقائق في أوراق العمل وكذلك المعلومات المتعلقة بالمخاطر حيث يتم وضع توصيات تتعلق بشكل خاص بمعالجة خطر معين مثل عدم الامتثال للوائح الداخلية. وكذلك أي حقيقة أخرى تتعلق بهذه العمليات ثم العمل على وضع التوصيات المناسبة بشأنها لمعالجة المخاطر.
- **كتابة التقرير:** بعد أن يدون المدقق ملاحظاته واستنتاجاته في أوراق العمل، يتم الإفصاح في تقريره عن المخاطر ويتم إبلاغ مجلس الإدارة والإدارة العليا بذلك، وعلى الإدارة إصدار تعليمات إلى إدارة المخاطر بشأنها لكي تقوم الأخيرة بإجراء تقييم وتوضيح، والإفصاح عنها للإدارة حول احتمال التعرض للخسارة ووضع الحلول حول كيفية تفاديها أو التقليل من آثارها.

- **المتابعة:** يتم في هذه المرحلة متابعة الملاحظات والتوصيات الواردة في تقرير المدقق حيث يتم متابعة وتقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية عن طريق الاختبار والتقييم على أساس المخاطر بالتنسيق مع الإدارة التنفيذية، بهدف السيطرة على المخاطر الهامة وإدارتها بكفاءة.¹

ثانيا: موقع الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر:

- تعتبر إدارة المخاطر تطورا طبيعيا لنموذج الرقابة الداخلية، وتسعى معظم المنظمات إلى التطبيق الكامل لنموذج الرقابة الداخلية والتي تعتبر جزءا لا يتجزأ من إدارة المخاطر، ويشمل إطار عمل إدارة المخاطر على الرقابة الداخلية، ويتجاوزها كما ورد ويتجاوزها في عدة مجالات، أهمها:
 - التوسع في فئات الأهداف، واشتماله على تقارير أكثر اكتمالا، ومعلومات غير مالية، ووجود الأهداف الاستراتيجية.
 - توسع عناصر تقييم المخاطر وتقديم مفاهيم مختلفة للمخاطر مثل مخاطر قابلية التعرض للخسائر، وتحمل المخاطر، والاستجابة للمخاطر.
 - التأكيد على أهمية المديرين المستقلين في الإدارة العليا وتحديد أدوارهم ومسؤولياتهم.
- مما سبق يتبين أن التدقيق الداخلي " هو جزء متداخل ضمن أغراض الرقابة الداخلية، كما أنه يركز على تقييم المخاطر لضبطها"، بينما الرقابة الداخلية تتضمن الإجراءات قبل وبعد العمليات لذلك يعد التدقيق الداخلي أحد عناصر الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: تقاطع التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

يتقاطع التدقيق الداخلي مع الرقابة الداخلية في عدة مكونات ملخصة في الجدول الموالي:

¹ جميل على توفيق، تحسين فاعلية الرقابة الداخلية في ظل اعتماد إطار إدارة مخاطر المشروع، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، النجف، 2014، ص 113.

جدول (04):

تقاطع التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.¹

المكونات	التدقيق الداخلي	الرقابة الداخلية
مفهوم	نشاط توكيدي استثماري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الإدارة الخطر، الرقابة والتوجيه.	تشمل على خطة تنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى اعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.
مسؤوليات الإدارة	تحديد الصلاحيات التي تخول للمدقق القيام بتأدية عمليات التدقيق. إعطاء الحق للمدقق الداخلي بالحصول على أية معلومات يراها ضرورة لأغراض التدقيق. تحديد نطاق عملية التدقيق للأزمة تأنيها.	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية. يجب عليها وبانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط العامة بفعالية.
مسؤوليات المدقق الداخلي	تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية. تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية إنجاز العمل.	يجب أن تتضمن مجال عمل المدقق الداخلي وفحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة ونوعية أداء في تنفيذ المهمات المحددة.
الأقسام	يقسم التدقيق الداخلي إلى تدقيق مالي وتدقيق إداري وتحقيق استراتيجي.	تقسيم الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية ومحاسبية وضبط داخلي، ورقابة مانعة، كاشفة وتصحيحية.
الأدوات	التدقيق الداخلي هدفه تقويم الأنظمة المعنية بحماية ممتلكات الشركة وتحقيق كفاءة الأداء وتطابقها مع الأهداف.	الرقابة الداخلية هدفها تأمين سلامة وتنفيذ عملياتها والمحافظة على أصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.

المصدر: عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2009، ط1، ص60.

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2009، ط1، ص60.

المطلب الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على فعالية الرقابة الداخلية.

إن زيادة اتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه المؤسسات، وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

- نجاح وكفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة تقييم أداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة وبرامج مختلفة.
- زيادة كفاءة أداء العاملين في المؤسسة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة وبرامج المؤسسة.

وفي سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرامج تدقيقه ونطاق هذا البرنامج وما تشمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات تدقيقه للمالية وأنشطة المؤسسة موضوع التحقيق.

المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو خطأ عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويشمل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن.

وفي ظل التدقيق والرقابة الداخلية داخل بيئة نظم المعلومات المحاسبية فإن التدقيق الداخلي يؤثر على فعالية الرقابة الداخلية وأنشطتها، تحدث النشاطات الرقابية في كل مستويات وعمليات المؤسسة، فهي تضم مجموعة واسعة من النشاطات المختلفة مثل المصادقات أو التأكيدات، ومراجعة الأداء، والحفاظ على إجراءات الأمن، وإيجاد السجلات المناسبة والحفاظ عليها، وهذه الأنشطة يمكن تطبيقها في بيئة عمل إلكترونية أو يدوية.

ومن أهم النشاطات ذات العلاقة ببيئة تكنولوجيا المعلومات والتي يجب التركيز عليها من قبل الشركات ما يلي:¹

- الرقابة على معالجة المعلومات.
- الرقابة المادية على الأصول الحساسة.
- الرقابة على فصل الصلاحيات.
- الرقابة على التسجيل الصحيح للصفقات والأحداث في الوقت المناسب وتوفير المعلومات لها.

¹د. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى 2009م/1430هـ، دار الراجحة للنشر والتوزيع، ص71.

- الرقابة على التوثيق المناسب للصفقات والرقابة الداخلية.

وفيما يتعلق بالضوابط الرقابية في بيئة أنظمة المعلومات والتطورات التكنولوجية عليها فهي تضم:

- التغيرات في البرامج الإلكترونية.

- الوصول إلى ملفات البيانات.

- منع الوصول المباشر للأصول الملموسة والسجلات.

إن النشاطات الرقابية يجب أن يكون لها توقيت مناسب من قبل مدققي تكنولوجيا المعلومات، لذلك فإن هناك

ثلاثة طرق متبعة من قبلهم لتقرير استخدام الحاسوب عملية الرقابة أم لا وهي:¹

- اختبار معالجة البيانات من قبل المدققين واعتبارها جزءا من الرقابة الداخلية.

- اختبار السجلات المخزنة على الحاسوب، بمعنى التأكد من القوائم المالية.

- استخدام الحاسوب لإنجاز مهام التدقيق بشكل مستقل عن السجلات.

ومما سبق وبسبب التغير السريع في تقنية المعلومات فمن الضروري تطوير الإجراءات الرقابية كي تكون

فعالة، فالتغيرات بالتكنولوجيا وتطبيقاتها والتحول إلى التجارة الإلكترونية والتوسع في تطبيقات شبكات الاتصال،

سيؤدي إلى تغيير بالنشاطات الرقابية المحددة والممكن تطبيقها وكيفية تطبيقها، وبما أن أجهزة الحاسوب المطورة تضع

مسؤوليات إضافية لمعالجة البيانات على عاتق المستخدم النهائي، فإنه من الضروري تحديد الإجراءات الرقابية اللازمة

وتطبيقها.

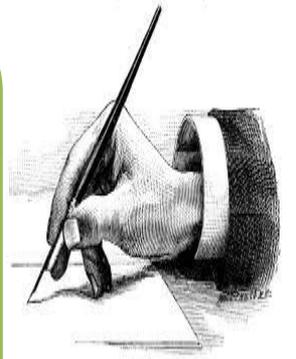
¹د. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 72.

خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق الداخلي كأداة من أدوات الرقابة الداخلية الغرض منها التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة ورفع التقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف والانحرافات، يهدف التدقيق الداخلي إلى قياس مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، ويولي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم، والأنشطة، والأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعية، حيث تكون الرقابة فعالة عندما تدير الإدارة الأنظمة الرقابية بالطريقة التي توفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها ويتضمن ذلك التصريح بالأداء ومراقبته، ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بصورة دورية، وتوثيق هذه الأنشطة لتوفير تأكيد إضافي بأن الأنظمة تعمل كما هو مخطط لها.

الفصل الثاني

أثر الرقابة الداخلية على
التدقيق الداخلي
بالمؤسسة



تمهيد:

إن توسع المؤسسة في مجالاتها الاقتصادية والمبادلات التجارية عبر العصور، أدى إلى كبرها وتعدد أعمالها ووظائفها تسبب في اكتشاف وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، وذلك قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والمالية وتدارك كل التلاعبات والأخطاء الناجمة وراء العمليات المتسلسلة داخل المؤسسة. تتمثل هذه الوظيفة في التدقيق الداخلي للمؤسسة لمراقبة وتقييم مختلف العمليات والمعلومات التي تقوم بها والسيطرة على مختلف الموارد وتحسين التسيير داخل أقسامها.

من هنا برزت الحاجة إلى الاستعانة بالتدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة على التحكم بمختلف الوظائف وضمان كفاءتها وفعاليتها، حيث لوحظت هذه الحاجة في نواحي متعددة تأتي في مقدمتها إنشاء المؤسسات إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءة البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة.

يتناول هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي، الذي قسم إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.**المبحث الثاني: تنظيم عملية التدقيق الداخلي.****المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية.**

المبحث الأول:

ماهية التدقيق الداخلي

تطور مفهوم التدقيق الداخلي وازدادت أهميته في وقتنا الحالي كما تغير دوره من التركيز فقط على الجوانب المالية ليشمل أيضا الجوانب الإدارية، ويساهم في إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي:

يرجع بداية الاهتمام إلى إنشاء معهد المدققين الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 كخطوة أساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير دور التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، وفي عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن معهد المدققين الداخليين، وعام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي الأخيرة.

في عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المؤسسات المختلفة وقد تميز وخاصة في المؤسسة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة و اقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعماله وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 وبحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها متمثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة مهنة جديدة.

في عام 1996 تم إصدار دليل أخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن معهد المدققين الداخليين كما تم عام 1999 صياغة دليل جديد للتعريف بالتدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه "نشاط نوعي

واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".

وفي عام 2001 تم صياغة دليل لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط تأكيد مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه.¹

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي وأهدافه

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي:

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي ويعود ذلك لكون وظيفة التدقيق الداخلي قد شهدت العديد من التطورات في طبيعتها وأهدافها، نستعرض منها ما يلي:

- **حسب ما ورد على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA):** مايلي: "التدقيق هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى أطراف معينة".
- **تعريف معهد المدققين الداخليين IIA:** "التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".²
- **تعريف خلف عبد الله الواردات:** "التدقيق الداخلي هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة

¹ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص-33.

² أ.د. عريوة محاد، محاضرات في التدقيق المحاسبي والمالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، السنة 2018/2019، محاضرات غير منشورة.

للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها، واقترح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".¹

من التعريفات السابقة يمكن القول أن التدقيق: "وظيفة يمارسها أشخاص من داخل المؤسسة مصممة لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الخدمات الاستشارية والتأكيديّة حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، والحوكمة، التي تقدمها بما يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة".

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي:

يهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي:

- إبداء رأي فني محايد في شكل تقرير مالي.²
- الحفاظ على أصول وممتلكات المؤسسة.
- الرفع من كفاءة العمال بصفة خاصة ومردودية المؤسسة بصفة عامة.
- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- التأكد من صحة البيانات ومدى الاعتماد عليها من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلية وتدقيق البيانات.
- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.³
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها.
- التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر والتحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي:

يتفرع التدقيق الداخلي إلى الأنواع التالية:

¹ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص:33-34.

² د.سبتي إسماعيل، دروس على الخط، 2020/03/16.

³ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص:37.

أولاً: تدقيق الالتزام: ويقصد به مراجعة الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات الموضوعة من قبل المؤسسة، وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة.
- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.

ثانياً: التدقيق التشغيلي: هو الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أن يتضمن أيضاً التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.

ثالثاً: التدقيق المالي: ويقصد به تحليل النشاط الاقتصادي للمؤسسة وتقييم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والتقارير المالية، ومدى الاعتماد عليها، ويهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول، وفق درجة المخاطر يتم تحديد نوعية التدقيق أهو مسبق أم لاحق؟

رابعاً: تدقيق نظم المعلومات: إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وبطريقة صحيحة، كاملة، ومفيدة.

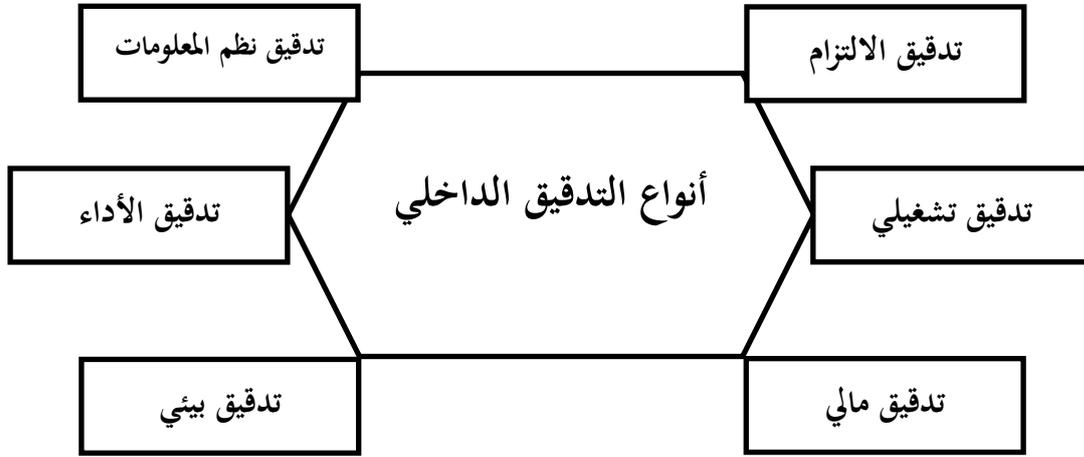
خامساً: تدقيق الأداء: إن الهدف منه هو التأكيد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق بالإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية.

سادسا: التدقيق البيئي: الهدف منه قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المؤسسة والحفاظ على الأنظمة البيئية، وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض.¹

والشكل الموالي يبين أنواع التدقيق الداخلي:

الشكل (07):

أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات السابقة.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص: 56-60.

المبحث الثاني

تنظيم عملية التدقيق الداخلي

تتم عملية التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة لصالح مؤسسات تختلف من حيث الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسة أو من خارجها، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدا إلا أن تنظيم المهنة يعد أمراً أساسياً لنجاح أي مهمة تدقيق داخلي.

المطلب الأول: الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي

تعتبر مهنة التدقيق الداخلي كمهنة مهمة وفعالة وضرورية من أجل حماية المؤسسات من مخاطر كبيرة ومتنوعة تختلف حسب اختلاف طبيعة النشاط والأعمال، فمثلاً في قطاع المصارف تبرز قيمة وأهمية هذه المهنة إذا تم تفعيلها وتوظيفها على الوجه الأمثل وعلى حسب المعايير الدولية، لذلك تقع على عاتقها مسؤوليات كبيرة تجاه المؤسسة وعملائها المساهمين وأصحاب المصالح ومجلس الإدارة وكذلك الإدارة التنفيذية من أهمها: مساعدة الإدارة على القيام بمهامها وإدارة أعمالها في بيئة رقابية وفعالة، مما يساهم في النهاية في تحقيق أهداف المؤسسة، كذلك حماية أصول وممتلكات وأنشطة المؤسسة من التلاعب والفساد وسوء الاستخدام.

ومن أجل تمكين التدقيق الداخلي من القيام بمسؤولياته كاملة فلا بد من منحه بيانات أو معلومات أو مستندات ذو قيود أو حدود حتى يستطيع المدقق الداخلي إبداء رأي واضح وسليم فيما يتعلق بنتائج أعمال التدقيق وأحياناً تكون هذه المعلومات ذات حساسية وأهمية بالغة، كذلك يقوم التدقيق الداخلي كجهة محايدة بتمتلك المهارات والخبرات المهنية بالتحقيق مع الموظفين في حالات الاختلاس أو التلاعب أو الإضرار المعتمد بالمؤسسة.

ولذلك من الضروري وجود ما يسمى ميثاق أخلاق مهنة التدقيق الداخلي وهو ميثاق خاص بهذه المهنة يلتزم به جميع المدققين الداخليين في المؤسسة دون استثناء، ويجب أن يشمل ميثاق مهنة التدقيق الداخلي أموراً مهمة تتعلق بالأمانة وحسن التقدير والمهنية العالية.¹

¹ أحمد مصطفى طاحون، مقال حول ميثاق أخلاق التدقيق الداخلي، 2013-06-19.

إن مبادئ أخلاقيات المهنة هي ضرورية وأساسية لنشاط التدقيق الداخلي باعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم أساساً على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة، الغرض من هذه المبادئ هو إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي، حيث تشمل هذه المبادئ عنصرين أساسيين هما:

- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.
 - قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.
- وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:

أولاً: مبدأ النزاهة: المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا يشكل الأساس للاعتماد على آراءهم وأحكامهم، و تشمل القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
- يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المؤسسة التي يعملون بها.
- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.

ثانياً: مبدأ الموضوعية: يجب على المدققين الداخليين مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط مع مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة، وتشمل القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركون أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.
- يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني.
- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

ثالثاً: مبدأ السرية: على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات أو يطلعون عليها، وتشمل القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

رابعاً: مبدأ الكفاية: على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي المهنية، وتشمل القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.
- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- يجب على المدققين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.¹

المطلب الثاني: وظائف التدقيق الداخلي:

من التعريف السابق الصادر عن معهد المدققين الداخليين والذي بني عليه الإطار الجديد للتدقيق الداخلي يتضح أن خدمات التدقيق الداخلي تشمل الآتي:

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

ثانياً: خدمات استشارية: التي هي بطبيعتها توجيهات وتنفيذ بناء على الطلب الخاص لعميل المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل.

وعند أداء الخدمات الاستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل.²

¹ معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، 2009، ص 02.01.

² خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2014، ص:36.

ثالثا: وظيفة الفحص: ويعني مفهوم الفحص تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية.
- أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.
- اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ، ووظيفة المحاسبة.
- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات.

رابعا: وظيفة التقييم: تعد وظيفة التقييم امتدادا لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المؤسسة موضع المراقبة.

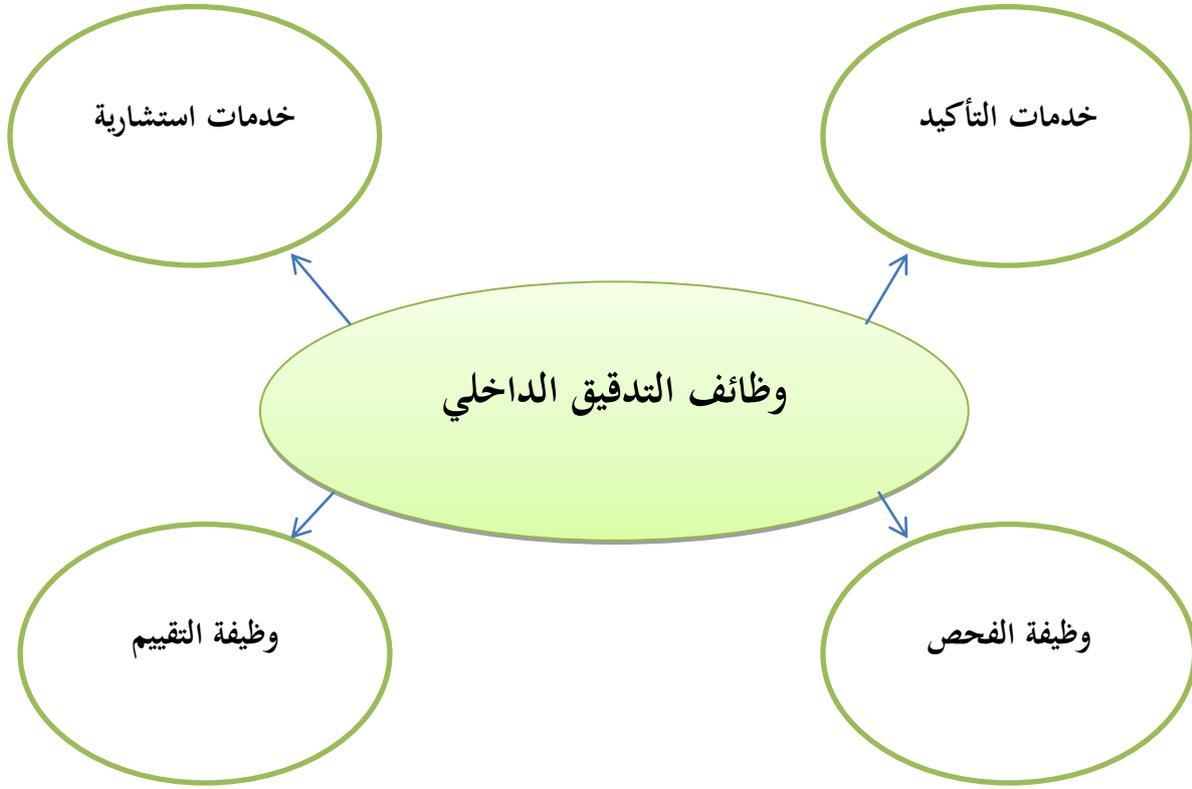
ولذلك فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وبناء على ذلك فإن المدقق الداخلي يعد في الحالة ممثلا للإدارة العامة وليس ممثلا للإدارة المالية، وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها، أو مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.¹

والشكل الموالي يمثل هذه الوظائف:

¹ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص-32

الشكل (08):

وظائف التدقيق الداخلي.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات السابقة.

المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي:

إن أهمية وجود وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واعتماد المنهجية السليمة، التي تتمثل في:

أولاً: مرحلة التحضير لمهمة التدقيق الداخلي: في هذه المرحلة يتبنى المدقق وضعية المراقب، حيث يقوم بتحليل المهمة للتعرف على الإجراءات المطبقة والأشخاص المعنيين بموضوع الأمر بمهمة التدقيق، ليقوم بتحضير ميدان المهمة، وتضم هذه المرحلة الخطوات الآتية:

- الأمر بالمهمة: قبل البدء في مرحلة التحضير على المدقق أن يقدم للأطراف المعنية بمهمة التدقيق الوثيقة التي تسمح بانطلاق أي مهمة تدقيق، هذه الوثيقة تعتبر بمثابة تفويض من الإدارة العامة موجه إلى فريق التدقيق والذي يحمل صيغة الإعلام.

- التعرف والتقارب: تعد المرحلة الأهم لأن المدقق من خلالها يمكنه التعرف على المصلحة المدققة وعملياتها من أجل فهم أعمق للمعلومات والتفسيرات التي سيتم البحث عنها، كما يمكنه أن يفهم نطاق وظيفة التدقيق من أجل إيجاد حلول ملائمة.
- تحديد الخطر: حسب المعيار A1.2210 الذي يتضمن تطبيق هذه المرحلة حيث يلزم المدقق الداخلي بإجراء تقييم أولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم، ومن أجل تحديد أمثل لهذه المخاطر يستخدم المدقق جدول المخاطر كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول(05):

جدول تحديد المخاطر.¹

العملية	الأهداف	المخاطر	التقييم	نظام الرقابة الداخلية	الملاحظة
استقبال البضائع	الأمن	الضياع، التلف	متوسط، ضعيف	معايير الاستلام والتخزين	بدون

Source: Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 7^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, 2010, P239.

- **تحديد الأهداف:** يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي أو المخطط للمهمة، حيث يقوم المدقق الداخلي بتحديد أسس تحقيق مهمته ونطاقها، كما يعرض الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ويعرف مواقع الخطر المحددة سابقا والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن هذا التقرير مقترح المدقق لمجالات تدخله من حيث مجال العمل الوظيفي والعمل الجغرافي، وهو قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق التدقيق والطرف الآخر الطالب لها.²

¹**Source:** jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 7^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 2010, P239.

²Madeline Cidre, Audit interne-quelle valeur ajoutée a l'entreprise-, école supérieur d'assurance, 2012, p:32.

ثانيا: مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي: بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من عملية التحضير للمهمة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة¹، وتتمثل هذه الخطوات في المراحل الآتية:

- **اجتماع الافتتاح:** يتم عقد الاجتماع في المكان الذي ستم فيه مهمة التدقيق بين المدقق والمسؤولين عن النشاط محل التدقيق، ويكون بهدف شرح طبيعة المهمة، أسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة.²
- **برنامج التدقيق:** وثيقة داخلية في مصلحة التدقيق الداخلي يضم تقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق التدقيق الداخلي وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، كما يساعد على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة، ويعتبر مرجعا مهما للمهام المستقبلية.³
- **العمل الميداني:** وفي هذه المرحلة يقوم فريق التدقيق بإجراء الاختبارات اللازمة بمساعدة أدوات خاصة نذكر منها:
 - **الملاحظة الشاملة:** التي تسمح بفهم مختلف طرق العمل وإبراز الوضعيات غير المتوقعة مع ملاحظة مواطن الأخطار المحددة في المراحل السابقة من أجل ضمان نوعية النتائج.
 - **ورقة إبراز وتحليل المشاكل:** تعتبر الوثيقة الأكثر استخداما فهي موجهة إلى أقسام النشاطات المدققة من أجل إخبارهم بالمشاكل الملاحظة وطريقة حلها، حيث تنقسم إلى خمسة أجزاء (المشاكل، الإثباتات، الأسباب، النتائج، التوصيات)، وهي ضرورية عند تحرير التقرير.
- **التأشير على التوصيات:** بعد إعداد وتصنيف أوراق إبراز وتحليل المشاكل يقوم فريق التدقيق من التأكد من اتساق الملاحظات قبل تأشيرها، والتأكد من أن المشاكل التي تم تحديدها هي حقيقية ويمكن أن تضر بالمصلحة المدققة أو المؤسسة ثم التأكد من أن المخاطر المحددة سيتم تصحيحها كليا ونوعيا من أجل تفادي المفاجآت غير السارة، بعدها فريق التدقيق بالتأشير على التوصيات.⁴

¹ عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر2010، ص:67-68، مذكرة غير منشورة.

² Medline Cider, op_cit, p:38.

³ عبد السلام عبد الله سعيد، مرجع سابق، ص: 68.

⁴ Madeline Cider, op_cit, p:41-44.

ثالثاً: التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي: تعد المرحلة الأخيرة من مراحل تحقيق مهمة التدقيق حيث ينتهي حضور فريق التدقيق في ميدان المهمة وهي الأخرى تضم المراحل التالية:

- **التقرير الأولي للتدقيق:** يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي اكتشفها المدققين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس التقرير النهائي.
- **الاجتماع الختامي:** المشاركون في هذا الاجتماع هم أنفسهم المشاركون في الاجتماع الافتتاحي، حيث يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المدققة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها.
- **التقرير النهائي:** بعد انتهاء التدخل يتم إعداد التقرير في صورته النهائية، ويتم إرساله إلى أهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.¹
- **متابعة تنفيذ التوصيات:** المتابعة ضرورية وخاصة لأنه من الطبيعي أن يود المدققون قياس تأثير وفعالية الحلول التي اقترحوها خصوصاً من أجل إثراء ملفاتهم عند عمليات التدقيق المقبلة.²

¹ عبد السلام عبد الله سعيد، مرجع سابق، ص:69.

المبحث الثالث

دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: أثر مستوى فعالية الرقابة الداخلية على التدقيق الداخلي

يجب الإشارة إلى قيام مدقق الحسابات بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق يهدف إلى تحقيق ثلاث وظائف أساسية وتتمثل في ما يلي: الوظيفة الأولى وهي بيان ما إذا كان التدقيق ممكن أما الوظيفة الثانية فهي تحديد دليل المدقق بالإضافة إلى الوظيفة الثالثة وهي إعلام الإدارة العليا أو لجنة التدقيق.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن المدقق يهتم فقط عند دراسته وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالسياسات والإجراءات ضمن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الملائمة لتأكيد البيانات المالية، وذلك طريق الوظائف التالية:

الوظيفة الأولى: بيان ما إذا كان التدقيق ممكن:

يتوقف هذا البيان على وجود نظام الرقابة الداخلية، فوجود هذا النظام يعتبر عاملاً حاسماً وقاطعاً في تجميع البيانات المحاسبية، وإذا لم يتواجد هذا النظام أو كان غير مناسب، فإنه يصعب إن لم يكن مستحيلًا على المدقق كلية تقييم ما إذا كان التدقيق ممكن.

كما أنه يصعب على المراجع أن يقوم بعملية تخصيص وتقييم صائب لبعض الأصول دون الوثوق والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وإذا اتضح للمدقق أن الرقابة الداخلية غير مناسبة أو لا يعول أو يثق به - جزئياً - فإنه يجب أن يرفض عملية التدقيق أو أن يبدي رأياً مقيداً أو غير نزيه في التقارير المالية للمؤسسة.

الوظيفة الثانية: تحديد دليل المدقق:

ينص معيار التدقيق الدولي رقم 500 على أنه "يجب على المدقق أن يحصل على دليل تدقيق كافي ومناسب، وموثوق به، لتمكينه من رسم استنتاجات معقولة منه".

وبناء على الفقرة السابقة، فسنتناول حول هذا الموضوع ما يلي: طبيعة دليل التدقيق، معايير قبول دليل التدقيق وإجراءات الحصول على التدقيق، وسيتم شرح ما تقدم وذلك على النحو التالي:

1- طبيعة دليل التدقيق:

يعد دليل المدقق بجميع للحقائق أو المعلومات والتي تستخدم في تحقيق فرضية أو افتراض معين وضعه المدقق أو مساعدوه، وذلك لوصول المدقق إلى الاستنتاجات التي يركز عليها في رأيه المهني في عدالة التقارير المالية.

ولذا تشتمل مصادر دليل التدقيق على ما يلي:

- الأنظمة المحاسبية والمستندية.
- الأصول الملموسة؛
- الإدارة والموظفين والعمال.
- العملاء والموردين.
- المتصلون بالنشاط.

2- معايير قبول دليل التدقيق:

نظرا لقدرة المدقق للحصول على دليل لعملية المراجعة من المصادر المختلفة، وبعد الوثوق في نظام الرقابة الداخلية، فإن هذا الدليل يجب أن يحقق المعايير الموالية:

- **كفاية الدليل:** حتى يستطيع المدقق أن يستنبط استنتاج معقول، وأن يتوافر لديه دليل تدقيق كافة، يجب أن يلم بالعوامل الآتية: حيث العامل الأول هو نشاط المؤسسة والعامل الثاني هو درجة خطر البيانات الناشئة من تواجد الأخطاء حيث يتأثر الخطر بطبيعة بنود أو مفردات التقارير المالية وأهميتها النسبية، خبرة ودراية المدقق، الثقة التي يوليها لإدارة المؤسسة وإدارة الحسابات وسجلاتها، التمييز الإداري المحتمل أما العامل الثالث فيتمثل في قدرة الدليل على الإقناع.

- **مناسبة الدليل:** يتحدد مدى مناسبة أو ملائمة الدليل بواسطة الإجابة كحد أدنى على الأسئلة التالية:

- هل تم تسجيل جميع الموجودات والالتزامات؟
- هل كافة الأصول المسجلة موجودة؟ وهل كافة الموجودات مملوكة؟
- هل كافة الالتزامات ديونا عليها؟
- هل قيم الموجودات والالتزامات المسجلة في الدفاتر والموضحة بقائمة المركز المالي ثم الوصول إليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؟
- هل تم الإفصاح عن الموجودات والالتزامات ورأس مال والاحتياطات على نحو صائب وكامل؟

- هل تم تسجيل الإيرادات وكافة النفقات؟
- هل معاملات الإيراد والنفقات المسجلة حدثت بالفعل؟
- هل تم قياس الإيراد والنفقات طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة؟
- هل تم الإفصاح عن الإيرادات والنفقات عل النحو المناسب والصائب والكافي؟

● **الثقة في الدليل:** تعتمد الثقة في دليل عملية التدقيق على الظروف الخاصة لكل موقف من مواقف التدقيق، وحتى تتحقق الثقة في دليل التدقيق يجب أن يراعي المراجع الاستدلالات التالية: حيث فالاستدلال الأول الدليل المستندي أكثر ثقة من الدليل الشفوي، أما في الاستدلال الثاني فالدليل الأصلي المتحصل عليه بواسطة المدقق عن طريق التحليل والفحص المادي يكون أكثر ثقة ومعقولة من الدليل المتحصل عليه من الآخرين وفي الاستدلال الثالث الدليل الذي يحصل عليه المدقق من خارج المؤسسة أكثر ثقة من داخل المؤسسة.

3- إجراءات الحصول على دليل التدقيق:

يمكن للمدقق الحصول على دليل من خلال القيام باختبارات الوجود أي اختبار العمليات والأرصدة والفحص التحليلي، الذي يتعلق بتوفير دليل التدقيق على مستوى عال من الكفاية والدقة من حيث الحدوث، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص والاختبارات الإذعان التي هي البحث عن توفير دليل تدقيق يشير إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية تكون مطبقة خلال العام وفقاً للخطة التنظيمية المعتمدة وتشمل التصميم، والتشغيل وتقدير الخطر وإجراء اختبارات الرقابة وتحديد خطر الاكتشاف المخطط وحجم الاختبارات الأساسية وفي الأخير الثقة في نظام الرقابة الداخلية وهذا يتوقف عليه حجم أو نطاق اختبارات الوجود.

الوظيفة الثالثة: إعلام الإدارة العليا:

بعد إتمام دراسة المدقق لنواحي القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة، يجب عليه إخطار رئيس مجلس الإدارة لإعلامه عن نواحي الضعف الجوهرية، وبعد نجاح المدقق في تحديد الوظائف السابقة، فإنه يقوم بعد ذلك بتحديد نطاق فحص نظام الرقابة الداخلية، ثم وصف هذا النظام للتخطيط لعملية التدقيق وتحديد مصادر المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، لتوثيق الفهم ثم يلي ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعد ذلك يقوم المدقق بتحديد نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية وآثارها على عملية التدقيق.¹

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص 100-105.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام ومن أهم عناصره، كما أن المؤسسات تحتاج نظام رقابة فعال وقوي كي تقوم بتحقيق أهدافها بنجاح، لذلك يتوجب على التدقيق الداخلي دراسة وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال رسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة.¹

حيث أن الهدف الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به، ومن ثم تحديد نقاط الضعف فيه، وتقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة وهو ما نصت عليه معايير الأداء من خلال المعيار رقم 2130 -الرقابة- والذي نص على: "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي للمؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها، والدفع لتحسينها المستمر".

وكما نص المعيار رقم 2130 . أ1على: "يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجازهم للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة".²

وبالتالي فعلى المدقق الداخلي دائما التنبه بأن الرقابة تكون كافية ومفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين، وبشكل عام فإن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو الحصول على تأكيد معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها، وهي مهمة التدقيق الداخلي فيما يخص تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات وقابلية الاعتماد عليها بالإضافة إلى تحديد مدى الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة، والتأكد من حماية أصول المؤسسة واستغلال مواردها بكفاءة واقتصادية ومدى العمل على تحقيق أهدافها، ولكي يتمكن التدقيق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يحتاج إلى:

- تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق، وتحديد أنظمة التشغيل ونظام الرقابة.
- القيام بإعداد تقييم أولي للأنظمة.
- تحديد مدى الفحص على أساس نتائج التقييم الأولي.
- القيام بأعمال الفحص وتقييم نتائجه.
- استنتاج فيما إن كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة.

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الصادرة عن IIA، مرجع سابق، ص535.

² معهد المدققين الداخليين، مرجع سابق، ص: 13.

- تقديم تقرير نهائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع.¹

ومن هنا يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية علاقة مباشرة، حيث يعتبر من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود قسم التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، تتمثل مهمته في التأكيد من مدى تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها، وكذا التأكد من دقة المعلومات المالية والتحقق من عدم وجود أي تلاعبات أو مخالفات وبصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من التطبيق وإنجاز مهام الرقابة الداخلية.²

ومن جهة أخرى يقوم المدقق الداخلي بالدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها، حيث نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة والحكم على متانتها.³

ويقوم المدقق الداخلي بفحص كفاية الرقابة الداخلية وفعاليتها بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية وبكفاءة، وتعد الرقابة كافية إذا قامت الإدارة بالتخطيط وتصميم الأنظمة الرقابية بطريقة ملائمة، ويلى ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم، والأنشطة، والأشخاص بطريقة 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 فعالية نظام الرقابة الداخلية هو تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدد له⁴، وبالتالي فإن المدقق الداخلي دور في:

- **الالتزام:** يعتبر من أهداف التدقيق الداخلي تحديد ما إذا كانت سياسات، وبرامج، وإجراءات الرقابة الداخلية المقررة تعمل بشكل مقنع.

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الصادرة عن IIA، مرجع سابق، ص 536.

² محمد صالح، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، مركز البحث و تطوير الموارد البشرية، عمان، 2016، ص: 47.

³ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي، مرجع سابق ذكره، ص: 143.

⁴ أحمد فايد نورالدين، التدقيق المحاسبي، مرجع سابق ذكره، ص 172.

- **حماية الأصول:** يهتم المدقق الداخلي بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية المالية 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 وإمكانية الاعتماد.
- **تقييم الأداء:** بالإضافة إلى الرقابة التنظيمية والتشغيلية فإن كثيرا ما يطلب من المدقق الداخلي تقييم أداء العاملين.
- **التوصيات و التحسينات:** يجب على المدقق الداخلي إبداء مقترحات لتحسين نظام الرقابة الداخلية خصوصا ما إذا كان هنالك اكتشاف لحالة قصور.

المطلب الثالث: معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا في تحقيق الأهداف المرجوة منه لا بد من توفر المعايير التالية:

أولا: معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية: يجب أن تكون الإدارة مدركة للهدف من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، حيث أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى يجب أن تدرك أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات بل يشمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن دقة أرصدة الحسابات تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها.

ثانيا: معيار تكامل مكونات أو أجزاء نظام الرقابة الداخلية:

كما تمت الإشارة إليه سابقا بأن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة، وتكون إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته الخمس بصورة متكاملة.

ثالثا: 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:

- **معيار فعالية بيئة الرقابة:** يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى، ولا شك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود نظام فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لأن تلك السياسات ستعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة.
- **معيار فعالية تقييم المخاطر:** يجب أن تقوم إدارة المؤسسة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها المؤسسة، حيث أنه يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال في ظروف معينة، وغير فعال في ظروف أخرى.
- ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة 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 يتعرض 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.
- **معيار فعالية أنشطة الرقابة:** لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا لابد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة وتضمن 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 المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- **معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات:** يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاما فعالا وملائما للمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات المؤسسة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية إلى الأسفل أو الأعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة بها.
- **معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات نظام الرقابة الداخلية:** تؤدي المتابعة والتقييم المستمر وفعاليتها 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 وفقا للتصميم السابق إعدادة أم لا؟ وما إذا هناك حاجة لتعديل بعض أجزائه لتتمشى مع التغيرات في ظروف التشغيل.

رابعا: معيار كفاءة وفعالية إدارة التدقيق الداخلي:

لا شك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة وبما لها من خبرات مؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة، وتلعب إدارة التدقيق الداخلي التي تعمل بفعالية دورا كبيرا في تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

خامسا: معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها:

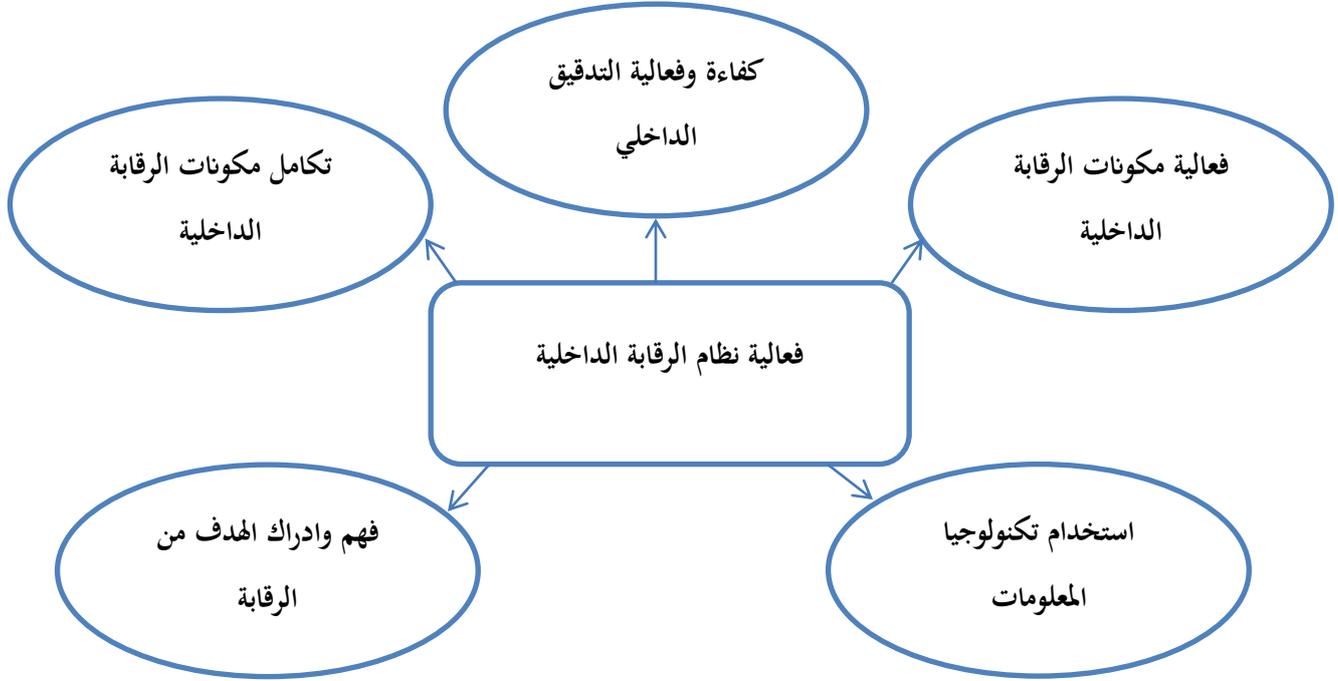
لكي يتم تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من استخدام والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة وسائل الاستفادة من هذه التكنولوجيا عند تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات آليا، والتحقق من دقة التشغيل آليا، وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي، والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة الإنترنت.¹

و الشكل الموالي يعبر عن هذه المعايير:

¹أ.د. عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية، مرجع سابق ذكره، ص46-50.

الشكل: (09):

معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية



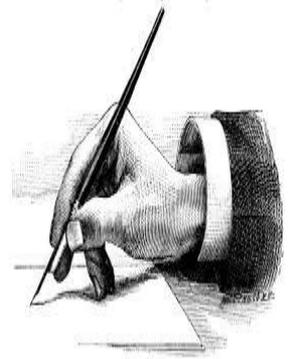
المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات السابقة.

خلاصة الفصل:

التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية وهو من أهم الوظائف التنظيمية في المؤسسة والتي تعمل على فحص وتقييم العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، حيث يساعد هذه الأخيرة في تحقيق أهدافها المسطرة من خلال تقديمه لتأكيدات معقولة تخص مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة وكباقي الوظائف تقوم مهنة التدقيق الداخلي على إطار ممنهج ومنظم بالمهنة يتمثل في الميثاق الأخلاقي لممارسة المهنة، ومن أجل ضمان نجاح التدقيق الداخلي والمدقق الداخلي في مهنته يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية بمؤسسة
مطاحن الحضنة بالمسيلة



تمهيد

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية تتمثل في إجراء مقابلات مع خبراء متخصصين على مستوى مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة النوعية نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى نتائج أكثر دقة، محاولين بذلك إبراز دور المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة.

وعلى هذا الأساس تم اعتماد الفصل الثالث بثلاثة مباحث أيضا تتمثل في:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة.

المبحث الثاني: تقديم التدقيق الداخلي في الجزائر.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلات.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم "رياض سطيف":

في سنوات الاستقلال اتجهت الدولة إلى تحويل حبوب القمح بكل أنواعه إلى مواد غذائية لتلبية حاجيات ومتطلبات الاستهلاك الوطني كما ونوعا، ومن أجل تحقيق هذا الهدف عمدت الدولة إلى إنشاء عنصر اقتصادي ذا مفعول حساس والمتمثل في المؤسسة الوطنية للسميد والدقيق والعجائن بكل أنواعها، حيث تأسست تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة بموجب المرسوم المؤرخ في 25 مارس 1965 والتي عرفت باسم شركة "السمباك" **SEMPAC**، وكانت مهمتها تتمثل في:

- توفير المواد الغذائية الأساسية للمواطنين.
 - المحافظة على القدرة الشرائية بتحديد أسعار مدروسة.
 - توفير عدة مراكز بيع للقيام بعملية توزيع المواد الغذائية وذلك على مستوى الوطن بصفة عامة وأنحاء الولايات بصفة خاصة.
 - المساهمة في التنمية الاقتصادية وذلك برفع الإنتاج الوطني وتنشيط التجارة الداخلية.
- وبالنظر إلى المسؤولية الكبيرة للشركة وتطور حجم نشاطاتها أدى إلى ظهور مشاكل عديدة تعتبر نتيجة حتمية لا مفر منها لهذا التطور ومن أجل ازدهار جيد للشركة تقرر إنشاء المؤسسة الوطنية للصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بسطيف في سنة 1982، وذلك بعد إعادة هيكلة شركة "السمباك" وقسمت إلى خمس مؤسسات جهوية عبر الوطن كالتالي:

- مؤسسة الرياض بسطيف.
- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس.
- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة.
- مؤسسة الرياض بتيارت.
- مؤسسة الرياض بقسنطينة.

أولاً: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم "رياض سطيف".

أنشئت رياض سطيف طبقاً للمرسوم رقم 376/82 المؤرخ في 1982/11/25 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي "سمباك"، وتحول المجمع ابتداءً من 1990/04/02 إلى شركة مساهمة برأسمال قدره 10.000.000 دج، مقسماً على 1000 سهم إسمي، منها 350 سهم لصندوق المساهمة للصناعات الزراعية الغذائية، و250 سهم لصندوق المساهمة للصناعات المتنوعة، و200 سهم لصندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والمياه، وأخيراً 200 سهم لصندوق المساهمة للخدمات، وفي 1997/04/28 تم تحويل رأس المال الاجتماعي من صندوق المساهمة للصناعات الغذائية إلى الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية، وذلك بموجب الأمر 25/95 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال المنقولة للدولة كما تمت إعادة هيكلة الشركة سنة 1997 إلى وحدات فرعية تابعة، والمجمع هو الذي يمتلك رأس مال كل الوحدات التابعة له وهو الذي يراقبها في تطبيق الخطوط العريضة لسياسته غير أن لتلك الوحدات الحرية في تحديد سياستها التجارية في حدود السياسة العامة للمجمع، وتمثل المطاحن الفرعية التابعة في:

- مطاحن الهضاب العليا بسطيف.
- مطاحن البيبان ببرج بوعرييج.
- مطاحن الصومام ببجاية.
- مطاحن الحضنة بالمسيلة.
- مطاحن الزيبان ببسكرة.
- مطاحن الواحات بتوقرت.
- مطاحن سيدي عيسى بالمسيلة.

أما الشركات التابعة الأخرى، فمنها من هي متخصصة في النقل، ومنها من تخصص في الفلاحة، وأخرى في الإنجاز والصيانة والصناعة.

ثانياً: أهداف مؤسسة رياض سطيف

- تحويل الحبوب (قمح لين، قمح صلب)، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة (سميد، فرينة، عجائن غذائية، كسكسي).

- إيجاد منافذ ومكانة في السوق، والعمل لاستمرارية المؤسسة.
- رفع مستوى المجمع وتوطيد إمكانياته الإنتاجية من خلال انتهاج استراتيجيات مختلفة.
- ترسيخ وتحسين ظروف تراكم الأرباح على المدى الطويل وذلك من خلال رفع رأس المال الذي قام به المجمع.
- البحث والتنمية الصناعية، الإنتاج، التمويل، التوظيف، الترقية، التسويق والتنوع على كافة المراحل والتخزين لمواد الصناعات الغذائية.
- التمويل والتوزيع على كافة المراحل، وصيانة التجهيزات وعتاد الصناعات الغذائية.
- تطبيق استراتيجية التنمية الصناعية، التكنولوجية، التجارية، وترقية منتوجات الصناعات الغذائية بما في ذلك الدخول في شراكة مع شركات أخرى وإنشاء أخرى تابعة.¹

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة رياض سطيف:

يتم تنظيم مجمع رياض من خلال الهيكل التنظيمي الذي يوضح المؤسسات الفرعية التابعة بالإضافة إلى اختصاص كل من فرع أنظر الملحق 01.

المطلب الثاني: تقديم مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة:

تعد مؤسسة مطاحن الحضنة من ضمن المؤسسات الهامة في ولاية المسيلة نظرا لطبيعة منتجاتها ومشاركاتها الفعالة في التنمية الاقتصادية وتشغيل اليد العاملة، بالإضافة إلى مردودها الإنتاجي الذي يغطي احتياجات الولاية والولايات المجاورة بمادة السميد والدقيق وغيرها.

أولا: لمحة تاريخية عن مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

دخلت مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة ميدان العمل والإنتاج في سنة 1981، وفي تاريخ 1997/10/01 تم تحويل وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل مساهمة "مطاحن الحضنة" (مستخلص محضر اجتماع رقم 06 لمجلس الإدارة بتاريخ 1997/09/27) ومبلغ المساهمة 60.000.000 دج، وتبلغ مساحتها الإجمالية 30.775 متر مربع منها 12.555 متر مربع مغطاة، وقد بلغ رقم

¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011، ص 129-131، مذكرة غير منشورة.

أعمالها لسنة 2010 مبلغ 1.449.460.000 دج، وتنقسم مطاحن الحضنة إلى قسمين واحد قديم والآخر جديد:

بالنسبة للقسم القديم يتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "بيلر" بتكلفة إنجاز قدرت ب: 220.915.480.55 دج وتم تشغيلها سنة 1981.

والقسم الجديد يتكون من مسمدة جديدة منجزة من طرف الشركة الإيطالية "غولفيتو" بتكلفة مشروع وصلت إلى: 563.986.101.84 دج وتم تشغيلها سنة 1993.

ثانيا: أهداف المؤسسة :

تنشط المؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف مستقبلية من أهم هذه الأهداف:

- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيتها.
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفريضة.
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
- محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل: مشاكل الإنتاج، والتوزيع، والاتصال.
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.¹

¹ نور الدين عسلي، إدارة الصراع واثرها على الرضا الوظيفي للعاملين، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009، ص 86-88، مذكرة غير منشورة.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة

كأي مؤسسة تتمتع مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة بهيكل تنظيمي للوحدة يسمح لها بأداء مهامها وتحقيق أهدافها، وقد تم بناء هذا الهيكل التنظيمي وفق القانون الداخلي للمؤسسة وفق اجتماعات دورية، حيث تم تعديله في العديد من المرات تماشيا مع الطبيعة القانونية للمؤسسة ومواكبة التطور الحاصل داخل المؤسسة وخارجها، أنظر الملحق 02.

المطلب الثالث: شرح لوظيفة التدقيق الداخلي لمؤسسة مطاحن الحضنة

أولا: تقديم مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة:

تعتبر مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، مصلحة مستقلة عن باقي المصالح تابعة مباشرة للإدارة العامة في المؤسسة، تتكون من فرد واحد مستقل وحيادي يقوم بكل أعمال التدقيق، وتمثل مهامه في تدقيق نشاط المؤسسة وتقديم تقارير للمدير العام حول نتيجة أعماله، وله عدة مهام تتمثل في الآتي:

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- تقديم الاستشارة للمدير فيما يخص القرارات المتعلقة بعمليات المؤسسة.
- تقديم التأكيدات للمدير العام حول تطبيق خطة العمل المعتمدة.
- تقديم النصح والاستشارة للمصالح الأخرى.
- اكتشاف الانحرافات ومحاولة تصحيحها عن طريق اقتراح الحلول المناسبة.
- جمع المعلومات المتعلقة بالنشاط محل التدقيق وتحليلها للخروج بالتوصيات المتعلقة.
- رفع تقارير للإدارة العامة تتعلق بنتائج التدقيق المتوصل إليها.

تعمل مصلحة التدقيق على مستوى المؤسسة وفق برنامج سنوي يتم إعداده في آخر السنة المالية، ويكون مؤشر من طرف المدير العام، يحتوي على أجندة سنوية للتدقيق الداخلي لكل المصالح الأخرى، كذلك مراجعة الجرد السنوي والميزانية الختامية، وهناك بعض مهمات التدقيق الداخلي تظهر خارج البرنامج تكون بأمر المدير العام أو باقتراح من المدقق الداخلي تخص تدقيق بعض الملفات العالقة أو المستجدة، لذلك يقوم المدقق الداخلي باستغلال البرنامج السنوي وجدولته حسب الحاجة.

ثانيا: منهجية التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة

كما ذكرنا سابقا أنه كل سنة يتم إعداد مخطط سنوي خاص بعملية التدقيق الداخلي من طرف الإدارة العامة، وبعد المصادقة على هذا البرنامج من طرف الإدارة العامة يحصل المدقق الداخلي على هذا البرنامج ليكون أساس عمله، وتكون مراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة الحضنة كالتالي:

1- تخطيط عملية التدقيق: بعد استلام المدقق للأمر بالمهمة المؤشر من طرف المدير العام والذي يوضح المصلحة محل التدقيق ويبرز اهتمامات الإدارة خصوصا من عملية تدقيق المصلحة المعنية- أنظر الملحق...-يقوم المدقق الداخلي ب:

- فهم المهمة والاطلاع على مختلف المعلومات اللازمة.
- الاطلاع الكافي على المصلحة محل التدقيق لمعرفة مختلف الإجراءات والعمليات.
- تحديد الأهداف من عملية التدقيق من أجل إبراز نطاق العملية.
- تحديد المخاطر المرتبطة بالنشاط.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

2- الاجتماع الافتتاحي: بعد الاطلاع الكافي للأسس والأهداف من عملية التدقيق الداخلي يعقد المدقق الداخلي اجتماعا مع إدارة المصلحة المدققة، ويتم خلاله شرح للمهمة بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة وأسلوب التواصل بين الطرفين.

3- إعداد برنامج التدقيق: يقوم المدقق الداخلي بإعداد برنامج لتنفيذ مهمة التدقيق بناء على كل ما توفر لديه من معلومات وبناء على ما خرج به من الاجتماع الافتتاحي، وهو عبارة عن تنظيم للمهمة زمانا ومكانا، كما يتم ذكر طريقة سير المهمة، الاختبارات، والوسائل المستخدمة.

4- تنفيذ مهمة التدقيق: يتم تنفيذ المهمة عن طريق تطبيق برنامج المهمة المعد سلفا، حيث يقوم المدقق بإجراء مختلف الاختبارات وبفحص الوثائق والمستندات الخاصة بالمصلحة ومقارنتها بالإجراءات والقوانين المعتمدة من طرف إدارة المؤسسة، يستعين المدقق هنا بوسائل عدة أبرزها الملاحظة، الاستبيان الذي يتم تحضيره للحصول على المعلومات والتبريرات اللازمة، كما يستعين بورقة إبراز وتحليل المشاكل FRAP، أنظر الملحق 03.

5- الاجتماع الختامي: يعقد مع نفس الأطراف في الاجتماع الافتتاحي، من اجل مناقشة ما توصل إليه المدقق الداخلي، ومناقشة الأدلة، كما تكون فرصة لإدارة المصلحة المدققة لتقديم التبريرات والتوضيحات، لي طرح بعدها المدقق الداخلي الاقتراحات والتوصيات التي رأى بأنها مناسبة، انظر الملحق 04.

6- التقرير: يقدم المدقق الداخلي تقريره للإدارة العامة معبرا فيه عن النتائج التي توصل إليها خلال مدة عمله، بالإضافة إلى مختلف التوجيهات والتوصيات وربما الحلول البديلة التي رأى بأنها مناسبة، مرفقا بأدلة الإثبات، انظر الملحق 05.

7- المتابعة: يسهر المدقق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة على الوقوف على تنفيذ توصياته عن طريق إعادة زيارة المصلحة المدققة.

المبحث الثاني: تقديم التدقيق الداخلي في الجزائر

نستعرض من خلال هذا المطلب مراحل تطور مهمة التدقيق الداخلي في الجزائر، من خلال تناول المحطات التاريخية التي مر بها، الهيئة المشرفة على المهنة، والمهام والوظائف المدرجة ضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

أولا: المرحلة ما قبل 1988: إن النظام السائد خلال تلك المرحلة هو الاقتصاد المخطط أو ما يدعى بالاقتصاد الاشتراكي، والذي يمتاز بالطابع العمومي ويخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط والتوجيهات الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التابعة لها، لقد كانت المؤسسات الاقتصادية العمومية تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة في وضعه لقانون خاص بهذه الهيئة، على ضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس، حيث نص المادة 36 من القانون 05/80 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى الهيئات توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالها، ومنه نستنتج أنه بهذا الشكل، فإن الإدارة العليا المسؤولة عن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي تفقد مسؤوليتها على الوظيفة وذلك يجعلها تحت سلطة ومسؤولية مجلس المحاسبة بدلا من سلطة ومسؤولية الإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها ومجالات تدخلاتها.

ثانيا: المرحلة بين 1988-1995: منذ أن اختارت الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي، قامت السلطات العمومية بوضع جملة من القوانين تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط على اقتصاد السوق، ما يعني انفتاح الجزائر على الاستثمار الخاص المحلي والأجنبي وكان من بين هذه القوانين، قانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية الذي كرس في مادته 40 إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وقد جاء فيه ما يلي: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"، انطلاقا من نص هذه المادة، تتمثل مهام وظيفة التدقيق الداخلي في المساعدة على تطوير وتحسين بشكل مستمر طرق العمل، وأساليب التسيير في هذه المؤسسات، كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية من رقابة مجلس المحاسبة.¹

ثالثا: المرحلة من 1995 إلى يومنا هذا: حيث شهدت سنة 1995 إلغاء كل قوانين الإصلاحات الاقتصادية بما فيها قانون 01/88 وتعويضها بالأمر الرئاسي في 25/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995، والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة، إن المميز لهذه المرحلة بالرغم من إلغاء المادة 40 إلا أن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي.

المطلب الثاني: الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

أنشئت جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين AACIA رسميا في 19 جويلية 1993 من طرف مجموعة من المدققين الداخليين يعملون في مؤسسات اقتصادية ومالية جزائرية تنشط في قطاعات مختلفة، يرأس هذه الجمعية محمد مزيان والرئيس الشرفي نور الدين خطاط، وهي هيئة غير حكومية مستقلة مقرها شركة سيدار بمدينة عنابة، تضم حوالي 140 مدققا داخليا، هذه الجمعية تعدت الحدود منذ 1995 ولها علاقة تعاون مع مجموعة من الجمعيات في (أمريكا، كندا، لكسمبورغ، فرنسا، سويسرا، تونس، المغرب، مالي، الكاميرون، السنغال)، وهي تعمل على وضع معايير التدقيق الداخلي في الجزائر، كما تسعى لتحقيق مايلي:

- ترقية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي.
- خلق وتدعيم العلاقات ما بين المدققين الداخليين، ما يمكن من التعاون وتبادل المعارف.

¹ يزيد صالحى وعبد الله مايو، "واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، العدد 09، 2016، ص 62.

- اقتراح محاور التكوين وتحسين المستوى في مجال التدقيق الداخلي.
- جمع وتوزيع الدوريات والمراجع المتخصصة في التدقيق الداخلي.
- خلق وتدعيم العلاقات مع جمعيات وطنية وأجنبية ذات أهداف مماثلة.
- البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية والالتزام بأخلاقيات المهنة.
- العمل على تنظيم ملتقيات المدققين الداخليين العاملين في مختلف المؤسسات من أجل تبادل الخبرات والأفكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للتدقيق الداخلي.
- برمجة دورات تكوينية في مهنة التدقيق الداخلي منذ جانفي 2009 بالتعاون مع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة FACI ..
- مساعدة المؤسسات على إنشاء ميثاق التدقيق الداخلي.¹

المطلب الثالث: مهام وظيفة التدقيق الداخلي حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 610.

نص المعيار للتدقيق 610 على المهام والوظائف التالية:²

أولاً: متابعة المراقبة الداخلية: قد توكل مسؤوليات خاصة لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق باستعراض المراجعات، متابعة أداؤها، وتوصيات إلزامية على تحسينها.

ثانياً: فحص المعلومة المالية العملية: قد توكل لمهمة التدقيق الداخلي مهمة إعادة النظر في الوسائل المستخدمة لتحديد، تقدير، تصنيف، وتقديم المعلومة المالية والقيام بالتحريات الخاصة حول الجوانب الفردية بما فيها القيام بفحص تفاصيل المعاملات، أرصدة الحسابات والإجراءات.

ثالثاً: إعادة النظر في الأنشطة العملية: قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة إعادة النظر في اقتصاد، فعالية، ونجاعة الأنشطة العملية، بما فيها الأنشطة غير المالية للمؤسسة.

رابعاً: فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية: قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة فحص مدى احترام النصوص التنظيمية والتشريعية أو الواجبات الخارجية وكذلك سياسات وتوجيهات الإدارة، ومقتضيات أخرى داخلية.

¹ يزيد صالحى وعبد الله مايو، مرجع سابق ذكره، ص 64.

² المجلس الوطني للمحاسبة، إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، معيار التدقيق الجزائري 610، 2017، ص 04.

خامسا: إدارة المخاطر: قد تساعد وظيفة التدقيق الداخلي التنظيم من خلال تحديد وتقييم المخاطر الكبرى التي تعترض المؤسسة والمساهمة في تحسين أنظمة المراجعة، وإدارة المخاطر.

سادسا: الحوكمة: يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي تقييم سير الحوكمة بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم وأخلاقيات المؤسسة، نجاعة الإدارة، وشفافية تسييرها.

المبحث الثالث:

عرض وتحليل نتائج المقابلات

المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات

أولاً: اختيار الدراسة الكيفية (النوعية): على ضوء إشكاليات البحث وفرضياته، اتضح أن أسلوب دراسة الوثائق هي الملاحظة، والمقابلة هي انسب أدوات البحث وأكثرها ملائمة لجمع المعلومات المتعلقة بالبحث موضوع الدراسة، خصوصاً في ظل الأسباب التالية:

- العينة المقصودة قليلة باعتبار أن التدقيق الداخلي وظيفة حديثة نسبياً وعدد المدققين المتوفرين قليل.
- لعدم وجود بيانات كافية عن موضوع دراستنا في ميدان الدراسة، لجأنا إلى دراسة استكشافية لجمع البيانات.
- طبيعة صياغة الإشكالية.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة: تمت الدراسة في مجتمع تمثله مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، بالإضافة إلى الاستعانة بخبير خارجي متمثل في مدقق داخلي على مستوى مجمع رحماني لصناعة البلاط ببلدية مقرة ولاية المسيلة، حيث تم اختيار العينة بطريقة قصدية تتكون من أربعة خبراء نظراً لطبيعة الإشكالية، وطبيعة الدراسة الكيفية التي قمنا بها، ولكون المقابلة أداة رئيسية استخدمت في جمع البيانات وتحليل النتائج.

ثالثاً: أدوات جمع المعلومات

أولاً: الملاحظة: سمحت زيارتنا المتكررة إلى المؤسسة ميدان الدراسة بالاعتماد على أداة الملاحظة، خصوصاً ما تعلق بالوثائق (برنامج التدقيق، التقارير، وغيرها) التي منحت لنا للاطلاع والملاحظة فقط عند وقت المقابلة دون حصولنا على نسخ منها فكانت دراسة هذه الوثائق آنية عن طريق طرح استفسارات على المقابليين وتسجيل النقاط المهمة، هذا بجانب الحصول على بعض المؤشرات لمعرفة العلاقة التي تربط المدقق الداخلي في المؤسسة مع باقي الأطراف وعن طريقة تعامله.

ثانياً: المقابلة: تم اختيار المقابلة كأداة رئيسية يرجع لطبيعة الدراسة الكيفية التي قمنا بها في ميدان الدراسة، ولأن الدراسة التي قمنا بها دراسة استطلاعية تهدف من خلال أداة المقابلة إلى الحصول على بيانات ومعلومات، خصوصاً

وأنها توفر درجة حرية للمقابل مما يوفر دقة للمعلومات المطلوبة، كما تم استخدام مقابلة حرة وأخرى نصف موجهة، ويمكن شرح مناخ المقابلة الحرة من خلال الآتي:

تمت المقابلة الحرة في بداية الدراسة بالمؤسسة ميدان البحث، تمت مع خبيرين اثنين هما رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ونائب مدير تدقيق الحسابات بالمؤسسة، تم طرح أسئلة مفتوحة وعامة ومتنوعة وهذا بعد توضيح عنوان البحث، والجدول الموالي يوضح مناخ المقابلة ذلك:

الجدول رقم (06): مناخ المقابلة الحرة

المسؤول	عناصر المقابلة ومناخها
رئيس مصلحة الإدارة والمالية	إعطاء لمحة عن المؤسسة. الموافقة على إجراء المقابلة نصف الموجهة. تم إعطاء فكرة عن مختلف المنتوجات التي تنتجها المؤسسة. تم طرح أسئلة مفتوحة عن مختلف وظائف المؤسسة وعن وظيفة التدقيق خصوصا
المدقق الداخلي	إعطاء فكرة عامة عن التدقيق الداخلي بالمؤسسة. تم طرح أسئلة مفتوحة عن وظيفة التدقيق الداخلي. تم شرح مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة. إعطاء لمحة عن سير العمل بالمصلحة وعن العلاقة مع المصالح الأخرى.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: فاروق حريزي، "أثر استخدام الانترنت على الاتصال الداخلي بين الموارد البشرية في المؤسسة"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 16، 2016، ص 146.

بعد شرح طبيعة الدراسة لكلا الخبيرين وأسباب اختيار مؤسسة مطاحن الحضنة خصوصا، وهذا لكونها من المؤسسات القليلة التي تحتوي على قسم تدقيق داخلي بالمنطقة، تم طرح أسئلة مفتوحة على كل خبير وكانت الموضوعات المطروحة تتعلق بالتعريف بالمؤسسة ومنتجاتها في البداية، ثم الحديث عن وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة حيث تحصلنا على لمحة عن مكانة الوظيفة في الهيكل التنظيمي بالإضافة إلى طبيعة العمل بها وعن العلاقة مع باقي الوظائف.

1.2 تصميم دليل المقابلة: يتكون هذا الدليل من عدة أسئلة عامة وفرعية، حيث يحتوي في بدايته على تقديم المقابلة ويضم تاريخ وساعة المقابلة، المهنة والخبرة، ثم تقسيم الاستمارة إلى ثلاثة محاور أساسية تماشيا مع إشكالية البحث المطروحة، والتصميم الموالي يوضح ذلك:

الملحق رقم(06):

دليل المقابلة

الساعة:	إلى	اليوم:	التاريخ: / / 2020
المكان:	الخبرة:	المنصب:	

تحية طيبة وبعد... شكرا جزيلاً لكم على منحنا جزءاً من وقتكم من أجل محاورتكم في إطار بحث يتناول مستوى الرقابة الداخلية وضبط خطة التدقيق، ونحيطكم علماً أن هذه المقابلة تندرج ضمن الدراسة الميدانية لهذا البحث وذلك لإتمام إنجاز مذكرة تخرج ماستر أكاديمي تخصص تدقيق ومراقبة التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة المسيلة.

الطالبين ملاك بلال، عيشوش محمد.

من فضلكم لنبداً بالحديث عن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم

- ماذا يمكنك أن تقول عن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟
- ماهي درجة الأهمية التي توليها إدارة مؤسستكم لنظام الرقابة الداخلية؟
- هل تهتم الإدارة العامة لمؤسستكم بتعزيز الرقابة الداخلية لإحدى المصالح دون أخرى؟ ماهي هذه المصالح؟
- برأيك كيف يساهم كل من الخطة التنظيمية الإدارية والنظام المحاسبي لمؤسستكم في تفعيل نظام الرقابة

الداخلية؟

- هل تلتزم إدارة مؤسستكم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؟ لمن تسند هذه المهمة؟
- ماهي الأدوات المستخدمة لفحص نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟
- برأيك كيف يمكن للمدقق الداخلي معرفة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية لمؤسستكم؟

لننتقل لو سمحتم للحديث عن وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسساتكم.

- ماذا يعني لكم التدقيق الداخلي في مؤسساتكم؟
- فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في مؤسساتكم؟
- هل توفر عملية التدقيق الداخلي في مؤسساتكم التأكيدات والاستشارات اللازمة؟ ماهي طبيعة هذه التأكيدات والاستشارات؟

- على أي نوع من أنشطة مؤسساتكم يتم تطبيق التدقيق الداخلي؟ هل بما فيها الإدارة منها؟
- ماهي المنهجية المتبعة من طرفكم في تطبيق مهمة التدقيق الداخلي؟
- برأيك ماهي الصعوبات التي تحد من فاعلية قسم التدقيق الداخلي بمؤسساتكم؟

والآن نرجو منكم أن ننتقل للتحدث عن مساهمة المدقق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية.

- هل تعتقد أن تنفيذكم للمهام الموكلة إليكم كمدقق داخلي يزيد من فعالية نظام الرقابة الداخلية لمؤسساتكم؟ كيف ذلك؟

- برأيك هل تساهم خبرة وكفاءة المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟ أين بالتحديد؟
- هل تعتقد أن تدخل الإدارة في عملكم يحد من استقلاليتكم، ويعيقكم عن مسؤولية تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؟ كيف ذلك؟

- هل يتم رفع تقارير دورية إلى الإدارة العامة عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية؟ لماذا؟
- هل تظن أن متابعة المدقق الداخلي تنفيذ توصياته يعزز من فعالية الرقابة الداخلية في مؤسساتكم؟ كيف ذلك؟

- ماهي الصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي عند محاولة تحسين أنظمة الرقابة في المؤسسة؟

الجدول رقم: (07):

مناخ مقابلة نصف موجهة

الأهداف الأساسية	ظروف إجراء المقابلة	تاريخ ومدة المقابلة	الخبير
<p>-نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.</p> <p>-دور التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.</p> <p>-واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة.</p> <p>-مساهمة كل من مهام المدقق, معايير الصفات، معايير الأداء في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.</p> <p>-منهجية التدقيق الداخلي في المؤسسة.</p>	<p>-نظرا للظروف التي تسير بها البلاد أزمة فيروس كورونا القيام بجميع الشروط الوقاية اللازمة.</p> <p>-تم شكر الخبير على قبول المقابلة.</p> <p>-تم إعلام الخبير بطبيعة موضوع البحث ومن ثم شرح الغرض من المقابلة.</p> <p>-الاستقبال كان داخل أوقات العمل.</p>	<p>- تاريخ المقابلة: 2020/06/11 على الساعة: 09:00 صباحا.</p> <p>-مدة المقابلة: 02 ساعة.</p> <p>-كتابة الأجوبة كان بشكل مباشر بعد إذن المقابل.</p>	<p>الخبير: 01</p> <p>الخبرة: 07 سنوات في ميدان المحاسبة .</p> <p>مكان العمل: مطاحن الحضنة .</p> <p>المنصب: رئيس مصلحة المحاسبة.</p>
		<p>-تاريخ المقابلة: تاريخ المقابلة: 2020/06/14 على الساعة 10:00 صباحا.</p> <p>-مدة المقابلة: ساعة ونصف.</p> <p>-كتابة الأجوبة كان بشكل مباشر بعد إذن المقابل.</p>	<p>الخبير: 02</p> <p>الخبرة: 10 سنوات</p> <p>مكان العمل: مطاحن الحضنة.</p> <p>المنصب: نائب مدير تدقيق الحسابات.</p>

		<p>-تاريخ المقابلة: 2020/06/29 -مدة المقابلة: ساعة ونصف. -كتابة الأجوبة كان بشكل مباشر بعد إذن المقابل.</p>	<p>الخبير:03 الخبرة: 15سنة. مكان العمل: مجمع رحماني لصناعة البلاط. المنصب: مدقق داخلي.</p>
		<p>-تاريخ المقابلة: 2020/06/30 على الساعة 14:00 زوالا. -مدة المقابلة: ساعة. -كتابة الأجوبة كان بشكل مباشر بعد إذن المقابل.</p>	<p>الخبير:04 الخبرة: 13سنة. مكان العمل: مجمع رحماني لصناعة البلاط. المنصب: مدير قسم المالية والمحاسبة.</p>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: فاروق حرزي، "أثر استخدام الانترنت على الاتصال الداخلي بين الموارد البشرية في المؤسسة"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد16، 2016، ص146.

المطلب الثاني: عرض نتائج المقابلات مع الخبراء

أولا: أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:

تم إضافة عدة تساؤلات إلى هذا العنصر للتعلم في أهمية هذا النظام ولإبراز الحاجة إلى الاهتمام بدراسته وتقييمه، وكانت الإجابات على النحو التالي:

الخبير الأول: عبر عن نظام الرقابة الداخلية بأنه النظام الذي يتم من خلاله التحكم في سير عمليات المؤسسة ومن بين أهم ركائزه الخطة التنظيمية الملائمة بالإضافة الى الفصل بين مختلف الوظائف، كما أكد على ضرورة الاهتمام بتفعيل النظام الرقابي لأنه الوسيلة الملائمة للسيطرة على عمليات المؤسسة المتعددة، وبما يضمن الحصول على تأكيد حول أن أهدافها سوف يتم تحقيقها، ولم يبدي الحاجة حسب رأيه لتعزيز الرقابة الداخلية لمصالح دون أخرى لأنه برأيه المؤسسة تقوم على التكامل بين مختلف الوظائف، كما أن إحساس الفرد بحسبه بأن عمله مراقب يعطيه دافع لإنجاز العمل بالشكل المطلوب، واعتبر أن من ركائز نظام الرقابة الداخلية النظام المحاسبي الجيد خصوصا ما تعلق

بوضوح هذا النظام وبتنظيم مختلف السجلات المحاسبية وأيضا تطبيق عمليات التدقيق، وعن سؤاله حول مدى التزام مؤسسته بدراسة النظام الرقابي بما أكد ذلك وقال أنها من مسؤوليات المدقق الداخلي في المؤسسة، ومن بين أهم الأدوات المستخدمة في ذلك هي استبانة الموظفين للحصول على المعلومات المطلوبة من أجل فهم واقع العمليات ومن أجل التأكد من الالتزام بالإجراءات والسياسات والقوانين والأنظمة.

وعن كيفية تمكن المدقق من معرفة أوجه القصور في النظام الرقابي قال أنه بوجه عام يمكن أن يعرف القصور في الرقابة الداخلية على أنه الحالة التي يتم فيها اكتشاف الأخطاء والمخالفات خصوصا الجوهرية منها بواسطة المدقق الداخلي خلال قيامه بدراسة الرقابة وتحديد المخاطر المرتبطة بالنشاط.

الخبير الثاني: تكلم عن نظام الرقابة الداخلية فقال أن " الرقابة الداخلية هي خط الدفاع الرئيسي لحماية المؤسسة وأصولها من السرقة والاحتيال أو أي تلاعبات " كما قال أن الإدارة في مؤسسته تولي أهمية كبيرة لتعزيز فعالية هذا النظام خصوصا في مصلحة المالية والمحاسبة، مصلحة التجارة، مصلحة الإنتاج، مصلحة الموارد البشرية، ومصلحة الأمن والصحة، حيث أبرز أن الحاجة لتعزيز الرقابة الداخلية لأحد المصالح دون الأخرى يعود لأهمية هذه المصالح في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، كما أكد أن كون الخطة الإدارية، واضحة في تحديد المسارات والأهداف يساعد في تحقيق المطلوب، وأكد على ضرورة وضع الموظفين المناسبين في الوظائف المناسبة مع توفير مجال مراقبة عمل كل الأفراد بالمؤسسة، ثم أكد أيضا أن مؤسسته تقوم بدراسات دورية لنظام الرقابة الداخلية وهذا مرفق بتقارير المدقق الداخلي بالمؤسسة، وعن أهم طرق الفحص قال أن هذا اختصاص المدقق لكن أشار إلى أنه يلتقي بالمدقق الداخلي من حين لآخر من أجل تزويده بمختلف المعلومات التي تخص العمل خصوصا وأنه رئيس مصلحة الإدارة والمالية، كما أنه يستقبل استبيانات من المدقق الداخلي، وعن كيفية تمكن المدقق الداخلي من معرفة أوجه القصور في النظام قال أن هذا يكون من خلال الفحص والتقييم اللذان يقوم بهما.

الخبير الثالث: قال أن الرقابة الداخلية هي مختلف الإجراءات التي تضمن للمؤسسة أنها في المسار الصحيح نحو تحقيق الأهداف المرسومة، وأكد أن مؤسستهم تولي الأهمية البالغة للرقابة الداخلية خصوصا من خلال تواجد كيان يعمل على تقوية هذا النظام ألا وهو مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة، وعن سؤاله حول كيفية مساهمة كل من النظام المحاسبي والخطة التنظيمية الإدارية في تقوية الرقابة، قال أن نوعية النظام المحاسبي تحسن من الرقابة المحاسبية، وما توفره من دقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر خصوصا في ظل النظام المعلوماتي بما يحدد دقة القوائم المالية، كما أن مساهمة الخطة التنظيمية في كفاءة النظام الرقابي يكون من خلال البحث عن كفاءة وفعالية

العمليات التشغيلية، بالإضافة إلى حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة وتحديد المسؤوليات، ثم أبرز الخبير ضرورة حرص الإدارة على القيام من حين إلى آخر بدراسة نظام الرقابة الداخلية للتمكن من فهمه وتقييمه وتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

الخبير الرابع: بدء في الحديث عن نظام الرقابة الداخلية كونه نظام يوفر تأكيدات لإدارة المؤسسة بخصوص خضوع كل العمليات والأنشطة على مستوى المؤسسة للرقابة، كما أنه عبارة عن مختلف الضوابط والتقنيات التي تسمح للمؤسسة بضبط والتحكم في العمليات سواء المحاسبية أو ما يتعلق بالمستندات، وبما يضمن تحقيق المؤسسة لأهدافها وبأقل التكاليف الممكنة، وعن درجة الأهمية التي توليها مؤسستهم لنظام الرقابة الداخلية قال أنه يحصل على الاهتمام الكبير من طرف الإدارة العامة خصوصا مع تواجد مصلحة التدقيق بالمؤسسة منذ حوالي 12 سنة (منذ سنة 2006) وهو الأمر الذي دعم الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وعن مقومات هذا النظام قال الخبير أن أثر الخطة التنظيمية الإدارية والنظام المحاسبي المحكم يوفر نوع من الوضوح للمهام والشفافية للقوائم المالية المنتجة، وهو ما يمكن من الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ثم قال أن أي ظهور لنقائص في هذا النظام يستدعي قيام المدقق بالتقييم من أجل الخروج بحلول ممكنة.

ثانيا: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة:

الخبير الأول: أكد الخبير الأول على " ضرورة التدقيق الداخلي في المؤسسات باعتباره وسيلة فحص وتقييم لعمليات المؤسسة" من أجل إعطاء نصائح وتوجيهات تفيد المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة، ويقدم تأكيدات للإدارة العامة عن وضعية المؤسسة، كما أنه يمس جميع نشاطات المؤسسة بما فيها الإدارية منها، كما أصر دائما على تكرار أنه تابع فقط للمدير العام توضيحا منه أنه مستقل عن باقي المصالح في المؤسسة وأن كل النقائص الموجودة ترفع في تقريره إلى الإدارة، وشرح أن التدقيق الداخلي يقدم توصيات لتطوير نشاط المؤسسة أو لتجنب المؤسسة حدوث خسائر، ويقدم أيضا التأكيدات التي تهتم الإدارة العامة حول مدى التزام كل فرد بالمؤسسة بما هو مطلوب منه، بما يسمح لها من تحقيق غايات بأقل الخسائر، ثم قال أن المدقق الداخلي مرتبط بمجموعة من الإجراءات والعمليات المسطرة في برنامج التدقيق ليسرد بعدها لنا الخطوات المتبعة في تنفيذ مهمة التدقيق، ثم قال أن من أهم الصعوبات التي تواجه قسم التدقيق بمؤسسة مطاحن الحضنة هي توفر مدقق واحد فقط يقوم بجميع مهام التدقيق.

الخبر الثاني: قال إن التدقيق هو "مقارنة ما هو كائن بما يجب أن يكون" أي مقارنة لكل العمليات والأنشطة على مستوى المؤسسة بما متوفر في الخطة التنظيمية واللوائح والقوانين، كما قال أنه يشكل قيمة إضافية للمؤسسة من خلال أنه يعطي تأكيدات للإدارة العامة حول مدى احترام المؤسسة للقوانين والإجراءات، من أجل تجنب حدوث أخطاء والتحكم في المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، ثم قال "أنه يتم تدقيق جميع المصالح والأقسام من أجل تحقيق التوازن بين مختلف المصالح"، وعن سؤالنا عن حجم تدخل الإدارة في عمل المدقق الداخلي قال أن الإدارة تحدد برنامج التدقيق الداخلي في نهاية السنة كعملية تنظيمية فقط، دون أن ينفي أن إمكانية افتقار المدقق لبعض المهارات وطرق سير العمليات في المصالح المختلفة يستدعي تدخل ذوي الاختصاص، ومن هنا انطلق إلى ضرورة تواجد فريق للتدقيق بمدير ومساعدين من أجل تجسيد أمثل لعملية التدقيق في المؤسسة، ليقول بعدها أن من الصعوبات التي تعترض عملية التدقيق هو قلة الإمام بكيفية سير العمليات في مختلف المصالح بالمؤسسة.

الخبر الثالث: قال "إن التدقيق الداخلي هو الأداة التي تراقب بها الإدارة العمل بالمؤسسة بما يضمن لها حماية أموالها وأصولها" لضمان الاستخدام الأمثل لكل موارد المؤسسة وفقا لكل السياسات الموضوعة، ثم عرج على ضرورة اهتمام المؤسسة بوظيفة التدقيق الداخلي فهو يمنحها التأكيدات اللازمة عن كون الكل في المؤسسة يعمل ضمن خطة المؤسسة لتحقيق أهدافها، وعن مجال تطبيق التدقيق الداخلي قال أنه وظيفة تمس كل الوظائف الأخرى دون استثناء من أجل توفير المعلومات الكافية حول جميع عمليات المؤسسة ليستطيع الأطراف ذو الصلة الاستفادة من هذه المعلومات، كما أنه وظيفة تستطيع أن تكتشف الأخطاء والانحرافات والتعامل معها بفعالية لتجنب المؤسسة مشاكل قد تعود بالضرر الكبير عليها، ثم أضاف أنه حسب رأيه من أهم المعوقات لعملية التدقيق قد يكون عدم وعي الإدارة للدور الكبير الذي يمكن أن يلعبه التدقيق الداخلي في نجاحات المؤسسة المحققة، بالإضافة إلى ضعف التأهيل العلمي وضعف قدرة المدقق على تتبع مسارات العملية المحاسبية.

الخبر الرابع: انطلق من نقطة أن التدقيق الداخلي هو عين الإدارة في الميدان فهو يعطيها التأكيدات على أن العمليات تسير نحو تحقيق الأهداف المسطرة على النحو المخطط له لذا وجب تسخير كل الإمكانيات والكفاءات من أجل تطوير فريق التدقيق في المؤسسة، ثم قال أن من أهم دواعي التدقيق الداخلي هو كبر حجم المؤسسة وتعدد الوظائف وبالتالي الموظفين ومن هنا برزت الضرورة لتوفير وظيفة تساعد الإدارة على السيطرة على مختلف العمليات والنشاطات، وأكد أن التدقيق الداخلي يطبق على كل المصالح لتوفير المعلومات اللازمة خصوصا

عن سير مختلف العمليات من التصريح إلى التنفيذ حتى التسجيل، وعن المنهجية المتبعة من طرفهم كمدقق داخلي قال أن الانطلاقة تكون من التكاليف الذي يحصل عليه من الإدارة، ثم يقوم بزيارة المصلحة محل التدقيق لإعلامهم بتوقيت العملية وللتعرف على المستجدات إن توفرت، بعد ذلك يعد برنامج التدقيق الذي يناسب المصلحة ويقدمه إلى الإدارة للتأشير عليه، ثم تأتي مرحلة تنفيذ المهمة ليخلص في النهاية إلى تسجيل نتائج التدقيق في تقرير يرفع للإدارة، كما قال أن هناك مرونة في التعامل مع الأخطاء المكتشفة حسب نوعية الخطأ، وهنا ركز أن من بين أهم الصعوبات هو عدم تعاون مختلف الأطراف في الإدارة وهذا راجع للنظرة الضيقة للتدقيق بالإضافة إلى ضعف الإلمام باللوائح والقوانين.

ثالثا: مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية: لإبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية تم إدراج عدة تساؤلات ضمن هذا المحور من أجل التركيز على مختلف المتغيرات التي تندرج ضمن التدقيق الداخلي ويؤثر في تفعيل هذا النظام، وكانت الإجابات كالتالي:

الخبير الأول: بدأ حديثه بقوله " أن التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية وأداة لتطبيق هذا النظام" حيث أنه من خلال دراسته واكتشاف مواضع القصور في النظام فإنه بذلك يعد المسؤول على تحقيق نجاعته، وأبرز أن إنشاء نظام الرقابة الداخلية من مسؤوليات الإدارة ولكن المحافظة عليه يعد من مهام المدقق الداخلي، أي أن قيام المدقق بتنفيذ مهام الفحص والتقييم يحدد إذا كانت العمليات موضع رقابة أم لا ولاختبار دقة هذه الرقابة أيضا، أما المهام الحديثة للتدقيق الداخلي فتساعد على معرفة الثغرات في نظام الرقابة الداخلية وتقديم الاستشارات اللازمة لإصلاحها.

● **مساهمة الخبرة والكفاءة في تحسين نظام الرقابة الداخلية:** أصر الخبير على تأكيد توفر المدقق الداخلي للخبرة والكفاءة اللازمة حيث أن امتلاك المدقق الداخلي لعدد كافي من سنوات الخبرة يجعله ملم بكل الإجراءات والأنظمة واللوائح الخاصة بالمؤسسة، وتمكنه من اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية واقتراح الحلول الملائمة، بالإضافة إلى اكتساب المدقق الداخلي للمهارات الفنية والمهنية تعطيه القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعبات.

● **تأثير استقلالية المدقق على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية:** قال إن تدخل الإدارة في عمل المدقق الداخلي قد يعيقه في مهمة تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أن استقلالية المدقق تعتبر من أهم

المبادئ التي يجب أن يتميز بها المدقق الداخلي، من أجل القيام بمهامه بجرية، ويجعله بعيد عن أي ضغوط لاستبعاد مسائل دون أخرى مما يعود بالسلب على نظام الرقابة الداخلية.

● **رفع تقارير للإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة:** أكد المدقق الداخلي لمؤسسة مطاحن الحضنة أنه يتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة دورية، كما أبرز ضرورة رفع تقارير إلى الإدارة العامة عن أوجه القصور في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة لتفادي تعرض المؤسسة للضرر، كما قال أن التقرير يجب أن يحتوي الاقتراحات والحلول البديلة التي من شأنها معالجة هذا القصور في الرقابة.

كما أن لمتابعة تنفيذ الاقتراحات والتوصيات دور كبير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، فقيام المدقق بزيارة المصالح التي تم تدقيقها من أجل التأكد والاطمئنان على تنفيذ الحلول المقترحة، ويعزز الدور الرقابي ويعطي انطباع مهم عند الأفراد بجدية هذه العملية.

● **الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحسين نظام الرقابة الداخلية:** لخصها الخبير في النقاط التالية:

✓ وجود مدقق داخلي وحيد خصوصا في مؤسسة كبيرة.

✓ عدم تعاون الأفراد في موضوع إبراز النقائص وهي طبيعة النفس البشرية.

وهذا ما قد يعيق عمليات تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الخبير الثاني: قال "إن التدقيق جزء من الرقابة الداخلية" وأن مهام التدقيق ترتبط أساسا وقبل أي شيء بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أي أن قيام المدقق الداخلي بالمهام الموكلة إليه كفحص الإجراءات والسياسات بالإضافة إلى تحديد المخاطر يعطي صورة واضحة للمؤسسة عن كيفية التعامل مع النقائص والمخاطر إن توفرت وهذا طبعا اعتمادا على توصياته.

● **مساهمة الخبرة والكفاءة في تحسين نظام الرقابة الداخلية:** ركز على ضرورة توفر المدقق الداخلي للخبرة

الكافية والكفاءة المهنية العالية من أجل القدرة على تحسين نظام الرقابة الداخلية، لأنه وحسب رأيه "فاقد الشيء لا يعطيه" أي أن جهل المدقق لكيفية سير العمليات بالمؤسسة يعيق من هذه المهمة، بالإضافة إلى ضرورة الاطلاع المستمر على القوانين والتنظيمات الجديدة للعمليات في المؤسسة ليستطيع بذلك كشف مواطن الضعف في النظام الرقابي ومواجهة المشاكل التي قد يتعرض لها عن طريق اقتراح حلول فعالة.

- تأثير استقلالية المدقق على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية: قال إن عدم تدخل الإدارة في عمل المدقق الداخلي وفتح المجال أمامه لإبراز مواهبه يشعر المدقق بالمسؤولية أثناء أداءه لمهام التدقيق الداخلي وبالتالي ضمان الإلتقان في العمل وهذا له تأثيره الكبير على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- رفع تقارير للإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة: قال إن رفع تقارير موضوعية بعيدة عن أي تحيز يعتبر أساسياً، لأن احتواء التقرير على التوصيات والحلول البديلة يشكل أهمية كبيرة لتحسين نظام الرقابة الداخلية، اعتماداً على الخدمات الاستشارية والتأكيدية للمدقق الداخلي التي بنيت على ما توفر من واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- وأخذ الإدارة لهذا التقرير، والتوجيهات، والتوصيات، والحلول المتضمنة بعين الاعتبار يشكل خطوة كبيرة نحو تحسين نظام الرقابة الداخلية، كما أن قيام المدقق الداخلي بمتابعة تصحيح الاختلالات في النظام الرقابي يسمح بتفادي تجاوزات مستقبلية كما يوفر خبرة للتعامل اللاحق مع ما قد يظهره نظام الرقابة الداخلية من قصور.
- الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحسين نظام الرقابة الداخلية: قال أن من بين معوقات تحسين نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

- ✓ عدم توفر المدقق الداخلي للكفاءة والخبرة اللازمة خصوصاً من أجل اقتراح الحلول الملائمة.
- ✓ المفهوم القديم والضيق للأفراد العاملين بالمؤسسة للتدقيق الداخلي.
- ✓ عدم الحصول على القدر الكافي من التدريب.
- ✓ عدم وضوح علاقة العمل بين مختلف المصالح.

الخبر الثالث: قال " إن التدقيق الداخلي هو الرقابة الداخلية وأن فعالية الرقابة الداخلية من فعالية التدقيق الداخلي " حيث قال أن قيام المدقق الداخلي بالمهام المكلف بها وبفعالية يحدد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وفعالية التدقيق الداخلي لا تتحقق إلا من خلال التزام المدقق الداخلي بمبادئ وأخلاقيات الممارسة المهنية، بالإضافة إلى التقيد بالقوانين سواء ما تعلق به كمدقق داخلي أو بمهنة التدقيق الداخلي.

- مساهمة الخبرة والكفاءة في تحسين نظام الرقابة الداخلية: عاد وقال أنهما ضرورة لا يستغنى عنهما وأن هذا ما عناه سابقاً في موضوع تفعيل التدقيق الداخلي للوصول إلى تحسين وتفعيل نظام الرقابة الداخلية، في اكتساب المدقق الداخلي للمهارة المهنية والخبرة الكافية يمكنه من النقاط التجاوزات أو الثغرات في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب، من أجل تكييف الحلول مع الإضرار التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، ثم عاد وشبه المدقق

الداخلي بالطبيب، حيث قال أنه كلما زادت خبرة الطبيب وكفاءة الطبيب تمكن من تشخيص الحالة وتحديد نوعية المرض في الوقت المناسب ليتمكن بعدها من تحديد العلاج المناسب وهو بالتحديد ما يقوم به المدقق الداخلي لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

● **تأثير استقلالية المدقق على تقييم وكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية:** صرح بأن لاستقلالية المدقق الدور الكبير في موضوع تقييم وكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، أي أن عدم تدخل الإدارة في عمله الذي من المفروض أن يكون هو الأدرى به، يجنب المدقق التعرض لضغوطات قد تنقص من فعالية عمله خصوصا وأن من واجب الإدارة توفير الظروف الملائمة لعمل المدقق الداخلي وهو ما يعود بالنفع للمؤسسة من خلال ضمان تقوية نظام رقابة داخلي يتسم بالكفاءة والفعالية.

● **رفع تقارير للإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة:** أكد أنه من واجب المدقق الداخلي إعلام الإدارة العامة بنقاط الضعف التي توصل إليها خلال دراسته لنظام الرقابة الداخلية، من باب أنها قد تستوجب الإسراع إلى إيجاد حلول فعالة، دون أن ننسى دوره في اقتراح الحلول التي يراها مفيدة خصوصا إذا بني التقرير على أساس موضوعي مسند إلى أدلة وبراهين، كما أنه من واجبات الإدارة الأخذ بعين الاعتبار هذه الحلول والسعي لتطبيقه، ومتابعة المدقق لتنفيذ اقتراحاته يعزز من مكانة التدقيق الداخلي بين الوظائف الأخرى أولا، ثم يعزز من فعالية نظام الرقابة الداخلية لأن المدقق يقوم بالتأكد من تطبيق توصياته من أجل تحقيق هدف المدقق الداخلي والإدارة سواء، وهو تعزيز نظام الرقابة الداخلية.

● **الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحسين نظام الرقابة الداخلية:** قال أنه يمكنه أن يذمر ما يلي:

✓ عدم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة.

✓ محاولة بعض الموظفين تبرير الأخطاء والانحرافات السلبية بصورة مغلوط فيها كمحاولة لتظليل المدقق الداخلي.

✓ استمرار ارتكاب الأخطاء المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية بالرغم من تأكيدات المدقق الداخلي.

وهذا ما يعود بالسلب على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

● **الخبر الرابع:** أعاد وقال أن التدقيق الداخلي هو عين الإدارة في الميدان وسلاحها لتحسين أدائها، لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية، مع العلم أن من بين المهام الأساسية للتدقيق الداخلي هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به، ومن ثمة تحديد نقاط الضعف والمخاطر في النظام بهدف معالجتها بفعالية، أي التزام المدقق الداخلي بمهامه خصوصا ما تعلق بالرقابة يعطي المؤسسة إمكانية الحصول على نظام رقابة داخلية فعال.

● مساهمة الخبرة والكفاءة في تحسين نظام الرقابة الداخلية: قال إن الأساس في تحقيق المؤسسة لفعالية نظام الرقابة الداخلية هو المدقق الداخلي من خلال المهارات الفنية والمهنية التي يتميز بها، والتي تكسبه الحس العالي في موضوع اصطيات أو اقتناص الأخطاء والانحرافات في نظام الرقابة الداخلية، ومن أجل تحديد ما إذا كانت هذه الانحرافات مقصودة أم لا، كما أكد ضرورة أن يكون المدقق قد شارك من قبل في كل العمليات الخاصة بالمؤسسة واكتسب خبرة عالية، كأن يكون سبق له وشغل مختلف الوظائف كالمحاسبة المالية وغيرها وهو السبيل لضمان اكتساب الخبرة العالية في موضوع الأطر القانونية والتنظيمية لكل عملية تسري بالمؤسسة.

● تأثير استقلالية المدقق على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية: صرح بأن ترك المجال المفتوح للمدقق فيما يخص عمله يشكل له دافع للإبداع خصوصا وأن وظيفة التدقيق الداخلي تابعة مباشرة لأعلى إدارة في المؤسسة، وهذا سيظهر جليا في نتائج مهامه، لكن أكد على ضرورة توفير مرونة من طرف إدارة المؤسسة عند اختلاف الآراء مع رأي المدقق الداخلي حول فعالية النظام من عدمها، وبالتالي وجب الأخذ بعين الاعتبار توصيات المدقق الداخلي التي يراها ضرورية من أجل النهوض بنظام الرقابة الداخلية، وهذا يستوجب ضرورة دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي.

● رفع تقارير للإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة: قال أنه من الطبيعي القيام بإعلام الإدارة العليا لنتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أنه وبالرغم من كونه وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العليا إلا أنه قد يجد صعوبات من مختلف الإدارات التنفيذية إذا ما اقترح عليها معالجة القصور في الرقابة خصوصا وأن تقريره مبني على أساس كافي من الأدلة، ومن جهة أخرى من ضرورة أنه قد يتوجب التدخل السريع للإدارة العامة لتجنب تضرر المؤسسة في أسرع وقت ممكن، كما ركز على القيام برفع تقارير دورية حول النظام الرقابي كون إمكانية تغيير فعالية النظام نتيجة تغير الظروف وعدم ضمان استمرار تلك الفعالية في المستقبل.

● ولا تتوقف مهمة المدقق الداخلي في إيصال نقاط الضعف في نظام الرقابة إلى الإدارة فقط وإنما السعي وراء تنفيذ حلوله المقترحة فالمتابعة تكون من خلال إعادة الزيارة للوحدة المدققة والوقوف على نتائج تطبيق توصياته لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

● الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحسين نظام الرقابة الداخلية: أشار الخبير إلى ما يلي:

- ✓ عدم إلمام المدقق باللوائح والقوانين المعمول بها.
- ✓ تقييد صلاحيات المدقق من طرف الإدارة.
- ✓ عدم أخذ الإدارة لتوصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار.

وكل هذا برأيه يعود بسلب على نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلات

أولاً: النتائج

المحور الأول: وجدنا خلال هذا المحور نظرات مختلفة للخبراء فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، فمنهم من قال أنه عبارة عن وسيلة للتحكم في عمليات المؤسسة، ومنهم من قال أنه خط الدفاع الذي يحمي أموال المؤسسة من السرقة والاحتيال، وقال آخر أنه مختلف الطرق والإجراءات التي تمكن الإدارة العامة من السيطرة على المؤسسة، في حين عبر الخبير الرابع عن كون نظام الرقابة الداخلية النظام الذي يوفر التأكيد للمؤسسة حول خضوع مختلف العمليات للرقابة، ولكن كل الإجراءات تصب في مفهوم واحد وهو ما تم التطرق له في المطلب الأول من المبحث الأول للنظري.

كما أكد الخبراء أن الإدارة تولي اهتمام كبير بنظام الرقابة الداخلية من خلال أنها تقوم بدراسته وتقييمه لمعرفة مدى كفايته وفعاليته خصوصاً في بعض المصالح المهمة، غير أن الخبير الأول والرابع لم يبديا الحاجة إلى تعزيز نظام الرقابة الداخلية لأحد مصالح دون أخرى، وعن مساهمة الخطة التنظيمية في تقوية نظام الرقابة الداخلية، عبر الخبراء أن هذا من خلال:

- ✓ تحديد المسؤوليات عن طريق فصل الوظائف وتقسيم العمل من أجل حماية أصول المؤسسة.
- ✓ الوضوح في تحديد الأهداف.
- ✓ وضع الموظف المناسب في الوظيفة المناسبة.
- ✓ البحث عن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.

أما مساهمة النظام المحاسبي في تقوية نظام الرقابة الداخلية، أوضح الخبراء أن هذا من خلال كون النظام المحاسبي يتصف بما يلي:

- ✓ الوضوح والتنظيم (لمختلف السجلات والوثائق).
- ✓ يسمح بتطبيق الرقابة على العمليات.
- ✓ يوفر بيانات محاسبية دقيقة خصوصاً في ظل العمل بالنظام المعلوماتي.
- ✓ ينتج قوائم مالية تتسم بالشفافية.

وهو جزء مما ذكر في الجانب النظري تحت عنوان مقومات وإجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة.

كما اتفق الجميع أن دراسة نظام الرقابة الداخلية من مهام المدقق الداخلي للمؤسسة، وهو الطرف المخول له موضوع حماية هذا النظام الذي تنشئه الإدارة، وأن وسائل الفحص تتمثل في استبانة الموظفين، ولكن أشار الخبير الثاني أنه يجري لقاءات مع المدقق الداخلي لتزويده بكل المعلومات والمستجدات، وهو ما تم التطرق له في الجانب النظري تحت عنوان طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث لمسنا عدم علم الخبراء بالطرق التي تم التطرق لها في النظري واقتصرت إجاباتهم على الاستبيان.

وعن كيفية معرفة القصور في نظام الرقابة الداخلية، تم تحديد أنه من خلال اكتشاف الأخطاء والمخالفات والذي يكون من خلال:

- ✓ الفحص والتقييم.
 - ✓ دراسة الرقابة وتحديد الخطر.
 - ✓ تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف.
- وهو ما يتوافق مع ما جاء في النظري.

المحور الثاني: أجاب كل الخبراء عن هذا التساؤل حسب نظرهم للتدقيق الداخلي وكانت الإجابات متقاربة جدا فيما بينها ومؤكدة لما جاء في النظري من الدراسة، حيث أجمعوا على ضرورة التدقيق الداخلي في المؤسسة باعتباره يقدم تأكيدات حول مدى سير المؤسسة نحو تحقيق أهدافها أو بقدرته على اكتشاف الأخطاء وتقديم توصيات بالحلول الملائمة، من هنا برزت **الضرورة لهذه الوظيفة**، كما ركزوا على إلزامية أن يمس جميع المصالح بما فيها الإدارية منها، الاختلافات الطفيفة ظهرت في منهجية التدقيق من جانب الخبيرين الأول والرابع (مدققين داخلين)، بتخطي بعض المراحل المدرجة في الجانب النظري ولكن عموما لا تعد هذه الاختلافات كبيرة، ومن جانب الصعوبات والمعوقات لعملية التدقيق كل أجاب حسب رأيه وفي مجملها كان توفر شخص وحيد يقوم بالمهمة، بالإضافة إلى ضعف الإلمام بالقوانين والأنظمة، ضعف التأهيل، وعدم تعاون الإدارة التنفيذية.

المحور الثالث: تكلم الخبراء عن علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية فأكدت معظم الإجابات أن التدقيق الداخلي جزء أو أداة من أدوات الرقابة الداخلية، وهو ما ورد في الجانب النظري.

- مساهمة تنفيذ المدقق الداخلي للمهام الموكلة إليه في تفعيل الرقابة الداخلية: أكد الخبراء أن تطبيق مهام التدقيق الداخلي يعود بالإيجاب على نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال أن:
 - ✓ مهام الفحص والتقييم تحدد إذا كانت العمليات موضع رقابة أم لا، وهي أيضا اختبار لدقة الرقابة.
 - ✓ فهم الرقابة وتحديد المخاطر يعطي صورة واضحة لكيفية التعامل مع النقائص والمخاطر.
 - ✓ الالتزام بالمبادئ والتقييد بالقوانين يفعل التدقيق الداخلي ومنه نظام الرقابة الداخلية.
 - ✓ تحديد الحلول المناسبة لنقاط الضعف يعد السلاح لتفعيل الرقابة الداخلية.
- مساهمة الخبرة والكفاءة في تحسين نظام الرقابة الداخلية: تأثير هذا الجانب على المدقق الداخلي عند تحسين نظام الرقابة الداخلية برأي الخبراء يكون من خلال أن:
 - ✓ اكتساب عدد كافي من سنوات الخبرة يمكن المدقق الداخلي من الإلمام بالإجراءات والأنظمة واللوائح وهو ما يعطي المدقق الداخلي القدرة على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية واقتراح الحلول الملائمة في الوقت المناسب.
 - ✓ المهارات الفنية والمهنية تمكن المدقق الداخلي من التقاط التجاوزات والثغرات في النظام الرقابي وتكييف الحلول مع الأضرار.
 - ✓ الكفاءة المهنية تمكن المدقق الداخلي من تتبع سير العمليات بالمؤسسة بشكل فعال وبما ينعكس إيجابا على الرقابة الداخلية.
 - ✓ الاطلاع المستمر على القوانين والتنظيمات يمكن المدقق الداخلي من اصطيد أو اقتناص الأخطاء والانحرافات وتحديد ما إذا كانت مقصودة أم لا، وهو ما يعزز من نظام الرقابة الداخلية.
- مساهمة استقلالية المدقق الداخلي في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية: أكد الخبراء الدور الكبير الذي يلعبه هذا الجانب على مهمة تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال أن:
 - عدم تدخل الإدارة في عمل المدقق الداخلي يفتح له المجال لإبراز مواهبه ويعطيه دافع للإبداع وهو ما يضمن الإلتقان في العمل خصوصا في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
 - شعور المدقق الداخلي بالحرية في أداء عمله يعزز روح المسؤولية لديه باعتبار أن تقييم نظام الرقابة الداخلية من مهامه.

- رفع تقارير للإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة: أكد الخبراء أن هذا ضروري وإجباري كون لهذه التقارير دور كبير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، فهي تبرز أوجه القصور فيه كما تحمل توصيات ملائمة وحلول بديلة لعلاج هذا القصور، وذلك باعتبار أن هذه التقارير تمتاز ب:

✓ الموضوعية والخلو من أي تحيز.

✓ الاستناد إلى أدلة من واقع الرقابة.

✓ إمكانية تجنب المؤسسة للضرر.

✓ دورية لإمكانية التغير في فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- ✓ من دون إهمال أن هذه التقارير قد تستوجب الإسراع بحجم القصور الملاحظ وبما يؤدي إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية.

✓ متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة: يعزز من نظام الرقابة الداخلية وذلك يكون من خلال:

✓ زيارة المصالح التي تم تدقيقها من أجل التأكد والاطمئنان على تنفيذ الحلول.

- ✓ الوقوف على تصحيح الاختلالات يسمح بتفادي تجاوزات مستقبلية كما يوفر خبرة للتعامل مع ما قد يظهر من قصور لاحق في نظام الرقابة الداخلية.

- وبشكل عام أظهرت هذه الإجابات التوافق مع الجانب النظري خصوصا ما تعلق باحترام المدقق الداخلي لمهامه ووظائفه المحددة طبقا للتشريعات والقوانين وهي الفحص، والتقييم، والتأكيد، وتقديم الاستشارات، كما تم ذكره تحت عنوان مهام ووظائف التدقيق الداخلي في الجانب النظري، وأجمع الجميع على أنه من أهم الوظائف المؤكدة للمدقق الداخلي هو العمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية، كما أظهرت الإجابات الخبراء لضرورة التزام المدقق الداخلي لمعايير التدقيق الداخلي الدولية سواء كانت معايير الصفات أو الأداء وأعطوا أمثلة لكيفية تأثير المعايير على تفعيل نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق لها في الجانب النظري.

- **الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحسين الرقابة الداخلية:** يمكن تلخيص الصعوبات التي طرحها الخبراء التي تعيق من إمكانية تحسين وتفعيل نظام الرقابة الداخلية في:

✓ وجود مدقق داخلي وحيد في مؤسسة كبيرة.

✓ عدم تعاون الأفراد العاملين في المؤسسة في موضوع إبراز النقائص ومحاولات التظليل.

✓ المفهوم القديم والضيق للتدقيق الداخلي.

✓ عدم الحصول على القدر الكافي من التدريب.

✓ عدم وضوح علاقة العمل بين مختلف المصالح.

✓ استمرار ارتكاب الأخطاء المكتشفة.

ثانيا: درجة تحقق الفرضيات: يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(08): درجة تحقق الفرضيات

درجة التحقق	العبارات الدالة	الفرضية
قريب.	<p>- يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في التحكم في عمليات المؤسسة وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.</p> <p>- أكد الجميع أن الإدارة تحرص على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من فعاليته.</p> <p>- من أهم ركائز النظام الرقابي الخطة التنظيمية الواضحة والنظام المحاسبي الجيد.</p> <p>- يتم تعزيز نظام الرقابة الداخلية لبعض العمليات دون أخرى.</p> <p>- وجود علاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.</p> <p>المدقق الداخلي هو المسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.</p> <p>- إجماع على ذكر أن الاستبيان من أدوات فحص نظام الرقابة الداخلية ولكن لم تذكر أدوات أخرى.</p> <p>- يمكن معرفة القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد نقاط الضعف.</p>	<p>الفرضية الفرعية الأولى:</p> <p>يساعد نظام الرقابة الداخلية على ضمان تحقيق مؤسسة مطاحن الحضنة لأهدافها المسطرة إذا كان يتسم بالفعالية.</p> <p>جاءت الإجابات مشابهة في مضمونها لما جاء في النظري ولكن تم ظهور اختلاف في العبارات وفي بعض النقاط, أما في الجزء الثاني من الأسئلة كانت متشابهة إلى حد كبير للنظري.</p>

<p>قريب جدا.</p>	<p>-الاجماع على ضرورته بالمؤسسة. -توفر فهم عميق للتدقيق الداخلي في المؤسسة وذلك من خلال تكرار المصطلحات التالية بكثرة: (التدقيق, التأكيد, فحص, تقييم, تحديد المخاطر, حلول, استشارات, نصائح, توصيات, تحقيق الأهداف). -أكد الخبراء أن التدقيق الداخلي نشاط ووسيلة للمؤسسة تحصل من خلالها على تأكيدات مناسبة. -يوفر التدقيق الداخلي التوصيات والتوجيهات اللازمة التي تقدم الحلول الملائمة. -يتم تطبيق التدقيق الداخلي على كل أنشطة المؤسسة. -يتم تنفيذ مهمة التدقيق وفق منهجية معتمدة من طرف المدقق الداخلي وهي مشابهة لحد كبير لما جاء في النظري. -وجود بعض الصعوبات تحد من فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة.</p>	<p>الفرضية الفرعية الثانية: التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة بمؤسسة مطاحن الحضنة لها دور فعال في إعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها. كانت الإجابات متشابهة ومطابقة لما جاء في النظري.</p>
------------------	--	--

<p>قريب جدا.</p>	<p>-التدقيق الداخلي جزء من أجزاء الرقابة الداخلية. -فعالية نظام الرقابة الداخلية من فعالية التدقيق الداخلي. -يساهم أداء المدقق الداخلي للمهام الموكلة إليه, بخبرته, بكفاءة وفعالية في تحسين نظام الرقابة الداخلية. -لاستقلالية المدقق الداخلي دور كبير في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية. -رفع تقارير دورية عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من شأنه وضع الإدارة العامة في واقع النظام للعمل المشترك على علاجها. -متابعة تنفيذ الاقتراحات وتوصيات المدقق الداخلي يعزز من نظام الرقابة الداخلية. -تواجد بعض الصعوبات تعيق من مهمة المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.</p>	<p>الفرضية الفرعية الثالثة: يساهم التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة من خلال فحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في تعزيزه. جاءت كل الإجابات متطابقة ومتشابهة لبعضها مؤكدة دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.</p>
------------------	---	--

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: فاروق حريزي، "أثر استخدام الانترنت على الاتصال الداخلي بين الموارد البشرية في المؤسسة"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد16، 2016، ص149.

يتضح من الجدول أعلاه الذي يتعلق بدرجة تحقق الفرضيات أنه تم تحقيق الأهداف وذلك بالشكل التالي:

● **الفرضية الفرعية الأولى تحققت بدرجة قريب:** نظرا لما يلي:

- ✓ عبر الخبراء عن نظام الرقابة الداخلية من ناحية المفهوم بعبارات غير متشابهة ولكن مضمونها ينصب إلى مفهوم واحد وهو ما ذكر في النظري.
- ✓ في الجانب النظري يقوم نظام الرقابة الداخلية على ركائز ومقومات، وهو نظام متكامل يمس كل الوظائف والأنشطة، ولكن عبر الخبراء عن قيام المؤسسة بتعزيز النظام الرقابي لوظائف دون أخرى، وهو ما ينقص من فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ في الجانب النظري عدة أدوات لفحص نظام الرقابة الداخلية، وفي الميدان تم ذكر ما عدا الاستبيان.

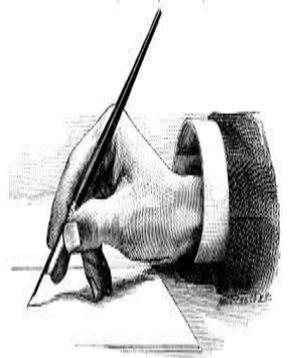
- **الفرضية الفرعية الثانية تحققت بدرجة قريب جدا:** حيث تم تأكيد أن التدقيق الداخلي للمؤسسة وظيفة مستقلة تقدم من خلال الفحص والتقييم معلومات ذات مصداقية يمكن للأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة الاستفادة منها، وهو ما يتوافق مع الجانب النظري، كما يقدم للمؤسسة نصائح وتأكيدات حول مدى التزام الجميع للخطة المرسومة لمساعدتها على تحقيق الأهداف، كونه وظيفة شاملة لكل العمليات بالإضافة لإتباع منهجية سليمة تعزز من فعاليته، كما تم طرح بعض الصعوبات التي تواجه مهمة التدقيق الداخلي والتي تعيق من نجاح العملية وهو ما أكد ضرورة التزام بأسس ومبادئ التدقيق الداخلي كما جاء في الجانب النظري، وهذا بينته كل العبارات الدالة.
- **الفرضية الثالثة تحققت بدرجة قريب جدا:** حيث كان التوافق الكبير بين الجانب النظري والجانب التطبيقي الذي أكد على مستوى نظام الرقابة الداخلية وضبط خطة التدقيق في المؤسسة والدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال توضيح كيفية مساهمة العوامل التالية:
 - ✓ مهام التدقيق الداخلي ومساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
 - ✓ مساهمة معايير الخبرة والكفاءة والاستقلالية في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
 - ✓ مساهمة التقارير والمتابعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل

خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي من الدراسة، وكان الهدف منه محاولة تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري من الدراسة، واختبار مدى التوافق في الجانب التطبيقي من خلال مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، ففي البداية تم تحديد أهم الأسس والقوانين التي تحكم مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، وكذا تم تحديد الجوانب الأساسية للدراسة من خلال طريقة وأدوات جمع المعلومات، التي من خلالها تم التوصل للمعطيات وتحليلها وتبويبها، ليتم بعدها عرض وتحليل لنتائج المقابلات، ثم اختبار فرضيات الدراسة ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في:

- إن وجود نظام رقابة داخلية فعال في مؤسسة مطاحن الحضنة يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها.
 - ضرورة تحقيق التكامل في النظام من خلال الوقوف على تحسينه في كل المصالح بالمؤسسة.
- يعتبر التدقيق الداخلي أهم الأدوات الرقابية بالنسبة لمؤسسة مطاحن الحضنة والتي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعالته وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفاءته.

خاتمة عامة



خاتمة عامة

حاولنا من خلال تناول موضوع " مستوى الرقابة الداخلية وضبط خطة التدقيق " إبراز أهم الجوانب والمتغيرات المتداخلة ضمن وظيفة التدقيق الداخلي والتي تساهم بتفعيل نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر التدقيق الداخلي جزء ووسيلة رئيسية منه، وكان ذلك انطلاقاً من المتمثلة في: كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام التدقيق الداخلية؟ بدراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، كما تجدر الإشارة أنه تم الاستعانة بخبير خارجي يشغل منصب مدقق داخلي وهذا للوقوف أكثر على واقع مهنة التدقيق الداخلي نظراً لتوفر مدقق داخلي وحيد بالمؤسسة محل الدراسة وكانت النتائج المتوصل إليها ملخصة في:

- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والضوابط التي توضع من طرف الإدارة من أجل التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية.
- التدقيق الداخلي وظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في مؤسسة مطاحن الحضنة، تقدم تأكيدات معقولة عن مدى الالتزام بالخطة الإدارية.
- يساهم التدقيق الداخلي من خلال التوصيات والتوجيهات التي يقدمها في تحقيق مؤسسة مطاحن الحضنة لأهدافها المسطرة.
- يساهم المدقق الداخلي من خلال دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تقويم كفايته وفي تفعيله.
- تقوم مهنة المدقق الداخلي على مجموعة من المهام والوظائف تشمل جميع أنشطة مؤسسة مطاحن الحضنة، كما تطبق منهجية معينة، والتي تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
- باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تابعة للإدارة العامة تقع في قمة هيكل نظام الرقابة الداخلية، وهو ما يساهم بدرجة كبيرة في تقييم كفاءة وفعالية هذا النظام.
- يساهم المدقق الداخلي من خلال تميزه بمعايير الخبرة والكفاءة المهنية المنصوص عليها في معايير الصفات للتدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- الصعوبات التي تعترض المدقق الداخلي عند دراسة نظام الرقابة الداخلية تعرقل من فعالية هذا النظام.

- فعالية التدقيق الداخلي تظهر جليا من خلال التقارير المنتجة خصوصا ماتحملة من توصيات وتوجيهات وحلول بديلة للقضاء على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تفعيله، خصوصا ما إن نالت المتابعة اللازمة من طرف المدقق الداخلي.

اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة لها دور فعال في إعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها، تعتبر فرضية صحيحة نظرا لتوافق تصريحات الخبراء مع ما جاء في الدراسة النظرية، حيث اجمعوا على كون التدقيق الداخلي وظيفة مهمة بالمؤسسة تابعة لأعلى المؤسسة للأهداف المسطرة من واقع أنه يقدم تأكيدات مبنية على أدلة وبراهين كافية للالتزام الجميع بالمسار المرسوم من قبل الإدارة، وبكونه أداة فعالة لتصحيح الأخطاء والانحرافات التي تواجه المؤسسة بدوره الاستشاري.

الفرضية الثانية: يساعد نظام الرقابة الداخلية على ضمان تحقيق مؤسسة مطاحن الحضنة لأهدافها المسطرة إذا كان يتسم بالفعالية، فرضية صحيحة باعتبار إن نظام الرقابة الداخلية يتضمن الخطة التنظيمية ومختلف الإجراءات والأساليب التي تطبقها الإدارة للتحكم في عملياتها وهذا ما أكدته كل الخبراء، حيث يساعد النظام الرقابي الفعال على حماية أصول المؤسسة وضبط الأداء بها، لضمان استخدام الموارد المتاحة اقتصادياً وبكفاءة وفعالية، وهو ما يشكل قيمة مضافة للمؤسسة.

الفرضية الثالثة: يساهم التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة من خلال فحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في تعزيز، فرضية صحيحة اعتمادا على تصحيحات الخبراء التي أكدت على كون التدقيق الداخلي أداة رقابية تعمل على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية من خلال القيام بعمليات دراسته وتقييمه لاكتشاف أوجه القصور فيه وبالتالي اقتراح الحلول الملائمة، كما تساعد عدة عوامل في كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية أبرزها التزام المدقق الداخلي بالمهام ومعايير الممارسة المهنية الدولية.

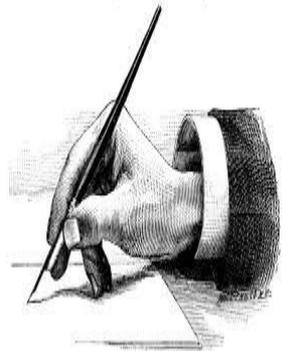
الاقتراحات:

- ضرورة تبعية التدقيق الداخلي لأعلى سلطة في المؤسسة، مما يتيح تدعيم استقلالية المدقق الداخلي.
- ضرورة توثيق إجراءات الرقابة الداخلية لإرساء مبادئ الشفافية وللمساعدة في اكتشاف أوجه القصور إن وجدت.
- الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره، الركيزة الأساسية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية من خلال اختيار موظفين ذوي المؤهلات العلمية والخبرة والكفاءة اللازمة.
- الاهتمام بتدريب المدققين الداخليين تماشياً مع التطورات الحاصلة في المهنة.
- ضرورة دعم الإدارة العليا في المؤسسة للتدقيق الداخلي وتعاون مختلف الموظفين التابعين للمؤسسة.
- الأخذ بعين الاعتبار توصيات المدققين الداخليين والإسراع إلى تطبيق الحلول البديلة المقترحة من طرفهم.

آفاق الدراسة:

- ارتأينا أن نقدم بعض العناوين كآفاق مستقبلية للدراسة التي لا يزال البحث فيها يتطلب اهتماماً كبيراً خصوصاً لطبيعة الموضوع والتطورات المستمرة ونذكر منها ما يلي:
- دور التدقيق في تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير التدقيق الجزائرية.
 - اختبار فعالية التدقيق الداخلي باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية.
 - مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية.

قائمة المراجع



قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
2. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
3. أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
4. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، 2017.
5. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
6. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
7. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
8. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الصادرة عن IIA ، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2014.
9. رزيق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع
10. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الرابية للنشر والتوزيع 2009/ 1430، الأردن- عمان.

11. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2009، ط01.
12. محمد صالحى، التدقيق الداخلى ودوره فى الرفع من تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، مركز البحث و تطوير الموارد البشرية، عمان، 2010.
13. محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
14. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة فى الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2010.
15. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

ثانيا: المذكرات والرسائل والمحاضرات الجامعية

16. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجى فى تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، مذكرة غير منشورة.
17. جميل على توفيق، تحسين فاعلية الرقابة الداخلية فى ظل اعتماد إطار إدارة مخاطر المشروع، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، النجف، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011، مذكرة غير منشورة.
18. عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر2010، مذكرة غير منشورة.
19. عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر2010، مذكرة غير منشورة.
20. عبد الفتاح صحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007/2008.

21. فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، مذكرة غير منشورة.
22. عريوة محاد، محاضرات في التدقيق المحاسبي والمالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، السنة 2018/2019، محاضرات غير منشورة.
23. سعدي يحيى، محاضرات في مقياس الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، السنة الثانية ماستر، محاضرات غير منشورة.
24. نور الدين عسلي، إدارة الصراع وأثرها على الرضا الوظيفي للعاملين، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009، مذكرة غير منشورة.

ثالثا: المجالات

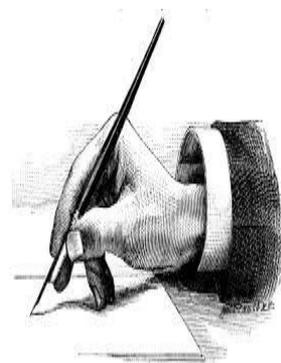
25. فاروق حريزي، "أثر استخدام الأنترنت على الاتصال الداخلي بين الموارد البشرية في المؤسسة"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 16، 2016.
26. يزيد صالحى وعبد الله مايو، "واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 09، 2016.

رابعا: القوانين

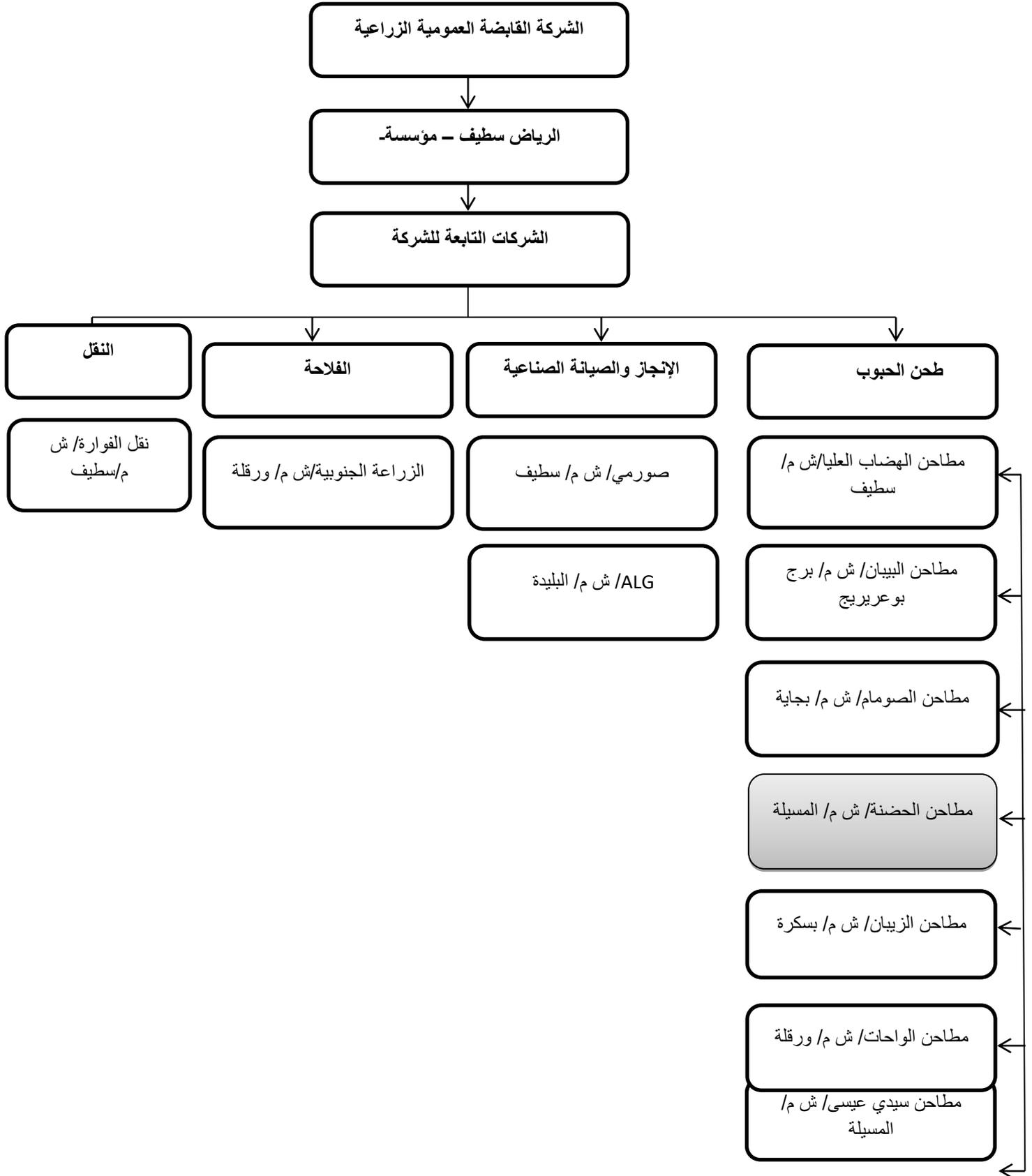
27. المجلس الوطني للمحاسبة، إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، معيار التدقيق الجزائري 610، 2017.
28. معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، 2009.
29. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق، معيار 400.
30. معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، 2017.

31. Madeline Cidre, Audit interne-quelle valeur ajoutée a l'entreprise, école supérieur d'assurance, 2012, p:3

الملاحق



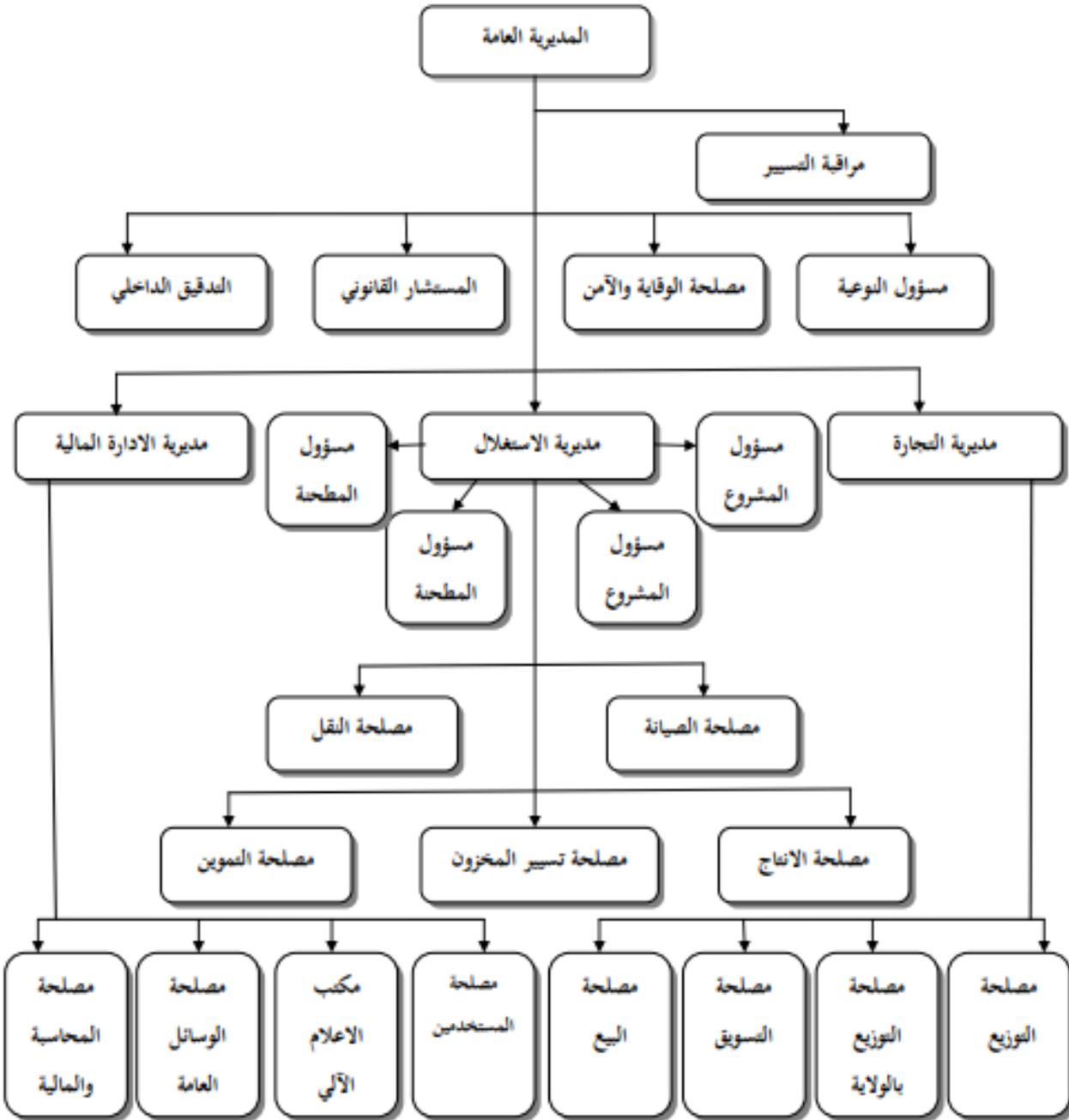
الملحق رقم (01):
المؤسسات التابعة لرياض سطيف واختصاصها



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة

الملحق رقم (02):

الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة

الملحق رقم (03):

الأمر بالمهمة

EN TETE

M'Sila le :.... /.... /201n

DIRECTION GÉNÉRALE
N° : / DG/.... /SAI/ 201n

LETTRÉ DE MISSION D'AUDIT INTERNE

+ ORIGINE DE LA DEMANDE

- Plan audit interne exercice 201n/ (Hors plan audit interne exercice 201n)

+ SUJET DE LA MISSION

- Fonction.....

+ OBJET DE LA MISSION :

- Vérification de l'existence de la procédure
-
-

+ ENTITÉ CONSERNÉES :Service.....

+ DATE DÉBUT DE LA MISSION :..... /..... /201n

+ DATE APPROXIMATIVE DE LA FIN DE LA MISSION :..... /..... /201n

الملحق (04):
ورقة إبراز وتحليل المشاكل.

FRAP	
	Remarque
	Fait
	Causes
	Conséquences
	Recommandations

المصدر: من وثائق المؤسسة.

الملحق رقم 05:

تقرير التدقيق الداخلي

مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بسطيف
الشركة التابعة مطاحن الحضنة المسيلة

شركة مساهمة رأسمالها: 1.449.460.000 دج

**Entreprise des Industries Alimentaires Céréalières
et Dérivés - Sétif - Filiale les Moulins du Hodna - M'sila -
Société par actions au capital de: 1.449.460.000 DA**

RAPPORT D'AUDIT INTERNE

N° : /201n

« »



CONFIDENTIEL



Par : OMRI Omar

Les Moulins du Hodna 201n

Lettre de Mission N° : / DG / / DAI / 201n				
Site de l'audit : Filiale " Les Moulins du Hodna " M'Sila / SPA				
Folio :				
Réunion de l'ouverture			Réunion de la clôture	
Jour : / / 201n			Jour : / / 201n	
Dates	Objectifs de la mission	Auditeur	Audités	
		Nom et Prénom	Nom et Prénom	Service Fonction

...../..... /201n	 Visa de l'Auditeur	 Validation du Responsable de la Structure		

Diffusion du rapport :

- 2. Direction Générale de la Filiale.
- 3. Direction Générale Groupe ERIAD Sétif
- 1. Service

Introduction

.....
.....

I. Constats

- Vérification et évaluation de la procédure
- Existence d'une procédure de validé par le Conseil d'Administration,
.....
- L'évaluation de la procédure de
- Points forts :
- Points faibles :

II. Recommandations.

Le Service Audit de la filiale les Moulins du Hodna recommande

Suite aux constats de non-conformité :

1.
2.

Et pour l'amélioration et l'amendement :

1.
2.

III. Délai de levée des recommandations

.....

Conclusion

.....
.....
.....

الساعة: إلى اليوم: التاريخ: / / 2020

المكان: الخبرة: المنصب:

تحية طيبة وبعد... شكرا جزيلاً لكم على منحنا جزءاً من وقتكم من أجل محاورتكم في إطار بحث يتناول مستوى الرقابة الداخلية وضبط خطة التدقيق, ونحيطكم علماً أن هذه المقابلة تندرج ضمن الدراسة الميدانية لهذا البحث وذلك لإتمام إنجاز مذكرة تخرج ماستر أكاديمي تخصص تدقيق ومراقبة التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة المسيلة.

الطالبين ملاك بلال, عيشوش محمد.

من فضلكم لنبدأ بالحديث عن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم

- ماذا يمكنك أن تقول عن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟
- ماهي درجة الأهمية التي توليها إدارة مؤسستكم لنظام الرقابة الداخلية؟
- هل تهتم الإدارة العامة لمؤسستكم بتعزيز الرقابة الداخلية لإحدى المصالح دون أخرى؟ ماهي هذه المصالح؟

- برأيك كيف يساهم كل من الخطة التنظيمية الإدارية والنظام المحاسبي لمؤسستكم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

- هل تلتزم إدارة مؤسستكم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؟ لمن تسند هذه المهمة؟
- ماهي الأدوات المستخدمة لفحص نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟
- برأيك كيف يمكن للمدقق الداخلي معرفة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية لمؤسستكم؟

لنتنقل لو سمحتم للحديث عن وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسستكم.

- ماذا يعني لكم التدقيق الداخلي في مؤسستكم؟
- فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في مؤسستكم؟

● هل توفر عملية التدقيق الداخلي في مؤسساتكم التأكيدات والاستشارات اللازمة؟ ماهي طبيعة هذه التأكيدات والاستشارات؟

● على أي نوع من أنشطة مؤسساتكم يتم تطبيق التدقيق الداخلي؟ هل بما فيها الإدارة منها؟

● ماهي المنهجية المتبعة من طرفكم في تطبيق مهمة التدقيق الداخلي؟

● برأيك ماهي الصعوبات التي تحد من فاعلية قسم التدقيق الداخلي بمؤسساتكم؟

والآن نرجو منكم أن تنتقل للتحدث عن مساهمة المدقق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية.

● هل تعتقد أن تنفيذكم للمهام الموكلة إليكم كمدقق داخلي يزيد من فعالية نظام الرقابة الداخلية لمؤسساتكم؟ كيف ذلك؟

● برأيك هل تساهم خبرة وكفاءة المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟ أين بالتحديد؟

● هل تعتقد أن تدخل الإدارة في عملكم يحد من استقلاليتكم, ويعيقكم عن مسؤولية تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؟ كيف ذلك؟

● هل يتم رفع تقارير دورية إلى الإدارة العامة عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية؟ لماذا؟

● هل تظن أن متابعة المدقق الداخلي تنفيذ توصياته يعزز من فعالية الرقابة الداخلية في مؤسساتكم؟ كيف ذلك؟

● ماهي الصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي عند محاولة تحسين أنظمة الرقابة في المؤسسة؟

تَم بِحَمْدِ اللَّهِ.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى فحص كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية باعتباره أداة ضرورية ومن بين الفاعلين الرئيسيين في نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه لهذا النظام. حيث قسمت الدراسة إلى جزئين الأول نظري والثاني تطبيقي. تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي حيث خصص لإظهار أهمية الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي في المؤسسة وتأثيرها عليه. أما الجزء الثاني تمثل في دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة عن طريق إجراء مقابلات مع بعض المسؤولين في المؤسسة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها وجود وعي لدى المسؤولين بأهمية التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي - الرقابة الداخلية - الفعالية - الكفاءة - النظام.

Abstract :

This study aimed to examine how internal audit contributes to the efficiency and effectiveness of the internal control system as a necessary tool and among the main actors in the internal control system through its evaluation of this system. The study was divided into two parts, the first is theoretical and the second is practical. The theoretical part was based on the descriptive and analytical approach, as it was devoted to showing the importance of internal control and its relationships with internal auditing in the organization and its impact on it. As for the second part, it is represented in a case study of the Hodna Mills Corporation in M'sila by conducting interviews with some officials of the establishment.

The study reached several results, the most important of which is the awareness among officials of the importance of internal auditing and the internal control system.

Key words: Internal Audit - Internal Control - Effectiveness - Efficiency - System.