



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس _ مستغانم_
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة. تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير.

الموضوع: التدقيق الداخلي وعلاقته بالرقابة الداخلية

مقدمة من طرف: تحت إشراف الأستاذ:

- بلقشير ندير إسماعيل المنصور.
- قانة محمد.

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة

شكر وتقدير

أشكر الله تعالى على فضله حيث أتاح لي إنجاز هذا العمل بفضلته،
فله الحمد أولاً وآخرًا .

ثم أشكر أولئك الذين مدوا لي يد المساعدة أمني حفظها الله
ولوالدي الذي رباني على حب الله ورسوله وأرشدني إلى طريق
العلم.

كما أهديه لكل أساتذتي الكرام وفي مقدمتهم أستاذي المشرف
"المروشي خطاب" الذي قدم لي كل النصيح والإرشاد طيلة فترة
إعداد المذكرة له مني جزيل الشكر والعرفان.

ويبقى الشكر لله عز وجل.



الحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل
المتواضع الذي أهديته _ :

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله و أطال
عمرهم.

_ . إلى عائلتي و إخوتي و جميع أصدقائي
و كل من كان سندا لي
_ . إلى الأساتذة الأفاضل.

محمد



أحمد الله عز وجل الذي وفقني في اتمام هذا

البحث العلمي الذي أهديته إليـ :

أعز الناس و أقربهم إلى قلبي أمي و أبي
الذان كانا عوناً و سنداً لي ، أطال الله في

عمرهما " وقل ربّ ارحمهما كما ربياني

صغيراً"

ـ إلى إخوتي و أصدقائي و كل من

ساندنيـ .

إلى أساتذتي الأفاضل.

ـ نديرـ

ملخص

المخلص:

بعد الأزمات المالية التي مست كيري المؤسسات في العالم، أصبح التدقيق الداخلي أداة ضرورية في نظام الرقابة الداخلية، حيث أصبح يعتبر من بين الفاعلين الرئيسيين في نظام الرقابة الداخلية. والجزائر كغيرها من دول العالم التي عرفت في السنوات الأخيرة انتشارا واسعا للفساد والاحتيال، مما دفع بغالبية المؤسسات إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية. حيث تهدف دراستنا إلى فحص كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه لهذا النظام.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، فعالية.

Résumé :

Suite aux scandales financiers qui ont touché les grandes entreprises dans le monde. L'audit interne est devenu un outil nécessaire dans le système de contrôle interne en effet, il est considéré comme l'un des principaux acteurs de ce système.

L'Algérie, comme les autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion de corruption et de fraude, ce qui a l'audit interne et les systèmes de contrôle interne.

L'objectif de cette thèse est d'examiner comment contribuer l'audit interne a l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne ,a travers de l'évaluation de ce système.

Mots clés : l'audit interne, contrôle interne, efficacité

فہرست

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
الفصل الأول: مدخل نظري ومفاهيمي للتدقيق الداخلي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
03	المطلب الأول: نبذة تاريخية للتدقيق ومفهومه
05	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي
07	المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق
08	المبحث الثاني : الإطار النظري للتدقيق الداخلي
08	المطلب الأول : ماهية التدقيق الداخلي
09	المطلب الثاني : أهمية و أهداف التدقيق الداخلي
11	المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي
12	المبحث الثالث : أساسيات التدقيق الداخلي
12	المطلب الأول : معايير التدقيق الداخلي
14	المطلب الثاني : أدوات التدقيق الداخلي
17	المطلب الثالث : صلاحيات التدقيق الداخلي
18	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي	
20	تمهيد
21	المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
21	المطلب الأول : نشأة و مفهوم الرقابة الداخلية
23	المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية
26	المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية
26	المبحث الثاني: ميكانيزمات نظام الرقابة الداخلية
26	المطلب الأول: مقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية
28	المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

29	المطلب الثالث: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
30	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
30	المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية
32	المطلب الثالث: معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية خلاصة الفصل
34	خلاصة الفصل
36	خاتمة
40	قائمة المصادر والمراجع

قائمة الأشكال

والجداول

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
07	أنواع التدقيق	1-1
12	أنواع التدقيق الداخلي	2-1
29	إجراءات الرقابة الداخلية	1-2

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
24	مكونات هيكل الرقابة الداخلية	1-2

مقدمة

توطئة

لقد عرف العالم في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم أنشطتها وتعدد عملياتها، وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسين الأداء في المؤسسات أمرا لا بد منه.

وبما أن المؤسسة تسعى إلى الوصول لمعدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء والاستمرار فلا بد من اتخاذها التدابير والإجراءات اللازمة لتفادي الوقوع في الأخطار المحتملة لهذا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت أمرا ضروريا وحتما للمؤسسات المعاصرة حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي نشاطا تقييمي يهدف إلى فحص ومراجعة العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وحمايتها وكذلك مراجعة وتقييم أنشطة المؤسسة ومختلف أنظمتها. وقد تطورت إجراءات وعمليات التدقيق من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة، بحيث تم تركيز جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الأكبر في المؤسسة وكذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن وضع نظام رقابة داخلية فعال يشكل حماية المؤسسة من المخاطر التي تواجهها ويقلل احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن كما يساهم في تحقيق أهدافها.

إشكالية البحث:

في ضوء ما تقدم نتلخص إشكالية هذا البحث في السؤال الرئيسي التالي: **ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟**

وللإجابة عن هذه الإشكالية الرئيسية تم تجزئتها إلى مجموعة من إشكاليات جزئية هي:

- هل هناك علاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؟
- كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟
- فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة لمؤسسة سونلغاز؟

فرضيات البحث:

وللإجابة عن على هذه الإشكاليات الجزئية تم صياغة الفرضيات الجزئية التالية:

الفرضية الأولى: هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية حيث أن التدقيق الداخلي يحقق التأكيد من تنفيذ الضوابط الرقابية بشكل صحيح.

الفرضية الثانية: يقوم التدقيق الداخلي بتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف خلال تنفيذ عملية التدقيق الداخلي، أيضا تحديد المخاطر.

الفرضية الثالثة: للتدقيق الداخلي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة حيث أن اعتماده بجميع مقوماته يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

- موضوع البحث يتناسب مع مجال التخصص (التدقيق ومراقبة التسيير).
- الرغبة الشخصية في الإطلاع أكثر على هذا الموضوع.
- الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.

أهداف الدراسة:

- محاولة معرفة التدقيق الداخلي وأهميته.
- توضيح مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

أهمية الدراسة:

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

منهج الدراسة:

الإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بجميع جوانب الموضوع اعتمدنا في دراستنا في شطرها الأول والثاني النظري على المنهج الوصفي باعتباره منجها مناسباً لموضوع البحث، أما في الشطر الثالث فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي الذي قمنا به من خلال دراسة حالة كان الهدف منها هو جمع البيانات حول موضوع الدراسة.

مرجعية الدراسة:

اعتمدنا في بحثنا على عدة مراجع مختلفة منها الكتب، والمجالات والرسائل في الفصل النظري، أما في فصل الدراسات السابقة فقد اعتمدنا على مذكرة تخرج في نفس العنوان لدراستها و جمع المعلومات اللازمة.

الفصل الأول:

مدخل نظري ومفاهيمي

للتدقيق الداخلي.

تمهيد:

يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في الحياة الاقتصادية، فهو من المواضيع التي تعبرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية والمالية وتدارك كل التلاعبات والأخطاء الناجمة وراء العمليات المتسلسلة داخل المؤسسة وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا.

كما أن التدقيق الداخلي يخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمه، ويتبع منهجية معينة للقيام بمهمته بحيث يمكن استعمال أسلوب العينات لتحقيق أهدافه نظرا لتعدد العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة. ولدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي، سنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي، الذي قسم إلى ثلاث مباحث هي:

- **المبحث الأول: عموميات حول التدقيق.**
- **المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق الداخلي.**
- **المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي.**

المبحث الأول:

عموميات حول التدقيق:

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات، وهذا ما نحاول التطرق إليه في هذا المبحث من خلال إبراز الفترة الانتقالية التي عرفها التدقيق إلى يومنا هذا، حيث يمكننا التمييز بين أنواع مختلفة من التحقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التحقيق من خلالها مع إبراز حقوق وواجبات المدقق.

المطلب الأول:

أولاً: نبذة تاريخية للتدقيق ومفهومه.

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عالي ، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم ، إذ أن الفراعنة و الإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات و المصروفات ، كما أن الخليفة عمر ابن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة العرض حسابات الولاية و تدقيقها ، علماً أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة و كان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش و الخطأ و محاسبة المسؤولين عنها ، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة " هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية. و مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات و زيادة الفجوة بين المالكين و تطور النظام الضريبي ، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش و الخطأ ، و لكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة و لغاية 1850 م و هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم والبيانات المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد ، و قد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الانجليزية 1862 م ، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق ، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة ، في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج ، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً و لجميع العمليات ، و لكن بتقدم الزمن و زيادة حجم العمليات و تطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف و القبول بالتدقيق بواسطة العينات و خصوصاً بعد قضية البنك العام General Bank في بريطانيا سنة 1895 إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية¹

1_ دكتور هادي التميمي، مدخل إلى التحقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل للنشر والتدقيق، الأردن، 2006،

وبالتالي فإنه : في حالة عدم وجود شك في العمليات ، فإن الاستفسارات القليلة تصبح مقبولة ومعقولة ، ولهذا فإن رجل الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة وفي الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة و التدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية و فائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وأن أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دسكي الذين بين أن نظام المراقبة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي ومن بين الأهداف الرئيسية للتدقيق :

- (1) اكتشاف الغض والخطأ.
- (2) اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- (3) اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاولة المهنة بصدور قانون لسنة 1909 وبموجبه اكتسب التدقيق تقديرا واحتراما، وفي سنة 1946م تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية².

ثانيا: مفهوم التدقيق:

صدرت عدة تعاريف حول التدقيق أهمها ما يلي:

1/. **التعريف الأول:** جاء تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية American Accounting للتدقيق كما يلي: " التدقيق هو 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، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".

2/. **التعريف الثاني:** التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحفا انتقالا منظما قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها النتائج أعماله من ربح أو خسارة على تلك الفترة².

1_ دكتور هادي التميمي، مدخل إلى التحقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل للنشر والتدقيق، الأردن، 2006، ص 18، 19.

2_ دكتور خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، ط1، 2014، ص7.

3./ **التعريف الثالث:** التدقيق هو فحص للمعلومات من طرف شخص ثالث - غير الذي أعدها أو الذي يستخدمها ويحتاجها قصد إثبات مصداقيتها، من خلال مطابقتها لمعايير موضوعية نوعية، واعداد تقرير حول نتائج هذا الفحص مع الرغبة في الرفع من فائدة هذه المعلومات.

المطلب الثاني:

أولاً: أنواع التدقيق:

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي حيث يكمن الاختلاف في الزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، وسيقوم بدراسة أنواع التدقيق في فروع كالتالي:

1. من حيث الإلزام: ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني الى نوعين:

1.1. التدقيق الإلزامي: يحلم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف، تحت طائلة العقوبات المقررة.

2.1. التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، حيث تكون عملية التدقيق بطلب من ادارة المؤسسة، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

2. من حيث مدى الفحص: ينقسم إلى نوعين:

1.2. تدقيق شامل (تفصيلي): المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقتاً كبيراً بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعرض مع عامل الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.¹

2.2. تدقيق اختياري: ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموعة الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج. ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

3. من حيث التوقيت: ينقسم الى نوعين:²

1 _ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص47/46.

2 _ خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، ط1، عمان، 2010، ص23/22.

1.3. التدقيق المستمر: وهو التدقيق الذي يتم بصورة مستمرة على مدار السنة المالية على أن يقوم المدقق في النهاية التدقيق أخير للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات، على أن يتم هذا التحقيق وفق برنامج زمني محدد ومنظم مسبقا وعلى أساسه يقوم المدقق بالتدقيق على أساس هذا البرنامج والموضوع المسطر مسبقا.

2.3. التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية في شكل التقارير المالية التي يصادق عليها كل من المدقق ومندوبية.

4. من حيث نطاق عملية التدقيق: ينقسم الى نوعين:

1.4. التدقيق الكامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرق المتعاقدة مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولمن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القائمة المالية دون استثناء.

2.4. التدقيق الجزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجيال خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون به¹.

5. من حيث القائم بعملية التدقيق: تنقسم الى نوعين:

1.5. التدقيق الداخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتحول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

2.5. التدقيق الخارجي²: هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول العام و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب و هيئات أخرى) كربط بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

1_ المرجع نفسه، ص24.

2_ محمد بوتين، مراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2005، ص

15.

الشكل 01، أنواع التدقيق.

أنواع التدقيق	
من حيث الإلزام	<ul style="list-style-type: none"> • التدقيق الإلزامي. • تدقيق اختياري
من حيث مدى الفحص	<ul style="list-style-type: none"> • تدقيق شامل. • تدقيق اختياري.
من حيث التوقيت	<ul style="list-style-type: none"> • تدقيق مستمر. • تدقيق نهائي.
من حيث نطاق عملية التدقيق	<ul style="list-style-type: none"> • تدقيق كامل. • تدقيق جزئي.
من حيث القائم بعملية التدقيق	<ul style="list-style-type: none"> • تدقيق داخلي. • تدقيق خارجي.

المطلب الثالث:

حقوق وواجبات المدقق.

حتى يستطيع المدقق أداء عمله بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وما عليه من واجبات ومسؤوليات وفقا لما تقضي به قواعد ومبادئ المدقق من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال التدقيق من ناحية أخرى.

أولاً: حقوق المدقق: تتمثل في:

- حق طلب أي دفاتر أو مستندات أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة.
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول.
- فحص وتدقيق الحسابات والسجلات وفقا للقوانين واللوائح.
- الحق في جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك.
- الحق في تدقيق باقي أصول المؤسسة وكذلك التحقق من التزاماتها المستحقة.
- الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد عند الحاجة

- الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية، وبذلك لتقديم تقرير وعرضه ومناقشته والرد على الاستفسارات.¹
- الحق في الحصول على أتعابه.

ثانياً: واجبات المدقق:

- الفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها.
- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية.
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والخصوم.
- التأكد من أن الأصول ملكا للمؤسسة.
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة.
- تقديم التوصيات والاقتراحات.

المبحث الثاني:

الإطار النظري للتدقيق الداخلي.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات الواقع. وازدادت الحاجة الى التدقيق الداخلي بعد الحرب العالمية الثانية نتيجة كبر حجم الشركات وتوسعها الجغرافي، حيث أصبح التدقيق الداخلي في الوقت الحاضر بالغ الأهمية يهدف إلى اكتشاف الأخطاء والغش باعتباره أداة ادارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الادارية والتشغيلية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي، نذكر منها ما يلي:

1. التعريف الأول: عرف معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية التدقيق الداخلي

أنه نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة، بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية والخاصة بقياس فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة.²

1 _ دكتور زهير حطب، علم تدقيق الحسابات، ط1، دار البداية، عمان، 2010، ص104/105.

2 _ فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 45.

2. التعريف الثاني: التدقيق الداخلي هو وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبر عن نشاط داخل مستقل الإقامة الرقابة الادارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصري.

3. التعريف الثالث: عرف مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية التدقيق الداخلي بأنه وظيفة يديها الموظفون من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم "المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية.

4. التعريف الرابع: نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة

المطلب الثاني:

أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

لقد تبوأ وظيفة التدقيق الداخلي مكانة في معظم المؤسسات والشركات، حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل.

أولاً: أهمية التدقيق الداخلي.

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه رقابة فعالة تساعد الإدارة المنشأة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، لذلك ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة تضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:

- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها.
- اضطرار الإدارة إلى تعويض السلطات والمسؤوليات الى بعض الإدارات الفرعية بالمنشأة.
- حاجة إدارة المنشأة الى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها الى بيانات دقيقة التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية.
- حاجة إدارة المنشأة إلى حماية وصيانة أموالها من الغش والسرقة والأخطاء.²

1 _ جمعة،أ،ح : المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء ، عمان ، ط1، ص.61

2_ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الدراسة، ط1، الأردن، 2020، ص.88.

ويناقد الباحثون في كيفية قيام الوظيفة بإضافة القيمة ويقررون أن الهدف بالنسبة للتدقيق الداخلي يدفعنا في البداية إلى تحديد المستفيد من خدمات التدقيق الداخلي، حيث يرى أنه المعرفة القيمة الناتجة عن التدقيق الداخلي فإن المطلوب تحديد مجموعة من الأمور من بينها:

- تحديد توقعات تلك الأطراف في وظيفة التدقيق الداخلي وبما يمكن من إضافة القيمة.
- تحديد الطاقات والموارد اللازمة.
- تقييم مهارة وأنشطة وظيفة التدقيق.

لا شك أن أهمية التدقيق الداخلي تتمثل في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة، حيث نص التعريف الذي وضعه المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري والتأميني إنما يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة للشركة وهذه القيمة تتحقق من خلال قيامها بواجبها التقويمي والبنائي ودعم قدرة التنظيم على تحقيق أهداف التنظيم الاستراتيجية.

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي:

تطورت أهداف التدقيق الداخلي بتطوير الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في منشأة الأعمال لمساعدة الإدارة للاطلاع على مسؤولياتها المختلفة ومواجهة التحديات الاقتصادية والاجتماعية المحلية والدولية وتتمثل تلك الأهداف، في:

1. هدف الحماية:

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الاعتماد عليها.
- التأكد من الملائمة بين أساليب القياس والسياسات والخطط والقوانين الموضوعة.
- المحافظة على أصول المؤسسة من جميع أنواع الخسائر.
- التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.
- التأكد من استخدام الاقتصاد الكفاء للموارد.
- التعرف على الأخطاء وأوجه التلاعب.

2. هدف البناء والتطوير:

- قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة سواء كانت محاسبية ومالية أو أساليب رقابية¹ متعلقة بالعمليات التشغيلية وذلك للتحقق من مدى كفايتها.
- متابعة تنفيذ الأداء وتقييمه من حيث الجودة وتحقيق الكفاية الإدارية بصفة عامة.

1 _ المؤسسة العمومية للتعليم الفني والتدريب المهني والإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، كتاب مراجعة ومراقبة داخلية، المملكة العربية السعودية ص 51.

- تقديم التوصيات والمقترحات التي يرى المراجع فائدتها.

المطلب الثالث:

أنواع التدقيق الداخلي.

يوجد هناك أربع أنواع التدقيق الداخلي والمتمثلة في¹ التدقيق التشغيلي:

أولاً: يتضمن التدقيق التشغيلي:

الشامل مراجعة الطرق والإجراءات التشغيلية للمؤسسة من أجل تحديد كفاءتها وفعاليتها، وذلك من أجل تقديم التوصيات لتحسين الإجراءات، والتدقيق التشغيلي غالباً ما يتضمن مراجعة السياسات في المجالات التي يجب أن تعمل بكفاءة من أجل تلبية أهداف المؤسسة الفعالية وتحقيق الأهداف في أحسن ما يمكن وبالطريقة الأقل هدراً للموارد.

ثانياً: التدقيق المالي:

أن أحد الأهداف وراء التدقيق المالي هو مساعدة المدققين الخارجيين عند قيامهم بالتحقيق المالي التقليدي، وينتج عن هذا التدقيق تقارير تظهر ما إذا كانت المعلومات المالية التاريخية قد عرضت للأطراف الخارجية مثل الدائنين، ويمكن أن تشمل خصائص التدقيق المالي الآتي:

- أن يكون هدف التدقيق المالي إضافة المصدقية لتمثل الإدارة في القوائم المالية.²
- إن المدقق شخص مستقل عن إدارة المؤسسة.
- تكوين المدققين لأمرائهم على أساس العدالة الشاملة، وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً للقوائم المالية، وذلك على أساس الاختيار.

ثالثاً: تدقيق تكنولوجيا ونظم المعلومات.

يقصد بتدقيق تكنولوجيا التدقيق الإلكتروني، أو نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، لذا فإن التدقيق الإلكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق المساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق.

¹ _ المرجع نفسه، ص30.

² _ المؤسسة العمومية للتعليم الفني والتدريب المهني والإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، كتاب مراجعة ومراقبة داخلية،

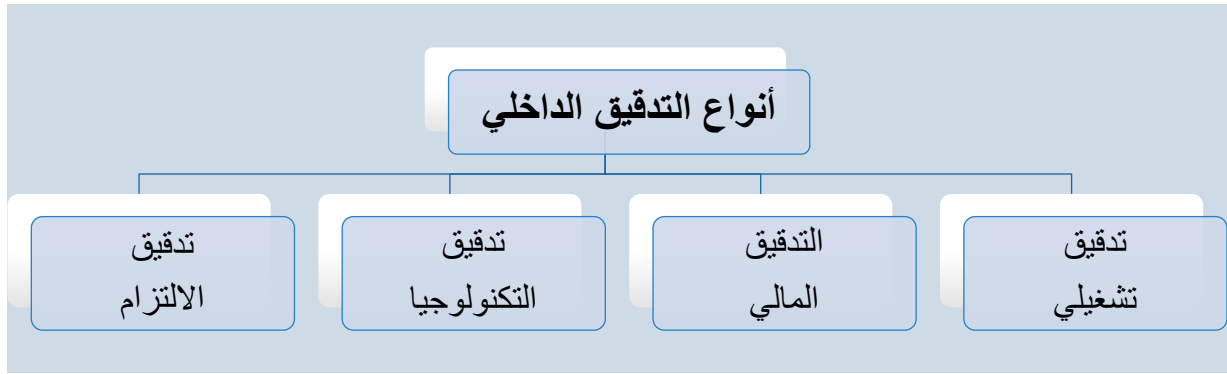
المملكة العربية السعودية ص 53.

رابعاً: تدقيق الالتزام

يقصد به تدقيق التطابق، أي أن تدقيق الالتزام تقيس مدى التزام التدقيق ومطابقتها مع بعض المعايير الموضوعية مسبقاً، وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام والتي يمكن أن تكون بحاجة إلى المراجعة، وتشمل كالاتي:

- تحديد الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعية مسبقاً من قبل الإدارة.
- تحديد مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات.

الشكل (2) أنواع التدقيق الداخلي



المبحث الثالث:

أساسيات التدقيق الداخلي.

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسات أو من خارجها ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدة فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يشكل أمراً أساسياً لكي يتمكن المدققون الداخليون من نشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتها.

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي تتألف المعايير من قسمين أساسيين:

أولاً: معايير الأداء.

هي مجموعة المعايير التي ركزت على وصف، وبيات طبيعية نشاط التدقيق الداخلي وتوفير أساس لكيفية قياس جودة أداء هذه الخدمات وتتضمن هذه المجموعة سبعة معايير رئيسية وينقسم كل معيار رئيسي إلى عدة معايير فرعية يتم تناولها فيما يلي:

- المعيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي: على مدير المدققين أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال لما يحقق قيمة عالية للمؤسسة.

- المعيار رقم 2010 التخطيط: على مدير المدققين أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر التحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية.
- المعيار رقم 2020 الاتصال والموافقة على المدير التنفيذي للتدقيق أن يوصل للإدارة العليا ومجلس الإدارة خطط أنشطة التدقيق الداخلي ومتطلبات تنفيذ تلك الخطط بما في ذلك التغييرات الزمنية¹.
- المعيار رقم 2030 إدارة الموارد: يجب على مدير ادارة التدقيق التأكد من أن الموارد لها أنشطة التدقيق الداخلي كافية مناسبة، وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الخطة المعتمدة².
- المعيار رقم 2040 السياسات والإجراءات: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوجيه عمل نشاط التدقيق الداخلي، حيث يعتمد شكل ومحتوى هذه السياسات والإجراءات على حجم وهيكل نشاط التدقيق الداخلي ودرجة عمله.
- المعيار رقم 2050 التنسيق: ينبغي على مدير التدقيق الداخلي أن يعمل على توصيل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية والخارجية لتأكيد الملائمة والخدمات الاستشارية وضمان التغطية الصحيحة وتخفيض الازدواج في الجهود المبذولة.
- المعيار رقم 2060 رفع التقرير إلى مجلس الإدارة العليا: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يرفع تقريره على نحو دوري الى مجلس الادارة العليا عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن طريق السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل، وينبغي أن يشمل كذلك قضايا المخاطر الجوهرية وقضايا الرقابة.
- المعيار رقم 2070 مسؤوليات المؤسسة والجهات الخارجية المقدمة للخدمات عن التدقيق الداخلي: عندما تقوم جهة خارجية بتقديم خدمات كالخدمات التي يقدمها نشاط التدقيق الداخلي، يجب على هذه الجهة توجيه إدراك المنشأة نحو مسؤولياتها في الحفاظ على فعالية نشاط التدقيق الداخلي.
- المعيار رقم 2410 معايير توصيل النتائج: ينبغي أن تشمل عملية التوصيل على أهداف المهمة ونطاقها بالإضافة الى الاستنتاجات والتوصيات القابلة للتطبيق وحفظ العمل.
- المعيار رقم 2420 جودة التوصيل: ينبغي أن تتم عملية التوصيل بالدقة والموضوعية والوضوح والايجار، كما ينبغي أن تكون بناءة وكاملة وأن تتم في الوقت المناسب.

1_ كارين أسو وآخرون، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، لبنان، ص 2.

2_ فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سابق، ص 103.

ثانيا: معايير الصفات.

- المعيار رقم 1000 الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات: يجب تحديد هدف وصلاحية ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي بشكل رسمي ضمن وثيقة التدقيق الداخلي.
- المعيار رقم 1200 الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة: يجب تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي بكفاءة ومهارة مع بذل العناية المهنية المطلوبة.
- المعيار رقم 1210 الكفاءة: على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة، المهارات والكفاءات المطلوبة لإنجاز مسؤولياتهم الفردية وعلى نشاط التدقيق الداخلي.
- المعيار رقم 1220 بذل العناية المهنية اللازمة: يجب على المدققين الداخليين امتلاك العناية والمهارة المتوقعان من المدقق الداخلي المؤهل، ولا يعني بذل العناية أي أن المدقق الداخلي معصوم من ارتكاب الأخطاء.¹

المطلب الثاني:

أدوات التدقيق الداخلي.

- يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، وتتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:²
- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه.
 - لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يعتمد استخدامه الى أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين والمستشارين
 - يمكن أن يستخدم المدقق أداتين مختلفتين في إطار عملية التدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم الأداة الثانية التحقق من النتائج تم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.
 - ويمكن تصنيف هذه الأدوات الى نوعين أساسيين: الأداة الوصفية والأدوات الاستفهامية.

1 _ المرجع السابق، ص 104.

2 _ محمد امين عبادى ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة و مذكرة ماجستير ، فرع إدارة أعمال ، جامعة الجزائر ، 2007/2008.

أولاً: الأدوات الوصفية.

1. السير الاحصائي:

هو أداة تسمح انطلاقاً من عينة محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة الى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع

2. تصور السير:

يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها.

3. اختيار العينة:

تمييز نوعين من العينات:

1.3. العينات الاحصائية: وتستخدم في هذه الحالة:

- العينات العشوائية، حيث تعطي أرقام السلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة الاستخدام جدول العينات العشوائية.
- طريقة السير الترتيب، أي انطلاقاً من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب¹.

2.3. العينات الغير الإحصائية: ويتم اختيارها باستخدام مايلي:

- العنصرية الموجهة الشخصية، يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتماداً على مؤهلاته وخبراته.

4.المقابلة:

يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب الى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام خط السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم
- التذكير بمهمة التدقيق وأهدافها وإعلام الطرف المستوجب بسبب وكيفية الاستجواب.
- يقوم المدقق بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب.
- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب المخاصمة قبل تقديمها الى المسؤولين.

1 _ المرجع السابق، ص 124.

ثانياً: الأدوات الاستفهامية:

ونميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدقيق، فيما يلي:

1. الملاحظة المادية:

من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلاً في الواقع.

2. السرد:

تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها ويلجأ المدقق إلى السرد لوصف النظام: وتميز بين نوعين السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق وسرد يقوم به المدقق.

3. المخطط الوظيفي:

يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، يهدف هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها.¹

4. جدول تحليل الأعمال:

يستخدم هذا الجدول التحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها.

5. خرائط التدقيق:

تبين هذه الخرائط دورة انتقال بين مختلف الوثائق، مرتكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها.

قوائم الاستقصاء:

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع

...

1 _ المرجع السابق، ص 125.

المطلب الثالث:

صلاحيات التدقيق الداخلي.

حتى يستطيع المدقق الداخلي ادارة عمله بكفاءة وفعالية ينبغي عليه أن يكون على علم كامل مسؤولياته وصلاحياته، وفقا لما تقضى به مبادئ ومعايير التدقيق الداخلي، وبما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء ادارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير عن نشاط المؤسسة.

وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفعالية فإنه لابد أن يكون مدير ومدقق قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها مايلي:

- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.
- تحديد نطاق عمل التدقيق بما فيه اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق.
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود تحقيقا للفائدة الموجودة من التدقيق الداخلي في المؤسسة.

خلاصة الفصل:

مهمة التدقيق الداخلي في مراقبة السجلات وتقييم الأعمال داخل المؤسسة أدى الى مصداقية ونزاهة القوائم المالية، حيث تعتبر مهنة المدقق مستقلة داخل المؤسسة، يستطيع مراجعة الحسابات المالية والإدارية التي تهدف الى اكتشاف التلاعبات وتصحيحها تدريجيا، كل هذا أدى إلى زيادة القيام بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني:

نظام الرقابة الداخلية

وعلاقتها بالتدقيق

الداخلي.

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 العملية لإنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار السليمة

ويجب 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.

وسيتم في هذا الفصل دراسة نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي من خلال ثلاثة مباحث

كالتالي:

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: ميكانيزمات نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول:**عموميات حول نظام الرقابة الداخلية**

من أجل ضمان الاستمرارية والنمو للمؤسسات خاصة في ظل التطور الاقتصادي وما صاحبه في كل الميادين الاقتصادية، كان لزاماً على هذه الأخيرة أن تصمم نظام فعال للرقابة الداخلية، ومن أجل إعطاء نظرة أوضح حول نظام الرقابة الداخلية سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف المفاهيم الخاصة بالموضوع.

المطلب الأول:**نشأة ومفهوم الرقابة الداخلية.****أولاً: نشأة نظام الرقابة الداخلية.**

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاته قديم وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك، ونذكر منها كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها، اضطرار الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات دورية دقيقة والعمل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة للحماية وصيانة أموال المؤسسة. فكبر حجم المؤسسة وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتوسع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، والموازنات، تقسيم العمل وغيرها.

أما بالنسبة لتوزيع وتفويض السلطة إلى بعض الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى،

أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة، وهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على التقارير صحيحة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لا بد من نظام الرقابة الداخلية السليم.¹

1_ محمد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، ط1 ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 1998 ، ص132.

ثانيا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

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

عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي CPA : بأنها خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة و لحفظ السجلات و الدفاتر المالية.

التعريف الثاني: عرف أصحاب معايير التدقيق الدولية LAS الرقم SS الرقابة الداخلية بأنها عبارة عن العملية التي تسقط عن طريق مجلس الإدارة العليا أو المسؤولين الآخرين ويتم تصميمها لتوفر تأكيد معقول بأن المؤسسة سوف تحقق عدد من الأهداف والتي تقع داخل ثلاثة مجموعات هي:

- إمكانية الاعتماد على إعداد التقارير المالية.
- فعالية وكفاءة أعمال المؤسسة.
- الالتزام بالقوانين واللوائح.

التعريف الثالث: عرف هنري فيول الرقابة بأنها " التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المقررة فهي عملية كشف عما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعة وذلك لغرض الكنتف كما يوجد من نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها وقد جعل الرقابة أحد عناصر أو ووظائف الإدارة (التخطيط، التنظيم، التنسيق الرقابة) التي هي ضرورية ولازمة ليست فقط الخدمات والمشروعات بل أيضا جهد جماعي مهما كان غرضه¹.

التعريف الرابع: الرقابة الداخلية هي الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر ونتيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي والإداري والتقنية لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة النقدية، تم تعديل وتطوير تعريف الرقابة الداخلية.

1 _ فتحي رزق السوافيري سمير محمد كامل، محمود مصطفى، الاتجاهات في الرقابية والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية النشر، مصر، 2002، ص 19.

المطلب الثاني:

مكونات نظام الرقابة الداخلية.

تشتمل الرقابة الداخلية على خمس فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأثير مناسب على تحقيق أهداف الوقاية الخاصة بالإدارة، ويطلق عليها المكونات الرقابة الداخلية فبدون وجود رقابة فعالة لن ينتج على العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن وجوداتها.

أولاً: بيئة الرقابة:

تعقير بيئة الرقابة أساس المكونات الأخرى ، أو الأرضية التي تقوم عليها و تعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال و تتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة ولمن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم و أهمية الرقابة و المعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة و بالتالي يمكن تقسيم العوامل التي منها بيئة الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة في مدي نزاهة العاملين بالمستويات السلوكية المتبعة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي و تجنب العاملين و المشروع في النهاية من الأداء و السلوك الغير الأخلاقي و فلسفة الإدارة في الوضع معايير وسياسات تشجيع الأداء والسلوك الأخلاقي، أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة و المرتبطة بتنظيم المنشأة و طريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وكيفية تنفيذها لواجباتهم و لكن يمكن القول أن من أهم هذه العوامل المكونة لبيئة الرقابة وهي مدى تفهم الإدارة و العاملين بالمشروع وكيفية التعامل مع المفاهيم و القيم الأخلاقية و الأمانة بصفة عامة.

ثانياً: تقدير الخطر:

يهتم هذا المكون تحديد و تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة و التعرف على احتمال حدوثها و محاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة و يختلف تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقديره من طرف المراجع ، لكن يرتبط معه بشكل وثيق حيث تقوم الدائرة بتقسيم الأخطار كجزء من تصميم و تشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطار و المخالفات ، و يقيم المراجعون الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة ، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار و استجابت لها على نحو مناسب سيقوم المراجع بالتالي يجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف أو الاستجابة للأخطار الهامة.

ثالثاً: أنشطة الرقابة:

تعرف أنشطة الرقابة بأنها : السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة على سبيل المثال اتخاذ الإجراءات اللازمة ليتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة ، لذلك فان

أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة ، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفة وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية تدقيق على أنها سياسات و إجراءات تخص مايلي :

- مراجعة الأداء.
- معالجة المعلومات.
- فصل الواجبات.

رابعاً: المعلومات والاتصال:

يتعلق هذا الجزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة ويتم توصيل تلك¹ المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالشركة إلى أعلى و إلى أسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات و إعداد القوائم المالية.

خامساً: المتابعة:

ويقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة والتقسيم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من فاعلية وكفاءة هيكل الرقابة. ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقسيم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة الشركة. ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة هيكل الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للمراجعة الداخلية والتي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة ويجب أن تتم عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك.

جدول رقم 01: مكونات هيكل الرقابة الداخلية.

عناصر المكون	وصف المكون	المكونات
- النزاهة والقيم الأخلاقية. - الالتزام بالكفاية. - هؤلاء المسؤولين عن حكومة المنشأة (مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة).	- التصرفات والسياسات والإجراءات التي عكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المنشأة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	تقييم مخاطر الإدارة.

¹ _ أحمد حلمي جمعة، المحل للتدقيق والتأكيد وفق للمعايير الدولية للتدقيق، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع 2015، ص213، 214.

<ul style="list-style-type: none"> - فلسفة الإدارة و نمط التشغيل. - الهيكل التنظيمي. - تخصص السلطة والمسؤولية. - سياسات وممارسات الموارد البشرية. 		
<ul style="list-style-type: none"> - تأكيدات الإدارة: الوجود، الإدارة، الاكتمال، التقييم، الغرض والإفصاح، القياس والحدوث. 	<ul style="list-style-type: none"> - حديد وتحليل الإدارة المخاطرة الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا الإطار الدولي للتقرير المالي. 	<p>تقييم مخاطر الإدارة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> -أهداف المراجعة المرتبطة المحاسبة وبالعمليات، الوجود، الاكتمال، الاتصال، الدقة، التوبيخ، التوقيت الترحيل، التلخيص. 	<ul style="list-style-type: none"> - أطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والتقرير عن عمليات المنشأة وبالإضافة للاحتفاظ بالمساءلة المحاسبة عن الأصول المرتبطة. 	<p>نظم المعلومات المحاسبة والإتصال.</p>
<ul style="list-style-type: none"> -الفصل الكافي للواجبات. 	<ul style="list-style-type: none"> -السياسات والإجراءات التي تصنعها الإدارة. 	<p>أنشطة</p>
<ul style="list-style-type: none"> -الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر. -المستندات والسجلات الكافية (ضوابط الرقابة العامة على الكمبيوتر). -الرقابة المادية على الأصول والتسجيلات. -الاختيارات المستقلة على الأداء. 	<ul style="list-style-type: none"> -للفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي. 	<p>الرقابة إجراءات الرقابة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - غير واجبة التطبيق. 	<ul style="list-style-type: none"> -التقويم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً¹ 	<p>المتابعة</p>

1_ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجالية النشر والتوزيع، مصر، 2007، ص260.

المطلب الثالث

أهداف نظام الرقابة الداخلية

- صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة.
- الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة.¹
- حماية الأصول والموجودات والممتلكات.
- استخدام الموارد باقتصاد وفعالية.
- تقدير مدى تحقيق الأهداف الموجودة.
- العمل على رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية.
- التحقق من جدية الصرف.
- حماية السجلات المحاسبية من وصول غير المرخص لهم الى هذه السجلات.
- العمل على الالتزام بالتعليمات الحكومية التي تصدرها الجهات الحكومية المسؤولة بالإشراف على المنشأة.
- العمل على الالتزام بالنظم المعمول بها وفقا للنظام الأساسي للمنشأة.
- العمل على توفير المعلومات التي تساعد في رسم السياسة الاقتصادية للدولة.
- العمل على توفير المعلومات الدقيقة لكي تحقق أهداف التقرير.

المبحث الثاني

ميكانيزمات نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأنظمة الموجودة داخل المؤسسة ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم مقومات الأساسية والإجراءات وكذا وسائل نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول:

مقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبي من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة ثانية

1_ محمد امين مدال، التدقيق و الوقاية في البنوك، ص 166

يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها لتل تنطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

أولاً: الهيكل التنظيمي: من الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول ضمان نوعية المعلومات، لتشجيع العمل بالكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديرية ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم.¹

ثانياً: نظام المعلومات المحاسبية: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونياً ويستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية، ودليل الحسابات يراعي في تصميم تسر إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية.

ثالثاً : إجراءات تفصيلية : إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل و الاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات ، أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها و في هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية و ذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر إذ أن هذا القوم يسمح من تقليل فرص التلاعب و الغش و الأخطاء و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه .

رابعاً: مستويات سلامة الأداء: في جميع الإدارات وجميع المستويات في مراحل المشروع لما يكفل أقصى إنتاجية ممكنة وضمن السير بالسياسات الإدارية المرسومة في الطريق الذي خطط لها وتتضمن ذلك وضع مستويات الأداء المختلفة في معايير أو مقياس أو أنماط تحديد ما يجب أن يكون عليه التنفيذ الفعلي وكل مرحلة من مراحل العمل، وذلك لضمان تقييد العاملين بتنفيذ هذه المعايير بما يحقق سير العمليات وفقاً للأسس التي حددتها الإدارة دون حدوث خطأ أو انحراف كذلك تحقيق الكفاءة الإنتاجية.

خامساً: نظام المراقبة وتقييم الأداء: يهدف إلى تحقيق الرقابة على المنقذ ومقارنته بالأهداف المحدد مقدماً وتحديد الانحرافات عنها وتحديد أسبابها والمسؤولية عنها بهدف تصحيح هذه الانحرافات، وتتم مراقبة

1 _ حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، ط1، دار الحمد للنشر و التوزيع، عمان - الأردن 2012، ص138-139

الأداء في جميع المستويات الإدارية وبطريقة مباشرة، بل يقوم كل مسؤول بمتابعة أداء مرؤوسه وبطريقة غير مباشرة بأدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية أو التكاليف المعيارية وغيرها.

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، والإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية: وتضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم العملية ما منذ البداية إلى النهاية ويقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد نتيجة الخطأ أو الإهمال¹.
- تقديم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف.
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة.
- استخراج المستندات من الأصل ومن عدة صور تخص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر شرط ألا يعارض ذلك مع حسن سير العمل.

ثانياً: إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن بعلة فرضية الغش والاحتيال ويساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة، وإرفاقه بالوثائق المؤيدة الأخرى².
- عدم إشراك أي موظف في تدقيق عمل قام به بل يقوم بذلك موظف آخر.
- استعمال وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين التدقيق العام.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي.
- القيام بجرد مفاجئ و دوري النقدي و البضاعة و الاستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية

1 _ نفس المرجع، ص 140.

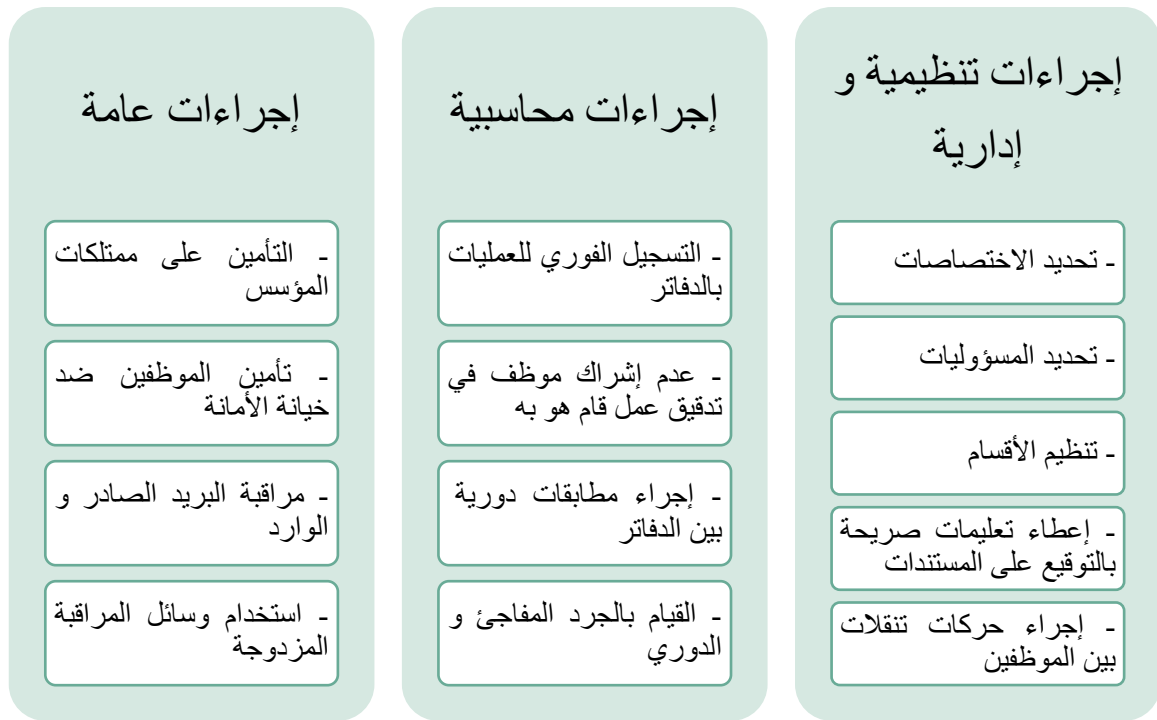
2 _ خلف عداد الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 39.

ثالثاً: إجراءات عامة: و تضم النواحي التالية:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار .
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر .
- استخدام وسيلة الرقابة الجدية يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية .
- استخدام وسائل المراقبة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة كتوقيع الصكوك و عهدة الخزائن.

ويمكن تلخيص الإجراءات السابقة في الشكل الموالي:

الشكل رقم 3: إجراءات الرقابة الداخلية



المطلب الثالث:

أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها:

أولاً: الأسلوب الوصفي: ليقوم المراجع حسب هذا بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ، يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية ، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها و المستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل بها ، و قد يقوم المراجع أو مساعديه تسجيل الإجابات ، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر

كيفية سير العملية حق بدايتها إلى نهايتها و يحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية .

ثانياً: خرائط التدفق : عن طريق هذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال و التي تبدأ بقراءة كتب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة ، و كذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة الذين لهم دور في سير هذه الدورات ، و الهدف هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و المعطيات انطلاقاً من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبياً و تقييدها .

ثالثاً: أسلوب الاستبيان : ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية و تخدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها و ردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكدات من الإجابات عن طريق الاختبار و العينة وذلك و الحكم على درجة متانة النظام المستعمل.¹

المبحث الثالث:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

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

المطلب الأول:

علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية.

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية ، فهي تقع على قمة هذا النظام ومن أهم عناصره ، كما أن المؤسسات تحتاج إلى نظام رقابية فعال و قوي بتحقيق أهدافها بنجاح ، لذلك يتوجب على التدقيق الداخلي دراسة و تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال رسم برنامج التحقيق المناسب مع تحديد كمية الاختيارات اللازمة و حجم العينة المناسبة حيث أن الهدف الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به ، و من ثم تحديد نقاط الضعف فيه ، و تقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة ، وهو ما نصت عليه معايير الأداء من خلال المعيار رقم 2130 - الرقابة

1_ عبير بقاص، مروة تليلي ، منويبة خراز ، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي ، مذكرة تخرج السنة الثانية ماس ، شعبة العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص : تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية بالوادي

- والذي نص على : " يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها ، و الدفع لتحسينها المستمر ¹. كما نص المعيار 1 2130 على : " يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحكومة و العمليات و أنظمة المعلومات بالنظر إلى :

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
- موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية.
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج.
- الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات و العقود.

ونص المعيار رقم 112130 على : يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجازهم للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة

المطلب الثاني:

مسؤولية المدقق الداخلي تجاه نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية يقصد العمل على تحسينها و أحكامها ، حيث نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص و تقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة و الحكم على درجة متانتها .

ويقوم المدقق الداخلي بفحص كفاية نظام الرقابة الداخلية و فاعليته بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية و بكفاءة ، وتعد الرقابة كفاية إذا قامت الإدارة بالتخطيط و تصميم الأنظمة الرقابية بطريقة ملائمة ، ويلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم ، و الأنشطة ، و الأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعية ، حيث يتم توفير التأكيد المعقول عقدا تتخذ الإجراءات بتكاليف معقولة لجعل الانحرافات في حدود المستوى المسموح به ، ويقيد ذلك التدقيق الداخلي في تحديد الأخطاء المهمة و الأعمال الغير المشروعة و اكتشافها 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 له ، و بالتالي فان المدقق الداخلي له دور في :

1_ حلف عبد الله الوردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، مرجع سابق ، ص 535.

- **الالتزام:** يعتبر من أهداف التدقيق الداخلي تحديد ما إذا كانت سياسات، وبرامج، وإجراءات الرقابة الداخلية المقررة تعمل بشكل مقنع.
- **حماية الأصول:** يهتم المدقق الداخلي بصفة رئيسية باختيار فعالية نظم الرقابة المحاسبية و المالية و التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول و حمايتها¹
- **التحقق:** يقوم المدقق بالتحقق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة الإدارة من أجل تعزيز الدقة و إمكانية الاعتماد .
- **تقييم الأداء:** بالإضافة إلى الرقابة التنظيمية و التشغيلية فان كثيرا ما يطلب من المدقق الداخلي تقييم أداء العاملين .
- **التوصيات بالتحسينات:** يجب على المدقق الداخلي إبداء مقترحات لتحسين نظام الرقابة الداخلية خصوصا ما إذا كان هنالك اكتشاف لحالة قصور ما.

المطلب الثالث:

معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا في تحقيق الأهداف الموجودة منه لابد من توفر المعايير التالية.
- أولا : معيار فهم و إدراك الإدارة الهدف من نظام الرقابة الداخلية :** يجب أن تكون الإدارة مدركة الهدف من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية ، وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها ، حيث أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية ، ومن ناحية أخرى يجب أن تدري أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات تعتمد على دقة العمليات و تسجيلها².
- ثانيا : معيار تكامل مكونات و أجزاء نظام الرقابة الداخلية :** سبق و أوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء وهي بيئة الرقابة ، تقييم المخاطر ، أنشطة الرقابة ، المعلومات و الاتصال ، و المتابعة ، وتكون إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه و مكوناته الخمس بصورة متكاملة.
- ثالثا : معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية :** ستتعرض في هذا الجزء المعايير فعالية كل جزء من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة و ذلك على النحو التالي :

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

2 _ د. محمد السيد سرايا و آخرون ، مرجع سابق ص 46

1. معيار فعالية بيئة الرقابة: يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى ، و لا شأنى أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود نظام فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة ، و ذلك لأن تلك السياسات ستعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة
2. معيار فعالية تقييم المخاطر : يجب أن تقوم إدارة المؤسسة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة و في ظل الظروف الاقتصادية و القانونية و التشريعية و الاجتماعية التي تعمل فيها المؤسسة
3. معيار فعالية أنشطة الرقابة : لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا في لابد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر و تحقيق أهداف الرقابة الداخلية ، و تتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات و السياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول و السجلات.
4. معيار فعالية نظام المعلومات و الاتصالات : يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاما فعالا و ملائما للمعلومات و الاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها.
- 5- معيار فعالية المتابعة و التقييم المستمر لمكونات نظام الرقابة الداخلية : تؤدي المتابعة و التقييم المستمر بفعالية لمختلف مكونات و أجزاء نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة و الفعالية في نظام الرقابة الداخلية.

رابعا : معيار كفاءة و فعالية إدارة التدقيق الداخلي : لا تأت أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في التشغيل و التصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة¹.

خامسا : معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات الاستفادة منها: لكي يتم تصميم و تشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من الاستخدام و الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات ، و من أمثلة وسائل الاستفادة من هذه التكنولوجيا عند تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات اليا ، و التحقق من دقة التشغيل أليا ، و تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي.

1 _ مرجع سابق ، ص 48، 49.

خلاصة الفصل :

التدقيق الداخلي يعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية الغرض منها التأكد من دقة وفعالية الأنظمة و الإجراءات المتبعة و رفع تقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف و انحرافات ، بهدف التدقيق الداخلي إلى قياس مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، ويلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم والأنشطة و الأشخاص 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 الأداء و مراقبته ، و مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بصورة دورية ، وتوثيق هذه الأنشطة التوفير تأكيد إضافي بأن الأنظمة تعمل كما هو مخطط لها .

الخاتمة

حاولنا من خلال تناول موضوع دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية إبراز أهم الجوانب و المتغيرات المتدخلة ضمن وظيفة التدقيق الداخلي و التي تساهم بتفعيل نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر التدقيق الداخلي جزء ووسيلة رئيسية منه ، وكان ذلك انطلاقا من الإشكالية المتمثلة في :

✳ ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟

بدراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة . اختيار الفرضيات :

◀ **الفرضية الأولى :** تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة معتمد عليها في المؤسسة باعتبارها وسيلة مباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يتمثل دورها الأساسي في الكشف عن الأخطاء و الانحرافات الموجودة ، وهذا ما يبين صحتها.

◀ **الفرضية الثانية :** تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة أنها تساعد على اكتشاف نقاط القوة و الضعف ومعرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر و وضع الإجراءات اللازمة لتفاديها مستقبلا ، وهذا ما يبين صحتها.

◀ **الفرضية الثالثة :** يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتبار أن التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية و ذلك من أجل الحرص على ضمان دقة في العمليات و محاولة تجنب الخسائر ، وهذا ما يبين صحتها .

• النتائج :

وبعد معالجتنا و تحليل مختلف جوانب الموضوع في الفصول الثلاث ، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات من النتائج التي توصلنا إليها نجد:

- التدقيق الداخلي يعمل على تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية ، حيث يعتبر وسيلة للتأكد من عدم وجود انحرافات و كذا كشف الأخطاء و الغش في الدفاتر المحاسبية ، و العمل على تصحيحها و يساعد على تقييم الأداء .

- هدف التدقيق الداخلي يتمثل في التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية و المالية ومدى تمثيلها المركز المالي للمؤسسة . - يقوم التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف و القوة للمؤسسة.

- يساهم المدقق الداخلي من خلال دراسته و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تقويم كفايته و في تفعيله.

- باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تابعة للإدارة العامة تقع في قمة هيكل نظام الرقابة الداخلية

، وهو ما يساهم بدرجة كبيرة في تقييم كفاءة و فعالية هذا النظام .

الخاتمة.

- 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 ما تحمله من توصيات وتوجيهات وحلول بديلة للقضاء على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية و بالتالي تفعيله ، خصوصا ما إن نالت المتابعة اللازمة من طرف المدقق الداخلي .
- يحافظ التدقيق الداخلي على أصول المؤسسة، ويشرف على عملياتها ، ويراقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام بتنفيذ قراراتها.
- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و التعليمات و القوانين الموضوعة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة من أجل ضمان التحكم الكلي في جميع وظائف المؤسسة ، بهدف الوصول إلى تسيير ناجح و فعال لمختلف العمليات المالية و الإدارية.
- لم يخصص قسم أو مصلحة التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة بل تتدرج عملية التدقيق ضمن مصلحة المالية و المحاسبية حيث تقوم بنشاطات ومهام رقابية تهدف إلى ضمان صحة و سلامة التسجيلات المحاسبية و مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة .
- كلما كان نظام الرقابة سليم و فعال كلما قل احتمال وقوع الغش و التلاعب في المؤسسة محل الدراسة
- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمن الالتزام .

● الاقتراحات :

- توصلت الدراسة إلى بعض التحقيقات و التي تتمثل فيما يلي :
- إدراج مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي في المؤسسة .
- القيام بدورات تدريبية و تكوين مستمر للمدققين الداخليين من أجل رفع مستواهم و مؤهلاتهم.
- الأخذ بعين الاعتبار التوصيات و الإجراءات و التصحيحات اللازمة في أسرع وقت.
- ضرورة توفر المعلومات اللازمة لعمل المدقق الداخلي و عدم كتمانها لأي سبب كان .
- ضرورة تبعية التدقيق الداخلي لأعلى سلطة في المؤسسة ، مما يتيح تدعيم استقلالية المدقق الداخلي .
- ضرورة دعم الإدارة العليا في المؤسسة التدقيق الداخلي وتعاون مختلف الموظفين التابعين للمؤسسة .
- ضرورة اعتماد المؤسسة على المحاسبة التحليلية ، التحليل المالي باعتبارها أدوات رقابية شاملة تساعد على اتخاذ القرارات.

• أفاق الدراسة :

- هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع، والتي تقترحها بأن تكون إشكالية المواضيع يحوت قادمة مثل: - دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار.
- تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية .

القائمة

المصادر

والمراجع.

المراجع باللغة العربية :

- 1- دكتور هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر والتدقيق، الأردن. 2006. 2- دكتور خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، ط1، 2014.
- 3- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- 4- خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي، الأصول العلمية والعملية التدقيق الحسابات، ط 1، عمان، 2010.
- 5- محمد بوتين، مراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2005.
- 6- دكتور زهير حطرب، علم تدقيق الحسابات، ط1، دار البداية، عمان، 2010.
- 7- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- 8- جمعة أ.ح : المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء، عمان ، ط1.
- 9- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الدراسة، ط1، الأردن، 2020.
- 10- المؤسسة العمومية للتعليم الفني والتدريب المهني والإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، كتاب مراجعة ورقابة داخلية، المملكة العربية السعودية.
- 11- كارين أسو وآخرون، المعايير الدولية للممارسة المهنية التدقيق الداخلي، لبنان.
- 12- محمد أمين عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2007/2008.
- 13- محمد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
- 14- أحمد حلمي جمعة، المحل للتدقيق والتأكيد وفق المعايير الدولية للتدقيق، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2015.
- 15- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحرة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
- 16- حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2012.

- 17- عبير بقاص، مروة تليلي، منويية خراز، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة تخرج السنة الثانية ماستر، شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بالوادي، 2016/2017.
- 18- حلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة، ط1، دار الوراق للنشر، 2014.
- 19 - دغة ايمان، عنان رحمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تخرج السنة الثانية ماستر، شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بورقلة، 2018/2019
- 20 - أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017.
- 21 - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 22 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، ط2، عمان، 2009.

