



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

عنوان

دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
دراسة حالة مؤسسة الذبح والتحويل الدواجن-بوقيراط

تحت إشراف الأستاذ

بن زيدان الحاج

من إعداد الطالب:

مخنفور محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوضراف الجلاي	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم
مقررا	بن زيدان الحاج	استاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	سيعد عبد الرحمان	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017



إلى من علمني النجاح و الصبر... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... أبي.

إلى من علمتني و عانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها

سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي... أمي.

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة و الكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى ملاكي في الحياة أينما كان.

إلى أصدقائي رفقاء دربي من داخل الجامعة و خارجها.

إلى الأستاذ المشرف بوشخي بوحوص، إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا

بالعلم و المعرفة.

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها و يعمل على تحقيقها، لا يبغى بها إلا

وجه الله و منفعة الناس.

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.



شكر وتقدير

أرى لزاما علي تسجيل الشكر وإعلامه ونسبة الفضل لأصحابه، استجابة لقول النبي ﷺ: "لم يشكر الناس لم يشكر الله".

وكما قيل :

علامة شكر المرء إعلان حمده فمن كتم المعروف منهم فما شكر
فالشكر أولا لله عز وجل على أن هداني لسلوك طريق البحث والتشبه بأهل
العلم وإن كان بيني وبينهم مفاوز.
كما أخص بالشكر أستاذي الكريم ومعلمي الفاضل المشرف على هذا البحث بن
زيدان الحاج فقد كان حريصا على قراءة كل ما أكتب ثم يوجهني إلى ما يرى بأرق
عبارة وألطف إشارة، فله مني وافر الثناء وخالص الدعاء.

كما أشكر السادة الأساتذة وكل الزملاء وكل من قدم لي فائدة أو أعانني
بمرجع، أسأل الله أن يجزيهم عني خيرا وأن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.

الفهرس

الفهرس

اهداء

تشكرات

*المقدمة العامة 1

الفصل الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

*تمهيد الفصل الأول 02

* المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي 03

-المطلب الأول: مدخل للتدقيق الداخلي..... 03

الفرع الأول: تعريف التدقيق..... 03

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي 04

-المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه..... 05

الفرع الأول: أهداف التدقيق الداخلي 05

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الداخلي..... 07

-المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي ونطاق تطبيقه..... 10

الفرع الأول: الإطار العام لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي..... 10

الفرع الثاني: نطاق تطبيقه 12

*المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية..... 16

-المطلب الأول: اساسيات نظام الرقابة الداخلية 16

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية..... 16

الفرع الثاني: اهمية واهداف نظام الرقابة الداخلية 17

-المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقومته..... 18

الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية..... 18

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية 20

-المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية 22

*المبحث الثالث: مساهمة المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية 26

-المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 26

-المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 28

-المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية 30

الفرع الأول: دور التدقيق الداخلي في دراسة نظام الرقابة الداخلية 30

الفرع الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية 31

*خلاصة الفصل 33

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

*مقدمة الفصل 35

36.....	*المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.....
47.....	*المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة الاجنبية.....
50.....	*المبحث الثالث: التعليق علي الدراسات السابقة
51.....	* خلاصة الفصل.....
	✚ الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الذبح و التحويل دواجن بوقيراط
53.....	*تمهيد الفصل.....
54.....	*المبحث الأول: تعريف مؤسسة ORAVIO
54.....	-المطلب الأول: لمحة تاريخية عن ظهور "ORAVIO".....
55.....	-المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
56.....	-المطلب الثالث: تعريف الوحدة (مذبح للدواجن بوقيراط.).....
56.....	الفرع الأول: لمحة تاريخية عن الوحدة
57.....	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للوحدة
61.....	*المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.....
61.....	-المطلب الأول: دليل التدقيق الداخلي لمؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.....
62.....	-المطلب الثاني: برنامج التدقيق الداخلي للمؤسسة.....
62.....	الفرع الأول : برنامج السنوي للتدقيق الداخلي.....
64.....	الفرع الثاني: تقرير التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.....
66.....	-المطلب الثالث: الرقابة الداخلية لمؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.....
69.....	*المبحث الثالث: اثر التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية مؤسسة الذبح وتحويل
69.....	-المطلب الاول : تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
72.....	- المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستقصاء.....
73.....	-المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.....
74.....	* خلاصة الفصل.....
76.....	*الخاتمة العامة.....
	*قائمة الملاحق
	*ملخص

فهرس الاشكال و الجداول :

1-فهرس الاشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	أهداف نظام الرقابة الداخلية	18
(1-2)	إجراءات الرقابة الداخلية	25
(3-1)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	55
(3-2)	الهيكل التنظيمي للوحدة	57

2- فهرس الجداول :

رقم الجدول	عنوان جدول	الصفحة
(1-1)	قائمة الاستقصاء	26
(1-2)	العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية	32
(3-1)	تعداد العمال بوحدة الذبح و التحويل	60
(3-2)	التقسيمات حسب المستوى	60
(3-2)	برنامج السنوي للتدقيق الداخلي	63
(3-4)	التوصيات 2017	66-65
(3-5)	قائمة الاستقصاء	71-70-69

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تمهيد :

أدى اتساع حجم المؤسسات وتشعب أنشطتها إلى صعوبة اداراتها إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصمة المباشرة التي كانت عندما كان حجم المؤسسة صغيرا من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية واحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تحقيق الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلف من ناحية أخرى، وبما أن لمفكر البشري تنوع في طرق التضليل المختلفة بحيث لا يمكن حصرها ولا منعها بشكل كامل طالما وجد العنصر البشري في تنفيذ الأعمال، هذا الأمر جعل المؤسسات تواجه خطر الأخطاء في البيانات المالية.

وهو ما أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ودور ومهام المدقق الداخلي لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في استخدام موارد وأصول المؤسسة وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل تنفيذ خطة العمل لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحتم على أداء العمل بطريقة أفضل.

كما يعتبر التدقيق الداخلي من أهم أدوات الرقابة الداخلية بصفة عامة ويتوقف على مدى نجاحه وفعالته إلى حد كبير نجاح وفعالية الرقابة الداخلية، لذا وجب تفعيل دور المدقق الداخلي من خلال تتبع جوانب القصور والثغرات التي تؤدي إلى ضعف الرقابة الداخلية لمعمل على رفع كفاءة وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بصورة سليمة وبما يحقق أهدافها.

إشكالية البحث:

في ضوء ما تقدم تتلخص إشكالية هذا البحث في السؤال الرئيسي التالي:

كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ما هو واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط ؟
- ❖ كيف يمكن لنظام الرقابة الداخلية خلق قيمة إضافية في مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط ؟
- ❖ هل يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط ؟

المقدمة العامة

فرضيات البحث :

للإجابة على التساؤلات الفرعية ننطلق من الفرضيات التالية:

- ❖ التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة بمؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط لها دور فعال في إعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها؛
- ❖ يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط لأهدافها المسطرة؛
- ❖ يساهم التدقيق الداخلي من خلال فحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط في تعزيزه.

أسباب اختيار الموضوع:

- ❖ محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص؛
- ❖ الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع؛
- ❖ الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.

منهج الدراسة :

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

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في دور التدقيق الداخلي من خلال ما تقوم به للمحافظة على أصول المؤسسة وديمومتها إضافة إلى رفع كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية الذي يعتبر الركن الأساسي في عمل المدقق الداخلي خاصة في ظل اتساع نطاق الأعمال وتعقدتها، الأمر الذي يستلزم من المدقق أن يكون على يقين ودراية تامة بالمستجدات.

المقدمة العامة

أهداف الدراسة:

إن الغرض من دراستنا لموضوعنا هذا استند الى عدة اهداف المتمثلة في:

- ❖ عرض الإطار الفكري والنظري للتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.
- ❖ اظهار أهمية التدقيق الداخلي كونه يعتبر أداة فعالة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية.
- ❖ إبراز أهمية التدقيق الداخلي ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلاله بشكل فعال.
- ❖ العمل علي الرفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية بسن قوانين وإجراءات تعمل على تقليص من تقليص نطاق التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

تقسيمات البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة، ومعالجة الموضوع حاولنا تقسيم البحث إلى فصل نظري وفصل يتضمن دراسات سابقة وفصل لدراسة ميدانية علي مستوى مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط بالنسبة للفصل الأول هو تحت عنوان التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وهو مقسم إلى ثلاثة مباحث، تم التطرق فيها المبحث الأول: الاطار النظري للتدقيق الداخلي و المبحث الثاني : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية و المبحث الثالث: مساهمة المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

اما الفصل الثاني فهو يمثل الدراسات السابقة للموضوع البحث

اما الفصل الثالث المعنون ب دراسة حالة مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط تم تقسيمه الي 3مباحث المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط و المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط و المبحث الثالث : اثر التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط

الفصل الأول

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

تمهيد الفصل :

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم مكونات التنظيم فهو يوفر بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها , ويعمل على حماية الموارد من الضياع سوء الاستعمال , وكذلك يعمل من خلال إدارة إلي رفع الكفاءة و الفعالية الأداء , ويؤكد للإدارة مدى التزام العاملين بالأنظمة والتعليمات والإجراءات المرسومة لهم وذلك من اجل تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية و الحفاظ على مستوى نجاحها في المستقبل.

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 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 واضحاً وسهلاً ومفهوماً لدى القائمين بتطبيقه

بحيث ينقسم هذا الفصل إلي 3 مباحث:

المبحث الأول : الاطار النظري للتدقيق الداخلي

المبحث الثاني : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث :مساهمة المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

المطلب الأول: مدخل للتدقيق الداخلي

الفرع الأول: تعريف التدقيق

نجد أن كلمة "تدقيق" «auditing» مشتقة من كلمة يونانية «audire» ومعناها يستمع، لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

" اصطلاحاً : التدقيق و وفقاً للجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق بجمعية المحاسبة الأمريكية ، والتي لا يختلف تعريفها عن التعاريف العديدة للتدقيق ، " التدقيق هي عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات بموضوعية و تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية ، وتوصيل إلى مستخدمي المعلومة المعنيين " ¹.

لعل من أهم عناصر التدقيق التي تتضح في التعريف السابق تشمل ما يلي:

-أنها عملية منظمة: يعني أنها نشاط مستمر يقوم على التخطيط المسبق للوصول إلى نتائج ، ولعل صفة "الاستمرار" هنا تؤكد أن عمل المدقق قد يستدعي فحص ودراسة بعض الأحداث التي قد تقع قبل أو أثناء وحتى إبداء رأيه ²؛

-أنها تتعلق بجمع وتقييم أدلة إثبات بموضوعية: إن الأدلة (و القرائن) وكذلك الأهمية النسبية لكل دليل قد يختلف من عملية لأخرى ؛

إن المدقق في محاولته للحصول على العدد الكافي من أدلة الإثبات ، فإنه ينبغي عليه اختيار هذه الأدلة بموضوعية و تقييمها أيضاً بموضوعية بما يؤكد احتفاظه برأي في محايد ودون التأثير بأي اعتبارات أخرى. -يتعلق الأمر بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية: وعلى ذلك فإن عمليات التدقيق هي الحقائق و الأحداث والوقائع والعمليات الاقتصادية ، بما يمكن ترجمته في شكل معلومات محاسبية ، وعلى أن يراعى ما يلي: إن هذه المعلومات المحاسبية قد تقدم في شكل حسابات أو قوائم وتقارير مالية ، كما قد تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسات.

-التأكد من درجة تطابق الحقائق مع المعايير الموضوعية:

-مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إنتاج وعرض المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية محل التدقيق ؛

-مدى التزام بالقواعد القانونية المختصة ، مدى توافر الخصائص التالية في هذه المعلومات : الصدق العدالة والملائمة... ؛

بعض التعاريف الأخرى:

-تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعنى ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق و المتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.

¹ خالد أمين عبد الله ، التدقيق و المراقبة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998 ، ص13

² حامد طلبة محمد أبو هيبه ، أصول المراجعة، الطبعة الأولى ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان الأردن ، 2011 ، ص13

الفصل الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

-أما التدقيق بمعناه المهني يعنى عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً إنتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية معتمداً في ذلك على قوة وممتانة نظام الرقابة الداخلية¹.

-التدقيق هو فحص إنتقادي يسمح بمراجعة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك العمليات².

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي

تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة وقد قامنا باستعراض بعض التعريفات المختلفة لهذه الوظيفة ومحاولة تتبع التغييرات التي طرأت عليها إلى أن استقرت التعريفات على التعريف الذي أصدره معهد المدققين الداخليين عام 1999 ، حيث قام معهد المدققين الداخليين بتقديم أول تعريف للتدقيق الداخلي بدايةً عام 1947 في أول نشرة أصدرها بعنوان Statement of Responsibilities of the Internal Auditor حيث عرفه المعهد في ذلك الوقت بأنه :

"النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة" وتوالت بعد ذلك التعريفات الصادرة عن معهد المدققين الداخليين حيث دأب المعهد على تحديث التعريف كلما اقتضت التطورات المهنية وتلك التي تطرأ على المشروعات والمنشآت كما اجتهد الكثير من الكتاب والباحثين في وضع تعريف للتدقيق الداخلي".

وفي عام 2011 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريفه على انه : " نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي و نشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة و لتحسين عملياتها ، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر ، الرقابة والتوجيه (التحكم)"³.

يعرف المجمع العربي للمحاسبين التدقيق الداخلي انه : " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية للتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى"⁴.

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC التدقيق الداخلي على انه : "فعالية تقييميه مقامة ضمن المنشأة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار و تقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي وفعاليتها"⁵

واجتهد الكثير في تعريف التدقيق الداخلي ، بحيث عرفه التميمي على أنه : "رقابة إدارية تقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية جميع أنواع الرقابة الأخرى في المنظمة ، حيث نشأ و تطور نتيجة لازدياد حاجة الإدارة العليا في المنظمة إليه كأداة رقابية و إدارية تستعين بها في انجاز وظائفها الرئيسية التي تتمثل في السعي إلى إشباع

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2008 ، ص 11.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعي الإسكندرية ، مصر، 2004 ، ص18

³ Standards for the professional praelice Framework 1999 side IIA : theiia@org.

⁴ المجمع العربي للمحاسبين أ ، " مفاهيم التدقيق المتقدمة" ، عمان ، الأردن ، 2011 ، ص18.

⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين ، " معايير التدقيق الدولية" ، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين ، ط1 ، 2011 ، ص213.

الفصل الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي العلاقات في المنظمة التي تقوم بإدارتها. فالتدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة الإدارة وفي جميع مستوياتها، لأجل الإيفاء بالتزاماتها و كفاءتها ، وذلك. من خلال التحليل ، و التقييم ، و الاستشارات و الدراسات و الاقتراحات¹

المطلب الثاني : أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه

الفرع الأول: أهداف التدقيق الداخلي

لقد استطاع معهد المدققين الداخليين تحقيق هدف التدقيق الداخلي بشكل عام على أنه تحسين وإضافة القيمة لتلك العمليات التي تختص المؤسسة القيام بها ، حيث أشار التعريف الصادر عن المعهد بأن قدرة و فعالية التدقيق الداخلي على خلق القيمة ، يتوقف على أمرين ، أولها هو ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين ، والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطا مضيفا للقيمة . والثاني هو النظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة و الأطراف المستفيدة من تلك القيمة . وحدد "الصحن وسرايا" أهداف التدقيق الداخلي بهدفين أساسيين هما كالآتي:

❖ التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية والمصرح بها في المستويات الإدارية المختلفة.

❖ التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات و الأقسام المختلفة.

وقد حدد باحثون آخرون أهداف التدقيق الداخلي من زاوية أخرى بهدفين أساسيين هما²:

هدف الحماية وهدف البناء.

هدف الحماية: يقصد به الدور الذي يضطلع به المدقق الداخلي لتقييم وتدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الأمور التالية³:

❖ دقة و تطبيق الرقابة المحاسبية اي أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها ، و أنها محاطة بالحماية الكافية،

❖ اختبار الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ و وظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة ،

❖ تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات ، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي سبقه "كان قبله" ، مما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.

ومما لا شك فيه أن دور التدقيق الداخلي في حماية المنشأة من عمليات التلاعب والاحتيال يعتبر دورا مهما و رئيسيا، خصوصا بعد أن أشارت الدراسات إلى المدقق الخارجي المستقل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المشروع واعتماده على العينات الإحصائية ، بدلا من الفحص الكامل.

¹ التميمي ، هادي ، المدخل للتدقيق " : من الناحية النظرية و العملية " ، مركز كلوان للكتب ، عمان ، 1998 ، ص.89

² عبد الله ، محمد الرملي ، "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثامن ، العدد الثاني ، 1994 ديسمبر ، ص.251 .

³ المجمع العربي المحاسبين أ ، " مفاهيم التدقيق المتقدمة " ، مرجع سابق ذكره ، ص.228.

الفصل الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

وبالتالي فقد أصبح المدقق الداخلي هو وحده من يستطيع أن يحمي المنشأة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول و أنه ليس هناك من هو أقدر منه على ذلك.

هدف البناء: فيعتبر امتدادا لتدقيق الأحداث المالية بما يشمل التأكد، أن جميع نشاطات المنشأة هي موضوع مراقبة و يلاحظ من الأهداف التي حددها المجمع العربي للمحاسبين تركيزه على الأمور المحاسبية و المالية، ومما لا شك فيه أن هذا يعتبر انحيازاً للمدخل التقليدي في التدقيق الداخلي وهذا ما أشار إليه عبد الله في كتابه¹، حيث سلط الضوء على أن هدف البناء يتحقق من خلال اقتراح العلاج و التوصيات نتيجة لما قام به المدقق الداخلي من فحص و أنه غالباً ما يواجه صعوبات و عراقيل من خلال معارضة الإدارة الوسطى والتنفيذية في التنظيم و ذلك أثناء قيامه بمراجعة العمليات لقيامه بتقييم عمل الإدارة². ويشير مصطلح نطاق التدقيق إلى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية في الظروف التي تؤدي إلى تحقيق هدف التدقيق³ و أشارت معايير التدقيق الدولية إلى أن المسئول عن تحديد نطاق التدقيق الداخلي هو حجم وهيكل الشركة ومتطلبات إدارتها التي يناط بها هذا الأمر ويمكن لها الاستعانة بما قرره المراجع المهنية في هذا الأمر.

حيث أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى أن نطاق و أهداف التدقيق الداخلي تختلف من شركة إلى أخرى وذلك اعتماداً على حجم الشركة ومتطلبات إدارتها و أن فعاليات التدقيق الداخلي تشمل واحداً أو أكثر مما يلي:

- ❖ تدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي، التي تكون مسئولية وضعها منوط بالإدارة أما دور المدقق الداخلي فهو مراقبة تطبيق النظام وتزويد الإدارة بالمقترحات اللازمة لتطويره.
- ❖ اختبار المعلومات المالية والتشغيلية ومراجعة الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.
- ❖ مراجعة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية، وكذلك السياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية.

ولا شك أن هذا التطور في نطاق و أهداف التدقيق الداخلي يتطلب تطوراً موازياً في السلطات و الصلاحيات الممنوحة للمدقق الداخلي والتي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق و بتعاون مع جميع العاملين في الشركة، حيث تطورت سلطات المدقق الداخلي استناداً إلى التغيرات التي حدثت في مفهوم التدقيق الداخلي بشكل عام. فحين اقتصر المفهوم على تدقيق العمليات المحاسبية و المالية كانت سلطته لا تتعدى ذلك وكان وضعه التنظيمي يقبع في الدائرة المالية، وحين حدث التحول إلى تدقيق جميع عمليات الشركة من عمليات مالية وتشغيلية وحتى على مستوى الإدارة الاستراتيجية امتدت سلطات المدقق الداخلي لتشمل جميع وحدات و أقسام الشركة، وساعد المدقق الداخلي موقعه المتميز في الهيكل التنظيمي وخط التقرير الخاص به والذي

¹ عبد الله، محمد الرملي،، "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات"، مرجع سابق ذكره ص 257

² الصحن، عبد الفتاح و سرايا، محمد السيد، " الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي"، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة

جامعة الإسكندرية، مصر، مطبعة التوني، القاهرة، 1995 ص 18

³ جربوع، يوسف محمود" مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، إصدار جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينيين، غزة

الفصل الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

أصبح من الممكن بل ومن المفضل أن يتخطى الإدارة التنفيذية العليا في الشركة ليشمل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة .

الفرع الثاني : أنواع التدقيق الداخلي

أصبح المفهوم المعاصر للتدقيق الداخلي أكثر شمولاً واتساعاً نتيجة التطور الزمني وتوسع وتنوع الأنشطة الاقتصادية. فأصبح يضم إلى جانب التدقيق المالي جوانب الأنشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية كلها، وفي مقدمتها تدقيق العمليات التشغيلية ، في ضوء البرامج والنظم والسياسات والإجراءات الموضوعية التي أصبحت بدورها جزءاً أساسياً من مسؤوليات المدقق الداخلي ، للتحقق من قابليتها للتطبيق والتقييم الدوري لنتائج تنفيذها وقياس الاعترافات وتقديم الاقتراحات البناءة لتنمية جوانب القوة ومعالجة جوانب الضعف.

إن الانتقال من التدقيق المالي الصرف إلى تدقيق العمليات يتطلب كفاءات وظيفية لديها خبرات في مجالات أخرى غير المجالات المالية والمحاسبية . فالمدققين الداخليين لا يفحصون فقط دقة التقرير المالي ، بل هم أيضاً يقومون بفحص العمليات لتحديد الكفاءة والفاعلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للفحص ، وفيما إذا كانت تلتزم بالقوانين الموضوعية والسياسات الخاصة بها. ويمكن توضيح هذين النوعين وكالاتي:

أولاً : التدقيق المالي :

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للوحدة الاقتصادية وذلك من أجل حماية أموال الوحدة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاءة إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

1-تعريف التدقيق المالي : يعرف التدقيق المالي بأنه التدقيق الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً فيها والتحقق منها حسابياً و مستندياً ، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير¹.

2-أهداف التدقيق المالي : إن الهدف الرئيسي من التدقيق المالي هو إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة والتي تم تطبيقها بطريقة مماثلة . ويمكن توضيح الأهداف الخاصة بالتدقيق المالي في الآتي:

- ❖ التحقق من السجلات والطررق المحاسبية المستعملة
- ❖ التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة
- ❖ التحقق من مسؤولية المدراء الماليين
- ❖ التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الاقتصادية بصورة عادلة ، طبقاً لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدة المحاسبية الماضية.

¹ العمري ، احمد ، و عبد المغني، فضل عبد الفتاح " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمينية"المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006 ، ص 346 .

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

❖ التحقق من الوجود الفعلي للأصول فحص وتدقيق الإيرادات والمصروفات المختلفة والتكرار من أن إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعنية.

❖ التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية جميعها والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم إتباعها. منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.

ثانياً: تدقيق العمليات

استخدم تدقيق العمليات في السابق لمعرفة التنوع في الأنشطة والتي تتضمن تقييم أداء الإدارة، خطط الإدارة، ونظم رقابة الجودة، وأنشطة عمليات معينة فضلاً عن تقييم الأقسام، إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للوحدة الاقتصادية، أو بشكل عام فإن تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين، لكن في بعض الحالات يشارك المدققين الخارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق.

1-تعريف تدقيق العمليات

يعرف تدقيق العمليات "بأنه أداة الإدارة التي تخدم أنشطة الإدارة من خلال تقييم الأنشطة منه للوحدة الاقتصادية والتوصيات بالتحسينات الضرورية."

2-أهداف تدقيق العمليات: ان الهدف الرئيسي من تدقيق العمليات هو قياس الكفاءة و الفاعلية ويهدف تدقيق العمليات إلى تحقيق الآتي:

❖ تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تدير وتستهمل طرقها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها بفعالية وكفاءة.

❖ الوقوف على أسباب الاستعمالات التي تنسم بالكفاءة والفعالية.

❖ التعرف على ما إذا كانت الجهة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي تهتم بالكفاءة و الفعالية.

❖ توفير معلومات دقيقة عن العمليات وفي الوقت المناسب.

❖ مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين.

❖ حماية الأصول من سوء الاستعمال.

❖ استعمال الموارد بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الاستعمال الأقل للموارد وهو ما يعرف بالكفاءة.

وينبغي تحقيق هذه الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية، كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى وضع الافتراضات التي تمكن الجهات المعنية من تحسين طرق استغلالها لمواردها الاقتصادية المتاحة.

ثالثاً: تدقيق الأداء

إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين.

تعريف تدقيق الاداء:

يطلق على هذا النوع من التدقيق بتدقيق إداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية وتتم في الآتي¹:

1-تقييم الأداء:

من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة).

2-الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق :

حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكثّر الغير ضروري وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.

رابعاً :التدقيق البيئي

الهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام لأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن ان يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي الى تدهورها ومواردها وكذا حمايتها من الاستنزاف، أو الانقراض .. وتحديد وتقييم المظاهر البيئية التالية:

الأغبرة، الضجيج، المياه العادمة، حرق المخلفات، المواد المستنزفة لطبق الأوزون، التدخين الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الإنتاج ، هدر الطاقة الكهربائية، المخلفات الصلبة.. الخ.

فعلى التدقيق الداخلي ان يتأكد من أنّ المنشأة عملت على اعتماد مظاهر البيئة الهامة لضبطها والسيطرة عليها لتحسين الأداء البيئي للمنشأة وكذلك اخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي اثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها.

خامساً :تدقيق نظم المعلومات

انّ الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من سلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة.

وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في:

1-فصل المهام:

يؤدي التشغيل الآلي للعمليات الى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي الى ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام ، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن تعويضها بسهولة بإجراءات رقابية بديلة.

2-اختفاء مسار التدقيق:

تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة ، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات و بالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية ، تطّلب ذلك الى ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة وعند انجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية.

¹ العمري ، احمد ،و عبد المغني، فضل عبد الفتاح " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمينية" مرجع سابق

3-تشغيل موحد للعمليات :

تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية ، وفي المقابل فإن بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب خطأ مثلاً في بناء البرامج.

4-مباشرة الحاسب الآلي لعمليات :

يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.

5-تزايد فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات:

تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي على زيادة فرصة وقوع الأخطاء والتجاوزات المقصودة:

- ❖ إمكانية الوصول من على بعد الى الحاسب الآلي الى بيانات الحاسب وخاصة في بيئة شبكات الحاسب.
- ❖ التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي، على عكس الحال في بيئة العمل اليدوي.
- ❖ عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء.
- ❖ إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم ، او صيانة الحاسب.

6-زيادة فرصة المتابعة والإشراف الإداري:

تمنح برامج الحاسب الآلي فرصة اكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.

7-اعتماد عناصر الضبط والمتابعة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب:

حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي.

8- زيادة الفرص للقيام بالمراجعة التحليلية:

نظراً لوفير الحاسب الآلي لكمية اكبر من البيانات والتقارير، فإن الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها .

المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي ونطاق تطبيقه

الفرع الأول : الإطار العام لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي

اصدر معهد المدققين الداخليين معايير التدقيق الداخلي عام 1978 والتي عدلت عام 1993 وهي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المدقق الداخلي والتي يمكن بها تقييم عمليات وخدمات وأداء قسم التدقيق الداخلي في المنشأة.

و تتمثل هذه المعايير في خمسة معايير عامة التالية:

المعيار الأول :استقلالية المراجع الداخلي

ويتضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين هما:

1- مكان المراجع الداخلي في المنشأة، من حيث تحديد ما يلي:

❖ المستوى الإداري التابع له المدقق الداخلي.

❖ الجهة التي يقدم إليها المدقق الداخلي.

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- ❖ تحديد احتياجات قسم التدقيق الداخلي من الأفراد والأموال او الأدوات المختلفة ويتم ذلك سنويا.
- 2-الموضوعية :التي تتمثل في الواقعية في الحكم على عملية التدقيق ويتم ذلك من خلال:
 - ❖ تحديد اختصاصات العاملين وحالات تعارض فيها على مستوى القسم الخاص بتدقيق الداخلي.
 - ❖ تغيير المهام بين أعضاء القسم من وقت لآخر.
 - ❖ تدقيق نتائج التدقيق الداخلي قبل كتابة التقرير.

المعيار الثاني: الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي

ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:

1- تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل ادارة قسم التدقيق الداخلي من حيث:

- ❖ الكفاءة والخبرة العلمية .
- ❖ فهم المبادئ الإدارية .
- ❖ توافر الصفات الخلقية.

2- وضع برامج تدريب مستمرة لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتحسين مستوى العناية المهنية.

المعيار الثالث: نطاق التدقيق الداخلي

و يتضمن الجوانب التالية:

1- فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المشروع ومدى تحقيق أهدافها المتمثلة في:

- ❖ حماية ممتلكات وموارد المشروع من اي تصرفات غير مرغوب فيها.
 - ❖ دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع.
 - ❖ التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.
- 2- فحص مدى جودة و فعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة.

المعيار الرابع : أداء عمل المدقق الداخلي

ويتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي والتي تتضمن العناصر التالية:

- ❖ تخطيط عملية التدقيق.
- ❖ فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها كافية ومناسبة ومفيدة و بعدها إبلاغ نتائج التدقيق.
- ❖ متابعة تنفيذ هذه النتائج.

المعيار الخامس : إدارة قسم التدقيق

ويتضمن هذه المعيار العناصر التالية:

مدير قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول عن إدارة القسم وعليه التحقق من:

- ❖ أهداف القسم .
- ❖ موارد القسم ماديا وبشريا.
- ❖ خطة التدقيق الداخلي.

ينبغي على إدارة القسم مراعاة الجوانب التالية:

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- ❖ أهداف وسلطات ومسؤوليات القسم .
- ❖ السياسات والإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم .
- ❖ إدارة الأفراد العاملين في القسم
- ❖ التنسيق مع المدقق الخارجي.

الفرع الثاني : نطاق تطبيقه

لتنفيذ أعمال التدقيق لابد من تتبع المراحل التي تمثل أنشطة التدقيق الداخلي بحيث يحتاج المدقق الداخلي في مزاولة هذه الأنشطة أن يفحص و يراجع ما يراه ضروريا من مستندات و سجلات و تقارير إلي جانب قيامه بالتتبع و الملاحظة

و يكون ذلك من خلال تتبع المراحل التالية¹:

المرحلة الأولى: التخطيط

يستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الأقل مرة في السنة وفق ما ورد في نص (البند2000) من معايير الأداء على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي,منسجمة مع أنظمة المنشأة, و أن توضع خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر. على الأقل مرة سنويا, و يجب الأخذ بالاعتبار توجهات الإدارة العليا مجلس الإدارة. لقد حددت نشرة المعايير المتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي,مسؤولية المدقق الداخلي في تحديد نطاق العمل و بيان مجال العمل و الأهداف التي يجب أن يحققها التدقيق و المجال الرئيسي الذي يجب مراجعته و تقييمه.

إن الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أعضاء المنشأة على تأدية عملهم بفاعلية, و يتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم بالتحليلات و التوصيات و المعلومات التي تهم الأنشطة التي تتم مراجعتها.

و تتم عملية التخطيط طبقا للخطوات التالية و التي تتمثل في التحضير لمهمة التدقيق و تحديد أهداف التدقيق و تحديد نطاق العمل الذي يشمل نظام الرقابة الداخلية و تقييم مستوى الأداء, كذلك اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق و اختبار فريق التدقيق.

بعدها يأتي المسح الأولي الذي يهدف إلي الحصول على فهم عام للعمليات و المخاطرة و أنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط, و يشمل المسح الأولي في إجراء المقابلات و القيام بالاتصالات تمهيدية مع الجهة الخاضعة للتدقيق من اجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات ثم تحضير برنامج التدقيق الداخلي, بحيث نصت معايير التدقيق الداخلي بأنه يجب على المدققين الداخليين وضع و تدوين خطة لكل مهمة متضمنة الأهداف و النطاق و الوقت و توزيع المصادر, و الهدف من وضع برنامج التدقيق هو توثيق المعلومات خلال مهمة. و يتم وضعه قبل البدء بالعمل الميداني, على أن يتم تعديله أينما كان مناسبا أثناء تأدية المهمة و يحتوي على نتائج التخطيط للمهمة.

¹ بن سالم حفيظة دور التدقيق الداخلي في تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي. كلية العلوم الاقتصادية جامعة مستغانم 2015.2016.ص22.23

الفصل الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

و تقع مسؤولية إعداد برنامج التدقيق الداخلي على رئيس الفريق بمساعدة باقي أعضائه و في النهاية يصادق عليه مدير التدقيق.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية: تحتاج المؤسسات إلي نظام رقابة فعال و قوي كي تقوم بتحقيق أهدافها بنجاح لذلك على المدقق الداخلي دائما التنبؤ بان الرقابة تكون كافية و مفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين, و الهدف من الرقابة الداخلية هو الحصول على توكيد معقول بان أهداف الإدارة سوف يتم برقيها حيث نص معيار الأداء على نشاط التدقيق الداخلي تقييم كفاءة و فعالية الرقابة شاملة و أنظمة التوجيه, العمليات و المعلومات, يجب أن يتضمن ذلك على صحة المعلومات و قابليتها لاعتماد عليها, الالتزام بالسياسات و الخطط, الإجراءات و القوانين, حماية الأصول, استغلال موارد المنشأة بكفاءة و اقتصادية.

المرحلة الثانية: العمل الميداني (المعاينة)

1- العينة في أدلة التدقيق:

يتم الحصول على أدلة من مزيج مناسب من اختيارات الضبط و الإجراءات الجوهرية الهامة فان نوع الاختبار مهم في فهم تطبيق إجراءات التدقيق عند جمع أدلة التدقيق لاختيارات التالية:

- ❖ يتم استخدام العينة في التدقيق الاختبارات الضوابط و الإجراءات الجوهرية.
- ❖ كذلك لاختبار الأرصدة و التي تتضمن إجراءات تحليلية و اختبارات تفصيلية لمعاملات و أرصدة تتضمن الاختبارات إجراءات للحصول على دليل, و تعتمد على الأساليب التالية أهمها: الملاحظة, التفتيش, التثبت, المقارنة, التحليل, الاحتمال, الاستفسار.
- ❖ تتم إجراءات الفحص التفصيلي للحصول على دليل موضوعي يؤيد صحة القيم المسجلة بالدفاتر و اكتشاف لمخاطر العمل و لمخاطر الرقابة, و فحص عينات للعمليات المسجلة, و بذلك فان هذه الإجراءات تمثل شكلا من أشكال التبرير استنتاجي و الذي على ضوئه يتم استنتاج معقولة النتائج الإجمالية. من دليل و ثقة في التفاصيل التي يتم فحصها.

2- أوراق العمل:

تشكل أوراق عمل التدقيق الإثبات الداعم لآراء و الاستنتاجات و توصيات التدقيق, و تأكيد على أن الإجراءات التي تم التخطيط لها قد نفذت, و وفرت الدعم اللازم.

يجب أن يقوم المدقق الداخلي بإعداد أوراق العمل التي تستعمل كإثبات للتدقيق كالصور و الخرائط البيانية و الجداول, و البيانات الوصفية, و جداول تسلسل الخطوات, و الملفات الالكترونية, أو شرائط أو أقراص كمبيوتر... الخ, بحيث الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يحدد الوسيلة المستخدمة في توثيق و تخزين أوراق العمل.

ملفات أوراق العمل:

هناك مجموعتان من ملفات أوراق العمل, ملفات السنة الحالية و هي ملفات أعمال التدقيق الجارية, و الملفات المستمرة تسمى الملفات الدائمة, و يخصص لكل عملية تدقيق ملف الأعمال الجارية و الدلف الدائم¹.

¹ خلف عبد الله الواردات, دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن, IIA مؤسسة الوراق. للنشر و التوزيع, الطبعة الأولى, عمان,

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الملف الدائم :

يشمل الملف الدائم على البيانات الخاصة بالنشاط و المذكرات المستمرة الأثر يطلق عليه " الملف الدائم " لما يتضمنه من بيانات سوف يستمر طوال السنين دون تقييد , ما لم يطرأ عليه التغيرات , بحيث يحتوي على :

- ❖ وصف النشاط.
- ❖ الهيكل التنظيمي بما فيه عدد الموظفين العاملين أسماء كبار الموظفين و نماذج التوقيع.
- ❖ برامج التدقيق.
- ❖ طلبات اعتماد المهمات.
- ❖ خطط التدقيق.
- ❖ الاتفاقيات المهمة و العقود و القرارات و القوانين و الأحكام ذات العلاقة بالنشاط.
- ❖ النماذج المستخدمة لدى النشاط.
- ❖ ملخص تقارير التدقيق الداخلي و أهم التوصيات الرئيسية.
- ❖ ملخص لأعمال التدقيق القادمة.

الملف الجاري:

يجب أن يكون هناك ملف مفتوح لأوراق عمل كل عملية تدقيق يمثل هذا سجلا مفصلا بأعمال التدقيق و الاختبارات التي أجريت أثناء التدقيق.

و يعد هذا الملف لحفظ المستندات و المذكرات و البيانات المتعلقة بالتدقيق لكل مهمة و لمرة واحدة و يفيد الملف الجاري الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في إعداد التقارير النهائية كما انه يمثل قرائن أدلة الإثبات التي تستند إليها عند الإفصاح عن الرأي و عدالة التقارير و البيانات.

ملف المراسلات:

يحتوي ملف المراسلات على جميع أنواع المراسلات من والي دائرة التدقيق الداخلية منها و الخارجية . هذه الملفات الثلاث هي الملفات الأساسية للتدقيق الداخلي , قد يكون له ملفات أخرى قد تكون لدى مسؤول أو الرئيس التنفيذي للتدقيق.

3- المرحلة الثالثة :النتائج و التوصيات

بعد إتمام تقييم نظام الرقابة الداخلية و إجراء الاختبارات الجوهرية لهذا النظام و من ثم إعادة تضمينها إلي استنتاجات في ورقة خاصة في ملف العمل يتم إدراج هذه التوصيات في التقرير الذي سيتم إعداده عن نتائج التدقيق و يجب على المدققين الداخليين إيصال نتائج الدهمة مباشرة.

تتم كتابة تقارير التدقيق الداخلي على ثلاثة مراحل¹:

- ❖ مرحلة التخطيط و هي التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها المرحلية منها و النهائية.
- ❖ خلال عملية التدقيق و ذلك عندما تتم كتابة الملاحظات و التوصيات أولا بأول.

¹ خلف عبد الله الواردات , دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن , IIA . مرجع سابق ذكره . ص 511.

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

❖ جمع الأجزاء المختلفة عن التقرير ,و التي قد تمت كتابتها من قبل عدد كبير من الأشخاص في وثيقة واحدة موحدة و مرتبة ,و يتوجب على المدققين كتابة مسودات أولية عن التقرير خلال أعمال التدقيق قبل كتابة التقرير بشكله النهائي.

النتائج: يجب أن تحتوي على الملاحظات ,النتائج و التوصيات ,و كذلك خطة عمل لتطبيق تلك التوصيات.

التوصيات: هي عبارة عن رأي المدقق عن مدى تقييمه لتأثير الملاحظات و التوصيات على النشاطات المختلفة, و يتم ترتيبهما بـمـدى تأثيرهما على سير أعمال المنشأة.

المرحلة الرابعة: المتابعة

تعرف بأنها عملية يقوم بها المدققون الداخليون من خلال تحديد مدى كفاية و فاعلية و حسن توقيت الإجراءات التي تتخذها الإدارة بشأن الملاحظات و التوصيات التي يتم تبليغها إياها. تتضمن عملية المتابعة أيضا من تحديد ما إذا كانت الإدارة العليا أو مجلس الإدارة قد تحملا لمخاطر عدم اتخاذ إجراءات التصحيحية حول الملاحظات التي تم تبليغها.

خطوات المتابعة:

الأولى: تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات و متى سيتم تطبيقها و كيف.

الثانية: تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بالمباشرة في تنفيذ التوصيات.

الثالثة: يقوم التدقيق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات. فانه يتم متابعة الإجراءات العمل بالتوصيات و تصحيح الوضع خلال مدة أقصاها ستة أشهر من تاريخ إصدار النسخة النهائية من التقرير ,و عند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك و يرفع لجميع الجهات التي استلمت نسخة من التقرير.

المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: أساسيات نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

من أهم التعاريف الحديثة والمعاصرة لنظام للرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان ومنها¹:

التعريف الأول:

عرّفتها لجنة طرائق التدقيق المبنية عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها "تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط و مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".

التعريف الثاني:

عرّفتها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI على أنها " نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات و الإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى".

التعريف الثالث

عرّفتها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 211 ، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنها " كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب".

التعريف الرابع:

كما عرّفتها لجنة حماية المنظمات COSO على أنها " عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة في:

❖ كفاءة العمليات التشغيلية؛

❖ الموثوقية في التقارير المالية؛

❖ الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات".

¹ براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. مذكرة نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية - جامعة محمد بوقرة *بومرداس* 2014/2015-ص5,4.

الفرع الثاني: أهمية واهداف نظام الرقابة الداخلية

أولا: أهمية نظام الرقابة الداخلية

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة و البرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية فيما يلي¹:

- ❖ نجاح و كفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج ومختلفة.
 - ❖ زيادة كفاءة وأداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء أعمالهم والأنشطة الموكلة لكل مهنة.
 - ❖ مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة وبرامج الوحدة.
 - ❖ مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق (المراجعة).
 - ❖ المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.
- ونظرا للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة أو العامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف إلى تقييم دورها والعمل على زيادة فاعلية هذا الدور وتحديد العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه الوحدات.

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف المراد تحقيقها و تتمثل في:

- 1- حماية أصول المؤسسة : تتخذ حماية أصول المؤسسة أساليب متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من السرقة أو الإسراف ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق ما يلي:
 - ❖ الوقاية من الأخطاء المتعمدة: هي كل التجاوزات الناتجة عن معالجة العمليات المحاسبية بقصد التحريف في بند معين:
 - ❖ الوقاية من الأخطاء الغير متعمدة : وهي تنتج عن التطبيق الخاطئ للمبادئ والطرق والأساليب المحاسبية أو الجهل بها من طرف العاملين في المجال المحاسبي :
 - ❖ المحافظة على الأصول من كل أنواع الغش :بمعنى حماية أصول المؤسسة من التصرفات الغير شرعية بصفة عامة، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم شرعيتها²:

¹ مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014/2015،ص39

² أم كلثوم رزقة، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2016/2017،ص6.

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

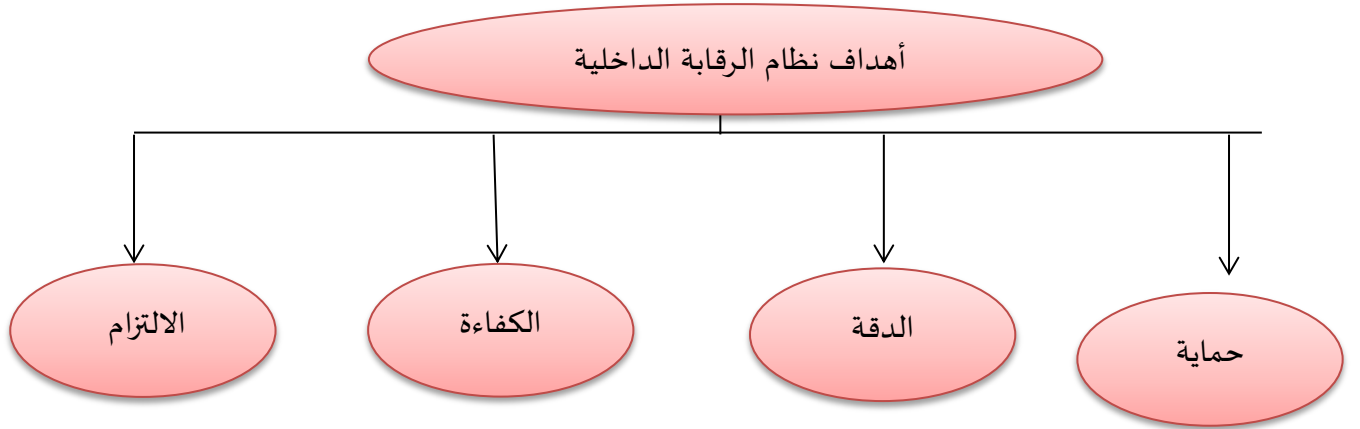
2- ضمان صحة ودقة المعلومات: يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصداقية والثقة في المعلومات، و بالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها.

3 - تشجيع العمل بكفاءة: إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفاء لموارد المؤسسة، ومن تم تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

4- احترام تعليمات والالتزام بالسياسات الإدارية: إن أهداف المؤسسة يتم تحقيقها من خلال القوانين واللوائح التي تضعها، حيث تغطي كافة جوانب المؤسسة وتصدر الإدارة بذلك قوانين ولوائح سواء كانت كتابية أو شفوية، وتوجهها إلى منفعدي العمليات وفي كل المستويات وتحدد هذه القوانين واللوائح ما يلي:

- ❖ المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة؛
 - ❖ خطوط السلطة في هذه المستويات؛
 - ❖ حقوق وواجبات كل فرد من العاملين داخل المؤسسة.
- والشكل الموالي يوضح أهداف نظام الرقابة الداخلية :

الشكل(1-1) : أهداف نظام الرقابة الداخلية



المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته

الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

قسمت لجنة COSO مكونات الرقابة الداخلية إلى خمسة تتمثل في¹:

¹ أم كلثوم رزقة، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مرجع سابق ذكره، ص 7-8-9.

الفصل الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

أولاً: بيئة الرقابة

تمثل البيئة الرقابية الإطار العام للمنشأة ولعناصر الرقابة، ولها تأثير على شعور ووعي الموظفين بالرقابة وهي تضم مجموعة من العوامل أهمها:

- ❖ سلامة واستقامة القيم الأخلاقية ؛
- ❖ مشاركة أعضاء جالس الإدارة ولجان المراجعة ؛
- ❖ فلسفة الإدارة وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات وإدارة الأفراد وغيرها؛
- ❖ هيكل المنشأة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط ورقابة العمليات لتحقيق الأهداف؛
- ❖ أسلوب الإدارة في تحديد السلطة والمسؤولية.

ثانياً: تقييم المخاطر

تتعرض أي مؤسسة عند مزاولة نشاطها العديد من المخاطر، مما يستلزم تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية تحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة ومحاولة التخفيض منها وفق الخطوات التالية:

- ❖ تحديد الأهداف : يعتبر خطوة لتقدير وتقييم المخاطر ؛
- ❖ تحديد الخطر واحتمال حدوثه : قد يحدث الخطر بسبب عوامل خارجية مثل : ظروف المنافسة وصدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير في أنشطتها وسياستها واستراتيجيتها، وقد يحدث بسبب عوامل داخلية مثل : حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم كفاءة جالس الإدارة ؛
- ❖ مواجهة الخطر : ويكون ذلك بعد التعرف على المخاطر الداخلية او الخارجية وينبغي اتخاذ الاجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر والسيطرة عليها ؛

ثالثاً: الأنشطة الرقابية

- تشمل مجموعة من الإجراءات التي تساعد في تحقيق فعالية بقية مكونات الرقابة الأخرى ومن أهمها :
- ❖ مراجعة وتقييم الأداء: بمعنى تقييم أداء الموظفين في مختلف المواقع التنظيمية ؛
 - ❖ معالجة البيانات : يعني وجود اجراءات لضبط العمليات المختلفة ومعالجتها بطريقة مناسبة ؛
 - ❖ إجراءات الرقابة المادية : و تتمثل في مجموعة الإجراءات التي تساعد في توفير الحماية المادية والإلكترونية لأصول المؤسسة؛
 - ❖ فصل المهام: يعني الفصل بين مهام متضاربة بحيث لا يسمح لشخص ما القيام بمهام تمكنه من القيام بعمليات السرقة والتلاعب وإساءة استخدام أصول المؤسسة؛
 - ❖ التفويض : ويعني تحديد متطلبات خاصة بتفويض مختلف الأعمال إلى أشخاص محددين.

رابعاً: المعلومات والاتصال

- يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة وشفافة، لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها لمعالجتها وإيصالها لمختلف المستويات التسيير بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات، وإعداد التقارير لإبداء الرأي حول كل نشاط .
- وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة هي:
- ❖ هل تصل المعلومات في الوقت المناسب ؟

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- ❖ هل المعلومات المتحصل عليها تمكن المديرين من تقييم اداء المؤسسة ؟
- ❖ هل يتم توضيح المهام للمسؤولين بشكل جيد ؟
- ❖ هل توجد ادوات تندر أو تنبه وجود أمور غير موافق عليها ؟

خامسا: القيادة و المتابعة

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات النظام، وتحديد مدى الالتزام بتنفيذ الرقابة وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم وتغير الظروف المحيطة

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية واجراءاته

أولا: مقومات نظام الرقابة الداخلية

أجمع الباحثون على الأهمية البالغة لتوفر مجموعة من المقومات الأساسية في نظام الرقابة الداخلية والتي يمكن إيجازها في¹ :

1- هيكل تنظيمي إداري: أي خطة تنظيمية للمشروع تعمل على تقسيم اعمال ونواحي النشاط فيه الي أقسام وفروع رئيسية تتفرع منها أقسام فرعية أخرى، كما تتضمن الخطة التنظيمية أيضا تحديد المستويات والاختصاصات في أقسام المشروع ومستوياته الإدارية بحيث يتوفر عنصر التنسيق بين هذه الأقسام، ولكي يتم تنفيذ الأعمال بتناسق وانسجام وتعاون بين جميع الإدارات والعاملين فيه و الاستقلال الوظيفي للإدارات وتحديد السلطات والواجبات أي لا يقوم شخص واحد بمراقبة نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر حتي لا يحدث تلاعب أو تزوير في السجلات يجعل اكتشافه أمرا صعبا لم يكن مستحيلا وعندما يتحقق استقلال الوظائف ينبغي بعدها تحديد المسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة وتفويض السلطات التي تتناسب مع المسؤوليات.

2- نظام المعلومات المحاسبية :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب أف ووضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميم تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة للنظام الرقابة الداخلية.

انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- ❖ الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها.
- ❖ تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات.
- ❖ تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية لذلك سوف نتطرق الي العناصر المكملة لذلك:

¹ عبد الوهاب احمد وعبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي، مجلة جامعة الناصر، العدد الرابع يوليو - ديسمبر 2014.

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- ❖ وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، وكما توضح المسؤوليات.
- ❖ وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية.
- ❖ إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها.
- ❖ وجود نظام تكاليف فعال.

3- إجراءات تفصيلية :

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة الى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بالتأريض بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أن لا يقوم بالعملية من أولها الى آخرها وفي هذا الاطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر أن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والأخطاء ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

4- اختيار الموظفين الأكفاء :

مما لاشك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح وتحقيق مبتغات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين علي أداء أعمالهم وفق الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، يراعي في اختيار الموظفين العناصر التالية¹:

- ❖ شهادات في ميدان العمل.
- ❖ خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.
- ❖ الالتزام بالسياسات المرسومة.
- ❖ احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل لحوافز والترقيات يثير حماس العاملين ويزيد من كفاءة الانتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

5- مستويات سلامة الأداء :

في جميع الادارات ولجميع المستويات في مراحل المشروع لما يكفل أقصى إنتاجية ممكنة ويضمن السير بالسياسات الادارية 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 تقيد العاملين بتنفيذ هذه المعايير بما يحقق سير العمليات وفقا للاسس التي حددتها الادارة دون حدوث خطأ أو انحراف، وكذلك تحقيق الكفاية الانتاجية².

¹ حسين احمد الطراونة، توقيف صالح عبد الهادي، الرقابة الادارية، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012، ص138.

² محمد الهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 99

6- نظام دقيق لمراقبة وتقويم الأداء :

يهدف الي تحقيق الرقابة على التنفيذ ومقارنته بالأهداف المحددة مقدما وتحديد الانحرافات عنها وتحديد أسبابها والمسؤولية عنها بهدف تصحيح هذه الانحرافات، وتتم مراقبة الأداء في جميع المستويات الإدارية بطريقة مباشرة، بل يقوم كل مسؤول بمتابعة أداء مرؤوسيه وبطريقة غير مباشرة بالاستعانة بأدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية أو التكاليف المعيارية وغيرها.

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

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

1- الإجراءات التنظيمية والإدارية :

تخص هذه الاجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد فيها اجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات و تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، واجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض اجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد والقيام بعملية معينة، بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وبالتالي يمكن إظهار هذه الاجراءات في مجموعة من النقاط هي¹:

1.1- تحديد الاختصاصات :

إن تحقيق أهداف المؤسسة يكون حتما عبر تظافر الجهد داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على هيكلها التنظيمي يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها الخاصة بها.

2.1- تقسيم العمل :

❖ إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويمنع من تداخل وتضارب مهامها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، الغش والتلاعبات داخل المؤسسة، وهو يقوم على الاعتبارات التالية:

- ❖ الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي لمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية؛
- ❖ الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تسجيلها للتقليل من احتمالات سرقتها؛
- ❖ الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تقرير الحصول عليها للتقليل من وقوع التلاعبات والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

¹ محمد التهامي طواهر. مسعود صديقي. المراجعة وتدقيق الحسابات. مرجع سابق ذكره. ص.ص، 105-112.

3.1- توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الاجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين من أجل تحديد تبعية الإهمال والأخطاء، وعملية تحديد المسؤوليات بشكل واضح وبتنظيم كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤولياته والتزاماته تجاهها، فيحاسب و يراقب في حدود هذا المجال، وهذا الاجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة مرتكب الخطأ وعدم استطاعته التهرب منه من جهة، كما يزيد من الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظفين من جهة أخرى، لأن الموظف على يقين من أن أي خطأ في عمله يُنسب إليه مباشرة ولا يستطيع أن ينسبه إلى غيره.

4.1- إعطاء تعليمات صريحة :

يشتمل هذا الاجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة، وينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو المصلحة إلى منفيها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه، ولكي تكون هذه التعليمات صريحة ويستطيع المنفذ تطبيقها يجب أن تتميز بالوضوح، الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.

5.1- مراقبة الموظفين ورفع مستوى كفاءة أدائهم :

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، كالتدريب ودوران التناوب والتقييم الدوري، لأن السير الجيد لأي نظام رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تعتبر الكفاءة والمميزات الفردية من أهم العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام.

2- الإجراءات المحاسبية¹ :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك يجب سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي مثل التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجدد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به.

1.2- التسجيل الفوري للعمليات :

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، ويجب أن يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، من أجل تفادي تراكم المستندات وضياعها، والسرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تزيد من سرعة ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها هذا التسجيل المحاسبي، والذي يجب أن يكون بدون شطب وألا نسجل فوق تسجيل آخر، ولا يلغى أي تسجيل إلا وفق الطرق المعروفة مثل المتمم الصفري أو عكس التسجيل، وعلى هذا يمكن القول أن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من وراءها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

¹ خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية .الوارق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن، 2006، ص139.

2.2-التأكد من صحة المستندات :

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

- ❖ البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته؛
- ❖ عدد النسخ اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمركز النشاط؛
- ❖ ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها؛
- ❖ كما يجب أن تعد على مطبوعات خاصة، بدون شطب وبوضوح وأن تكون مؤرخة وممضي عليها من طرف المسؤولين.

3.2-اجراءات المطابقة الدورية :

تعتبر المطابقة الدورية من أهم الاجراءات التي تُفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية، ويمكن أن تكون هذه المستندات غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي أي القوائم والتقارير المالية الختامية، وبهذا جاءت اجراءات نظام الرقابة الداخلية للكشف عن ذلك عن طريق اجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساسا في الواقع، كالمقارنة مثلا بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات ومدفوعات وما تم على مستوى البنك فعلا، ثم إعطاء إمكانية البحث عن الانحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم والتقارير المالية الختامية.

يمكن كذلك اجراء مقاربات دورية أخرى مثل:

- ❖ مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق اجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية وطبيعة الدائنين؛
- ❖ مقارنة حسابات المخزون بما هو موجود فعلا على مستوى المخازن عن طريق عملية الجرد المادي للمخزون؛
- ❖ مقارنة حسابات التثبيات بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة عن طريق عملية الجرد المادي للتثبيات؛
- ❖ مقارنة حسابات المبيعات بم تم بيعه فعلا، وذلك بالاعتماد على الزبائن؛
- ❖ مقارنة الحسابات النقدية بما هو موجود فعلا في الخزينة.
- ❖ إن اجراء هذه المقاربات الدورية ومقاربات أخرى تمكّن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية كما تمكّن من تقريب ما تم التوصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقي في المؤسسة، وهو ما يسم بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

4.2-عدم اشراك موظف في مراقبة عمله :

وجب على نظام الرقابة الداخلية سن اجراء يقضي بعدم اشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبي، فعند حدوث أي خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع

الفصل الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

كشف خطأه، وكذلك إذا حدث تلاعب فالحاسب يغطيه كونه صدر منه، وبالتالي وضع هذا الاجراء للقضاء على هذه الإشكالية.

3-الاجراءات العامة:

هي الاجراءات المكتملة الاجراءات السابقة، والتي تتمثل في:

❖ التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة:

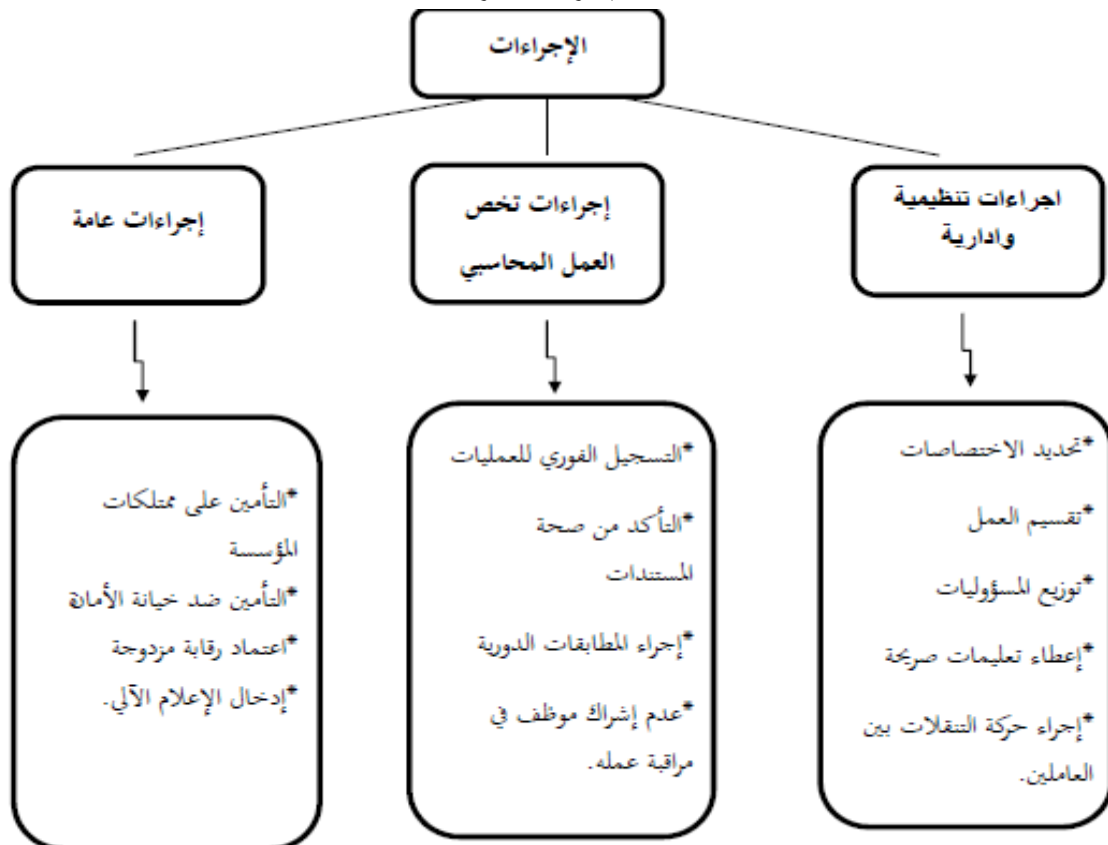
❖ التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع و التثبيات أو الاوراق المالية:

❖ وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد والصادر:

❖ استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية لتوفير وضمان الحماية الكافية.

الشكل التالي يمثل جميع هذه الاجراءات

الشكل(1-2): إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر. مسعود صديقي. المراجعة وتدقيق الحسابات. دوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. 2003. ص123.

الفصل الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: مساهمة المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يتمكن المراجع الداخلي من جمع البيانات والوثائق التي تفيد كيفية عمل النظام، عليه استعمال وسائل وأدوات المتمثلة في قوائم الاستقصاء، التقرير الوصفي وخرائط التدفق.

1- قائمة الاستقصاء المزدوجة (قوائم الاستبيان):

تقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم بدء قيام المراجع بمهمته، حيث تتلخص هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية وافية الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة، وعملياتها المختلفة. فتصاغ الأسئلة بعناية حيث يكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراءات العمليات وتأدية الوظائف وتوضع الاستقراءات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة أسئلة مبنية علي افتراض أن بعض الاجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسة مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة.

وفي العادة تقدم قائمة الاسئلة النموذجية للمدير المالي حيث يتولى الاجابة علي الاسئلة الواردة بها ويعيدها للمراجع ولا يقتصر عمل المراجع علي فحص الإجابات التي تلقاها بل يجب أن يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها أثناء التنفيذ ليحكم علي كفاءتها لأغراض الرقابة ونتيجة للخبرة في استخدام قوائم الاستفسارات. فقد تم تطويرها بحيث تحقيق الاهداف المتوخاة أخذة في عين الاعتبار ما يلي¹:

❖ مراعاة إحتوائها علي وصف تفصيلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية، تمكن المراجع من كتابة خطاب تفصيلي لعملية فيما يتعلق بنواحي الضعف هذه.

❖ مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الاجابات عن كل الأسئلة والتحقيقات التي بست للتأكد منها.

تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها، حيث نجد أسئلة متعلقة بالمشتريات، الأجور، المخزونات، الانتاج، المبيعات، السندات والاسهم، الاستثمارات والاموال الجماعية.

الجدول (1-1): قائمة الاستقصاء

الأسئلة	نعم	لا	غير منطبق
1- هل يقوم الموظف المسؤول عن الخزينة بالتسجيل في دفتر المقبوضات النقدية؟			
2- هل توجد إجراءات للرقابة على الشيكات الواردة بالبريد؟			
3- هل يتم إيداع المقبوضات النقدية والشيكات الواردة بالبنك يوميا؟			
4- هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للعملاء وحساب إجمالي العملاء؟			
5- هل يتم مراجعة الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية؟			

¹ عبد الفاتح محمد الصحن ، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 1998، ص142.

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

			6- هل يستلم إشعار الإضافة بالبنك موظف غير الذي أودع الشيكات بالبنك؟
			7- هل يتم تسجيل جميع الإيرادات النقدية باستخدام آلة تسجيل النقدية؟
			8- هل يتم مراجعة المجاميع اليومية لآلة تسجيل النقدية مع المقبوضات اليومية؟
		التاريخ :	تم إعداده بواسطة: توقيع المراجع الأول: توقيع المراجع:

المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: إسكندرية، 1998، ص 223

2-التقرير الوصفي للرقابة الداخلية :

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية الأمر الذي يؤدي عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقو بالإجابة، وتبعاً لطريقة المذكرة الدكتور، يقوم المراجع أو مساعديه بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن مراجعة المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع رؤساء المصالح والعاملين، الملاحظة، الاختبار والاستفسارات، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة، وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم(طريقة الدوران، طريقة وحدات النشاط، أو طريقة بنود التقارير المالية المنشورة) فإذا كانت طريقة البنود هي المستعملة يقوم المراجع بكتابة وصف للإجراءات الرقابية الخاصة بكل بند رئيسي من بنود القوائم المالية، النقدية، المخزون، الأصول الثابتة¹.

3- أسلوب خرائط التدفق :

تشكل خرائط التدفق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز والأشكال، حيث يقع علي عاتق المراجع فحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات، كما يستطيع تصميم خرائط سير العمليات وباستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة سير العمليات بطريقة تمكن من الحصول على معلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظام ويكون متفهماً لهذه الرموز.

كيف يجب أن يراعي المراجع ما يلي عند إعداد لخرائط التدفق :

❖ إن تدفق المعلومات بالخرائط يتجه من الأعلى إلى الأسفل ومن الشمال الي اليمين، فاذا صادف وأن كانت المعلومات تتدفق في اتجاهات أخرى وغير ذلك فهنا يجب تحديد الاتجاهات وذلك بواسطة الأسهم.

¹ ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة و معايير وإجراءات، دار النهضة العربية ،لبنان ،ط4،1996، ص 67-68.

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- ❖ إن كل رمز يمثل مدخلات أو مخرجات يجب أن يتصل برمز آخر يصف العملية التي أنجزت والتي غيرت من المعلومات الواردة في مستند المدخلات أو المخرجات سواء في القيمة أو الشكل.
- ❖ يجب استعمال نقطة الربط عند الانتقال من صفحة لأخرى أو من عملية لأخرى، وهذا الرمز دائماً يستعمل في نهاية وفي بداية عملية أخرى مكتملة لها.
- ❖ إن الرمز الذي يمثل إجراء عملية معينة يمكن أن يتصل برمز أو أكثر من رمز.
- ❖ إن أي مدخلات تدخل النظام لا بد أن ينتج عنها مخرجات.

ومن المميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة فضلاً على أنها تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

4- أسلوب فحص النظام المحاسبي :

وهنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ. ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وبخاصة إذا قام المدقق بتحري وبخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

ويجب أن لا يغرب عن البال أن بإمكان المدقق أن يجمع بين أسلوبين أو أكثر من أساليب دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل الى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعملة وأن الأسلوب مجرد إجراء عادي لأن الجزء الفهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بالحكم الدقيق حول نظام الرقابة الداخلية هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة.

المطلب الثاني : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع و الذي يسعى إلى فهم و استيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة و كذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام. وتتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي¹ :

1- وصف الأنظمة :

قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع أمراً حتمياً، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمحيط معالجته للمعلومات. ولا بد على المراجع أن يقوم بسلسلة من الاختبارات لتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وبفعالية.

¹ شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير. تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2009، ص119.

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

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

- ❖ احترام السلم التنظيمي، فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤوليه إلا في حالات خاصة؛
- ❖ حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط.

2- التحقق من فهم النظام :

بعد إعداد المراجع لخرائط التدفق أو وصفه الكتابي، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة. فالمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي:

- ❖ كيف تتم عملية الاختبار؛
- ❖ ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها؛
- ❖ ما هي الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار .

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية :

إن التقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية. يقوم المراجع بإعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنطاق القوة ونطاق الضعف في المؤسسة.

4- التأكد من تطبيق النظام :

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، للتأكد من أن الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية ويقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقاً من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

بعد اكتشاف المراجع سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وبالاعتماد على النتائج المتواصل إليها يقدم المراجع حوصلة في وثيقة مبينة أثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات. فالتقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية. والشكل التالي يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: دور التدقيق الداخلي في دراسة نظام الرقابة الداخلية .

➤ دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية: فعلى المدقق أن يحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمنشأة، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة بها وذلك للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار اختبارات التدقيق، ويمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة بعض العناصر مثل الهيكل التنظيمي، والطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية، والطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية، كما أن عليه فهم تدفق العمليات وهو ما يتضمن معرفة ما يلي: أنواع العمليات التي تنجز في المنشأة، وطرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات¹.

➤ التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يمكن للمدقق الداخلي أن يعد تقييماً مبدئياً لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال علي سبيل التجريب ومثال ذلك أن يختار المدقق عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المدقق علي درجة من التأكد، بأن الاجراءات المستخدمة تطبق فعلا، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.

خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المدقق بتحليل نظام الرقابة الداخلية، من منظور ماهية مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام المصمم جيدا بعض السمات والمميزات، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام ، كما يسمح للمدقق بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي التصميم إجراءات التدقيق اللاحق، وعندما يتضح للمدقق جوانب الضعف، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتحمل في الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا.

➤ إجراءات اختبارات التدقيق: حيث يتم إجراء كلا من:

❖ إجراءات المراجعة التحليلية: وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج الى فحص أكثر، وعندما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المدقق فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.

❖ اختبارات الالتزام: وتصميم هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بما وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفعالية فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق.

❖ اختبارات التحقق: ويتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب الهامة، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات، وتقصي أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة.

¹تناني علي ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص:فحص محاسبي-جامعة محمد خيضر – بسكرة-2016-2017.ص55

الفرع الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

توجد علاقة وثيقة بين كل من التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية فكل منهما تكمل الأخرى ويمكن إبراز ذلك في أهم النقاط التالية¹:

➤ تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي: التخطيط، التنظيم، التوجيه، التنسيق، والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المدقق الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

➤ يشمل نشاط التدقيق الداخلي: تدقيق مالي وتحقق من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية، و تدقيق تشغيلي وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، وتقييم الأداء من فاعليته وكفاءته، وكذلك فإن قيام المدقق الداخلي بتلك العمليات إنما يعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

➤ يعد المدقق الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة فإن قربه من السجلات يجعله على دراية كاملة نسبيا بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.

¹فتحي رزق السوافيري واخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص42.

الفصل الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الجدول(1-2): العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشتمل علي الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الشركة بهدف حياة أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الانتاجية وتشجيع العاملين علي التمسك بالسياسات الإدارية للوضوعية.	نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافية قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لقيم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر الرقابة والتوجيه.
مسؤوليات الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها بإنتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهامة.	تحديد الصلاحيات التي تخول المراجع القيام بتأدية عمليات المراجعة وإعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على أي معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجعة. تحديد نطاق المراجعة اللازمة لتأديتها
مسؤوليات المراجع الداخلي	يجب أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقوم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهام المحددة.	تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية. تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كفاءة إنجاز العمل.
الأقسام	تنقسم الرقابة الداخلية الى رقابة إدارية ومحاسبية وضبط داخلي.	تنقسم المراجعة الداخلية الى مالية وإدارية وإستراتيجية
الادوات	الرقابة للمالية والإدارية والضبط الداخلي هدفهم تأمين سلامة وتنفيذ عمليات المحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.	المراجعة الداخلية تهدف الى تقويم الأنظمة المعنية بحماية الأصول وممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها مع الاصول.

المصدر: عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار الرياء للنشر والتوزيع، الاردن، سنة 2009،

ص64

الفصل الأول : التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

خلاصة الفصل :

التدقيق الداخلي يعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية الغرض منها التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة ورفع تقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف والانحرافات ، يهدف التدقيق الداخلي إلى قياس مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، ويبي 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

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

مقدمة الفصل :

تطرقنا في الفصل الأول إلى دراسة التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، كما قمنا العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ، ومن أجل تدعيم دراستنا قمنا بتخصيص الفصل الثاني للدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، حيث قسمنا هذا الفصل بدوره إلى 3مباحث:

المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة الاجنبية

المبحث الثالث: تعليق علي الدراسات السابقة

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: دراسات السابقة باللغة العربية :

دراسة 1: استاذ العيد محمد جامعة- مستغانم بعنوان/التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار خالصة الدراسة علي ان التدقيق الداخلي وظيفة داخلية تابعة مباشرة إلى إدارة المؤسسة، ووسيلة وقائية ومولد للمعلومات يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة من خلال فحص وتقييم مدى قوة ونجاعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة من أجل مساعدة العاملين في أداء مهامهم بكفاءة وفاعلية، حيث يقوم المدقق الداخلي بتدراك النقائص الموجودة على مستوى الأنظمة والإجراءات، وتعزيز نقاط القوة وتدعيمها، وتقديم نتائج عملية التدقيق في شكل تقرير إلى إدارة المؤسسة من أجل اتخاذ التدابير والقرارات المتعلقة بها ، حيث تتمثل القيمة المضافة لمهام المدقق الداخلي في الحصول على معلومات موثوقة وذات جودة ونوعية عالية يمكن الاعتماد عليها في صنع القرارات المناسبة.

الدراسة 2: شعباني لطفي، المراجعة الداخلية، مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مع دراسة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك. مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012

هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، باعتبارها أداة فعالة ومحاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق قيمة مضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف الإدارة. كما أنه تطرق لإسهامات المراجعة الداخلية في التسيير والى معايير المراجعة المتعارف عليها والتي كانت سارية المفعول في ذلك الوقت.

الدراسة 3: غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2012.

تتمحور إشكالية بحثه في: إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة كأداة رقابية، وتطرق الباحث إلى دراسة منهجية عن طريقة القيام بكل من المراجعة الداخلية والخارجية من جهة وعن مساهمتهما في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى، كما أن دراسة الميدانية كانت بإسقاط المراجعة الخارجية على واقع المؤسسة المستقبلية.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي حيث اعتمدت الدراسة على إخضاع جميع أفراد المجتمع حيث تم توزيع الاستبانة على المسؤولين عن وحدات التدقيق الداخلي في هذه الشركات وكان مجتمع الدراسة جميع وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في سوق الأوراق المالية في فلسطين والبالغ عددها (36) شركة.

وقد أوضحت نتائج الدراسة بان

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء الإداري والمالي - المساهمة بدعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلة يوافق المسئولين والعاملين في وحدات التدقيق الداخلي على أن هناك ضرورة لتوسيع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل قياس الكفاءة والفعالية في الأداء التشغيلي والفني بالإضافة إلى الشق المالي والرقابي وان ذلك يؤدي بالضرورة لتحسين وضبط الأداء الإداري والمالي لهذه الشركات، ومن التوصيات أهمها - ضرورة الانتقال بالتدقيق الداخلي من تدقيق مالي روتيني إلى تدقيق العمليات وسائر أنشطة الشركة مما يعود بالفائدة على الشركة ويحسن الأداء - ضرورة عقد الدورات للمدققين الداخليين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي - ضرورة وجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع لجنة التدقيق وذلك من اجل تدعيم استقلاله - ضرورة تبعية وحدة التدقيق الداخلي لأعلى مستوى إداري ممكن بالشركة أو مجلس الإدارة.

الدراسة 4: قوبة كريم، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، دراسة المعهد العالي للبترو، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011.

وتدور إشكالية بحثه في كيف يمكن للمؤسسة الاستفادة من المراجعة الداخلية لتفعيل الأداء الرقابي في المؤسسة. وهدفت دراسته إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية في تفعيل هذا الأداء والوقوف على مدى تطبيق هذا النظام، كما تناولت الدراسة أيضا مدى تأثير الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية.

الدراسة 5: (يوسف المدلل، 2007)، بعنوان دور وظيفة التدقيق في ضبط الأداء المالي والإداري دراسة تطبيقية

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى تطور وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين استنادا إلى التطورات التي تحدث في هذا المجال، كذلك هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية الإدارة كمدخل لتوسيع الشفافية والمسؤولية والمحاسبة والإفصاح وتقييم أداء الإدارة في ضبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة. وهدفت أيضا إلى التعرف على درجة الاستقلالية الممنوحة للتدقيق الداخلي.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

الدراسة 6: دراسة (د. حسين دحدوح)، (2008) بعنوان / دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات

ركزت الدراسة على التعرف على الأنشطة التي تمارسها لجنة التدقيق وتؤدي إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات وفعاليتها.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي الذي يقوم على تصميم استبانة عن الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة لتحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها. ويتكون مجتمع الدراسة من إدارات الشركات الأردنية الصناعية المساهمة العامة المدرجة في السوق المالية والبالغ

عددها (89) شركة، ومن المراجعين الخارجيين لهذه الشركات وتم توزيع (150) استبانة على فئتي الدراسة. وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من الأنشطة يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات ومن أهم هذه الأنشطة

1- العمل على تفعيل دور لجنة التدقيق الداخلي بوصفها من أهم مكونات بيئة الرقابة في الشركة.
2- تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.
3- دراسة التقارير الخاصة بتطوير النظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية ومراجعتها واقتراح التعديلات الواجب إدخالها عليها.

4- تقييم اللجنة لتقرير الإدارة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وكفائها للشركة.
5- تلقي وفحص الرد على رسالة مراجع الحسابات بشأن أوجه الضعف في الرقابة الداخلية.
ومن التوصيات أهمها ينبغي على لجان المراجعة الإفصاح بتقاريرها التي يجب أن تتضمنها التقارير السنوية للشركات عن أنشطتها التي يمكن أن تسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها.

الدراسة 7 : دراسة (بنية المرعي، 2009)، بعنوان / دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور لجان التدقيق المرتبطة بالتدقيق الداخلي في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية من خلال آراء المدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق. لعلها تسهم في التعرف على هذا الدور من خلال بيان مسؤوليات لجنة التدقيق وواجباتها واستكشاف آلية تعزيز هذا الدور كون لجنة التدقيق تعمل على تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي واقتراح توصيات ملائمة تصب في مصلحة شركات التأمين تجاه وظيفة التدقيق الداخلي بخاصة والاقتصاد الوطني بعامة، التعرف على ما إذا كان

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

هناك فروق ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق حول دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي الذي يقوم على تصميم استبانته والتي وزعت على شركات التأمين الأردنية والبالغ عددها (28) شركة مساهمة عامة، تكون مجتمع الدراسة من فئتين الأولى من المحققين الداخليين ومدراء التدقيق الداخلي وبلغ عددهم في هذه الشركات (42) مدقق داخلية، أما الفئة الثانية فقد تمثلت بأعضاء لجان التدقيق في شركات التأمين الأردنية وبلغ عددهم (48) عضوا حيث تم توزيع كل الاستبيانات وتم استرداد من الفئة الأولى 71% والثانية 52% وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: يوجد دور للجنة التدقيق في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي في شركات التأمين حيث أن لجنة التدقيق تتأكد من أن موقع دائرة التدقيق الداخلي يقع في الهيكل التنظيمي ما يعزز من استقلاليتها، ويسمح لها القيام بواجباتها. وأظهرت النتائج إلى أنه يوجد دور للجنة التدقيق في مراجعة أنشطة التدقيق الداخلي بالسياسات والأنظمة والقوانين. كما أظهرت النتائج بأنه يوجد دور للجنة التدقيق في تحسين خطة عمل التدقيق الداخلي في شركات التأمين حيث تقوم لجنة التدقيق بمناقشة مدير التحقيق حول أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العمل. وأظهرت أيضا أن الاتجاه العام من قبل المدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق الداخلي نحو تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية هي اتجاهات إيجابية مرتفعة. وأهم التوصيات: ضرورة قيام مجالس الإدارة في شركات التأمين بتحديد موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة وتحديد العلاقة بين اللجنة وكل من التدقيق الداخلي وبقية أقسامها وضرورة تفعيل المادة (46) من قانون الأوراق المالية رقم (76) لسنة 2002م المتعلقة بتشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة لما لها من نفع كبير ودور رقابي فاعل في دعم وظيفة التدقيق الداخلي.

الدراسة 8: دراسة (العاني والعزاوي، 2009)، بعنوان التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودورة في زيادة قيمة الشركة

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مدى تأثير التدقيق الداخلي في قيمة الشركات المدرجة في السوق العراقي للأوراق المالية وذلك من خلال اختيار أحد مؤشرات أوليات وتطبيق حوكمة الشركات والتي تمارس بالتدقيق الداخلي. وتناولت الدراسة بيان مدى تطور التدقيق الداخلي نتيجة لظهور مفهوم حوكمة الشركات. وبيان دور ذلك التطور في خلق قيمة إضافية للشركة.

وقد اعتمدت الدراسة المنهجين الاستقرائي و الاستنباطي في اختبار فرضية الدراسة إذ اعتمدت على التقارير المالية السنوية للمصاريف عينة الدراسة التقارير المالية لسوق العراق للأوراق المالية وكذلك اعتمدت تحليل

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

الاستبانة بأساليب إحصائية دقيقة، وقد استخدمت الدراسة الاستبانة والتي تم توزيعها على العاملين المختصين بالإدارة والمحاسبة والتدقيق في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق للأوراق المالية ومن ثم تحليل الإجابات باستخدام التوزيعات التكرارية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها التأثير الواضح للتدقيق الداخلي في قيمة الشركة ودفعها إلى الريادة، وكذلك التقدم الحاصل في التدقيق الداخلي ووظائفه لكن بالرغم من هذا التطور لم يصل إلى المدى الذي يلي متطلبات حوكمة الشركات. أما أهم التوصيات التي تم التوصل إليها فهي ضرورة تطوير التدقيق الداخلي وتفعيل وظائفه من منظور حوكمة الشركات وهي تقويم وتحسين عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

الدراسة 9: دراسة (عمر عبدالصمد، 2009)، بعنوان / دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات دراسة ميدانية

هدفت الدراسة إلى التعرف على كيف يمكن الاستفادة من التدقيق الداخلي كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات وهذا هو الهدف الرئيسي للدراسة كما هدفت الدراسة من خلال تحديد المبادئ والقواعد الجيدة الإدارة المؤسسات وزيادة كفاءتها، وأيضا تبين الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وخصوصا فيما يتعلق بمعاييرها الدولية والتعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة المؤسسات.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي واعتمدت على الاستبانة والتي وزعت على مدراء أقسام التدقيق الداخلي وأساتذة الجامعة (تخصص مراجعة) حيث وزعت (100) استبانة وتم الاعتماد على (75) استبانة من مجموع الاستبانات لتمثل عينة الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية أبرزها ما يلي:

1- تعتبر حوكمة المؤسسات بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المنشأة من استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر.

2- أن أدوات الرقابة داخل المنشأة تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق وأصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في المنشأة لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة العليا والمراجع الخارجي وكذا دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعتها لإدارة المخاطر ومن هذا القبيل فهي تساعد في تطبيق حوكمة المؤسسات، لذلك تطرقت الدراسة إلى موضوع دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

الدراسة 10 : دراسة (نسمان، 2009)، بعنوان دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة

هدفت الدراسة إلى توضيح دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين وهدفت الدراسة إلى التعرف على الأسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال التدقيق الداخلي وفقا لمتطلبات الحوكمة وأيضا الوقوف على مدى تأثير الاستقلالية في أدارت التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة والوقوف على دور لجان المراجعة وبيان أثرها في تفعيل مبادئ الحوكمة. | وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصا لهذا الغرض وتم توزيعها على مجتمع الدراسة والبالغ عدده 60 مراجعة داخلية في المصارف العاملة في فلسطين. وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي تعتبر أهم أحد مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المصارف في فلسطين وأيضا تجسيد التدقيق الداخلي الفعالية المنشودة من تطبيق الحوكمة وذلك بتفعيل دور أصحاب المصالح في المصرف ضمانا لاستمرارية الحوكمة وتطبيقاتها داخل المصارف.

الدراسة 11: دراسة (حسام أبو وطفة، 2009)، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية دراسة تطبيقية.

تناولت الدراسة بالتحليل والمناقشة إلى دور التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مع عرض سريع لمفهوم التدقيق الداخلي وتطور الميثاق الأخلاقي وتطور المعايير المهنية التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة وفاعلية هذه الاستثمارات، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصا لهذا الغرض وتم توزيعها على مجتمع الدراسة وهم جميع الموظفين الرئيسيين العاملين في إدارات التدقيق الداخلي فيالشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية والبالغ عددهم (38) شركة وقد بلغ حجم مجتمع الدراسة (80) موظف وتم توزيع الاستبانة عليهم وتم استرداد 75 استبانة...

وتوصلت الدراسة

إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أن هنالك دور ملموس لوظيفة التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية والمتمثلة في استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي وجودة أداء عمل المدقق الداخلي، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها: ضرورة العمل على زيادة الاهتمام

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

بوظيفة التدقيق الداخلي، ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لدي كافة المدققين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة.

الدراسة 12: دراسة (الشواورة - الحميدة، 2010)، بعنوان في دور وحدات المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية

هدفت الدراسة إلى تحليل دور وحدات التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، لا سيما وان وجود وحدة مراجعة داخلية فعالة وقوية من شأنه أن يعزز من دور لجان التدقيق ويعي ويحصن أصحاب المصالح المختلفة من تلقي واستخدام قوائم مالية صورية أو وهمية قد تقودهم بالنتيجة إلى اتخاذ قرارات استثمارية وتحويلية خاطئة وغير محمودة العواقب. وقد اعتمدت الدراسة في المنهجية الأسلوب الاستقرائي والأسلوب الاستنتاجي وذلك من خلال تصميم استبانة عن العناصر المرجعية الحاكمة لعمل وحدات التدقيق الداخلي بالاعتماد على الأدبيات والتشريعات ذات العلاقة ويتكون مجتمع الدراسة

من فئة المدراء الداخليين وفئة المدققين الخارجيين العاملين والمتعاملين مع الشركات المساهمة العامة المقيدة في بورصة عمان والبالغ عددها (25) شركة تمثل مختلف القطاعات الاقتصادية وقد تم توزيع (400) استبانة.

وخلصت الدراسة

إلى أن معظم العناصر التي يتكون منها الإطار المرجعي لوحدات التدقيق الداخلي إذا ما أحسن أدارتها وتنفيذها بشكل فعال سوف تؤدي بالنتيجة إلى رفع وتحسين كفاءة عمل اللجان المنبثقة عن مجالس الإدارة. ومن النتائج المهمة ض عف المناخ الرقابي الذي يعمل في ظله التدقيق الداخلي وارتباط ذلك بتحقيق مكاسب مادية ومعنوية الأشخاص ذوي نفوذ كبير ومؤثر في الهيكل التنظيمي الرسمي وغير الرسمي. وأيضا غياب الوضوح في هيكل تحديد السلطة والمسؤولية ومحاولة البعض بغير قصد وضع الرقابة والكفاية في حالة تعارض دائم مع الحرية والإبداع وبالتالي رفض قبول أي توصيات تعمل على تشديد نظم الرقابة الداخلية القائمة.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

الدراسة 13: دراسة (المدهون) (2011م)، بعنوان / دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)

هدفت الدراسة

إلى التعرف على دور المدقق الداخلي لأهمية إدارة المخاطر والوقوف على مدى تطبيق نظام محكم لأعمال التدقيق في تفعيل إدارة المخاطر، كذلك تناولت الدراسة

مدى تأثير الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق في تفعيل إدارة المخاطر والوقوف على دور المدقق الداخلي بتقييم ومتابعة المخاطر ومراقبة إجراءات الاستجابة لها ودورها في تفعيل إدارة المخاطر.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية حيث أعدت استبانة خصيصا لهذا الغرض وتم توزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عددهم (50) مدققا داخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة. وخلصت الدراسة إلى وجود وعي لدي المحقق الداخلي بأهمية دوره في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة ، كما يدرك أهمية وجود نظام محكم لأعمال التدقيق الداخلي، وأهمية قيامه بمراقبة وتقييم نظام إدارة المخاطر القائم في المصرف كما توصلت الدراسة

إلى أنه ليس من مهام التدقيق الداخلي تحديد المخاطر وإدارتها وإنما دورة يتمثل في تقديم الاستشارات والتوصيات بشأن إدارة المخاطر ، ولابد من وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي وادارة المخاطر لضمان سير العمل بكفاءة في المصرف . تقرير مدى درجة س لامة وملائمة نظم الرقابة المحاسبية والإدارية والفنية القائمة والعمل على تعديلها وتطويرها بشكل دوري، ومدى درجة النمطي مع السياسات والخطط والإجراءات القائمة ووقاية الشركة من الأثار المترتبة على الأخطاء والمخالفات الشخصية.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

الدراسة 14: دراسة غنو عبد القادر بعنوان دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم 2016-2017

هدفت الدراسة

الي تعرف علي الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها أداة إدارية تابعة للإدارة العليا في المؤسسة، بحيث تعمل على تقييم هذا النظام من أجل اكتشاف نقاط قوته وضعفه واستخراجها ومعرفة أسبابها، وذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين وتطوير هذا النظام من طرف الدارة العليا.

- المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للمديرية العامة من اجل تحسين الدورة الإدارية لتصحيح الأخطاء والرفع من الأداء.

-تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات ومن الأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة.

-تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية، الإجراءات المكتوبة وسير المكتوبة والتوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.

-هدف مصلحة المراجعة هو التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة.

-يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان.

-هدف المراجع من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة من اجل الحكم على مدى فعاليته.

الدراسة 15: سليمان صبرينة فاطيمة الزهراء. مدى تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته - « GIPLAIT » مستغانم، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس " مستغانم"، 2016/2017.

تهدف الدراسة الي دراسة مدى تأثيرا لمراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهذا من خلال إظهار درجة تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية وفعاليته، حيث كانت دراسة الحالة على مستوى مؤسسة " ملبنة الساحل لإنتاج الحليب لإنتاج الحليب و مشتقاته- "مستغانم .-و ذلك بالإعتماد على مجموعة من المراجع في الجانب النظري من كتب ، مجلات و مواقع الانترنت و غيرها إضافة إلى الإستبانات التي تم الإعتماد عليها في التطبيقي و. من بين أهم النتائج المتوصل إليها هو أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

الرقابة الداخلية تهدف إلى تقييمه و إكتشاف نقاط القوة و الضعف في المؤسسة، كما يرتكز نشاط المراجعة الداخلية على مجموعة من العناصر و التي يتحدد على أساسها درجة تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية و من أهم هذه العناصر إستقلالية المراجع الداخلي و خبرة المراجع الداخلي.

نتائج الدراسة :

-نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات، القوانين و التعليمات الموضوعة من طرف الإدارة.
-المراجعة الداخلية تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال إكتشاف نقاط القوة و الضعف في المؤسسة.

المراجعة الداخلية تعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسات و القوانين الموضوعة من طرف الإدارة .
الاقتراحات:

-زيادة عدد المراجعين الداخليين في المؤسسة باعتبارها من أهم المؤسسات التي لديها طلب على منتجاتها.
-يجب على الإدارة العامة وضع العديد من اللوائح و الإجراءات بنظامها الرقابي حتى يكون معلوم لدى^[2] جميع الموظفين.

-القيام بدورات تكوينية للمراجعين الداخليين و القيام بتأهيلهم .

-ضرورة الاهتمام بالتوصيات و الاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الداخلي.

الدراسة 16 :أم كلثوم رزقة.دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تهدف هذه الدراسة الى توضيح دور نظام الرقابة الداخلية من حيث مساهمته في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، ومن أجل ذلك حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية الرئيسية التالية : ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ؟ وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام أداة القابلة الشخصية والملاحظة بإضافة إلى لوحة القيادة وذلك عن طريق دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI ،

ومن أهم النتائج المتواصل:

-نظام الرقابة الداخلية الفعال هو ذلك النظام الذي يتكون من خمسة مكونات مترابطة ويقوم على جملة من المقومات المحاسبية والإدارية ؛

-تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة القوانين والسياسات والاجراءات المكتوبة والغير مكتوبة و طرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة؛

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

-المخاطر العملية هي تلك المخاطر التي قد تتعلق بالعمليات التشغيلية، بحيث أصبحت في الوقت الراهن تشكل تحدي كبير في وجه المؤسسات الاقتصادية، كما استلزم وضع إجراءات منظمة لتسيير هذه المخاطر؛
-تساهم الرقابة الداخلية في عملية إدارة المخاطر من خلال وضع جملة من الاجراءات الرقابية منها الوقائية لحماية المؤسسة من شتى أنواع المخاطر قبل حدوثها، الكشفية للكشف عن المخاطر بعد حدوثها، التصحيحية لتصحيح الأخطاء التي تم الكشف عنها بإضافة إلى الإشراف على تلك الإجراءات؛
-توجد مركزية تعرقل نشاط المؤسسة وهذا ما يزيد من المخاطر وعدم تحقيقها لأهدافها؛
-المؤسسة لا تضم قسم أو مصلحة خاصة وظيفتها إدارة المخاطر التي تواجه المؤسسة.

الدراسة 17: فاطمة بحاش. دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة. مذكرة مقدمه لنيل شهادة الماستر أكاديمي. ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوضياف المسيلة. 2016-2017.
بعد الأزمات المالية التي مست كبرى 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 عرفت في السنوات الأخيرة انتشارا واسعا لمفاسد والاحتيال، مما دفع بغالبية المؤسسات إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية. حيث تهدف هذه الدراسة إلى فحص كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه لهذا النظام. نتائج الدراسة

- ❖ يساهم المدقق الداخلي من خلال تميزه بمعايير الخبرة والكفاءة المهنية المنصوص عليها في معايير الصفات للتدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ 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 وبالتالي تفعيله، خصوصا ما إن نالت المتابعة اللازمة من طرف المدقق الداخلي؛
- ❖ الصعوبات التي تعترض المدقق الداخلي عند دراسة نظام الرقابة الداخلية تعرقل من فعالية هذا النظام.
- ❖ 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؛

المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

الدراسة الأولى: دراسة كلاً من (leung, philomena2003) بعنوان "The Role of Internal Audit in
"Corporate" Governance and Management in Australia

هدفت الدراسة

إلى تعريف وتحديد هياكل المسؤولية واهداف التدقيق الداخلي في المنظمات الأسترالية وتحديد دورها في
حوكمة هذه المنظمات ودراسة الوضع الإداري والتنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي وتقديم توصيات حول
تعزيز فاعلية التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات ودعم الإدارة السليمة، كذلك دراسة المؤهلات العلمية
للمدققين الداخليين والمسؤولين عنهم، ودراسة خط التقرير الخاص بهم.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي الذي يقوم على تصميم استبانة تم توزيعها
على المدققين الداخليين في الشركات التجارية وتوصلت الدراسة إلى تزايد أهمية التدقيق الداخلي على
الصعيد المهني والأكاديمي، وأن المدققين الداخليين كانوا أكثر تركيزاً على نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر
، وأن المدققين الداخليين كانوا قادرين على ممارسة

أعمالاً مختلفة ومتنوعة من الأنشطة ، وأن هنالك تضارب في خطوط التقرير ، وأن المدقق الداخلي في مجال
حوكمة الشركات لا زال غير محدد بدقة في الشركات الأسترالية ، وأوصت الدراسة بتعزيز هذا الدور عبر
ميثاق التدقيق الداخلي ومعايير أكثر صرامة لحوكمة الشركات وإعادة الاعتبار للمهارات والخبرات في اختيار
الموظفين الذين يقومون بمهمة المراجعة وزيادة حدة التنافس بينهم.

الدراسة الثانية: دراسة

(Arena, et, 2006) " Internal Auditing in Italian organizations: A multiple case study

هدفت الدراسة إلى وصف الخصائص الرئيسية الأقسام التدقيق الداخلي في ستة شركات ايطالية وتحري وتحليل أثر التعليمات المشرعة عليها، بدراسة

مقارنة بين أقسام التدقيق الداخلي في هذه الشركات الستة، وإجراء المقابلات مع مدراء التدقيق الداخلي في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير التدقيق الداخلي والوثائق العامة والتعليمات الداخلية المتعلقة بالحوكمة فيها.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تنوع كبير بين الخصائص الرئيسية الأقسام التدقيق الداخلي ، وكذلك ركزت الدراسة على الضغوط المؤسسية التي يتعرض لها المدققين الداخليين وقدمت الدراسة دليلاً إضافياً على تأثير العوامل الأخرى على تطور أداء أقسام التدقيق الداخلي حيث يوجد في إيطاليا ثلاثة نماذج من الشركات ، النموذج الأول هي تلك الشركات التي لا يوجد بها قسم مستقل للتدقيق الداخلي النموذج الثاني يوجد بها قسم مستقل للتدقيق الداخلي ولكن ينحصر دوره في تدقيق الالتزام بالقواعد والإجراءات وهذه الشركات أشارت فيها المقابلات إلى وجود مدي كبير من الضغوط المؤسسية، أما النموذج الثالث فهو الشركات التي يتعدى دور التدقيق الداخلي فيها الرقابة على القوائم المالية واختبارات الالتزام بالقواعد والإجراءات إلى العمليات الإدارية بمراحلها وأنواعها ومستوياتها المختلفة وأظهرت المقابلات في هذه الحالة إن العوامل المؤثرة على تطور أداء أقسام التدقيق الداخلي علاوة على الضغوط المؤسسية يمكن حصرها بالتالي:

1- التدريب والثقافة حيث إن الدور الاستشاري للمدققين الداخليين يضطرهم إلى الإلمام بجميع مراحل العمل في المشروع

2- الشخصية والقدرات القيادية والتي تجعل المدقق الداخلي قادراً على إقناع جميع مستويات المشروع بدوره في تدعيم وإسناد النشاط.

3- تعاون الإدارة وتجاوبها حيث أن هذا التعاون مهم جداً لدور المدقق الداخلي.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

الدراسة الثالثة: دراسة ناجبال (Nagpal,2008) بعنوان "مرونة التدقيق وبنية تكنولوجيا المعلومات وتعقيدها أثرها على نظم الرقابة الداخلية".

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر نظم تكنولوجيا المعلومات وبنيتها التحتية في مرونة أو تعقيد عمل المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في ضوء القوانين الجديدة. وقامت الدراسة بتحليل الأدب النظري الأمريكي الخاص بالموضوع والذي تمت الإشارة إلى ندرته في هذا المجال بالذات وخاصة في مجال تحليل قوانين التحقيق والرقابة الصادرة عن الحكومة الأمريكية، وخلصت الدراسة إلى أن نظم تكنولوجيا المعلومات ذات البنية التحتية المرنة والواسعة تمنح المرونة للمدقق الداخلي في أعماله، كما أنها توفر نوع من الجودة والتي تقتضيها القوانين الأمريكية الصادرة حديثاً، وأوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من البحوث والدراسات حول الموضوع لتعزيز المعرفة النظرية وتوسيعها.

المبحث الثالث: التعليق على الدراسات السابقة:

يلاحظ من تحليل الدراسات السابقة ما يلي:

- ❖ أجمعت الدراسات السابقة على أهمية التدقيق الداخلي ودوره في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية وان للتدقيق الداخلي دور في التأثير على قيمة الشركات. :
- ❖ بعض الدراسات مثل دراسة (د. حسين دحدوح، 2008، توصلت إلى أن هناك مجموعة من الأنشطة يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات وأهمها تقييم الالتزام بالقوانين واللوائح وتقييم اللجنة لتقرير الإدارة فعالية نظم الرقابة الداخلية وكفائتها للشركة. :
- ❖ بعض الدراسات مثل دراسة (يوسف المدلل، 2007) توصلت إلى ضرورة توسيع نطاق التدقيق عن الداخلي ليشمل قياس الكفاءة والفعالية والأداء التشغيلي والفني بالإضافة إلى الشق المالي والرقابي.
- ❖ ركزت بعض الدراسات على دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري ودوره في زيادة قيمة للشركة ودوره في تفعيل إدارة المخاطر وفي ظل تطبيق حوكمة المؤسسات لذلك نجد أن هنالك تباين واضح بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها ولكن يمكن القول إن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث تناولت كل واحدة منها زاوية أو أكثر من زوايا الموضوع الخاص بالدراسة. لذلك تمت محاولة الربط بين بعض أفكار وأهداف هذه الدراسات ضمن هذه الدراسة.
- ❖ وما يميز هذه الدراسة عن غيرها انها درست, ثم وصفت وحللت نظام الرقابة الداخلية من منظور التدقيق الداخلي حيث ركزنا في هذا الاخير على اليات التفعيل مع مراعات التبويب الدقيق لهذه اليات وكذا اسهام التدقيق الداخلي في الحد من معوقات ومحددات تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

خلاصة الفصل :

ركزت اغلب الدراسات السابقة على التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل وتقييم نظام الرقابة الداخلية, حيث اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من خلال التعرف علي التدقيق الداخلي ومعايير تطبيقه وكذا نظام الرقابة الداخلية ومقوماته وانواعه ومكوناته وتطرق الي اساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية. بينما اختلفت كل من الدراسات السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة والدراسات الميدانية، حيث اعتمدت جل الدراسات على الاستبيان.

الفصل الثالث

تمهيد الفصل :

بعد الدراسة التي قمنا بها من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية , سوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط ما سبق ذكره على الحالة التطبيقية متمثلة في اثر التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط. التي تقوم بمجموعة من الأنشطة أهمها ذبح الدواجن و بيعها و غيرها من النشاطات. قمنا بتقسيم العمل إلى 3مباحث :

- ❖ المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.
- ❖ المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط..
- ❖ المبحث الثالث : اثر التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.

المبحث الأول: تعريف مؤسسة ORAVIO

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن ظهور "ORAVIO":

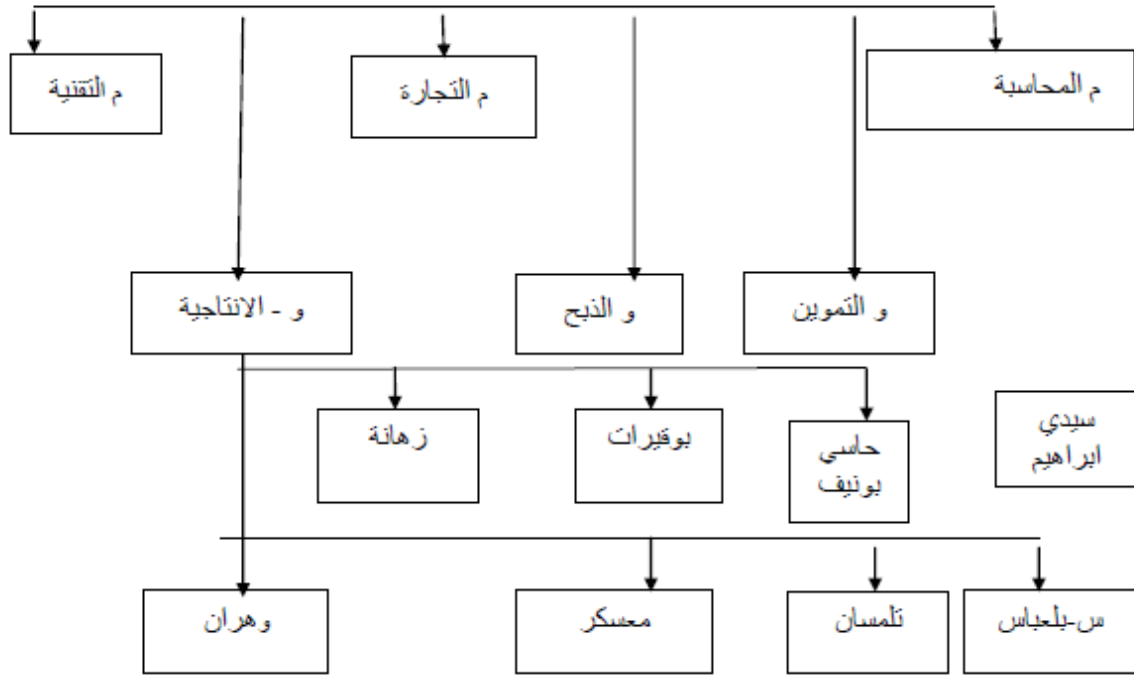
بادرت السلطة الجزائرية منذ الاستقلال بإيجاد هيكل تنظيمي، يضمن تنمية قطاع تربية الدواجن و الأنعام و هذا لتلبية حاجات السوق الداخلي بالمواد الاستهلاكية الخاصة باللحوم بنوعها (البيضاء و الحمراء) و لهذا الغرض تم إنشاء أول هيكل في سنة 1967 ، و هو الديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAB و نظرا لتراكم الوظائف على هذا الديوان و في إطار إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية (القطاع العمومي) التي انطلقت مع بداية الثمانيات ثم تقسيم الديوان ONAB في 1981 إلى ثلاث دواوين

و حسب الهيكل البياني لإعادة ONAB تم إنشاء ديوان جهوي لتربية الدواجن لغرب البلاد ORAVIO و الذي أنشأه بموجب قرار وزاري من وزارة الفلاحة و الصيد البحري سابقا تحت رقم 15.07.1981 و تم اختيار مدينة مستغانم مقرا لهذا الديوان.

و في إطار السياسة المتخذة لاستقلالية المؤسسات التي قامت بها السلطة في 14.11.1989 تقرر إعادة تسمية هذا الديوان بالمؤسسة العمومية الاقتصادية EPE.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل (3-1) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من وثائق المؤسسة

تعريف: هو هيكل تمثيلي بين تسلسل المهام والوظائف في شكل الهرم و قمته رئيس المدير العام تبدأ الوظائف في تسلسل تنازلي إلى غاية قاعدة هذا الهرم و التي يشغلها العمال المنتجون كما يوضح الواجبات و الحقوق لكل مصلحة في المؤسسة والعلاقة القائمة بين مختلف المصالح.

تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ORAVIO بمستغانم:

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتضح أنها تحتوي على عدة وحدات إنتاجية يجمعها مقر إداري في تنظيمها المالي و المحاسبي.

عدد هذه الوحدات : 23 وحدة منها:

و التي هي موزعة على الغرب الجزائري:

❖ 30- وحدة إنتاجية.

❖ 1-وحدة تجارية.

❖ 1-وحدة صيانة.

فالنسبة للوحدات الإنتاجية تنقسم هي الأخرى على عدة وحدات تختلف المهام فيها من وحدة إلى أخرى فهناك :

❖ 14- وحدة إنتاجية الدجاج المخصب.

❖ 05-وحدات لإنتاج الكتاكيت.

❖ 04- وحدات لإنتاج البيض الموجه لاستهلاك.

❖ 04- وحدات متخصصة بالذبح (مذابح).

❖ 03-وحدات لإنتاج البيض المخصص فقط للتحضير.

المطلب الثالث: تعريف الوحدة (مذبح للدواجن بوقيراط).

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن الوحدة:

أنشأت وحدة بوقيرات في سنة 1986 و تعتبر من أهم وحدات ذبح الدواجن بالغرب الجزائري و للوحدة مهام

أخرى منها ذبح الدجاج الذي نصفه يباع و النصف الآخر يحول إلى مشتقات الدواجن مثل

(pâté de volaille-cahier-mortadelle):

مساحة الوحدة:

المساحة الإجمالية: 2 هكتار، و 35 أر و 10 سار.

مساحة المباني: 4531.12 م²

قدرة الإنتاج: الذبح: 7200 وحدة/اليوم.

الإنتاج المحول: 1 طن/اليوم.

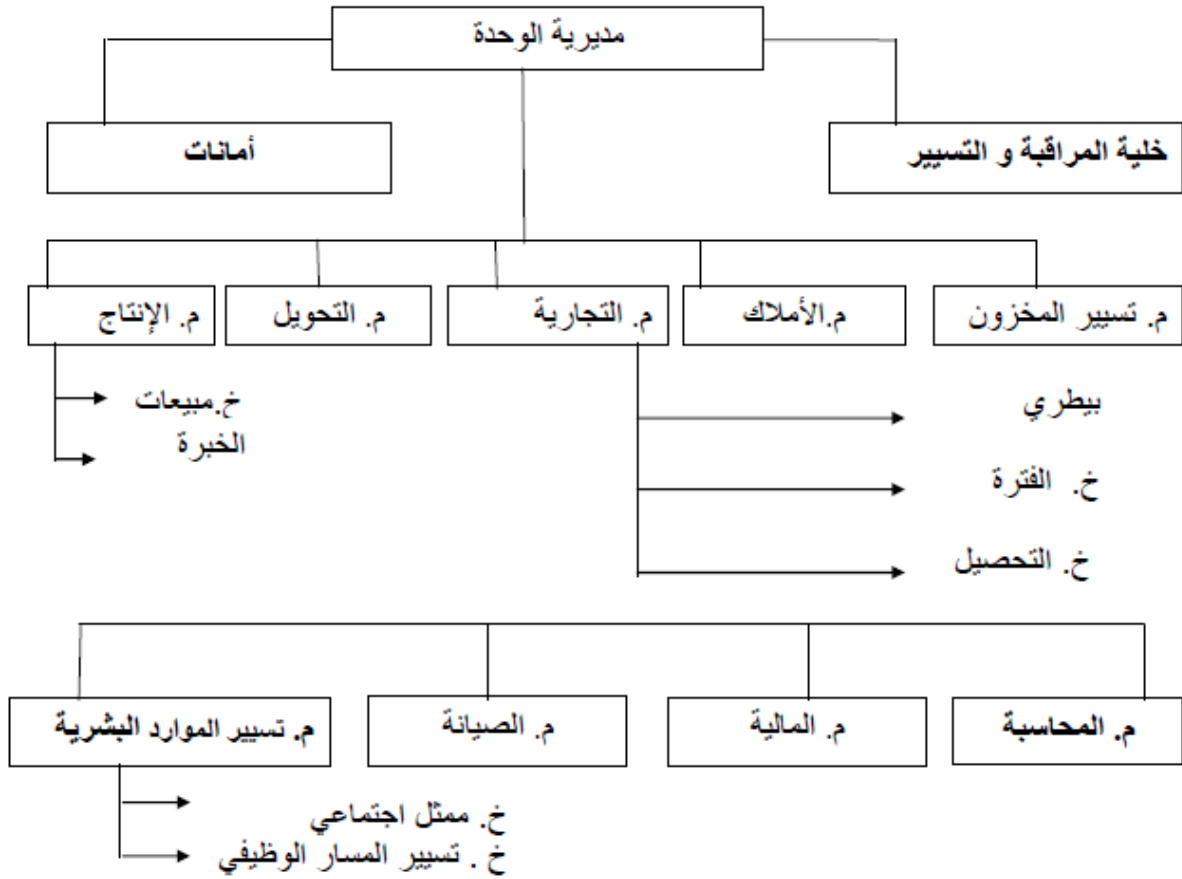
قدرة التخزين:

غرفة التجميد السريع: 100 م³ غرفة ذات درجة تحت الصفر: 2450 م³

غرفة ذات درجة فوق الصفر: 486 م³

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للوحدة :

الشكل (2-3): الهيكل التنظيمي للوحدة



المصدر: من وثائق المؤسسة

تحليل لهيكل التنظيمي :

1-المصلحة التجارية:

تعتبر هذه المصلحة هي المصلحة الأساسية في الوحدة لكونها هي التي تمثل النشاط الذي تهدف إليه الوحدة.

1-1 خلية المبيعات:

تقوم هذه الخلية بتدوين وصل البيع للسلع و المنتجات الموجهة للبيع و تتعامل مع الزبائن، و تتابع وصول السلع إلى أصحابها.

2-1 خلية الفوترة:

هي الخلية التي تقوم بتحرير فاتورة للزبون وتحرر وصل تسليم مقدم من طرف خلية المبيعات تحتوي على المعلومات التالية (اسم الزبون، و عنوانه، كمية السلع المباعة، سعر كل سلعة بالإضافة إلى إمضاء مسؤول المصلحة.) وتسلم إلى الزبون النسخة الأصلية

3-1 خلية التحصيل :

تقوم بمعالجة الفواتير المتعلقة بالزبائن التي لم تحصل على أموالهم حيث تقوم بمتابعة عمليات الدفع ، ويرسل إلى مصلحة المحاسبة.

2- مصلحة المراقبة و التسيير:

تقوم هذه المصلحة بجمع كل المعلومات و الأرقام الخاصة بكل المصالح التابعة للمؤسسة، حيث تقوم بمراقبة تسيير كل مصلحة ، و تحليل جميع العمليات التي تقوم بها و مدى تطابقها مع النظام الداخلي المعمول به داخل المؤسسة.

3- مصلحة تسيير المخزون:

تقوم بمعالجة المدخلات و المخرجات المتعلقة بالمنتجات التامة و نصف التامة التي تقوم بإنتاجها الوحدة الأم (SAO) (LES CESSION) كما تقوم باستلام المنتج و تخزينه في غرف التبريد الخاصة به، و إعطاء كمية لمصلحة التحويل على حسب الطلب ، لتحويلها إلى مشتقات الدجاج، (كاشير، باتي...إلخ). و كذلك للمصلحة مهام أخرى تتمثل في صرف المخزون ، و يتم ذلك بحساب الكميات المباعة لكل منتج على حدة ، و في آخر الشهر تجمع كل المنتجات في وثيقة واحدة.

4- مصلحة المالية :

يتمثل دور هذه المصلحة في تسيير أموال الوحدة من تحصيلات و مصروفات خلال دورة النشاط.

5- مصلحة المحاسبة:

تقوم مصلحة المحاسبة بجمع المعلومات الموجهة من المصالح الأخرى خلال الفترة المحاسبية (الاقتصادية)، فهي تقوم بالتصنيف، التخزين، التغيير، المراقبة.

6- مصلحة أملاك الدولة:

تقوم مصلحة الممتلكات بمتابعة الملفات الخاصة بممتلكات الوحدة و الاستثمارات المتمثلة في العقارات و وسائل النقل و المعدات و الأدوات كما تقوم بمتابعة العمليات الخاصة بالخدمات المتعلقة بالوحدة ، كالتأمينات و الكراء و وسائل النقل غرف التبريد، نقاط البيع، المازوت، البنزين...إلخ

7- مصلحة الإنتاج :

و هي المصلحة المهمة في الوحدة، تقوم ب:

❖ وزن شاحنات الدجاج الحي

❖ تسجيل وصل استلام لتموين الدجاج الحي

❖ تسجيل وصل تسليم الدجاج المذبوح لمصلحة التخزين.

1-7- المخبر :

موجود داخل الوحدة، حيث يقوم بأخذ بعض العينات قصد تحليلها و بيان مدى ملائمتها و صلاحيتها للاستهلاك، حيث لا يتم بيع أو صرف أي منتج إلا بعد موافقة المخبر.

2-7-البيطري:

هو طبيب ينحصر عمله في مراقبة نوعية الدجاج و التأكد من صحتها ، بتبرير ذلك عن طريق شهادات بيطرية تبين وزن و كمية الدجاج و نوعيته؛ إن كان مجمد أو طازج.

8-مصلحة الصيانة :

هي مصلحة تقوم بمراقبة آلات الصيانة بالوحدة، و سلسلة التبريد في غرف التخزين .و كذلك وضع برنامج للعمال و توزيع العمل حسب الأعوان ، و تحرير طلبيات الشراء المتعلقة بقطع الغيار.

9-مصلحة التحويل :

تقوم هذه المصلحة بإنتاج مواد مستخرجة من اللحوم البيضاء(باتي، كاشير)....، بالإضافة إلى تحويل الدجاج من الطبيعة الأصلية إلى قطع تماشى و طلب المستهلك، (شرائح الدجاج، فخد الدجاج)...

10-مصلحة تسيير الموارد البشرية:وهي تابعة لمديرية تسيير الموارد البشرية (DRH): و تتكون من خليتين.

❖ خلية الممثل الاجتماعي.

❖ خلية تسيير المسار الوظيفي.

10-1-خلية الممثل الاجتماعي:

❖ التحقق من المراسلات الاجتماعية.

❖ التصريح بالعمال لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعيCNAS.

❖ متابعة ملفات العمال المرضى و حوادث العمل.

❖ توصيل الملفات إلى الصندوق الوطني للتقاعد CNR.

10-2-خلية المسار الوظيفي:

❖ تهمين المتربصين.

❖ حل النزاعات القائمة بين العمال بالطرق الإدارية.

❖ المساهمة في التكوينات الخارجية للعمال.

❖ متابعة الحصيلة المهنية للموظف من بداية توظيفه إلى نهاية مدة توظيفه بوفاته أو استقالته، أو إحالته على التقاعد...الخ.

❖ معرفة الأفراد الذين يحتاجون إلى تكوين أو تدريب مميز لتحسين كفاءاتهم.

❖ التوظيف حسب احتياجات الوحدة .

جدول (3-1) : يبين تعداد العمال بوحدة الذبح و التحويل:

العدد	وضعية العمال
83	الدائمين
49	الغير الدائمين
132	المجموع

المصدر: من وثائق المؤسسة

جدول (3-2) : يبين التقسيمات حسب المستوى:

العدد	المستويات
22	الإطارات
11	المتحكمين
99	المنفذين
132	المجموع

المصدر: من وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط..
يجب أن تكون للمدقق الداخلي معارف نظرية وتطبيقية وعلاوة على التكوين الذي تلقاه يلزم عليه أن تكون له وثائق وسندات تساعده على أداء مهامه حيث أن دليل الإجراءات الخاص بالمؤسسة يكون من بين هذه الوثائق، ومن خلال هذا المبحث سنلقي الضوء على نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.

المطلب الأول: دليل التدقيق الداخلي لمؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.
يضم الدليل كل الإجراءات التي يلزم التقيد بها في المؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط. والمدقق الداخلي يجب أن يكون مطلع على كل ما يتضمنه الدليل، حيث يتوفر لكل قسم دليل خاص به فعلى سبيل المثال هناك دليل خاص بالجانب التقني ودليل خاص بالموارد البشرية و آخر خاص بالمالية والمحاسبة إلى جانب دليل الخاص بالتدقيق الداخلي و اعتمادا على ما جاء في هذا الأخير سنتطرق إلى عنصرين هما ميثاق التدقيق الداخلي و نطاق التدقيق الداخلي .

أولا: هدف ميثاق التدقيق الداخلي.

يحدد الميثاق:

- المهمة وصلاحيات والمسؤوليات لوظيفة التدقيق الداخلي المطبقة على جميع الكيانات المجمع
- متطلبات الرقابة الداخلية الهامة والتي تتطلب تحديد المسؤوليات تعرف بوضوح إذا كانت الإجراءات المتفق عليها لم يتم تنفيذها أو تواجه في تنفيذها صعوبات غير متوقعة أو يتم تجاهلها كلياً أو جزئياً مما تترك مجالاً للانحرافات التي يجب أن يتم اكتشافها ثم تحليلها أو تصحيحها و يحفز بفضل وظيفة التدقيق الداخلي، لذلك يشكل هذا الميثاق الأساس لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال هذه الوثيقة يكون أصحاب المصلحة في مؤسسة ذبح وتحويل بوقيراط على دراية.

محتوى ميثاق التدقيق الداخلي:

يتعدد المستفيدين من قواعد المتعلقة بالرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي و يحدد الميثاق ما يلي:

- ❖ يحدد مفهوم الرقابة الداخلية.
- ❖ يحدد أهداف التدقيق الداخلي.
- ❖ يحدد الهيكل التنظيمي الداخلي لخلية المسؤولة عن التدقيق الداخلي في مؤسسة ذبح وتحويل بوقيراط.
- ❖ يحدد نطاق مهمة التدقيق الداخلي.
- ❖ تحديد العمليات المنهجية و التقنية المتعلقة بمهمة التدقيق الداخلي.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط

❖ تحدد الأذونات و امتيازات الوصول إلى الوثائق المتعلقة بالتدقيق الأشخاص والبضائع اللازمة للتنفيذ السليم المهمة التدقيق الداخلي.

❖ تذكر قواعد السلوك المهنية الأخلاقية.

وعلاوة على ذلك يعرض ميثاق التدقيق الداخلي الخطوط العريضة لعملية التدقيق الداخلي من خلال العناصر التالية:

❖ دليل التدقيق الداخلي .

❖ مخطط التدقيق الداخلي.

❖ شبكات الفصل بين الوجبات.

❖ الاستبيان التدقيق لدورات أو استبيان الرقابة الداخلية (QCI).

❖ الكشف عن الوثائق وتحليل المشكلة (FRAP).

❖ التقارير النهائية.

ثانيا :نطاق التدقيق الداخلي.

يهدف إلى تحديد وتحليل المخاطر الرئيسية المتعلقة بأهداف المؤسسة والتأكد من وجود إجراءات الإدارة تلك المخاطر.

يضمن مراقبة أنشطة تناسب مع القضايا المحددة لكل عملية أو دورة للحد من المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة، ويضمن أيضا رصد ومتابعة الدائمة لنظام الرقابة وإجراءات استعراض منتظم لعملها.

كما أن التدقيق الداخلي داخل المجمع يجب أن يكون مستقل وهادف وهكذا تمارس وظيفة التدقيق الداخلي بشكل مستقل وموضوعية في ولاية المدير العام، هدفها الأول هو تقييم نظام الرقابة الداخلية . كما تهدف إلى :

❖ إيجاد وكشف عن مستوى الضمان والموثوقية.

❖ وضع مقترحات لاتخاذ إجراءات تصحيحية.

❖ تعيين التدقيق الداخلي داخل المؤسسة ليتم الكشف عن مستوى الضمان والموثوقية في السيطرة على العمليات التي تشكل أنشطتها.

والتقرير التدقيق ويدعم بدوره إدارة المؤسسة في اتخاذ قرارات للتحسين وتصحيح واستمرارية وأثناء عملية التدقيق الداخلي يهتم أساسا بتقييم ، مراقبة والتحقق.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط

المطلب الثاني: برنامج التدقيق الداخلي للمؤسسة

بالنسبة مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط يقوم المدقق الداخلي أولاً بتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم إعداد برنامج التدقيق الداخلي الذي يصادق عليه مجلس الإدارة ثم يباشر في عملية التدقيق.

الفرع الأول : برنامج السنوي للتدقيق الداخلي.

مهمة التدقيق الداخلي لسنة 2017 تغطي جميع الأنشطة والوظائف داخل الكيان، متوسط التدقيق كل ثلاثي في وحدة الكيان وقد تم المصادقة على البرنامج في بداية السنة من طرف مجلس الإدارة للمؤسسة .

الجدول (3-3): يبين برنامج السنوي للتدقيق الداخلي.

المرحلة	نوع التدقيق	الوحدة المدققة
الثلاثي الاول 2017	✓ التدقيق التقني	مذبح بوقيراط
الثلاثي الثاني 2017	✓ تدقيق النشاط التجاري	
الثلاثي الثالث 2017	✓ تدقيق الموارد البشرية	
الثلاثي الرابع 2017	✓ تدقيق تسيير الموارد العامة	
	✓ تدقيق الامن	
	✓ تدقيق المحاسبة المالية	

المصدر: من وثائق المؤسسة

شروط تطبيق برنامج التدقيق الداخلي.

من بين شروط تطبيق برنامج التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح وتحويل بوقيراط نذكر:

- ❖ يجب أن يشمل كل الوظائف والأقسام داخل المؤسسة.
- ❖ إعلام الجهة أو القسم الذي سيتم تدقيقه من طرف المدقق الداخلي.
- ❖ يجب أن يكون برنامج التدقيق الداخلي مصادق عليه من طرف مجلس الإدارة .
- ❖ التركيز على مواطن الخطر حيث لاحظنا أن الاهتمام ينصب على الجانب التفي بالنسبة مؤسسة الذبح وتحويل بوقيراط.

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط

❖ حتى يقوم المدقق دوره بالكامل لابد من توفر الاستقلالية لكي يتمكن من تقييم النشاطات مصداقية .

❖ يجب قبل تطبيق برنامج التدقيق من الأساس يجب أن يكون قد تم تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل إعداد برنامج التدقيق إلا أن هذه الخطوة لا تطبق دائما

الفرع الثاني: تقرير التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.
اولا :اعداد تقرير

- تقرير التدقيق الداخلي لسنة 2014: إلى: السيد الرئيس المدير العام ل مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.

موضوع: حجز مذبح

بالنظر للنشرات التحليل N°1670 و 1672 المؤرخة في 02 / 07 / 2014 الصادرة عن مختبر الطبيب البيطري الإقليمي في تلمسان (LVRT) بتاريخ 02/07/2014.

مراعات لأمر N°65 / w / 2014 الذي أمر بحجز المذبح في تاريخ 10 / 07 / 2014 .

فإن: أخذت عينات سطحية والتي قام بها طبيب بيطري sekih.s. للقسم الفرعي لأحد الوحدات في تاريخ 2014 / 06 / 19 وتم إرسالها إلى مختبر البيطري الإقليمي بتلمسان.

❖ ووفقا للطبيب البيطري للمذبح فإن بروتوكولات التطهير تم احترامها.

❖ مواد التطهير استهلكت وفقا للبروتوكول كما سنت في شهر أبريل.

وفيما يتعلق بالزيارة التي قمنا بها على مستوى المذبح لدينا سلبيات وجدت:
قائمة أضرار في المذبح:

❖ كسر على مستوى السقف الذي يشجع تسلل مياه الأمطار ويسمح بمرور السماد وروث الحمام في داخل المعدات.

❖ الحالة المعيبة لبعض الحاضنات المتصدعة وصيانتها ومقاومة وجود الجراثيم.

هذه الوحدة محاطة ببيئة معادية، كما أنها محاطة بالمشبوهات (UAE , UPD. ABATTOIR.)

في الختام: هذه العوامل المذكورة أعلاه تسبب ظهور مرض

salmonelle فضلا عن التسبب في الأمراض الأخرى،

التوصيات:

❖ تعزيز واحترام الحاجز الصحية.

❖ العناية بالتنظيف و التطهير المعدات والأسطح و محيط المذبح.

❖ الاحتفاظ بسجل مرقم يوقعه المديرية العامة، ناهيك عن جميع العمليات الصحية والتعقيم.

❖ تجنب تنقل الموظفين بين الوحدات المجاورة، ومنع أي شخص خارج وحدة على احتراق وحدة التكاثر.

وتم التوقيع على التقرير من طرف

❖ مدير الطبيب البيطري

❖ إطار تنفي

❖ المدقق الداخلي.

ثانيا : أهم التوصيات.

يوضح الجدول التالي أهم التوصيات التي أعدها المدقق الداخلي بناء على عملية التدقيق التي قام بها خلال سنة 2017

الجدول (3-4): التوصيات 2017

الوحدة المدققة	التوصيات
مذبح بوقيراط	<p>- التدقيق التقني:</p> <p>1- تطبيق إجراءات السنة المالية 2017 بجميع هياكل المذبح.</p> <p>2- معالجة مشكلة الفرق في الوزن وحدة مذبح بوقيراط.</p> <p>3 -وضع معايير الأداء للدجاج المذبوح .</p> <p>4- إعادة بعث لجنة في البحث عن الوفيات وضبط بتعيين الطبيب البيطري رئيسا لهذه اللجنة.</p> <p>5- الموظفون المسؤولون عن إنتاج.</p> <p>- تدقيق تسيير مخزون المنتجات تامة الصنع:</p> <p>1 -إيقاف حالة مخزون المنتجات تامة الصنع قريبة من تاريخ انتهاء الصلاحية.</p> <p>2- إيصال لحم الدجاج التي قدمه مذبح A. Kihel et Zahana.</p> <p>3- نقل الدجاج المخزن إلى FRIGOHOUSE إلى غرفة التبريد لتخفيف التكاليف.</p> <p>- تدقيق النشاط التجاري:</p> <p>1-ايجاد حلول لوضع حماية لأي عودة المنتجات النهائية التي تسببت بأضرار مثل:</p> <p>✓ الطلب القادم حسب حاجة السوق.</p> <p>✓ إعادة المنتجات تامة الصنع لأن تاريخها يقترب من تاريخ الانتهاء.</p> <p>2 -تنظيم بيانات شهر فيفري، مارس وأبريل 2017 ويغطي لحم الدجاج المحمد من منتج السجق الطازج.</p> <p>3- وضع قوائم تحصيل الديون وإجراء اتصال مع ECS المحاسبة الشهرية.</p> <p>4 بائع نقطة البيع بوقيراط لا يجب أن يوجد تراكم المهام (البائع ودفع الإيرادات).</p> <p>5- إعداد سجل للشكاوى.</p> <p>6- الاهتمام بتحديد تواريخ نهاية استهلاك المنتجات. 7- الامتثال لأحكام المادة 88 من القانون 03-009 المتعلقة بحماية المستهلك وقمع الغش، بما في ذلك وضع علامة المنتج التي يعاقب عليها بمبلغ أربع مائة ألف دينار (400000دج)(لجميع نقاط البيع).</p>

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط

<p>8- استعادة نقاط البيع -تدقيق تسيير الوسائل العامة : 1- إبرام عقود مع القطاع الخاص. 2- تحديث ورقة مخزون الوقود. 3 - SCE الصيانة يجب أن تذكر شهريا في سجل ساعات العمل. 4- استخدام وجيز مركبة الخدمة. 5- يجب أن يكون التوقيع مشترك مع رئيس الإدارة، رئيس ومدير الوحدة . 6- وضع حد لمشاكل التغيب عن العمل بإيقاف مخطط التخطيط لإجازة لعمال الإنتاج. 7 -تطبيق لقانون N14-16 في 09 أوت 2014 بالنسبة للخدمة الوطنية للموظفين المعنيين (3 ثلاثة أشخاص). 8- تدقيق باقي إجازات السنوية. - تدقيق المحاسبة والمالية: 1- الشروع في إغلاق حساب النفقات والإدارات SAO. 2- طلب العقود المبرمة مع مقدمي الخدمات FRIGO HOUSE و FRIMAR .</p>	
--	--

المصدر: من وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: الرقابة الداخلية لمؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.
يعد تقييم نظام الرقابة الداخلي الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الداخلي قبل بدأ عملية التدقيق الداخلي وفق ما ينص عليه دليل التدقيق الداخلي.

أولا: تقييم الرقابة الداخلية.

بالنسبة لتقييم الرقابة الداخلية يجب:

- ❖ تحليل الرقابة الداخلية في المقام الأول قبل بدء عملية التدقيق.
- ❖ تحليل الرقابة الداخلية تسمح للمدقق بوضع أفضل عناصر التحكم بالمراقبة الداخلية وتحديد مراحل العملية والمسؤوليات المرفقة مع عملية التدقيق هذه .
- ❖ تحديد مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ يسمح أيضا التقييم بتحديد مناطق المعرضة للمخاطر، فضلا عن النقاط الأولى التي يركز المدقق اهتمامه عليها.

كما يتم تحليل الرقابة الداخلية بهدف توضيح القواعد المتعلقة بالفصل بين الواجبات.

ثانيا : الوثائق الأساسية للرقابة الداخلية.

من بين هذه الوثائق الأساسية نذكر:

❖ وصل الطلب .

❖ وصل الاستلام.

❖ وصل خروج الاستهلاك .

1- وصل الطلب :

قبول وصل الطلب خاضع إلى إمضاءين :

❖ مدير المؤسسة أو الوحدة أو الممثلين .

❖ مسئول التهوين أو الممثلين.

وصل الطلب غالبا يكون محرر من قبل خدمة البيع أو التمويل في 3 نسخ على أساس طلب الشراء من قبل الهيئة المختصة

❖ ورقة رقم 01:الأصلية للمورد.

❖ ورقة رقم 02: نسخة لخدمية الشراء.

❖ ورقة رقم 03: نسخة أخرى لمراقبة الاستقبال.

2- وصل الاستلام

وصل الاستلام يجب أن يكون محرر في الوقت مع استقبال الممتلكات قبل أن تودع في المخزن.

❖ لكل وصل محرر يجب أن يطابق وصل الطلب.

❖ وصل الاستلام يهدف لتثبيت وثائق المخزن.

وصل الاستلام عادة ما يكون محرر على شكل 05 نسخ:

❖ ورقة رقم 01:مادة المحاسبة.

❖ ورقة رقم 02: المحاسبة العامة.

❖ ورقة رقم 03: مسير المخزون.

❖ ورقة رقم 04: أمين المخزون.

❖ ورقة رقم 05:الأصل.

عمليات المراقبة أثناء الاستقبال: أثناء الاستقبال عملية المراقبة ترفق ملف مسعى وصل مراقبة يضم المعلومات الآتية:

درجات الجودة: درجات الجودة يقوم بها مراقب الجودة.

الحساب: الحساب يعطي توجهات للمطابقة على أساس الكمية ضمن وصل المراقبة .

الوزن: عادة على حسب حاجة القسم مراقبة الجودة يقوم هذا الأخير بتوجيه الاستلام إلى الوزن الذي يقوم بدوره بمقارنة الاستلام مع الطلب.

3- وصل الدخول:

وصل الدخول يقوم به أمين المخزن على أساس وصل الاستلام ويكون بمثابة إثبات على أن السلع قد استلمت ويكون في 05 نسخ:

❖ ورقة رقم 01:مادة المحاسبة.

❖ ورقة 02: المحاسبة العامة.

❖ ورقة 03: مسير المخزن.

❖ ورقة 04: أمين المخزن.

❖ ورقة 05: الأصل.

4- وصل خروج الاستهلاك :

يهدف إلى تسجيل انتقال المسؤولية المورد مسؤول المخزن و بين الهيئة الطالبة، إن تحريره يكون دائما في الحين

- لا يمكن خروج أي شيء من المخزن بدون تحرير وصل خروج.

وصل التسليم يكون من 5 نسخ علي النحو الاتي :

❖ ورقة رقم 01: المادة المحاسبة

❖ ورقة رقم 02: المحاسبة العامة

❖ ورقة رقم 03: مسير المخزن.

❖ ورقة رقم 04: خدمة المستخدم .

❖ ورقة رقم 05: الأصل

- وصل تسليم المورد: يجب أن يكون الوصل محرر من قبل المورد في نفس وقت الاستلام.

- وصل تسليم المرسل: وهو عبارة عن تسليم الوصل للزبائن وصل تسليم المرسل يقام على أساسي وصل خروج و يصبح مبرر لأمين المخزن لكل عملية خروج سلع للبيع

- فاتورة الموردين : وهي عبارة عن وثيقة مسلمة من المورد إلى الزبون تكون محررة عن طريق نسختين :

❖ ورقة رقم 01: البائع

❖ ورقة رقم 02: المشتري

تكون هذه الفاتورة محررة من قبل البائع و كما تحتوي على الديون وتكون أيضا محررة من قبل البائع في حالة إرجاع السلعة مع الإنقاص في السعر.

المبحث الثالث: اثر التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.

المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية.

من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة تم وضع قائمة استقصاء تتضمن لمجموعة من الأسئلة المغلقة تكون الاجابة فيها ب "نعم" أو "لا" أو "غير منطبق" والتقييم يتعلق بالهيكل التنظيمي للمؤسسة والمبيعات، والاسئلة المعدة تمت الاجابة عليها بمساعدة كل من رئيس قسم الموارد البشرية ومصحة المبيعات وتتمثل قائمة الاستقصاء كما يلي:

الجدول(5-3): قائمة الاستقصاء

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	غير منطبق	ملاحظات
1/1	الهيكل التنظيمي				
1	هل يوجد رسم حديث للهيكل التنظيمي؟		X		
2	هل يوجد وصف للوظائف ولوائح القائمين بها تبين ما يلي: المسؤوليات والصلاحيات المعطاة لكبار المسؤولين في الشركة. الأشخاص المفوضين بدخول في معاملات وتنفيذها. الأشخاص المسؤولون عن الموجودات الثابتة. الأفراد المسؤولون عن الضبط المالي	X			
3	هل يتم تجهيز ميزانيات تقديرية؟	X			يتم تقديمها كتقدير لاحتياجات المؤسسة
4	هل تجهيز تقارير مالية للإدارة دوريا (مثلا كل شهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية؟	X			تكوف شهريا يشرف عليها قسم المحاسبة والمالية
5	هل هناك اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات والاهداف ، ومراجعة إنجازات الشركة لاتخاذ القرار المناسب وهل تجهز محاضرة لهذه				تنظمها المؤسسة بتنسيق مع مختلف الوكالات بشكل

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط

شهر كل 6 أشهر				الاجتماعات؟
			X	7 هل يتم تبليغ الموظفين بكل السياسات ؟
المسؤول عن مسك دفتر الأستاذ قسم المحاسبة			X	8 هل يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي: معالجة المقبوضات النقدية، إسلام البضاعة، توقيع الشيكات، الموافقة على الفواتير، مسك دفاتر الأستاذ والسجلات المساعدة؟
			x	9 هل تشرح جميع قيود اليومية وتفيد مستنديا وبشكل جيد؟
			X	10 هل هناك تغطية تأمين على موجودات الشركة كافية ووفقا لتعليمات الإدارة؟
			X	11 هل تراجع قيود اليومية ويوافق عليها أفراد معنيون وفي المستوى المناسب من جهاز الشركة؟
		X		12 هل يتم حفظ دفاتر الأستاذ والسجلات المتعلقة به في مكان أمين (مثلا: خزانة محكمة الاغلاق وتكون ضد الحريق)؟
كل محاسب له حسابات يقوم بتسجيلها ومراجعتها			X	13 هل الأشخاص المعينون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها مستقلون عن تجهيزها؟
يتم إعدادها من طرف المحاسب وتعالج أليا			X	14 هل تشتمل جميع القيود المحاسبية على تعريف كاف بالحسابات التي يجب أف تسجل بها؟
				/2 المبيعات 2
		X		1 هل يوجد فصل بين وظائف المبيعات والموافقة على البيع الأجل وتجهيز الفواتير ووظائف النقد والمحاسبة ؟
		X		2 هل يتم تأدية خدمة للعملاء دون مقابل، وهل يتم الموافقة على ذلك من قبل الأشخاص المخولين؟
			X	3 هل المسؤوليات محددة في قبول طلبات البيع، العملاء، والبيع الأجل وشروط البيع؟

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط

4	هل تجري الموافقة على طلبات البيع بتفويض من الإدارة؟	X	القسم مسؤول عن الموافقة على طلبات البيع دون تدخل الإدارة.
5	هل تسجل أرقام جميع طلبات البيع الموافق عليها إلا أوامر العمل، الفاتورة، سند التسليم، لائحة التعبئة.	X	
6	هل تتم الموافقة على هذه النماذج وهل تخضع لما يلي: التقييم المسبق، تسجيلها في دفتر تسلسلي أو الاحتفاظ بصورة عن جميع أوامر البيع الصادرة في ملف واحد	X	
7	هل يتم تبليغ موظفي المبيعات وقسم الفواتير بمعلومات الأسعار؟	X	
8	هل تراجع دوريا طلبات البيع التي لم يوفى بها بعد؟	X	يجب أن لا تتجاوز تاريخ المحدد، لتفادي تراكمها
9	هل سياسات قبول طلبات البيع الموافق عليها محددة بشكل واضح؟		
10	هل يبلغ موظفي المبيعات والمحاسبة عن معدلات العمولات؟	X	تكون محددة في الفاتورة في حد ذاتها
11	هل يستلم الأشخاص الذين يقومون بوظيفة التسليف معلومات في حينها عن الحسابات المتأخر تسديدها؟	X	
12	هل يجري التحقق من الملاءة المالية للزبائن قبل أن يجرى التسليف لدم؟	X	
13	هل تخضع فواتير البيع لما يلي: التقييم المسبق محاسبة رقمية للتأكد من أن جميع الفواتير قد قيدت في وقتها	X	
14	هل تقيد جميع فواتير البيع بالتفصيل في يومية المبيعات وهل يتم الاحتفاظ بنسخة في ملف مسلسل؟	X	
15	هل يتم تجهيز تقرير ملخص عن المبيعات	X	

المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستقصاء

من خلال الدراسة السابقة لواقع الرقابة الداخلية داخل المديرية لاحظنا أنه نظام فعال وجيد ويظهر ذلك في الاجابات التي كان معظمها "نعم" وهي بمثابة نقاط قوة، مع وجود بعض من النقائص كانت في الاسئلة التي اجيبت ب "لا" تعتبر نقاط ضعف تمس النظام ويمكن أن نبرزها كما يلي:

أولا- نقاط القوة: وتتمثل في:

- ❖ وجود هيكل تنظيمي فعال يضمن المسؤوليات والصلاحيات من خلال وصف للوظائف ولوائح القائمين بها وذلك بتحديد الاشخاص المفوضين بالمعاملات وتنفيذها وكذا الاشخاص المسؤولين عن الموجودات وعن الضبط المالي، إضافة إلى تحديد المسؤولين الكبار في الشركة.
- ❖ تجهيز تقارير مالية شهرية ورفعها الى الادارة للمصادقة عليها .
- ❖ تجهيز الميزانيات التقديرية والتي تكون مرفقة بشروحات مفصلة .
- ❖ تنظيم اجتماعات نظامية لمجلس الادارة بشكل شهري لطرح أهم الانشغالات من مختلف اقسام وكذا من أجل وضع السياسات والاهداف
- ❖ الحرص على تبليغ الموظفين بكل السياسات والعمل على تطبيقها لضمان تحقيق الأهداف المسطر لها ،
- ❖ يقوم الحاسب بمراجعة القيود في اليومية وذلك بعد تسجيلها وشرحها وإثباتها مستندها وبشكل المطلوب.
- ❖ يقوم المسؤول عن الديون غير المحصلة بإعداد جدول شهري عن الحسابات المتأخرة التسديد.
- ❖ يقوم قسم المحاسبة بتقييد الفاتورة في يومية المبيعات وذلك بشكل ألي يسمح له بسرعة معالجة البيانات.
- ❖ يتم مراجعة طلبات البيع التم لم يوفي بها بشكل دوري لتفادي تراكمها.
- ❖ الحرص على توفير المعلومات الكافية حول الاسعار لدي موظفي قسم المبيعات وقسم الفواتير.
- ❖ الحرص على الملاءمة المالية للزبائن قبل الشروع في عملية التسليف ،
- ❖ يقوم المسؤول عن المبيعات بتسجيل طلبات البيع المصادق عليها في دفتر تسلسلي والاحتفاظ بها في ملف مسلسل.
- ❖ إعداد تقارير ملخصة عن المبيعات والتحصيلات والبنود المتعلقة بها بشكل شهري من طرف المحاسب المكلف ورفعها الى الادارة. , تتم الموافقة على طلبات البيع المصادق عليها بالشكل المحدد والمتعارف عليها.
- ❖ تقوم مصلحة المبيعات بتقييم طلبات البيع الموافق عليها، الفاتورة، سند التسليم.

ثانيا- نقاط الضعف: وتمثل فيما يلي:

- ❖ نجد أن الأشخاص المعنيون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها هم نفس الأشخاص الموكل بهم مهمة تجهيزها، وهذه تعتبر نقطة سلبية إذ تمكن من الوقوع في أخطاء واحتمال تكرارها هذا بالإضافة إلى زيادة العمل والضغطات على المحاسب بسبب تعدد الوظائف المسندة إليه.
- ❖ نقص بعض المصالح داخل المديرية تساعد الأقسام الأخرى في أداء بعض الأعمال كوجود مصلحة خاصة بالمراجعة قائمة بحد ذاتها تكون ضمن الهيكل التنظيمي. ,
- ❖ عدم وجود مراجع داخلي يتولى مهمة المراجعة وتكليف المحاسب بعملية المراجعة للمؤسسة .
- ❖ , إعتقاد المؤسسة على أساليب المحاسبة التقليدية رغم تحسيد النظام المحاسبي الجديد منذ مرور فترة معتبرة من الزمن. , يقوم المسؤول عن قسم المبيعات بالمصادقة عن طلبيات البيع بدون تدخل الإدارة مما يقلل من عملية الرقابة داخل المؤسسة. عدم وجود تأمين كافي على الدفاتر والسجلات المحاسبية بإبعادها عن كل الأخطار المحتملة الوقوع ووضعها داخل المؤسسة. عدم وجود تأمين كافي على الدفاتر والسجلات المحاسبية بإبعادها عن كل الأخطار المحتملة الوقوع ووضعها في مكان أمن يستجيب لكل الظروف.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

من خلال دراستنا لواقع التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وعن طريق المقابلة الشخصية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة معتمدة في المؤسسة باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الاساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء والانحرافات الموجودة والاطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن، إضافة الي محاولة تحديد نقاط الضعف والعمل علي تصحيحها بالطريقة المناسبة باقل تكاليف وخسائر ممكنة من أجل الحرص على السير الحسن للعمل بشكل مستمر دون التعرض الي عوائق أو صعوبات، هذا بالإضافة الي إبراز نقاط القوة التي تعتبر تجسيد لسياسات والاجراءات المنصوص عليها كل هذا يبرز مدى أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتباره جزء منها، و تصب كلها في تحقيق اهداف المؤسسة.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقبة الداخلية وتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية حيث تم تقديمه إلى ثلاث مباحث ، في المبحث الأول تقديم عام حول مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط أما المبحث الثاني تقييم نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط..

، وفي المبحث الثالث تطرقنا اثر التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقبة الداخلية مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط بحث تولى اهتمام كبير في خلية التدقيق الداخلي ويتجلى ذلك من خلال التعليمات والسياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة سواء من حيث تحديات الاختصاصات وإسناد المهام ، وتكليف موظف كفاء للقيام بعملية التدقيق الداخلي وتتجلى عملية فحص وتدقيق في مختلف العمليات والوظائف والمجالات والتقارير الواردة من مختلف الفروع والمصالح الاكتشاف نقاط القوة والضعف يتم معالجتها بالطريقة المثالي التي تساهم في تفعيل نظام الرقبة الداخلية .

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال تناول موضوع " دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية " ابراز 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 الإشكالية المتمثلة في: كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟ بدراسة حالة بمؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط ، كما تجدر الإشارة أنو تم الاستعانة بخبير خارجي يشغل منصب مدقق داخلي وهذا لموقوف أكثر على واقع مهنة التدقيق الداخلي نظراً لتوفر مدقق داخلي وحيد بالمؤسسة محل الدراسة وكانت النتائج المتوصل إليها ملخصة في:

- ❖ التدقيق الداخلي وظيفه مستقلة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط ، تقدم تأكيدات معقولة عن مدى الالتزام بالخطة الادارية .
- ❖ يساهم التدقيق الداخلي من خلال التوصيات، والتوجيهات التي يقدمها في تحقيق مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط لأهدافها المسطرة؛
- ❖ الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والضوابط التي توضع من طرف الإدارة من أجل التحكم في وظائف مؤسسة مطاحن الحضنة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية؛
- ❖ يساهم المدقق الداخلي من خلال دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تقويم كفايته وفي تفعيله؛
- ❖ تقوم مينة التدقيق الداخلي على مجموعة من المهام والوظائف تشمل جميع أنشطة مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط ، كما تطبق منهجية معينة، والتي تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ باعتبار التدقيق الداخلي وظيفه 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؛
- ❖ 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 وبالتالي تفعيله، خصوصا ما إن نالت المتابعة اللازمة من طرف المدقق الداخلي؛
- ❖ الصعوبات التي تعترض المدقق الداخلي عند دراسة نظام الرقابة الداخلية تعرقل من فعالية هذا النظام.

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي وظيفته مستقلة ب مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط 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 أجمعوا على كون التدقيق الداخلي وظيفته مهمة بالمؤسسة تابعة لأعلى المستويات الإدارية بها، ويساهم من خلال استقلالته في تحقيق 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 مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط لأهدافها المسطرة إذا كان يتسم بالفعالية؛ فرضية صحيحة باعتبار أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن الخطة التنظيمية ومختلف الاجراءات والأساليب التي تطبقها الإدارة للتحكم في عملياتها وهذا ما أكده كل الخبراء، حيث يساعد النظام الرقابي الفعال على حماية أصول المؤسسة وضبط الأداء بها، لضمان استخدام الموارد المتاحة اقتصاديا وكفاءة وفعالية، وهو ما يشكل قيمة مضافة للمؤسسة.

الفرضية الثالثة: يساهم التدقيق الداخلي مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط من خلال فحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في تعزيزه؛ فرضية صحيحة اعتمادا على تصريحات 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 والتوصيات :

- ❖ ضرورة تبعية التدقيق الداخلي لأعلى سلطة في المؤسسة، مما يتيح تدعيم استقلالية المدقق الداخلي؛
 - ❖ ضرورة توثيق اجراءات الرقابة الداخلية لإرساء مبادئ الشفافية وللمساعدة على 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 تماشيا 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.

خاتمة العامة

آفاق الدراسة :

ارتأينا أن نقدم بعض العناوين كأفاق مستقبلية للدراسة التي لايزال البحث فيها يتطلب اهتماما كبيرا خصوصا لطبيعة الموضوع و التطورات المستمرة، ونذكر ما يلي:

- ❖ دور التدقيق في تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير التدقيق الجزائرية؛
- ❖ اختبار فعالية التدقيق الداخلي باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية؛
- ❖ التدقيق الداخلي كآلية للمعاملات الاسلامية.
- ❖ العلاقة بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية في تطبيق معايير التدقيق الداخلي

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

- 1- خالد أمين عبد الله ، التدقيق و المراقبة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998 .
- 2- حامد طلبة محمد أبو هيبه ، أصول المراجعة، الطبعة الأولى ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان الأردن ، 2011 .
- 3- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلي التطبيق ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2008 .
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعي الإسكندرية ، مصر، 2004 .
- 5- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2006 .
- 6- عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، أسس المراجعة (لأسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 .
- 7- المجمع العربي للمحاسبين أ ، " مفاهيم التدقيق المتقدمة" ، عمان ، الأردن . 2011.
- 8- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، " معايير التدقيق الدولية" ، ترجمة جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية ، ط1 ، 2011.
- 9- التميمي ، هادي ، المدخل للتدقيق : من الناحية النظرية و العملية" ، مركز كحلوان للكتب ، عمان ، 1998 .
- 10- عبد الله ، محمد الرملي ، "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية فيظل تطور تكنولوجيا المعلومات " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثامن ، العدد الثاني ، 1994 ديسمبر .
- 11- الصحن ، عبد الفتاح و سرايا ، محمد السيد ، " الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي " ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر ، مطبعة التوني ، القاهرة ، 1995 .
- 12- جربوع ، يوسف محمود" مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية " ، إصدار جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينيين ، غزة 2002 .
- 13- العمري ، احمد ، و عبد المغني ، فضل عبد الفتاح " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمينية" المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006 .
- 14- خلف عبد الله الواردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA مؤسسة الوراق . للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2014 .
- 15- عبد الوهاب احمد وعبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي ، مجلة جامعة الناصر، العدد الرابع يوليو-ديسمبر 2014 .
- 16- حسين احمد الطراونة ، توقيف صالح عبد الهادي، الرقابة الادارية ، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، 2012 .
- 17- محمد التهامي طواهر . مسعود صديقي . المراجعة وتدقيق الحسابات . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر . 2003 .
- 18- خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية ، الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، 2006 .

قائمة المراجع

19-عبد الفاتح محمد الصحن ،محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ،القاهرة ،1998. .

20-ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة و معايير وإجراءات، دار النهضة العربية ،لبنان ،ط4-1996.

- مذكرات ماجستير وأطروحات الدكتوراه :

- 1- بن سالم حفيظة دور التدقيق الداخلي في تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي. كلية العلوم الاقتصادية .جامعة مستغانم 2016.2015.
- 2-برابح بلال ,تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. مذكرة نيل شهادة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية – جامعة محمد بوقرة *بومرداس*2014/2015.
- 3- مريم عبد القوي ,المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ,جامعة الوادي ,2014/2015,
- 4-ام كلثوم رزقة ,دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية, مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ,جامعة ورقلة ,2016/2017.
- 5- شدرى معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير. تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة امحمد بوقرة بومرداس ، 2009.
- 6- تناني علي ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص :فحص محاسبي-جامعة محمد خيضر – بسكرة-2016-2017.

-المراجع بالفرنسية

- Standards for the professional praelice Framework 1999 side IIA : theiia@org.

الملخص:

حيث تهدف دراستنا إلى فحص كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه لهذا النظام.

حاولنا من خلال تناول موضوع " دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية " ابراز 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 الإشكالية المتمثلة في: كيف يساهم

التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟ بدراسة حالة بمؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط ،

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، فعالية.

Résumé:

Notre étude vise à examiner comment l'audit interne contribue à l'efficience et à l'efficacité du système de contrôle interne à travers son évaluation de ce système.

En abordant le thème «Le rôle de l'audit interne dans l'activation du système de contrôle interne», nous avons tenté de mettre en évidence les aspects et variables les plus importants de la fonction d'audit interne, qui contribuent à l'activation du système de contrôle interne

L'audit interne est une partie importante du processus, et cela était basé sur le problème de savoir comment contribuer

Audit interne dans l'activation du système de contrôle interne? Une étude de cas sur l'abattage et la transformation de la volaille à Bougirat,

Mots-clés: Audit interne, Système de contrôle interne, Efficacité.