

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية و المحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة      التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية

تحت اشراف

مقدمة من طرف الطالبة :

الأستاذة:

تمار خديجة

بلعجال خديجة

أعضاء لجنة المناقشة :

| الصفة  | الاسم واللقب | الرتبة | عن الجامعة |
|--------|--------------|--------|------------|
| رئيسا  | تمار خديجة   | أستاذ  | جامعة      |
| مقرا   |              | أستاذ  | جامعة      |
| مناقشا |              | أستاذ  | جامعة      |

السنة الجامعية 2021/2020

# الإهداء

أهدي عملي هذا

إلى القلب الذي برحمته و النبع الجميل الذي سقاني ما شئت من من فيض الحنان

أمي الغالية أطل الله في عمرها

إلى الرجل العظيم الذي لقتني دروس الفضائل و علمني أن الدنيا صمود ومشاكلها بلا

حدود إلى والدي حبيبي العزيز .

و إلى إخوتي 'جهيدة ' و'فتيحة' وزوجة أخي 'سميرة' وكل من براعم العائلة

و إلى أعز و أغلى صديقات ،فأفة ' ياسمين ' 'نادى'

و أتمنى لهما كل الخير و النجاح

و إلى كل من ذكرهم قلبي و نسيهم قلبي إلى الأهل و الأحياء خاصة عائلة "بلعجال"

أهدي ثمرة هذا الجهد .

# الشكر

الحمد لله سبحانه و تعالى على نعمته علينا و صلى الله على سيدنا الأولين و  
الأخرين محمد عليه أزكى الصلاة و السلام

نقدم بجزيل الشكر لمن أحاطنا بتوجيهاته و سقانا من بحار علمه  
إلى جميع أساتذة و دكاترة قسم المالية و المحاسبة تخصص تدقيق محاسبي

و مراقبة التسيير خاصة الأستاذة المؤطرة تمار خديجة

كما لا يسعنا بعد إتمام هذا العمل إلى أن نتوجه بجزيل الشكر و الامتنان

لعائلتنا على دعمهم لنا و توجيهنا نحو طريق العلم

دون أن ننسى كل من قدما لنا يد العون و كل من سئدنا من قريب أو بعيد في

إنجاز هذا العمل .

## فهرس المحتويات :

|     |   |
|-----|---|
| III | الإهداء.....  |
| IV  | الشكر.....  |
| V   | فهرس<br>المحتويات.....  |
| VII | قائمة<br>الأشكال.....   |
| VII | قائمة<br>المختصرات.....   |
| 01  | المقدمة<br>العامه.....  |
| 03  | الجانب النظري<br>الفصل الأول : مدخل إلى تدقيق الداخلي<br>تمهيد..... |
| 04  | المبحث الأول : عموميات حول<br>التدقيق.....                          |
| 04  | المطلب الأول : نبذة التاريخية عن<br>التدقيق.....                    |
| 05  | المطلب الثاني : مفهوم التدقيق                                       |
| 06  | المطلب الثالث : أنواع التدقيق.....                                  |
| 08  | المطلب الرابع : معايير التدقيق متعارف عليها.....                    |
| 10  | المبحث الثاني : أساسيات حول تدقيق داخلي.....                        |
| 10  | المطلب الأول : تعريف تدقيق داخلي.....                               |
| 12  | المطلب الثاني : مراحل تطبيق التدقيق الداخلي و هيكلته.....           |

|   |          |         |        |           |         |            |                |
|---|----------|---------|--------|-----------|---------|------------|----------------|
| 18  | التدقيق  | أهداف   | و      | أهمية     | :       | الثالث     | المطلب الداخلي |
| 19  | التدقيق  | يقدمها  | التي   | خدمات     | :       | الرابع     | المطلب الداخلي |
| 21  | التدقيق  | معايير  | :      |           |         | الثالث     | المبحث الداخلي |
| 21  | التدقيق  | معايير  | مفهوم  | :         |         | الأول      | المطلب الداخلي |
| 21  | الداخلي  | التدقيق | معايير | تطور      | :       | مراحل      | المطلب الثاني  |
| 22  | التدقيق  | مهني    | الأداء | لمعايير   | :       | إطار العام | المطلب الثالث  |
| 23  | الداخلي  | التدقيق | معايير | أهداف     | و       | أهمية      | المطلب الرابع  |
| 25  |          |         |        |           |         |            | خلاصة الفصل    |
| .....   |          |         |        |           |         |            |                |
| <b>الفصل الثاني : الإطار العمومي للرقابة الداخلية</b> |          |         |        |           |         |            |                |
| 26  |          |         |        |           |         |            | تمهيد          |
| 27  | الداخلية | الرقابة | نظام   | حول       | أساسيات | الأول:     | المبحث         |
| 27  | الرقابة  | مفهوم   | :      |           |         | الأول      | المطلب الداخلي |
| 28  | الرقابة  | أنواع   | :      |           |         | الثاني     | المطلب الداخلي |
| 29  | رقابة    | نظام    | في     | المستخدمة | وسائل   | :          | المطلب الثالث  |
| 30  | الداخلية | الرقابة | معايير | و         | أهداف   | :          | المطلب الرابع  |
| 32  | رقابة    | نظام    | تقييم  | :         |         | الثاني     | المبحث الداخلي |
| 32  | الرقابة  | نظام    | مقومات | و         | خصائص   | :          | المطلب الأول   |
| 39  | الرقابة  | مكونات  | :      |           |         | الثاني     | المطلب الداخلي |
| 42  | رقابة    | أنظمة   | تقييم  | و         | فحص     | :          | المطلب الثالث  |
| 45  | الداخلية | رقابة   | نظام   | عناصر     | :       | الرابع     | المطلب         |

|                                       |   |
|---------------------------------------|---|
| 47                                    | المبحث الثالث : مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة<br>داخلي.....                            |
| 47                                    | المطلب الأول : تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للرقابة الداخلية<br>.....                                     |
| 50                                    | المطلب الثاني : إبراز كفاءة الرقابة الداخلية<br>.....   |
| 50                                    | المطلب الثالث : مسؤولية المدقق الداخلي و تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية<br>.....                      |
| 51                                    | المطلب الرابع :علاقة التدقيق الداخلي لنظام رقابة الداخلية<br>.....  |
| 53                                    | خلاصة الفصل<br>.....  |
| <b>الفصل الثالث: الدراسات السابقة</b> |   |
| 54                                    | تمهيد.....  |
| 55                                    | المبحث الأول : دراسة التطبيقية لدور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية<br>.....               |
| 55                                    | المطلب الأول : تقديم بطاقة الفنية<br>للمؤسسة.....   |
| 57                                    | المطلب الثاني : نتائج و مناقشة<br>.....   |
| 60                                    | المطلب الثالث : مناقشة و تحليل نتائج الدراسة<br>.....   |
| 61                                    | المبحث الثاني : دراسة التطبيقية لمدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة<br>الداخلية...<br>..... |
| 61                                    | المطلب الأول : تعريف بنك فلاح و التنمية و مهامه و<br>هيكته.....   |
| 63                                    | المطلب الثاني: نتائج و مناقشة في المؤسسة<br>.....   |
| 65                                    | المطلب الثالث :مقارنة بين الدراساتين<br>.....   |
| 66                                    | خلاصة<br>الفصل.....   |
| 67                                    | الخاتمة<br>العامة.....  |
| 68                                    | المراجع   |

.....  
.....  
المخلص  
.....  
.....

## قائمة الاشكال

| الصفحة | عنوان                          | رقم الشكل |
|--------|--------------------------------|-----------|
|        | عرض تصنيف التدقيق              | (1-1)     |
|        | هيكل مراحل التدقيق الداخلي     | (2-1)     |
|        | نموذج خريطة تنظيمية            | (1-2)     |
|        | مكونات الرقابة الداخلية        | (2-2)     |
|        | هيكل تنظيمي لقيم مالية محاسبية | (1-3)     |
|        | هيكل تنظيمي لبنك فلاحه و تنمية | (2-3)     |

## قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان  | رقم الجدول |
|--------|--|------------|
|        | قيمة قياسية درجة فعالة مجال  | (1-2)      |
|        | الأخطاء محتملة الجوهرية عند مستوى الإثبات                          | (2-2)      |
|        | قائمة الأسئلة لمقابل النظام الرقابة الداخلية و متعلقة بهيكل تنظيمي | (1-3)      |
|        | قائمة الأسئلة لمقابلة النظام الداخلية متعلقة بالأجور               | (2-3)      |
|        | حالة تقارب بنكي  | (3-3)      |

## قائمة المختصرات

| شرحہ                           | مختصر      |
|--------------------------------|------------|
| Institute of internal auditors | <b>IIA</b> |
| صفحة                           | <b>ص</b>   |

### مقدمة العامة :

تشهد الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر درجة عالية من منافسة المحلية و دولية من ناحية ، بالإضافة إلى التطور الهائل سواء في النظرية المعلومات أو الاتصالات أو تكنولوجيا معلومات من ناحية ثانية ، كذلك التغيرات الكبيرة و المؤثرة في أنماط الاستهلاك و الإنتاج من ناحية ثالثة ، كما حدث تطور كبير في أساليب الإدارة و اتخاذ القرارات من ناحية الرابعة ، فكان لا بد من اتواء مجموعة من الوسائل و التقنيات و في مقدمتها الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي .

إلا أن نظام الرقابة الداخلية لا يكون كفو في جميع الأحوال و الحالات رغم ما يتميز به من تعدد خصائصه و مقوماته و مختلف عناصره ، و مكوناته ، لذلك وجب تقييمه و معرفة كل نقاط القوة و الضعف فيه ، و في ضوء ذلك تطورت أساليب الرقابة و ازدادت أهمية وجود تدقيق الداخلي يسعى لتقييم الأداء الداخلي و توفير جملة من معلومات ذات ثقة للمديرين و في كافة المستويات ، بالإضافة إلى حماية الأصول مملوكة ، و تأكد من مدى التزام العاملين في تلك وحدات بالسياسات و اللوائح و القوانين و التعليمات .

كما أن الحجة إلى تبني التدقيق الداخلي تكمن في اكتشافه لمواطن الضعف في المؤسسة و العمل على تفاديها مستقبلا و الاعتماد على مراكز القوة لأجل ضمان سير حسن لنشاطاتها بما يحقق أهدافها و هذا من خلال موظفين أساسيتين هما الفحص و التقييم ، فحس التدقيق الداخلي و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، اذن فهو أداة فعالة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية و إعطاء رأي محايد ، فيما يخص مشروعية و صدق المعلومات محاسبية ، فهو يعد عين ساهرة في المؤسسة .

من خلال ما سبق يمكن إجمال الإشكالية العامة للبحث في ما يلي :

**ما هي حقيقة المستقاة و علاقة تأثر نظام رقابة الداخلية بالتدقيق الداخلي ؟**

و لمعالجة هذه الإشكالية ثم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- كيف يمكن التمييز بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية؟
- هل هناك علاقة بين تدقيق داخلي و نظام رقابة الداخلية ؟
- فيما تتمثل الأهداف الأساسية لكل من تدقيق و رقابة الداخلية ؟

### الفرضيات:

و لإعطاء إجابة المؤقتة عن الإشكاليات المطروحة ثم عرض الفرضيات التالية:

- التدقيق الداخلي هو وظيفة فحص مستقلة داخل المؤسسة تساعد الإدارة على مراقبة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، أما هذه الأخيرة فهي خطة تنظيمية تهدف إلى محافظة على موجودات المؤسسة .
- تكمن علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية في ترابطهما و تكاملهما في تحقيق أهداف المؤسسة .
- تتمثل الأهداف الأساسية لكل من الرقابة و تدقيق الداخلي و هي سهر على حماية الأصول المؤسسة و لإرتفاع الكفاءة الإنتاجية.

### أهداف و أهداف البحث :

تتمثل أهمية البحث فيما يلي :

- أهمية موضوع نظام الرقابة الداخلية ودوره في الحفاظ على ممتلكات و أصول المؤسسة
- أهمية موضوع التدقيق الداخلي و اعتباره بمثابة العين الساهرة في الإدارة و المؤسسة من بين أهداف البحث ما يلي:
- معرفة العلاقة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية
- اكتساب معارف جديدة و التعمق أكثر في موضوع الرقابة و التدقيق الداخليين اللذان يدخلان ضمن تخصصنا

▪ عرض كل ما من شأنه أن يقدم إضافة من خلال الإلمام بالموضوعين

دوافع اختيار الموضوع :

- ✓ من بين أسباب اختيار هذا الموضوع هي أنها تدرج ضمن التخصص .
- ✓ عدم التطبيق فعلي للرقابة و التدقيق الداخليين كما ينبغي في المؤسسات الوطنية
- ✓ منهج و تقسيمات البحث

تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي بلّث عرض هذا الموضوع ، من خلال سرد و وصف الوقائع و الإجابات على الإشكالية المطروحة

تم تقسيم بحثنا هذا إلى ثلاث فصول، الفصل الأول خصص لدراسة موضوع التدقيق الداخلي، أما الفصل الثاني ف خصص للتدقيق الداخلي، أما الفصل الثالث فهو عبارة عن الدراسة السابقة لمبشرين و مقارنة بينهما مع إبداء الرأي الشخصي .

**تمهيد :**

عرف التدقيق كمهنة منذ زمن بعيد حيث كان أصحاب المشروعات التجارية مهتمين بمراقبة العمليات التجارية لهم ، إلا أن التدقيق كمفهوم علمي لم يظهر إلا في الآونة الأخيرة وبصفة خاصة بعد إنشاء معهد المدققين الداخليين الأمريكي في عام 1941 Auditors Internal Of Institut The ومنذ ذلك التاريخ عمل هذا الة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية . المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي الذي يعتبر أداة فعالية لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

**المبحث الأول : عموميات حول التدقيق**

**المبحث الثاني : أساسيات حول التدقيق الداخلي**

**المبحث الثالث : معايير التدقيق الداخلي**

### المبحث الأول : عموميات حول التدقيق

لقد تطور التدقيق بتطور العصور، بحيث ظهر ليعطي اختلاف حاجات أفراد مجتمع إليه من جميع المؤسسات و هيئات حكومية، لأنه يعد العين الساهرة داخل المؤسسة و هو ما سوف نتطرق إليه في مبحثنا هذا .

#### المطلب الأول: نبذة تاريخية عن تدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان الى تحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، و التأكد من مطابقة تلك بيانات للواقع. و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى اليود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها و هكذا نجد أن كلمة تدقيق مشتقة من كلمة اللاتينية و معناها "يستمع"

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع و منشآت مختلفة، خصوصا بعد تطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو تحت عنوان *proportioni et geometria، summa arithmetica*، فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقية، ذلك انتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة و التدقيق، فقد نشأة حاجة صاحب أو أصحاب المشروع الى التأكد من الدقة المحاسبية للسجلات، و مطابقة ذلك لواقع حال المشروع. و قد زادت الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت و ظهور شركات الأموال، و ما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع و إرادته، مما دعا المساهمين الى تعيين مدقي الحسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة .

و لقد ظهرت أول مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بايطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية *roxonati* وكانت تتطلب سست سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة

و قد أصبحت عضوية هذه كلية في عام 1669 شرط من شروط مزاولة مهنة التدقيق. ثم اتجهت دول أخرى دول آخر ألى تنظيم هذه المهنة . و قد كان لبريطانيا فضل سبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية التدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية محاسبين القانونيين بأندبرة عام 1854 بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير<sup>1</sup>. 1773. كما نشر مجلس معايير التدقيق التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين مسودة بحث تضمنت مقترحات لتطوير معايير أداء التدقيق و الاتصالات المدققين، و قد أشار المجلس إلى أن مستخدمي المعلومات المهتمون بالمعلومات المالية التي روجعت يرغبون في أن يكون إيصالها لهم أكثر وضوحاً<sup>2</sup>

وان تطور المهنة في كل من البلدان أنفة الذكر مدين للسياسات المالية للدولة و أخذها بأسلوب فرض الضرائب، و من أدواتها التدقيق الضريبي على الدخل قد أضره نوعا جديدا من الرقابة و هو الرقابة الضريبية ومن أدواتها التدقيق الضريبي و الذي خلق الحاجة إلى خدمات مدقي الحسابات. و كذلك فان التوسع في ملكية الأسهم و السندات، و ما استدعاه ذلك من إنشاء الأسواق المالية<sup>3</sup>.

#### المطلب الثاني : مفهوم التدقيق

خالد أمين عبد الله علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للطباعة و النشر الطبعة 2000 ص ص 17، 18  
أحمد حلمي جمعة مدخل إلى تدقيق و التأكيد، دار صفاء للنشر و التوزيع عمان، طبعة الثانية 2015، ص 302  
خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره ص 183

- التدقيق و بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل و محايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها و حجمها او شكلها القانوني القانوني ، و قد عرف اتحاد المحاسبون الأمريكيون التدقيق بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول و تقييم ، و بصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية و الأحداث ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين و إيصال النتائج الى المستفيدين .
- حيث يحتوي هذا التعريف على عبارات تتطلب شرحا مختصرا لها:
1. إجراءات منظمة تعني الخطوات أو الاجراءات التي يقوم بها المدقق .
  2. الحصول و تقييم الأدلة تعني فحص الإقرارات و تقييم النتائج و بدون تحيز ضد أو مع الجهة التي يقوم بتدقيقها ، و التي حضرت هذه الإقرارات .
  3. الإقرارات و الأحداث الاقتصادية ، و هذه تمثل ما تقدمه إدارته الشركات أو الأشخاص و هذه الإقرارات هي موضوع التدقيق .
  4. درجة العلاقة ، و تشير إلى العلاقة التي بإمكان معرفة الإقرارات و علاقتها مع مقياس معين ، و على سبيل المثال إن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي .
  5. مقياس معين و هي الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها . و هذا المقياس ربما مصدرها الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو موازنات مالية . و في هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
  6. إيصال النتائج ، ويكون هذا بواسطة تقرير مكتوب يبين درجة الملائمة بين الإقرارات ، و هذا المقياس و هذا التقرير يبين العلاقة أما جيدة أو غير جيدة ، أي لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
  7. المستفيدون ، و هم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناء على تقرير المدقق ، و منهم على سبيل المثال المساهمون و الإدارة و الدائنون و الدوائر الحكومية ذات العلاقة ، و على سبيل المثال : دائرة ضريبة الدخل ، أو بناء المركزي ، و كذلك الرأي العام .

### للتدقيق عادة\_وكما سنرى لاحقاً\_يشمل<sup>1</sup>:

فهم و تقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة تحت التدقيق  
فحص الأدلة و المستندات.

الاستفسارات من داخل و خارج المؤسسة  
ملاحظة الجرد البضاعة و جرد الموجودات الأخرى  
الاجراءات التحليلية .

إن الغرض الرئيسي من التدقيق الذي يقوم به المراجع المستقل و محايد تمثل الأساس لإعطاء التقرير من قبل المدقق حول البيانات المالية كما و أن إعطاء الرأي حول عدالة البيانات المالية بدون قيام بالتدقيق أولاً، و أن الأدلة التي يقوم بجمعها من خلال التدقيق هي لأجل التأكد من أن الفقرات " الأرصدة" الموجودة في البيانات المالية الميزانية العامة ، الأرباح، و لخسائر ، و التدفقات النقدية .<sup>2</sup>

### المطلب الثالث :أنواع التدقيق

لا زال بعض الكتاب يقسم التدقيق من حيث نطاق العمل إلى التدقيق كلي و تالتدقيق جزئي أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمات الى تدقيق حكومي ،تدقيق خارجي و تدقيق داخلي أو من حيث زمن إجراء التدقيق إلى تدقيق مستمر و تدقيق نهائي أو من حيث الالتزام إلى تدقيق الزامي و تدقيق غير الزامي و لكن التقسيم الحديث للتدقيق يشمل الأنواع التالية :

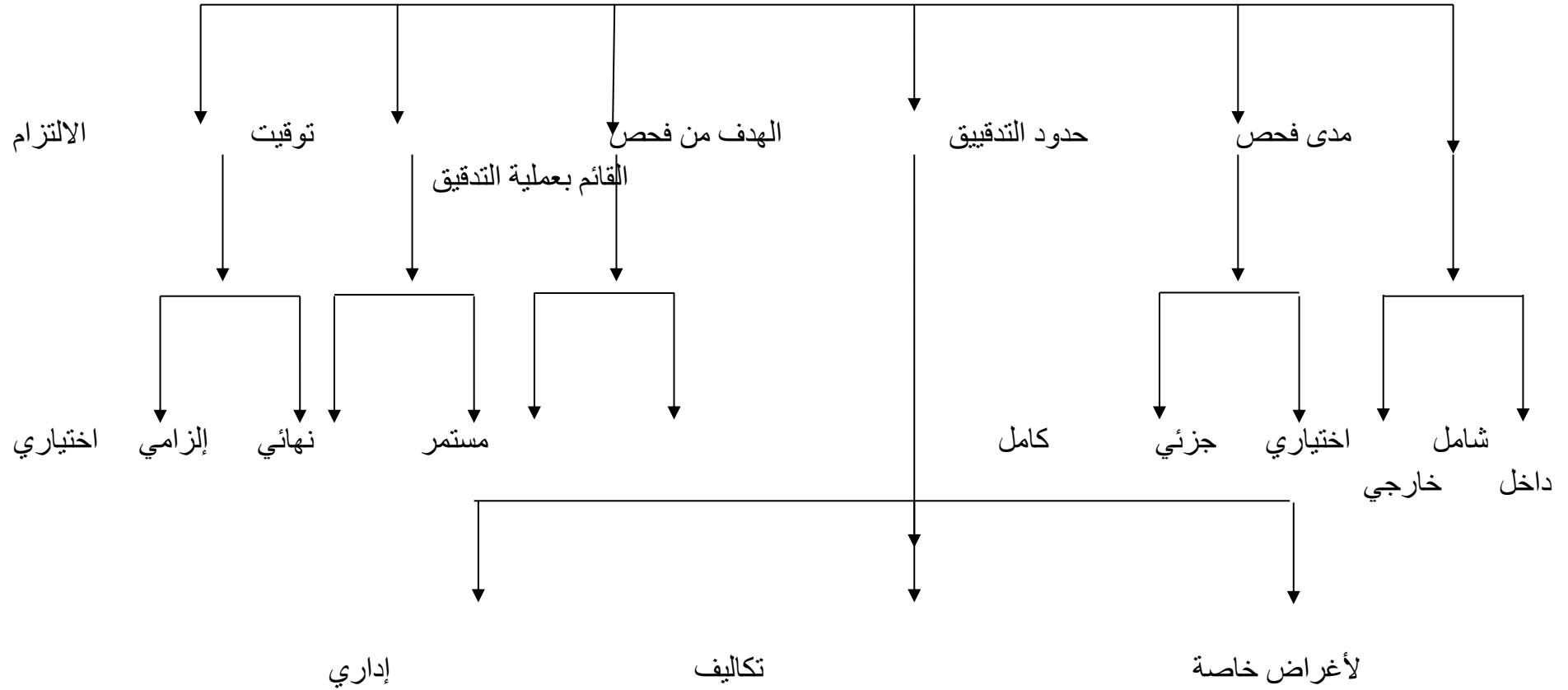
هادي التميمي مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ،دار وائل للنشر الطبعة الثانية 2004ص 201،21  
خالد أمين ، مرجع سبق ذكره ،ص 192

1. تدقيق بيانات المالية :و هو جمع و تقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية و تمثل الميزانيات العامة ،حساب الأرباح و خسائر و التدفقات النقدية و غيرها من كشوفات المالية ،مأخوذة ككل ، لأجل تمكن من إعطاء الرأي من عدالة المركز المالي كما بتاريخ الميزانية وأن حساب الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية تمثل النشاط لسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ و أن الإيضاحات المرفقة مع بيانات المالية كافية .هذا النوع من التدقيق يتم من قبل شخص مستقل و محايد مؤهل و متدرب علميا و عمليا و مجاز للممارسة في مهنته .أما المستفيدون من هذه البيانات المالية لأجل إتخاذ القرارات على اساسها و هم على سبيل المثال :الادارة ،المساهمون ،المستثمرون،الدائنون ،المحللون الماليون ، الاسواق المالية
2. التدقيق الرقابة "تدقيق الالتزام " : وهو ذلك نوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسة التعليمات و قوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية و على سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على بنك تجاري لتأكد من أن التعليمات و قوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة التدقيق

للتأكد<sup>1</sup>

الشكل (1-1) عرض تصنيف التدقيق

تقسيم التدقيق من الزاوية



مصدر: غسان فلاح، تدقيق حسابات معاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2006، ص 24

إجراءات الجودة التي وضعتها مؤسسة التدقيق نفسها الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة. تقارير الرقابة عادة تعنون إلى جهات التي قامت بوضعها سياسة و الإجراءات

3. و التدقيق النشاط : يشمل حصول وتقييم القرائن و الأدلة حول الكفاءة و الفاعلية لنشاط المؤسسة و خاص بعملية معين . و في بعض الأحيان يسمنون هذا النوع من التدقيق الإنجازات أو تدقيق الإدارات و يشمل هذا النوع من التدقيق ربما جميع الأنشطة ، و على سبيل مثال كل فرع أو خط الإنتاج أو جزء من نشاط ، و على سبيل المثال: قسم المبيعات نأو المشتريات، أو مخازن .

و قد يعرف مجمع المحاسبون الداخليون تدقيق النشاط بأنه: هي إجراءات منظمة لتقييم فاعلية و كفاءة نشاط المؤسسة ، و تقييم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج و إعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع: معايير التدقيق المتعارف عليها

المعايير هي قوانين و أنظمة و إجراءات موضوعية من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو الهيئة لمخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق . إن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد لعمل المدقق المستقل و المحايد لأن المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة و الكرامة من قبل الجمهور و بالتالي الثقة البيانات المالية . هذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبون القانونيون لأجل الإيفاء بالتزاماتهم.

المعايير التي سنقوم بتعدادها و شرحها هي المعايير الموضوعية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين علما أن معظم الأقطار العربية تقوم بتطبيق معايير التدقيق الدولية و التي سنقوم بتعدادها لاحقا و يجب التنويه هنا أن جميع إن لم يكن معظم المعايير البريطانية مطابقة لمعايير التدقيق الولية .

#### المعايير تقسم إلى ثلاثة فئات و هي :

أ. المعايير العامة و هي المعايير تخص شخص المدقق و متعلقة بتأهيل المدقق و نوعية عمله و هي :

1- التدقيق يجب أن يتم من قبل الشخص أو أشخاص لديهم التأهيل و التدريب المهني المطلوب و الكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات .

و هذا المعيار يعتبر من أن الشخص مهما كان مؤهلا و كفوا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية و الأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل و التدريب في حقل التدقيق و إن هذا التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور و التغيير و كيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من الإصدار الحكم الموضوعي.<sup>2</sup>

هادي تميمي ، مرجع سبق ذكره ص 241

توادي سليمة ،مدى تأثر التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص تدقيق مالي و محاسبي و مراقبة التسيير ،جامعة مستغانم ،2014\_2015، ص 572

2- بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق فعلى المدقق أن يحافظ على الاستقلاليته الذهنية الظاهرية و الفعلية .

رأي مدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح غير ذي قيمة اذا لم يكن مستقلا فعليا و ظاهريا .الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات و في حالة شك بالاستقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستتخفض نتيجة لذلك

3- على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء التدقيق و عند تحضير التقرير . و هذا المعيار يتطلب من المدقق المستقل إنجاز عمله بعناية عند قيام بإجراءات التدقيق و عند تحضير التقرير .العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل منجز من قبل المساعدون الذين قاموا بالعمل التدقيقي .العناية المهنية تعني أن شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا و يملك المتطلبات المهنية ،أي أن لديه من المهارات مثل مطلوب من مهين الأخرى كالتبيب الاستشاري ،المهندس و ما شابه ذلك.

ب. المعايير الميدانية و المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق و الإجراءات التي عليه إنجازها و تشمل :

- 1- يجب التخطيط الكافي لعملية التدقيق كما يجب الإشراف على المساعدين غن وجدوا
- 2- يجب أن يكون هناك فهم و دراسة و تقييم لنظام الرقابة الداخلية ليكون أساس لتخطيط عملية التدقيق و تقدير طبيعة وقت و مدى الفحص الذي سيقوم به.
- 3- الحصول على الأدلة كافية و ملائمة و ذات علاقة و ذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار، التأييد ،و الإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقولا لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية .

ت. معايير التقرير الأربعة تبين التوجيهات المعينة لتحضير المدقق وتشمل

- 1- التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليه في السنة الحالية كما كانت السنة السابقة .
- 2- تعتبر الإيضاحات و المعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلاف لذلك من قبل المدقق.
- 3- يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها و حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 4- يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل أو إعطاء الرأي متحفظ ،رأي مخالف أو عدم إعطاء الرأي و في حالة عدم إعطاء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب و بفقرة شرح قبل فقرة الرأي<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق

تطورت وظيفة التدقيق الداخلي على مستوى موقعها في الهيكل التنظيمي كتابع للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو لجنة التدقيق أو مستوى الدور مناط بها ،حيث إن قيام إدارة التدقيق الداخلي بمسؤوليتها يتطلب إعادة هندسة وظيفية التدقيق الداخلي من خلال توفير للتدقيق يحدد المهام الأساسية والصلاحيات والمسؤوليات لنشاط التدقيق الداخلي في إطار هيكل التنظيمي للمنشأة .

#### المطلب الأول : تعريف التدقيق الداخلي

##### تعريف التدقيق الداخلي :

ان التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة و مر بمراحل تطوير فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء و الغش أصبح يقوم على الشمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء

فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع بأنه :

نشاط داخلي مستقل داخل منشأة تنشوه الإدارة للقيام بخدماتها أداة رقابية تعرض تقييم السياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة و وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازمة إدخالها

##### ويعرف الكتاب التدقيق الداخلي :

"مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تشنوه الإدارة للقيام بخدماتها في التحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية . وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول و ممتلكات المنشأة و في تحقيق من أتباع موظفي المنشأة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم و في قياس الصلاحية تلك الخطط و السياسات جميع وسائل الرقابة الأخرى في الأداء أغراضها و اقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها و ذلك حتى تصل المنشأة درجة الكفاية الإنتاجية القصوى

و من تعريف نلاحظ أن نظرة الإدارة العليا في المنشآت المختلفة جعلت وظيفة التدقيق الداخلي أداة رقابة فعالة على أنشطة المنشأة و أصبحت هذه الوظيفة كصمام الأمان في يد الإدارة . لكن يتطلب منح المدقق الداخلي كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بعيدا عن كل الضغوطات و إعطائه حرية الوصول<sup>1</sup>

الى كافة ادارات المنشأة و الاتصال بكافة العاملين فيها كما يجب توفر العدد الكافي من المدققين المؤهلين بحيث يتناسب مع الأهداف المرتبطة بدائرة التدقيق وأن تتفاعل الادارة مع النتائج و التوصيات و الاقتراحات بشكل جاد .

كما عرفه المدققين الداخليين على أن التدقيق الداخلي هو " وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص و تقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المنشأة للاضطلاع بمسؤولياتهم بجدارة حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الادارة بالتحليلات و التقييمات و النصائح و الارشادات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها و يتضمن هدف التدقيق الداخلي ايجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة"<sup>2</sup>

\*و عرف أيضا التدقيق الداخلي :على أنه وظيفة تقويم يتم انشائها داخل المنشأة لفحص و تقويم أنشطتها المختلفة و هدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية و ذلك بتزويدهم بالبيانات و المعلومات التحليلية و عمل الدراسات و تقديم المشورة و التوصيات المناسبة بصدد الانشطة التي يتم تدقيقها

خلف عبد الله الوردات الطبعة الأولى ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ،ص 33 34

1

خلف عبد الله،المرجع سبق ذكره ،ص 342

و بناء على التعريف السابق فان التدقيق الداخلي يهدف الى مساعدة الادارة في ما يلي :

- 1) تقييم و تحسين فعالية ادارة المخاطر
- 2) تقييم و تحسين فعالية الرقابة
- 3) تقييم و تحسين فعالية عمليات التحكم المؤسسي

فمن التعريف أعلاه أصبح التدقيق ذا صبغة :

**نشاط:**

يعنى نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم المستقل للعمليات و الضوابط الرقابية و ذلك بتدقيق العمليات بصفتها خدمة رئيسية للادارة و تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في بيئة العمل كضابط اداري مهم و خصوصا في محيط العمل اللالي الحديث و ترتبط إدارة التدقيق الداخلي بتنظيما مباشرة بأعلى سلطة داخل المؤسسة

**توكيدي:**

متمثلا في عمليات الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات بغرض التوصل الى تقييم مستقل لإدارة المخاطر و فعالية نظام الرقابة و الحوكمة .ومن الأمثلة عليها مهمات التدقيق على المعاملات المالية و الأداء و الالتزام بأنظمة الحماية و الأمن و العناية المهنية المبذولة من قبل العاملين في المنشأة<sup>1</sup>

**استشاري :**

من خلال تقديم الخدمات الاستشارية من خلال التوصيات التي من شأنها اضافة قيم و تحسن فعالية الحوكمة .و ادارة المخاطر و الرقابة دون وجود مسؤولية ادارية على المدقق الداخلي من الأمثلة عليها الاستشارات و الدراسات و التحليلات و الدورات التدريبية

**مستقل:**

أي أن التدقيق مستقل عن بقية النشاطات و العمليات التي تخضع لفحص المدقق الداخلي و هذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في تحديد نطلق التدقيق و ايصال نتائج و توصيات المدقق الداخلي و مدى ملائمتها و مدى قبولها و الاعتماد عليها و بدون هذه الاستقلالية تكون النتائج و توصيات المدقق الداخلي بعيدة عن الموضوعية و تعتبر فيها شئ من تحيز للنشاطات التي تشارك فيها .و تعني الاستقلالية كذلك عدم وجود ظروف تهدد موضوعية المدقق الداخلي و يتحقق ذلك من خلال ارتباطه بأعلى مستوى اداري داخل التنظيم

**موضوعي:**

و تعتبر الموضوعية حالة ذهنية تسمح للمدقق الداخلي بأداء مهمة التدقيق بنزاهة و تتطلب الموضوعية بأن يكون رأي و أحكام المدقق الداخلي غير خاضعة لتأثيرها الآخرين

**الرقابة :**

فهي تعني أي إجراء تتخذه الإدارة أو المجلس الإدارة أو أي جهات أخرى للإدارة المخاطر و زيادة احتمالية تحقيق الأهداف المراد تحقيقها .و تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن وضع الخطط و تنظيم و توجيه وسائل الأداء التنفيذية لتحقيق الأهداف .

**الحوكمة :**

فهي مزيج من العمليات و الهياكل التي يطبقها المجلس لانجاز و توجيه و إدارة و مراقبة أنشطة المنشأة الموجهة لتحقيق أهدافها.

خلف عبد الله الواردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة عن IIA1 الطبعة الأولى 2014 دار النشر الوراق ص30،ص34،33،

كما عرفه معايير التدقيق و الضمان الدولي " iaasb " التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين قد عرفه بأنه: وظيفة تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنظمة كخدمة لها و تشمل وظائفها الفحص و التقييم و مراقبة و مدى كفاءة و فعالية أنضمة الرقابة الداخلية و المحاسبية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي و هيكلته

من الضروري على أي مدقق داخلي إتباع مجموعة من مراحل حرصا على دقة النتائج المتواصل إليها فتتمثل هذه المراحل في:

1- مرحلة التخطيط

2- مرحلة العمل الميداني

3- مرحلة اصال النتائج

4- مرحلة المتابعة

### 1-مرحلة التخطيط:

يستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الأقل مرة واحدة في العام وفق ماورد في نص البند 2000 من معايير الأداء , فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي , و يجب الخد بعين الاعتبار توجيهات الإدارة العليا و مجلس الإدارة من خلالها يتم<sup>2</sup>:

**1-1- التحضير للتدقيق :** تعتبر أعمال التدقيق نشاطات معقدة تتطلب تخطيطا مناسباً , فالتخطيط يحول دون تجاهل المراحل الهامة من التدقيق و يشمل التعرف على المشاكل الهامة , و الاستجابة للمهمات التي يتم تكليف الموظفين بيها .

**1-2- تحديد أهداف التدقيق :** حددت نشرة المعايير المتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي , مسؤولية المدقق الداخلي في تحديد نطاق العمل وبيان مجال العمل و الأهداف التي يجب أن يحققها التدقيق و المجال الرئيسي الذي يجب مراجعته و تقييمه.

**1-3- نطاق العمل:** يجب ان يشمل على فحص و تقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية , و تقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات المخصصة لتنفيذ الأهداف و المهام المحددة ان يتضمن نطاق المهمة اعتبارات أنظمة القيود , الموظفين , و الأصول الملموسة.

**1-4-اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق الداخلي:** تبدأ مهمة التدقيق باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق الداخل المدقق و لكن بطلب من جهات أخرى داخل المنشأة و يجب على رئيس التنفيذ للتدقيق الداخلي ان يحدد الموارد المناسبة و الكافية اللازمة لتحقيق اهداف مهمة التدقيق

**1-5- اختيار فريق التدقيق الموارد الأخرى :** ان اختيار المدققين يجب ان يكون مبنى على أساس تقييم طبيعة و تعقيد كل مهمة , محددات الوقت , و الموارد المتاحة , وان اختيار عدد و مستوى و خبرة المدققين اللازمة يجب ان يعتمد على تقييم ودرجة المهمة و الوقت اللازم لتنفيذها, كما يجب أخذ مهارات و معرفة و تدريب المدققين بالاعتبار عند اختيار الفريق لتنفيذ المهمة و مدى إمكانية الاعتماد على مصادر خارجية اذل تطلب تنفيذ المهمة عالية من المعرفة و الخبرة و المهارة المتخصصة .

**1-6- المسح الأولي:** يهدف الى الحصول على فهم عام للعمليات و المخاطر و أنظمة الرقابة الداخلية و المرتبطة و ذلك لكي يكون على بصيرة بأعمال النشاط و لتدبير المواطن التي سيتم التركيز عليها و كذلك سماع اقتراحات الادارة و موظفي جهة التدقيق عليها .

### 2-مرحلة العمل الميداني

1 خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ،ص 35 34،

2 خلف عبد الله الوردات ، " دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة عن IIA " ,مرجع سبق ذكره النشر و توزيع الوراق الطبعة الأولى 2014,ص 511

### 1-2- العينة في أدلة التدقيق:

- يتم الحصول على أدلة من مزيج مناسب من اختيارات الضبط و الإجراءات الجوهرية الهامة فإن نوع الاختيار في فهم تطبيق إجراءات التدقيق عند جمع أدلة التدقيق لاختيارات التالية :
- يتم استخدام العينة في التدقيق الاختيارات الضوابط و الإجراءات الجوهرية .
  - كذلك لاختيار الأرصدة و التي تتضمن إجراءات تحليلية و اختيارية تفصيلية لمعاملات و أرصدة تتضمن الاختيارات إجراءات للحصول على دليل , و تعتمد على الأساليب التالية أهمها : الملاحظة , التفتيش , التثبيت , المقارنة , التحليل , الاحتمال , الاستفسار .
  - تتم إجراءات الفحص التفصيلي للحصول على دليل موضوعي يؤيد صحة القيم المسجلة بالدفاتر و اكتشاف مخاطر العمل و مخاطر الرقابة , و فحص عينات للعمليات المسجلة و بذلك فإن هذه الإجراءات تمثل شكلا من أشكال التبرير استنتاجي و الذي على ضوءه يتم استنتاج معقولة النتائج الإجمالية من دليل وثقة في التفاصيل التي يتم فحصها.<sup>1</sup>

### 2-2- أوراق العمل

تشكل أوراق عمل التدقيق الإثبات المدعم لأراء و الاستنتاجات و توصيات التدقيق ' و تؤكد 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 ملفات الإلكترونية أو الشرائط أو أقراص كمبيوتر ,..... إلخ, بحيث الرئيس التنفيذي يحدد الوسيلة المستخدمة في توثيق و تخزين أوراق العمل.<sup>2</sup>

### 2-2-1- ملفات أوراق العمل

هناك مجموعات من ملفات أوراق العمل , ملفات السنة الحالية وهي ملفات أعمال التدقيق الجارية , و الملفات المستمرة تسمى بملفات الدائمة , ويخصص لكل عملية تدقيق ملف أعمال الجارية و ملف الدائم.

#### أ- الملف الدائم

يحتوي الملف الدائم على بيانات الخاصة بالنشاط و المذاكرة المستمرة الأثر يطلق عليها "الملف الدائم" لما يتضمنه من بيانات ويستمر طول السنين دون تقيد , مالم يطرأ عليه التغيرات , يبحث 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
- أ- الملف الجاري:

1 خلف عبد الله " دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة IIA" ص 541

2 خلف عبد الله الوردات , مرجع سبق ذكره, ص 565

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

ويعد هذا الملف لحفظ المستندات و المذكرات و البيانات المتعلقة بالتدقيق لكل مهمة و لمرة واحدة. ويفيد الملف الجاري الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في إعداد التقارير النهائية كما أنه يمثل قرائن أدلة الإثبات التي تستند إليها عند الإفصاح عن الرأي و عدالة التقارير و البيانات<sup>1</sup> لي و يمكن للمدقق اختيار هذا النشاط بطرق مختلفة , وليس امر هذا الاختيار مناطا فقط برغبة ملف المرسلات :

يحتوي ملف المرسلات على جميع أنواع المرسلات من و إلى دائرة التدقيق الداخلية منها و الخارجية

هذه الملفات الثلاث هي الملفات الأساسية للتدقيق الداخلي , قد يكون له ملفات اخري قد تكون لدى مسؤول أو رئيس التنفيذي للتدقيق<sup>2</sup>

### - مرحلة إصال النتائج

بعد إتمام تقييم نظام الرقابة الداخلية و إجراء الاختيارات الجوهرية لهذا النظام و من تم إعادة تضمينها إلى استنتاجات في ورقة خاصة في ملف العمل يتم إدراج هذه التوصيات في التقرير الذي سيتم إعداده عن النتائج التدقيق و يجب على المدققين الداخليين إيصال النتائج المهمة مباشرة<sup>3</sup>. تتم كتابة تقارير التدقيق الداخلي على ثلاث مراحل:

1- مرحلة التخطيط وهي التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها المرحل منها و النهائية  
2- خلال عملية التدقيق و ذلك عندما تتم كتابة الملاحظات و التوصيات أول بأول  
3- 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.  
يمكن كتابة مطاق التدقيق , و مختلف الملاحظات التي يتم اكتشافها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشكل فوري.

يجب أن يحرر المدقق مهمة المسودة تحرير دقيق وأن يقوم مدير التدقيق بمراجعتها و توزيعها على مدير إدارة النشاط الخاضع للتدقيق اجتماع المراجعة لكي يتمكنوا من اقتناع بالتقرير , يسلم مدير التدقيق التقرير النهائي إلى المدير العام للدراسة و التوجيه , ويتم عرضه بعد ذلك على لجنة التدقيق في اجتماعاتها للاطلاع على سير أعمال المنشأة و مدى الالتزام من خلال مدير التدقيق .  
3- النتائج : يجب ان يحتوي على الملاحظات , النتائج , التوصيات , و كذلك خطة عمل لتطبيق تلك التوصيات .

4- التوصيات : هي عبارة رأي المدقق عن مدى تقييمه لتأثير الملاحظات و التوصيات على النشاطات المختلفة , و يتم ترتيبها بمدى تأثيرها على سير أعمال المنشأة.

5- مرحلة المتابعة : المتابعة هي عملية تحديد مدى كفاية و فعالية و حسن و توقيت الإجراءات التي تتخذها الإدارة بشأن الملاحظات و التوصيات التي تم تبليغها إياها ينبغي وضع الية من قبل المدققين الداخليين حسب (معيار الأداء 2500) لضمان تنفيذ الأعمال بفاعلية و يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي و وضع و إرساء و صون نظام لمتابعة ما يتبع إزاء النتائج

1 أحمد حلمي جمعة , مرجع سبق ذكره , ص 290- 291

2 بن سالم حفيظة " تور التدقيق الداخلي في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة الجزائرية للمياه " مذكرة ماستر و قسم مالية و

محاسبة , تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير , جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم- سنة 2015-2016 ص 26

3 لدمي فتيحة "التدقيق الداخلي و دوره في الرفع مت أداء المؤسسة دراسة حالة محاجر الغرب" مذكرة ماستر في علوم مالية و

محاسبة , تخصص محاسبي و مراقبة التسيير , جامعة عبد الحميد غبن باديس مستغانم , سنة 2017- 2018.

التي تم ابلاغها الى الإدارة لتحقيق من الإجراءات طبقت تطبيقا فعالا و تحديد طبيعة و توقيت و نطاق عملية المتابعة و تتمثل إجراءات المتابعة في :

المخاطرة المتعلقة بالمهمة، مدى تعقد و صعوبة تطبيق الإجراءات التصحيحية اللازمة و أهمية توقيت التوصيات و الملاحظات المبلغة، درجة الجهد و الكلفة المطلوبين لتصحيح الوضع المبلغ عنه.

-التأثر الذي يمكن ان ينجم عن عدم تنفيذ الإجراءات التصحيحية اللازمة و الفترة الزمنية التي تستلزمها تلك الإجراءات التصحيحية.<sup>1</sup>

## 2- الهيكل التنظيمي لتدقيق الداخلي

يمثل التدقيق الداخلي جزءاً ممثلاً في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث يقوم بأداء وظيفته طبقاً لإجراءات و القوانين الموضوعية من طرف الإدارة العليا و هي بدورها تقوم بتحديد أهداف قسم التدقيق الداخلي و مسؤولياته الممكن الاعتماد عليها<sup>2</sup>

يكون موقع قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الإدارة التشغيلية من أجل تنفيذ مختلف أعماله باستقلالية أكبر و شمولية أكثر كذلك مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المؤسسة و توجيه بعض الإدارات الأخرى.<sup>3</sup>

يجب أن يحدد موقعه عند مستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا له كذلك ان لا يقوم المدققين الداخليين بتأدية أي أنشطة تنفيذية من أجل تجنب تعارض المصالح.<sup>4</sup>

## -المراكز الوظيفية في إدارة التدقيق الداخلي:

يعتمد التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي على عدة عوامل من بينها حجم المؤسسة و نوعها و طبيعة نشاطها إضافة إلى عدد العاملين في قسم التدقيق الداخلي و مؤهلاتهم العملية , كما يجب أن يكون قسماً

لتدقيق الداخلي منظم تحت إدارة شخص واحد من الأفضل تقسيم التدقيق الداخلي إلى وحدات متخصصة لأنه أمر ضروري جداً و الاستفادة منه في الوقت المناسب ويكون على الشكل التالي:<sup>5</sup>

1 علواني سفيان " دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز " مذكرة ماستر , شعبة علوم محاسبية و المالية , تخصص محاسبة و تدقيق , جامعة -أم البواقي , سنة 2017-2018 ص 29.

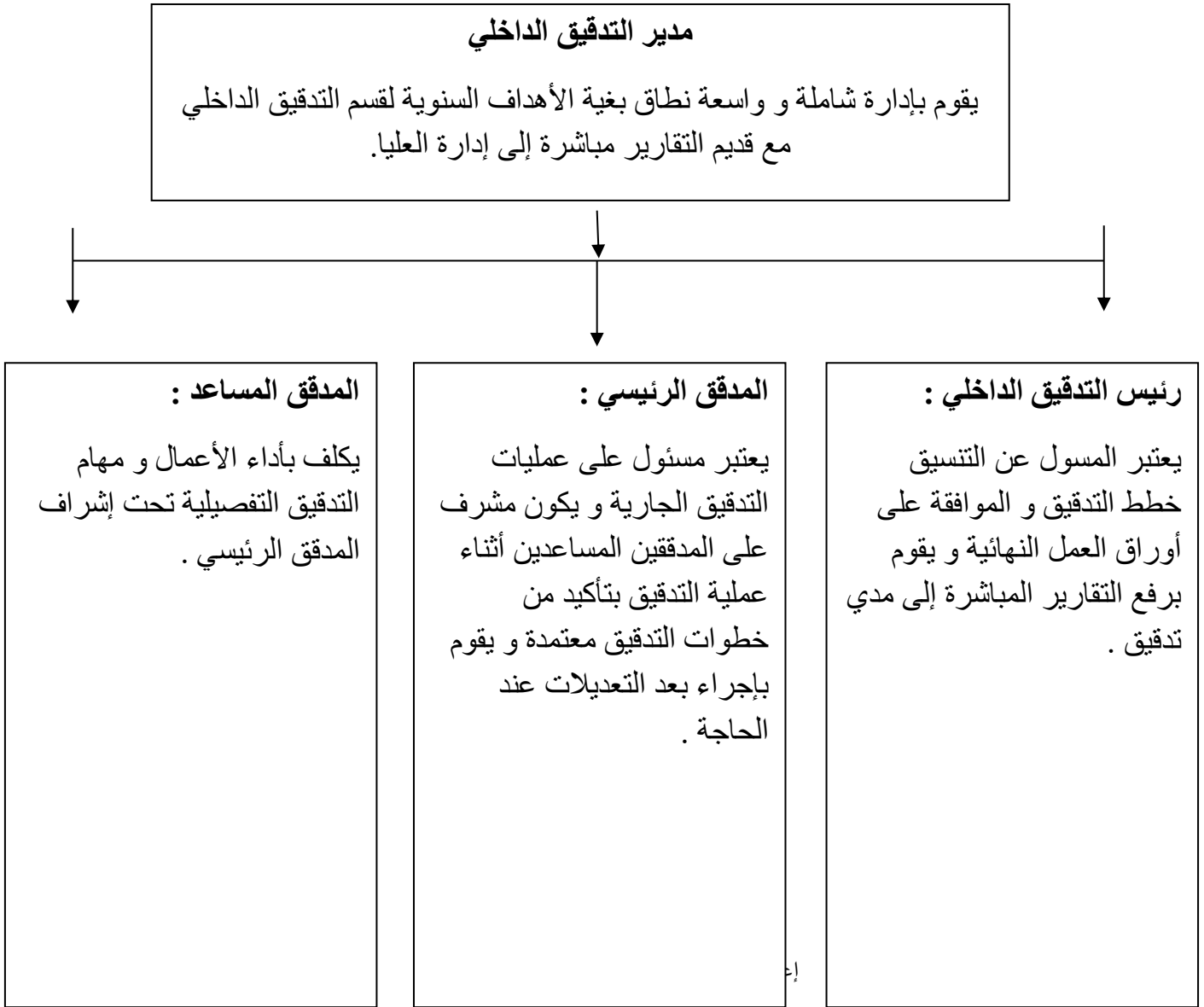
2 محمد سعيد كامل "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في غزة " مذكرة ماجستير , جامعة الإسلامية , كلية التجارة , قسم المحاسبة ز التسويق , غزة 2008-2009 ص 32

3 خالد راهب الخطيب " مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام و الخاص " مكتب العربي , ط 1, 2010, الأردن ص 142

4 محمد سعيد كامل , مرجع السابق , ص 36

5 بشير بويجرة , دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة , مذكرة ماستر , شعبة العلوم التجارية , تخصص تدقيق محاسبي , جامعة مستغانم ذكره ص 4 ص 4014

الشكل (2.1) هيكل لمراحل التدقيق الداخلي



### المطلب الثالث: أهمية و أهداف التدقيق الداخلي

#### أهمية التدقيق الداخلي :

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دور هام في المؤسسات و ذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات و انحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها و يمكن القول أن هذه الوظيفة تعتبر كصمام الأمان في الإدارة و يمكن وضعها بعيون و أذان الإدارة .  
و من العوامل التي ساهمت تطوير الاهتمام بالتدقيق الداخلي هي :

1. تطور حجم المؤسسات و انتشارها جغرافيا على نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا و كافة العاملين .
2. ظهور شركات المساهمة و حاجة الجمعية العمومية على معلومات لسلامة استثمار أموالها و صحة وعدالة الإفصاح عن البيانات المالية و القوائم و الحسابات الختامية المنشورة .
3. الاستقلال التنظيمي للإدارة ضمن الهيكل التنظيمي و تعدد المستويات الإدارية في المؤسسة مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات و المسؤوليات و من ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال و تحمل المسؤوليات وفقا للسياسات و النظم و الإجراءات المعمول بها .
4. حاجة المجتمع إلى البيانات و المعلومات المثبتة في التقارير و لأجل التأكد من ذلك لا بد من سلامة (استعمال و تحمل المسؤوليات وفقا للسياسات و النظم و الإجراءات المعمول بها) نظام التدقيق الداخلي و الرقابة الذي من شأنه التأمين على الأموال و حمايتها .
5. انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة و قد لجأت الإدارة في المؤسسات الكبيرة و المنتشرة جغرافيا إلى تفويض السلطات إلا أنه مازال يترتب على تلك الإدارات الالتزام بالسياسات و الإجراءات و تحقيق الفعالية المطلوب<sup>1</sup>

#### أهداف التدقيق الداخلي :

1. التأكد من مدى ملائمة و فعالية السياسات و إجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة و ظروف العمل و التحقق من تطبيقها .
2. التأكد من التزام الإدارات و الدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف و السياسات و الإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة .
3. اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة و فعالية الدوائر التنفيذية و الأنشطة , تأكيدا للمحافظة على الممتلكات و الموجودات<sup>2</sup> .
4. التأكد من صحة البيانات ،ومدى الاعتماد العمليات ،و دراسة الضبط Review فحص Examine عليها ،من خلال مراجعة و تقييم إدارة المخاطر الداخلي و تدقيق البيانات .
5. مراجعة إجراءات إدارة المخاطر و ما اشتملت عليه من مراكز الخطر .
6. مراجعة فعالية الأساليب لتقييم تلك المخاطر .
7. التأكد من الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها .
8. إعداد تقارير مفصلة و دورية بنتيجة التدقيق و رفعه إلى أعلى سلطة تنفيذية<sup>3</sup> .

### المطلب الرابع: لخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي

1. تحديد كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة : تقوم الإدارة بالتخطيط و التنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف و الغايات سوف تتم تحقيقها . هناك

أ.د.حماد نور الدين ، أ. عمارة مريم ، التدقيق الداخلي للتثبيبات في المؤسسة الاقتصادية الطبعة الأولى ،ص22 ،ص 231  
حلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 372  
خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 373

- تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها و لذلك فان جميع أنظمة و عمليات و أنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي .
2. **قابلية المعلومات للاعتماد عليها :** يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، و كاملة ، و مفيدة ، و أن تكون قدمت في الوقت المناسب . حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة .
3. **حماية الأصول :** يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة و الحريق، و التصرفات غير القانونية في الممتلكات المنشأة ، و لذلك فان الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول و حماية الأصول من المخاطر المحتملة و ذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر .
4. **الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية :** يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة و التعليمات ، و في حالة التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك . إذ قد تكون الإجراءات خاطئة و لا يمكن تطبيقها و ليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط ، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة و المخاطر الناجمة عن الالتزام و ماهي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة .
5. **الوصول إلى الأهداف و الغايات :** يتم وضع الأهداف و الغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما اذا كانت متوافقة مع أهداف و غايات المنشأة ، و تقع مسؤولية وضع أهداف المنشأة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة ، و على المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما كان مخطط لها .<sup>1</sup>
6. **تحديد مواطن الخطر :** على المدقق الداخلي تحديد المناطق و الأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية ، و إعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق و يتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة ، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق و معرفته العامة.
7. **منع و اكتشاف الغش و الاحتيال :** تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على إدارة المنشأة و على المدقق الداخلي فحص ، و تقييم كفاية و فعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش ، و ليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش و لكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال ، و على المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش . رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش و الاحتيال ، إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى .
8. **الشك المهني :** يجب على المدقق الداخلي أن يخطط و ينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني ، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق ، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة ، و بدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية ، و عليه الاهتمام بالظروف و الأحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه حيث أخذ الحيطة و الحذر في تطبيق إجراءات التدقيق .<sup>2</sup>

1 خلف عبد الله الطبعة الأولى 2014 دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ص42

2 خلف عبد الله الطبعة الأولى 2014 دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ص43



### المبحث الثالث : معايير التدقيق الداخلي

**المطلب الأول : مفهوم معايير التدقيق الداخلي** تعتبر معايير التدقيق الداخلي، تحديدا بأنها: المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم و قياس عمليات قسم التدقيق الداخلي ،حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن يكون،و ذلك وفقا لما التوصل اليه و اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين و هذا يعني أن معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها (المقبولة قبولا عاما ) تمثل أساسا لعمل المدققين الداخليين و تحديد مسؤولياتهم الفنية و متابعة أدائهم المهني . كما يعرف المعيار ك مصطلح يعني "درجة الأفضلية و الامتياز المطلوبة لغرض معين كقياس أو وزن ،و على الآخرين التماثل معه و مسايرته ،فهو ما يتم بواسطة الحكم و يعرف معيار التدقيق على أنه أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية ، ودرجة الاتساق التي يصل إليها المدققون عند أدائهم لوظائفهم <sup>1</sup> أما معايير التدقيق الداخلي تحديدا فتعرف على أنها "المقاييس و القواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم و قياس عمليات قسم التدقيق الداخلي ،حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن يكون لما تم التوصل اليه و اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين ، و هذا يعني ان معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها تمثل أساس لعمل المدققين الداخليين و تحديد مسؤولياتهم و متابعة أدائهم المهني

### المطلب الثاني: مراحل تطور معايير التدقيق الداخلي

معهد المدققين الداخليين معايير التدقيق الداخلي في عام 1978، حيث تضمنت تعريف مهنة التدقيق الداخلي و مسؤولية المدقق الداخلي ،و قد شمل هذا الإصدار خمسة معايير رئيسية احتوت كافة جوانب التدقيق الداخلي ،ابتداء من أدلة العمل التي تشمل التدقيق المالي و تدقيق الأداء ،ثم المجموعة الثانية التي تتمثل في الإستقلالية و الموضوعية و كفاءة المهنية ،أما المجموعة الثالثة فتهتم بالرقابة الداخلية و فعاليتها و جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات ،ثم المجموعة الرابعة التي ترتبط بالأداء العمل التدقيقي و توصيل النتائج، و الأخيرا المجموعة الخامسة فهي تتعلق بعملية الإدارة التدقيق الداخلي ،و الأوجه التنسيق مع المدقق الخارجي حيث أكدت المعايير على ضرورة أن يتمتع الممارسون بمعايير شخصية سلوكية و أدائية ليتم تحقيق الأهداف المرجوة و قد وجد معهد المدققين الداخليين إن تلك المعايير أحيانا لا توفر حلا لبعض المشكلات التي وجهت المدققين الداخليين لذا قام بتبني خطة لتطوير المعايير عن طريق إصدار نشاطات لحل تلك المشكلة، حيث جعلت هذه نشاطات امتداد لمعايير و ليس استبدالها لها و في عام 2000 قام المعهد بتطوير معايير التدقيق الداخلي عن طريق إدخال تعديلات على قائمة المعايير الصادرة في 1978،و إضافة عدد من المعايير الجديدة .حيث قسمت المعايير السابقة إلى قسمين بدلا من خمسة و هما المعايير الصفات و المعايير الأداء و تم التعديل التالي لمعايير عام 2003 ،و قد أجرى المعهد التعديل التالي على المعايير في عام 2008 و بعدها أجرى تعديل في عام 2010، دون أن يتغير المحتوى العام لها حيث قسمت معايير التدقيق الداخلي أيضا إلى مجموعتين رئيسيتين بناء على السمة و الأداء و هي :

#### 1. معايير الصفات او الخصائص :

وهي تصف خصائص الأفراد التي تؤذي عملية التدقيق الداخلي مثل المسؤولية و الاستقلالية و الموضوعية و كفاءة و عناية المهنية اللازمة في عمل و يطلق عليها اسم المعايير الشخصية لأنها تتعلق بالصفات الشخصية التي للمدقق المتعلقة بإستقلاليته و كفاءته و عنايته المهنية و غيرها <sup>1</sup>

1.حامد نور الدين ،التدقيق الداخلي للثببتات في المؤسسة الاقتصادية مرجع سبق ذكره ،ص 27

## 2. معايير الأداء :

حيث تصف طبيعة التدقيق الداخلي و تضع المقاييس النوعية التي يمكن من خلالها قياس عملية التدقيق الداخلي، بالإضافة لتوفيرها المعايير الجودة التي يمكن من خلالها تقييم الأداء أنشطة التدقيق الداخلي

### المطلب الثالث: الاطار العام لمعايير أداء مهني للتدقيق الداخلي

أصدرت معهد المدققين الداخليين معايير التدقيق الداخلي عام 1993 ، و هي عبارة عن مجموعة من القواعد و المبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المدقق الداخلي والتي يمكن بها تقييم عمليات و خدمات و أداء قسم التدقيق الداخلي في المنشأة و تتمثل هذه المعايير في خمسة معايير عامة التالية :

### المعيار الأول: استقلالية المراجع الداخلي

و يتضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين هما:

(أ)مكان المراجع الداخلي في المنشأة، من حيث تحديد ما يلي :

- ✓ المستوى الإداري التابع له مدقق الداخلي .
- ✓ غالجه التي يقدم إليها المدقق الداخلي
- ✓ تحديد احتياجات قسم التدقيق الداخلي من الأفراد و الأموال أو أدوات المختلفة و يتم ذلك سنويا.

(ب)الموضوعية :التي تتمثل في الواقعية في حكم على عملية التدقيق و يتم ذلك من خلال:

- ✓ تحديد اختصاصات العاملين و الحالات تعارض فيها على مستوى القسم الخاص بالتدقيق الداخلي.

✓ تغيير المهام بين أعضاء القسم من وقت لآخر

✓ تدقيق نتائج التدقيق الداخلي قبل كتابة تقرير.

### المعيار الثاني: كفاءة المهنية للمدقق الداخلي

ويتحقق هذا معيار من خلال العناصر التالية :

(أ)تحديد مواصفات و مؤهلات و خيرات من يمل داخل ادارة قسم التدقيق الداخلي من حيث :<sup>2</sup>

-الكفاءة و الخبرة العلمية

-فهم المبادئ الادارية

-توافر الصفات الخلقية

(ب)وضع برامج تدريب مستمرة لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي و تحسين مستوى العناية المهنية.

### المعيار الثالث: نطاق التدقيق الداخلي

و يتضمن الجوانب التالية :

أ- فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المشروع و مدى تحقيق أهدافها المتمثلة في :

-حماية ممتلكات و موارد المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها .

-دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي ف المشروع .

-التحقق من مدى الالتزام بالقوانين و السياسات و الإجراءات .

ب- فحص مدى جودة و فعالية و الأداء و مدى تحقيق الأهداف و النتائج الموجودة

دغة إيمان ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ،كلية علوم المالية و محاسبة ،جامعة ورقلة ،ص 341

دغة إيمان ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، مرجع سبق ذكره ،ص 402

### المعيار الرابع: أداء عمل المدقق الداخلي

ويتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي و التي تتضمن العناصر التالي :

- تخطيط عملية التدقيق
- فحص و تقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها كافية و مناسبة و مفيدة و بعدها إبلاغ نتائج التدقيق .
- متابعة تنفيذ هذه النتائج .

### المعيار الخامس: إدارة قسم التدقيق

و يتضمن هذه المعيار العناصر التالية:<sup>1</sup>

- مدير قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول عن إدارة القسم و عليه التحقق من :
  - أهداف القسم .
  - موارد القسم ماديا و بشريا .
  - خطة التدقيق الداخلي .

• ينبغي على إدارة القسم مراعاة الجوانب التالية :

- أهداف و سلطات و مسؤوليات القسم .
- السياسات و الإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم .
- إدارة الأفراد العاملين في القسم
- التنسيق مع المدقق الخارجي.<sup>2</sup>

### المطلب الرابع: أهمية و أهداف معايير التدقيق الداخلي

#### الفرع الأول: أهمية معايير التدقيق الداخلي

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي في ما يلي

تعتبر ضرورة للمدققين الداخليين ،كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم .

- المعايير ضرورية للإدارة ،إذ إن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون يمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات و التقارير التي يقدمونها لها عند أدائهم لمهامهم في المؤسسة .

- يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجداد.

#### الفرع الثاني: اهداف معايير التدقيق الداخلي

قد حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي على انها:

- بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب أن يكون عليها التدقيق الداخلي.<sup>3</sup>
- وضع إطار عام لأداء التدقيق الداخلي و تعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.
- وضع اسس لقياس أداء المدققين الداخليين.
- التأسيس لعمليات معالجات تنظيمية متطورة و تشجيع إدخال تحسينات عليها.

- تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في منشآت الاعمال لتحقيقية الدور والمسؤوليات المنوطة بالتدقيق الداخلي .وتعزيز إدراكها لأهمية المساهمة في تحسين أداء التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

دغة إيمان ،دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ،مرجع سبق ذكره ص 411

دغة إيمان ،دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ،مرجع سبق ذكره ،ص 412

https :www.asjp.cerist.dz3 ،مجلة المحاسبة التدقيق المالي ،06/06/19:20:2021 ساعة



**خلاصة :**

من خلال دراسة هذا الفصل تبين أن التدقيق الداخلي ليس الهدف من إنشائه هو تحقق من صحة تسجيل العمليات المالية و اكتشاف الأخطاء و وجدت أي الناحية المالية و المحاسبية للمؤسسة فقط ، و لكن للتحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل بحماية الأصول و موارد المؤسسة و ضمان دقة البيانات و المعلومات و تقييم كفاءة أداء العمليات على الوحدة التنظيمية الداخلية ، و للإشارة فإن من وظائف التدقيق الداخلي تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة .

**تمهيد:**

إن تعدد أصناف المؤسسة و كبري حجمها و اتساع رقع نشاطها و تنوع عماليتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات ،تغطي كل منها وظائف معينة إذ بانسجامها و تضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياستها ، و متابعة تنفيذ هذه السياسة بما يحقق أهدافها ، بيد أن تنفيذ ما أتى بيانه يكون باعتماد نظام الرقابة الداخلية .

نظرا لأن التدقيق الداخلي لا يتضمن فحص كل العمليات التي تحدث فإن المدقق الداخلي عادة ما يعتمد على نظام الرقابة الداخلية لتحديد درجة الاعتماد و الوثوق التي يمكن أن يعطيها المدقق للنظام ، يتم القيام باختبار الإجراءات الرقابية لنقاط الرقابية الأساسية .و هو الأمر الذي يمكن معه قول أنه قبل تحديد اختبارات التدقيق التي يحتاج المدقق القيام بها ، يجب أن يتم فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية بجانب ملاحظته عن الفحص و التحليل التفصيلي .

و لذلك يهدف هذا الفصل إلى إلقاء الضوء على الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية ، يشمل النقاط التالية

**المبحث الأول: أساسيات حول نظام الرقابة**

**المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية**

**المبحث الثالث : مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية**

## المبحث الأول : أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية

## المطلب الأول : مفهوم الرقابة الداخلية

يعرف (ديسلر، 1992) الرقابة بأنها وظيفة التي تتضمن أن الأنشطة توافر لنا النتائج المرغوبة. و تتعلق الرقابة بوضع هدف، و قياس الأداء، و اتخاذ الإجراء التصحيحي. و تقوم كل النظم الرقابة بتجميع و تخزين و تمويل المعلومات عن الأرباح و المبيعات أو أي عامل آخر، كما تهدف كل النظم الرقابة إلى التأثير على سلوك عاملين. و تتطلب الرقابة أيضا أن يتم وضع الأهداف أو المعايير (ديسلر 1992:614)

و يعرف أتكسون وهيل (1998:507) الرقابة بأنها وظيفة إدارية المعنية بقياس و تصحيح الأداء من أجل التأكد من تحقيق الأهداف و خطط التي وضعتها المنظمة .

كما تعرف بأنها العملية التي تسعى إلى التأكد من الأهداف المحددة و السياسة المرسومة و خطط و تعليمات الموجهة، إنما تنفذ بدقة و عناية، كما تعني الرقابة أن النتائج المحققة تتطابق تماما ما تتوقعه الإدارة و تصبو إليه (عباس 2001:23) و يعرف (إدريس، 2005:532) الرقابة بأنها "جعل الأشياء تتم طبقا للطريقة أو الخطط الموضوعة .

أما الرقابة الداخلية الخطة أو الطرق التي تتبعها المنظمة لحماية أصولها أو إعطاء بيانات أو معلومات دقيقة يعتمد عليها، و كذلك لتحسين فعالية التشغيلية و ضمان الالتزام بالقوانين و اللوائح الإدارية. أن هذه الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية قد تلقى قبولا من البعض، في حين أن الآخرين قد يرفضونها و يقاومونها بدعوى أنها تهدف إلى إضعاف سلطتهم و نفوذهم و تعرضهم للتدخل الدائم في عملهم، أما القسم الآخر فيرى أنها وسيلة فعالية للحصول على المعلومات بشكل أفضل و أسرع، و كذلك وسيلة جديدة لتحسين الأداء و فعالية التشغيلية .

عرف (جمعة 1998:72) الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيمية إداريا و محاسبية لضبط الداخلي، عند استخدام العوامل الإنتاج المتاحة لدى منشأة وصولا إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية<sup>1</sup>

و عرف المعيار الأمريكي (sas87) الرقابة الداخلية بأنها: عملية ينفذها المجلس الإدارة و إدارة المنشأة والموظفون الآخرون، ثم تصميمها لغطاء التأكيد معقول لتحقيق الثقة في تقارير المالية و الالتزام بقوانين و اللوائح الملائمة و فعالية و كفاءة العمليات ( الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 2005،

و تهدف الرقابة الداخلية إلى حماية أصول الشركة من تلاعب و اختلاس و سوء الاستعمال و ضمان دقة حسابية للبيانات و معلومات الواردة بالدفاتر و سجلات المحاسبية. و ذلك لإمكان الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرار أو رسم أية خطة مستقبلية و رفع مستوى الكفاءة العمل و تشجيع الالتزام بسياسات الإدارية الموضوعية (اشتوي، 1996:53)

يدور مفهوم الرقابة الداخلية حول إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخل لأنشطة و برامج المشروع أو الوحدة أو الإدارة المعنية بحيث تتضمن هذه الأساليب مختلف نواحي هذه الأنشطة و البرامج، و تمثل الرقابة الداخلية بصفة عامة أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس و تقييم مدى فاعلية أنواع و أدوات الرقابة الأخرى من ناحية الأخرى .

و يمكن القول أن الرقابة الداخلية بصفة عامة تتضمن بصفة عامة كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمشروع في المجالات التالية :

- تنسيق الأعمال و تنظيمها بصورة متكاملة بما يحقق النتائج و الأهداف الموجودة

رفعت عبد الحلیم الفاعوري، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية 2012، ص

- وضع الإجراءات حماية الموارد المشروع و المحافظة عليها
  - تحقيق كفاءة استخدام هذه الموارد
  - توفير البيانات و المعلومات المختلفة بالدقة المطلوبة
  - الحكم على كفاءة العمل داخل الإدارات و الأقسام المختلفة
  - توضيح و تعريف الأفراد بمختلف الإجراءات اللازمة لتنفيذ الأعمال و مهام الموكله إليهم
  - تحديد العلاقة بين النظم المحاسبية و النظم الرقابية في المشروع و بالتالي تحديد نوعية نظم الرقابية الداخلية و طبيعتها و التي تلاؤم طبيعة النشاط .
- و هذا و قد عرف مجمع المحاسبين القانون الأمريكي الرقابة الداخلية أنها "خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة و لحفظ السجلات و الدفاتر المالية " و من ناحية الأخرى عرف مكتب المحاسبة الأمريكي الرقابة الداخلية تعريفا شاملا على أنها<sup>1</sup>: "هي خطة التنظيم و كل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة و محافظة عليها ، و مراجعة مدى دقة و توثيق البيانات المحاسبية ( الرقابة المحاسبية ) و تحسين هيكل التنظيم و عمل على تحقيق الأهداف الخطة و الإنتاجية ، البرمجة ، الكفاءة ، و الاقتصاد ، الفاعلية ، و تشجيع التعاون بين العاملين و اتخاذ السياسات الإدارية المناسبة .
- و بناء على ما سبق فيمكننا أن نحدد الإطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية على أساس ما يلي :
- تتمثل الرقابة الداخلية في المشروع في مجموعة الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية الموارد و ممتلكات و الأصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها و تحقيق دقة البيانات و المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع و تحقيق كفاءة استخدام موارد المشروع المادية و البشرية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات و النظم و القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع .

#### المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

في سياق الإدارة المخاطر تدرج جميع الإجراءات الرقابية في خمس فئات واسعة :

1. **رقابة الوقائية :** و هي مصممة لحد من إمكانيات توسع الخطر و للحد من النتائج غير المرغوب في تحقيقها . و كلما كان تأثير الخطر على القدرة على تحقيق أهداف الجهة أكبر ، كلما أصبح تنفيذ الرقابات الوقائية ملائمة أكثر أهمية .
2. **رقابة التوجيهية :** و هي مصممة لضمان تحقيق نتيجة معينة هذه تحظى بأهمية خاصة عندما يتم تجنب حدوث أمر غير مرغوب فيه (مثل اختراق أمني ) و خالبا ما تستخدم لدعم تحقيق الأهداف الإذعان .
3. **رقابة التحقيقية :** و هي مصممة لتحديد ما إذا كانت النتائج غير المرغوب فيها قد تم تحقيقها بعد الحدث . و مع ذلك ، فإن وجود الرقابة تحقيقيه مناسبة يمكن أن يخفف خطر حدوث نتائج غير مرغوب بها بواسطة عمل اثر رداع
4. **رقابة تصحيحية :** و هي مصممة لتصحيح النتائج غير المرغوب فيها قد تم تحقيقها . و هي أيضا بمثابة طوارئ التي تسعى لتحقيق بعض الانتعاش أما بالأموال أو بتقديم خدمات ضد الخسائر أو التلف .
5. **الرقابة الذاتية :** و هي مصممة لضمان التزام ذاتي و ن أي نظام يوضع من الإدارة بل هو وازع ذاتي داخل الإنسان نابع من الوازع الديني الذي يمنع التصرف إلا وفق الإطار الديني الذي يسمح به . على سبيل المثال بائعة اللبن في عهد سيدنا عمر ابن الخطاب كان بعض

محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، دار النشر الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث 2007،ص

بائع اللبن يخلط اللبن بالماء، واشتكى المسلمون من ذلك ، فأرسل الخليفة أمير المؤمنين عمر ابن خطاب أحد رجاله ينادى في بائعي اللبن بعدم الغش ، فدخل المنادى إلى السوق ونادى : يا بائعي اللبن لا تشوبوا اللبن بالماء ، فتعشوا المسلمين و إن من يفعل ذلك فسوف يعاقبه أمير المؤمنين عقاب شديد<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : وسائل المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية :

#### 1. الخطة التنظيمية :

تعتبر الخطة التنظيمية أحد الوسائل الأساسية التي نستطيع من خلالها ترجمة السلوك تسير المؤسسة في الفترات القادمة سواء كان يحوى قرارات استراتيجية ،فنية أو تكتيكية ،لذلك يمكن أن ننظر لهذه الوسيلة بعمق من خلال إبراز فيها الإمكانية المادية و البشرية الممكنة من تحقيق ما تصبوا إليه المؤسسة .إلا أنه ينبغي تبني هذه الخطة على ضوء الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة ،حيث يمكن أن نحدد أهم العناصر التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية<sup>2</sup>:

- تحديد الأهداف الدائمة و الظرفية للمؤسسة
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ،و مختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة
- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط و قسم
- تعيين حدود و رحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص
- إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية :
- البحث عن فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية
- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء و الأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي
- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة

#### الطرق و الإجراءات :

إن تحقيق الأهداف العامة لنظام الرقابة الداخلية لن يكون بمعزل عن تحقيق الأهداف الفرعية و على رأسها ضمان دقة و صدق المعلومات المحاسبية ،و من خلال سهر على احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عام و الالتزام بخطوات المعالجة المحاسبية و احترام الإجراءات هذا النظام فباختبار أن الوظيفة المحاسبية وظيفه ارتكازية من خلال تأثيرها بنتائج الأعمال في الوظائف الأخرى بات من ضروري الحث على الالتزام الصارم بالطرق المستعملة في وظائف المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق و إلى غير ذلك من الطرق المستعملة ،كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافها المرسومة

#### المقاييس المختلفة :

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية :

- درجة مصداقية المعلومات المقدمة

خلف عبد الله الوردات ،دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة عن IIA 1 ،مرجع سبق ذكره ،ص 372 صافي أمينة ، فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال عملية التدقيق ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة تسيير ،جامعة مستغانم ،2014.2015،ص 392

- مقدار النوعية الحاصل من العملية الفعلية<sup>1</sup>
  - احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو عودة المعلومات المطابقة
- و في الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية تشمل على صنفين من الرقابة
1. الرقابة الإدارية : تشمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري ، سواء كانت برامج تدريب العاملين أو طرق تحليل الإحصائي .
  2. الرقابة المحاسبية : و هي موضوع دراستنا ، إذ تعبر عن خطة التنظيمية و كافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها

#### المطلب الرابع: أهداف و معايير الرقابة الداخلية

##### أولا: الأهداف الرقابة الداخلية

- صحة و النزاهة المعلومات و بيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل مسئولين
- وتشمل المعلومات المالية و المعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الألي و هذه المعلومات مفيدة للإدارة و تعتبر أساسا للقرارات المتخذة من قبل الإدارة

صافي أمينة ، فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال وظيفة التدقيق ،مرجع سبق ذكره،ص 401

2 صافي أمينة ، فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال وظيفة التدقيق ،مرجع سبق ذكره ،ص40

• الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين و الأنظمة :  
هو مسئول عن وضع الأنظمة و تعليمات و اللوائح و دائرة التدقيق مسئولة عن فحص و تقييم و قياس المدة الالتزام بالأنظمة الموضوعية التأكد دائما من مدة الالتزام السياسات و خطط و الإجراءات و القوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة و التقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية و فعالية و إن الالتزام يتحقق

• حماية الأصول و الموجودات و الممتلكات :

وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول و حمايتها من كافة أنواع الخسائر و كجزء من هذه العملية و من حين لآخر يجب المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات و الممتلكات للمساهمة في هذه الخطة ، يقوم المدققين بعدد من العمليات الجرد لهذه الموجودات و الممتلكات أثناء السنة و المشاركة في الأعمال الجرد السنوي

• استخدام الموارد باقتصاد الفعالية :

حيث تعتبر كل دائرة في المنشأة مسئولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد و الفعالية في استخدام الموارد المتاحة و تحديد كفاية استخدام هذه الموارد و المساعدة في خفض التكاليف إلى الأدنى<sup>1</sup>

• تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة:

من وضع البرامج و الأنشطة الخاصة بالتنظيم و كذلك مدى انجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية حيث تعتبر الإدارة العليا مسئولة عن وضع الأهداف و الغايات و تطوير الإجراءات الرقابية المناسبة ، و يجب على المدققين الداخليين قياس مدى تحقيقها و تمشيها مع الأهداف

ثانيا :معايير الرقابة الداخلية

1. الرقابة العامة: و تشمل على

- التوكيد المعقول على الرقابة لتوفير دليل معقل بأن الأهداف المنشأة سيتم تحقيقها .
- الموقف الإيجابي من نظام الرقابة الداخلية ،فعلى المدراء و الموظفين المحافظة على الموقف الإيجابي .
- الاستقامة و الكفاءة ، على المعنيين المحافظة على الاستقامة المهنية و الشخصية و كفاءة العملية

2. المعايير التفصيلية:وتشمل على

- التوثيق و تدوين العمليات .
- تسجيل العمليات و الأحداث بشكل مناسب .
- تسجيل العمليات و الأحداث بشكل مناسب و فوري .
- صلاحية تنفيذ العمليات و المهمات .
- فصل المهام<sup>2</sup>.

خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا للمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مرجع سبق ذكره ،ص 1441  
خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا للمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مرجع سبق ذكره ،ص 1442

## المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

## المطلب الأول: خصائص و مقومات نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد و الفعال بمجموعة من خصائص الرئيسية و الهامة و التي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توفرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالا جيدا في تحقيق الأهداف الرئيسية و التشغيلية له .

و لا شك أن توافر هذه الخصائص أو المقومات كلها أو بعضها بشكل معين هو أساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية و أساليب و أدواتها المطبقة في المنشأة . و على هذا الأساس يكون هناك احتمالين بالنسبة للمراجع على النحو التالي :

**الأول :** أن هناك نظام رقابة قوي و فعال لتوافر هذه الخصائص و المقومات بشكل جيد و متكامل . فيترتب على ذلك أن يخفض المراجع من نطاق اختباره الأساسية المطلوبة لفحص العمليات المختلفة، و أرصدة القوائم المالية الختامية<sup>1</sup>.

**الثاني :** أن خصائص نظام الرقابة هذه لا تتوافر بالشكل الملائم و الجيد و المتكامل و في ذلك إشارة إلى الضعف هذا النظام الرقابي الداخلي في المنشأة أو أن جانبا منه ضعيف لعدم توافر بعض هذه الخصائص الهامة ، و ينبغي على المراجع في هذه الحالة أن يأخذ ذلك في اعتباره بتوسيع نطاق اختباره الأساسية للعمليات المختلفة من ناحية أخرى ، و على المراجع أيضا مراعاة ما ياي في هذا المجال :

- نوعية العمليات التي يختارها لتدقيقها و مراجعتها .
  - مدى أهمية العمليات و القوائم التي يختارها للفحص و الإختبار .
  - عدد هذه القوائم المختارة للفحص و المراجعة .
  - مدى توافر العدد الكافي لمساعد المراجع لتنفيذ برامج مراجعته .
- و فيما يلي عرض لأهم هذه الخصائص أو المقومات اللازمة لخلق نظام رقابة جيد و فعال في المنشأة:<sup>2</sup>

## أولا: تحديد خطوط السلطة و المسؤولية

من الأمور الهامة في أي وحدة أو منشأة يعمل فيها عددا كبيرا من الأفراد ضرورة التحديد الواضح لكل من خطوط السلطة المخولة لكل فرد و خطوط و حدود مسؤولية كل منهم . و لتحقيق هذه الخاصية يتطلب الأمر توافر العناصر و الجوانب التالية :

تحديد واضح لمسؤولية كل موظف عن مجموعة محددة من العمليات أو مجموعة من الأصول أو الإلتزامات أو الحسابات .

تحديد و توصيف واضح لطبيعة كل وظيفة و تحديد مواصفات الفرد الذي يشغلها ذلك من خلال وضع دليل خاص بذلك

يجب ملاحظة أن يكون تدفق خط السلطة من أعلى إلى الأسفل و تدفق خطوط المسؤولية من أسفل إلى الأعلى حتى يتعرف كل موظف على الفرد أو المستوى الإداري الأعلى أمامه

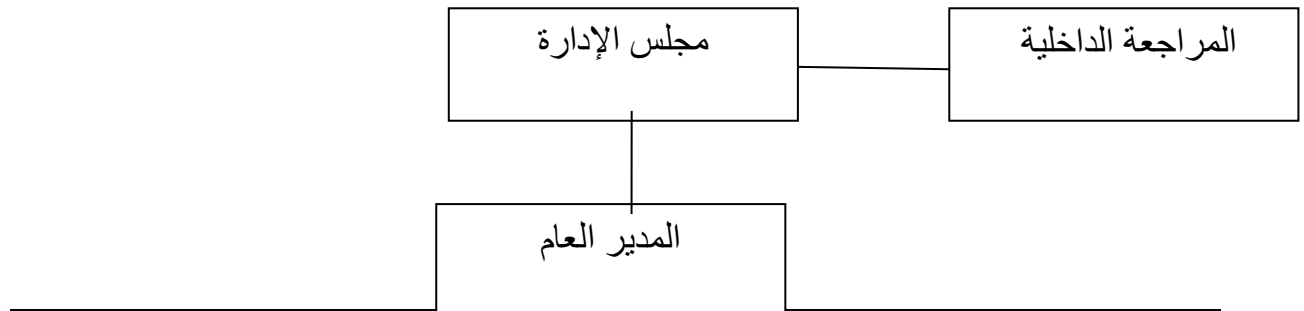
- **الخريطة التنظيمية :** ينبغي وضع خريطة التنظيمية تشمل جميع المستويات الإدارية بحيث توضح هذه الخريطة ما يلي :

- برمجة الأهداف الخاصة بالمنشأة<sup>1</sup>.

عبد الفتاح محمد صحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار النشر الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص 1751  
عبد الفتاح محمد صحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 176.1752

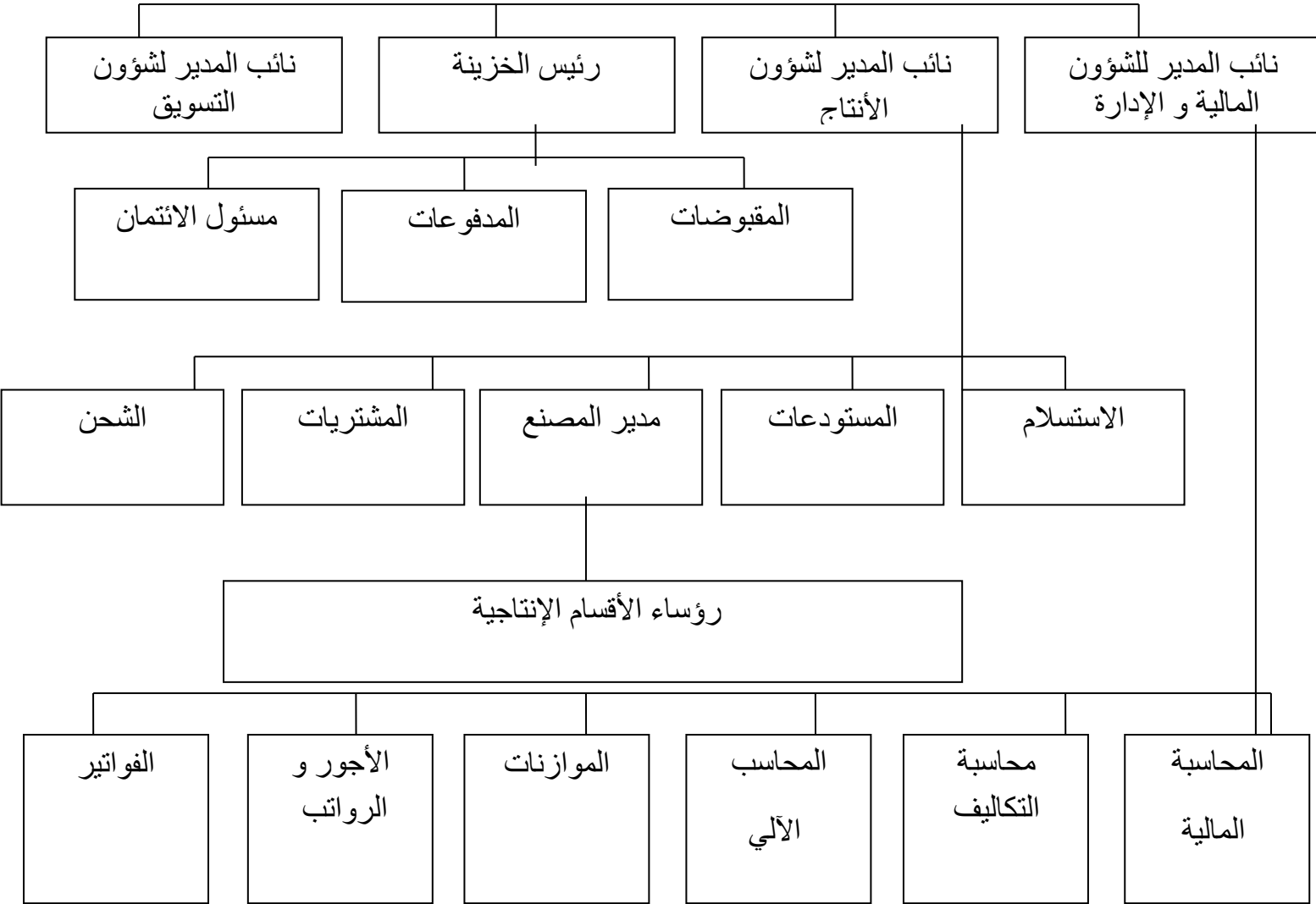
- تقسيم الأعمال .
  - ربط الاختصاصات و المسؤولية بالأهداف .
  - الإجراءات الرقابية الملائمة و الفعالية
- أهم خصائص هذه الخريطة لزيادة فاعليتها في مجال الرقابة ما يلي:
- يجب أن تتميز هذه الخريطة التنظيمية بالبساطة و الوضوح لأي مسئول
  - يجب أن تتميز هذه الخريطة بالمرونة بحيث يمكن إجراء أي تعديلات عليها تحت أي ظروف دون تغييرها بالكامل .
  - يجب مراعاة التكلفة الاقتصادية لهذه الخريطة التنظيمية و على أساس أن تزيد منفعتها عن تكلفة إعدادها من ناحية و أن تراعي الظروف الاقتصادية للمنشأة عند إعداد هذه الخريطة<sup>2</sup>.

### الشكل (2-1) نموذج للخريطة التنظيمية



محمد سيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، دار النشر الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث ، 2007، ص 99.981

محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، مرجع سبق ذكره ، ص 992



محمدًا لسيد سرايا أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، مرجع سبق ذكره

#### • دليل اللوائح أو الإجراءات :

ينبغي إعداد دليل خاص يوضح جميع الإجراءات الإدارية و المالية و الرقابية التي تغطي جميع العمليات التي يقوم بها المشروع من خلال تحديد و تعريف اختصاصات كل وظيفة التي تشملها الخريطة التنظيمية للمشروع. و يجب أن يتميز هذا الدليل بالخصائص الهامة التالية :

- يجب أن يكون شاملاً لكافة الوظائف المبينة في الخريطة التنظيمية

- يجب أن تشمل على 'وصف وظيفي' لكل وظيفة من هذه الوظائف يتضمن الاختصاصات و المهام المسؤولة من الموظف شاغل الوظيفة .

- يجب أن يشمل على كافة الإجراءات المختلفة المالية و الإدارية لجميع العمليات التي تدخل في نطاق كل وظيفة .

#### ثانياً: الفصل بين المسئوليات :

يجب عند إعداد الخريطة التنظيمية للمنشأة و إعداد ليل اللوائح و الإجراءات مراعاة أهمية الفصل بين المسؤوليات الأفراد العاملين فيها في مختلف المستويات الإدارية لأن هذا المبدأ يعد من أهم ما يجب أن يميز نظام الرقابة الداخلية من خصائص حتى يكون هذا نظام ناجحا و جيدا و فعالا في مجال تحقيق أهدافه. فمن الأمور الهامة أن تحديد مسؤوليات الأفراد و الفصل بينها يقلل من احتمالات حدوث غش أو أخطاء غير متعمدة خاصة في البيانات المحاسبية التي يتم تسجيلها دفتريا على أساس افتراض عدم وجود تواطؤ بين موظفين أو أكثر لإخفاء العملية معينة

### قواعد و مبادئ الفصل بين مسؤوليات :

أهم هذه المبادئ الفصل بين الوظائف الرئيسية التالية :

- حيافة الأصل أو الإحتفاظ به
  - التسجيل في الدفاتر و السجلات
  - سلطة التصديق
- فلا شك أن الفصل بين هذه الوظائف الرئيسية الثلاثة من الأمور الهامة في مجال تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بكفاءة و فاعلية و ذلك للأسباب التالية<sup>1</sup>:
- إن جمع وظيفتين أو أكثر من هذه الوظائف في نطاق مسؤولية موظف واحد يساعد على إمكانية ارتكاب أي أخطاء أو انحرافات و العمل على إخفائها بالتلاعب بالسجلات أو الدفاتر من ناحية و في أصل الذي في حيافة نفس الموظف من ناحية أخرى كالنقدية أو البضاعة أو أرصدة العملاء أو أي أصل آخر .
  - يلزم لو أن هذه الوظائف الثلاثة موزعة على ثلاثة موظفين التواطؤ بينهم أو بين موظفين منهم بغرض ارتكاب أي أخطاء أو انحرافات كالسرقة أو الاختلاس أو الغش .
  - أن الفصل الواضح بين المسؤوليات تمثل أحد المبادئ الرئيسية من المبادئ عملية الرقابة و المراجعة حيث يعتبر كل موظف من موظفين مراقبا لعمل غيره من الموظفين اللاحقين له أو السابقين عليه، مما يجعل كل منهم يفكر كثيرا قبل إقدامه على ارتكاب أي أخطاء متعددة أو انحرافات .
  - جرى العرف عند تصميم النظام الداخلي للرقابة في المنشأة أن يسمح النظام المسئول ما أو موظف بفحص و مراجعة عمل مسئول أو موظف آخر ، مع مراعاة تفادي تكرار الجهد المبذول لأداء العمل المعين .

### ثالثا: كفاءة العناصر البشرية من العاملين

لتحقيق كفاءة الأفراد من الموظفين و العاملين ينبغي على إدارة المنشأة مراعاة العوامل التالية :

1. يجب وضع سياسة سليمة و ملائمة لتعيين و ترقية الموظفين بما يحقق كفاءة و فاعلية أدائهم لمهامهم و أعمالهم ، و لذلك على المراجع أن يقوم بفحص هذه السياسة و تقييم مدى ملاءمتها لطبيعة وظائف المنشأة .
2. يجب على المنشأة عند تعيين الموظفين التحقق من توافر عنصر الكفاءة بالمستوى المطلوب لأداء مهامهم و أعمالهم ، و على المراجع أيضا أن يتحقق من مدى ملاءمة مؤهلات الموظفين العلمية لطبيعة الأعمال الموكلة إلى كل منهم و خاصة بالنسبة لمن يشغلون الوظائف المالية في أقسام حسابات المنشأة .

3. يجب عند اختيار الأفراد لشغل الوظائف و الأعمال تعيين العدد الكافي لإنجاز هذه الأعمال لا أكثر من اللازم حتى لا يترتب على ذلك :
- زيادة تكاليف و أعباء الأفراد أكثر مما يجب .
  - ارباك الأعمال و ازدواجها و تداخل الاختصاصات
  - ظهور بطالة مقنعة بين العاملين في المنشأة بما يؤثر السلب على كفاءة الأداء نتيجة التراخي في أداء الأعمال و اعتماد كل فرد على الآخر في بعض الحالات<sup>1</sup>

#### رابعاً: توافر نظام محاسبي متكامل

إن توافر نظام محاسبي ملائم و متكامل في المنشأة من العناصر الهامة التي تساعد على نجاح و فاعلية نظام الرقابة الداخلية فيها باعتبار أن هذا النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه نشاط مختلفة كما أنه مصدر المعلومات و التقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية و الخارجية، و منها ما يتعلق بالنظم الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية أو الخارجية على سواء وحتى يحقق النظام المحاسبي دوره بكفاءة في مجال الرقابة يجب أن يتميز دوره بكفاءة في مجال الرقابة الداخلية الرئيسية التالية :

- يجب أن يتميز بالبساطة و الوضوح
  - يجب أن يصمم النظام المحاسبي بطريقة تتفق و طبيعة النشاط .
  - يجب أن يتولى الإشراف على تنفيذ الإجراءات النظام المحاسبي و يجب مراعاة الأساليب و الوسائل المساعدة التالية :
  - محاسبة المسؤولية
  - الموازنات التقديرية
  - دليل الإجراءات
  - نظام لحماية الأصول و السجلات
- بحيث يجب عند تصميم النظام المحاسبي مراعاة استخدام الأساليب و الوسائل المساعدة التالية
1. محاسبة المسؤولية :

و هي عبارة عن أسلوب يستخدم لمحاسبة المسؤولين عن الأعمال و المهام الموكلة كل منهم ، لذلك يتم تنظيم هذه الأعمال طبقاً للخطوط السلطة و المسؤولية و تشير محاسبة المسؤولية إلى نظام الإثبات بالسجلات المحاسبية و إعداد التقارير المالية الذي يوضحها مدى النجاح في تدقيق المسؤوليات المختلفة .

فعلى سبيل المثال :

- تعكس قائمة الدخل المحاسبة عن أداء مديري الإدارات العليا
- تعكس قائمة المركز المالي صافي الموارد المتاحة
- تعكس التقارير تكاليف الأقسام التشغيلية المنشأة مستوى الأداء رؤساء الأقسام فيها<sup>2</sup>

#### 2. الموازنات التقديرية :

حيث تستخدم هذه الموازنات كوسيلة للرقابة على أداء الأقسام المختلفة و على أداء فروع الشركات المختلفة و قياس مدى تحقيق الأهداف الموضوعية لكل قسم أو لكل فرع و في هذا

محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد مراجعة التدقيق الشاملة ، مرجع سبق ذكره ، ص 1081  
2 محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد مراجعة التدقيق الشاملة ، مرجع سبق ذكره ، ص 110، 111

المجال يمكن استخدام نظام الموازنات المرنة لقياس مدى تحقيق القسم لأهداف الموضوع و كذلك تحديد العوامل التي ساهمت في عدم تحقيق بعض الأهداف

### 3. دليل الإجراءات :

حيث يوضح هذا الدليل مختلف الإجراءات المتعلقة بمختلف العمليات في منشأة باعتبار إن هذه الإجراءات تمثل الأساس النظر لقواعد و مبادئ نظام الرقابة الداخلية. كما يجب ان توضح هذا الدليل بصورة صادقة المسؤوليات المرتبطة بالإجراء التصديق و الإعتقاد المسبق لأي عمل معين متعلق بأحد عناصر الأصول المنشأة  
كما يتضمن هذا الدليل تحديدا واضحا لنظام صيانة السجلات و الدفاتر التي تكون هيكل النظام المحاسبي و مثال ذلك تحديد ما يلي :

- الفترة التي يحتفظ خلالها بالمستندات و السجلات قبل التخلص منها.
- قواعد و نظم حفظ المستندات و السجلات و الدفاتر يدويا أو إلكترونيا
- قواعد و أسس استخام هذه المستندات و السجلات و تداولها
- قواعد و الأساس تجديد هذه السجلات و دفاتر بعد استهلاكها

### 4. نظام حماية الأصول و سجلات :

حيث يتم وضع هذا النظام وفق الإمكانيات المنشأة المادية و بشرية بعرض حماية و وقاية كل منا الأصول و سجلات من تلف و ضياع أو الاختلاس على سبيل المثال :

- وضع نظام ملائم لصيانة الآلات المعدات و الأجهزة للمحافظة على كفاءتها طوال فترة حياتها الإنتاجية
- تخزين المواد قابلة للتلف في أماكن خاصة كثلاجة الكبرى أو الأماكن ذات التهوية الجديدة حتى لا تتعرض هذه المواد للفساد أو التلف
- تخزين المواد الأولية و همامات في مستودعات صحية مرتبة بشكل جيد حتى يسهل الوصول .
- يجب حفظ السجلات و الدفاتر في أماكن محددة و مراقبة بشكل يصعب معه إدخال أي تعديلات في

بيانات هذه السجلات أو إصابتها بالتلف و مثال ذلك :<sup>1</sup>

- حفظ حسابات العملاء اليدوية في الخزينة الحديدية خاصة .
- حفظ الأشرطة السجلات في أماكن خاصة حتى لا تتعرض للتلف
- حفظ صورة الأخرى من هذه الأشرطة في مكان الأخر لضمان عدم ضياع المعلومات أو تعديلها أو التلاعب فيها

### خامسا: توفير أساليب و أدوات الرقابة المستخدمة

من خصائص الهامة التي يجب أن يتميز بها نظام الرقابة الداخلية الفعال بالضرورة توافر أساليب و الأدوات هامة من أدوات الرقابة التي يمكن استخدامها للتحقق من أن النظام الرقابة الداخلية قد حقق أهدافه . ومن ناحية أخرى يجب أن تتميز هذه الأساليب و الأدوات بخصائص الرئيسية التالية :

### 1. الملائمة :

يجب اختيار أدوات الرقابة الملائمة و المناسبة كمل من :

- طبيعة أنشطة المشروع .

1 محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد مراجعة التدقيق الشاملة ، مرجع سبق ذكره ، 112، 113

- طبيعة إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة في المشروع
- الإمكانيات المادية و البشرية للمشروع
- مراحل العملية الإنتاجية في المشروع

### 2. الواقعية :

يجب اختيار أدوات الرقابة المناسبة و الواقعية التي يمكن استخدامها بسهولة وفق الإمكانيات المشروع المادية و البشرية و لا تحتاج إلى إمكانيات مادية أو بشرية خاصة

### 3. المرونة:

يجب اختيار الأدوات الرقابة التي يمكن تطويرها أو تعديلها أو تغييرها وفق بمقتضيات التطوير و التحديث في هذا المجال دون القيام بإعادة هيكلة إجراءات هذه الأدوات كاملة أو إختيار أدوات جديدة .ومن أمثلة ذلك اختيار الأدوات الرقابية التي يمكن استخدامها مستقبلا في ظل ميكنة النظام المحاسبي و استخدام الحاسبات الإلكترونية في هذا المجال .

### 4. عدم الازدواجية :

يعني ذلك اختيار أدوات رقابية غير متدخلة من حيث الإجراءات أو الأهداف و بمعنى آخر أن تكون الأهداف و الإجراءات هذه الأدوات المختارة متكاملة و غير متعارضة أو متدخلة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : مكونات الرقابة الداخلية

ان الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة لأخرى ، و ذلك باختلاف حجم المؤسسة ، الهيكل التنظيمي و طبيعة العمل ، و لكن هناك عناصر يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي داخلي جيد و هي :

أ. المحيط الرقابي : يعني وجهة نظر فهم الادارة العليا و رؤساء الاقسام لنظام الرقابة الداخلية و أهميتها للمؤسسة و يشمل الأسس التالية :

1. الهيكل التنظيمي : و هو اطار لتقسيم الواجبات و المسؤوليات بين الموظفين ، الأمر الذي يؤدي الى عدم تخطي أي شخص لواجباته ، و ان هذه الواجبات تم انجازها حسب السياسات الموضوعة من قبل المؤسسة لأجل الوصول الى الكفاءة في التشغيل ، المحافظة على الموجودات و توفير معلومات مالية يعتمد عليها و ذلك من خلال فصل المسؤوليات الرئيسية التالية :

تحويل التعامل من قبل سلطة مخولة .

القيود في السجلات .

الاحتفاظ بالموجودات .

2. وجود قسم للتدقيق الداخلي وظيفته الأساسية فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و درجة كفاءة كل مستوى أو قسم من الأقسام و تقديم تقارير بشأنها للادارة العليا أو الى لجنة التدقيق .

فالتدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ينشأ داخل المؤسسة لمساعدة الادارة في جميع مستوياتها لأجل الايفاء بالتزاماتها و كفاءتها ، و ذلك من خلال التحليل و التقييم و الاستشارات و الدراسات و الاقتراحات ان قسم التدقيق الداخلي هو صمام الامان للادارة العليا للتأكد من ان السياسات و الاجراءات الموضوعة من قبل الادارة قد تم تطبيقها بصورة صحيحة ، كما و ان استقلالية المدقق الداخلي عن الادارة التنفيذية توفر حرية أكثر للقيام بواجباته و بدون خوف ، و لهذا يجب أن يكون المدقق مرتبنا بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي أو مع لجنة التدقيق<sup>2</sup>

1 محمد السيد سرايا ، أصور و قواعد مراجعة التدقيق الشاملة ، مرجع سبق ذكره ، ص، 113، 114  
توادري سليمة ، مدى تأثير التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية ، مرجع سبق ذكره ص 082

ب. النظام المحاسبي : يتكون النظام المحاسبي من السياسات و الاجراءات و الاساليب الموضوعية من قبل الادارة لتعيين و جمع و تحليل و تصنيف و قيد و التقرير حول أنشطة المؤسسة ، و لهذا لا يمكن أن يكون هناك نظام رقابة داخلية جيد دون وجود نظام محاسبي و النظام المحاسبي الجيد يشمل :

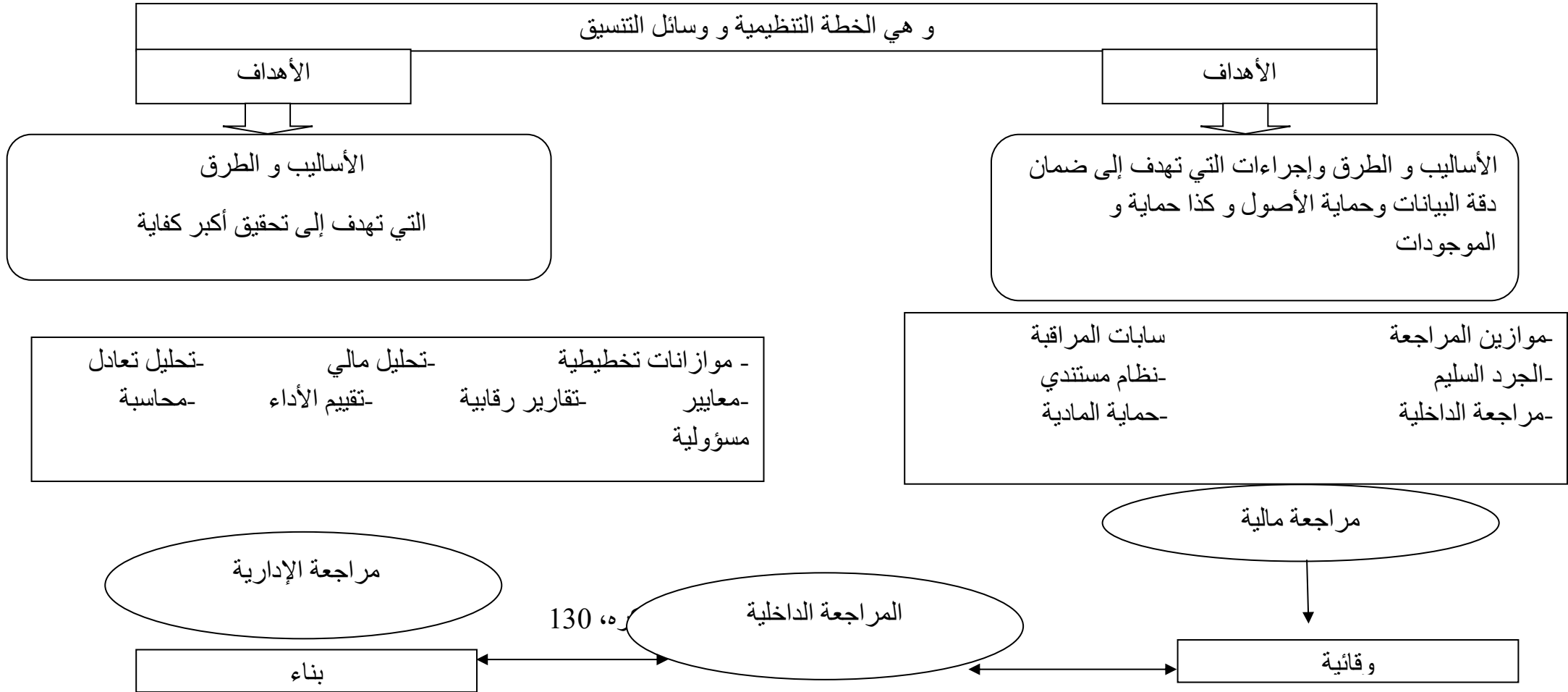
- ✓ أدلة و مستندات كأساس للقيد من سجلات
- ✓ هيكل تنظيمي لقسم المحاسبة و دليل حسابات موبيا حسب الأقسام و المستويات المختلفة و مينا مسؤوليات كل موظف من موظفين
- ✓ كتابا يبين إجراءات و سياسة المؤسسات و مسافة العمليات النشاط .
- ✓ موازنات التقديرية و إجراءات المقارنة بين ما تم انجازه فعليا مع الموازنات التقديرية ، و من بين هذه الموازنات نجد موازنات البيع و الإنتاج و مصاريف الإدارية و الموازنات الرأسمالية و موازنات التدفقات النقدية و كذلك موازنات الأرباح و خسائر و الميزانيات العامة .

ج. إجراءات الرقابية : بالإضافة إلى المحيط الرقابي و نظام المحاسبي ، على إدارة عمل إجراءات رقابية على العمليات من خلال :

- ✓ الفصل بين الواجبات و ذلك بعدم السماح لأش شخص بقيام بأي عملية أولها و آخرها ، و يجب الفصل بين التحويل ، القيد و احتفاظ ، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية .
- ✓ التدقيق على الأنشطة و التأكد من قيم القيم الحقيقية في السجلات .
- ✓ المحافظة على السجلات الموجودة و عدم السماح للوصول إليها إلا بتحويل من جهة المسؤولية و عمل جرد دوري للموجودات و مقارنة نتيجة جرد مع ما هو مسجل في الدفاتر و الاستفسارات عن أي اختلافات .
- ✓ أدلة الكافية لتأييد و تأكيد العمليات المسجلة في السجلات
- ✓ وجود تحويل من جهة مسؤولة بشأن جميع التعاملات .<sup>1</sup>

1 توادري سليمة ، مدى تأثير التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية ، مرجع سبق ذكره، ص09

الشكل (2.2) مكونات الرقابة الداخلي



**المطلب الثالث: طرق فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية**

إن نقطة بداية التدقيق هي فحص مدى كفاءة و فعالية الرقابة الداخلية و يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مه تحديد كمية الإختبارات اللازمة و حجم العينة المناسبة. إن عملية التقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية أو معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي :

- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام المراقبة الفعال
- تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات و التعليمات الموجهة لمستخدمين و كذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها
- توثيق النتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو الخريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية
- التأكد من إمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية و ذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام .

و لا يقتصر فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي منشأة على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في كرايس أو منشورات بل يتعداها إلى دراستها كما هي الفترة و من الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق ما يلي :

-الاستبيان

-الملخص التوكيدي

-التقرير الوصفي

-دراسة الخرائط التنظيمية

-فحص نظام المحاسبي

و عليه فإنه يجب على المدقق دراسة نظام الرقابة الداخلية من خلال الإثبات درجة ثقة النظام المحتملة إذا إتضح بعد ذلك أنها تسير بشكل فعال على مستوى التطبيق . ويتم إعتبار النظام وفق للترتيب التالي :

- ممتاز: إذا تمت تغطية جميع المخاطر و بشكل واف بواسطة عمليات المراقبة الفعالة جدا .
- جيد: إذا تمت الإحاطة بجميع المخاطر إلا في بعض الاستثناءات القليلة<sup>1</sup>
- مقبول : إذا تمت الإحاطة بجميع المخاطر إلا حد ما من خلال عملية المراقبة تتسم بعيوب في بعض الأحيان أو الحالات

● ضعيف : إذ لم تتم الإحاطة بجميع المخاطر بالرغم من عملية و المراقبة

**قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية :**

المجموعة : الإيرادات ،المقبوضان و الحسابات المدينة

أهداف النظام : وجود معايير محددة لقبول العملاء و أن تكون هذه المعايير معروفة للمختصين .

أساليب الرقابة :

توفر السياسات التي تغطي المواجهات الضرورية لمنح الائتمان و التي تشمل على :

1. التحري حجم المبيعات الأجلة التي تتطلب التحري في موقف الزبون قبل منحه الائتمان
  2. تحديد مصادر المعلومات على الزبون .
  3. وضع حدود المديونيات المسموح بها للزبون .
- استقلالية مهمة منح الائتمان عن قسم المبيعات و قسم إعداد الفواتير و حسابات الزبائن. توفر التدقيق الدوري لحدود الائتمان.
- اعتماد التغييرات في حدود الائتمان من الجهة المحولة لها .

خلف عبد الله الواردات ،دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة ، مرجع سبق ذكره ،ص 4131،414

الاعتبارات الخاصة بأطراف ذات العلاقات .

الاستبيان :

و هو عبارة عن أسئلة استفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية .و تقدم هذه القائمة إلى موظفي المنشأة المختصين للإجابة عليها و ردها إلى مدقق الذي يقوم بدوره بتأكد من الإجابات عن طريق الإختبار ومعاينة و ذلك للحكم على درجة متابعة النظام المستعمل و يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الإجابات ب (نعم) على الأنظمة دقيقة للرقابة و الإجابة ب (لا) على الأنظمة ضعيفة

مزايا الإستبيان :

- سهولة التطبيق
- مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام<sup>1</sup>
- توفير الوقت حيث يستغن المدقق عن إنشاء برنامج جديد بكل عملية التدقيق المنفردة .

المخلص التذكري :

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد و أسس نظام الرقابة الداخلية السليم و طرق تحديد الأسئلة و الاستفسارات،

حيث تمتاز هذه الطريقة بالاقتصاد بالوقت و لكن تؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي و متروك الأمر لكل مدقق بأن يقم الأسس الذي يراها مناسبة .

التقرير الوصفي :

يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المنشأة لكل عملية في عمليات مع وصف نظام الرقابة و دورة المستندة .و يتم تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة و محاسبتها .فقد يعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول للأنظمة و كذلك عدم تغطية جميع الجوانب لأنظمة الرقابة الداخلية.

دراسة الخرائط التنظيمية :

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية و تعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل الدورة المستندة المختلفة للعمليات \_ المبيعات ،الرواتب فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن اظهار الإجراءات الغير عادية .

1 خلف عبد الله الواردات ،دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة ، مرجع سبق ذكره ،ص 414.415

فحص النظام المحاسبي :

يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة بالسجلات المحاسبية و أسماء المسؤولين عن إنشائها و تدقيقها و قائمة أخرى تحتوي على الدورة المستندات و الدورة المستندة و من خلالها نستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية حيث تركز على الظروف الخاصة لكل المنشأة .

مما تقدم نلاحظ أن بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية و تقييمها و عليه في جميع الحالات فإن الهدف من اي وسيلة كانت هو التواصل إلى الحكم على الدرجة كفاية و فعالية مطام الرقابة الداخلية المستعمل

و للحكم على درجة فاعلية الرقابة الداخلية لا بد من اعطاء قيم \_ قيمة لكل اجابة لتكون في مجموعة القيم القياسية و عليه فإن درجة الفعالية مجموعة القيم المعطاة لأسئلة المجال لقيمة الاختبار

درجة الفعالية = ..... × % 100<sup>1</sup>

القيمة القياسية للمجال

مثال: جدول(1.2) يبين قيمة القياسية درجة فعالية للمجال

| الإجابة | القيمة | القيمة القياسية | البيان                                       |
|---------|--------|-----------------|--|
| /       | 5      | 5               | هل يتم فصل المهام ؟                          |
| لا      | /      | 4               | هل لدى منشأة اجراء عمل ؟                     |
| لا      | /      | 5               | هل يطبق توصيف الوظائف؟                       |
| /       | 6      | 6               | هل يتم تحديد أهداف المنشأة ؟                 |
| /       | 5      | 5               | هل النظام المالي يحدد الصلاحيات ؟            |
| لا      | /      | 3               | هل النظام المحاسبي يصف صبغة الحسابات ؟       |
| /       | 4      | 4               | هل النظام المالي يحدد السجلات الواجب حفظها ؟ |

خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة ، مرجع سبق ذكره ،ص417

الإجابة لتنمة الإسبيان (القيمة) 20

درجة فعالية المجال = ..... = ..... × 100 = 0625%

القيم القياسية 32

و عليه فإن تقييم نظام الرقابة الداخلية يكون حسب درجة يعني (62.5) ضعيف على الأساس الدرجات التالية بحيث يكون من دلرجة

89-100 ممتاز

88-79 جيد جدا

1 خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة ، مرجع سبق ذكره ،ص416

أقل من 68 ضعيف لا يعني مما سبق أن هناك مانع أن يجري المدقق و في أي وقت واحد  
تحقيقات المطابقة و تحقيقات التقوية على عينة خاصة ، و الجدول التالي يوضح الوثوقية و  
الموضوعية<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع :عناصر نظام الرقابة الداخلية

بعدما تم تحديد الأهداف نظام الرقابة الداخلية سوف نتطرق إلى أهم عناصر النظام التقليدية و هي  
في الحقيقة تعتبر الوسائل المهمة لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية الأساسية ، و سوف نتطرق  
لهذه العناصر :

#### • وجود هيكل تنظيمي إداري واضح :

أحد العناصر الهامة للخطة التنظيمية مقدارها في تحقيق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة  
،لأن هناك مبدأ رقابي هام بنص على الفصل الدقيق بين المسؤوليات الوظيفية للحماية من  
الأخطاء المتعمدة و غير المتعمدة و غير المتعمدة وخاصة تلك الوظائف التي تسمح لشخص ما  
بالتلاعب و في نفس الوقت يمكن أن يخفي التلاعب الذي قام به من خلال أداء وظيفته ، و يحتاج  
الاستقلال الوظيفي إلى تقييم المهام بحيث لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي  
يشرف عليه بدون أن يحدث تدخل من شخص آخر .

وبالتالي يجب أن تتوفر بالخريطة التنظيمية الخصائص التالية لا للحصر (البساطة  
الوضوح.المرونة.اللوائح المنظمة .الملائمة الاقتصادية) و مع التخطيط السليم للأهداف المشروع  
يساعد ذلك كثيرا على

1. تقسيم العمل و تحديد الاختصاصات و المسؤولية الوظيفية و تحديد السلطات المختلفة بما  
يساعد على حسن أداء العمل و لانتظامه
2. ربط الاختصاصات و المسؤوليات بالهدف
3. توفير الاستقلال التنظيمي للإدارات بما سيساعد على تحديد المسؤولين عن أي أخطاء أو  
مخالفة قد تحدث
4. وضع إجراءات واضحة و دقيقة لنشاط الرقابة و عملها .
5. زيادة الكفاءة العمليات و تشجيع جميع الإدارات و الأقسام بالإلتزام بالسياسة الموضوعية .

#### • وجود نظام محاسبي سليم :

هناك علاقة تكاملية بين النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية حيث أن النظام المحاسبي السليم  
يساهم في توفير رقابة داخلية فعالية ،كما يعتبر العنصر الأساسي في رقابة و إدارة أنشطة  
الوحدات و أستطيع القول أن النظام المحاسبي هو القلب النابض لنظام الرقابة الداخلية ، و حتى  
يحقق النظام المحاسبي هدفه لا بد من احتواء الإجراءات التالية و إجراءات محاسبية و تتمثل في

1. إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من الغش و الاحتيال .
2. إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين
3. استعمال الحاسوب في معالجة المعلومات بهدف دقة المعلومات و سرعة معالجتها<sup>2</sup>

4. القيام بمجرد مفاجئ دوريا للنقدية و البضاعة و مطابقة ذلك للأرصدة الدفترية
5. عدم سماح لموظف مراقبة عمله

#### • الضبط الداخلي :

1 خلف عبد الله الواردات ،دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة ، مرجع سبق ذكره ،417  
2 خلف عبد الله الواردات ،دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة ، مرجع سبق ذكره ،326.325

يمثل الضبط الداخلي كأحد مقومات نظام الرقابة الداخلية كمجموعة من الإجراءات و الترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع و اكتشاف الأخطاء أو التحريفات و الغش من ناحية ، و التطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى و هذه الترتيبات و الإجراءات هي ما يمكن أن يطلق عليه قواعد و أسس الضبط الداخلي

1. استخدام أسلوب الرقابة الحدية و المزدوجة

2. التأمين على الأصول

3. نظام التفقيش

4. تحدد التخصصات

5. وضع إجراءات تفصيلية

• قياس الأداء :

يصبح نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية في حالة وجود معدلات ملائمة لقياس الأداء و كما هو معلوم أن وظيفة المحاسبية الأساسية هي عملية القياس و وحدات القياس هي العملة النقدية ، كما أن لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة من خلال قياس العناصر التالية :

1. درجة المصادقية المعلومات

2. مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية

3. احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة<sup>1</sup>

1 خلف عبد الله الواردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة ، مرجع سبق ذكره، ص 328.327

### المبحث الثالث : مدى تأثير الرقابة الداخلية على كفاءة نظام الرقابة الداخلية

سوف نتطرق في هذا المبحث لذكر أهم العناصر التي أبرزناها بين كل من التدقيق الداخلي اتجاه الرقابة الداخلية و رفع كفاءتها ، و من هنا برزت الحاجة إلى استعانة بالتدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة على التحكم بمختلف الوظائف و ضمان كفاءتها و فعاليتها و يعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية في غاية الأساسية لتحقيق كفاءة الإدارية ، و ذلك عن طريق إمداد بالمعلومات ذات مصداقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات في وقت و مكان المناسبين ، و تحقيق مستويات أعلى من الرشادة في القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المصادق عليها من قبل المدقق الداخلي للمؤسسة .

### المطلب الأول :تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للرقابة الداخلية

#### تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية :

يشير معيار التدقيق الدولي إلى أنه يجب المدقق بتوفير الأساس لتصميم و الأداء مزيد من الإجراءات التدقيق أن يحدد و يقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى بيانات المالية ، و مستوى الإثبات لفئات المعاملات و الأرصدة الحسابات و الإفصاحات كما يلي :

#### ❖ تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى بيانات المالية :

تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية إلى مخاطر التي تتعلق بشكل كبير البيانات المالية ككل و من المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات ، حيث أن مخاطر من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر قابلة لتحديد في الإثباتات معينة عند مستوى فئات المعاملات و الأرصدة الحسابات والإفصاح ، و بدلا من ذلك فإنها تمثل الظروف التي قد تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات .

كما قد تنتج المخاطر عند مستوى البيانات المالية بشكل خاص من بيئة الرقابة ضعيفة (على الرغم من أن هذه المخاطر قد تتعلق أيضا بعوامل الأخرى مثل الظروف الاقتصادية متدهورة )

#### ❖ تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات :

تحتاج مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لفئات معاملات و أرصدة الحسابات و الإفصاحات إلى وجوب أخذها بعين الاعتبار لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة و توقيت و مدى الإجراءات التدقيق الإضافي عند مستوى الإثبات اللازم للحصول على الأدلة التدقيق مناسبة و كافية ، و لذلك عند تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات قد يستنتج المدقق أن المخاطر المحددة تتعلق بشكل أكبر بالبيانات المالية ككل من محتملة أن تؤثر على عديد من الإثباتات.<sup>1</sup>

مع الأخذ بعين الاعتبار أنها عند التوضيح أن بيانات المالية هي حساب إطار و إعداد التقارير المالية الواجبة التطبيق ، فإن الإدارة تقوم بالإثباتات ضمنا أو صريحة فيما يتعلق بالاعتراف و قياس و العرض و الإفصاح عن العناصر المختلفة للبيانات المالية و الإفصاحات ذات العلاقات ، و تقع الإثباتات التي يستخدمها المدقق للأخذ بعين الاعتبار الأنواع المختلفة للأخطاء المحتملة التي قد تحدث في البنود الثلاث التالية :

### جدول(2.2) لأخطاء المحتملة الجوهرية عند مستوى الإثبات

|   |  |
|---|--|
| التأكدات بشأن فئات المعاملات و الأحداث للفترة |  |
| الحدوث  | المعاملات و الأحداث التي تم تسجيلها وقعت و تخص المنشأة.  |
| الاكتمال                                      | جميع المعاملات و الأحداث التي كان يجب تسجيلها ثم تسجيلها.  |
| الدقة   | المبالغ و البيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات و الأحداث المسجلة ثم تسجيلها بالمبالغ المناسبة .   |
| الإغلاق                                       | المعاملات و الأحداث تم تسجيلها في الفترة الصحيحة .   |
| التصنيف                                       | المعاملات و الأحداث تم تسجيلها في فترة صحيحة .   |
| التأكدات بشأن أرصدة الحساب في نهاية الفترة    |  |
| الوجود  | الأصول و الالتزامات و حقوق المساهمين موجودة .  |
| الحقوق و الالتزامات                           | المنشأة تملك الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها ، و الالتزامات هي التزامات المنشأة.   |
| الاكتمال                                      | كافة الأصول و الالتزامات و حقوق المساهمين التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها  |
| التقييم والتخصيص                              | الأصول و الالتزامات و حقوق المساهمين مشمولة في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة، و أية تسويات ناجمة في التقييم أو التخصيص مسجلة بشكل المناسب |

| التأكيدات بشأن العرض و الإفصاح |   |
|--------------------------------|---|
| الحدوث و الحقوق و الالتزامات   | الأحداث و المعاملات و الأمور الأخرى التي تم الإفصاح عنها وقعت و تخص المنشأة .   |
| الاكتمال                       | كافة الإفصاحات التي كان يجب إدخالها في البيانات المالية تم إدخالها في المنشأة . |
| التصنيف و إمكانية الفهم        | المعلومات المالية المعروضة و مبينة بشكل مناسب و الإفصاحات معبر عنها بوضوح .     |
| الدقة و التقييم                | المعلومات المالية و المعلومات الأخرى تم الإفصاح عنها بعدالة و المبالغ المناسبة  |

أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و تأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره 220

و يمكن للمدقق استخدام التأكيدات كما هو مبين أعلاه، أو يمكنه التعبير عنها بشكل مختلف أن تكون جميع نواحي المبينة أعلاه قد تمت تغطيتها،

#### ❖ إجراءات تقييم المخاطر :

لقد أشار معيار تدقيق الدولي إلى أن الحصول على فهم للمنشأة و بيئتها، بما في ذلك رقابة الداخلية، هو عملية مستمرة و ديناميكية لجميع و تحديث و تحليل المعلومات خلال عملية التدقيق . لذلك عند أداء إجراءات تقييم المخاطر يمكن للمدقق الحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات و الإثباتات المتعلقة بذلك من خلال الإجراءات التالية :

1. الإجراءات التحليلية : تساعد في تحديث وجود معلومات أو أحداث غير عادية و مبالغ و نسب و اتجاهات قد تشير على أمور لها دلالات بالنسبة للبيانات المالية و التدقيق ، و عند أداء الإجراءات التحليلية مثل الإجراءات التقييم المخاطر يقوم المدقق بتطوير توقعات خاصة بعلاقة تبدو منطقية بتوقع بشكل معقول أن تكون موجودة ، ولذلك عندما تنتج مقارنة هذه التوقعات مع المبالغ أو نسب مسجلة التي تم تطويرها من مبالغ مسجلة علاقات غير عادية أو غير متوقعة، يجب على المدقق اعتبار هذه النتائج عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية<sup>1</sup>.
2. الملاحظة و الفحص : قد تدعم الملاحظة و الفحص الاستفسار الإدارة و للآخرين ، و كذلك توفير المعلومات حول المنشأة و بيئتها، و تشمل الإجراءات التدقيق هذه عادة ما يلي :

- ✓ فحص المستندات .
- ✓ قراءة التقارير التي تعدها الإدارة .
- ✓ زيارة المقر المنشأة و مرافق الصنع .
- ✓ تتبع معاملات من خلال نظام المعلومات الخاص بتقديم البيانات المالية .

#### ❖ مناقشة بين فريق العملية :

يجب على أعضاء الفريق عملية مناقشة حسابية البيانات، المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية، وتهدف المناقشة إلى أن يكتسب أعضاء فريق العملية فهما أفضل لإمكانية حدوث الأخطاء جوهرية في البيانات المالية ناجمة من الغش أو الخطأ في النواحي الموكلة لهم، وفهم كيف يمكن أن

تؤثر نتائج إجراءات التدقيق التي يؤديها على نحو الأخر لعملية التدقيق ، بما في ذلك القرارات الخاصة بالطبيعة و التوقيت و مدى إجراءات التدقيق الإضافية

❖ فهم المنشأة و بيئتها :

تعتمد طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التقييم المخاطر التي تم أدائها على الظروف العملية، بالآفة إلى ذلك يعتبر تحديد التغييرات الهامة في أي من نواحي المذكورة للمنشأة عن الفترات السابقة هاما بشكل خاص للحصول على فهم كافي للمنشأة لتحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية .

المطلب الثاني : إبراز كفاءة الرقابة الداخلية

تعتبر كفاءة الرقابة الداخلية مدى كامل في مستوى المتطور التي تعمل على تحقيق علاقة مثلى بين عناصر مدخلات و عناصر المخرجات داخل المنشأة و استخدام الأمثل للموارد بصورة و جودة و نوعية جيدة،ولتحقيق هذه العلاقة داخل المنشأة يجب على المدقق ما يلي :

- موثوقية في البيانات المالية
- فاعلية عمليات في المؤسسة
- احترام و تطبيق القواعد و قوانين من أجل تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرارات
- تحقق من حماية ممتلكات و أصول من سوء استخدام
- تقييم الأداء على مستوى المراكز مسئولة
- المصادقية النظم المعلومات الإدارية<sup>1</sup>

فكفاءة الرقابة الداخلية تتمثل في مجموعة طرائق و وسائل و الإجراءات التي تتبناها إدارة الوحدة الاقتصادية لحماية الأصول والأموال و ضمان تمسك المنتسبين بالسياسات و الخطط الإدارية المرسومة لتحقيق الأهداف الرئيسية للكفاءة رقابة الداخلية بحيث لا تقتصر على الجوانب المحاسبية و المالية إنما أيضا تشمل كل من نشاط الإداري و فني، فإن وجود نظم الرقابية فعالة هي التي تحدد أسلوب مدقق في عملية التدقيق فيجب عليهم تنفيذ سياسات رقابة جودة و إجراءاتها على مستوى مكتب تدقيق و أفراد مدققين بحيث توجد علاقة وثيقة بين معلومات محاسبية و هدف من إنتاجها، فتحقيق كفاءة يعني بصفة عامة تحقيق أهداف مؤسسة و تقليل من منع الأخطاء و مخاطر و الغش .

المطلب الثالث :مسؤولية المدقق الداخلي و تقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

تحتفظ أي منشأة بنظام للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، ثم تصميمه ليوفر تأكيدا معقولا "للإدارة الشركة و لمجلس الإدارة بخصوص إعداد قوائم مالية يمكن وثوق بها " ويتابعون مدققون الداخليين تشغيل نظام الرقابة الداخلية و إعداد تقارير بخصوص ذلك تتضمن نتائج توصياتهم للإدارة و لمجلس الإدارة و تتخذ الإجراءات المصححة اللازمة لمعالجة أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يتم اكتشافها و تحسين النظام ، بحيث يقوم المدقق الداخلي بدراسة و تقييم الأنظمة الرقابية الداخلية بقصد العمل على تحسينها و أحكامها .و يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق داخلي فحص و تقويم و كفاءة و فاعلية أنظمة الرقابية و حكم على درجة متانتها لأنه دائما توجد حدود ملازمة لفاعلية أي نظام رقابة الداخلية تتمكن إمكانية تواطؤ بين العاملين أو تخطي نواحي الرقابة بواسطة بعضا لمستويات الإدارية .و بالتالي فإن أي نظام فعال للرقابة الداخلية يستطيع أن يوفر فقط تأكيدا معقولا بخصوص إعداد القوائم المالية و بالإضافة لذلك فإن فعالية نظام الرقابة الداخلية يمكن أن تتغير نتيجة تغيير الظروف .

فإن توقع أي تقييم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية للفترات المستقبلية يخضع للمخاطرة أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف أو أن درجة الالتزام بالسياسات و الإجراءات قد تخفض، فمن واجب أي مدقق داخلي ما يلي :

- توضيح التقارير المقدمة للإدارة كيفية التشغيل و استخدام أساليب رقابة مختلفة
- من ضروري أيضا أن يخضع نظام الرقابة للفحص المستمر لتحديد مدى ملاءمتها في ظل ظروف التشغيل المنفذة، و التحقق من أنه يعمل وفقا لما هو مخطط أم لا بحيث يكون هذا الفحص مستمر جزء هام من وظيفة المراجعة الداخلية .
- يجب على مدققين فحص عناصر مختلفة لنظام الرقابة و تأكد من توافر الإعتبارات السابقة ، ومن أساليب الرقابة تعمل بكفاءة لأن ذلك سيوفر لديه المبرر لتحديد حجم اختباره إلى مدى الملائم في ضوء ذلك<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية :

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام و من أهم عناصره كما أن المؤسسات تحتاج إلى نظام رقابة فعال و قوي لكي تقوم بتحقيق أهدافها بنجاح، لذلك يتوجب على التدقيق الداخلي بدراسة و تقييم مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال رسم برنامج التدقيق مناسب مع تحديد كمية الإختبارات اللازمة و حجم عينة المناسبة حيث أن الهدف أساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص و تقسيم نظام الرقابة الداخلية المعمولة بها ، و من ثم تحديد نقاط ضعف فيها ، و تقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة و لكي يتمكن التدقيق الداخلي من تقييم النظام الرقابة الداخلية فإنه يحتاج إلى :

- تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق و تحديد الأنظمة التشغيل و نظام الرقابة
- القيام بإعداد التقييم الأولي للأنظمة
- تحديد مدى الفحص على أساس نتائج التقييم الأولي
- قيام بأعمال الفحص و تقييم نتائجه
- استنتاج فيما ان كانت الرقابة غير مناسبة و غير فعالة
- تقديم تقرير النهائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، و تحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع

و منه فعلى المدقق الداخلي دائما التنبيه بأن الرقابة تكون كافية و مفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين ، و بشكل عام فإن الهدف من النظام الرقابة الداخلية هو الحصول على تأكيد معقول بأن أهداف الإدارية سوف يتم تحقيقها و هي المهمة التدقيق الداخلي فيما يخص تقديم الكفاءة و فعالية الرقابة الداخلية و ذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات و قابلية الإعتماد عليها بالإضافة تجديد مدى الإلتزام بالسياسة، الخطط، الإجراءات، و التأكد من حماية الأصول المؤسسة و الإستغلال مواردها و بكفاءة و اقتصادية و مدى عمل على تحقيق الأهداف، و لكي يتمكن التدقيق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية:

- تحديد الأنشطة الخاضعة لتدقيق، و تحديد الأنظمة التشغيل و نظام الرقابة
- القيام بإعادة تقييم أولي للأنظمة .
- تحديد مدى الفحص على أساس نتائج الأول - قيام بأعمال الفحص و تقييم نتائجه<sup>2</sup>

إعتماد على النفسي و رجوع المكتسبات قبلية 1  
إعتماد الشخصي و مكتسبات قبلية 2.

**خلاصة :**

و من خلال ما تطرقتا في هذا الفصل يتضح لما مدى أهمية النظام الرقابة الداخلية الذي يعمل بدرجة الأولى على حماية أصولها و أموالها من ضياع و الإهمال و تعديل الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال التركيز على دور المدقق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية و بحيث يجب أن يتميز في فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية تمكنه من الإلمام بالإجراءات التي تستخدمها المؤسسة حتى يتمكن المرتكبة لاكتشاف التلاعب و الاختلاسات إن وجدت .

**تمهيد:**

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث تم تدعيم الفصول النظرية بقيام ببحث عن الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة أو مواضيع أو موضوع آخر مشابه لها ثم العثور على العديد من الدراسات محلية التي سوف نتطرق إليها باختصار و إعطاء الفرق بينها مع إبداء الرأي الخاص .

**المبحث الأول: دراسة التطبيقية لدور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**  
 دعة إيمان و عنان رحمة ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية (دراسة حالة  
 سونغاز ورقلة )، كلية علوم الاقتصادية و علوم التسيير علوم التجارية جامعة قاصدي مرباح  
 ، ورقلة - الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني في  
 سنة الجامعية 2018-2019

**المطلب الأول تقديم بطاقة الفنية للمؤسسة**

**1. تعريف المؤسسة :**

أنشأت مؤسسة سونغاز بمقتضى المرسوم رقم 69/59 في 1969/07/28 شركة جزائرية  
 للكهرباء و غاز ثم تحولت إلى مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري صناعي و من أهم نشاطاتها  
 تتمثل في :

-إنتاج ، تصدير ، نقل الغاز عبر قنوات و استغلال الكهرباء .

**أهدافها تتمثل في :**

توزيع عبر قنوات الجزائر و خارجها ، الإنتاج و نقل و توزيع ، التنمية بكل الوسائل و بكل  
 النشاطات .

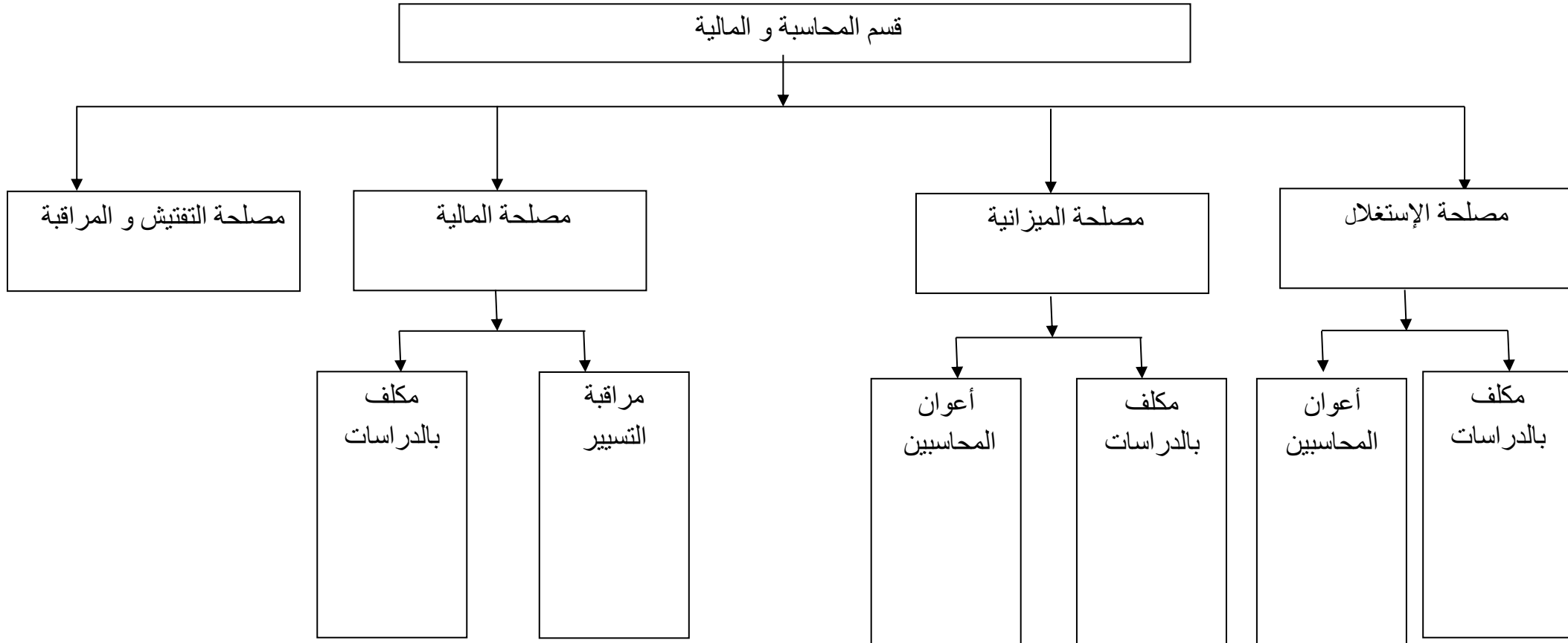
**إلتزامتها تتمثل في :**

الإستجابة في حدود المعقولة لضمان الجودة و مواصلة العمل ، ضمان تحكم في برامج التنمية  
 ، تطبيق الشروط المعروفة بصرامة

**الهيكل التنظيمي لشركة التوزيع كهرباء و الغاز ورقلة حضري :**

- المفتشية الرقابة
- قسم العلاقات التجارية
- العمليات التجارية و تطوير المبيعات
- المساعدة و تسويق الزبائن
- تقديم لقسم المحاسبة و مالية

الشكل (3-1) يوضح الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة



المصدر : من إعداد طالبتين بناء على وثائق المؤسسة

**الأدوات المستخدمة:**

إعتماد على الجانب النظري ما هو متوفر من مراجع و كتب و مجلات و من ناحية التطبيقية بيانات و معلومات المطلوبة منها :

- المقابلة
- الملاحظة
- السجلات و الوثائق

**المطلب الثاني: النتائج و المناقشة**

**التدقيق الداخلي داخل المؤسسة سونلغاز و تقييم الرقابة الداخلية :**

من خلال دراسة تبين أن قسم المحاسبة و المالية هو المختص بعملية التدقيق ،بحيث يقوم المسؤول عن القسم بفحص جميع السجلات من مختلف المصالح ،أما تدقيق داخلي يكون على مستوى مديرية العامة له مصلحة مستقلة ،بحيث تتمثل مهامه في شكل نشاطات منها:  
نشاطات في مقارنة كل من حسابا بنكية ومالية و أيضا تفتيش و رقابة بشكل دوري.  
أما تقييمه في محل الدراسة كان على شكل جملة من أسئلة مطروحة متبوعة جداول هي كالتالي :

جدول (1-3): قائمة أسئلة المقابل لنظام الرقابة الداخلية و متعلقة بهيكل تنظيمي

| الملاحظات         | لا | نعم | الأسئلة   |    |
|-------------------|----|-----|---|----|
|                   |    | *   | في حالة تسديد هل هناك رقابة على التحصيلات ؟             | 01 |
|                   |    | *   | هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها إلى الزبائن؟     | 02 |
|                   |    | *   | هل تجري المقارنة بين كمية الإستهلاك و فواتير المستهلكة؟ | 03 |
| بطريقة رقمية      |    | *   | هل تحسب كمية استهلاك بطريقة آلية؟                       | 04 |
| 15 يوم            |    | *   | هل هناك مدة انتظار لتسديد ؟                             | 05 |
|                   |    | *   | هل تراقب التحصيلات اليومية ؟                            | 06 |
|                   | *  |     | بعد إنقضاء مدة ،هل يتم إبلاغ زبون بالقطعة ؟             | 07 |
|                   |    | *   | هل يتم توصيل فاتورة للزبون؟                             | 08 |
| اعذار ، المفاوضات |    | *   | في حالة عدم تسديد هل يتم اتخاذ الإجراءات؟               | 09 |
|                   | *  |     | هل هذه الإجراءات تأديبية ؟                              | 10 |
|                   |    | *   | في حالة وجود فوارق في صندوق ،هل يتم تصريح بها؟          | 11 |
|                   |    | *   | هل تقارن التحصيلات يومية مع فاتورات التي تم تسديدها     | 12 |
|                   | *  |     | في حالة فوارق الإيجابية أو سلبية هل يتم إتخاذ إجراءات ؟ | 13 |
| آخر مرحلة         |    | *   | في حالة عجز عن تسديد هل يتم لجوء لقضاء؟                 | 14 |

مصدر : من إعداد الطالبتين بإعتماد على وثائق المؤسسة

جدول(2-3): قائمة الأسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية متعلقة بالأجور

| الملاحظات             | لا | نعم | الأسئلة   |    |
|-----------------------|----|-----|---|----|
|                       |    | *   | هل يوجد نظام ألي لإعداد الأجور؟                         | 01 |
|                       |    | *   | هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟                     | 02 |
| ضمن نظام إعداد الأجور |    | *   | هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور؟                     | 03 |
|                       |    | *   | هل هناك مقارنة بين كشوفات المنجزة عدد العمال؟ بالشركة   | 04 |
|                       |    | *   | هل هناك رقابة على ساعة العمل ببطاقة تنقيط و كشف الأجور؟ | 05 |
|                       |    | *   | هل يتم تحين نظام الأجور وفق للتغيرات؟                   | 06 |
|                       |    | *   | هل هناك مراجعة المجاميع دفتر الأجور ؟                   | 07 |
|                       |    | *   | هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور و مدفوعات ؟              | 08 |
|                       |    | *   | هل هناك مقارنة بين كشف الأجور و دفتر الأجور؟            | 09 |
|                       |    | *   | هل هناك مقارنة بدفتر الأجور و حسابات مصارف المستخدمين؟  | 10 |
|                       |    | *   | هل توجد مرتجعة محاسبية و بيانية للرواتب و الأجور ؟      | 11 |
|                       |    | *   | هل نظام إعداد الأجور فعال؟                              | 12 |
|                       |    | *   | هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي              | 13 |

مصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على وثائق المؤسسة

## المطلب الثالث: مناقشة و تحليل نتائج الدراسة

## نقاط القوة: تتمثل في

- الهيكل التنظيمي : يساعد الهيكل بالفصل و تحديد المسؤوليات من خلال وصف للوظائف و لوائح القائمين و ذلك بتحديد الأشخاص المفوضين بالعمليات ، و تحديد مسؤولين في الشركة

-تجهيز موازنات مالية و تحرير تقارير مالية .

-نظام لمعالجة المعلومات المحاسبية .

-توفير تغطية تأمين كافية على موجودات الشركة لحماية الأصول.

## • المشتريات و المبيعات:

-إستقلال قسم الشراء و قسم البيع عن قسم الحسابات

- يتم تنظيم العمليات بشكل محكم

-لا يتم تسجيل المحاسبي إلا بتوفير الشروط الثبوتية

## • الأجور : و

-جود نظام معلوماتي لمعالجة الأجور و رواتب

-وجود طريقة آلية لمعالجة الأجور الشهرية

-استخدام ساعات ضبط بالشركة لإثبات ساعات العمل

## نقاط الضعف:

## • عدم تحديث الهيكل التنظيمي

• الأشخاص المعنيون لمراجعة القيود يوميا هم نفسهم الأشخاص الذين يجهزونها.

• نجد أن في حالة وجود فوارق مادية في الصندوق لا يتم اتخاذ معين للتأكد من سبب.

**المبحث الثاني:**دراسة التطبيقية لمدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية توادري سليمة ،مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية (حالة الدراسة بنك الفلاحة و التنمية الريفية .مستغانم ) ،جامعة عبد الحميد بن باديس ب مستغانم ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة في سنة 2014-2015.

**المطلب الأول: تعريف بنك الفلاحة و التنمية الريفية و مهامه و هيكلته**

هو بنك تجاري تم تأسيسه في 13 مارس 1982 بموجب مرسوم التنفيذي 82/206 و هو ينتمي إلى القطاع العمومي لتطوير الفلاحة نو هو مؤسسة وطنية مالية مستقلة متخصصة في تمويل قطاع الفلاحي و كل الأنشطة المكملة له .

**وظائف و مهام بنك الفلاحة و التنمية الريفية (بدر)**

-تنفيذ خطة الدولية في الائتمان قصير و طويل الأجل

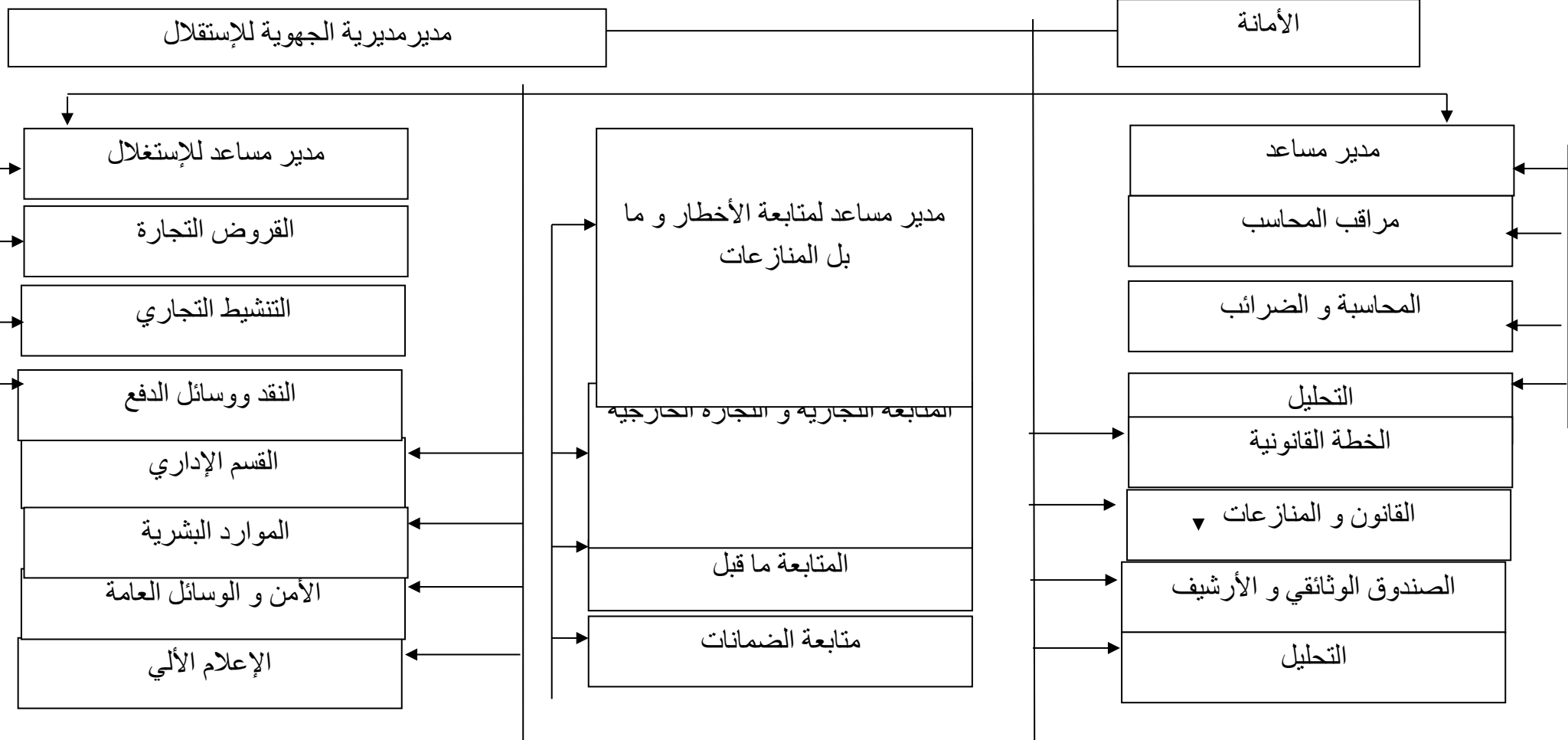
-تقديم قروض للمنشأة .

-تلقي ودائع من جمهور و مختلف إداراته و توفير وسائل الدفع اللازمة .

-تمويل النشاطات الفلاحة ذات علاقة بالمنتجات الغذائية .

**هيكلته:**

الشكل (2-3) : هيكل تنظيمي لبنك الفلاحة و التنمية الريفية



**المطلب الثاني : النتائج و مناقشة في المؤسسة  
دراسة حالة تقرب بنكي:**

في 2014/12/31 استلمت المؤسسة كشف حساب المرسل من بنك قلاحة و تنمية، يحمل معلومات التالية: رصيد دائن في 2014/12/31 يقدر ب 600.000 و في مقابل ظهر حساب البنك ادى المؤسسة مدينا ب 510.000 و في إطار المراجعة التي يقوم بها مدقق وجد الأخطاء التالية :

عدم تسجيل العمليات التالية :

- 1 شيك ب 40000 من زبون لطالح المؤسسة

-2 فوائد مالية من بنك ب 25000

-3 مصاريف مسك الحساب ب 15000

كما أن هناك عمليات لم يسجلها بنك متمثلة في:

- 1 شيك من الزبون شا ب قيمة 10.000

-2 شيك من شا01 لصالح المورد بقيمة 50.000

و بعد ذلك تم إنجاز حالة التقارب البنكي فيما يلي

جدول (3-3): حالة تقارب بنكي

| حساب المؤسسة لدى البنك |        |                 |            | حساب البنك لدى المؤسسة |        |                 |            |
|------------------------|--------|-----------------|------------|------------------------|--------|-----------------|------------|
| دائن                   | مدين   | البيان          | التاريخ    | دائن                   | مدين   | البيان          | التاريخ    |
| 600000                 |        | رصيد دائن       | 2014/12/31 |                        | 510000 | رصيد مدين       | 31/12/2014 |
| 10000                  |        | الزبون ب        |            |                        | 40000  | الزبون أ        |            |
|                        | 50000  | الزبون ج        |            |                        | 25000  | فوائد مالية     |            |
|                        |        |                 |            | 15000                  |        | مصاريف مسك حساب |            |
|                        |        |                 |            |                        | 560000 | رصيد مدين نهائي |            |
| 560000                 |        | رصيد دائن نهائي |            |                        |        |                 |            |
| 610000                 | 610000 |                 |            | 575000                 | 575000 | المجموع         |            |

## الأخطاء المرتكبة :

و هي أخطاء واقعة في إطار المراجعة اليومية التي يقوم بها المدقق المتواجد على مستوى الوكالة ، يظهر وجود عدة أخطاء في تقييد العمليات.

و أيضا هناك أخطاء الإرتكابية التي تم دراستها على مستوى بنك و منها :

-أخطاء فنية :و هي أن يكون المحاسب جاهلا لأصول و مبادئ المحاسبة من الأساس .  
-أخطاء الحذف :و هي نوع من الأخطاء الدارجة في نشاط يومي للبنوك كأن لا تسجل إحدى العمليات أصلا .

-أخطاء المعوضة :تقع نتيجة زيادة أو نقص في أحد طرفي القيد

## المطلب الثاني : المقارنة بين دراستين سابقتين

## أوجه التشابه :

-تعرف كل منهما للمؤسسة و هيكلتها

-التدقيق الداخلي و وظيفة الأساسية ، باعتبارها أداة لتقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة

-وجود مراجعة محاسبية لكل منهما

-تجهيز الموازنات التقديرية السنوية .

-إيجاد الأخطاء المرتكبة لكل من جهتي المسؤولين

-برامج مختصة لعملية التدقيق .

-صعوبة كلا منهما لوجود اختلاسات و غش و أخطاء على المعلومات .

-استخدام ساعة لضبط ساعات عمل الفعلية

## أوجه الاختلاف :

في دراسة الأولى لدغة إيمان تم التطرق إلى معظم أقسام المحاسبية أما في دراسة توادري تم

التركيز فقط على عمل المراجعة اليومية و تبيان الأخطاء و مرتكبة من طرف المدقق الحسابات .

-في الحالة الأولى عند وجود فوارق في الصندوق لا يتم اتخاذ الإجراء معين للتأكد من سبب أما

في الثانية يتم تصحيح كل العمليات باستعمال رمز mcc

-في الحالة الأولى توجد الرقابة على الفواتير قبل تسليمها إلى الزبون أما الثانية فلا توجد مما

يؤدي إلى عدة أخطاء .

-الأشخاص المعينون لمراجعة قيود اليومية هم أنفسهم الذين يجهزونها،عكس أخرى فالمدقق هو

الذي يقوم بالمراجعة .

**الخلاصة :**

تعتبر كل من مؤسسة البنك و سونلغاز مؤسسات وطنية و عمومية ،لها نظام المراجعة و الرقابة فعال بها لضرورة حتمية لحماية أصولها و أموالها ، و تحقيق الأهداف المسطرة ،كما يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات التي تستعمل لضمان و جود هذا النظام و فاعليته و ذلك بتقييمه و مدى كفاءته ، و ذلك بتدعيم نقاط القوة و معالجة نقاط الضعف.

**خاتمة:**

كان الهدف من دراسة هذا الموضوع هو محاولة الإجابة على الإشكاليات التي تدور حول أثر التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و من خلال الفصول التي تمت دراستها و انطلاقا من فرضيات الأساسية لموضوع البحث تم تطرق إلى الرقابة الداخلية بصفة عامة كأنواعها و معاييرها و خصائصها و بعض جوانبها الأخرى و تبين أن نظام الرقابة الداخلية جيد و فعال هو عنوان و هدف كل مؤسسة و هذا من خلال المحافظة على أصولها مجهدياتها.

لنتم التطرق إلى التدقيق الداخلي و هو محاولة التوسع فيه أكثر فيما يشتمل من عناصر تمكنه من أن يؤدي دوره كما ينبغي في المؤسسة من خلال تحديد أوجه القصور في النظام الرقابة الداخلية ، و تبليغ الإدارة بها في الوقت المناسب ليتمكنها من أن تأخذ الإجراءات التصحيحية و اقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أداءها .

و فيما يخص الفرضيات فقد تم التوصل إلى ما يلي :

فيما يخص الفرضية الأولى فإنه فعلا أن التدقيق الداخلي هو وظيفة فحص مستقلة داخل المؤسسة يساعد الإدارة على مراقبة و تقييم الرقابة الداخلية ، أما هذا الأخير فهي خطة تنظيمية تهدف إلى محافظة على أصول و موجودات المؤسسة

و فيما يخص الفرضية الثانية أيضا أنه فعلا علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية تكمن في ترابطهما و تكملهم في تحقيق أهداف المؤسسة .

أما بخصوص الفرضية الثالثة فإن الأهداف الأساسية لكل من التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية تتمثل في كفاءة و فعالية و حماية أصول المؤسسة .

و لقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى جملة من نتائج التوصيات تم إجمالها فيما يلي

**أولا نتائج:**

نظام الرقابة الداخلية و تدقيق الداخلي كل منهما لا غنى عنهما في أي مؤسسة .  
تقوم المؤسسات بالإعتماد على نظام الرقابة الداخلي بهدف حماية الأصول و مساهمين فيها .  
المدقق الداخلي له دور كبير في مؤسسة في اكتشاف نطاق قوة و ضعف في الرقابة الداخلية و مدى تقيد و التزام الموظفين بالسياسات و الإجراءات الموضوعية .

**ثانيا التوصيات:**

1. عمل على تكوين موظفين و اتباع الدورات تدريبية بهدف من رفع أداء و مستوى العمل .
2. إعتماد نظام الرقابة الداخلي حسب حجم المؤسسة و اتساع نشاطها .
3. إعطاء أهمية للمدقق الداخلي و أن يتمتع بخبرة تمكنه من قيام بعمله على أكمل وجه و وضع إجراءات تكفل أو تضمن عدم تواطئه مع موظفين أو مساس بمؤسسة بأي شكل من الأشكال .

**المراجع:**

**• الكتب:**

1. حامد نور الدين ، أ. عمارة مريم ،التدقيق الداخلي للتبثبات في المؤسسة الاقتصادية الطبعة الأولى،ص22،ص23
2. حمد حلمي جمعة\_مدخل إلى تدقيق و التأكيد ،دار صفاء للنشر و التوزيع عمان ،طبعة الثانية 2015،ص30
3. خالد أمين عبد الله علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية ، دار وائل للطباعة و النشر الطبعة 2000صص 17،18
4. خالد راهب الخطيب " مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام و الخاص " مكتب العربي ، ط1 ، 2010، الأردن ص 142
5. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة عن IIA الطبعة الأولى 2014 دار النشر الوراق ص30،ص33،34،
6. خلف عبد الله الواردات الطبعة الأولى ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية،صص 33 34
7. رفعت عبد الحليم الفاعوري ،التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية 2012، ص 39.40.41
8. عبد الفتاح محمد صحن ،الرقابة و المراجعة الداخلية ،دار النشر الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث،2006،ص17
9. غسان فلاح ،تدقيق حسابات معاصر،دار وائل للنشر ،الطبعة الأولى،2006،ص24
10. محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ،دار النشر الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث 2007،ص 77.78.79
11. هادي التميمي مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ،دار وائل للنشر الطبعة الثانية 2004صص20،21

**• المجالات:**

1. مجلة المحاسبة التدقيق المالي ،06/06/19:20،2021 ساعة  
[https :www.asjp.cerist.d](https://www.asjp.cerist.d)

**• المذكرات:**

1. بن سالم حفيظة " تور الدقيق الداخلي في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة الجزائرية للمياه " مذكرة ماستر و قسم مالية و محاسبة , تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير , جامعة عبد الحميد ابن باديس – مستغانم- , سنة 2015-2016 ص 26
2. توادري سليمة مدى تأثر التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص تدقيق مالي و محاسبي و مراقبة التسيير ،جامعة مستغانم ،2014\_2015،ص57

3. دغة ايمان ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، كلية علوم المالية و محاسبة ، جامعة ورقلة ، ص 34
4. شير بويجرة ، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة ، مذكرة ماستر ، شعبة العلوم تجارية ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة مستغانم ذكره ص 4 ص 4014
5. صافي أمينة ، فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال عملية التدقيق ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة تسيير ، جامعة مستغانم ، 2014.2015، ص 39
6. علواني سفيان " دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز " مذكرة ماستر ، شعبة علوم محاسبية و المالية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة - أم البواقي ، سنة 2017- 2018 ص 29.
7. لدمي فتيحة "التدقيق الداخلي و دوره في الرفع مت أداء المؤسسة دراسة حالة محاجر الغرب" مذكرة ماستر في علوم مالية و محاسبة ، تخصص محاسبي و مراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد غبن باديس مستغانم ، سنة 2017- 2018.
8. محمد سعيد كامل "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في غزة " مذكرة ماجستير ، جامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة ز التسويق ، غزة 2008-2009 ص 32

### الملخص :

يعتبر التدقيق الداخلي أداة فعالة في المؤسسة فهو عامل الذي يؤثر على أهداف المنشأة فهو تقييما مستقلا و وظيفة استشارية و عملية تقويم و تأكيد لعملياتها و كفاءتها واحدة من وسائل الرقابة الداخلية الفعالة حيث يساعد أن تكون وسائل ضبط الموضوعية مطبقة و كافية لتحقيق فعالية العمليات و ضمان دقة البيانات المحاسبية ، و حماية الموجودات و الأصول و الأموال داخل المنشأة و أيضا تحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات و خطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لظمان حسن سيرها و تحقيق كفاءتها .

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي - الرقابة الداخلية - كفاءة - فعالية

### Summary :

Internal audit is an effective tool in th organization .as it is a factor that affects the objectives of the organization .it is independent evaluation and confirmation of its operations and efficiency and one of the effective internal control means as it helps that the means of controlling objectivity are applied and sufficient to achieve the effectiveness of operations and ensure the accuracy of accounting data and the protection of assets ;assets and funds with in the facility and also verify the established polices ;plans and administative procedures to ensure its proper functioning and achieving its efficiency

**Keywords :** Internal audit -internal control -efficiency -effectiveness