

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق
محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

مدى إلتزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة و التأهيل
دراسة ميدانية بمؤسسة تربية الدواجن بمستغانم

تحت إشراف الأستاذ
بادن عبد القادر

من إعداد الطالبة:
لقايد حفيظة

أعضاء لجنة المناقشة:

أستاذ مساعد أ	أ/اعمر سي أحمد	رئيسا
أستاذ مساعد أ	أ/ بادن عبد القادر	مشرفا
أستاذ محاضر ب	د/ كبداني سيد أحمد	مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

كلمة شكر و تقدير

لله الحمد و المنة على انجاز هذا العمل فهو احق ان يشكر .

ثم شكر و تقدير الى الاستاذ المشرف - بادن محمد القادر - على التوجيهات و النصائح

و الارشادات القيمة التي أفادني بها طوال مدة انجاز هذا العمل .

كما اتقدم بالشكر للجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تقويم هذا العمل .

و لا يفوتني ان اتقدم بجزيل الشكر لجميع مسؤولي و موظفي مؤسسة تربية الدواجن للجزيرة و

خاصة

المدقق الداخلي بالمؤسسة لما كان له من مساعدة في انجاز هذا العمل .

شكر و تقدير لكل هؤلاء و لكل من مد يد العون لي.

و الحمد لله تعالى الذي وفقني في دراستي و اعانني على إتمام هذا العمل، و علمني ما لم أكن

اعلم

فخذه عليا عظيما.

"وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُن تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا"

سورة النساء الآية 113

و في الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا .

الطالبة: لقايد حفيدة

الإهداء

أهدي هذا العمل

إلى منزلهما أملك في هذا الوجود و الدنيا إلى الوالدين العزيزين .

إلى الزوج الغالي.

وإلى كل أفراد عائلتي كل باسمه.

وإلى كل الزملاء و الأصدقاء.

الطالبة: لقاء حفظة

مقدمة عامة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسة الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسة صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسة ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل فيها الملكية عن التسيير، مما أدى إلى ضرورة الاهتمام إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسة الحفاظ على أموالهم المستمرة و الاستغلال الأمثل لمواردهم و الحد من الأخطاء المحاسبية و التلاعبات، وفي مقدمة هذه الوسائل يأتي التدقيق الذي يعمل على فحص أنظمة الرقابة و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع.

وتجدر الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي مرتبط ارتباطا وثيقا بالمعايير الدولية اذ ان هذه الأخيرة ما هي إلا نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية للمحاسبة و التدقيق .

وبالرغم من كون التدقيق الداخلي وظيفة حديثة النشأة، إلا انه عرف تطورا سريعا في مفهومه و اهدافه و نطاق فحصه، بحيث لم يعد الوظيفة التي تعنى باكتشاف الأخطاء والغش و الاختلاسات، بل أصبح دوره هو البحث في تحسين الاداء الكلي لأية مؤسسة و ذلك من خلال فحص و تقييم الوسائل الرقابية المختلفة و تقييم السياسات و الاجراءات و كذا كفاءة اداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية، ومن تم فان التدقيق الداخلي لم يعد مقتصر على تدقيق العمليات المالية و المحاسبية فقط، بل أصبح يغطي كافة وظائف وأنشطة وعمليات المؤسسة، ولقد ارتقت هذه الوظيفة الى مستوى اعلى و اصبحت كوظيفة استشارية فعالة لخدمة الادارة من خلال تزويدها بالتحليل و التقييم المناسب عن أنشطة المؤسسة، ويرجع كل الفضل في هذا التطور الى المعهد الامريكى للمدققين الداخليين IIA الذي تأسس في سنة 1941م، و الذي اخذ على عاتقه مسؤولية تطوير هذه الوظيفة و ارساء قواعد ممارستها المهنية في مختلف المؤسسات.

أولا- إشكالية البحث

إن للمدققين الداخليين التزامات بمعايير الكفاءة والتأهيل في التدقيق الداخلي، لذا يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ما مدى التزام المدقق الداخلي بمؤسسة تربية الدواجن للغرب (ORAVIO) بمعايير الكفاءة والتأهيل؟

ثانيا- الأسئلة الفرعية

تتفرع الإشكالية الرئيسية إلى أسئلة فرعية كما يلي:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وما هو دوره؟
- ما أهمية معايير الكفاءة والتأهيل بالنسبة للمدقق الداخلي؟
- على أي أساس يعتمد المدقق الداخلي في عمله بمجمع تربية الدواجن؟

ثالثا- فرضيات البحث

ولإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية، ارتأينا صياغة الفرضيات التالية:

- التدقيق الداخلي عملية تتم بالمؤسسة للحفاظ على ممتلكاتها والتأكد من التنفيذ الجيد للمهام؛
- تعمل معايير الكفاءة والتأهيل على الرفع من مستوى أداء المدقق لوظيفته بمهنية عالية؛
- لدى مصلحة التدقيق الداخلي بالمجمع دليل متعلق بنظام التدقيق والمراقبة الداخلية.

رابعا- أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من خلال قياس درجة التزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل التي تعتبر جزءا رئيسيا من الأخلاق المهنية التي يجب أن يتمتع بها ممارسو المهنة حيث تعتبر الالتزامات الأساس لنجاح مهنة المدقق في أداء الدور المناط به، و في تحسين الاداء و الفعالية في المؤسسة.

كما تعزز أهمية هذا البحث، من خلال ما يعكسه التزام المدقق الداخلي من آثار ايجابية تنعكس على أداء المهنة وتقوية مركزها وتدعيم ثقة المجتمع بها من حيث كونها المصدر الرئيسي لديمومتها واستمراريتها.

وأیضا في عرض وإبراز أهمية وكيفية تصميم وتنظيم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا لمعايير ممارستها المهنية، والتي وضعها المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) .

خامسا- أهداف البحث

ويسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على التزامات المدقق الداخلي؛

- التعرف على معايير الكفاءة والتأهيل
- درجة التزام المدقق الداخلي بقواعد السلوك الأخلاقي.

سادسا- أسباب اختيار الموضوع

وقع اختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية:

- يعتبر موضوع درجة التزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل من المواضيع الحديثة التي لم تنل نصيبها من البحث والدراسة على مستوى جامعتنا؛
- إن هذا الموضوع فضلا عن كونه يتماشى مع تخصصنا وميولنا، فقد تم اختياره بهدف اكتساب المعارف وتوسيعها على مختلف المستجدات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير.

سابعا- حدود البحث

تم تحديد إطار البحث في الحدود الآتية:

- **الحدود البشرية:** يرتبط هذا البحث بالمدققين الداخليين، ومدى تأدية عملهم بكل كفاءة.
- **الحدود المكانية:** وارتبط هذا البحث بإجراء تريض على مستوى مؤسسة تربية الدواجن لولاية مستغانم.
- **الحدود الزمنية:** تم إجراء البحث من خلال تريض على مستوى مؤسسة تربية الدواجن بمستغانم في الفترة الممتدة ما بين شهر ديسمبر إلى غاية شهر أبريل 2015.
- **الحدود الموضوعية:** تم التطرق إلى معايير الكفاءة والتأهيل التي تخص المدققين الداخليين.

ثامنا- منهج البحث

وفقا لطبيعة موضوع البحث، فقد تطلب استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يستهدف جمع المعلومات المرتبطة بموضوع الإشكالية، وصفها ثم تحليلها وتفسيرها.

تاسعا- مصادر البحث

تم الاعتماد على مجموعة من المصادر المتوفرة والمتعلقة بالجانب النظري والتطبيقي وتمثل في:

- مصادر أولية: تم جمع بيانات البحث من خلال التبرص.
- مصادر ثانوية: وذلك من خلال الاعتماد على الكتب، الرسائل الجامعية، بحوث ودراسات، دوريات ومجلات، شبكة الانترنت.

عاشرا- الدراسات السابقة

معظم الدراسات السابقة التي اطلعنا عليها تركز على مهمة التدقيق الداخلي والمعايير بصفة عامة لكن موضوع التزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل لم يتم التطرق إليه بصفة خاصة، وذلك حسب علمنا وحسب مجال ومدة بحثنا. ومن هذه الدراسات نذكر:

- شعبان لطفي (2004): الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير - جامعة الجزائر- تحت عنوان "المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة"، تدور اشكالياتها حول فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الداخلي، وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يعتبر اداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها اذا احسن استغلالها.
- عيادي محمد الأمين (2007): الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير - جامعة الجزائر- تحت عنوان "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة" وتدور اشكالياتها حول مساهمة نظام الرقابة والتدقيق الداخلي في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، واستطاع الباحث من خلالها إلى الإشارة لأهمية ودور تقييم نظام المعلومات المحاسبي لضمان قدرة اكبر من الثقة والدقة في المعلومات بمساهمة نظام الرقابة والتدقيق الداخلي.
- كاروس احمد (2011): الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق - جامعة الجزائر- تحت عنوان "تصميم وإدارة المراجعة الداخلية في تحسين أداء وفعالية المؤسسة"، استطاع الباحث من خلالها توضيح أثر تصميم وتطبيق وظيفة التدقيق الداخلي على تحسين أداء وفعالية المؤسسة، وخاصة في ظل التطورات التي تشهدها هذه الوظيفة.

حادي عشر- هيكل البحث

بغية الاجابة على مختلف التساؤلات التي تضمنتها اشكالية البحث و كمحاولة للامام بكل جوانبه ، ارتائنا معالجة هذا الموضوع في ثلاثة فصول ، الاول و الثاني تناولوا الجانب النظري للدراسة بينما الفصل الثالث فقد خصص للدراسة التطبيقية.

- **الفصل الاول:** جعلناه مدخل للحديث عن الاطار النظري للتدقيق الداخلي كامتداد طبيعي للتطور الذي عرفه التدقيق بصفة عامة ، حيث ألم هذا الفصل بنشأة و مفهوم التدقيق ،أهميته و أنواعه و كذا نشأة و تعريف التدقيق الداخلي ، اهدافه ،انواعه و خصائصه بالاضافة الى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي و معيير الممارسة المهنية و قواعد السلوك المهني.

- **الفصل الثاني:** خصص هذا الفصل لدراسة تقنيات التدقيق و معايير الكفاءة و التاهيل فقسم الى ثلاثة مباحث ، حيث تناول المبحث الاول تقنيات التدقيق الداخلي اين ثم التطرق الى المقابلات ، الفحص التحليلي و الملاحظة المادية اما المبحث الثاني فقد تضمن ادوات التدقيق الداخلي حيث تم التطرق فيه الى قوائم الاستقصاء ، ادوات الوصف ، ورقة اظهار و تحليل المشاكل ،في حين تم التطرق في المبحث الثالث الى معايير الكفاءة و التاهيل و مكونات السلوك المهني القويم.

- **الفصل الثالث:** خصص هذا الفصل لدراسة حالة تطبيقية عن مجمع تربية الدواجن بمستغانم ، قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث حيث تناول المبحث الاول نبذة تاريخية عن المجمع من حيث نشاته و مواقع الوحدات و تنظيم الهيكل و نظام العمل في المجمع اما المبحث الثاني فقد اهتم بدراسة نظام التدقيق الداخلي و المراقبة الداخلية و ذلك من خلال التعرف على اهداف المراقبة الداخلية و الوثائق الاساسية للرقابة الداخلية و عمليات التدقيق بالمجمع ،في حين تطرقنا في المبحث الثالث الى ميثاق التدقيق الداخلي بالمجمع من حيث تعريفه و الغرض منه و تطبيقه للمعايير المهنية .

تمهيد:

من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور التدقيق وخروجه كنشاط رئيسي لا يكمن الاستغناء عنه هو زيادة الحاجة على الخدمات التي يقدمها المدقق بواسطة التدقيق، فالهدف من التدقيق يتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي الخلط ومختلف الأخطاء المحاسبية والوقوف وراء حالات الغش والتلاعب بأموالها.

وكأي شعبة من شعب العلوم الاجتماعية، فالتدقيق علم له مجموعة من الفرضيات والتي تعتبر كأساس لتلبية الهدف الذي وضعت من أجله، كما تعتمد على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار العام الذي تمارس فيه مهامها، بالإضافة إلى ذلك فإنها تعمل على توجيه المدقق أثناء قيامه بواجبه (عمله)، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

ولدراسة أعمق وأشمل لما تم ذكره، ارتأينا تقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث رئيسية كالآتي:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

إن ظهور التدقيق وبلوغه هذا المستوى من التطور كان أمراً حتمياً، بسبب كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية والمالية.

وسنحاول من خلال هذا المبحث بتقديم مدخل مفاهيمي للتدقيق، نستهلها في بداية الأمر بالتدقيق نشأته ومفهومه ثم أهداف وأهمية التدقيق في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث فيتمثل في أنواع التدقيق.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق

نستهل هذا المطلب بتقديم نبذة تاريخية حول التدقيق وتطور مفهومه عبر العصور.

أولاً- نشأة التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة البيانات في الواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكام القدامى، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

1- قبل 1500 ميلادي:

كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد كلمة تدقيق Auditing، مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع.¹ إلا أن مهنة التدقيق في تلك الحقبة كانت تقتصر على الحكام والمشروعات العائلية والتي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة لمنع أي تلاعب أو غش للدفاتر.²

2- الفترة الممتدة ما بين 1500 - 1850 ميلادي:

لعل أهم ما يميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغيراً جذرياً في كل المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي للملكية المؤسسة عن الإدارة وزيادة الحاجة للتدقيق والمدققين.

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنك، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص: 3.

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

3- الفترة ما بين 1850-1905 ميلادي:¹

بعد ظهور الثورة الصناعية، حصل تغيير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تكوين وحدات اقتصادية، ومن هنا بدأ اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الإهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة فبعد هذه التطورات أصبح المجال مفتوحاً أمام التدقيق ليصبح كمهنة مهمة لا يستهان بها.²

4- الفترة الممتدة ما بين 1905 إلى يومنا هذا:

ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى ذات الفروع وتباعداً وانتشار الجغرافي عن الإدارة والمركز الرئيسي أدى إلى الحاجة الضرورية لمعرفة ما يتم من معاملات في الفروع التابعة والتأكد من أن العمل يتم وفقاً للسياسات والقواعد الموضوعية بواسطة المركز الرئيسي، وبالتالي تحتاج الإدارة إلى الاطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام للتدقيق الداخلية يغطي فروع المنشآت* المنتشرة ويساعد الإدارة في ضمان فرض رقابتها على تلك الفروع.³

الجدول رقم (1-1): أهم المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1905	اكتشاف التلاعب والاختلاس. اكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي	عدم الاعتراف بها
1905-1933	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل وتدقيق اختباري	اعتراف سطحي
1933-1940	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق اختباري	بداية في الإهتمام
1940-1960	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي.	تدقيق اختباري	اهتمام وتركيز

Source: Brown.R.Gene, "Changing Audit Objectives and Techniques".p-2

¹ اشتبوى إدريس عبد السلام ، مرجع سبق ذكره، ص : 02.

² زكريا محمد الصادق إسماعيل، مراجع الحسابات، كلية التجارة، جامعة طنطا، 1982 ، ص : 09.

* نقصد بالمنشآت المنظمات والمؤسسات.

³ محمد أمين، الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات، مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية، 2001 ، ص : 02.

ثانياً- مفهوم التدقيق

"التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".¹

وعلى ضوء ما تقدم، ومن خلال التعريف بالتدقيق فإنه يتضح أن "عملية التدقيق تشتمل على الفحص والتحقق والتقرير، والفحص هو التأكد من صحة وسلامة التسجيل المحاسبي للعمليات وخلوها من العيوب"،² والتدقيق هو إمكانية إصدار حكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المنشأة عن فترة مالية معينة، وكدلالة على سلامة الوضع المالي في نهاية تلك الفترة، ومن هنا نقرأ أن الفحص والتحقق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أدت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي. وأما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير يقدم إلى المهتمين بأعمال المنشأة سواءً من داخل المنشأة أو من خارجه، وهو ختام عملية التدقيق، حيث بين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في عدالة القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي للمنشأة وعملياتها بصورة سليمة وعادله، والعدالة هنا تعني توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع الواقع الفعلي في المنشأة، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبياً، ووافية، بمعنى أنه لم يحذف منها شيء، وأن المدقق يشهد بذلك كله. وبحسب رأي الدكتور الفيومي "فإن التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له، وتنفيذه بأسلوب مهني سليم".³

وبالرجوع إلى تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية للتدقيق فإننا نجد أن هذا التعريف قد جاء عاماً لدرجة أنه يشمل كافة أنواع التدقيق المختلفة، كالتدقيق الداخلي التي يقوم به العاملون بالوحدات الاقتصادية، أو تدقيق الوحدات الحكومية والتي يقوم بها العاملون بمكاتب أو أجهزة التدقيق الحكومية، والتدقيق الحيادي والتي يقوم به المحاسب القانوني "خبير المحاسبة" كما أن هذا التعريف وصف التدقيق بأنه عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة جيداً يحكمها إطار نظري ثابت، يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليه.⁴

¹ جمعية المحاسبين الأمريكية، معايير التدقيق الداخلي، 2012.

² عبد الله خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 02.

³ الفيومي محمد، أصول المراجعة، مصر، 2005، ص 11.

⁴ توماس وليام وآخرون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب، حجاج احمد وآخرون، دار المريخ، الطبعة الأولى السعودية، 1989، ص 16

واستمراراً للقراءة الدقيقة للتعريف الذي جاءت به جمعية المحاسبين الأمريكية¹ حيث تفيد عبارة "نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية" أن عملية التدقيق لا تقتصر على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فحسب، وإنما تتضمن أيضاً فحص النظام المحاسبي الذي ينتج عنه مثل هذه المعلومات المالية، وهو ما يشمل نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

للتدقيق أهمية كبيرة باعتباره الأداة الأساسية للتحقق من مدى صحة البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة وهي كالتالي:

أولاً- أهمية التدقيق

تكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماته ومخرجاته وكل طرف حسب الحاجة كما يأتي:²

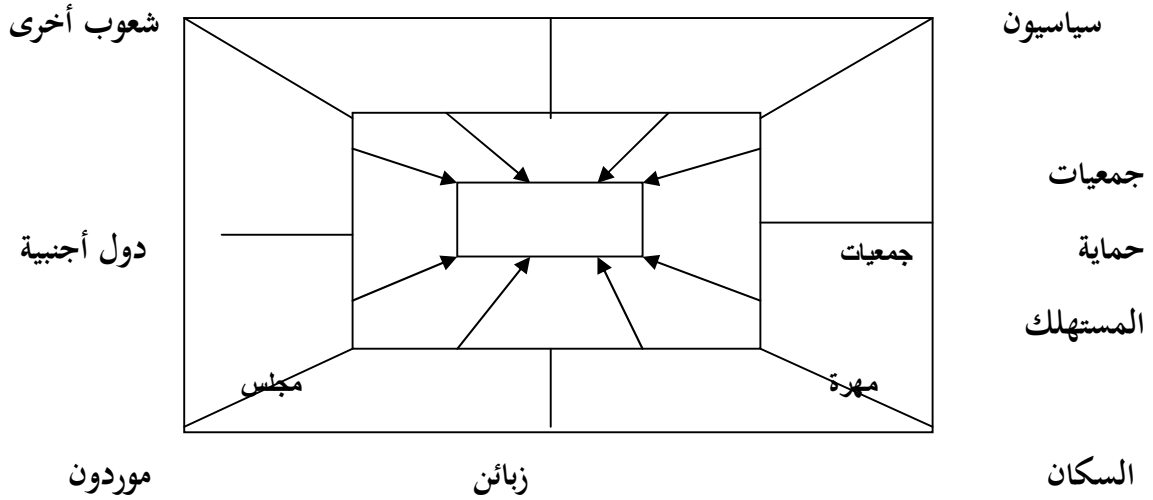
1. **مسيرو المؤسسة:** يعتمدون اعتماد شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخط الميزانيات التقديرية. ومنه مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة؛
2. **البنوك:** تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية؛
3. **الدولة:** فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي: التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها؛
4. **العمال:** حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.
5. **المساهمين وملاك المؤسسة:** يهتم المساهمين في نتائج التدقيق وهذا للتأكد من:
 - قدرة المسؤولين على التسيير الناجع؛
 - الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛
 - الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

¹ جمعية المحاسبين الأمريكية، معايير التدقيق الداخلي.

² الفين ارين، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الوسيطى واحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2008.

6. المساهمين المحتملين: وهم أصحاب المدخرات، حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم.

الشكل رقم (1-1): الأطراف المهمة بنتائج التدقيق



المصدر: محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص:10

ثانيا- أهداف التدقيق

انطلاقا من التعاريف المقدمة وأهمية التدقيق يظهر لنا جليا تطور أهداف هذا الأخيرة نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى لذلك سنورد الأهداف المتوخات من التدقيق في النقاط التالية:¹

1. الوجود والتحقق: يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات؛

2. الملكية والمديونية: يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها

¹ محمد التوهامي طواهر ومسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

والديون هي مستحقة فعلا لإطراف أخرى، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أم خارجية؛

3. الشمولية أو الاكتمال: بما أن الشمول من بين أهم العناصر الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث؛

4. التقييم والتخصيص: تهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه يضمن ما يلي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5. العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والتي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة، ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.¹

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

يوجد عدة أنواع للتدقيق تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إليه من خلاله ولكن مستويات الأداء التي تحكمه واحدة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:

1. من زاوية القوائم بعملية التدقيق هناك تدقيق داخلي وتدقيق خارجي؛
2. من زاوية إلزامية التنفيذ: تدقيق (إجباري إلزامي) وتدقيق اختياري؛

¹ احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد وأخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.

3. من زاوية حجم الاختبارات: هناك تدقيق شامل وتدقيق اختبائي؛
 4. من زاوية نطاق التدقيق: هناك تدقيق كامل وتدقيق جزئي؛
 5. من زاوية توقيت التدقيق: هناك تدقيق هائي وتدقيق مستمر.
- وسوف نتطرق لكل الأنواع بشروحات مختصره ونركز على النوع الأول نظرا لأهميته في دراستنا.

1. من زاوية إلزامية التنفيذ:

- **تدقيق إجباري** : وهو الذي يلزم القانون القيام به تدقيق حسابات الشركات التي نصت عليها المادة 715 مكرر من المرسوم القانون التجاري 93/08 الموافق ل 27/04/1993م¹

- **تدقيق اختبائي** : وهو الذي يتم بدون إلزام قانوني وإنما يتم الطلب من المؤسسة أو المساهمين والشركاء.

2. من زاوية حجم الاختبارات:

- **تدقيق شامل** : أي المدقق يقوم بفحص وتدقيق كل العمليات نجده أكثر في الوحدات ذات الحجم الصغير؛

- **تدقيق اختبائي** : ويتم بطريقة العينات حيث يكون ممثل أحسن تمثيل للبيانات المراد اختبارها ونجده في الوحدات ذات الحجم الكبير ومتداخل الأنشطة.

3. من زاوية نطاق التدقيق:

- **تدقيق كامل** : وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل الى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل ولكن مع التطور السريع ونشوء الصناعات الكبيرة وشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات؛

- **تدقيق جزئي** : وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه تدقيق النقدية أو جرد المخازن، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع في العقد المبرم.

¹ المادة 715، أمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، متضمن القانون التجاري، آخر تعديلات 2005، دار الجزيرة للنشر والتوزيع، عربي-فرنسي، بوزريعة، 2010-2011.

4. من زاوية توقيت التدقيق:

- **تدقيق نهائي:** ويكلف المدقق القيام بهذا النوع بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي؛
- **تدقيق مستمر:** وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات ميدانية متعددة للمؤسسة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها.

5. من زاوية القائم بالتدقيق:

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسة وتضاعف أحجام هذه الأخيرة، مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا كان من الأسباب المباشرة في ظهور التدقيق الداخلي، إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات و التلاعبات أحيانا، لذا لا بد من خلية للتدقيق الداخلي للمؤسسة، من المفروض أن يتبع أعضائها المديرية العامة مباشرة، تراقب مدى تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات وطرق العمل المكتوبة والغير مكتوبة المعمول بها كذا تعليمات الإدارة الذي يهدف كما سبقت الإشارة إليه إلى التحكم في المؤسسة.¹

من أمثلة التدقيق الاختياري نص المشرع الجزائري في القانون التجاري و في المادة 584 والتي تخص تعيين مندوب الحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

ويتضح مما سبق أن وظيفة التدقيق الداخلي وقائية تحمي أموال وموجودات المنشأة وكذلك وظيفة إنشائية تتضمن سلامة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية بالإضافة إلى أنها تدخل التحسينات على الوسائل الإدارية لمسايرة الحداثة.²

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

تمثل قضية التدقيق الداخلي أحد القضايا الهامة التي تشغل الفكر المحاسبي في الآونة الأخيرة علي كل من الصعيدين المحلي والعالمي وقد أثرت هذه القضية وأكتسبت اهتماما واسع النطاق مع بداية القرن الحادي والعشرين استنادا الي أن معلومات التقارير المالية المستقاة من القياس المحاسبي للأحداث المالية التي فقدت فعاليتها وأصبح لها انعكاساتها السلبية الخطيرة على عملية اتخاذ القرارات في منظمات الأعمال من قبل المستثمرين.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ص ص: 13 - 15

² محمد أمين، الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات، مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية، البرنامج التدريسي التطبيقي، 2001.

المطلب الأول: نشأة وتعريف التدقيق الداخلي

نستهل هذا المطلب بتقديم نبذة تاريخية حول التدقيق الداخلي كمايلي:¹

أولاً- النشأة

تعود بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى عام 1941 حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التحسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدماً بهذه المهنة، حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي.

وفي عام 1957 تم إدخال تعديلات عليها وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي: على أنه تدقيق للأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحياناً، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق أو التدقيق الداخلي كثيراً في المنشآت المختلفة وقد تتميز وخاصة في المنشأة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

وتعتبر أهم إنجازات معهد التدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي، وفي عام 1979 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها وتم التصديق عليها، وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له.

في عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادرة عن (IIA) ثم تمت صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي عام 1999م من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي وتم تعريف نشاط التدقيق الداخلي على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لتدقيق وتحسين إنجاز الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

¹ محمد محمود خيرى يوسف، دراسات في مستجدات الجامعة، دار الفكر العربي، مصر، 1993، ص07.

وفي عام 2001 تم صياغة دليل آخر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريفه على أنه نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم).

ثانياً- التعريف

إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير عديدة، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء والغش، أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء.

فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع المفاهيم التالية:¹

1. نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها؛
2. أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة؛
3. وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها.

كما عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) على أنه هو وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المنشأة للاضطلاع بمسئولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تم تدقيقها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة.

وحسب نشرة عام 1999 لمعهد المدققين (IIA) وآخر تعريف للتدقيق الداخلي على أنه "نشاط تأكيدى استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (التحكم).

¹ دهمش نعيم، التدقيق الداخلي: مفهومه- أهدافه ونطاقه، ندوة التدقيق الداخلي، سلطة الكهرباء الأردن، 1-2/4/1986، ص 15.

المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق الداخلي

للتدقيق الداخلي أهداف تساعد المؤسسة كما له انواع ستطرف اليها فيما يلي:

أولاً- أهداف التدقيق الداخلي

تسعى وظيفة التدقيق الداخلي الى مساعدة افراد المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال، فهي تزودهم بالتحليلات، التقييمات، التعليقات، التوصيات ومختلف الآراء والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تم فحصها .

ولتحقيق هذا الهدف العام للتدقيق الداخلي فإنه لابد من:¹

- مساعدة مسؤولي المؤسسة في البحث عن نقاط الضعف، الموجودة والتعرف عليها ومواجهتها وكذلك تحسين فعاليتها؛

- إعلام الإدارات المعنية ودائماً الإدارة العامة بالاختلالات التي تحدث في العمل والتأكيد على تصحيحها؛

- التأكد من حسن تطبيق القوانين ومدى الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعة، ومدى ملائمة الإجراءات الخاصة بحماية الأصول والمحافظة عليها، وكذلك التحقق من درجة الثقة التي يمكن أن توليها الإدارة للمعلومات التي تفيدها في اتخاذ القرارات المناسبة.

ولكي يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من التدقيق الداخلي من جهة وأهداف أفراد إدارة التدقيق الداخلي، فيمكن القول بأنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لإدارة التدقيق الداخلي في أية مؤسسة هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذه المؤسسة، فإن المدققين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية²:

- تدقيق وتقييم نظم الرقابة الداخلية؛

- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها؛

- حماية اصول المؤسسة من السرقة و الإهمال؛

- منع الغش والأخطاء و اكتشافها إذا ما وقعت؛

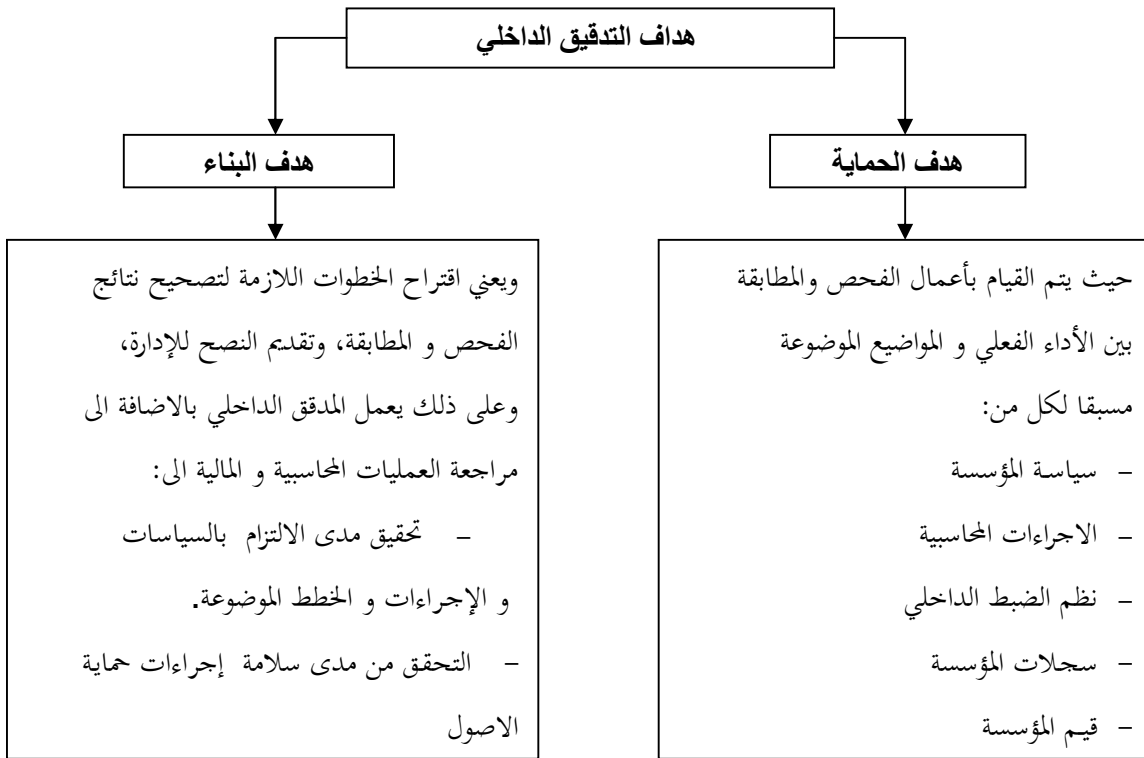
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية؛

¹ OLIVIER LEMANT:"Quelle est la place de l'Audit Interne dans l'entreprise?", Revue française de l'Audit Interne, N° 117, Novembre- Décembre 1993, page: 25

دهمش نعيم، نفس المرجع السابق، ص: 11

- القيام بتدقيق منتظم ودوري للأنشطة المختلفة ورفع التقارير، الاقتراحات، النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا وكذلك تقييم أداء الأفراد بشكل عام؛
 - تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية والاجتماعية؛
 - التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الخارجي؛
 - المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير، ووضع الإجراءات اللازمة لها، وهذا من أجل تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة.
- وعلى الرغم من ذلك فإن التدقيق الداخلي يهدف إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة¹ وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية (إدارات، أقسام، فروع) حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة.²
- وبصفة عامة يمكن تركيز أهداف التدقيق الداخلي في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الطبعة 2000 ص: 27

¹ مقدم عيبرات وأحمد نفاز، التدقيق الداخلي كأداة فعالة في اتخاذ القرار، تقرير تربص، دراسة حالة مؤسسة صيدال، 2007، ص ص : 08 09 .

² Allel Hamini: " l'Audit comptable et financier", Eds BERTI, Alger, 2001, p: 07

ثم ان عمل المدقق الداخلي يقوم اساس على فحص و تقييم ملائمة و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، وعليه يمكن تلخيص أغراض التدقيق الداخلي في:¹

1. التحقيق:

إن نشاط المدقق الداخلي فيما يخص الفحص والتحقيق هو عمل وقائي بالدرجة الأولى يهدف الى تقديم خدمات تتميز بطابع الحماية، وعليه فإن اهتمامات التدقيق الداخلي في هذا المجال تنصب على:

- التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية، من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي، وكذلك جمع الأدلة والقرائن التي تثبت صدق ما تضمنته الحسابات، الأمر الذي يضمن أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛

- التأكد من مدى توفر الوسائل والإجراءات الكفيلة بالمحافظة على أصول المؤسسة وحمايتها من السرقة والغش والاختلاس والضياع؛

- يمتد الفحص والتحقيق إلى المعلومات والبيانات الواردة في التقارير التي تعدها مختلف الإدارات، والتي تعتمد عليها الإدارة العليا في تسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات اليومية.

ويستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق والآراء، حيث أن قوة أي استنتاج للمدقق الداخلي تتوقف على مدى اعتماده على الحقائق، وهو نشاط تشترك فيه كل من التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي وإن كان يتم بالتفصيل وبصورة مستمرة في هذه الأخيرة.²

2. التقييم:

تدرجياً تطور نشاط المدقق الداخلي ليشمل إلى جانب الفحص والتحقيق في مدى صحة ودقة وسلامة المعلومات (المحاسبية وغيرها) التي تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة نشاط آخر وهو التقييم . إن عملية التقييم هذه تقتضي ضرورة تجميع البيانات والمعلومات اللازمة، و تقص كل الحقائق والاستعانة بأراء المسؤولين، واستخدام كل الوسائل التي من شأنها مساعدة المدقق في ابداء رأيه ليس فقط حول مدى فعالية الانظمة الرقابية بل حتى حول نوعيتها (مدى ملائمتها).³

¹ Howard.F Stettler, **Audit - Principes et méthodes générales**, Eds Publi-union, Paris, 1977, p: 111.

² محمد ناصر الهواري ومحمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، مكتب الشباب، القاهرة، 1998، ص: 115

³ Jacques Renard, **théorie et pratique de l'audite interne**, Eds d'organisation, 3éme édition, p: 41

3. مراقبة التنفيذ:

يتم في أية مؤسسة رسم مجموعة من السياسات، ووضع قائمة من اللوائح و القوانين والتعليمات والقرارات والإجراءات التنظيمية، كما يتم أيضا تفويض السلطات للمستويات الإدارية المختلفة. إن قيام الإدارة العليا بهذه الأمور لا يضمن في حد ذاته تنفيذها، ومن هنا يأتي دور التدقيق الداخلي، حيث تستعين الإدارة العليا بالمدقق الداخلي للتأكد من مدى تطابق التنفيذ الفعلي للعمليات مع تلك السياسات والإجراءات الموضوعة.¹

ثانيا- انواع التدقيق الداخلي

إن مجال تدخل وتطبيق التدقيق الداخلي واسع جدا، بحيث يذهب إلى رقابة وجود الإستراتيجيا على مستوى المؤسسة إلى غاية تدقيق وفحص والتأكد من احترام القوانين، التنظيمات والإجراءات. لهذا الغرض ينقسم نشاط التدقيق الداخلي في أية مؤسسة إلى عدة فروع متداخلة، تختلف باختلاف وجهات النظر المتبعة في التقسيم، وهي كما يلي:

1- تقسيم النشاط حسب الهدف:

يمكن تقسيم نشاط التدقيق الداخلي من هذا المنطلق إلى:

أ- تدقيق الإنتظام:

و هو بسيط وتقليدي، ينفذه المدقق الداخلي في كل مهمة يقوم بها، ويهدف من ورائه التحقق من صحة وحسن تطبيق القوانين، اللوائح، الإجراءات، الهياكل التنظيمية وأنظمة المعلومات وغيرها من قبل الأشخاص والأقسام المعنية.

ب- تدقيق المطابقة:

في هذا النوع من التدقيق، يتأكد المدقق الداخلي من مدى توافق وتماشى وتطابق الأداء الفعلي للأعمال التي قامت بها المستويات الإدارية المختلفة مع ما رسمته الإدارة العليا من سياسات، وما سطرته من خطط، وما اتخذته من قرارات.

¹ محمد محمود خيرى يوسف، دراسات في مستجدات المراجعة، دار الفكر العربي، مصر، 1993، ص : 45.

ج- تدقيق الفعالية:

لقد تطورت أهداف التدقيق الداخلي نتيجة لتوسع نطاقها، حيث لم يعد عمل المدقق مقتصرًا على إجراء مقارنة بين ما هو متوفر من قواعد وسياسات وإجراءات وما تم تنفيذه في الواقع، بل امتد ليشمل فحص وتقييم الطرق والإجراءات والأنظمة والسياسات ومراقبة نوعية وملائمة الإجراءات الموضوعية وغيرها.

يجمع المدقق الداخلي عند تنفيذه لهذا النوع من التدقيق بين مفهومين: الفعالية والفاعلية في آن واحد، ولاختلاف هذين المصطلحين، يفضل جاك رونر (Jacques Renard) الحديث هنا عن تدقيق الأداء عوضًا عن تدقيق الفعالية¹. وللتوضيح أكثر، وتجنبًا للخلط بين المفهومين، نذكر بمعنى كل منهما:²

- **الفاعلية:** هي معيار تحقيق الأهداف المسطرة باستخدام الوسائل والموارد المتاحة، إذن العلاقة هنا قائمة بين النتائج والأهداف

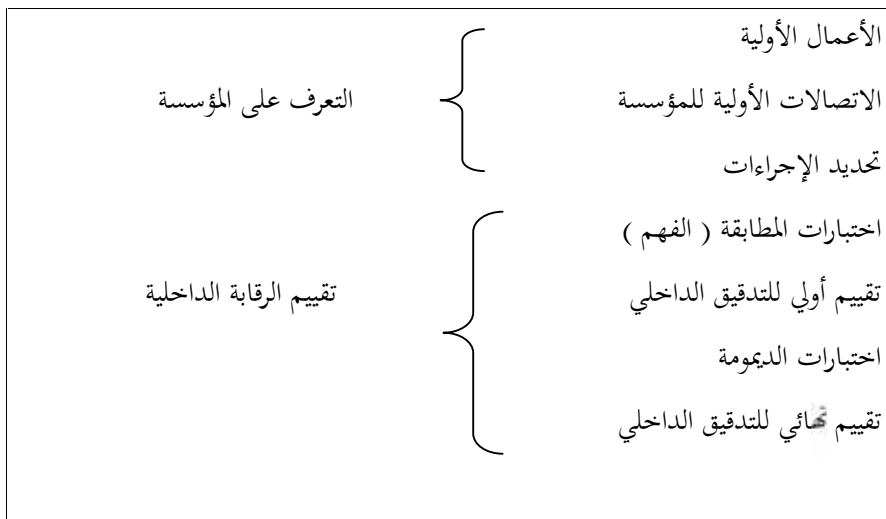
- **الفاعلية:** يمكن قياسها من خلال العلاقة بين النتيجة والتكلفة، فهي تعبر عن القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة والتوصل إلى النتائج المرغوب فيها بأقل تكلفة ممكنة وفي أحسن الظروف، الأمر الذي يتطلب أفضل النوعيات في المعارف، في التقنيات.

2- تقسيم النشاط حسب طبيعة العمليات:

يمكن تقسيم نشاط التدقيق الداخلي من وجهة النظر هذه إلى:

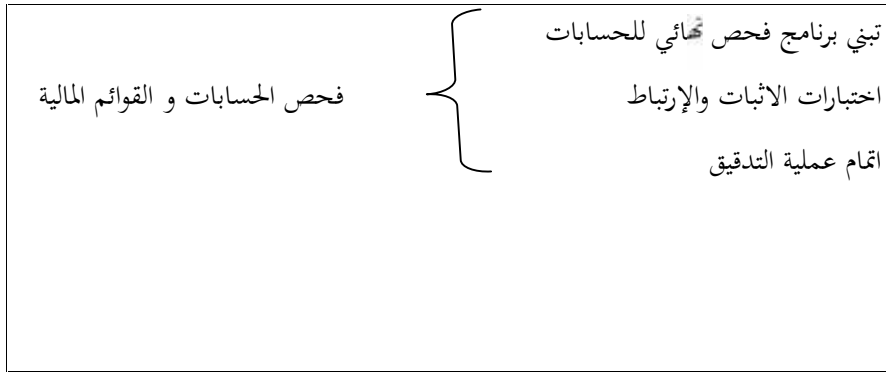
أ- التدقيق المحاسبي والمالي:

الشكل رقم (1-3): مراحل التدقيق المالي والمحاسبي



¹ Jacques Renard, op-cit, p: 41

² IFACI / IAS (Institut de L'Audit Interne) : Des mots pour L'Audit, Edition liaison, paris, Juin ,2000p: 32.



Source :Jean- Emmanuel combs : « Audit Financier- Fondements et cas Pratiques », Eds publi - Union, paris, 1993, page : 28

وفي ما يلي شرح موجز لهذه المراحل:

1. التعرف على المؤسسة:

تعد هذه العملية نقطة انطلاق لأية مهمة ينفذها المدقق سواءً كان من داخل المؤسسة (مدقق داخلي) أو من خارجها (مدقق خارجي) وهي مرحلة يهتم فيها المدقق بجمع كل المعلومات التي يراها ضرورية، والتي يحتاجها في تسطير برنامج عمله وتقسيم مهامه، وذلك من خلال الإطلاع على الوثائق المتوفرة، والاتصال بالمسؤولين، والقيام بزيارات ميدانية للأقسام المعنية .

2- فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

بعد التعرف على المؤسسة، تأتي مرحلة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والتي تنفذ في خمسة خطوات مثلما هي موضحة في الشكل السابق .

- إجراء اختبارات المطابقة (الفهم)؛

- تقييم أولي للرقابة الداخلية ؛

- اختبارات الديمومة ؛

- التقييم النهائي للرقابة الداخلية.

3 - فحص الحسابات والقوائم المالية :

بعد تقييم الرقابة الداخلية واستنباط نقاط القوة والضعف، تأتي مرحلة فحص الحسابات، والتي تتم من خلال ثلاثة خطوات أساسية وهي:¹

- وضع برنامج فحص الحسابات؛

¹ محمد محمود خيرى يوسف، مرجع سبق ذكره، ص:14.

- اختبارات التناسق والإثبات؛

- إتمام عملية التدقيق .

ب. التدقيق العملي أو التشغيلي:

يطلق على هذا النوع من النشاط مسميات مختلفة منها تدقيق الأعمال أو العمليات، تدقيق الأداء، تدقيق الوظائف وغيرها، وهي كلها تصب في مفهوم واحد، ما يصطلح عليه: التدقيق التشغيلي

ومن هذا المنطلق، فقد تعددت تعاريف هذا النوع من التدقيق الداخلي منذ ظهوره :

- حيث عرف "أنثوني" (R.N.Anthony) التدقيق التشغيلي بأنه: " فحص أداء المهام الخاصة، والعمليات التي

تنظمها وكيفية استخدام الموارد والمعلومات الضرورية".¹

وعليه، فإنه يمكن للمؤسسة تصميم وتنظيم تدقيق بكل مستوى من مستويات سير العمل بها، فنجد بذلك التدقيق الإستراتيجي، تدقيق التسيير و التدقيق التشغيلي.²

وفي تعريف للمعهد الفدرالي المالي الكندي الذي جاء فيه: " إن الهدف الأساسي لتدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها".³

يتم تنفيذ التدقيق التشغيلي عادة بإتباع الخطوات التالية:⁴

- تحديد الهدف من عملية التدقيق

- جمع المعلومات

- العمل الميداني

- إعداد تقرير التدقيق

¹ Jean- Charles BECOUR et Henri Bouquin: " Audit Opérationnel- Efficacité, efficience ou sécurité ",Eds Economica, paris, France, 1996, p: 16.

² عبد الفتاح الصحن ومحمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 52.

³ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 9 .

⁴ أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، بيروت، 1993، ص: 248 .

ج. تدقيق الإدارة:

يعتبر هذا النوع من التدقيق أحد المفاهيم المستحدثة في مجال التدقيق الداخلي، ويبين بوضوح التطور الذي عرفته هذه الوظيفة، وحتى نوضح أكثر، فإن تدقيق الإدارة لا يعني على الإطلاق تدقيق الإدارة العامة والحكم على سياستها وإستراتيجياتها، لأن تلك ليست من أهداف المدقق الداخلي، ولا من مسؤولياته. وهو المفهوم الغالب والسائد، حيث يتعرف المدقق الداخلي على السياسة التي سينتهجها مسؤول القطاع الخاضع للتدقيق، كأن يطرح أسئلة على مسؤول قسم المبيعات بالمؤسسة، حول سياسة البيع المتبعة، أو يسأل مسؤول قسم الموارد البشرية عن سياسته التوظيفية أو التكوينية وغيرها، وهذا يعني بوضوح الاستفسار من ذلك المسؤول عن تصوره للمهمة التي أسندت إليه.¹

المطلب الثالث: خصائص التدقيق الداخلي ودوره

للتدقيق الداخلي خصائص كما له دور داخل المؤسسة يمكن ذكر أهمها:

أولاً- خصائص التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلية هي وظيفة تقييم تؤديها مجموعة مؤهلة من الموظفين من داخل المؤسسة، ولأنها كذلك فهي تتميز عن غيرها من الوظائف الأخرى بمجموعة من الخصائص يمكن ذكر أهمها:²

1. التدقيق الداخلي ووظيفة جديدة

وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة نسبية جديدة ويرجع ذلك إلى ظهورها بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929م بالولايات المتحدة الأمريكية، كما أنها لم تظهر في فرنسا إلا بعد الستينات وكانت تهتم بصفة خاصة بالرقابة المحاسبية، ولم تبدأ أصولها وخصائصها بالظهور إلا في سنوات الثمانينات.

2. التدقيق الداخلي ووظيفة شاملة

تظهر صفة الشمول في التدقيق الداخلي من خلال كونها:

أ- التدقيق الداخلي يمارس في كل المنظمات:

ظهرت وظيفة التدقيق الداخلي وتطورت في المؤسسات الكبرى بسبب توسع حجم أعمالها وتعدد أوجه النشاط بها، وكذلك بسبب امتدادها الجغرافي (فروع) حتى خارج حدود البلد الواحد (نخص منها المؤسسات المتعددة

¹ Jacques Renard, op-cit, pp: 43-44.

² Jacques Renard, op-cit, p :33.

الجنسيات)، إلا أنها لم تبق حكرًا عليها، فالمؤسسات المتوسطة والصغيرة أصبحت هي الأخرى معنية هذه الوظيفة شريطة أن تكون قادرة على تحمل تكاليف عمل إدارة التدقيق الداخلي، و من ناحية أخرى، يمكن كذلك أن لا ترتبط وظيفة التدقيق الداخلي هيكلية خاصة بها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بحيث يمكن أن نتصور وظيفة التدقيق الداخلي بدون إدارة معينة ويتم تطبيقها من طرف أعوان آخرين داخل المؤسسة .

ب - التدقيق الداخلي يطبق على جميع الوظائف:

لا زال الكثيرون لحد الآن - ممن هم ليسوا على علم بالتطور الذي عرفه التدقيق الداخلي - يعتقدون أنه وظيفة تخص فقط النواحي المحاسبية والمالية، فهم لا يجدون فرقا بينه وبين التدقيق الخارجي إلا من حيث القائمين به . والواقع أنه نظرا لما عرفه التدقيق الداخلي من تطور في مفهومه وأهدافه، وتوسع في نطاقها لم تعد تلك الوظيفة التي تقتصر أعمالها على تدقيق الوظيفة المحاسبية والمالية، بل امتدت لتشمل كل وظائف المؤسسة بدون استثناء نذكر منها وظيفة الإنتاج، الوظيفة التجارية والإمدادية، ووظيفة التسيير، وغيرها وبما أن التدقيق الداخلي هو إحدى وظائف المؤسسة، فهو الأخر يخضع لعملية التدقيق.

ج - التدقيق الداخلي يشمل كل العمليات:

بالإضافة إلى تطبيقه على جميع وظائف المؤسسة، فإنه أيضا يشمل كل الأعمال التي تتم فيه، حيث يعمل المدقق الداخلي على تنفيذ برامج بتدقيق كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة من شراء، تخزين، إظهار، توزيع وصيانة ... الخ، فهو إذن تدقيق تفصيلي.

والواقع إن هذا التدقيق يكون مكون في المؤسسات الصغيرة وحتى المتوسطة الحجم، إلا أنه يبدو صعب التطبيق في المؤسسات الكبيرة بسبب كثرة وتنوع عملياته، في هذه الحالة يلجأ المدقق الداخلي إلى الطرق الإحصائية لتنفيذ مهامه، ومن ثم تطبيق التدقيق الإختباري (من خلال العينات).

ج-1- التدقيق الداخلي وظيفة دورية

إن وجود المدقق الداخلي الدائم في المؤسسة (باعتباره موظفا فيها) يجعل من وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة دورية، وهي خاصية تفرقها عن غيرها (التدقيق الخارجي).

يضع المدقق برنامجا خاصا لتنفيذ عمله، قد يتعلق الأمر هنا بتدقيق أعمال أحد فروع المؤسسة أو تدقيق إحدى وظائفها أو أنشطتها، كما قد تدوم مهمته أسبوعا، أو أسبوعين أو أشهر لتتوج بتقرير يتضمن التوصيات المناسبة، على أن يعيد الكرة (تدقيق نفس الفرع أو الوظيفة أو النشاط) بصفة منتظمة على مدار السنة، وهذا يتوقف على درجة الخطر الموجودة بذلك الفرع أو النشاط أو بتلك الوظيفة التي تم تدقيقها.

وعليه، فإن قياس درجة الخطر المرتقب في كل نشاط أو وظيفة أو فرع يعد معيارا يستخدمه المدقق الداخلي في تحديد توقيت أداء مهامه، فكلما كانت درجة الخطر كبيرة كانت مهماته لتدقيق نفس الوظيفة أو النشاط أو الفرع متقاربة خلال الزمن، والعكس تكون مهماته متباعدة في الأنشطة التي درجة الخطر فيها ضعيفة .

ج-2- التدقيق الداخلي ووظيفة مستقلة:

يستوي كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في ضرورة توفر معيار الاستقلالية لتنفيذ أية برنامج تدقيق بفاعلية، إلا أن درجة استقلال كل واحد منهما تختلف عن الآخر وذلك بحكم العلاقة التي تربطهما بالمؤسسة محل التدقيق. والمدقق الداخلي مسؤول عن تحقيق أهداف وظيفته، ومسؤوليته هذه لا تغطي على مسؤولية القائمين على الأنشطة التي خضعت للتدقيق، كما أنه لا يملك أية سلطة على العاملين بالإدارات والأقسام لكون وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة استشارية، فهو يقدم النصح والإرشاد لهم دون أن يكون رأيه ملزما لهم إلا من خلال قرارات تصدرها الإدارة العامة.

ثانيا- دور التدقيق الداخلي

شبه "ليونال ستوليرو" (Lionel Stoléru) أهمية وظيفة التدقيق في المؤسسة بدور الأذن الداخلية عند الإنسان، والتي تعد بمثابة منطقة توازن الجسم ككل¹ كما وصف "أوليفي ليمنون" (Olivier Lemant) التدقيق بطبيب المؤسسة على أساس أنها وظيفة تتدخل بطلب من الإدارة لفحص أعمال وظيفة أو نشاط وتتبع في ذلك خطوات الطبيب عندما تكون أمامه حالة مرضية حيث يعمل المدقق الداخلي على:²

- وضع تشخيص شامل لتلك الوظيفة أو النشاط لتحديد نقاط الضعف الموجودة و التعرف على أسبابها وتقييم نتائجها؛

- إنذار المسؤولين وإعلامهم بتلك المشاكل، والتعاون معهم لإيجاد حلول تنظيمية مناسبة؛

- تقديم العلاج في صورة توصيات في تقرير يرفعه للإدارة العليا لتتخذ القرارات اللازمة.

وكما هو الحال بالنسبة للطبيب، فإن دور المدقق الداخلي لا يتوقف عند وضع التوصيات، بل يمتد إلى متابعة تنفيذها .

وبين تشبيه (Stoléru) و (Lemant) فإن لوظيفة التدقيق الداخلي عدة أدوار نذكر منها :

¹ ETIENNE BARBIER : «L'audit interne- permanence et actualité » , paris, 1995, p: 24

² OLIVIER LEMANT, R.F.A.I, op- cit, p: 25.

- تعاني المؤسسة من اختلالات واضطرابات، كما قد يراود مسؤوليها شكوكا في بعض الأمور، وحتى يستطيعوا مواجهة تلك الاختلالات وإزالة تلك الشكوك في أفضل ظروف ممكنة فإنهم يستعينون بالتدقيق الداخلي. فالمدقق الداخلي يعمل على التدقيق في صحة ونزاهة المعلومات المعروضة، والتي يعتمد عليها المسؤولين عند اتخاذ القرارات، والتحقق من توفر الحماية الكافية والشاملة للأصول والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وكذلك تقييم فعالية الأداء عند كل مستويات المؤسسة.¹
- ليس من مسؤوليات التدقيق الداخلي ضمان التوازنات داخل المؤسسة، وإنما مهمتها تقتصر على التحقق من مدى توفر الشروط اللازمة للمحافظة على تلك التوازنات، كما أنه ليس من مهام المدقق الداخلي إعادة التوازنات عند حدوث أي اختلالات لأن هذا من مسؤوليات الإدارة، فهي وحدها قادرة على توفير الوسائل المادية والبشرية الضرورية، وإنما دوره ينحصر في تقديم التوصيات والنصائح المناسبة.²
- إن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة على التأقلم مع كل التغيرات التي تحدث سواء في محيطه الداخلي أو في المحيط الخارجي، فهو يلعب دور الكاشف والمتحرك والوسيط في آن واحد، حيث يعمل التدقيق الداخلي على كشف كل المشاكل التي تعيق السير العادي لعمل المؤسسة، كما أنه يتحرك لمعرفة أسباب تلك المشاكل ونتائجها، وهي تتوسط لإيجاد الحلول المناسبة لها.
- إن الدور الآخر للتدقيق الداخلي مرتبط بفكرة الخطر والأمن، حيث يهتم هذا الأخير بتحديد جميع المخاطر الظاهرة والخفية بالمؤسسة، كما يحرص على أن تكون تلك المخاطر المعروفة مغطاة بشكل يضمن بقاء المؤسسة.³ ويعمل المدقق الداخلي كذلك على تحليل المخاطر حتى يتمكن من وضع خطة عمل مناسبة.
- كي تحافظ المؤسسة على فعاليتها، يتوجب عليها الإبقاء على الروابط (العلاقات) الأفقية الضرورية بين مختلف وظائفها، وعليه يقوم التدقيق الداخلي بعمليات تقصي للحقائق وتبيين الوقائع وملاحظة أي انحرافات في تلك العلاقات والتي قد تؤدي إلى عرقلة نشاط المؤسسة.⁴
- على العموم، إن التدقيق الداخلي يعمل على حماية مردودية المؤسسة الحالية والمستقبلية، وذلك بالسهر على نوعية المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة عند اتخاذ قراراتها هذا من جهة، والتحقق من فعالية العمليات التي تقوم بها من جهة أخرى، وهذا كله من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

¹ Jean- René EDIGHOFFER: "Précis de gestion d'entreprise", Edition Nataaan, paris, 1997, p: 124.

² ETIENNE BARBIER, op- cit, pp: 25-26.

³ Guide de Self- Audit: 98 grilles pour identifier et maîtriser les risques dans son organisation ...ou créer son Audit Interne, Eds d'organisation, paris, 1998, p:155

⁴ ETIENNE BARBIER, op- cit, pp: 22-23.

المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق

لقد انشئ معهد المدققين الداخليين (IIA) سنة 1941م في الولايات المتحدة الأمريكية وهو يقوم بنشاط مهم فيما يخص تكوين الخبراء، البحث، إصدار الكتب والمجلات، وتنظيم الملتقيات ووضع المعايير المهنية للاعضاء يضم عدة تجمعات عالمية خاصة الاتحاد الأوروبي لمعاهد التدقيق الداخلي (CEIAI) والاتحاد الفرونكوفوني للتدقيق الداخلي، ينتج عنها تبادلات منتظمة يستفيد منها جمهور المدققين الداخليين. وتطلب وضع المعايير المعتمدة في المراجعة الداخلية من طرف الجمعية العالمية للتدقيق الداخلية عدة محاولات، بداية من " تصريح المسؤوليات " سنة 1947م والذي يعرف هدف ومجال تدخل التدقيق الداخلي، ومنذ سنة 1968م تم وضع قانون أخلاقيات الوظيفة والذي يذكر بقواعد التدقيق الداخلي ووجوب تطبيقها.¹

ولقد قام معهد المدققين الداخليين بأربعة إسهامات هامة للارتقاء بالمستوى المهني للمدققين الداخليين ومصالح التدقيق الداخلي في التنظيمات المختلفة على المستوى العالمي، وذلك بتبني قائمة بمسؤوليات التدقيق الداخلي، معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، قواعد السلوك المهني للمدققين الداخليين وبرنامج لتأهيل المدققين الداخليين، سنتطرق لها فيما يلي:

المطلب الأول: قائمة ومسؤوليات التدقيق الداخلي

تتضمن هذه القائمة مجموعة من الإرشادات لتحديد الدور المناسب ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة، وتعتبر أساس عام لوضع اللوائح داخل أقسام التدقيق وتحديد دورها وسلطاتها داخل المؤسسة، وتعرض هذه القائمة الجوانب التالية:

أولاً- طبيعة التدقيق الداخلي

تقتضي قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي بأن التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييمية مستقلة يتم إنشاؤها داخل المؤسسة وهو نوع من الإجراءات الرقابية، يهدف إلى فحص وتقييم كفاءة التصميم والفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية، ولا تمتد مسؤوليات التدقيق الداخلي إلى تصميم الإجراءات الرقابية أو تطبيقها.²

¹ Jacques Renard, op-cit, p: 91.

² فتحي رزق السوافيري وآخرون، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 97.

ثانيا- هدف ونطاق التدقيق الداخلي

يهدف التدقيق الداخلي الى مساعدة الافراد داخل المؤسسة على اداء مسؤولياتهم بكفاءة و يوفر لهم التدقيق الداخلي القدرة على التحليل والتقييم، والتوصيات و المشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم تدقيقها بهدف تحقيق رقابة فعالة وبتكلفة معقولة.

ويتضمن نطاق التدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاءة و فعالية الأداء من خلال:¹

- تدقيق مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد، وقياس، وتصنيف، والتقرير عن تلك المعلومات؛
- تدقيق النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات و الخطط والإجراءات والقوانين، واللوائح التي يكون لها تأثير على العمليات والتقارير؛
- تدقيق وسائل الحفاظ على الأصول و التحقق من وجودها كلما كان ذلك ممكناً؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة؛
- تدقيق العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة وما إذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها.

ثالثا- مسؤوليات وسلطات التدقيق الداخلي

تتضمن قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي قسماً خاصاً بمسؤوليات و سلطات التدقيق الداخلي وتقضي هذه القائمة في هذا الشأن أنه نظراً لأن وظيفة التدقيق الداخلي تمارس في ظل سياسات تم وضعها من طرف الإدارة، فإن هناك خطراً على استقلاليتها ولعلاج هذا الخطر يجب:²

- ضرورة أن يتم تدقيق واعتماد جميع السياسات الخاصة بالتدقيق الداخلي عن طريق مجلس الإدارة؛
- ضرورة وجود لائحة رسمية تعتمدها كل من الإدارة ومجلس الإدارة تبين حدود التدقيق الداخلي وتتضمن انشاء إدارة للتدقيق الداخلي، وتحديد وضعها التنظيمي ونطاق سلطاتها ومسؤولياتها ومنحها الصلاحيات للقيام بأعمال الفحص اللازمة للتدقيق سواءً كانت تتعلق بالسجلات أو الافراد أو الممتلكات، ووصف علاقتها بالوحدات التنظيمية الأخرى؛

¹ نفس المرجع أعلاه، ص: 98

² فتحي رزق السوافيري وآخرون، نفس المرجع السابق، ص: 100 - 101.

- يجب أن يكون نطاق التدقيق الداخلي غير مقيد، بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من إدارة المؤسسة؛
- لا يكون للمدققين الداخليين أية سلطة على - أو مسؤولية عن - الأنشطة التي يقومون بتدقيقها وهذا يساعد على تدعيم استقلاليتهم وموضوعيتهم؛
- يجب أن يؤدي المدققون الداخليون مسؤولياتهم بما يتماشى مع المعايير المهنية القائمة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

المطلب الثاني: معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

- حاول معهد المدققين الداخليين (IIA) بالولايات المتحدة الأمريكية تطوير وظيفة التدقيق الداخلي حيث قام في عام 1974 م بتنصيب لجان بغرض دراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني له.
- وبالفعل انتهت تلك اللجان من أعمالها سنة 1977م، اين قدمت تقريرا تضمن جوانب متعددة لتطوير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، ومجمل ما ورد فيه يدور حول النقاط التالية:
- ان المعايير هي بمثابة ما هو متوقع من المدقق الداخلي و من التنظيم ككل وإدارته العليا .
- وضعت هذه المعايير لتحقيق الأهداف التالية :
- تحسين أداء التدقيق الداخلي؛
- المساعدة على توصيل المعلومات للآخرين باطلاعهم على دور وأهداف ونطاق التدقيق الداخلي؛
- إقامة أساس سليم لقياس وتقييم عمليات التدقيق الداخلي؛
- توحيد مفاهيم التدقيق الداخلي في مختلف بلدان العالم؛
- انتقال التدقيق الداخلي من كونه " وسيلة مستقلة في خدمة الإدارة " إلى كونه " وسيلة مستقلة للتقييم في خدمة المؤسسة "، بمعنى الإدارة هي جزء من المؤسسة وهي تخضع أيضا لعملية التقييم؛
- التأكيد على درجة الاستقلال في التدقيق الداخلي ومكانتها التنظيمية ومهامها في أية مؤسسة؛
- يبدأ التدقيق الداخلي من مراجعة السجلات المالية، وتمتد حتى إلى التأكد من درجة تحقيق الاهداف العامة للمؤسسة وفاعلية الأداء بها، وهذا يدل على توسع نطاقها؛
- تحديد مراحل وخطوات تنفيذ عملية التدقيق؛
- الاعتراف بأهمية وجود تدقيق إداري ضمن إطار التدقيق الداخلي؛

- ليس الغرض من وضع هذه المعايير هو فرض تطبيقها في مختلف المنظمات، ولكن عند الحاجة الى وظيفة التدقيق الداخلي ستكون هذه المعايير بمثابة القاعدة لانطلاق نشاطه؛

- قد يصادف المدقق صعوبات في تطبيق المعايير المقترحة، خاصة إذا كانت أقسام التدقيق الداخلي صغيرة الحجم (أقسام ينفذ فيها عملية التدقيق مدقق واحد أو اثنين).¹

و تعتبر هذه المعايير القاعدة الأساسية التي يستند عليها المدقق الداخلي في عمله كونها المرجع الأساسي للعملية، وقد جاءت هذه المعايير على أساس: تعريف المبادئ القاعدية؛ توفير إطار مرجعي؛ إيجاد إثباتات ودلائل عند تقييم الأداء؛ زيادة وتحسين الإجراءات التنظيمية .

وبعد المصادقة النهائية على ما جاء بالتقرير في سنة 1978م، تم نشر القائمة، وضمنت في مجملها معايير الأداء في التدقيق الداخلي، أين صنفت تلك المعايير إلى خمسة مجموعات أساسية، مكتملة بـ 25 معياراً نوعياً خاصاً، وهي كلها معايير تتميز بخاصيتين هما:²

أ. لا تنطوي هذه المعايير على أي جزاءات، باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة تمارس داخل المؤسسة وليست مهنة مستقلة.

ب. بعض المعايير تغلب عليها الثقافة الأمريكية، الشيء الذي يجعلها أحياناً غير مقبولة من طرف الآخرين. وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:³

- المعيار 100 - الاستقلالية:

" يجب أن يتمتع المدققون الداخليون بالاستقلال عن باقي الأنشطة التي يدققونها ".

وحتى يكونوا كذلك، يجب أن يؤديوا أعمالهم بحرية وبموضوعية، وأن يقدموا آرائهم وأحكامهم بدون أي تحيز. والاستقلال يمكن تحقيقه من خلال عنصرين أساسيين هما: الموقع التنظيمي والموضوعية وهما يندرجان تحت المعيارين الخاصين التاليين 110 و120.

¹ محمد محمود، خيري يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

² Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 92

³ IFACI : "Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne", 1997, Paris, pp : 25 - 30

- المعيار 110 - الموقع التنظيمي:

- يجب أن يكون الموقع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي ملائماً حتى يتسنى للمدقق إنجاز واجباته بكفاءة كما يجب أن يتمتع المدققون الداخليون بتأييد الإدارة العليا حتى يستطيعوا الحصول على تعاون الأفراد التدقيق أعمالهم، ومجمل النقاط التي تضمنها هذا المعيار ما يلي:
- يجب أن يكون مسؤول إدارة التدقيق الداخلي السلطة الكافية لتحقيق الاستقلالية له، وليضمن تغطية كاملة وواسعة لعمليات التدقيق؛
- يجب أن يكون مدير إدارة التدقيق الداخلي على اتصال مباشر مع الهيئة العليا بالمؤسسة والمتمثلة في مجلس الإدارة، حتى يضمن استقلال إدارته عن بقية الأقسام والإدارات؛
- إن تعيين أو نقل مدير إدارة التدقيق الداخلي يتم بموافقة مجلس الإدارة وذلك لزيادة درجة الاستقلالية؛
- يجب وضع لائحة داخلية لإدارة التدقيق الداخلي تتضمن تعريفاً واضحاً لأهدافها ونطاق أنشطتها ومسؤولياتها وسلطاتها، كما تحدد موقعها في الخريطة التنظيمية.

- المعيار 120 - الموضوعية:

- " يجب أن يؤدي المدققون الداخليون عمليات التدقيق على نحو موضوعي، أي الواقعية في الحكم على التدقيق ".
والموضوعية هي موقف يتضمن الاستقلال الذهني للمدقق عند تنفيذ العمل، وبالتالي لا يجب أن يكون حكمه على الأمور الخاصة بالمدقق تابعاً للآخرين.
- كما تفرض على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بطريقة تعكس إيمانهم الصادق فيما توصلوا إليه من نتائج وليس ما يعتقدونه الآخرون (أن لا تكون النتائج التي توصلوا إليها مرتبطة بتنازلات لصالح أي طرف، ولا حتى حلولاً وسطاً بتأثير آخرين). أضف إلى ذلك فإنه لا يجب وضع المدقق الداخلي في مواقف تجعله يشعر بعدم قدرته على إبداء رأيه وحكمه المهني بحرية وبموضوعية. وللتوضيح أكثر فقد تناول هذا المعيار النقاط التالية :
- لا بد من توزيع مهام المدقق على أفراد القسم، بحيث يراعى عدم تضارب المصالح والتحيز، ويجب تبليغ رئيس قسم أو إدارة التدقيق الداخلي دورياً بالمعلومات الخاصة بأفراد قسمه وعن أي احتمالات تحيز أو تضارب في المصالح؛
- على كل مدقق داخلي رفع تقرير لرئيسه وذلك للتبليغ عن أي موقف فيه تضارب للمصالح أو تحيز، وعلى مدير التدقيق الداخلي في هذه الحالة إعادة توزيع العمل على المدققين؛

- يجب تداول مهام التدقيق بين المدققين الداخليين دوريا متى كان ذلك ممكنا عمليا؛
- ليس للمدققين الداخليين أية سلطة تنفيذية، فحتى وإن كلفوا بأعمال أخرى بخلاف التدقيق، فهم لا يؤدونها بصفتهم مدققين. والموضوعية هنا تقتضي أن لا يقوم المدقق الداخلي بمراجعة أعمال أو أنشطة له عليها سلطة أو مسؤول عنها، وإذا حدث هذا، فيجب الإشارة إلى ذلك في تقرير المدقق؛
- لا يجب ان يكلف الاشخاص المنتقلين للعمل بإدارة التدقيق الداخلي، بتدقيق أعمال كانوا يقومون به قبل نقلهم إلا بعد فترة زمنية. لأن حدوث عكس ذلك سوف يضعف من معيار الموضوعية؛
- لا بد من مراجعة النتائج التي تم التوصل إليها من عملية التدقيق وذلك قبل كتابة التقرير الخاص به وذلك تأكيدا للموضوعية .
- و الواضح ان هذين المعيارين 110 و120 قد وردا على سبيل التعميم، فهما لا يحتويان على قواعد محددة، لكن يحددان ما لا يجب القيام به.

- المعيار 200 - الكفاءة المهنية:

"يجب أن يؤدي المدققون الداخليون أعمالهم بكل كفاءة وعناية مهنية". لقد جاء هذا المعيار ليحدد من الممارسات غير القانونية لوظيفة التدقيق الداخلي من قبل، حيث اعتقد الكثيرون أن إدارة التدقيق الداخلي محطة تتوقف عندها كل الأعمال، والبعض الآخر يرى أن دورها هو الانتظار وترقب وقوع أي مشكل بالمؤسسة لتباشر هذه الإدارة أعمالها، فهي موضوعة في الاحتياط. وسرعان ما تغيرت هذه النظرة، حيث أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) في هذا الصدد، وتحت هذا المعيار بالذات ثمانية معايير خاصة الثلاثة الأولى منها تتعلق بمصلحة التدقيق الداخلي، والخمس معايير المتبقية تخص المدققين .

- المعيار 210 - اختيار وتعيين الأفراد:

يجب التأكد من توافر الخبرة الفنية اللازمة والتأهيل العلمي المناسب في المدققين الداخليين بالمصلحة (المدقق الداخلي)، حتى يتمكنوا من أداء الأعمال المسندة إليهم بكفاءة عالية.

- المعيار 220 - المعرفة، المهارات والمؤهلات الفنية:

جاء هذا المعيار للتأكيد أكثر على المعيار الذي سبقه، وهو ينص على ضرورة توفر بعض المقومات في إدارة التدقيق الداخلي، وهي في مجملها عبارة عن تشكيلة من المؤهلات الفنية والمهارات والمعرفة اللازمة لأداء

مسؤوليات التدقيق. وبتعبير آخر، كلما كان نطاق التدقيق الداخلي واسعاً، كلما تطلب ذلك توافر مهارات ومؤهلات متعددة في الأشخاص القائمين بعملية التدقيق .

وتجدر الإشارة هنا إلى المشاكل التي قد تصادف المدقق الداخلي في حالة تعدد الأنشطة في المؤسسة الواحدة، أو في حالة الحاجة إلى مؤهلات فنية جد متخصصة مرتبطة بمجالات معينة تجب مراجعتها. فكيف يمكن للمدقق الداخلي في هاتين الحالتين إنجاز وإنجاح مهمته؟، في هذه الحالة يستعين المدقق الداخلي بأشخاص متخصصين من خارج المؤسسة محل التدقيق، وذلك طيلة مدة إنجاز المهمة، على أن يعمل ذاك الطرف الخارجي (الخبير) وفقاً لخطوات يرسمها رئيس إدارة التدقيق الداخلي.

والصحيح أن اللجوء إلى مستشارين من خارج المؤسسة هو أمر بعيد كل البعد عن أعمال التدقيق الداخلي لكنه يبقى الحل الأنسب والوسيلة الوحيدة التي يمكن من خلالها تحقيق الأهداف المرجوة.

- المعيار 230 - الإشراف:

يجب أن توفر إدارة التدقيق الداخلي تأكيداً على وجود إشراف ملائم على عمليات التدقيق.

- المعيار 240 - الالتزام بالقواعد الأخلاقية للتدقيق الداخلي:

وهو أمر يخص كل المدققين الداخليين بدون استثناء، فعلى الجميع احترام القواعد الأخلاقية الخاصة بهذه الوظيفة، والحرص على عدم تجاوزها مهما كانت درجاتهم في السلم الوظيفي.

- المعيار 250 - المعارف، المهارات والمؤهلات الفنية:

بعدما تطرقنا لوجوب توفر المهارات والمؤهلات في قسم أو إدارة التدقيق الداخلي (المعيار 220)، فإن هذا المعيار (المعيار 250) جاء ليؤكد على ضرورة توفر المعارف و المهارات الفردية او المؤهلات الفنية في كل مدقق داخلي، خاصة إذا علمنا أنه يمكن له القيام بعملية التدقيق بمفرده.

- المعيار 260 - العلاقات الإنسانية والاتصال:

يجب أن يمتلك المدققون الداخليون مهارات وقدرات خاصة على التعامل مع الأشخاص والاتصال معهم حتى يتمكنوا من أداء وظيفتهم بكل كفاءة وفعالية. وعليه فإن هذا المعيار يؤكد على ضرورة مراعاة هذا الجانب عند تعيين مدققين جدد بقسم التدقيق الداخلي.

- المعيار 270 - التكوين المستمر:

على المدققين الداخليين المحافظة على مؤهلاتهم الفنية واكتساب معارف علمية حديثة عن طريق التكوين المتواصل . إن هذا المعيار يوضح دون أدنى شك الأهمية التي أولتها الهيئات القائمة على هذه الوظيفة لعملية التكوين المتواصل و المستمر للمدققين الداخليين.

- المعيار 280 - العناية المهنية:

على المدققين الداخليين بذل القدر الكافي من العناية المهنية أثناء أدائهم لعمليات التدقيق الداخلي .

- المعيار 300 - نطاق العمل:

" يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي اختبار (فحص) وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في أي تنظيم، إلى جانب تقييم مدى جودة الأداء في تنفيذ المهام والمسؤوليات التي تم تخصيصها".
ويوضح هذا المعيار ازدواجية مفهوم خاصية الشمول لوظيفة التدقيق الداخلي، فهي من جهة تمارس في مختلف المنظمات ومن جهة أخرى فهي تشمل كل الوظائف الموجودة في المؤسسة الواحدة . وفي نفس الوقت، فهو يشير إلى أن هذه الوظيفة تركز على الفعالية والجودة، ويتضح لنا ذلك في الخمسة معايير الخاصة التالية:

- المعيار 310 - صدق ونزاهة المعلومات:

على المدققين الداخليين فحص مدى صدق ونزاهة المعلومات المالية و التشغيلية، وكذا الوسائل المستخدمة في جمع تلك المعلومات وعرضها وتصنيفها وقياسها.¹

- المعيار 320 - الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح التنظيمية:

التحقق من مدى الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين، اللوائح والقواعد التنظيمية عند كل تدخل يقوم به المدقق الداخلي، والتي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات التي تقوم بها المؤسسة. كما يتعين على المدقق الداخلي اتخاذ كل التدابير اللازمة لتفادي أي انحرافات بهذا الشأن، و التي يمكن أن تعرقل سير العمل بالمؤسسة .

- المعيار 330 - حماية الأصول:

يجب أن يعمل المدقق الداخلي على التحقق من وجود حماية كافية لأصول وموجودات المؤسسة، وذلك بالتأكد من مدى كفاءة الوسائل المستخدمة، والتحقق على نحو ملائم من وجودها.

¹ Lionel Collins & Gérard Valin, **audit et contrôle interne**, aspects financiers opérationnels et stratégiques, Eds dolloz, paris, 1994, p: 82.

- المعيار 340 - الاستعمال الاقتصادي والفعال للموارد:

يجب على المدققين الداخليين تقييم مدى فاعلية و فعالية استخدام الموارد، وما إذا كانت هذه الموارد مستعملة بطريقة اقتصادية وفعالة.

- المعيار 350 - تحقيق الأهداف المرجوة من العمليات والبرامج:

تتم تدقيق العمليات التشغيلية والبرامج من أجل التأكد من مدى تماشي نتائجها مع الأهداف المسطرة، وكذلك للتحقق من أن تنفيذ تلك العمليات والبرامج قد تم وفقا للتقديرات المحددة سلفا.

- المعيار 400 - تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي:

" يجب أن تتضمن أعمال التدقيق تخطيطا مسبقا لعملية التدقيق، من فحص وتقييم للمعلومات وإيصال النتائج ومتابعتها ". ويتضمن هذا المعيار أربعة معايير خاصة توضح واجبات المدقق الداخلي، وفيما يلي شرح مفصل لهذه المعايير :

- المعيار 410 - تخطيط مهمات التدقيق:

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتخطيط دقيق لكل عملية تدقيق داخلي، ويتم ذلك عن طريق التعرف على أهداف كل عملية وتحديد نطاق العمل وكذلك تحديد نوع المعلومات الكافية لإعطاء صورة أو خلفية عن النشاط المراد مراجعته، بالإضافة الى ذلك يقوم المدقق الداخلي بتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق والاتصال بالأشخاص المعنيين حتى تتكون لديه صورة واضحة وشاملة عن كل الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية التدقيق.

ليقوم بعدها بكتابة برنامج عمله، الذي يحدد فيه كيفية سير عملية التدقيق وتاريخ انطلاقها، وطبعاً لا بد أن يتحصل على موافقة رئيسته (مدير التدقيق الداخلي) على ذلك البرنامج، ليتسنى له مباشرة الأعمال المسندة إليه.

- المعيار 420 - فحص وتقييم المعلومات:

انطلاقاً من المعلومات المتحصل عليها، يقوم المدقق الداخلي بتشخيص موقف معين حيث يعمل على تحليل، تفسير وتوثيق تلك المعلومات (الحصول على الأدلة الكافية) لتأكيد وتدعيم نتائج التدقيق، وتتم عملية فحص وتقييم تلك المعلومات على النحو التالي:¹

¹ فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:23.

- تجميع كل المعلومات التي تتعلق بموضوع التدقيق وبما يتفق مع أهدافها ونطاق عملها، ويستخدم في ذلك عدة تقنيات وإجراءات من ضمنها: إجراء مقارنات (مقارنة نتائج الفترة الحالية بنتائج الفترات السابقة هذا من جهة، ومقارنة الأداء الفعلي والأداء المخطط من جهة أخرى)؛
- يجب أن تكون تلك المعلومات كافية وملائمة حتى يستطيع المدقق الاعتماد عليها للوصول الى النتائج وتقديم التوصيات المناسبة؛
- توفير الإشراف الكامل على عملية تجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها بما يوفر قدر كاف من الموضوعية؛
- إتباع أسلوب الاختبارات عند فحص المعلومات، كما يتعين على المدقق الداخلي استخدام أساليب المعاينة الإحصائية؛
- إعداد أوراق العمل وذلك لتوثيق عملية التدقيق ولتنظيم العمل داخل إدارة التدقيق الداخلي.

- المعيار 430 - إيصال النتائج:

تتبع عملية الفحص والتقييم بتقرير يعده المدقق الداخلي ويشمل مختلف النتائج التي توصل إليها والتوصيات التي يراها مناسبة. كما يتعين عليه مناقشة تلك النتائج والتوصيات مع المستوى الإداري المعني قبل وضع تقريره النهائي.

ويشترط في التقارير الموضوعية والوضوح والصدور في الوقت المناسب، على أن تتضمن: الغرض، نطاق ونتائج عملية المراجعة بالإضافة إلى التوصيات التي من شأنها تعديل وتصحيح الأوضاع غير العادية وتحسين أداء المؤسسة.

- المعيار 440 - متابعة التقرير:

بعد توزيع تقرير المراجعة، يتولى المدقق الداخلي متابعة تنفيذ ما ورد فيه، وذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ كل الإجراءات والتدابير اللازمة للتعامل مع نتائج تلك عملية التدقيق.

- المعيار 500 - تسيير مصلحة التدقيق الداخلي:

" يتعين على مدير مصلحة التدقيق الداخلي إدارة وتسيير شؤون هذه المصلحة بالطريقة التي يراها مناسبة" فهذا المعيار يترك لمسؤولي أقسام التدقيق الداخلي الحرية في تسيير الأعمال الموكلة إليهم، وتندرج ضمن هذا المعيار العام ستة معايير خاصة.

- المعيار 510 - الأهداف، الكفاءة والمسؤولية:

يؤكد هذا المعيار على ضرورة أن يمتلك مسؤول إدارة التدقيق الداخلي قائمة أو وثيقة توضح فيها : أهداف، كفاءة ومسؤوليات وظيفية التدقيق الداخلي وكذلك نطاق تدخلها، وهي تعرف بـ " ميثاق التدقيق الداخلي".

- المعيار 520 - التخطيط:

تحدثنا في " المعيار 410 " عن كيفية تخطيط مهمات التدقيق، أما هذا المعيار (520) فقد جاء ليؤكد على ضرورة تحضير " مخطط التدقيق " ، وذلك انطلاقاً من فكرة قياس المخاطر، حيث يتولى المسؤول الأول على إدارة التدقيق الداخلي وضع وتحديد الخطط المناسبة التي يتم من خلالها القيام بتنفيذ مهامها ومسؤولياتها.

- المعيار 530 - السياسات والإجراءات:

يجب على مسؤول إدارة المراجعة الداخلية أن يقوم بتحديد سياسات وإجراءات مكتوبة تمثل دليل عملي لتوجيه مهام المدققين الداخليين .

- المعيار 540 - تسيير وتكوين الموظفين:

يضع المسؤول عن مصلحة التدقيق الداخلي برنامجاً لاختيار وتنمية الموارد البشرية في مصلحته، فقبل تعيين أي موظف يجب أن يخضعه لعدة اختبارات للتحقق من قدراته العلمية ومهاراته الفنية، كما لا يتوقف عمله عند هذا الحد، بل لا بد عليه من تنظيم دورات تكوينية للموظفين الذين هم تحت إشرافه حتى يكتسبوا معارف وتقنيات جديدة تنمي قدراتهم.

- المعيار 550 - المدققون الخارجيون:

يؤكد هذا المعيار الخاص على ضرورة التنسيق بين جهود وظيفة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي.

- المعيار 560 - مراقبة الجودة:

إن تقييم فعالية وجودة أداء أعمال التدقيق الداخلي هي مسألة ضرورية، وعليه فإنه يجب على مسؤول إدارة المراجعة الداخلية وضع برنامج لمراقبة جودة ونوعية أعمال إدارته أو مصلحته، وتقييم نشاطها بصورة مستمرة. ولقد قام المعهد الدولي للمدققين لداخليين (IIA) في فبراير 2004 م، بإعادة تصميم وتبويب هذه المعايير في صنفين أساسيين من تلك المتعارف عليها:¹

¹ IFACI : "Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne", Paris, février 2004, p : 02

1 - المعايير المتعلقة بالتأهيل والأداء المهني:

توضح هذه المعايير أهم الصفات والميزات الواجب توفرها في الهيئات والأشخاص القائمين بوظيفة التدقيق الداخلي، وتتمحور في أربعة معايير أساسية، والتي سنتطرق إليها بالتفصيل في الفصل الثاني.

المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

تؤكد كل من قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الداخلي على ضرورة التزام المدققين بقواعد مناسبة للسلوك المهني في ممارسة وظيفة التدقيق الداخلي. إذا فهي تلخص المبادئ التي يجب أن يلتزم بها المدقق الداخلي لتفادي الإضرار بمهنته، وهذه المبادئ هي تلك المشار إليها في " دليل أخلاقيات ممارسة وظيفة التدقيق الداخلي"، وهي تتمثل في كل من: الاستقامة والنزاهة، الموضوعية السرية والكفاءة.

وبالتالي فهي تطرح مواجهة مع الضمير بحيث التطبيق في المؤسسة يتطلب احترام هذه القواعد والمبادئ. وفي هذه الحالة فإن معهد المدققين الداخليين يوصي دائما بطريق الصرامة، ويؤدي عدم احترام هذه القواعد والمبادئ إلى عقوبة نظرية، واختيار الصرامة هذا يشكل شرف المعهد، ومن أهم القواعد التي ينص عليها ما يلي:¹

- يجب أن يتسم المدققون الداخليون بالأمانة والموضوعية والحرص (الاجتهاد) في أداء واجباتهم ومسؤولياتهم؛
- يجب أن يتسم المدققون الداخليون بالإخلاص اتجاه المؤسسة التي يعملون فيها، ويجب أن لا يكونوا على علم جزءاً من أي نشاط غير قانوني أو غير ملائم؛
- يجب أن لا يكونوا، مهما كان الحال منخرطين في أي عمل أو نشاط يؤدي إلى الإساءة إلى التدقيق الداخلي وإلى المؤسسة العاملين فيها؛
- يجب أن يتمتع المدققون الداخليون عن الدخول في أي نشاط يمكن أن يتعارض مع مصلحة المؤسسة التي يعملون فيها أو يمكن أن يعوقهم عن القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم بموضوعية؛
- يجب أن لا يقبل المدققون الداخليون أي شيء له قيمة (الهدايا) من العاملين بالمؤسسة، أو عملاء او موردين أو شركاء العمل والذي قد يؤثر على - أو يفترض أن يؤثر - على حكمهم الشخصي؛
- يجب أن لا يقوم المدققون الداخليون إلا بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة مهنية؛
- يجب أن يستخدم المدققون الداخليون الوسائل المناسبة للالتزام بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛

¹ فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد الملك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص:68.

- يجب أن يكون المدققون الداخليون أمناء على المعلومات التي يحصلون عليها خلال عملية التدقيق وعدم استخدام أية معلومات سرية أو خاصة بالمؤسسة لتحقيق مكاسب ذاتية أو بأي صورة تخالف القوانين أو تضر بمصلحة المؤسسة؛
- يجب على المدققين الداخليين، عند إعداد التقارير عن نتائج أعمالهم الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية المعروفة لهم، والتي إذا لم يتم الكشف عنها سوف تؤدي إلى تقارير مضللة عن العمليات محل التدقيق نتيجة التغطية عن ممارسات غير قانونية؛
- يجب على المدققين الداخليين السعي دائماً وبصفة مستمرة لتحسين كفاءتهم وفعاليتهم وجودة الخدمات التي يقدمونها؛
- يجب على المدققين الداخليين - في ممارستهم لوظيفة التدقيق الداخلي - الالتزام بضرورة الحفاظ على مستويات عالية لمعايير التأهيل، والأخلاق والنزاهة والتي يضعها معهد المدققين الداخليين.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل يمكننا أن نخرج بخلاصة عامة أن التدقيق الداخلي يحتل مكانة هامة في المؤسسة، فهو وظيفة ضرورية لتحقيق أهدافها لأنه يتناول الفحص الانتقادي المنتظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات وإجراءات وسائل الرقابة الداخلية ، لهذا نجد أن التدقيق الداخلي يقوم بقياس فعالية الوسائل الرقابية.

كما يمكن أن نستكشف بأن التدقيق الداخلي هو الوسيلة العفالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة، في ظل وجود أسلوب علمي عملي وجملة من التقنيات و المعايير المؤطرة لعملية التدقيق الداخلي الممكن من التقييم السليم لمستويات الأداء داخل كل وظيفة أو نشاط.

ولكي يؤدي التدقيق الداخلي عمله يحتاج إلى ركائز وقواعد ومعايير أساسية مهمة وتقنيات وأدوات يجب أخذها بعين الاعتبار، وذلك ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

تمهيد:

يهتم دائما مسئولي المؤسسة بالتحكم في النشاط والعمليات التي تقوم بها وللتحكم في هذه الأخيرة جيدا، يجب وضع أنظمة وإجراءات للرقابة الداخلية، وحتى تحقق وظيفة التدقيق الداخلي دورها المطلوب، فإنها تحتاج لركائز ودعائم أساسية وجملة من المعايير المتعارف عليها عالميا، والمبادئ والقواعد والقوانين واللوائح التي تنظمها وتحكمها والتقنيات والأدوات المؤطرة لعملية التدقيق الداخلي، والذي يعتمد عليها للقيام بأعماله بالكفاءة والفعالية المناسبة.

ولهذا فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، وهي:

- المبحث الأول: تقنيات التدقيق الداخلي؛
- المبحث الثاني: أدوات التدقيق الداخلي؛
- المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

المبحث الأول: تقنيات التدقيق الداخلي

يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من التقنيات عند القيام بمهمته، بحيث بفضلها يستطيع استكشاف الأخطاء والقصور والمخالفات المرتكبة وعلى أساسها يمكن أن يحلل ويقدم تشخيص للمشكل المراد معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة.¹

وتهدف هذه التقنيات لجمع أدلة كافية وصحيحة من أجل تدعيم عمل المدقق الداخلي من حيث تقديم نصحه وتوصياته للإدارة العليا للمؤسسة، وتحدد هذه التقنيات حسب الأوضاع والميادين محل التدقيق، وللتذكير فإن هذه التقنيات لا تكفي وحدها بل لا بد من تنسيق جميع التقنيات والطرق والأدوات من أجل تحقيق هدف التدقيق الداخلي، وسنذكر فيما يلي البعض منها:

المطلب الأول : المقابلات

وتعتبر هذه التقنية ضمن التقنيات غير الرسمية التي تتسم بوصف الإجراءات، وذلك بسرد شفهي دون الرجوع إلى وثائق ومستندات تتعلق بذلك . وهذه التقنية في التدقيق الداخلي لا تعتبر حواراً أو محادثة بل تركز على برنامج ، خطط وأهداف تحدد مسبقاً من طرف المدقق ، وأيضاً لا تعتبر محضر للاستجواب بل بالعكس يجب أن تتسم المقابلة بجو من التفهم والتعاون. والهدف منها هو أخذ رأي أولي ونوعي بشكل أساسي على مختلف الأنظمة المكونة للمؤسسة.

و تتلخص خطوات تقنية المقابلة فيما يلي:

أولاً- تحضير المقابلة

تتضمن هذه الخطوة تحديد سابق الموضوع المقابلة، حيث يتم تحضيرها مسبقاً بناء على:

- المعرفة التي تحصل عليها المدقق حول المؤسسة (من خلال الوثائق والمقابلات السابقة)؛

- خبرته السابقة وحده؛

- مساعدات الزملاء.

وكذلك يجب إعداد الأسئلة بشكل جيد بما يسمح بالحصول على أجوبة بنفس المستوى مع الأخذ بعين الاعتبار تحديد موعد مع الجهة التي ستكون محل التدقيق.

وهناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه التقنية وهي:

¹ فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص:68.

- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم هذا الاستجواب إلا في حالات خاصة؛
- التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة؛
- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر؛
- سماع المدقق لأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المدقق توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

ثانيا- طرح الأسئلة

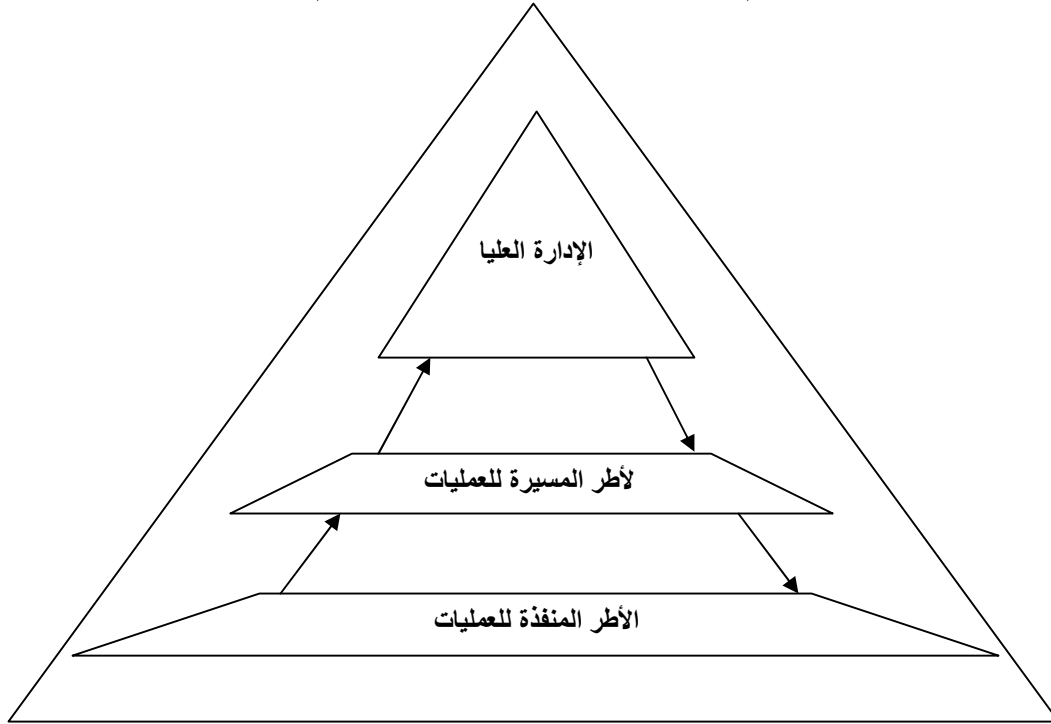
يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عند طرح الأسئلة أنه:

- دوما متأكد من فهم المخاطب للأسئلة التي يتم طرحها وإذا لزم الأمر يجب إعادة صيغتها للفهم الصحيح لها؛
- ترك الحرية للمخاطب في التعبير وتقديم الجواب باحترام هدف ونطاق المهمة؛
- تسجيل كل الأجوبة والمعلومات المتحصل عليها .

ثالثا- نهاية المقابلة

على المدقق في هذه الخطوة أن يقوم بالمصادقة على النقاط الأساسية المسجلة وذلك بهدف اجتناب أخطاء يمكن أن تنتج عن عدم الفهم أو النسيان وذلك عبر كافة المستويات والشكل التالي يبين التنظيم الهيكلي للمؤسسة الذي تتم به عملية المقابلة وذلك من الأعلى إلى الأسفل.

الشكل رقم (2-1): خطوات المقابلة عبر تنظيم المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على ما سبق

المطلب الثاني: الفحص التحليلي

تعتبر الإجراءات التحليلية من التقنيات الفعالة، والتي تلعب دورا هاما وأساسيا في مهمة التدقيق الداخلي وذلك من خلال مساعدة المدقق في التخطيط لمهمة التدقيق.¹

ونقصد بالفحص التحليلي مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريات ومقارنات لجميع المعلومات والتدفقات المرتبطة بالميدان محل التدقيق، وترتكز هذه التقنية على التقنية السابقة وهي المقابلة إضافة إلى خرائط التدفق للوثائق و المعلومات وذلك باستخدام أساليب وأدوات مختلفة تنطلق بالإجراءات والمقارنات البسيطة مثل الإستفسار والمناقشة، إلى إجراءات معقدة تستخدم الأساليب الإحصائية والرياضية.

و هذه التقنية تسمح للمدقق الداخلي من اكتشاف الانحرافات والفروقات الموجودة بين ما هو مسطر ومقدر وما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن هذه التقنية تساعد المدقق على تسليط الضوء على الأمور

¹ مقراني عبد الكريم، انسجام معايير المراجعة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008.

غير العادية وذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة، وبالتالي فإن الفحص التحليلي يهدف إلى التعمق في فحص الأمور التي تتطلب المزيد من الأدلة والإثبات، ويمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني.

وهكذا يتضح أن الفحص التحليلي لا يقدم إثبات بذاته، وإنما يسمح للمدقق من توجيهه وتخطيط فحوصاته التفصيلية. كما يتضح من جهة أخرى أنه يمكن تصنيف إجراءات الفحص التحليلي إلى إجراءات بسيطة شائعة الإستعمال لدى غالبية المدققين مثل المقارنات التي تؤدي إلى الإثبات البسيط، وإلى إجراءات معقدة مستعملة في الأوساط المهنية مثل إعادة الاحتساب والفحص المستندي التي تؤدي إلى الإثبات المركب .

المطلب الثالث : الملاحظة المادية

تعتبر هذه التقنية طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات ميدانية، عادة المدقق الداخلي لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها على مستوى إدارة التدقيق الداخلي وإنما يستدعي الأمر إلى خروجه ميدانيا للدراسة والملاحظة الميدانية ويكون هذا عن طريق زيارة الأقسام والورشات أو قد يكون زيارة لمصالح أو مديريات على مستوى المؤسسة، وتعد هذه الزيارات والفحوص الميدانية قاعدة أساسية في مرحلة التحقيق والتدقيق ، وذلك بهدف التحقق و التأكد من السير الحسن والفعلي للإجراءات وكذلك احترام مبادئ الرقابة الداخلية.¹

ويجب على المدقق الداخلي أن يختار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع وهدف التدقيق ، وبالتالي فالملاحظة المادية هي التقنية التي تتضمن فحص مادي لوجود الأصول أو مراقبة الطريقة التي تنفذها الإجراءات، فهي وسيلة الرقابة الأكثر مباشرة، والتي تهدف إلى ضمان الإحصاء الصحيح لكل العناصر المادية، وأن كل عنصر محصى موجود فعلا.

ويمكن للمدقق الداخلي ملاحظة وتقييم في المؤسسة ما يلي:²

- ملاحظة الإجراءات؛
- ملاحظة وفحص الأصول؛
- ملاحظة و فحص الوثائق.

¹ SNC:OBSERVATION PHYSIQUE DANS LA MISSION DU COMMISSAIRE Aux comtes ,revue algeriennes de comptabilité et audit,n11 ,1996,p :04

² Jacques Renard, op-cit, 3éme édition, pp: 328 .329

ويمكن الإشارة أيضا أن هذه الملاحظة المادية يمكن أن تأخذ شكل مباشر وتكون مباشرة من طرف المدقق وشكل غير مباشر، حيث يلجأ فيه المدقق إلى طرف آخر الذي يوفر له الملاحظات مثل ما هو متعلق بالإجراءات القضائية للمؤسسة.

المبحث الثاني : أدوات التدقيق الداخلي

تعتبر الأدوات التي يستعملها المدقق الداخلي بمثابة طرق منطقية التي تساعد في فحص مختلف العمليات المراد تدقيقها ، وتستعمل هذه الأدوات عادة عند تطبيق التقنيات بصفة متفاوتة حسب الضرورة وهي كالتالي:

المطلب الأول : قوائم الاستقصاء

تتلخص هذه الأداة في الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية بأسئلة وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة أو عملياتها المختلفة و عندما نقول قوائم الاستقصاء فإننا نقصد صنفين من القوائم ليس لهما نفس المحتوى ولا نفس الهدف وهما:¹

أولاً- قوائم الاستقصاء للتعرف على المهام

وهذه القوائم مستعملة أساسا في مرحلة التعرف على المهام التي سوف يقوم المدقق الداخلي بتنفيذها، وتسمى أيضا بـ " استبيان الإطلاع "، فهي وثيقة تتضمن كل الأسئلة الهامة المتعلقة بفهم موضوع المهمة وزيادة على ذلك فإن كل مدقق يقوم بإعداد هذا النوع من قوائم الاستقصاء بحسب مكتسباته وخبرته من جهة، وعلى كل ما يعرفه أو ما يود معرفته حول الموضوع من جهة أخرى، وهذا يعني أن أهمية هذا النوع من قوائم الاستقصاء تختلف من مدقق لآخر، ولكن رغم ذلك فإنها تبقى أداة هامة تساعد المدقق الداخلي في:

- فهم موضوع المهمة وتحديد مجال تطبيقها؛
- تحديد أهداف المهمة المسندة إليه؛
- التعرف بشكل صحيح على المشاكل الأساسية المتعلقة بالموضوع؛
- تنظيم عمله؛
- وضع كل الأسئلة الخاصة بموضوع التدقيق وتفاذي الوقوع في متاهات التي قد تؤثر سلبا على عمل المدقق؛
- تحضير قوائم الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية.

¹ عبد الفتاح الصحن ومحمد ناجي درويش، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

ويعمل المدقق على الإجابة عن تلك الأسئلة باستخدام كل التقنيات التي يملكها (المقابلات الملاحظات، الوثائق وغيرها) ، ليقوم بعد ذلك بفحصها وتحليلها.

ثانيا- قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية (QCI)

وتسمى أيضا قوائم الإستبيان، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة في شكل قوائم، بحيث تجب الإجابة عنها كتابيا، ويعددها المدقق و يعد لها حسب الظروف التي أمامه، ويمكن اعتبارها بمثابة وسيلة تحليل، أين الهدف منها هو السماح للمدقق بتقييم مستوى الرقابة الداخلية وتشخيص فعاليتها للوحدة أو الوظيفة التدقيق، وتكون مصممة وفق ثلاثة معايير هي:¹

- مصمم لتقييم الرقابة وليس للوصف بالتفصيل للنظام ؛
 - مصمم لتسمح للمدقق بتقييم الرقابة الداخلية وقواعد التنفيذ في الأنظمة؛
 - منظمة حسب الوظائف، فهناك أسئلة لوظيفة الشراء، البيع، وغيرها من الوظائف.
- فهي مكونة من مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، والتي تكون بشكل مغلق، أي لا تحمل الإجابة عنها أكثر من " نعم " أو " لا " حتى يتمكن المدقق من حصر وإحصاء الوسائل المتاحة من أجل بلوغ الرقابة الداخلية.
- وتشير الإجابة بـ " نعم " إلى مواطن قوى ايجابية للنظام أما الإجابة بـ " لا " فهي تمثل مواطن الضعف لهذا النظام والتي تستوجب من المدقق الداخلي شرح و توضيح، ويجب عليه تسجيل هذا على أوراق العمل بصفة مستمرة ، أما بشأن نقاط القوة فلا بد أن تخضع إلى فحص وتحقق عن طريق المعاينة الإحصائية أو اختبار السير الحسن للنظام. ويلاحظ أن هذا النوع من قوائم الإستقصاء يستعمل أثناء مرحلة الدراسة والعمل الميداني، ففي الحالة الأولى حيث تصبح قوائم استقصاء الرقابة الداخلية بمثابة أداة لتحديد جدول بنقاط القوة ونقاط الضعف الظاهرة.
- و تمر عملية إعداد قوائم الاستقصاء بثلاثة مراحل أساسية هي:
- تقسيم النشاط المرغوب في دراسته إلى خطوات تمهيدية ترسم الطريقة والمسار انطلاقا من وقوع الحدث الاقتصادي وانتهاء بالتسجيل في الدفاتر المحاسبية وغيرها؛
 - تحديد الأهداف الخاصة بكل خطوة بالانسجام مع الأهداف العامة للرقابة الداخلية؛

¹ IFACI :la conduite d'une mission d'audit interne,Eds dunod,paris,1995 ,p :189

- تحديد ماهية طرق ونماذج السريان الضرورية للوظيفة أو للوحدة الخاضعة لمهمة التدقيق من أجل تحقيق أهدافها، وصياغة الأسئلة لمعرفة ما إذا كان الأمر يتعلق بالوسائل الموضوعية أم يتعلق بالثغرات.
- ومن خلال الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، يستخلص المدقق النقاط الجوهرية للنظام واستخدام هذه الأسئلة يؤدي إلى تصنيف نقاط الرقابة الداخلية إلى قسمين هما:
- 1- نقاط القوة والتي تمثل الإجابة بـ " نعم " وذلك يعني أن المؤسسة تحتوي نظرياً على إجراءات مناسبة تضمن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لأنه في الواقع يمكن أن تكون نقطة القوة تنفي وراءها نقطة ضعف حقيقية لهذا يجب أن يتم فحصها ميدانياً .
- 2- نقاط الضعف وتمثل الإجابة بـ " لا " وتعني أن هناك خللاً أو نقص في إجراءات الرقابة الداخلية . وهناك ملاحظات تدل على أن السؤال لا يمكن استعماله أو الإجابة عليه.
- وفي الواقع المهني، توجد قوائم نموذجية من أسئلة الرقابة الداخلية، يمكن للمدقق الركون إليها، مع ملاحظة أنه يجب عليه تعديلها وتكييفها لظروف النشاط موضوع التدقيق، حتى يتحقق الهدف منها .

المطلب الثاني : أدوات الوصف

وتتمثل فيما يلي:¹

أولاً- الدراسة الوصفية

تتمثل الدراسة الوصفية في نوعين من السرد و الوصف، أحدهما يحدث من طرف الشخص الخاضع للتدقيق والآخر من قبل القائم بمهمة التدقيق، فالأول يكون شفهيًا أما الثاني فهو كتابي، والنوع الأول هو الأكثر إثراءً، فهو الذي يعطينا أكبر كم من المعلومات، أما الثاني فما هو إلا تنظيم لأفكار ومعارف المدقق.

1- الوصف من طرف الشخص الخاضع للتدقيق:

عند استعمال هذا النوع من الأدوات يكون المدقق ساكتاً ويكتفي بالاستماع وتسجيل الملاحظات فهو بعكس المقابلات لا يتم التحضير له، ولكن يتم بشكل تلقائي وهو يمثل أول احتكاك بين المدقق والأشخاص الخاضعين للتدقيق .

¹ Jacques Renard, op-cit, pp :330-331

ولكن ما يعاب على هذه الأداة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المدقق تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم مما يصعب على المدقق التعرف على مواطن الضعف، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر المهمة، بالإضافة إلى ذلك أنها تضع الكثير من الوقت، إناء الاستماع إلى الشخص، والذي يمكن أن يستغرق مدة كبيرة في شرح أمور بسيطة. إلا أن من محاسنها هو خلق جو لطيف بين المدقق والطرف الآخر، إضافة إلى المعلومات القيمة التي يمكن استخراجها منها.

2- الوصف من قبل المدقق:

ويتمثل في كتابة المدقق لأهم ملاحظاته من محادثته، إضافة إلى ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي قام بها دون الحاجة إلى أية تقنية أو معرفة . إن انتقال المعلومات هو أهم مميزات هذا النوع من التعبير والذي لا يمثل سوى تنظيم للمعلومات المتحصل عليها من الغير. وبعض النظر عن محاسن ومساوئ هذه الأداة فإنه يلاحظ بشكل عام محدوديتها ولا يمكن للمدقق أن يقتصر عليها لوحدها .

ثانيا- الهيكل الوظيفي

بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية، والذي يكون معدا من قبل الإدارة، فإن الهيكل الوظيفي يعده المدقق الداخلي إذا كان ضروريا لرؤية أوضح، انطلاقا من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات، المقابلات، والوصف ... الخ . و تستعمل هذه الأداة من طرف المدقق وذلك من خلال فحصه للهيكل الوظيفي من أجل معرفة ما إن كان هناك :

- شخص واحد يقوم بعدة وظائف؛
- وظيفة واحدة مشتركة بين عدة أشخاص؛
- وجود وظيفة شاغرة بدون شخص؛
- شخص بدون وظيفة.

كما يسمح رسم الهيكل الوظيفي للمدقق بإثراء المعلومات المحصل عليها من خلال الجمع بين الهيكل التنظيمي وتحليل المناصب، كما يسمح بالحصول على مقارنة أولية لمشاكل الفصل بين الوظائف والتي يمكن تحليلها بدقة أكبر من خلال شبكة تحليل الوظائف.¹

ثالثا- شبكة تحليل الوظائف

تدعى أيضا بشبكة فصل الوظائف وتستخدم لتمكين المدقق من تحديد عمل كل موظف وهذا بهدف توضيح المسؤوليات الوظيفية وتحديد السلطات .

وهذه الاداة هي عبارة عن شبكة توضيح الوظائف المرتبطة بالمناصب، وتكون على شكل جداول بمدخلين، تقوم بمجرد مختلف العمليات المنفذة وتسمح بالخصوص بتصحيح التداخل الوظيفي، كما تربط بين الهيكل التنظيمي والوظيفي وتبرر تحليل المناصب، فهي تمثل الخطوة الأولى في تحليل عبء العمل لكل فرد² .

ويمكننا وضع شبكة لكل وظيفة أو كل إجراء أساسي، وكل شبكة ستحمل تقسيم الوحدات لكل العمليات المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء المدرس و وتتكون هذه الشبكة في تمثيل جداول بمدخلين هما:³

1- العمود الأول: ويحتوي على تفصيل الوظائف الأساسية، فهناك عدد من الخطوط بقدر عدد تفاصيل المهام الخاصة لكل وظيفة، إذن يمكننا وضع شبكة لكل وظيفة أين مجموع النشاطات يكون معد بطريقة تسلسلية .

2- العمود الثاني: يمثل نوعية النشاط بتقسيمه إلى فئات كبرى والتي ينصح بها لتقسيم جيد لطبيعة المهام سواء كانت تتعلق بالتنفيذ، التصريح، التسجيل والمراقبة، وتمثل باقي الأعمدة الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف المهام الوظيفية.

رابعا- مسار التدقيق

هي طريقة تحليل يقوم بواسطتها المدقق بعمله، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر، وذلك عن طريق تدقيق كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر ، وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيدا للبحث وأن يبدأ كما قلنا سابقا من النتيجة وصولا إلى المصدر ، وتكون له رخصة للتدقيق والفحص.

¹ Jacques Renard, op-cit , pp : 331-332.

² Robert Obert, DESCF: "Audit & commissariat aux comptes, Aspects internationaux", Eds Dunod Paris, 2000, p: 67 .

³ Jacques Renard, op-cit, page :336.

خامسا- خرائط التدفق أو مخطط السير

تعرف خرائط التدفق أو الانسياب بأنها رسم بياني لسلسلة من العمليات، حيث يتم من خلاله عرض مختلف المستندات ومراكز العمل والقرارات والمسؤوليات باستخدام أشكال و رموز مجمعة مع بعضها البعض وفقا للتنظيم الإداري للمؤسسة.¹

إذن هي أداة تعمل على إيصال المعلومات الملائمة، كما أنها تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل داخل المؤسسة كما تسمح بفهم كيفية تسلسل ، سير تدفق المستندات بين مختلف الوظائف والمسؤوليات، وعليه تتكون لدى المدقق الداخلي من خلال مخطط السير نظرة شاملة و كاملة لكيفية سير المستندات و تدفق المعلومات في النظام.

وبناء على ذلك فإنه يمكن للمدقق من خلال تتبعه لتدفق وسير المعلومات والمستندات أن يفهم ويدرك النظام بشكل جيد، ولإعداد مخطط السير أو خرائط التدفق يجب على المدقق الداخلي أن يستدل بكل المعلومات الممكنة من مختلف مصادر الوثائق، أخبار ووصف العمل ، مراكز العمل الاستجابات والمقابلات والهياكل التنظيمية والوظيفية ... الخ .

1- أهداف التحليل عن طريق خرائط التدفق:

إنّ الهدف الرئيسي من هذا التحليل هو التحقق من وجود نظام مقبول وفعال للرقابة الداخلية، وحتى يتحقق هذا الهدف يجب:

- تقسيم المسؤوليات الخاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛
- تحديد مصادر الأفعال والقرارات والرقابة وكذا التدقيق؛
- دراسة تنظيم معالجة الوثائق المتعلقة بسلسلة أو بنوع من العمليات؛
- دراسة المستندات المستخدمة في تحويل المعلومات أو التعليمات؛²
- دراسة العلاقة الموجودة بين مختلف الدورات المستندية، وهنا لا يتعلق الأمر بالمستندات المتوفرة داخل المؤسسة فقط بل حتى تلك التي ترد إليها من خارجها.³

¹ Guy. Bendict & R. Keraval, **Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit**, Eds Foucher, paris, France, 1990, p: 39.

² Hervé STOLOURY & Jean- Luc VELOT: **Le flow – chart Un Outil au service de l'auditeur**, Revue Francaise de comptabilité, N° 153, Janvier 2001, p: 17

³ Lionel Collins & Gérard Valin, op-cit, 3ème édition, :74

إنّ تحقيق هذه الأهداف سوف يمكن المدقق من التحكم في مفاتيح الرقابة الموجودة بالمؤسسة، ومن خلالها يستطيع تنفيذ عملية التدقيق.

2- تحضير خرائط التدفق:

هناك بعض الأعمال التحضيرية الأولية التي يجب القيام بها قبل الشروع في وضع خرائط التدفق أو الانسياب، ففي البداية يقوم المدقق بجمع كل المعلومات التي يحتاجها في عمله، وذلك باطلاعه على كل الوثائق الداخلية (الهيكل التنظيمي، دليل الإجراءات الداخلية، الوثائق المتعلقة بوصف المناصب... الخ) والمستندات الإدارية (فواتير، سندات الطلب والاستلام، بطاقات المخزون وغيرها) وكذا الاحتكاك بالأشخاص المعنيين. وتتوقف عملية التحضير في حد ذاتها على الغرض المرتقب تحقيقه من وراء تلك الخريطة، فإذا أردنا المدقق إجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة قبل الشروع في عمله ومهامه، فإنه يكتفي في هذه الحالة بتحضير الإطار العام لخريطة التدفق هذه انطلاقاً من الوثائق الداخلية التي أشرنا إليها سابقاً. أما إذا أراد وضع دورة حقيقية لنشاط خاص، فينبغي هنا رسم خريطة تدفق انطلاقاً من المعلومات التي يتحصل عليها من الأشخاص المعنيين في الميدان.

ولابد أن نشير أنه من الضروري شرح بشكل مختصر مفهوم خريطة التدفق وإضافة التوضيحات كالملاحق يستند إليها المدقق، ويمكن كذلك للمدقق أن يدرج بعض الاحتياطات التي يجب أن يتخذها لتنفيذ جيد لخرائط التدفق وهي:¹

- الابتعاد عن التفاصيل الكثيرة التي قد تولد خرائط تدفق معقدة ومتشابكة؛
- الحرص على أن تملك كل وثيقة نقطة ختامية تنتمي إليها؛
- اجتناب الخطوط المائلة والمنحرفة واستعمال الخطوط العمودية والأفقية؛
- التأكد من صحة تسلسل العمليات والمعطيات في خريطة التدفق عن طريق التحقق لدى الجهة محل التدقيق عن طريق المقابلة.

3- أنواع خرائط التدفق:

يعتمد المختصون في هذا الميدان على " درجة التفصيل " كمعيار لتحديد أنواع خرائط التدفق، وعليه نجد نوعين

¹ Jacques Renard, op-cit، ,p:337.

من الخرائط :¹

- خرائط تدفق عامة

- خرائط تدفق منفصلة .

لكن تبقى مسألة تطبيق هذا المعيار نسبية لأن درجة التفصيل لا يمكن قياسها كما إلا إذا اعتمدنا على عدد الرموز المستخدمة في كل خريطة تدفق.

ولقد حاول بعض المهتمين بهذا الجانب استخدام معيارين لتصنيف الخرائط، فبالإضافة إلى درجة التفصيل هناك معيار آخر وهو " طريقة العرض ". وبذلك نجد ثلاثة أنواع من الخرائط وهي:²

- خريطة تدفق أفقية؛

- خريطة تدفق عمودية؛

- خريطة تدفق مكبرة.

أ- خريطة التدفق الأفقية وتنقسم إلى:

أ-1- خريطة تدفق أفقية عامة: وهي أداة مبنية على تحضير رسم بياني للعمليات الهامة بالمؤسسة وبشكل أفقي، حيث يمثل فيها كل قسم أو مجال للمسؤولية بعمود . ويتم التعرف من خلالها على نظام الرقابة الداخلية المتبع بصورة عامة دون ما الحاجة إلى تفصيل . ويميل أغلب المدققين إلى هذه الطريقة باعتبارها وسيلة لا تتطلب وقتا طويلا لإنجازها، كما أنه يمكن المزج بينها وبين العرض الكتابي للعمليات.

أ-2- خريطة تدفق أفقية مفصلة: على عكس الأولى، فإن هذه الأداة تشمل على كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وبصورة مفصلة، ويستخدم في ذلك عدد كبير من الرموز، بالإضافة إلى الملاحظات المفسرة والملاحق المساعدة في توضيح بعض الأمور . وبفعل تجاور عدة مصالح هذه قرب الأخرى، تكون الخرائط الأفقية مقدمة في جداول أكبر حجما من الخرائط العمودية.³

¹ R. B CAUMEIL & René RICOL, op- cit, p : 145.

² Hervé STOLOURY & Jean- Luc VELOT, op- cit, p: 19.

³ Robert Obert, DESCF, **Audit & commissariat aux comptes, Aspects internationaux**, Eds Dunod, paris, 2000 , p : 62.

الجدول رقم (1-2): نموذج لخريطة تدفق أفقية.

الوظيفة:.....					
التاريخ:.....					
المصلحة أ	المصلحة ب	المصلحة ج	المصلحة د	المصلحة هـ	المصلحة و

Source :Raffegean. J, Dufils. P, Gonzalez .R: " Audit et contrôle des comptes", Eds Publi-union, Paris 1979, p: 98.

ب- خريطة التدفق العمودية:

وهي أداة يتم فيها عرض المعلومات والمستندات في عمود واحد، حيث تتابع مختلف الأقسام أو مجالات المسؤولية عموديا من الأعلى إلى الأسفل، وإلى جانب هذا العمود يمكن تخصيص عمود آخر توصف فيه كل العمليات. يعاب على هذه الطريقة بأنها صعبة التحضير، وفي أغلب الأحيان بالمعقدة، إلى جانب ذلك فإن العرض العمودي والمتتالي للعمليات والذي قد يمتد إلى عدة صفحات، يجعلها طريقة هامة ويصعب على المطلع عليها تتبع كل تلك الإجراءات.

الجدول رقم(2-2): نموذج لخريطة تدفق عمودية

الوظيفة:.....		
التاريخ:.....		
وصف كتابي (نثري)	عملية رقم...	وصف بياني

source : Raffegean. J, Dufils. P, Gonzalez .R, op- cit, page: 94

ج - خريطة التدفق المكبرة:

وهي طريقة تتم على مرحلتين، وهما:

- المرحلة الأولى : عبارة عن دراسة لوضع خريطة تدفق أفقية عامة يستخدم فيها عدد محدود من الرموز.

- المرحلة الثانية : دراسة مكبرة وعرض مفصل لجزء أو مقطع خاص من خريطة التدفق العامة التي سبق تحضيرها في المرحلة الأولى ويستخدم لهذا الغرض عدد كبير من الرموز .
- فهي دراسة تفصيلية خاصة لبعض جوانب خريطة التدفق العامة، أين يمكن استخراج نقاط الضعف وبالتالي هي وسيلة تمزج بين خريطة التدفق العامة وتلك المفصلة.
- وتعتبر خرائط التدفق إلزامية لعدة اعتبارات وفوائد ومن بين إيجابياتها:¹
- تعتبر وثيقة بيانية ممثلة برموز سهلة الفهم توضح وبشكل سريع كل عملية أو إجراء في المؤسسة؛
- يتم من خلال خرائط التدفق تحديد مواطن القوة والضعف وكذلك مدى قوة النظام في اكتشاف أو منع وتفادي الأخطاء الممكن حدوثها؛
- إن خطر الإهمال أو الحذف منخفض، هذا لأن مخطط التدفق يكشف عن كل الوثائق والنسخ المستعملة مع تتبع منطقي للأثر؛
- كما تساعد خرائط التدفق المدقق في إعداد اقتراحات وتوصيات لتحسين الأوضاع في المؤسسة . والحصيلة التي نصل إليها من استعمال كل الوسائل والأدوات المناسبة هي التعرف على مواطن القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي تؤدي بدورها إلى تحديد نطاق اختبارات وفحوص مهمة التدقيق الداخلي ومن ثم تحسين كفاءة أدائها .

المطلب الثالث : ورقة إظهار وتحليل المشاكل (FRAP)

- هي وثيقة عمل وتعرض اليوم كوثيقة رسمية من خلال مجموع أوراق إظهار و تحليل المشاكل و التي تساعد المدقق الداخلي في القيام بإعداد تقرير المراجعة .
- فورقة عرض وتحليل المشكل تعتبر وسيلة عمل شاملة يحضرها المدقق في كل مرة يصادفه أي خلل أو مشكل في أية نقطة من عمله الميداني، وهذا بغرض توجيه أفكاره.
- و تتكون كل ورقة كشف و تحليل المشكل من الأقسام التالية:²

¹ Jacques Renard, op-cit , pp:337-338

² Etude Economique Conseil Canada, "L'Audit Interne et la banque universelle Programme" Algerie, PNUD, 1999, Page : 120.

أولاً- المعاينة

ويتم فيها تسجيل وتدوين الأخطاء والمشاكل التي اكتشفها المدقق، وكل ورقة تحتوي على مشكل واحد حيث القاعدة تنص على أن كل معاينة تساوي ورقة إظهار وتحليل المشكل (un constat = une F.R.A.P) ولكن توجد بعض الاستثناءات تتعلق بهذه القاعدة ، لأنه توجد بعض المعاينات لها صلة ببعضها البعض (نفس الطبيعة ونفس الأسباب ونفس النتائج) وهذا في نفس ورقة إظهار وتحليل المشكل .

ثانياً- الأسباب

يجب على المدقق أن يبحث عن الأسباب التي أدت بظهور المشكل وذلك باستعماله الطريقة البسيطة للخمسة 05 ميادين (Méthode des 5M) والممكن من خلالها إيجاد أسباب المشكل، هذه الميادين الخمسة هي : اليد العاملة، المكان، المادة، الآلات، الطرق.

وتعد هذه النقاط الخمسة هي التي تمثل المحطات الرئيسية لفهم المشكل وتحديد أسبابه .

ثالثاً- النتائج

وهي تلك النتائج التي قد يصل إليها المدقق الداخلي بسبب المشكل وهي:

- نتائج مالية - نتائج اقتصادية - نتائج تقنية.

رابعاً- التوصيات

وتعد التوصيات بمثابة النصائح التي يقدمها المدقق الداخلي حتى لا يكون هناك إعادة طرح المشكل.

و لإعداد هذه التوصيات يجب الإجابة على السؤالين التاليين:

- ما الذي يجب عمله حتى لا نصل للمشكل مرة أخرى ؟

- ما هي عناصر الرقابة الداخلية التي تسمح بتطوير أو تغيير أو تقديم إضافة جديدة ؟

ويجب أن تصاغ هذه التوصيات بطريقة تساعد على التحسين للإجراءات والنظم والتحكم في التسيير والمخاطر.

و يمكن عرض نموذج لهذه الوسيلة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): ورقة إظهار وتحليل المشكل.

ورقة اظهار وتحليل المشكل	
رقم: FRAP....	مرجع ورقة عمل:
Problème :	المشكل:
constat :	المعاينة:
Causes :	الأسباب:
Conséquences :	النتائج:
Recommandations :	التوصيات:
حضرت من طرف:.....ممضية من قبل:.....	

Source :Jacques Renard, op-cit, p :244

المطلب الرابع: المعاينة الإحصائية

إن كبر حجم الوثائق والمستندات وكذلك العمليات التي هي محل التدقيق يؤدي إلى زيادة المخاطر وذلك لاستحالة التدقيق في جميع أجزاء المؤسسة، ولهذا على المدقق في هذه الحالة أن يلجأ إلى استخدام المعاينة الإحصائية في أداء مهامه شريطة أن يسبق ذلك ضرورة دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت المعاينة يمكن استخدامها أو لا.¹

واليوم في عصر المعلوماتية التي سمحت بظهور بعض البرامج البسيطة للإعلام الآلي التي تسمح بسهولة استعمال واستغلال النماذج و الطرق الإحصائية بواسطة الحاسوب، وبالتالي فليس من هدفنا عبر هذه الأداة سرد التقنيات الحسابية للإحصاء.

ولكن على المدقق الداخلي عند أداء مهامه عن طريق العينة الإحصائية أن يتمتع بكفاءة وخبرة عالية المستوى ، إما في اختيار العينة أو تحليل النتائج التي تؤدي إلى تعميم الظاهرة المدروسة.
وكخلاصة يمكن حصر بعض مبادئ المعاينة الإحصائية فيما يلي:²

¹ محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 54 .

² Lawrence. B.Sawyer, «La pratique de l'Audit Interne», Eds publi-union, I.F.A.C.I, paris, France, 1996,p: 165.

- تستعمل المعاينة الإحصائية في حالة تكيفها مع أهداف عملية التدقيق؛
 - تحديد جيد للمجتمع الإحصائي، ويعني ذلك بمعاينة مجتمع إحصائي كامل ذو حدود واضحة؛
 - اختيار العينة الإحصائية يكون عشوائي بالضرورة؛
 - تجنب الاعتبار والتدخل الشخصي أو الذاتي في التحليل؛
 - على المدقق الداخلي أن يتفادى الإستنتاج والحكم بالمخاطر والمجازفة فهي نتائج غير أكيدة وقد تكون من باب الصدف؛
 - عدم الابتعاد عن الواقع، فالمعاينة الإحصائية بطبيعتها تستدل بأرقام كثيرة التي قد تنسي المدقق موضوعها أو هدفها؛
 - لا يجب أن يتوقف تحقيق المدقق الداخلي على النتائج الإحصائية، فلا بد من البحث عن الأسباب بعدما تم تحديد حجمها.
- ومما سبق فإن المعاينة الإحصائية تعتبر وسيلة تدفع المدقق إلى التدقيق أكثر في صحة المعلومات المدروسة مع العلم أن هذه الأداة تبقى منسجمة مع خصائص ومعايير التدقيق.

المبحث الثالث: معايير الكفاءة والتأهيل

تنقسم المعايير الى قسمين، معايير الكفاءة و معايير التأهيل. معايير الكفاءة تحدد الخصائص التي يجب توفرها في الهياكل و الأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي. ومعايير التأهيل تتناول طبيعة التدقيق الداخلي و تحدد معايير الجودة لأداء الخدمات المقدمة. هذا و تطبق معايير الكفاءة و معايير التأهيل على جميع خدمات التدقيق الداخلي. ان تدقيق و تطوير المعايير هي مسار مستمر و يقوم المجلس الداخلي لمعايير التدقيق الداخلي بمشاورات مستفيضة و مناقشات قبل إصدار المعايير. و يشمل هذا طلب ملاحظات العموم في جميع أنحاء العالم في خصوص المسودة المعروضة. يتم نشر المسودات على موقع الانترنت للمعهد الدولي للتدقيق الداخلي كما يتم توزيعها على معاهد التدقيق في مستوى كل بلد.

المطلب الأول: معايير الكفاءة 1000-1400

سوف يتم التطرق إلى هذه المعايير كما يلي:¹

• 1000- الغرض، السلطة والمسؤولية

يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة و " المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي " ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية ، وتقديمه إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

التفسير:

ميثاق التدقيق الداخلي هو مستند رسمي يحدد أغراض وسلطات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي . كما أن ميثاق التدقيق الداخلي يحدد وضع نشاط التدقيق الداخلي ضمن المؤسسة بما في ذلك طبيعة عالقة التبعية الوظيفية التي تربط بين الرئيس التنفيذي للتدقيق ومجلس الإدارة ويخوله بالإطلاع على سجلات المؤسسة والاتصال بموظفيها والدخول إلى مختلف منشآتها مما يلزم لأداء مهام التدقيق ، كما يحدد نطاق أنشطة التدقيق الداخلي . و تكون الموافقة النهائية على ميثاق التدقيق الداخلي من صلاحيات مجلس الإدارة.

1000 / ت / 1 - يجب تحديد طبيعة خدمات التأكيد التي تقدم إلى المؤسسة تحديدا واضحا في ميثاق التدقيق الداخلي . وإذا كانت خدمات التأكيد تقدم إلى جهات خارج المؤسسة فيجب أيضا أن يتم تحديد طبيعتها في ميثاق التدقيق الداخلي

1000 / أ / 1 - يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي .

• 1010 - مراعاة تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة**التدقيق الداخلي " (المعايير) " في ميثاق التدقيق الداخلي**

يراعى أن الطبيعة الإلزامية لتعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة و " المعايير " يجب الإقرار بها في ميثاق التدقيق الداخلي. وينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مناقشة تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

¹ جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية للممارسة التدقيق الداخلي، 2010 ، ص: 02.

● الاستقلالية والموضوعية

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب أيضاً أن يكون المدققين الداخليين موضوعين أثناء أداء أعمالهم.¹

التفسير:

يقصد باستقلالية المدققين الداخليين تحررهم من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز. ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، يلزم أن تتاح للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة. وهذا يمكن تحقيقه من خلال إقرار صلة تبعية مزدوجة تربطه . ويجب

في التي

في

غير التي

في

أعمالهم

نحو يجعله

التي

في

ويجب .

في

● 1110 - الاستقلالية التنظيمية²

يجب

في

في

يجب .

التفسير:

:

مجلس

يجب

يجب

¹ IFACI, op- cit, éd -2004, p: 2 - 7.

² The Institute of Internal Auditors, 2012.

-
-
-
-
-

وغير

والتي

غير

في

1110 / ت / 1 - يجب

● 1111- التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة

يجب ان يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي و يتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة

● الموضوعية الفردية

يجب غير منحازة وغير متحيزة، وأن يتجنبوا تضارب المصالح.

التفسير:

تضارب المصالح هو موقف تكون فيه لدى المدقق الداخلي - المفترض - مصالح مهنية أو . فهذه المصالح المتنافسة يمكن أن تجعل من الصعب عليه أن يؤدي واجباته أداء عادلا لا يشبه أي انح . يحدث تضارب المصالح يمكن أن ينتج عنه مظهر غير لائق يكون من شأنه أن يتسبب في إضعاف الثقة في المدقق الداخلي و نشاط التدقيق الداخلي و مهنة التدقيق الداخلي ككل. أيضا فإن تضارب المصالح يمكن

● 1130- معوقات الاستقلالية أو الموضوعية

إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية ، سواء في الواقع أو الظاهر ، يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى المعنية، مع العلم بأن طبيعة هذا الإفصاح تختلف باختلاف المعوقات.

التفسير:

- تضارب المصالح

-

فيها و الدخول إلى مختلف منشآت

لها عن تفاصيل أي معوقات تعوق الاستقلالية أو الموضوعية التي يجب

مجلس

حسب الموضوع في ميثاق التدقيق الداخلي كما يعتمد تحديد

1130 / ت / 1 - يجب

التي

1130 / ت / 2 - يجب

التي

1130 / أ / 1 -

عنايه.

يتولى

تي

1130 / أ / 2 -

محتما

بخدمات

مقترحة

إلى المعني

• 1200 - المهارة والعناية المهنية اللازمة

يجب

• لمهارة

يجب على

يجب .

التفسير:

جميع	التي	"	وغيره	"	
الخبرة					1210 / ت / 1 - يجب
-		إلى	والخبر		
	مخاطر	التي			1210 / ت / 2 - يـ
خبرة	لهم				التي
					1210 / ت / 3 - يـ
	في	التي			
		والخبر			
	التي	إلى			1210 / أ / 1 -
		يجب	هذه		
		الخبرة			
					● العناية المهنية اللازمة
					يـ
		في			
في	في أعمالهم				1220 / ت / 1 - يجب
					:
					-

- أهمية التي

-

-

-

1220 / ت / 2 - في يجب في

غيرها من أساليب تحليل البيانات.

1220 / ت / 3 - يجب إلى الهامة التي في

لها . حتى

المخاطر الهامة .

1220 / أ / 1 - يجب في

في :

- في

-

-

• 1230- التطوير المهني المستمر

المهني

• 1300 - برنامج تأكد وتحسين الجودة

يجب بحيث

التفسير :

ير

البرنامج

• 1310 - متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب

• 1311 - أعمال التقييم الداخلي

يجب

:

-

-

لهم

ذاتي

التفسير:

في

التي تعتبر

المعايير.

ير.

المهني لي

"

"

• 1312 - أعمال التقييم الخارجي

يجب

خمس

:

مجلس

. ويج

-

فترات

-

في

في

المصالح.

التفسير:

الخبر . هذه - ثباتها - في وافي الخبر .
الخبر في التي الخبر والخبر
في في التي في في لهم
تقديره المهني التي
في المصالح التي

1320 - إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة¹

ومجلس

يجب على

التفسير:

ومجلس

ومحتوى وفترات

ومجلس

في

" المعايير "

¹ The Institute of Internal Auditors , Standards and Guidance 247, Maitland Avenue.

• 1321 - استخدام تعبير "تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي

يجوز

هذه .

التفسير:

المعايير التي يحقق

"ير" والتي

خمس .

1322- الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير

"ير" أثير

ي

وتأثيره إلى ومجلس .

المطلب الثاني: معايير التأهيل (الأداء) 2000-2050

سيتم عرض هذه المعايير كما يأتي:¹

• 2000 - إدارة نشاط التدقيق الداخلي

يجب

التفسير :

:

في

"ير"

ير .

¹ جمعية المدققين الداخليين المعايير الدولية للمهنية للممارسة التدقيق الداخلي 2010 13.

يحقق

()

في

• 2010 - التخطيط

يجب على رئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطط

التفسير:

في اعتباره

تحده

مخاطر

في

لم

ومجلس

تقديره

2010 / ت / 1 - يجب

في هذه

ومجلس في

ويجب

ومجلس

يجب

2010 / ت / 2 - يجب

المقترح

في

2010 / أ / 1 -

لها . ويجب

في اهمة

التي تم قبولها في

• 2020 - التبليغ والموافقة

لها في

يجب

يجب

ومجلس

إلى

تغييرات

تأثير

• 2030 - إدارة الموارد

يجب

التفسير:

" " في هذه
 أعلاه. " " .
 نحو

• 2040- السياسات والإجراءات

يجب

التفسير:

شكل و محتوى السياسات والإ

• 2050- التنسيق

التي

وتلافي

الجدول رقم (2-3): أهم معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها عالميا

المعايير	مضمون المعيار
المعايير المتعلقة بالتأهيل والأداء المهني	تحديد كل المهمة، السلطة و المسؤولية في ميثاق التدقيق الداخلي و يجب متناسقة مع مفهوم التدقيق الداخلي و مع المعايير.
	يجب التي هي محل التدقيق و
	تمتع المدقق الداخلي بدرجة كافية من الكفاءة و بضمير مهني.
المعايير المتعلقة بتسيير	تسيير التدقيق الداخلي
	تسيير مهمة التدقيق الداخلي بطريقة فعالة لضمان تقديم
	، مجال المهمة، تاريخ

		العمل والتنفيذ
	يجب	إلى الإدارة العامة و المجلس في شكل تقرير.
		يجب على المدقق الداخلي متابعة و مراقبة استغلال التبليغ الموجه إلى المسيرين.
		ضرورة وضع قرارات خاصة تجعل المؤسسة تتحمل الأخطار و تمكنها

المصدر:

المطلب الثالث: مكونات السلوك المهني القويم

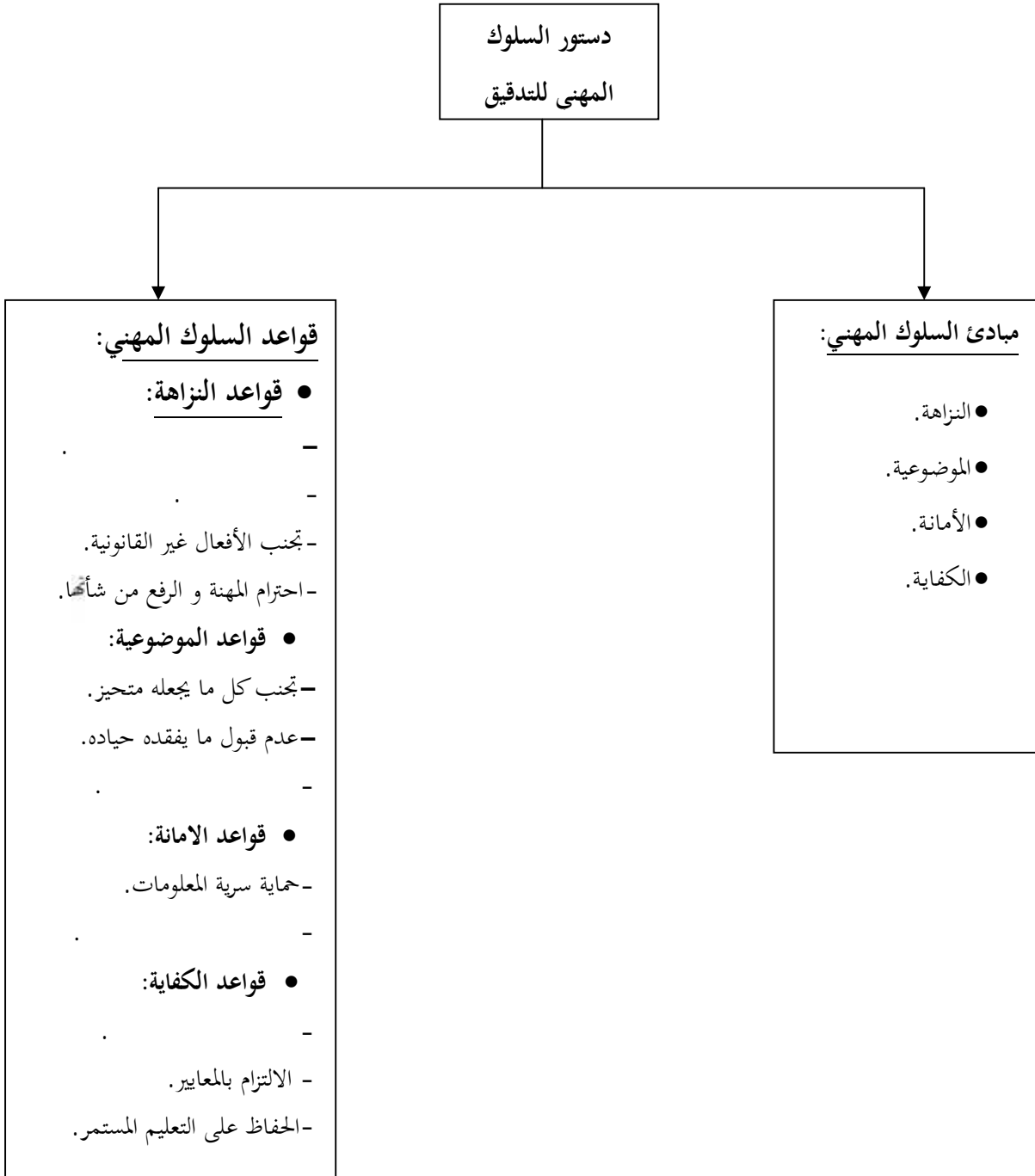
السلوك المهني على مجموعتين أساسيتين:¹

المجموعة الأولى: وهي مستويات عامة تحكم المهنة والسلوك المهني بشكل عام ، والمبادئ بطبيعتها غير

المجموعة الثانية: تعتبر القواعد أكثر ارتباطا بالأداء المهني على أرض الواقع

¹ جمال شحات، مبادئ وقواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية 2011.

الشكل رقم (2-3): مبادئ وقواعد السلوك المهني



المصدر:

أولاً- مبادئ السلوك المهني

من بين مبادئ السلوك المهني نذكر ما يلي:¹

1- النزاهة

يجب أن يؤدي المداخلي عمله بنزاهة تامة تحرره من أي شبهات وتجعل من عمله محل ثقة ومصداقية للغير. الداخلي تؤدي إلى تدعيم الثقة فيما يقوم به من أعمال وتعتبر أساس الاعتماد على أحكامه.

:

- أن يتحرر من التبعية الفكرية للإدارة.

- أن يبذل عناية مهنية واجبة في كل أعماله .

-

2- الموضوعية

يجب أن يبرهن المداخلي في عمله على درجة عالية من الموضوعية المهنية، وذلك أثناء جمع وتقويم المعلومات وتوصيل النتائج عن نتائج العمل الخاص بالعملية أو النشاط محل الفحص.

كل الأمور المحيطة بالفحص ويقدر بصورة متوازنة جميع الاهتمامات دون أن يتأثر باهتماماته الشخصية أو بأحكامه

.

الموضوعية بهذا الشكل تغلب المصلحة العامة ومصصلحة جميع الأطراف على أي توجه للمدعى عليه.

صالح قد تؤثر على أحكامه وتجعله متحيزاً.

3- الأمانة

يجب أن يحترم المداخلي قيمة المعلومات التي يحصل عليها ويحترم خصوصيتها وملكيته للآخرين.

التي يحصل عليها المداخلي يجب ألا تستخدم بصورة شخصية كما يجب ألا يعلن أو يفصح عنها بدون سلطة

حقيقية تتيح له ذلك ما لم يكن هناك متطلب قانوني أو مهني يلزمه بالإفصاح عنها.

4- التأهيل

يجب أن يقدم المداخلي المعارف والمهارات والخبرات اللازمة لإنجاز مهامه

الداخلي الآتي:

¹ جمال شحات ، نفس المرجع السابق، ص36.

- تفوق تأهيله المهني

- الداخلي بصورة ، مستمرة ، تأهيله المهني ويسعى لكسب أنواع جديدة من المعرفة والمهارة.

ثانياً- قواعد السلوك المهني

من بين قواعد السلوك المهني:¹

1- قواعد النزاهة:

القواعد التي تترجم النزاهة إلى أنماط للسلوك المهني تتضمن ما :

- يجب أن يؤدي الم . يجعل

- يجب أن يضع الم الداخلي النظم والقوانين نصب عينيه أثناء تنفيذه لمراحل

- يجب على الم الداخليين عدم الاشتراك عن علم مسبق، في أي عمل أو نشاط غير قانوني، كما يحظر عليه

أن يأتي بأفعال أو يشترك في أفعال تسيء إلى كرامة مهنة الداخلي أو إلى الوحدة الحكومية التي ينتمي إليها

- يجب أن يحترم الم الداخلي الأهداف المشروعة والأخلاقية للمنشأة التي ينتمي إليها ويضيف إليها ويدعمها.

احترام الم الداخلي لأهداف منشأته يجعل الآخرين أكثر ميلاً لاحترام تلك الأهداف.

2- قواعد الموضوعية:

قواعد السلوك المهني التي تساهم في دعم موضوعية الم الداخلي تتضمن الآتي:

- يجب أن يتجنب الم الداخلي الاشتراك في أي أنشطة أو الدخول في أي علاقات تؤدي إلى فقدانه أو إلى

احتمال فقدانه عدم التحيز في القيام بالتقديرات. هذا الاشتراك يشمل تلك الأنشطة والعلاقات التي قد تكون

متعارضة مع مصالح الوحدة الحكومية التي ينتمي إليها

في هذا الصدد فإنه يمكن القول أن أساس عمل الم

في موقف أو دخل في علاقة تتعارض فيها مصالحه أو مصالح الوحدة

الحكومية التي ينتمي إليها تتأثر بالتقديرات التي يجربها يحتمل أن تكون تقديراته متحيزة

- يجب ألا يقبل الم أي شيء من أي طرف مما قد يفقده أو يحتمل أن يفقده حكمه المهني غير المتحيز

¹ جمال شحات ، نفس المرجع السابق ، ص 27.

- يجب أن يفصح المداخلي عن الحقائق المعلومة له التي ، إذا لم يتم الإفصاح عنها ، تؤدي إلى إفساد التقرير عن الأنشطة مح .

3- قواعد الأمانة

ترتبط الأمانة بالحفاظ على سرية وخصوصية المعلومات التي يحصل عليها المداخلي والقواعد المهنية التي تمكن الأمانة تتضمن ما يلي:

- يجب أن يتوخى المداخلي الحذر في استخدام وحماية المعلومات التي حصل عليها أنه
- يجب ألا يستخدم المعلومات التي حصل عليها لتحقيق أي مكسب شخصي بأي صورة تتعارض مع القانون والنظام أو تضر بالأهداف المشروعة والأخلاقية للمنشأة التي ينتمي إليها.

4- قواعد الكفاية:

تتعلق قواعد الكفاية بالتأهيل المهني للمداخلي :

- يجب أن يرتبط المداخلي بالخدمات التي يمتلك لها المعرفة والمهارات والخبرات الضرورية التي تمكنه من تقديمها
- يجب أن ينجز المداخلي الخدمات التي يرتبط بها وفقا لمعايير الممارسة المهنية لل
- يجب على المداخلي يحسن بصورة مستمرة كفاءته ومن فاعلية وجودة الخدمات التي يقدمها.
- المهني
ولمن يعملون بهذه المهنة والتي
من جميع العاملين بها الالتزام بهذه القواعد حتى يتمكن من تحقيق

خلاصة:

تعمل على رفع فعالية المؤسسة وتحسين أدائها، حماية أصولها وأموالها، وضمان صحة ودقة الوضعية المالية، ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم و التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، باستعمال مجموعة من التقنيات الأدوات وإعطاء نصائح للإ حول العمليات التي تم تدقيقها.

وكما رأينا في هذا الفصل أن لعملية التدقيق الداخلي عناصر أساسية وجملته من المعايير المتعارف عليها لى قواعد السلوك المهني التي وضعت بهدف تحقيقها.

تمهيد:

كما هو معروف فإن الجانب النظري يبقى عقيماً إذا لم يزود بمعطيات حقيقية تتضمنها دراسة ميدانية، والمؤسسة التي هي محل الدراسة تتمثل في مجمع تربية الدواجن بالغرب (ORAVIO)، حيث من خلال الدراسة سوف نحاول معالجة موضوع هذه المذكرة والمتمثل في دراسة التزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل في المجمع.

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن مجمع تربية الدواجن بالغرب

المطلب الأول: التعريف بمجمع تربية الدواجن

تطرقنا فيه لتعريف مجمع تربية الدواجن و محتوياته بصفة عامة¹

أولا - نشأة مجمع تربية الدواجن

تم إنشاء هذه الوحدة من طرف الشركة الإسبانية في سنة 1952 وبعد استقلال الجزائر أمت من طرف الديوان القومي لتغذية الأنعام تحت وصاية وزارة الفلاحة والصيد البحري، وفي 15 أوت من سنة 1981 تم إنشاء الديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب ORAVIO تم على إثر الجمعية العامة الاستثنائية AIGEX المنعقدة، وفي 19/01/1998 تم إنشاء مجمع GAO وهذا 10/05/1998 ويحمل هذا الأخير نظام قانوني إذ يعتبر شركة مساهمة طبقا للمادة 544 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993 المعدل والمتمم للقانون التجاري.

أصبحت ذات طابع عمومي تابعة لشركة تسيير المساهمات الإنتاج الحيواني SGP PRODA ذات رأس مال اجتماعي 2.205.000.000 لأنها كانت مؤسسة ذات شخص وحيد EURL ، وفي سنة 2012 كان رأس مالها 2.703.000.000 لأنها أصبحت شركة ذات أسهم SPA.

ثانيا - تعريف مجمع تربية الدواجن للغرب GAO :

هي شركة ذات اسهم و هي مؤسسة عمومية اقتصادية Mostavi الكائن مقرها طريق عين نويصي ولاية مستغانم موضوعها الاجتماعي التسمين الصناعي للدواجن و التفريخ الصناعي للبيض رأسمالها 781.870000.00 دج

تتكون المؤسسة من:

1- مركز لتربية الدواجن (0 الى 18 اسبوع):

- القدرة 72000 ممثلة في السنة؛

- مركز لإنتاج البيض للتفقيص (19 الى 64 أسبوع) متواجد في حاسي ماماش.

¹ الوثائق الداخلية للمجمع.

2- مفرخ:

- مفرخ متواجد بحاسي ماماش، طاقة 200000 فراخ للدجاج في الشهر؛
- مفرخ متواجد بسيدي ابراهيم طاقة 200000 في الشهر؛
- مركز تسمين متواجد في عين تادلس ، قدرته 720000 ممثلة لسنة؛
- مركز تسمين متواجد في سيدي الخطاب، قدرته 230000 ممثلة لسنة؛
- مركز تسمين متواجد في سيدي لحسن، قدرته 240000 ممثلة لسنة؛
- مركز تسمين متواجد في بوشنتوف، قدرته 240000 ممثلة لسنة؛
- مسلخ صناعي متواجد في بوقيرات، قدرته 7500 ممثلة لسنة.

تتمثل الأنشطة الرئيسية للمجمع في:

- إنتاج وتسويق الأعلاف الحيوانية؛
 - إنتاج وتسويق عوامل إنتاج الدواجن؛
 - تجهيز الإنتاج- تسويق اللحوم .
- وتبلغ الطاقة الإنتاجية السنوية لهذا المجمع بـ:
- 31.5 مليون بيض للتفريخ؛
 - 34.5 مليون فراخ اللحم؛
 - 5.1 مليون لحوم دجاج؛
 - 21000 طن من اللحوم البيضاء؛
 - 1250 طن من منتجات السجق؛
 - 10.4 مليون بيض التفريخ؛
 - 4.6 مليون كتكوت التعشيش؛
 - 3.440 مليون ؛
 - 46 مليون من البيض الذي يستهلك.
- أما عدد العمال الكلي هو 2583، وهم موزعين كالاتي:
- نشاط التربية 1633 (aviculture) أي 63.22% من العدد الإجمالي؛

- نشاط التغذية 872 (UAB) أي 34%؛
 - الوحدة المركزية للخدمة والتموين 15 (UCPA) وتمثل 0.1%؛
 - المخبر الجهوي 09 أي 0.5%؛
 - المقر 54 أي 0.5%.
- أما رقم الأعمال السنوي:
- يقدر بـ 4.702.307 HORS FILIALES ، UAB؛
 - يقدر بـ 4.666.191 FILIALES+ SPA ؛
 - يقدر بـ 936.498 SPA+ UAB GROEPES ET FILIALES .
- فروع التغذية: عدد العمال الإجمالي: 2583.
- عدد الإطارات 308 ويمثلون 19% ؛
 - عدد المهارات 308 ويمثلون 12% ؛
 - عدد التنفيذ 1779 ويمثلون 63% .

المطلب الثاني: مواقع الوحدات وتنظيم الهيكل في المجمع

أولا - الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يعتبر الهيكل التنظيمي لمقر المجمع أحد المخططات التي تساعد في تقييم العمال وتحديد الوظائف وترتيبها حسب السلم الإداري، من حيث تباين المديرية وأقسام والديوان.

1- الإدارة العامة:

هي السلطة العليا في المقر، تتكون من المدير العام والمجلس الإداري الذي يرأسه هذا الأخير، طبقا للمادة 674 من القانون التجاري، ولهذا المدير كامل الصلاحيات في إصدار القرارات وإعطاء التوجيهات الخاصة بسير العمل داخل الشركة وفروعها.

2- خلية التدقيق:

هذه الخلية على علاقة مباشرة بالمدير العام، لقد كانت فيما قبل هذه الوظيفة تابعة إلى قسم مراقبة التسيير، حيث كان المدقق الداخلي يتلقى أوامر ويسلم تقارير لرئيسه الذي يسلمها إلى المدير العام.

وفي فيفري 2005 أصبحت خلية التدقيق مرتبطة مباشرة مع المدير العام والذي يعتبر أعلى سلطة في ال GAO وهذا رقم 36 يمثل مساهمات الدولة "note n° 36 du D.P.E" وتحتوي على مجموعة من التوصيات نذكر منها:

- ربط مصلحة التدقيق بأعلى سلطة في المؤسسة؛
- ضمان استقلالية التدقيق الداخلي ومنحه السلطة الضرورية لممارسة وظيفته؛
- وضع علاقات وظيفية بين مصلحة التدقيق والمجلس الإداري للشركة القابضة وحافظوا الحسابات.
- وبالتالي أصبح المدقق الداخلي يتعامل مع المدير العام مباشرة دون أي وساطة فيما يخص تلقي أمر مهمة أو تسليم التقارير.
- وتتمثل مهام المدقق في التأكد من احترام إجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة وحسابات الشركة داخل الشركة وفروعها.

3- قسم مراقبة التسيير:

يتمثل في :

- دائرة التحليل و الاحصاء؛
- سعر التكلفة؛
- دائرة الموازنة.

4- قسم التوظيف والتحليل:

ترتبط ارتباطا وثيقا مع جميع الأقسام والمديريات، باعتبارها العمود الفقري الذي تركز عليه، حيث يقوم هذا القسم بتسجيل كل العمليات المختلفة والمتعلقة بالنشاط التجاري مع جميع الوحدات وأهم وظائفها هي :

- العلاقات البنكية؛
- تسديد الفواتير؛

- إعداد الميزانية المحاسبية والجبائية؛

- تسوية الديون.؛

- متابعة المشاري؛

- تحليلات اقتصادية.

5- قسم الإدارة العامة:

مهام هذا القسم هي:

- رسم مخطط لتسيير المسار المهني.

- تسيير الموارد البشرية والمتابعة القانونية.

- يساعد لجنة المشاركة في تسيير الخدمات الاجتماعية.

- المحافظة على ممتلكات المؤسسة.

- يهتم ويتابع المكاتب وأدواتها في المؤسسة.

6- قسم تربية الدواجن :

- مهمتها متابعة تربية الدواجن من ناحية الإنتاج، الصحة والتموين.

- يحرص على متابعة البرنامج الصحي.

- يقوم بوضع مخطط الإنتاج للمؤسسة.

- تحليل الخصائص الإنتاجية وأخذ الإجراءات اللازمة لتحسينها.

7- قسم التغذية :

- تهتم بمتابعة نشاط الوحدات المتخصصة في صناعة أغذية الأنعام، تسيير المخزون، النقل والصيانة وكذلك مراقبة النوعية.

- تضمن مصلحة ما بعد البيع.

- تقوم بدراسة السوق طلب- ثمن...

- إنجاز السياسة التجارية للمؤسسة.

- توقعات البيع.

8- قسم الدراسات والتطور:

- تهتم بمتابعة التجهيزات الموجودة في مختلف الوحدات.
- بناء وحدات جديدة تابعة للمجمع.
- دراسة خصوصيات الإنتاج لتوفير التجهيزات الضرورية.

ثانيا - قراءة الهيكل التنظيمي لمجمع تربية الدواجن

يقع المجمع في الجهة الغربية للبلاد في طريق الميناء "صلا مندر" مستغانم، حيث يضم عدة فروع ووحدات خاصة بتربية الدواجن و تغذية الأنعام عبر الغرب الجزائري وهي:

1- وحدات تغذية الأنعام UAB :

يضم المقر الرئيسي لمجمع ثمانية وحدات تغذية الأنعام، وهي موزعة على الجهة الغربية للبلاد: وادي تليلات، وهران، الرمشي ولاية تلمسان ، الرحوية ولاية تيارت، سيدي إبراهيم ولاية سيدي بلعباس، بوقطب ولاية البيض ، العبادلة ولاية بشار، وبني يحي ولاية مستغانم.

1- وحدات تربية الدواجن SPA :

يضم المجمع سبعة وحدات لتربية الدواجن، التي كانت تدعى مؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية الوحيدة EURL، وأصبحت في 2000/07/01 شركات مساهمة SPA وأكثر استقلالية عن المقر الرئيسي للمجمع وأصبح لها مجلس إدارة خاص بها طبقا للمادة 610 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 من القانون التجاري وهي: havip مستغانم، ، وحدة المذابح للغرب وهران، افيكاب سيدي بلعباس، رمشي تلمسان.

2- وحدات أخرى: ويضم أيضا وحدة مركزية للخدمات والتموين UCPA ببئر الجير ولاية وهران، كما يضم أيضا مخبر جهوي وصيدلية مركزية بحاسي ماماش ولاية مستغانم.

المطلب الثالث : نظام العمل في المركب

نظام العمل في المركب يكون على النحو التالي:¹

- التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية داخل المجمع:

أ - التوقيت العادي: مدة العمل مستمر على مدى ستة أيام في الأسبوع مع تخصيص وقت للاستراحة حيث تخصص 8 ساعات للإدارة و12 ساعة لعمال الأمن.

أ-1- التوظيف: تعتبر عملية التوظيف في المركب حسب ما أدلى به رئيس مصلحة المستخدمين من أهم العمليات الموجودة فيه وعلى هذا الأساس فإن المركب يولي أهمية كبيرة لهذه العملية.

أ-2- أسباب التوظيف: إن عملية التوظيف تقوم لعدة أسباب نذكر منها:

التقاعد، إنهاء عقود العمل، حالة شغور مناصب العمال، الترقية، خلق مناصب عمل جديدة بشرط يتطلب إطار أو إطار سامي في بعض الأحيان مع الإشارة إلى أن هذا المجمع يعطي أهمية كبيرة للخبرة.

أ-3- مصادر التوظيف: ان لعملية التوظيف مصدرين رئيسيين: مصدر داخلي ومصدر خارجي.

- المصدر الداخلي: يتمثل في ترقية العمال فمجمع تربية الدواجن يركز خاصة على هذا المصدر.

- المصدر الخارجي: يلجأ إليه المجمع عند حاجته إلى الكفاءة لم تكن متوفرة في مواردها البشرية ويكون عن طريق :

الإعلانات في الجرائد والمجالات، تسجيل في مسابقات التوظيف، اتصال مراكز التخرج (جامعات، مراكز التكوين المهني... الخ

أ-4- مراحل عملية التوظيف: حسب أقوال السيد المسؤول (رئيس مصلحة المستخدمين) عن خطوات عملية التوظيف تخضع لعدة خطوات متسلسلة هي:

- الاتصال بمكتب اليد العاملة.

- استقبال ملف المترشحين.

¹ ماخوذ من الوثائق الداخلية للمجمع

- تصفية الملفات إعادة النظر في تكوين الملفات.

-انتقاء المؤهل من المترشحين.

ب-دراسة ملف المترشحين: تقوم إدارة الموارد البشرية بدراسة ملف المترشحين الذين تتوفر فيهم الصفات المطلوبة من طرف إدارة المجمع، حيث تتكون هذه الملفات من:

- طلب خطي؛

- شهادة ميلاد؛

- بطاقة الإقامة؛

- 04 صور شمسية؛

- المؤهلات شهادة الكفاءة؛

-الجنسية؛

-شهادة السوابق العدلية؛

-شهادة مدرسية.

ب-1-المقابلة: بعد انتقاء المترشحين والمطلوبين كما ونوعا فإن إدارة الموارد البشرية للمركب هي التي تتولى تأني خطوة من خطوات التوظيف ألا وهي المقابلة، التي يوجد خصيصا لهذه الخطوة لجنة مختصة، وحسب رأي المسؤولين فإن المقابلة مهمة سواء بالنسبة إليهم أو بالنسبة للمترشحين كونها تسمح بـ:

- إعطاء فرصة للمترشحين من أجل معرفة المركب وكذا الإطلاع على أنواع العمل الذي هو بصدد تنفيذه.

- إعطاء الفرصة للمترشحين من أجل تخطي عقبات الخجل والتعقد، وهذا لإبداء أفكاره والتعرف على إمكانياته.

ب-2-الإمضاء على العقد: هي ثالث خطوة في عملية التوظيف والتعيين وتمثل في الإمضاء على عقد العمل بموجب قانون العمل والقانون الأساسي الخاص بالمؤسسة الذي أقرته.

1- أنواع عقود العمل في المجمع

غالبا ما يكون عقد العمل الذي تستخدمه إدارة الموارد البشرية للمجمع هو:

أ- عقد العمل لمدة غير محدودة: فحسب المسؤولين فإنه بسبب ما يقدمه من ضمانات ترضي الموظف والمجمع كونه يسمح:

- من الممكن تجديده بعد التأكد من قرارات العمل، وفي نفس الوقت يمكن الاستغناء عنه (العامل) في حالة عدم كفاءته.

- هناك بعض الأعمال التي تسمح باستخدام وقت دائم.

ب- عقد العمل المؤقت: يعتبر أقل انتشاراً داخل المجمع، إلا أن هذا الأخير يلجأ إلى هذا النوع من العقود في الحالات الآتية:

- استخدام موظف دائم تغيب عنه مؤقتاً

- ذهاب معظم العمال الدائمين للعطل الصيفية.

- وجود أشغال مؤقتة.

ج- التكوين والتدريب:

يعتبر التكوين والتدريب عاملاً جوهرياً في تنمية وتطوير موارده مجمع تربية الدواجن البشرية وكما صرح لنا رئيس مصلحة المستخدمين الذي يؤدي بالمؤسسة إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

- الهدف من التكوين: المؤسسة تقوم في كل مرة بالتكوين لعمالها وإطاراتها، وذلك من أجل تحسين مستواهم الذي يؤدي إلى إنتاجية أفضل مما يسمح لها بالبقاء والاستمرارية في السوق، وضمان ديمومتها.

د- التحفيز: يعتبر وسيلة أساسية في هذا المجمع وله تأثير كبير على الرضاء الوظيفي وتمثل التحفيزات في ما يلي: التكوين، الترقية، الزيادة في الأجور حسب الوحدات المنتجة.

هـ- الترقية: تعتمد المؤسسة كثيراً على هذه الوسيلة كونها تكسب ولاء المؤسسة من طرف العمال ويكون قرار الترقية في الحالات التالية:

-الأقدمية أو الخبرة؛

-بعد التكوينات P

-منصب شاغر أي تغيير المنصب.

و- سياسة الأجور: تقوم إدارة هذه الوحدة بدفع اجر شهري للعامل، كما أنها تقوم باقتطاعات من الأجور في حالة الغيابات الغير المبررة أو السلوكات الناتجة عن العمال.

مكونات الأجر: يتكون من:

-الأجر الثابت: وهو ما يطلق عليه بالأجر القاعدي حيث يحدد حسب المنصب الذي يشغله العامل، وهو محدود حسب شبكة الأجور للوحدة.

-الجزء المتغير: ويأخذ بعين الاعتبار التعويضات الخاصة بكل عامل وكذا جميع الاقتطاعات مثل اقتطاع الضمان الاجتماعي كما يشمل نظام الحوافز.

المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي والمراقبة الداخلية بالمجمع

سيتم التطرق إلى نظام التدقيق الداخلي والمراقبة المتصلة بالمجمع من خلال العناصر التالية:

المطلب الأول : دورة المشتريات / الموردين و أهداف المراقبة الداخلية

أولاً- دورة المشتريات / الموردين

تتضمن هذه الدورة العناصر التالية:

1-الهدف من الإجراءات: الهدف من هذه الإجراءات هو تحديد طرق دورة التدقيق، أي المشتريات - موردين.

2-المرسل إليهم: يضم ميثاق التدقيق المستلمين.

3-المساحة المغطاة: عملية التدقيق تتطابق مع جميع عمليات الشراء وحسابات الموردين في جميع المستويات.

4-التحديث: شروط وطرق التحديث المدرجين في ميثاق التدقيق.

ثانيا- أهداف المراقبة الداخلية

تهدف المراقبة الداخلية لضمان الافتراضات التالية:

- 1- مراقبة في عملية الدورة البيع والشراء؛
 - 2- التسلسل في I=QCI؛
 - 3- مراقبة وصل الطلبات لضمان أن طلبيات الشراء أدرجت وفق معايير وقوانين وتم طلبها بطريقة ملائمة ومناسبة؛
 - 4- ضمان أن جميع الفواتير (استثمارات، خدمات، مواد ولوازم، مصاريف عامة ...) تتطابق مع السلع والخدمات، وتم استلامها بالفعل وسجلت بطريقة صحيحة؛
 - 5- فصل المهام: ضمان مسألة فصل المهام والوظائف تم بطريقة كافية، استنادا على تحليل الوظائف؛
 - 6- التقييم: ضمان أن جميع المشتريات قيّمت بطريقة صحيحة؛
 - 7- فصل العمليات: ضمان أن جميع المشتريات والمنتجات والمبيعات مسجلة في موعدها ومدتها المناسبة.
- وظيفة الشراء تحتوي على مجموعة من المهام الأولية التي تتضمن دورة محددة على مستوى استبيان المراقبة الداخلية و ذلك عن طريق متتاليات رئيسية هي:

- التعبير عن الحاجة؛
- طلب الشراء؛
- أوامر بطلب الشراء؛
- طلب الإذن بالشراء؛
- إرسال الطلبية؛
- استلام البضاعة؛
- مقارنة بين البضاعة الواردة والفاتورة المستلمة؛
- مقارنة بين وصل الاستلام والفاتورة؛
- القيد المحاسبي؛
- مراقبة القيد المحاسبي؛

- وصل التسديد؛
- التسجيل في سجل المشتريات؛
- التسجيل في حساب الموردين؛
- تقريب كشف الموردين مع الحسابات؛
- تقريب توازن الموردين / الحساب الجماعي؛
- مركزية الشراء؛
- تحرير الشيك؛
- امضاء الشيك؛
- ارسال الشيك؛
- استلام الاتفاقيات؛
- تحديث سجل أوراق الدفع؛
- تحديث سجل أوراق الخزينة؛
- شطب قسائم التبرير؛
- متابعة المداخل.

هذا التسلسل مبين في استبيان ضمن جدول تحليل المدقق، حيث أن هذا الأخير يبحث عن أجوبة الأسئلة باستخدام الوسائل الأساسية التالية:

- المقابلات؛
- الملاحظات؛
- الوثائق.

أجوبة الأسئلة المطروحة محددة لطريقة التدقيق التي سوف تعتمد مع التقرير النهائي.

المطلب الثاني: الوثائق الأساسية للرقابة الداخلية

من بين هذه الوثائق نذكر:

- وصل الطلب؛
- وصل الاستلام؛
- وصل الخروج للاستهلاك؛

1- وصل الطلب:

حتى يتم قبول وصل الطلب، يجب أن يخضع لإمضاءين:

- مدير المؤسسة أو الوحدة أو الممثلين.
- مسئول التموين أو الممثلين.

غالباً ما يكون وصل الطلب محرر من قبل مصلحة خدمة البيع أو التموين في 03 نسخ على أساس طلب الشراء من قبل الهيئة المختصة.

- النسخة رقم 01: الأصلية للمورد.
- النسخة رقم 02: نسخة لمصلحة خدمة الشراء.
- النسخة رقم 03: نسخة أخرى لمراقبة الاستلام.

2- وصل الاستلام:

وصل الاستلام يجب أن يكون محرر في نفس الوقت مع استلام السلع قبل أن تدخل الى المخازن. يخضع هذا الوصل الى:

- لكل وصل استلام محرر يجب أن يطابق وصل الطلب.
- وصل الاستلام يهدف للتثبت من وثائق المخزن.
- وصل الاستلام عادة ما يكون محرر على شكل 05 نسخ:
- النسخة رقم 01: المحاسبة المتعلقة بالمنتوج .

- النسخة رقم 02: المحاسبة العامة.

- النسخة رقم 03: مسير المخزن.

- النسخة رقم 04: امين المخزن.

- النسخة رقم 05: تتضمن أصل المنتج .

عمليات المراقبة أثناء الاستلام: أثناء إستلام السلع، فإن عملية المراقبة ترفق بملف يسمى "وصل مراقبة" يضم المعلومات الآتية:

- درجات الجودة: يتم تحديد مستوى جودة السلع المستلمة من طرف قسم مراقبة الجودة.
- الحساب: يتم من خلاله إعطاء التوجيهات للمطابقة على أساس الكمية المسجلة ضمن وصل المراقبة.
- الوزن: تتم هذه العملية في العادة حسب حاجة قسم مراقبة الجودة، حيث يتم مقارنة ما تم استلامه مع ما جاء في الطلبية.

• وصل الدخول: وصل الدخول يقوم به امين المخزن على أساس وصل الاستلام ويكون بمثابة اثبات على أن السلع قد استلمت وهذا ضمن 05 نسخ:

- النسخة رقم 01: المحاسبة المتعلقة بالمنتج.

- النسخة رقم 02: المحاسبة العامة.

- النسخة رقم 03: مسير المخزن.

- النسخة رقم 04: أمين المخزن.

- النسخة رقم 05: تتضمن أصل المنتج.

3- وصل الخروج الاستهلاك:

يهدف الى تسجيل انتقال المسؤولية بين مسؤول المخزن و بين الهيئة الطالبة، كما ان تحريرها يكون دائما في الحين.

- لا يمكن اخراج أي سلع من المخزن بدون تحرير وصل خروج.

- وصل الخروج يكون في 05 نسخ على النحو التالي:

- النسخة رقم 01: المحاسبة المتعلقة بالمنتج

- النسخة رقم 02: المحاسبة العامة.
- النسخة رقم 03: مسير المخزن.
- النسخة رقم 04: الهيئة المعنية (طالبة المنتج).
- النسخة رقم 05: تتضمن أصل المنتج.
- وصل تسليم المورد: يجب أن يكون الوصل محرر من قبل المورد في نفس وقت الاستلام.
- وصل تسليم المرسل: وهو عبارة عن تسليم الوصل للزبائن من قبل امين المخزن ، يصبح الوصل عند تسليمه بمثابة مبرر لأمين المخزن في حالة بيع السلع.
- فاتورة الموردین: و هي عبارة عن وثيقة مسلمة من المورد الى الزبون تكون محررة عن طريق نسختين :
- النسخة رقم 01: البائع.
- النسخة رقم 02: المشتري.
- تكون هذه الفاتورة محررة من قبل البائع وكما تحتوي على الديون وتكون أيضا محررة من قبله في حالة إرجاع السلعة مع الإنقاص في السعر.

المطلب الثالث: عمليات التدقيق و أهم الاختلافات ما بين وحدات التسمين و الذبح

أولاً- عمليات التدقيق

أ- تدقيق تقني:

- دراسة مشكل التباين في وحدات الدجاج الأبيض بمذبح بوقيرات؛
- تباث معايير الأداء الناتج عن الدجاج المذبوح؛
- توظيف بييطري لتسيير نشاط المذبح و عدد الوحدات و العيوب و تحرير شهادات طبية؛
- اعادة تشكيل لجنة للتحقيق في عدد الوفيات في الدجاج ذو النوعية الجيدة.

ب- تدقيق تسيير المخزن:

- تحديث وثائق المخزن للمنتجات المنتهية؛
- القيام بعملية تهدف إلى تبيان معدل الجفاف؛
- القيام بعملية تفرض جرد ثلاثي للمنتجات المنتهية.

ت- تدقيق النشاط التجاري:

- عدد نقاط البيع تتجاوز المرجعية و الخسائر المرتبطة بالتكلفة النهائية للمنتجات؛
- القيام بعملية تهدف الى تحديد المعايير لإنتاج النقانق الكاشير؛
- القيام باسترداد الديون (ديون سنة 2013) نقاط البيع بالدينار؛
- ابرام عقود مع وسائل النقل الخاصة لنقل الدجاج الأبيض الجيد؛
- تصليح العداد الذي يشير الى استهلاك الغاز و النفط؛
- القيام بإهاء تزويد الغاز للمرآب المتحرك؛
- تزويد سيارة الخدمة بسجل؛
- إنشاء قرارات إدارية لسائقي الشاحنات الجديدة و تحميلهم مسؤولية خسارتها.

ث- تدقيق الموارد البشرية:

- بعث بقايا العفل السنوية؛
- رصد المحررات الوقائية و النظافة والامن (الثلاثي الرابع) لسنة 2014؛
- انقاص عدد الغيابات لعمال الإنتاج.

ج- التدقيق المحاسبي والمالي:

- تحديث السجل اليومي؛
- تسيير خزينة الوحدة بفعالية تامة .

ح- تدقيق النشاط التجاري:

- اتمام بعض ملفات الزبائن المتضمنة في السجل التجاري و البطاقة الضريبية؛
- السهر على تطبيق شروط محددة في العقود المبرمة؛
- عملية سداد الديون.

ثانيا- اهم الاختلافات ما بين وحدات التسمين و الذبح ببوقيرات

أ- البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي لسنة 2014

يتم تنفيذ البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي بالجمع على أساس الخطة التالية، وهذا خلال أربع ثلاثيات كما يوضحه الجدول التالي:

المرحلة	نوع التدقيق	الجهة الخاصة للتدقيق للوحدة المدققة
الثلاثي الأول 2014 الثلاثي الثاني 2014 الثلاثي الثالث 2014 الثلاثي الرابع 2014	- التدقيق التقني؛ - تدقيق النشاط التجاري؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الامن؛ - تدقيق المحاسبة والمالية.	مذبح بوقيرات
الثلاثي الأول 2014 الثلاثي الثاني 2014 الثلاثي الثالث 2014 الثلاثي الرابع 2014	- التدقيق التقني؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير المخزن؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الامن؛ - تدقيق المحاسبة والمالية.	وحدة الجسد بحاسي ماماش والصور
الثلاثي الأول 2014 الثلاثي الثاني 2014 الثلاثي الثالث 2014 الثلاثي الرابع 2014	- التدقيق التقني؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير المخزن؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الامن؛ - تدقيق المحاسبة والمالية	وحدة الدجاج الأبيض بعين تادللس
الثلاثي الأول 2014 الثلاثي الثاني 2014 الثلاثي الثالث 2014 الثلاثي الرابع 2014	- التدقيق التقني؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير المخزن؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الامن؛ - تدقيق المحاسبة والمالية	وحدة الدجاج الابيض ببوشنتوف
الثلاثي الثاني 2014 الثلاثي الثالث 2014 الثلاثي الرابع 2014	- التدقيق التقني؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير المخزن؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الامن؛ - تدقيق المحاسبة والمالية.	مذبح حاسي ماماش

مذبح سيدي ابراهيم	<ul style="list-style-type: none"> - التدقيق التقني؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير المخزن؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الامن؛ - تدقيق المحاسبة والمالية. 	<p>الثلاثي الثاني 2014</p> <p>الثلاثي الثالث 2014</p> <p>الثلاثي الرابع 2014</p>
وحدة الدجاج الأبيض بسيدي الخطاب	<ul style="list-style-type: none"> - التدقيق التقني؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير المخزن؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الامن؛ - تدقيق المحاسبة والمالية. 	<p>الثلاثي الثاني 2014</p> <p>الثلاثي الثالث 2014</p> <p>الثلاثي الرابع 2014</p>
المقر	<ul style="list-style-type: none"> - التدقيق التقني؛ - تدقيق الموارد البشرية؛ - تدقيق تسيير المخزن؛ - تدقيق تسيير الوسائل العامة؛ - تدقيق الامن؛ - تدقيق المحاسبة والمالية. 	<p>الثلاثي الثاني 2014</p> <p>الثلاثي الثالث 2014</p> <p>الثلاثي الرابع 2014</p>

ب- عملية تدقيق المراحل الانتاجية لمزرعة التسمين:

تتم عملية تدقيق المراحل الانتاجية لمزرعة تسمين كما يلي:

N̄ تدقيق عملية استلام الصيصان:

حيث يجب التأكد من الاعداد المستلمة فعليا بالمزرعة من خلال لجنة استلام تقوم بتسجيل اعداد وثائق الوصول.

N̄ تدقيق كميات العلف المستهلكة:

حيث يجب الاطلاع على برنامج العلف المعتمد يوميا حسب العمر والتأكد من تطبيقه من خلال محاضر استهلاك الأعلاف وتدقيق عملية استلام العلف من خلال أذن التسليم.

• تدقيق عملية استهلاك التحصينات:

وذلك من خلال الاطلاع على محاضر استهلاك التحصينات.

• تدقيق بيانات التقارير اليومية للمزرعة:

من خلال التدقيق الحسابي لأرقام التقارير التي تخص الانفاق اليومي وإعدامات الطيور غير الصالحة وإثباته من خلال محاضر معدة لذلك.

• تدقيق عملية بيع المنتج سواء للسوق أو للمجازر:

وذلك من خلال محاضر لجنة البيع التي تضم عادة الأعضاء التالية:

- عضو مبيعات لتحديد أسعار البيع المعتمد؛
- عضو فني لتحديد وفرز الطيور الدرجة الأولى والثانية والناقص؛
- عضو مالي للوزن والتحصيل.

وتعمل اللجنة في تكامل وترابط فيما بينها على أن يتم الجرد الفعلي للمزرعة مع تدقيق البيانات والتسجيلات المحاسبية لكل خطوة من الخطوات السابقة.

• تدقيق بيانات المراحل الإنتاجية والمحاسبية في إحدى المزارع في شركة تربية الدواجن (تسمين)

يتم اختيار إحدى مزارع التسمين بالشركة لمتابعة مدى دقة معدلاتها الإنتاجية والمحاسبية وفق عدة مراحل على النحو التالي:

- المرحلة الأولى (الفقاسة): يتم الاطلاع على بيانات إنتاج الفقاسة لبيان معدلات نسب الفقس ومقارنة عدد الكتاكيت المسلمة من الفقاسة إلى المزرعة المراد فحص معدلاتها الإنتاجية .
- المرحلة الثانية (المزرعة): يتم الاطلاع على سجلات المزرعة الإنتاجية من تاريخ استلام الكتاكيت حتى تاريخ تصفية المزرعة بالبيع المنتوج حيا أو يتم تسليمه للمذبح بعد استبعاد عدد الطيور الناقصة أثناء فترة التربية
- المرحلة الثالثة (الميزان) : يتم وزن الدجاج المسلم من المزرعة للبيع حي أو للمذبح في المخرز ويقارن ذلك مع سجلات المزرعة والميزان للتأكد من دقة العدد والأوزان .

- المرحلة الرابعة (الذبح والتجهيز): يتم مطابقة عدد الدجاج المسلم من الميزان إلى المحزر الآلي ويتم استبعاد إعداد وأوزان الدجاج نافق الوصول والمستبعد من الذبح لبيان الوزن الإجمالي ووزن الدجاج المحزر ونسبة التصافي بعد انتهاء عملية الذبح ويتم الاطلاع على البيانات الإنتاجية التي يعدها المحزر وفق العدد والوزن وأشكال المنتجات وفق الطلب.
- المرحلة الخامسة (التسليم): للمستودعات يتم مطابقة البيانات الإنتاجية الصادرة من المذبح مع المسلم للمستودعات (المخازن) لبيان مدى دقة البيانات الإنتاجية والمطابقة بينهما من حيث الأعداد والأوزان والأنواع ومطابقة ذلك أيضا مع كارت الصنف لكل نوع لدى الإدارة المالية.

المبحث الثالث : ميثاق التدقيق الداخلي بالمجمع

سيتم التطرق في هذا المبحث الى عناصر ميثاق التدقيق الداخلي بالمجمع¹

المطلب الأول: تعريف ميثاق التدقيق والغرض منه

ميثاق التدقيق هو وثيقة رسمية يتضمنها المعيار الأول من وظيفة التدقيق الداخلي، وهي مصممة بطريقة جيدة لتحديد الأهداف، السلطات و المسؤوليات لقسم التدقيق الداخلي، هذا الميثاق ثابت لأحكام وإجراءات التدقيق الداخلي بالمجمع، و من بين أصنافه:

1-استقلالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة:

قسم التدقيق الداخلي مرتبط بسلطة سلمية (الإدارة العامة للمؤسسة)، وهذا في اطار استقلاليته من حيث نشاطات التدقيق .

2-المسؤوليات

التدقيق الداخلي يضم:

- احترام سر المهنة على حسب ما تنص عليه المادة 302 من قانون العقوبات؛

¹ Charte d'audit interne, groupe avicole ouest .

- الحفاظ على سرية المعلومات و الوثائق الرسمية؛
- التصرف بحرية و موضوعية مقارنة مع هيئات التدقيق؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- تبيان أسباب إفلاس المؤسسة؛
- تقديم تقرير للمديرية العامة فيما يتعلق بالتوصيات الغير متبعة.

3-المصادقة على التوصيات

قسم التدقيق الداخلي ينشئ مشروع تقريره عند قيامه بأي مهمة، النتائج والنقائص المستخلصة والتوصيات تعرض على الجهة الخاضعة للتدقيق في ختام المهمة، في حالة الاختلاف حول محتوى المشروع فان قسم التدقيق الداخلي يأخذ بعين الاعتبار التحفظات التي تبديها الجهة الخاضعة للتدقيق، عندما تكون هذه النتائج المستخلصة نهائية. خلاف ذلك، يتم الإبلاغ عن تعليقات الجهة الخاضعة للتدقيق في التقرير النهائي.

4-تقرير التدقيق

عند دراسة المشروع و قبوله من الجهة الخاضعة للتدقيق فان مسئول قسم التدقيق الداخلي يقوم بإعداد الوثيقة النهائية التي تبين أهداف ومجال المهمة ؛ الوقائع والنتائج التي تمت المصادقة عليها. التقرير النهائي يرفع إلى المدير العام للمؤسسة الذي يكون له الحق في عرضه على الجهة الخاضعة للتدقيق في نطاق سري.

5-تنفيذ التوصيات

الجهة الخاصة بالتدقيق تعطي إجابات للتوصيات المصادق عليها، هذه الإجابات تكون من خلال إعداد مخطط عمل يضم مجموع التوصيات وإرسالها إلى قسم التدقيق الداخلي في مهلة أقصاها 15 يوم. وضع خطة عمل تضم مختلف العمليات التي تهدف إلى تنفيذ حلول للنقائص التي تم تحديدها والتحقق من صحة التوصيات المصادق عليها، عندما تحتاج بعض العمليات تدخل عدة هيئات يجب على المسئول المعني التعامل لتوافق النشاط مع مسئولين تابعين لهيئات أخرى.

6-متابعة تنفيذ التوصيات

الهيئة الخاصة بالتدقيق هي المسؤولة عن متابعة تنفيذ مخطط العمل المقرر.

يجب على قسم التدقيق أن يكون على علم بالإجراءات المتخذة بشأن التوصيات وعملية تطور تنفيذها.

عندما لا يتم احترام الجدول الزمني للتنفيذ فيما يتعلق على وجه الخصوص بالتوصيات الهامة، قسم التدقيق الداخلي يضبط هذه الحالات ويعلم المديرية العامة بتوصياته اتجاه التجاوزات.

7-العلاقة مع التدقيق الخارجي

إن عمل التدقيق الداخلي يجب أن يكون متناسق مع عمل مختصي التدقيق الخارجي (مراقبي الحسابات)، وهذا من خلال إعداد جدول تخطيط موحد لتفادي عملية التكرار فيما يخص أعمال المراقبة.

المطلب الثاني : احترام المعايير المهنية و دليل الأخلاقيات

تقوم مديرية التدقيق الداخلي بمهمتها باحترام كامل لمعايير التدقيق الداخلي.

يجب على مديرية التدقيق الداخلي أن تحترم قواعد السلوك المهني التي تختصر على المبادئ المعمول بها و التي تنطبق على المهنة وممارسة التدقيق الداخلي (الموضوعية، النزاهة، السرية، الكفاءة) التي يجب أن تتوفر في المدقق، فهي بصفة عامة كل قواعد السلوك والالتزامات الأخلاقية التي تحكم مهنة التدقيق.

كما يهدف قانون قواعد السلوك الى تعزيز ثقافة الأخلاقيات في مهنة التدقيق الداخلي.

هذا القانون يضم معيارين هامين:

1- المبادئ الأساسية ذات الصلة بمهنة و بممارسة التدقيق الداخلي؛

2- القواعد الأخلاقية التي تصف معايير السلوك المتوقعة من المدققين الداخليين .

هذا القانون يطبق على الأشخاص والمؤسسات التي تقدم خدمات متعلقة بعمليات التدقيق الداخلي.

في هذا الصدد يتوقع من المدققين الداخليين احترام و تطبيق مبادئ الأساسية الآتية:

- النزاهة : نزاهة المدقق هي أساس الثقة والمصدقية التي يجب أن يتصف بها في إطار عمله.
 - الموضوعية : يجب على المدققين الداخليين أن يتميزوا بالمعايير المهنية من حيث الموضوعية وهذا من خلال جمع، تقييم و إيصال المعلومات المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي.
 - يجب على المدققين الداخليين أن يقيموا بطريقة متوازنة جميع العوامل ذات الصلة ولا يجب أن يتم التأثير عليهم في إصدار أحكامهم من قبل مصلحتهم أو مصلحة غيرهم.
 - الثقة: على المدققين الداخليين أن يحترموا مصداقية و خصائص المعلومات التي يتلقونها ، وعليهم ألا يفشوا المعلومات إلا مع التراخيص المطلوبة أو التزام قانوني أو مهني يرخص لهم القيام بذلك.
 - الكفاءة : يطبق المدققين الداخليين المعرفة والمهارات المطلوبة للقيام بمهامهم على أكمل وجه.
- قواعد العمل بالمعايير المهنية :

من بين قواعد العمل بالجمع نذكر ما يلي:

1- النزاهة

المدققين الداخليين:

- يجب أن يقوموا بمهمتهم بأمانة واجتهاد و مسئولية؛
- يجب احترام القانون وتقديم الإيضاحات المطلوبة المتضمنة في القوانين وقواعد المهنة؛
- يجب ألا تؤخذ بعين الاعتبار الأنشطة الغير قانونية أو الانخراط في الأعمال التي هي متنافية مع مهنة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة ؛
- يجب أن تحترم، وتساهم في تحقيق الأهداف المشروعة والأخلاقية للمؤسسة.

2- الموضوعية

المدققين الداخليين:

- لا ينبغي أن يشاركوا في الأنشطة أو إقامة العلاقات التي يمكن أن تؤثر سلبا على حكمهم؛

- لا ينبغي أن يقبلوا أي شيء يمكن أن يضعف أو يؤثر على أحكامهم المهنية.

3-الثقة

المدققين الداخليين:

- يجب حماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء أنشطتهم و استخدامها بحذر؛

- يجب عدم استخدام هذه المعلومات لأية مكاسب شخصية أو بطريقة لا تتفق مع القانون أو فيما يضر الأهداف الأخلاقية للمؤسسة.

4-الكفاءة

المدققين الداخليين:

- يجب تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛

- يجب أن تسعى دائما لتحسين كفاءتهم وجودة عملهم.

المطلب الثالث: تطبيق المعايير المهنية

من بين المعايير التي يتبناها المجمع¹:

معايير كفاءة: تخص المدققين الداخليين و خدمات التدقيق:

معايير التأهيل: تصف طبيعة نشاط التدقيق

معايير الكفاءة التي يتبناها المجمع و التي تم شرحها في الجانب النظري:

-المعيار 1000: الغرض ، السلطة ، المسؤولية؛

-المعيار 1100: الاستقلالية و الموضوعية؛

¹ Charte d'audit interne, groupe avicole ouest oravio .

-المعيار 1110: الاستقلالية التنظيمية؛

-المعيار 1120: الموضوعية الفردية ؛

-المعيار 1200: الكفاءة و العناية المهنية الازمة؛

-المعيار 1300: برنامج التأكد و تحسين الجودة.

معايير التأهيل (الأداء) التي يتبناها المجموع:

-المعيار 2000: ادارة نشاط التدقيق الداخلي؛

-المعيار 2010: التخطيط؛

-المعيار 2020: التبليغ و الموافقة؛

-المعيار 2030: إدارة الموارد؛

-المعيار 2040: القواعد و الإجراءات؛

-المعيار 2100: طبيعة العمل؛

-المعيار 2110: إدارة المخاطر

المدقق الداخلي يساعد المؤسسة من خلال تحديد وتقييم المخاطر الكبيرة ويساهم في تحسين نظم إدارة المخاطر والرقابة ،يتناول هذا المعيار تحديد وتقييم المخاطر لكن المؤسسة لا تتبنى هذا المعيار على حد قول المدقق الداخلي .

-المعيار 2120: المراقبة

المدقق الداخلي يساعد المنظمة في الحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المناسبة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر.

-المعيار 2200 : تخطيط المهمة : يجب على المدققين الداخليين تصميم وإضفاء الطابع الرسمي للتخطيط لكل مهمة.

تحدد هذه الخطة مجال التدخل الأهداف ،تاريخ ومهلة المهمة و الموارد المخصصة .

-المعيار 2300: إنجاز المهمة : يجب على المدققين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة .

-المعيار 2400: إبلاغ النتائج : يجب على المدققين الداخليين ابلاغ نتائج المهمة .

-المعيار 2410: محتوى الإبلاغ (تقرير التدقيق): يجب أن يتضمن الأهداف ومجال المهمة والخواتم، التوصيات وخطة عمل.

-المعيار 2420: نوعية الإبلاغ: (نوعية التقرير) : هذا المعيار يحدد 7 مبادئ لكتابة التقارير التدقيق (الإبلاغ يجب أن يكون صحيح ، موضوعي ، واضح ، موجزة وبناءة.

-المعيار 2421: السهو والخطأ

إذا تضمن التقرير النهائي خطأ كبير أو امتناع رئيس التدقيق الداخلي يجب أن ترسل المعلومات المصححة لجميع المستفيدين من النسخة الأصلية ،هذا المعيار لا تعمل به المؤسسة (غير مطبق).

-المعيار 2500: إجراءات رصد التقدم المحرز

يجب على مسئول التدقيق وضع نظام يسمح بمراقبة و تنفيذ النتائج المعلنة (إتباع التوصيات)، هذا المعيار لا يعمل به المجمع(غير مطبق).

-المعيار 2600: قبول المخاطر من قبل الإدارة العليا

هذا المعيار لا يعمل به المجمع (غير مطبق).

من خلال ميثاق التدقيق الداخلي، نستطيع أن نستخلص بأن المجمع يعمل ببعض معايير الكفاءة والتأهيل وليس كلها وهذا راجع لأنهم غير مؤهلين لتطبيقها فهي تتطلب عناية مهنية ومستوى معين من الكفاءة، وأيضا تتطلب تكوين وهو ما لم يحصل عليه أفراد مصلحة التدقيق الداخلي بالمجمع.

خلاصة

من خلال دراستنا هذه لمجمع تربية الدواجن بالغرب ORAVIO، وجدنا أن هذا المجمع عبارة عن مؤسسة من الحجم الكبير يضم عدة وحدات يشرف عليها بطريقة مباشرة، وعدة فروع يشرف عليها بطريقة غير مباشرة و هي عبارة عن شركات مساهمة مستقلة برأس مالها وأعمالها لكن تسيير كلها بطريقة تسيير المحفظة من طرف مجلس المديرين في المقر الرئيسي للمؤسسة، الذي يضم ثلاثة أعضاء برئاسة أحدهم، وتتعدد منتجات هذه الوحدات والفروع من دجاج، لحوم بيضاء، وحمراء... الخ.

كما أن نظام التدقيق الداخلي بالمجمع يطبق على أساس خطة تتضمن أنواع التدقيق و الجهة الخاصة بتدقيق الوحدة ولكي يؤدي التدقيق الداخلي عمله يحتاج إلى ركائز وقواعد ومعايير أساسية مهمة وأدوات وقد تطرقنا إليها في هذا الفصل عبر ميثاق التدقيق الداخلي بالمجمع و استنتجنا أن المجمع لا يعمل بكل المعايير وذلك راجع لعدة أسباب من بينها التكوين المستمر و هو ما لم يحصل عليه أفراد مصلحة التدقيق الداخلي بالمجمع.

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
07	الأطراف المهمة بنتائج التدقيق	(1-1)
14	أهداف التدقيق الداخلي	(2-1)
17	مراحل التدقيق المالي والمحاسبي	(3-1)
41	خطوات المقابلة عبر تنظيم المؤسسة	(1-2)
54	ورقة إظهار و تحليل المشكل	(2-2)
68	مبادئ وقواعد السلوك المهني	(3-2)

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع التزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل معالجة إشكالية الدراسة المتمثلة في "مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل في التدقيق الداخلي"، مجسدين من خلال ذلك لما هو معمول به في الواقع المهني الجزائري وربطها بمعايير الكفاءة والتأهيل التي تحدد الخصائص التي يجب توفرها في الهياكل والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي، ومعايير التأهيل بحيث تتناول طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لأداء الخدمات المقدمة. هذا وتطبق معايير الكفاءة والتأهيل على جميع خدمات التدقيق الداخلي، ومن خلال الدراسة الميدانية حاولنا الوقوف على التزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل في ولاية مستغانم، بدراسة ميدانية لمؤسسة تربية الدواجن للغرب، حيث توصلنا إلى:

أولاً- نتائج الدراسة

أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال الجانب النظري والجانب التطبيقي ما يلي:

1- نتائج متعلقة بالجانب النظري

أهم ما توصلنا إليه من خلال تحليلنا للجانب النظري لموضوع الدراسة ما يلي:

- مهمة التدقيق الداخلي تحتل مكانة هامة في المؤسسة، وذلك لاحتوائه على إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية؛
- مهمة التدقيق الداخلي تحتاج إلى ركائز وقواعد ومعايير أساسية مهمة وتقنيات وأدوات يجب أخذها بعين الاعتبار؛
- يرتبط المدقق الداخلي بالخدمات التي يمتلك لها المعرفة والمهارات والخبرات الضرورية التي تمكنه من تقديمها بالصورة المرضية؛
- على المدقق الداخلي انجاز الخدمات التي يرتبط بها وفقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛
- على المدقق الداخلي أن يحسن قواعد ومبادئ السلوك المهني باعتبارها الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي؛
- التزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل تمكنه من تحقيق الأهداف المنوطة بمهنة التدقيق الداخلي.

2- نتائج متعلقة بالجانب التطبيقي (الدراسة الميدانية)

أهم ما توصلنا إليه من خلال دراستنا للجانب التطبيقي لموضوع الدراسة ما يلي:

- مجمع تربية الدواجن للغرب (ORAVIO) عبارة عن مؤسسة من الحجم الكبير يضم عدة وحدات يشرف عليها بطريقة مباشرة، ما يجعل ضرورة تواجد مصلحة التدقيق الداخلي؛
- للمجمع أنواع مختلفة من التدقيق ولكل نوع جهة خاصة به؛
- عملية التدقيق بالمؤسسة انشأت وعرفت من خلال المدقق والجهة الخاصة بالتدقيق؛
- لاحظنا أن المدقق الداخلي يستعمل عدة وسائل كالمقابلات، الملاحظات، الوثائق والتي تعتبر من أهم أدوات التدقيق الداخلي؛
- خلية التدقيق كانت تابعة إلى قسم مراقبة التسيير، حيث كان المدقق الداخلي يتلقى أوامر ويسلم تقارير لرئيسه الذي يسلمها إلى المدير العام؛
- أفراد مصلحة التدقيق الداخلي غير مؤهلين لتطبيق كل معايير الكفاءة والتأهيل التي تتطلب عناية مهنية ومستوى معين من الكفاءة وهذا راجع لعدم حصولهم على تكوين مناسب ونقص مشاركتهم في الدورات التكوينية والتدريبية والملتقيات؛
- وظائف التدقيق الداخلي في المجمع تعاني عجزا معتبرا في عدد المدققين الداخليين، بسبب فشلها في توظيف الكفاءات المطلوبة والملائمة للوفاء بمسؤولياتها وتحقيق أهدافها؛

ثانيا- التوصيات

وبعد إتمام هذه الدراسة نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة الانضمام إلى المنظمات المهنية الدولية للتدقيق الداخلي؛
- القيام بتوعية المدققين الداخليين بأخلاقيات المهنة وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها؛
- العمل بجميع معايير الكفاءة والتأهيل؛
- القيام بتكوين يساعد أفراد مصلحة التدقيق على الاهتمام بمعايير التدقيق الداخلي؛
- توفير الحماية اللازمة للمدققين الداخليين من المخاطر التي تواجههم في عملهم؛
- ضرورة الاعتماد على معايير الكفاءة والتأهيل التي ترتبط بالتقرير الصادر عن المدقق الداخلي بمختلف آرائه ووفق نمط واحد لعمل المدقق وبمعايير محددة ودقيقة ينبغي أن ترد في هذا التقرير؛

- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين، وزيادة بسط هيئة المدققين الداخليين بين الموظفين، وتصحيح نظرهم للمدققين الداخليين بأنهم مساعدون لا أكثر ولا أقل.

ثالثا- آفاق البحث

- إن آفاق البحث في الموضوع ما زالت مفتوحة فهي تتيح المجال أمام بحوث أخرى تتعلق ب :
- فعالية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في الأداء الفعال لوظيفة التدقيق الداخلي وتطوير منهجيتها؛
 - الدور المنتظر من التدقيق الداخلي في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد بالجزائر.
- وفي الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع، وما التوفيق إلا من عند الله عز وجل.

فهرست المحتوى

الصفحة	العنوان
	ملخص (بالعربية والفرنسية)
	إهداء
	شكر وتقدير
I	فهرست المحتوى
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة المختصرات
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: المنظور العام للتدقيق	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق
03	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق
06	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق
08	المطلب الثالث: أنواع التدقيق
10	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
11	المطلب الأول: نشأة وتعريف التدقيق الداخلي
13	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه
20	المطلب الثالث: خصائص التدقيق الداخلي ودوره
24	المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق
24	المطلب الأول: قائمة ومسؤوليات التدقيق الداخلي
26	المطلب الثاني: معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
35	المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي
37	خلاصة

	الفصل الثاني: تقنيات التدقيق و معايير الكفاءة و التأهيل
39	تمهيد
40	المبحث الأول: : تقنيات التدقيق الداخلي؛
40	المطلب الأول: المقابلات
42	المطلب الثاني: الفحص التحليلي
43	المطلب الثالث: الملاحظة المادية
44	المبحث الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
44	المطلب الأول: قوائم الإستصقاء
46	المطلب الثاني: أدوات الوصف
53	المطلب الثالث: ورقة إظهار وتحليل المشاكل F.R.A.P
55	المطلب الرابع: المعاينة الإحصائية أو السير الإحصائي
56	المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي
57	المطلب الأول: معايير الكفاءة 1000-1400
65	المطلب الثاني: معايير الأداء 2000-2050
68	المطلب الثالث: مكونات السلوك المهني القويم
73	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول التدقيق الداخلي بمؤسسة تربية الدواجن
75	تمهيد
76	المبحث الأول: نبذة تاريخية عن مجمع تربية الدواجن بالغرب
76	المطلب الأول: التعريف بمجمع تربية الدواجن
78	المطلب الثاني: مواقع الوحدات وتنظيم الهيكل في المجمع
82	المطلب الثالث: نظام العمل في المركب
85	المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي والمراقبة الداخلية بالمجمع
85	المطلب الأول: دورة المشتريات / الموردين وأهداف المراقبة الداخلية
88	المطلب الثاني: الوثائق الأساسية للمراقبة الداخلية
90	المطلب الثالث: عمليات التدقيق وأهم الاختلافات ما بين وحدات التسمين و الذبح
95	المبحث الثالث: ميثاق التدقيق الداخلي بالمجمع

95	المطلب الأول: تعريف ميثاق التدقيق و الغرض منه
97	المطلب الثاني: احترام المعايير المهنية ودليل الأخلاقيات
99	المطلب الثالث: تطبيق المعايير المهنية
102	خلاصة
104	خاتمة عامة
	قائمة المراجع

قائمة المختصرات

الاختصار	المختصر باللغة الأصلية	ما يقابله باللغة العربية
CEIAI	Confédération Européenne des Institutes d'Audit Interne	الاتحاد الأوروبي لمعاهد التدقيق الداخلي
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes	الشركة الوطنية لمدققي الحسابات
F.R.A.P	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème	ورقة إظهار وتحليل المشاكل
IFACI	Institut Français des Auditeurs Consultants Internes	المعهد الفرنسي للمدققين والمستشارين الداخليين
I.I.A	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
Q.C.I	Questionnaire du Contrôle Interne	استبيان الرقابة الداخلية
Q.P.C	Questionnaire de prise connaissance	استبيان معرفة المهام

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
04	أهم المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق	(1-1)
51	نموذج لخريطة تدفق أفقية	(1-2)
52	نموذج لخريطة تدفق عمودية	(2-2)
67	أهم معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها	(3-2)

قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

- احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التاكيد الدولية و قواعد و اخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2008.
- أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، بيروت، 1993.
- السوافيري فتحي رزق و سمير كامل محمد و محمود مراد مصطفى ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية 2002 .
- السوافيري فتحي رزق و عبد المالك محمد أحمد ، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003 .
- اشتيوى إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات ، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996.
- الفين ارين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب محمد عبد القادر الوسيطي و احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2008
- توماس وليم و آخرون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ،حجاج احمد و آخرون، دار المريخ/السعودية ، الطبعة الأولى، 1989.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنك، دار وائل للنشر، عمان، 1998 .
- دهمش نعيم، التدقيق الداخلي مفهومه ،أهدافه، ونطاقه، ندوة التدقيق الداخلي ،سلطة الكهرباء /الأردن 1-1986/4/2
- زكريا محمد الصادق إسماعيل، مراجع الحسابات ، كلية التجارة، جامعة طنطا، 1982 .
- عبد الفتاح الصحن و محمد ناجي درويش ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998 .

- محمد أمين ، الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات ، مركز الخبرات الإدارية والمحاسبة، مارس ،2001.
- محمد التوهامي طواهر،مسعود الصديقي،المراجعة و تدقيق الحسابات،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003.
- محمد الفيومي ، أصول المراجعة، مصر، 2005.
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد ناصر الهواري و محمد توفيق محمد ، اصول المراجعة و الرقابة الداخلية التأصيل العلمي و الممارسة العملية ، مكتب الشباب ، القاهرة ، 1998 .
- محمد محمود خيرى يوسف،دراسات في مستجدات الجامعة، دار الفكر العربي، مصر، 1993.

-2 الرسائل و الاطروحات العلمية:

- مقراني عبد الكريم، انسجام معايير المراجعة، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،المدرسة العليا للتجارة،الجزائر، 2008.
- تقرير تربص مقدم عبيرات و أحمد نقاز، التدقيق الداخلي كأداة فعالة في اتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة صيدال ، 2007 .

-3 القوانين :

- القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، المادة 715.
- القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، المادة 609.

ثانيا- المراجع باللغة الاجنبية:

-1 الكتب:

- Allel Hamini:" l'Audit comptable et financier", Eds BERTI, Alger, 2001
- Brown.R.Gene Changing Audit Objectives and Techniques.
- ETIENNE BARBIER : «L'audit interne- permanence et actualité » , paris, 1995.
- Guy. Bendict & R. Keraval, Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit », Eds Foucher, paris, France, 1990.
- Hervé STOLOURY & Jean- Luc VELOT: Le flow – chart Un Outil au service de l'auditeur, Revue Francaise de comptabilité, N° 153, Janvier 2001.
- Howard.F Stettler, Audit - Principes et méthodes générales, Eds Publi-union, Paris, 1977.
- Jacques Renard, théorie et pratique de l'audite interne, Eds d'organisation, 3éme édition.
- Jean- Charles BECOUR et Henri Bouquin: " Audit Opérationnel- Efficacité, efficience ou sécurité ,"Eds Economica, paris, France, 1996.
- Jean- René EDIGHOFFER: "Précis de gestion d'entreprise", Edition Nataan, paris, 1997.
- Lawrence. B.Sawyer, La pratique de l'Audit Interne, Eds publi-union, I.F.A.C.I, paris, France, 1996.
- Lionel Collins & Gérard Valin, audit et contrôle interne, aspects financiers opérationnels et stratégiques, Eds dolloz, paris, 1994.
- OLIVIER LEMANT:"Quelle est la place de l'Audit Interne dans l'entreprise?", Revue française de l'Audit Interne, N° 117, Novembre- Décembre 1993.
- R. B CAUMEIL & René RICOL, Audit Financier- Guide pour L'Audit de L'Information Financière des Entreprises & Organisations, Eds CLET, France, 1997.
- Robert Obert, DESCF: "Audit & commissariat aux comptes, Aspects internationaux", Eds Dunod Paris, 2000.

-2 مجالات - تقارير - دراسات :

- Etude Economique Conseil Canada, "L'Audit Interne et la banque universelle Programme" Algerie, PNUD, 1999.
- Guide de Self- Audit: 98 grilles pour identifier et maitriser les risques dans son organisation ...ou créer son Audit Interne, Eds d'organisation, paris, 1998.

- IFACI / IAS (Institut de L'Audit Interne) : Des mots pour L'Audit, Edition liaison, paris, Juin .2000 .
- IFACI : "Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne", 1997 ,Paris.
- IFACI : "Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne", Paris, février 2004.
- SNC: Observation physique dans la mission du commissaire Aux comptes ,revue algériennes de comptabilité et audit, n11 ,1996.
- IFACI :la conduite d'une mission d'audit interne, DS dunod,paris,1995 .
- S.N.C:" Les techniques d'échantillonnage statistique & l'auditeur", Revue Algériennes de Comptabilité et Audit N° 07, 3 trimestre 1995.

ملخص

تحتاج وظيفة التدقيق الداخلي لكي تحقق دورها المطلوب، إلى ركائز و دعائم أساسية و الى ميثاق التدقيق الداخلي الذي يحتوي على معايير الكفاءة و التأهيل المتعارف عليها عالميا و التي تحدد مسؤولياتها أيضا إلى القواعد المتحكمة فيها و بمهمة التدقيق الداخلي، و القوانين و اللوائح التي تنظمها و تحكمها و قواعد السلوك المهني التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي و التقنيات و الأدوات المؤطرة لعملية التدقيق الداخلي و التي تعتمد عليها المؤسسة للقيام بأعمالها بالكفاءة و الفعالية المناسبة.

الكلمات المفتاحية : التدقيق الداخلي، معايير الكفاءة و التأهيل

Résumé

Afin de réaliser son but, la fonction d'audit interne nécessite plusieurs supports et règles de bases à l'image de la charte de l'audit interne qui contient des normes de compétence et de qualification reconnue à l'échelle mondiale , ces normes définit les responsabilités et les règles de contrôles , elle définit également les objectifs de l'audit interne, et les lois et règlements qui l'organise ainsi que les règles de déontologie qui caractérise le comportement professionnel de l'auditeur ,en plus des techniques et les outils qui encadre l'opération d'audit interne et sur laquelle l'entreprise devra d'effectuer son travail avec efficacité.