

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

اليات تطبيق التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن (حجاج) SPA-DAHRA VIP

تحت اشراف الأستاذ:

بادن عبد القادر

مقدمة من طرف الطالب:

بوشريخة خالد بن الوليد

أعضاء لجنة المناقشة:

عن الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	
عبد الحميد بن باديس		بن يمينة كمال	رئيسا
عبد الحميد بن باديس		بادن عبد القادر	مقررا
عبد الحميد بن باديس		بن عطية سفيان	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016



## إهداء

أتقدم بقلب شاكر وبنفس خاضعة لله سبحانه وتعالى ونحمده قبل الرضا وله الحمد حتى يرضى .  
أهدي ثمرة جهدي هذا إلى التي أنارت دعواتها دربي وأغرق حنانها فؤادي . إلى من قال الرحمن  
بأن الجنة تحت أقدامها، " أمــــي " حفظها الله ورعاها وأطال في عمرها .

إلى من كان السبب في وجودي إلى من كرس حياته لأجلي إلى من علمني الصبر والإصرار  
على النجاح وأغرقني بدعواته " أبــــي " حفظه الله وأطال عمره .

إلى جميع إخوتي

وإلى كل عائلتي الحبيبة وإلى جميع أصدقائي

و إلى كل من حملهم قلبي ونسيهم قلبي



# شكر وتقدير

\*بادئ البدء نشكر الله المعين الذي فتح لنا أبواب رحمته وهدانا لما فيه فلاح وصلاح للبلاد و العباد أن بارك لنا هذا العمل المتواضع ثمرة جهود سنين طوال و الصلاة و السلام على رسوله و حبيبه المصطفى محمد صلى الله عليه و سلم.

نتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المحترم "بادن عبد القادر" على توجيهاته و توضيحاته المتواصلة دليل إلتزامه بالمسؤولية و حرصه على العمل الجاد فنعم الأستاذ هو و الشرف لي أكثر إن أطرنى فنعم المؤطر هو.

كما نتقدم بجزيل الشكر لكل عمال مؤسسة تربية الدواجن (حجاج) مستغانم

منا أسمى عبارات الشكر و التقدير و الإحترام لكافة الأساتذة و خاصة أساتذة تخصص التدقيق المحاسبي

تحياتنا لكل طلبة و طالبات قسم علوم التسيير تخصص مالية مؤسسة مع تمنياتنا لهم بالنجاح و التوفيق.

# فهرس المحتويات

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
	اية قرآنية
	اهداء
	شكر وتقدير
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الاشكال و الجداول
5-1	مقدمة
37-7	الفصل الاول : مدخل عام للتدقيق المحاسبي
7	تمهيد
7	المبحث الاول : ماهية التدقيق المحاسبي
7	المطلب الاول : مفهوم التدقيق المحاسبي
9	المطلب الثاني : اهداف واهمية التدقيق المحاسبي
12	المطلب الثالث : انواع التدقيق المحاسبي
17	المبحث الثاني : اساسيات التدقيق المحاسبي
17	المطلب الاول : فروض التدقيق
20	المطلب الثاني : معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها

26	المطلب الثالث : ادلة الإثبات و الملف الجاري
30	المبحث الثالث : تقرير مدقق الحسابات
30	المطلب الاول : مفهوم التقرير واهميته
31	المطلب الثاني : انواع التقارير
37	خلاصة الفصل
70-39	الفصل الثاني : التدقيق الداخلي
39	تمهيد
39	المبحث الاول : ماهية التدقيق الداخلي
39	المطلب الاول : مفهوم التدقيق الداخلي و خصائصه
41	المطلب الثاني : اركان واهداف التدقيق الداخلي
42	المطلب الثالث : انواع التدقيق الداخلي
43	المبحث الثاني : مقومات و دعائم التدقيق الداخلي
44	المطلب الاول : معايير الصفات
51	المطلب الثاني : معايير الاداء
57	المطلب الثالث : مراحل عملية التدقيق الداخلي
60	المبحث الثالث : نظام الرقابة الداخلية

60	المطلب الاول : تعريف نظام الرقابة الداخلية و مجالاتها
63	المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية
66	المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية
70	خلاصة الفصل
86-72	الفصل الثالث : دراسة تطبيقية حول منهجية سير عملية التدقيق الداخلي بمؤسسة تربية الدواجن (DAHRA- VIP)
72	تمهيد
72	المبحث الاول : لمحة عامة عن المؤسسة
72	المطلب الاول : لمحة عامة عن مجمع تربية الدواجن بالغرب " GAO-ORAVIO "
73	المطلب الثاني : تعريف المؤسسة " تعاونية تربية الدواجن الظهره فيب "
76	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
78	المبحث الثاني : واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة
78	المطلب الاول : ميثاق التدقيق الداخلي الخاص بالمؤسسة
80	المطلب الثاني : منهجية سير عملية التدقيق الداخلي
84	المبحث الثالث : عملية تدقيق المراحل الانتاجية

86	خلاصة الفصل
91-88	الخاتمة العامة
95-93	قائمة المراجع
99-97	الملاحق
100	الملخص

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المقارنة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي	13
02	عدد عمال كل وحدة في المجمع	75

## قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	نظم المعلومات المحاسبية ودور التدقيق في ذلك	11
02	معايير التدقيق المتعارف عليها	20
03	انواع تقارير التدقيق	36
04	مكونات نظام الرقابة الداخلية	63
05	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	69
06	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تربية الدواجن	76

## قائمة الملاحق

رقم الملحق	اسم الملحق	الصفحة
01	رسالة الأمر بالمهمة	97
02	وثيقة تعرف مصلحة الشراء	98
03	التقرير النهائي	99



# مقدمة عامة



تمهيد :

إن تطور الاقتصاد وتزايد حاجات المجتمع بصفة عامة أدى إلى ظهور شركات أموال كبيرة، صاحبها انفصال ملكية هذه الشركات عن إدارتها الأمر الذي وسع الفجوة بين الإدارة نفسها ومستوياتها المختلفة، وهذا ما أظهر حاجة أصحاب هذه الشركات إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لهم الحفاظ على أموالهم المستثمرة والإستغلال الأمثل لمواردهم ، والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات، وبالتالي ظهر التدقيق كأداة رقابية فعالة في يد الملاك والمساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارة تلك الشركات.

وفي ظل التحولات الكبيرة التي شهدتها الاقتصاد والتي تمحورت في مجملها حول البنية الهيكلية الاقتصادية من خلال الانتقال إلى الاقتصاد القائم على آليات السوق، جعل المؤسسات الاقتصادية أكثر من أي وقت مضى تهتم بالمؤشرات التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، وتعمل على حفظ التوازن المالي و التوسع في السوق لتحقيق البقاء.

لذلك فإن التدقيق الداخلي يعتبر الوجه المكمل للعمل المحاسبي و المالي بصفة عامة، وهو احد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية بحيث يعتبر وظيفة مستقلة تمارس بكل موضوعية وذلك في جميع مجالات و وظائف المؤسسة، والذي يهدف لمحاربة كل انواع الغش و الاهمال، و حماية اصول المؤسسة من خلال التحقق من اتباع موظفي المؤسسات للخطط و الاجراءات الادارية المرسومة لهم، واقتراح التحسينات اللازمة، حتى تصل المؤسسة الى تحقيق اهدافها المسطرة. وهذا في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة التدقيق الداخلي.

#### اشكالية البحث

ومن خلال ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كالآتي:

- ما هي اليات تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسة؟

#### اسئلة البحث

وللإجابة على هذه الاشكالية فقد قمنا بوضع بعض الاسئلة الفرعية :

- ما هو التدقيق عموما ؟ و ما هو التدقيق الداخلي خصوصا؟
- ما هي المعايير التي تقوم عليها مهنة التدقيق الداخلي ؟
- ماذا نعني بنظام الرقابة الداخلية و ما هي مكوناته ؟

فرضيات البحث:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تمارس بكل موضوعية هدفها الحكم على صحة الكشوف المالية .
- يتمثل دور التدقيق الداخلي في تقييم وتحليل وإدارة المخاطر.
- يعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف وإبراز نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية.

أهمية البحث:

يكتسب بحثنا أهميته من أهمية ودور وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها أداة ووسيلة لتحسين الأداء وزيادة الفعالية بالمؤسسة وبالتالي ضمان البقاء فلا يمكن الحكم على حسن الأداء إلا بعد تدقيق داخلي محكم ، فهذه الدراسة هي محاولة للتعريف بهذه الوظيفة وإبراز أهمية تصميمها وتنظيمها بالمؤسسات المختلفة ، وهي في الوقت نفسه تعتبر بمثابة نافذة على مستجدات التدقيق الداخلي ، هذا بالإضافة إلى كونه مرآة تعكس حقيقة هذه الوظيفة وواقعها التنظيمي بالمؤسسات الجزائرية ، وكما يعد هذا الموضوع مضمراً لمزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية لاستكمال تصميم وإرساء قواعد هذه الوظيفة بالمؤسسات الوطنية. وتبسيط وظيفة من وظائف المؤسسة الحديثة وتبسيط الضوء عليها وذلك باستعراض مختلف المراحل التي تتخلل القيام بهذه الوظيفة.

أهداف البحث:

إن الأهداف التي نسعى للوصول إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع هو إظهار فعالية التدقيق الداخلي في دعم التسيير الجيد للمؤسسة وتقديم الإرشادات لمتخذي القرارات وذلك من خلال :

- إبراز مفهوم التدقيق الداخلي.
- إبراز مدى أهمية التدقيق الداخلي في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية.
- إبراز المقومات والدعائم الأساسية في عملية التدقيق الداخلي

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع سبب اختيارنا لهذا الموضوع لعدة اعتبارات من الجانبين الذاتي والجانب الموضوعي.

الجانب الذاتي:

- كون الموضوع يدخل في صميم التخصص.
- الرغبة في احتراف مهنة التدقيق الداخلي.

- إثراء المكاتب الجامعية و المكاتب العمومية الأخرى.

الجانب الموضوعي:

- أهمية ومكانة التدقيق الداخلي في المؤسسة.

- ضرورة تطبيق التدقيق الداخلي في المؤسسة.

الدراسات السابقة

### 1) دراسة Kinney & William (2003):

وقد كان الهدف الأساسي لهذا البحث هو إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة مخاطر المنشأة، وذلك وفق مقارنة جديدة وهي المقاربة بالأخطار. وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود ثلاثة أنواع من المخاطر التي تواجهها المنشأة، ألا وهي مخاطر البيئة الخارجية، مخاطر العمليات، ومخاطر المعلومات، كما توجد سبع مكونات لإدارة هذه المخاطر، تشمل البيئة، تحديد الأحداث، تقييم المخاطر، الإستجابات نحو المخاطر، أنشطة الرقابة، الإتصال والمعلومات، والمتابعة. ويمكن لنشاط التدقيق الداخلي تقديم خدمات مفيدة لتحسين، وتطوير عملية إدارة المخاطر.

### 2) دراسة Al Twaijry (2004):

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار الكيفية التي تمارس بها مهنة التدقيق الداخلي ، وإلى أي مدى تتوافق تلك الممارسة مع التعليمات والإرشادات المرفقة بالمعيار رقم 400. هذا بالإضافة إلى محاولة البحث عن العوامل التي تؤثر في القيمة النوعية للأداء لمهنة التدقيق الداخلي. وقد توصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات التي إستجابت تتبع إجراءات مهنية سليمة حينما تقوم بتنفيذ عملية التدقيق، ولكن في معظم الأحيان لا يصل التقرير النهائي عن عملية التدقيق إلى الإدارة العليا. كما دلّت نتائج الدراسة على وجود عوامل داخلية مؤثرة في القيمة النوعية لأداء التدقيق الداخلي منها قسم التدقيق الداخلي، ودور مدير التدقيق الداخلي، وتوفير ميثاق التدقيق في القسم، كما أوضحت الدراسة أيضا عدم وجود فروق جوهرية في الممارسة العملية لأداء مهنة التدقيق الداخلي.

### 3) دراسة نقاز (2007):

كان هدف هذه الدراسة هو إبراز أهمية التدقيق الداخلي في العملية الإدارية، ودرجة الإستفادة منها، خصوصا في عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة، بمختلف أصنافها ( إستراتيجية، تكتيكية، وتنفيذية). وقد توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن متخذي القرارات مهما كانت مستوياتهم الإدارية، فإنهم في حاجة إلى الإعتماد على معلومات ذات نوعية، الأمر الذي يجعل المراجعة الداخلية كأداة مساعدة في توفير هذه المعلومات وضمان نوعيتها، وبالتالي، دعم و تفعيل القرارات المتخذة في المؤسسة. ولهذا قام مجمع صيدال

باعتقاد وظيفة المراجعة الداخلية، لعبت دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها في المجمع، الأمر الذي جعله يحقق نتائج إيجابية متلاحقة. وقد أوصى الباحث بمعالجة النقائص الملحوظة، منها ضعف الموارد المادية والبشرية والتقنية المتاحة لهذه الوظيفة.

#### (4) دراسة (Manita & Chemangui) (2007):

هدفت هذه الدراسة إلى نقد المقاربات التقليدية والمؤشرات التي تعتمد عليها في قياس وتقييم فعالية التدقيق، وإقتراح مقاربات بديلة تعتمد على إتباع منهجيات عملية لفهم أكثر لأعمال التدقيق المنجزة التي تتصف بالتعقد. وقد توصلت الدراسة إلى أن المقاربات التقليدية المتبعة في تقييم نوعية التدقيق تتصف بالمحدودية من الناحيتين المفاهيمية والمنهجية، حيث أنها تركز على بعد واحد، إما يكون المدقق في حد ذاته، أو عملية التدقيق أو الإطار التنظيمي لممارسة التدقيق. وقد إقترت الدراسة مقارنة متعددة الأبعاد تأخذ بعين الإعتبار إحتياجات طالبي خدمات التدقيق.

#### (5) دراسة بنود (2008):

سعى الباحث من خلال هذه الدراسة لبلوغ مجموعة من الأهداف أهمها: إبراز واقع منظمات الأعمال الحكومية في عصر العولمة، وحاجتها الماسة إلى أنظمة رقابة داخلية فعالة ومتطورة، وإبراز دور التدقيق الداخلي الذي هو جزء من الرقابة الداخلية، في تقييم الأداء لكل من الالتزام والفعالية والكفاءة والاقتصاد في منظمات الأعمال الحكومية، ومن ثم تحديد الشروط والوسائل والأساليب التي من خلالها تستطيع المراجعة الداخلية تفعيل الأداء في هذه المنظمات وتحسينه وتطويره بما يضمن تحقيق أهداف هذه المنظمات

منهج الدراسة:

المنهج الوصفي التحليلي و الذي يمكننا من وصف و تحليل الجوانب النظرية للموضوع بالإضافة الى منهج، دراسة الحالة من اجل التعمق في مختلف جوانب الموضوع من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل التريص.

#### تقسيمات البحث :

للإجابة على صحة الاشكالية و اختبار صحة الفرضيات، قمنا بتقسيم البحث الى ثلاث فصول حيث تطرقنا في الفصل الاول المعنون ب "مدخل عام للتدقيق المحاسبي" الى ماهية التدقيق بالمبحث الاول، اما المبحث الثاني لأساسيات التدقيق، وفي المبحث الثالث تطرقنا الى التقرير لما له من اهمية كبيرة في عملية التدقيق بصفة عامة.

اما الفصل الثاني المعنون ب "التدقيق الداخلي" فقد تطرقنا الى ماهية التدقيق الداخلي بالمبحث الاول، و الى مقومات ودعائم التدقيق الداخلي بالمبحث الثاني، ولنظام الرقابة الداخلية بالمبحث الثالث.

اما الفصل الثالث، فقد خصصناه للدراسة التطبيقية بمؤسسة الظهر لتربية الدواجن، وقد تطرقنا في المبحث الاول الى لمحة عامة عن المؤسسة ، اما المبحث الثاني فقد عرجنا على واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة، اما المبحث الثالث فقد قمنا بتبيان عملية تدقيق المراحل الانتاجية.

وفي الاخير الخاتمة حيث تمت الاجابة على الاشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات، وكذا استخلاص النتائج واقتراح مجموعة من التوصيات.

# الفصل الاول

مدخل عام للتدقيق

المحاسبي

## تمهيد

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

## المبحث الاول: ماهية التدقيق

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلا عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة وصائبة في الوقت المناسب يتعين أن يركز على معلومات موثوق منها وصادقة، ولا شك أن التدقيق يلعب دور هام في عملية اتخاذ القرار، ويعتبر المرآة العاكسة لمدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية.

## المطلب الاول : مفهوم التدقيق :

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف التدقيق ، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم ، إلا أنها تصب في نفس الهدف.

ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي :

جاء تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة "AAA" للتدقيق كما يلي:<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> وليم توماس و امرسون هنكي ، ترجمة ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 ، ص18.

والتدقيق بمعناه المهني يعني "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية".<sup>1</sup>

كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين

هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين".<sup>2</sup>

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:<sup>3</sup>  
 الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات ، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها وتبويبها ،  
 التحقيق : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.  
 نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي في محايد ، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الإقتصادية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي .

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية ، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

ويمكن إستنتاج تعريف للتدقيق بالإستناد إلى التعاريف السابقة :

التدقيق المحاسبي هو طريقة أو عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علمياً وعملياً، سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، بفحص السجلات والمستندات المحاسبية والكشوفات المالية للتأكد من صحة وسلامة العمليات المنجزة للأحداث الاقتصادية، وإعطاء رأي

<sup>1</sup> أحمد حلبي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الأردن، 2000 ، ص 07

<sup>2</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص.20

<sup>3</sup> حميداتو صالح، "دور المراجعة في تدنيته المخاطر الجبائية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 ، ص 25.

فني محايد حول صلاحية الكشوفات المالية الختامية، وبلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير، وتبليغ النتائج الى الاطراف المعنية خلال فترة زمنية معينة.

### المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق

للتدقيق المحاسبي اهداف عديدة واهمية كبيرة في الوقت الراهن يمكن ذكرها كالتالي :

#### اولا : اهداف التدقيق<sup>1</sup>

يستطيع الباحث في التطور التاريخي لأهداف التدقيق و مضمونه المهني أن يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على الأهداف و بالتالي على المضمون، فقديمًا كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب أو تزوير، و لكن هذه النظرة لعملية التدقيق تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام 1897 أن اكتشاف الغش أو الخطأ ليس هدفا من أهداف عملية التدقيق و أنه ليس مفروضاً في المدقق أن يكون جاسوساً أو بوليسياً سرياً، و يجب على المدقق أن لا يبدأ عمله و هو يشك فيما يقدم إليه من بيانات، و هكذا يمكن تشبيه المدقق و هو يؤدي مهنته بـ " كلب الحراسة و لا بالكلب البوليسي الذي يتعقب المجرمين".(\*)

و كذلك كان هدف التدقيق قاصراً على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر و السجلات و ما تحويه من بيانات، و مطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر و السجلات دون إبداء رأي فني محايد حول أكثر من ذلك، لكن هذا الهدف أيضاً تغير، حيث أصبح من الواجب على المدقق القيام بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر و السجلات، و إصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من قام بتعيينه) عن نتيجة فحصه.

و يمكن بوجه الإجمال حصر الأهداف التقليدية للتدقيق في نواح عدة أهمها:

- 1- التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة و سجلاته، و تقرير مدى الاعتماد
- 2- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات.
- 3- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- 4- تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمؤسسة، و تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

أما اليوم فقد تعدت عملية التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف و أغراض أخرى أهمها:

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان و عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998 ص 25، 26.  
\* - عبارة مشهورة للقاضي LOPASE و التي وصف فيها المدقق بأنه (كلب حراسة و ليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء أثر المجرمين) و تشير هذه العبارة إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش و الأخطاء وإنما تظهر هذه الأخطاء و الغش عند القيام المدقق بمهنته، نفس المصدر

- 1- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
- 2- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- 3- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة.

### ثانيا : اهمية التدقيق

لقد أصبح المراجع بمثابة الساهر على إثبات مدى صحة ودقة و سلامة القوائم المالية و الختامية و مدى الاعتماد عليها و توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع المؤسسة ، وهذا لخدمة الأشخاص اللذين يستخدمون البيانات المحاسبية و يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم و رسم خططهم المستقبلية ، ومن هؤلاء الأشخاص<sup>1</sup>:

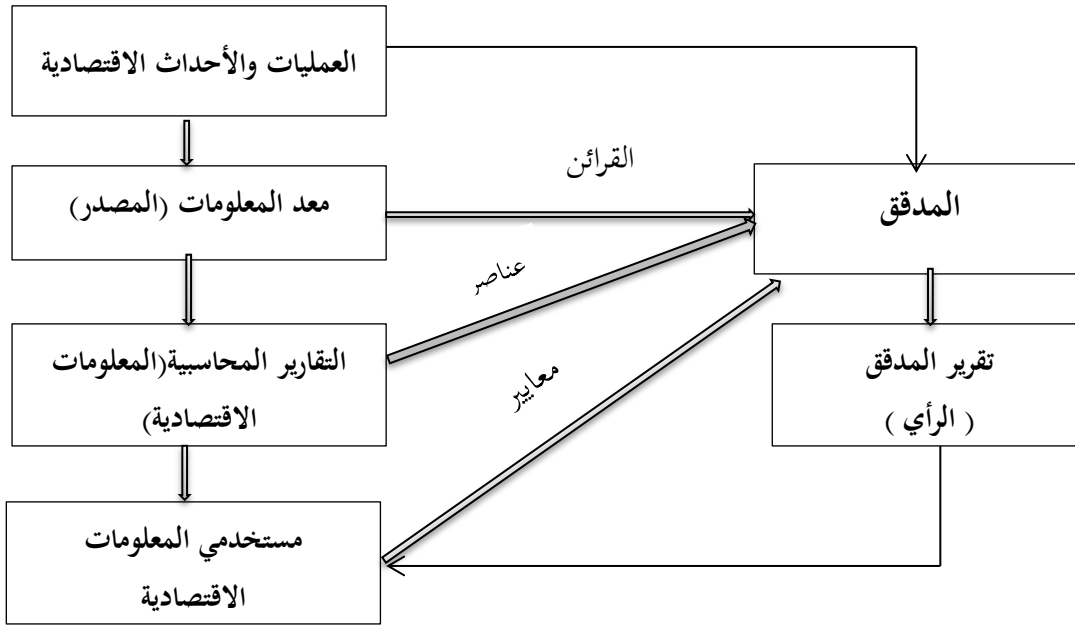
- 1- المديرون: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات المحايد و المستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب و تجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى و كذلك زيادة مكافآتهم.
- 2- المستثمرون: اللذين يعتمدون على القوائم المالية ( الحسابات الختامية ) قبل اتخاذ أي قرار أو بتوجيه مدخراتهم. بحيث أن تعيين مراجع حسابات يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس و السرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة و التأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي و قانون الشركات.
- 3- البنوك: تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك و مؤسسات الاقتراض، و قبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض، فإنها تقوم بفحص و تحليل المركز المالي و نتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، و ذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.
- 4- الجهات الحكومية (أجهزة الدولة): تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها و معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحفا دقيقا، و إبداء الرأي الفني المحايد.

<sup>1</sup> يونس محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق ، مصر، 2000 ، ص22.

وبذلك يمكن القول بأن دور المدقق هو دور انتقادي للعناصر المقدمة إليه لغرض معرفة مقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية ، والشكل اللاحق يوضح لنا أن التدقيق لا يستهدف تعديل نظام الاتصال للمعلومات المحاسبية ، ولكن يضيف إليها عملية إيصال فرعية بين المدقق ومستخدمي المعلومات المحاسبية ، حيث تتمثل في معاونتهم على تحديد جودة المعلومات و نوعيتها في ضوء معايير يشترك مستخدمو المعلومات في إعدادها بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

والشكل التالي يظهر نظم المعلومات المحاسبية ودور التدقيق في هذا الصدد :

الشكل رقم (1): نظم المعلومات المحاسبية ودور المراجعة في ذلك



المصدر: محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، مرجع سابق، ص 24 .

المطلب الثالث : انواع التدقيق

ويمكن النظر في أنواع التدقيق بمنظورين، الأول من حيث القائم بعملية التدقيق ، فنميز فيه بين التدقيق الداخلي والخارجي . أما المنظور الثاني فهو من حيث طرق و كيفية التدخل لتدقيق داخل المؤسسة. وعلى سبيل التوضيح، سنعطي أكثر تفاصيل لكلا النوعين فيما يلي:<sup>1</sup>

أولاً : من حيث القائم بعملية التدقيق :

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين هما :

1. **التدقيق الخارجي:** وهي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة، وغرضه الرئيسي الخلاص الى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي ، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية.

2. **التدقيق الداخلي:** لقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقاً للتدقيق الخارجي، لذلك يعتبر حديثاً إذا ما قورن بالتدقيق الخارجي، ولقد نشأ التدقيق الداخلي بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية و العمليات التشغيلية الأخرى.

واستناداً لما سبق، يمكن القول بأن التدقيق الداخلي يمثل أحد حلقات المراقبة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يخص النواحي الآتية:

أ - دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

ب- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

ج- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات و المركز المالي.

ومما يجدر بنا التلميح إليه بان التدقيق الداخلي قد اقتصر في بادئ الأمر على المراجعة الحسابية للمستندات بعد الصرف (مراجعة لاحقة)، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل بالدفاتر، ولقد توسعت بعض المنشآت لكي يشمل التدقيق الداخلي مراجعة حسابية قبل الصرف، لغرض التأكد من سلامة الإجراءات.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان و عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 29.

ولقد اتضح بعد ذلك إمكانية استخدام التدقيق الداخلي لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات، مما استتبع معه ضرورة تطوير هذه الأداة وتوسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.

ويجب إن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام للتدقيق الداخلي في المؤسسة يغني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص ومراقبة الحسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المدقق الخارجي عمله تختلف عن الطريقة أي يتبعها المدقق الداخلي.

و يمكن إعداد جدول لإبراز أوجه الاختلاف بين كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:

الجدول رقم ( 1 ) : المقارنة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

المدقق الداخلي	المدقق الخارجي	
<p><u>1- الهدف الرئيسي:</u> خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة، وبذلك ينص الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحرافات عن السياسات الموضوعية.</p>	<p><u>1- الهدف الرئيسي:</u> خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.</p> <p><u>2- الهدف الثانوي:</u> اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.</p>	<p>1- الهدف أو الأهداف</p>
<p>موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.</p>	<p>شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.</p>	<p>2- نوعية من يقوم بالتدقيق</p>

<p>يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات (مثل الحسابات و التكاليف) ولكن يخدم رغبات الإدارات الأخرى.</p>	<p>يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقييم و إبداء الرأي.</p>	<p>3- درجة الاستقلال في أداء العمل و إبداء الرأي</p>
<p>مسؤول أمام الإدارة، و من ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص و الدراسة إلى مستويات الإدارة العليا.</p>	<p>مسؤول أمام الملاك، و من ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.</p>	<p>4- المسؤولية</p>
<p>تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد الإدارة للمدقق الداخلي يكون نطاق عمله.</p>	<p>يحدد ذلك أمر التعيين و العرف السائد و معايير المراجعة المتعارف عليها، و ما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق الخارجي.</p>	<p>5- نطاق العمل</p>
<p>يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.</p>	<p>يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.</p>	<p>6- توقيت الأداء</p>

المصدر : محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، مرجع سابق ص ص 44، 45.

ثانياً: من حيث الإلزامية :

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

**1. التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الذي يُحتم القانون القيام بها، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة، أي هناك نص قانوني على وجوب القيام بعملية التدقيق ومن أمثلة التدقيق الإلزامي: تدقيق حسابات شركات المساهمة أي يكون لشركات المساهمة مراقب حسابات أو أكثر. ومنه التدقيق الإلزامي يتميز بعنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على المخالفين لأحكامها، وكذلك يجب بأن يتم التدقيق وفقاً لقواعد ونصوص وإجراءات منصوص عليها، وعلى المدقق أن يتحقق أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.<sup>1</sup>

وفي هذا التدقيق فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية، كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة للقوانين التنظيمية للمؤسسة، أو في صورة قرارات عن الجمعية العامة للمساهمين، وتعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المدقق الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.

**2- التدقيق الاختياري (التعاقدية):** وهو ذلك التدقيق التي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام القانون على وجوب القيام بها، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود المدقق الخارجي يعطي ثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب. إلا أنه لاحظنا من خلال دراستنا هذه على أن وجود التدقيق في بعض البلدان على هذه الشركات أصبح إلزامياً ويفرضه القانون، وهذا بعدما تولد في أذهان القائمين على اقتصاد هذه البلدان بضرورة احترام توفير عنصر التدقيق المحاسبي المحايد.<sup>2</sup>

ثالثاً: من حيث مجال أو نطاق التدقيق:

وينقسم التدقيق من حيث المجال إلى نوعين:

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، مرجع سابق، ص 47.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، 2000/1999، ص 59.

1- **التدقيق الكامل:** كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر و السجلات وما تضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء و التلاعب و الغش أي تدقيق كامل تفصيلي، عندما كانت المشاريع صغيرة و عملياتها قليلة، و كنتيجة لتطور ميادين التجارة و الصناعة و ما صاحبها من تعدد المشاريع و كبر حجمها، أصبح التدقيق مستحيلا و مكلفا و غير عملي، لما يتطلبه من جهد كبير و وقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري، و قد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية و أدواتها، فالفرق بين الكامل التفصيلي و الكامل الاختياري يقتصر على نطاق التدقيق فقط و ليس بالأصول و المبادئ العلمية<sup>1</sup>.

و كذلك، فالتدقيق الكامل يخول للمدقق نطاق غير محدد للعمل الذي يؤديه، و لا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق أو مجال عمله، و في هذه الحالة يترك له حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباره، و ذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات.

2- **التدقيق الجزئي:** وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كان يعهد إليه بالتدقيق النقدي أو جرد المخازن... الخ، و في هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقريره على ما حدد له من مواضع.

ومن المرغوب فيه هنا أو في مثل هذه الحالات أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلا بتدقيقه و بذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤولية خارج نطاقه.

رابعاً: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث التوقيت و الفحص و إجراء الاختبارات إلى نوعين:

1. **التدقيق النهائي:** و يتميز هذه التدقيق بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية، و يلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم التي لا يكون فيها عمليات بصورة كبيرة<sup>2</sup>.

2. **التدقيق المستمر:** في هذه الحالة تتم عملية الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة للمنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق و فحص البيانات المثبتة بالدفاتر و السجلات، و عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار الشروق، عمان، 1998، ص 89.

<sup>2</sup> احمد خيرات القطار، مبادئ مراقبة الحسابات المالية، مطبعة النهضة العربية، الإسكندرية، 1982، ص 113.

إجراء تدقيق أخرج بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لأعداد الكشوف المالية الختامية<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني : اساسيات التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق المحاسبي علما قائما بذاته وبالتالي فهو يركز على اسس ودعائم و المتمثلة في الآتي :

#### المطلب الاول : فروض التدقيق

إن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة له، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي يتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقي القبول العام من المهنة.

ويمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار<sup>2</sup>. ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير.

ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي:

#### اولا : فرض استقلال المدقق:

الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في الكشوف المالية وأنها تمثل بصورة عادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم. لذلك وجب عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق. ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما<sup>3</sup>:

1. المقومات الذاتية : وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، مرجع سابق، ص 64 .

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة . للنشر والتوزيع والطباعة- الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص20.

<sup>3</sup> أحمد حلبي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء الأردن الطبعة الأولى 2000 ص21.

2. المقومات الموضوعية : وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد و ضمانات.

ويظهر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

ثانيا : فرض إلزامية فحص المعلومات والقوائم المالية:

يعني أنه يجب أن يكون هناك إلزامية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق. وحتى يتمكن المدقق من فحص الكشوف المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه الكشوف مجموعة من المعايير مثل:

1- الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

2- البعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

3- القياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

4- القابلية للفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

ويمكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدم المعلومات وبين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معد هذه المعلومات.<sup>1</sup>

ثالثا : فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:

يقوم نظام الرقابة الداخلية علي مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلي الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل المدقق يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام رقابة سليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث خطأ فإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان و محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 1990 ص 27.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ، ص 21.

وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:<sup>1</sup>

- 1- رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها (الموازنات، التكاليف المعيارية، دراسة الوقت، التقارير، التدريب)
- 2- رقابة محاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها ( حسابات المراقبة، الجرد المستمر، المصادقات، التدقيق الداخلي، النظام المستندي).
- 3- ضبط داخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

رابعاً: فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف:

وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها. أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

خامساً: فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب:

يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن قوائم المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

سادساً: فرض الصدق في محتويات التقرير:

ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها.<sup>2</sup>

لذلك يتطلب من المدقق أن يتحقق من:<sup>3</sup>

- تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ص 22.

<sup>2</sup> نفس المرجع اعلاه، ص 23.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 22.

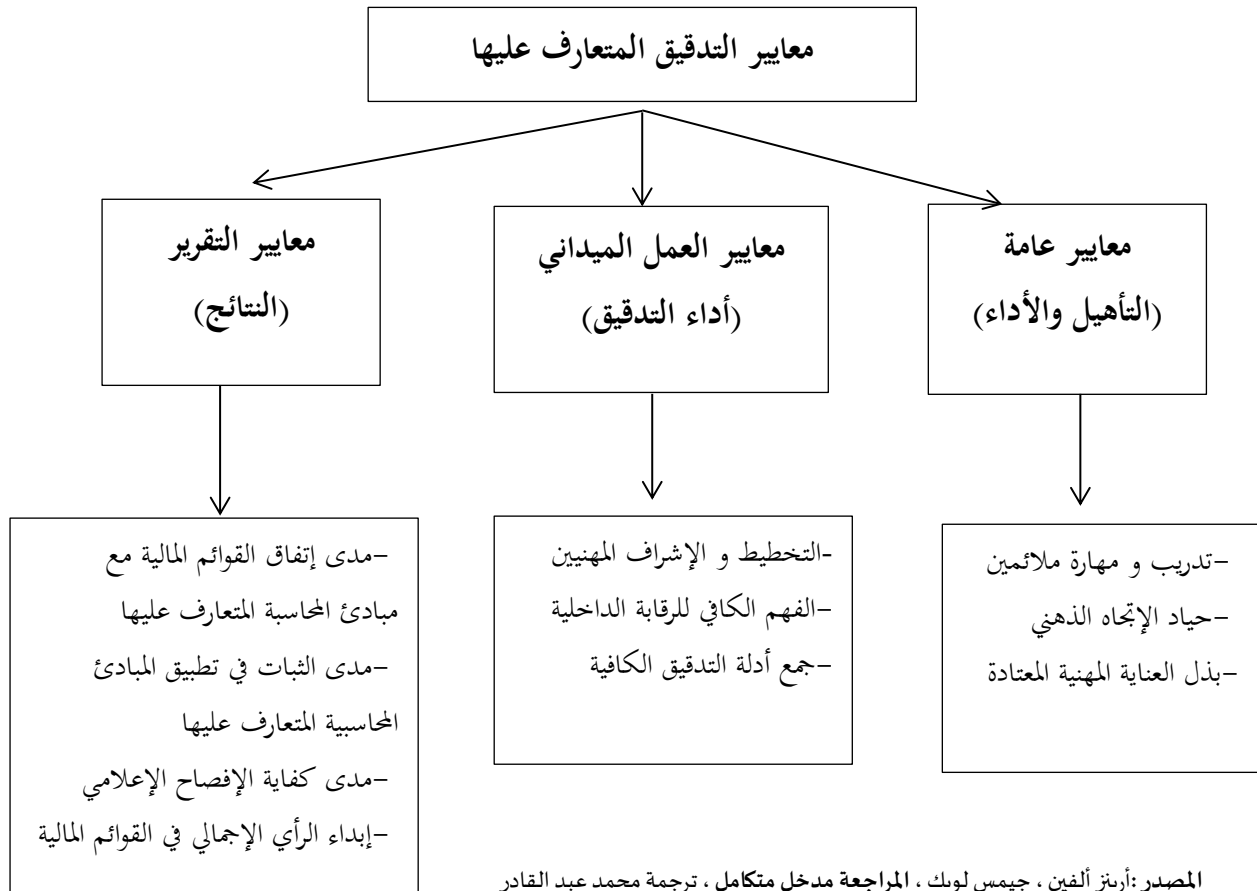
- أن المعلومات الموجود في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.
- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق.
- أن المبادئ المحاسبية تم تطبيقها من قبل المؤسسة بثبات.

### المطلب الثاني : معايير التدقيق المتعارف عليها :

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة و متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوءها، ويسرون على هديها في كافة مراحل العمل، وللمهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا، وهذه المعايير هي المرشد للقضاء وللحاكم وللممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم.<sup>1</sup>

ويمكن تجميع معايير التدقيق المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية تحت ثلاثة مجموعات أساسية كما في الشكل التالي:

الشكل رقم (2) معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: أريئز ألفين ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي ، مراجعة احمد حامد حجاج ، دار المريخ ، السعودية ، 2005 ، ص42

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 78.

اولا : المعايير العامة للتدقيق :

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي ومدقق الحسابات ، ويمكن حصرها في الآتي:

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي ؛
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والإستقلال ؛
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

1. التأهيل العلمي والعملي.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية . إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.<sup>1</sup>

2. الاستقلال :

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونصح المدقق ، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية ، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة . كما عليه بإعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات ، أن يكون مستقلا فعلا ، أي يتمتع بكامل الحرية إتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة ، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.<sup>2</sup>

3. العناية المهنية.

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة إلتزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته ، وأن يعطي الإهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق . فتوفر عنصري الكفاءة والإستقلال غير كافي ، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

<sup>1</sup> محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 35

<sup>2</sup> محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 38

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ، ولماذا يقوم به ، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل ، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الإستشارة المناسبة. كما يتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها ، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة ، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون إهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها ، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ، ويفرض هذا الإجهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة وإهتمام ، وأن تكون الخدمة كاملة<sup>1</sup>.

ثانيا : معايير العمل الميداني.

إن توفر الكفاءة والإستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات ، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على إختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي :

- التخطيط والإشراف الملائمين ؛
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ؛
- كفاية وملاءمة أدلة الإثبات .

1. التخطيط السليم لمهمة المراجعة والإشراف الملائم على المساعدين

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق ، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها ، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل . من ناحية أخرى ، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم بإعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق .

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> محمد الفيومي ، عوض لبيب ، مرجع سابق، ص 39.

<sup>2</sup> صلاح ربيعة ، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة ، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج ، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للإنتهاء منها ؛
  - يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال إشماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته ؛ يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق ،
  - من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به ، والفترة الزمنية اللازمة لذلك ، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والإنتهاء منها ، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات ؛
  - تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، إنطلاقاً من تحديد مهام كل مدقق ، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به .
2. الفهم الكافي للرقابة الداخلية.

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق ، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة) ، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها ، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمراً مستحيلاً في المؤسسات الكبيرة .

وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد .

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:<sup>1</sup>

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية ؛
  - إستخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية ؛
  - إعداد قوائم إستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .
- بعد الدراسة السابقة ، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن :
- نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
  - نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية ؛
  - التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق .

<sup>1</sup> احمد حلبي جمعة . المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دارصفاء للنشر، عمان ، 2005 ، ص ص 27 28.

يترب على الدراسة السابقة النتائج التالية :

- توسيع إجراءات التدقيق؛
  - إختصار إجراءات التدقيق؛
  - الإعتماد على أعمال المدققين الآخرين.
3. جمع أدلة التدقيق الكافية .

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق. فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظة المادية ، العمليات الحسابية ، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، إقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة . وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأن كميتهما ، فكلاهما يساعد على الإقتناع بالدليل<sup>1</sup>.

فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة ، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية . أما فيما يخص جودة الأدلة ، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي ، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي.

ثالثا : معايير إعداد التقرير.

تمثل معايير إعداد التقرير المجموعة الأخيرة من معايير المراجعة المتعارف عليها، وهي تمثل الخطوط العريضة التي يسترشد المراجع في إعداد تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية، ويعتبر التقرير آخر حلقة من أعمال المراجع حيث يمثل الوسيلة التي يبلغ بها مستخدمي القوائم المالية رأيه عنها. وتنقسم إلى أربعة معايير:

- مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ؛
- كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته ؛
- إبداء الرأي في القوائم المالية .

1. مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

<sup>1</sup> وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب احمد حامد حجاج ، ومراجعة كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية، 1997، ص ص 51، 52.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية:<sup>1</sup>

أ. المبادئ العامة.

- مبدأ الحيطة والحذر؛ - مبدأ الثبات؛ - مبدأ الشمول؛

- مبدأ الأهمية النسبية؛ - مبدأ الإفصاح.

ب. المبادئ العلمية المرتبطة بالربح

- مبدأ تحقق الإيراد؛

- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

ت. المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً؛

- مبدأ التكلفة التاريخية .

2. مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى إستمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى ، إستناداً إلى إطلاعهم على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير. والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على إختلاف الدورات. كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وإنعكاساتها على القوائم المالية.

3. الإفصاح الكافي.

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ، وذلك تفادياً للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا ، أن يركز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفاصيل غير المجدية.

<sup>1</sup> احمد حلي جمعة . المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سابق، ص 28.

## 4. إبداء الرأي.

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة. أما في حالة إمتناع المدقق عن إبداء رأيه ، فيتوجب عليه إنطلاقاً من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الإمتناع . وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها إسم المدقق بالقوائم المالية ، أي عند موافقة المدقق على إستخدام إسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم ، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.<sup>1</sup>

## المطلب الثالث : أدلة الإثبات والملف الجاري :

## اولاً : أدلة الإثبات

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر. فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الإعتقاد ، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع.<sup>2</sup>

بغرض وضع الأساس للملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي ، فإن المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

## أنواع أدلة الإثبات :

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالاً مختلفة غير أنه يمكن للمدقق إستخدام أهمها ، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- المستندات :

- الفحص المادي :

<sup>1</sup> وليم توماس و امرسون هنكي ، مرجع سابق، ص 57.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان و عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 166.

- المصادقات ؛
- الفحص التحليلي ؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ؛
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية ؛
- الإستفسارات من العميل .
- أ. المستندات:

المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله ، وهي على ثلاثة أنواع :

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها ، كفواتير الشراء مثلا ؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ، كفواتير البيع وإيصالات القبض ؛
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة ، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة ، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية ، وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع<sup>1</sup>.

ب. الفحص المادي:

يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية ، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية ، كما يمكن إستخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل<sup>2</sup>.

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات ، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له ، كما أن قيام المدقق بمجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا ، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى .

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ( الفاحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص 180

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007 ، ص 81

ت. المصادقات:

تتمثل في إستعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية ، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة.

تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة ، وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:<sup>1</sup>

- مصادقات إيجابية ؛
- مصادقات سلبية ؛
- مصادقات عمياء.

ث. الفحص التحليلي:

يقصد به إستخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى

ظاهرة في القوائم المالية ، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.<sup>2</sup> يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتهي إليه لمعرفة مكانتها فيه.<sup>3</sup>

ج. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات ، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي.<sup>4</sup> أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات و السجلات على أخطاء وتلاعبات ، ما يوسع نطاق الإختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى إمتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الوراق للنشر ، الأردن ، 2007 ، ص 180

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن ، احمد عبید ، وآخرون ، مرجع سابق، ص 85.

<sup>3</sup> محمد بوتين ، مرجع سابق، ص 93.

<sup>4</sup> خالد أمين عبد الله ، ، مرجع سابق، ص 181.

ح. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية :

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الإعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز ، وبالتالي فإن وقوف المدقق على إستعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على إنتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له بإستخدامها كدليل إثبات.

خ. الإستفسارات من العميل:

يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات . ولكن تعتبر الإستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل ، وبالتالي فهي عرضة للتحييز وفقا لأهواء العميل.<sup>1</sup>

ثانيا : الملف الجاري :

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق .<sup>2</sup> ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية :<sup>3</sup>

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق ؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدها ؛
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق ؛
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك، الوسائل المستعملة في التقييم؛
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة ؛
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردون ؛
- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته .

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد، وآخرون ، مرجع سابق، ص 87.

<sup>2</sup> محمد بوتين ، مرجع سابق، ص 40.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري و الممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 131.

المبحث الثالث : تقرير مدقق الحسابات

المطلب الاول : مفهوم التقرير واهميته

اولا : مفهوم التقرير

يمكن تعريف تقرير مدقق الحسابات بأنه عبارة عن 55 : وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه. ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي.<sup>1</sup>

ويمكن أن يعرف تقرير التدقيق على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهمي المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. . ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات<sup>2</sup>

ثانيا : اهميته

تنبع أهمية تقرير التدقيق في كونه يعد الوسيلة التي يستطيع المدقق أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم. أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية. لذلك ونظرا لأهمية تقرير المدقق فقد اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين والمدققين والتشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير ومن العوامل التالية تنبع أهمية تقرير المدقق<sup>3</sup> :

- أن هذا التقرير هو خلاصة ما وصل إليه المدقق من عمله، حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن ثم يكون تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه لمن يهمله الأمر وبصفة خاصة الملاك عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية محل التدقيق.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى 2009، ص 253.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ، ص 114.

<sup>3</sup> نفس المرجع اعلاه، ص 114.

- يعتبر تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية للوقوف علي إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.

- تزايد الطلب علي الرأي الفني المحايد للمدقق (المنتج النهائي لعملية التدقيق).

ويمكن تلخيص أهمية تقرير التدقيق لمدقق الحسابات نفسه ولجميع أصحاب المصلحة في المؤسسة فيمايلي<sup>1</sup>:

- تقرير تدقيق الحسابات له أهمية خاصة لمدقق الحسابات نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات والمؤشر علي إنجازه لعمله وفقا لمعايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها، وأداه المدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في المؤسسة وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم التي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر علي جودة عملية تدقيق الحسابات ككل.

- يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤولية مدقق الحسابات القانونية وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة.

- يحقق تقرير التدقيق عن القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية، ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.

- أن تقرير التدقيق يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالمؤسسة محل التدقيق بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية لها باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة المؤسسة.

### المطلب الثاني : أنواع تقارير التدقيق

يتوقف تحديد نوع تقرير المدقق على تحديد نوع القيود أو الأخطاء أو أوجه التقصير التي يواجهها خلال أدائه لمهمته وإنجاز برنامج التدقيق. ومن ناحية أخرى يتولى المدقق بخبرته وحكمته تحديد الأهمية النسبية لمثل هذه الأخطاء أو أوجه التقصير وذلك في سبيل اتخاذ القرار المناسب حول إبداء الرأي المناسب بالنسبة لكل حالة.

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، مرجع سابق، ص 192.

إن إصدار الرأي بالنسبة للمدقق يتأثر بمخالفات أو قيود أو تقصير أو مشاكل معينة. وهناك ثلاثة أنواع من المخالفات والتحفظات وهي كما يلي<sup>1</sup>:

أ- تحفظات خاصة بالتدقيق وهي القيود المفروضة على المدقق والتي تتكون من:

- القيود التي تفرضها المؤسسة محل التدقيق.

- القيود التي تفرضها الظروف غير العادية على المدقق.

ب- تحفظات أو مخالفات محاسبية ناتجة عن عدم اقتناع المدقق بالآتي:

- بمناسبة القواعد المحاسبية التي اختارتها الجهة محل التدقيق.

- بمراعاة مبدأ الثبات في تطبيق القواعد المتبعة.

- بعرض الكشوف المالية والتقارير بصورة واضحة.

- بمطابقة التقارير المالية لما هو مدون في السجلات والدفاتر.

ج- مخالفات نظامية بسبب عدم الالتزام بالآتي:

- القانوني الداخلي للمؤسسة محل التدقيق.

- النظام الإداري الداخلي للمؤسسة محل التدقيق.

- اللوائح والتعليمات والتأشيرات المنظمة للعمل داخل المؤسسة.

- القوانين العامة المنظمة لأنشطة القطاعات المختلفة علي مستوى الدولة.

ومن ناحية أخرى على المدقق أن يقيم بخبرته الأهمية النسبية لهذه المخالفات أو التحفظات أو الأخطاء أو المشاكل أو التقصير بتقسيمها إلى الأنواع التالية:

أ- مخالفات وتحفظات بسيطة: وهي التي لا تأثير لها وتكاد تكون معدومة وأهميتها النسبية صغيرة جدا بالنسبة لغيرها بحيث لا تؤثر على الكشوف المالية ، وبالتالي يمكن أن يذكرها أو يشير إليها المدقق في رأيه المهني.

ب- مخالفات هامة: وهي مخالفات أقل من الجوهرية في تأثيرها على الكشوف المالية، وهذه المخالفات

يستطيع المدقق أن يتحفظ بشأنها في رأيه أو تقريره إذا توفرت الشروط التالية:

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد التدقيق الشامل، الإطار النظري – المعايير ومشاكل التطبيق العملي، جامعة الإسكندرية، مصر 2007، ص

- عدم تغيير الصورة العامة للتقارير المالية بشكل كامل وبما يؤثر علي عرضها أو صدقها.
- إمكانية شرح التحفظ بصورة تمكن قراءة التقارير المالية من تحديد أثر التحفظ عليها.
- أن تكون الأهمية النسبية للتحفظ هامة نسبيا أي أنها أقل من جوهرية وإلا فعلي المدقق إعطاء رأي معارض أو الامتناع عنه.
- ج- مخالفات أو تحفظات جوهرية: وهي التي ترتبط بتحفظات التدقيق أو المحاسبة أو التحفظات النظامية والتي تحول دون إمكانية عرض الكشوف المالية والتقارير وفقا لقواعد محاسبية متعارف عليها أو لا تمكن المدقق من الالتزام بقواعد وسلوك مهنة التدقيق، وبذلك لا يتمكن المدقق من إبداء رأيه.
- وتختلف التقارير باختلاف الزاوية التي ينظر لها منها ونستطيع تقسيمها بصورة إجمالية من حيث النواحي التالية:<sup>1</sup>
- درجة الإلزام في إعدادها.
- محتويات التقرير من المعلومات.
- إبداء الرأي.

#### 1. التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها

- أ. التقارير الخاصة: وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون علي إعدادها.
- ب. التقارير العامة: وهي التقارير التي يعدها المدقق تمشيا مع نصوص القوانين المنظمة للمؤسسات، وغالبا ما يطلق علي هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية. كما نصت بعض التشريعات الأخرى علي أنواع أخرى من التقارير مثل الإقرار الضريبي وتقرير زيادة رأس المال وتقرير إصدار الأسهم والسندات.
2. من حيث محتويات التقرير: يمكن تقسيم التقارير من حيث محتوياتها إلي الأنواع التالية:<sup>2</sup>
  - أ. تقارير مختصرة: ويطلق عليها البعض تقرير الميزانية، ويتكون هذا التقرير من جزأين هما، جزء خاص بفقرة النطاق ويبين فيها المدقق عملية التدقيق والغرض منها، والجزء الثاني هو فقرة الرأي وتتضمن الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات حول دفاتر المؤسسة والقوائم المالية ونتيجة الأعمال خلال الفترة المالية محل التدقيق. يتضمن نموذج التقارير المختصرة القوائم المالية الأساسية والتي تتمثل في:

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 93.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 125.

- الميزانية.
- جدول حسابات النتائج.
- قائمة تغيرات الاموال الخاصة.
- قائمة تدفقات الخزينة.
- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات تكميلية على الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- ب. التقارير المطولة: وهي التقارير التي تعد لأغراض خاصة وتقدم للإدارة. ويتضمن هذا النوع من التقارير شرح مفصل وأمور لا يرد ذكرها في التقرير المختصر. ومن الأمثلة عليها التقارير الخاصة بشرح الأخطاء التي اكتشفها المدقق أثناء عمله، توصيات المدقق بخصوص النظام المحاسبي لرفع كفاءته، تقديم التوصيات لتطوير نظام الرقابة الداخلية.
- 3. من حيث إبداء الرأي: علي ضوء الرأي الذي يكون المدقق قد توصل إليه نتيجة تطبيقه لمعايير التدقيق وبذل العناية المهنية اللازمة فإنه أمام أربعة أنواع من التقارير هي:
  - أ. الرأي المطلق: يصدر المدقق هذا الرأي وذلك في حالة تحقق الشروط التالية<sup>1</sup>:
  - تضمين كافة القوائم (قائمة المركز المالي، الدخل، الأرباح المحتجزة، التدفقات النقدية) بالقوائم المالية.
  - إثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية التدقيق.
  - جمع الأدلة الكافية والالتزام بمعايير العمل الميداني.
  - تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.
  - ب. الرأي المتحفظ: وهو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الافتراضات، ويجب علي المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها علي القوائم المالية المدققة. ويمكن أن تقسم التحفظات التي يصدرها مدقق الحسابات إلي الأنواع التالية:

<sup>1</sup> أرنز ألفين، مرجع سابق، ص 67.

- وجود قيود علي نطاق الفحص: قد تؤدي القيود علي نطاق عمل المدقق إلي رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي ويجب علي المدقق الامتناع عن إبداء الرأي عندما يكون الأثر المحتمل للقيود علي النطاق هاما وعاما للدرجة التي يجد فيها مدقق الحسابات نفسه غير قادر علي الحصول علي أدلة تدقيق حسابات كافية وملائمة، ومن ثم غير قادر علي إبداء رأي عن القوائم المالية، أما إذا كان التأثير المحتمل لهذه القيود علي نطاق غير هام لدرجة كبيرة فإن مدقق الحسابات يبدي رأيا متحفظا<sup>1</sup>.

- حالة الخلاف مع الإدارة حول السياسات المحاسبية: قد يختلف مدقق الحسابات مع إدارة المؤسسة التي يقوم بتدقيق حسابات قوائمها المالية حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها في إعداد القوائم المالية، أو طرق تطبيق هذه السياسات أو مدى كفاءة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، فإذا كانت مثل هذه الاختلافات مهمة نسبيا يجب علي المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا تبعا للأهمية النسبية للحالات التي ترفض فيها إدارة المؤسسة تصحيح مخالفتها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو لمعايير المحاسبة الدولية.

ت. الرأي السلبي (المعكس): وهو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عند ما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة لواقع المؤسسة وعندها يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كافيا للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ويجب علي المدقق بيان أسباب إصداره: للرأي السلبي، ويمكن مدقق الحسابات إصدار رأي سلبي (معكس) في الحالات التالية<sup>2</sup>:

- عند عدم رضا المدقق عن ما تكنه القوائم المالية من معلومات وأنها لا تمثل الصورة العادلة للواقع المالي للمؤسسة.

- عدم التوافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات. مثل التزوير والتضليل مما يؤثر علي عدالة القوائم المالية.

ت. الامتناع عن إبداء الرأي: يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول علي أدلة إثبات كافية وملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية، وقد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على الوضعية المالية وعلى نتائج أنشطة المؤسسة.

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود و أحمد يوسف كلبونة و عمر محمد زريقات، مرجع سابق، ص 213.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 130.

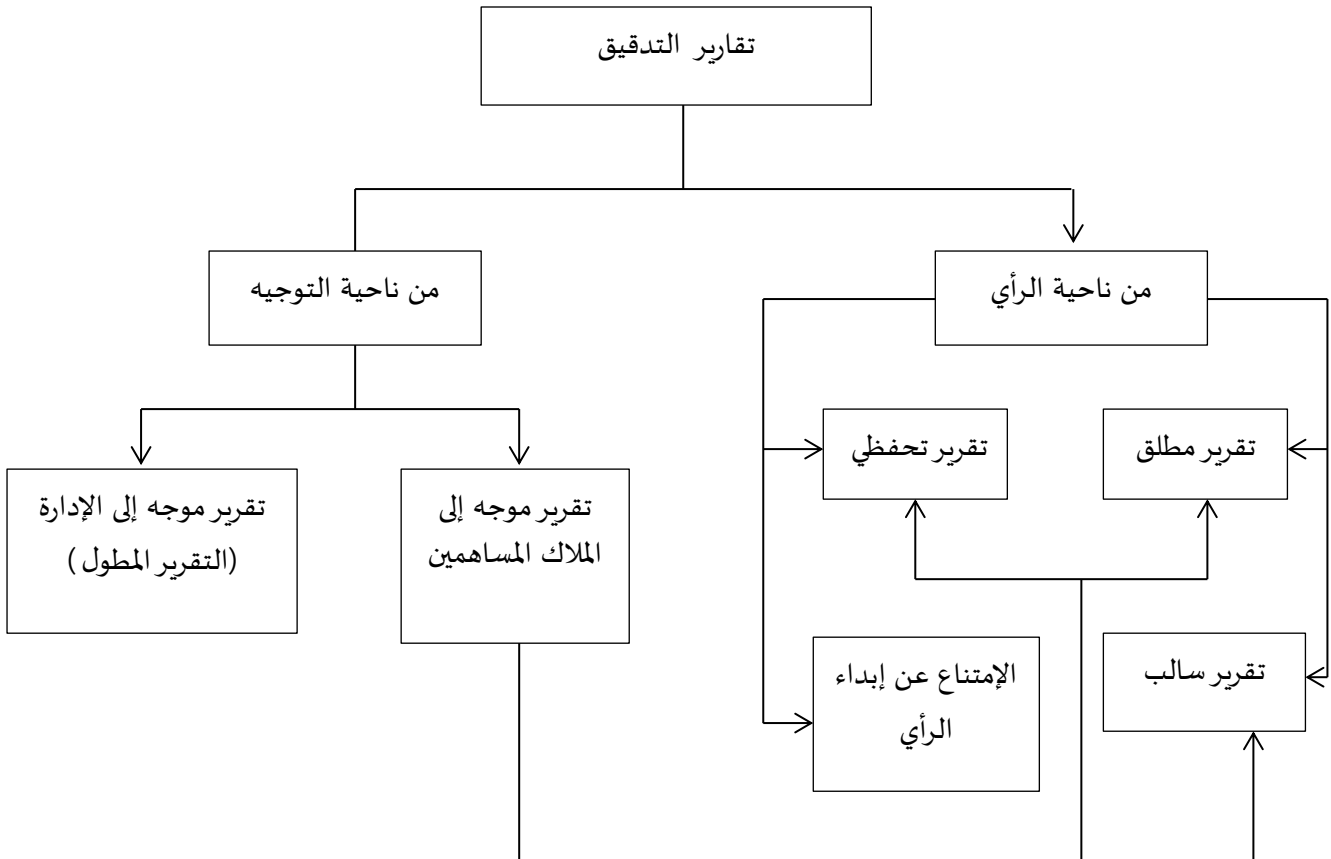
في هذه الحالة يجد المدقق أنه من الصعب عليه تكوين رأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن الممكن للمدقق أن يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التالية:

- في حالة عدم السماح بمدقق الحسابات بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدهم، أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم.

- القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوب عنه وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق. - في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي :

شكل رقم 3 : أنواع تقارير التدقيق.



## خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات ، إن ظهور عملية التدقيق وتطورها حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم كان نتيجة للتطور الاقتصادي وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة.

وقد تمثل الهدف العام للتدقيق في أعمال الفحص للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والإجراءات المحددة، وقد قامت هذه المهنة على مجموعة من الفروض والمبادئ التي من خلالها تحددت الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق و إبداء الرأي حول مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح بإختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية ، من تخطيط لعملية التدقيق ، تقييم نظام رقابتها ، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

الفصل الثاني

التدقيق الداخلي

## تمهيد

إن التطور الذي شهدته المؤسسة ومختلف المجالات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية عبر الزمن، الذي أدى بدوره إلى كبر حجمها وتشعب أعمالها ووظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير، وذلك حتم عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بتطبيق مراقبة أو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة أو المديرية العامة قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية، والمالية المستعملة وذلك من أجل تحديد الانحرافات والتلاعبات والأخطاء التي نتجت عن كثرة العمليات والمعلومات المتدفقة، ولذلك لا بد من خلية أو قسم أو حتى مصلحة تخصص للتدقيق الداخلي في المؤسسة لتدقيق ومراقبة وتقييم أداء مختلف أقسامها الأخرى والمعلومات والعمليات التي تقوم بها، وهذا ما يمكن أصحاب رأس المال والإدارة العليا من السيطرة والتحكم في مختلف الموارد والأقسام وذلك من أجل تحسين التسيير ومعرفة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ودرجة سيطرة الإدارة على أقسامها.

ولدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي، وانطلاقاً مما سبق، سنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

- المبحث الثاني: مقومات ودعائم التدقيق الداخلي

- المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في وقتنا الحالي باعتباره وسيلة للحذر، وذلك من أجل محاربة كل من الغش والإهمال، الأخطاء المهنية والمخالفات، فمن الممكن الارتكاز عليه في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذا سنقوم بالتطرق في هذا المبحث إلى كل من: مفهوم التدقيق الداخلي، خصائص وأركان التدقيق الداخلي وأنواعه.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وخصائصه :

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

هناك عدة تعاريف منها:

حسب ما عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والمراقبة الداخلية : التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى. إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية , اي ان المعلومات صادقة, العمليات شرعية, التنظيمات فعالة , الهياكل واضحة و مناسبة.<sup>1</sup>

حسب ما عرفه معهد المدققين الداخليين : التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي الذي يعطي تأكيدات لإدارة المؤسسة على درجة سيطرتها على العمليات التي تقوم بها، واعطاء النصيحة لتحسينها ويساعد على خلق قيمة مضافة , كما أنه يساعد على تنظيم وتحقيق أهدافها من خلال التقييم، وذلك باتباع نهج منظم ومنهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة، وحوكمة الشركات وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها.<sup>2</sup>

### ثانيا: خصائص التدقيق الداخلي

يمكن استخلاص مجموعة من خصائص من التعاريف التي تناولناها سابقا وهي:<sup>3</sup>

- 1- التدقيق الداخلي وظيفة شاملة: تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف حيث تنصب على كل وظائف المؤسسات بهدف خدمة الإدارة.
  - 2- التدقيق الداخلي وظيفة دورية: حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.
  - 3- الاستقلالية: رغم أن التدقيق الداخلي وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المدقق أن يكون مستقلا حتى يتسم عمله بالموضوعية.
- بالإضافة الى تلك الخصائص نذكر خصائص أخرى لها والمتمثلة في:
- التدقيق الداخلي دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية؛
  - التدقيق الداخلي وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة؛
  - التدقيق الداخلي يسعى لترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب.

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء طاهري، محاضرات تسيير مخاطر، مقدمة لسنة ثانية ماستر، تخصص فحص محاسبي، غير منشور جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014 ص 02.

<sup>2</sup> نفس المرجع اعلاه، ص 03.

<sup>3</sup> سعاد شكري معمر، " دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008 . ص 54.

## المطلب الثاني: أركان وأهداف التدقيق الداخلي

## أولاً: أركان التدقيق الداخلي

لإكمال عملية التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف المرجوة منها وتنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من عناصر وأركان تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

1- الفحص : يعتبر الفحص عنصراً وركناً أساسياً من أركان التدقيق الداخلي والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل هذه العمليات دفترياً؛

- التوجه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية (مدين، دائن)؛

- مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الأساسية أو الرئيسية للتدقيق ؛

2- الالتزام : يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال.

3- التحليل: يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية واجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.

4- التقييم : ويتمثل هذا في تحديد نتيجة العناصر السابقة أي على أن المدقق الداخلي أن يرتكز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

- مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة والإجراءات في تحقيق الأهداف ؛

- مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف؛

5- التقرير: يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المدقق عنما يلي:

- المشاكل التي واجهها وأسبابها

- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات ؛ التوصيات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف ومحاولة حل أي مشاكل ؛

- بلورة النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة عملية التدقيق الداخلي الذي قام به، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا لتنفيذ ما جاء في التقرير من توصيات وأداء وملاحظات وتحفظات.

<sup>1</sup>كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006 ص ص 167، 168.

## ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي

يمكن تلخيص الأهداف في بعض النقاط الأساسية وهي<sup>1</sup>:

1. تأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال تحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية.
2. التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
3. كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس صدق نتائج العمليات والمركز المالي.

ولتنفيذ هذه الأهداف، يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بحيث يتولى المهام التالية:

أ. رقابة قبل الصرف : للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي. (أي قبل حصول أي تدفق نقدي)

ب. رقابة بعد الصرف (اللاحقة): للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في أغراض محددة، ومرتبطة بأعمال المؤسسة.

ج. التأكد من مدى مساهمة العاملين بالمؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة.

د. التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام للإدارة العليا.

وهنا نود الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي قد اقتصر في بادئ الأمر على المراجعة الحسابية للمستندات

بعد الصرف (التدقيق اللاحق)، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل بالدفاتر. ولقد توسعت بعض المؤسسات لكي يشمل التدقيق الداخلي مراجعة الحسابية قبل الصرف لغرض التأكد من سلامة الإجراءات، ولقد اتضح بعد ذلك إمكانية استخدام التدقيق الداخلي لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات، مما استتبع معه ضرورة تطوير هذه الأداة وتوسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط وذلك للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة

تنفيذ المهام.<sup>2</sup>

## المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يوجد هناك 3 أنواع للتدقيق الداخلي والمتمثلة في:

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 38، 39.

<sup>2</sup> نفس المصدر اعلاه، ص 40.

1. **التدقيق التشغيلي :** " يعرف تدقيق العمليات على انه تدقيق منتظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك بغرض تحسين الأداء وتحديد الفرص المتاحة لتحسين هذا الأداء ووضع التوصيات اللازمة لذلك أو اتخاذ تصرفات اخرى. ومن أمثلة ذلك تدقيق النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسب الالي و تقييم كفاءته و مدى امكانية الاعتماد عليه وتقديم توصيات تحسين النظام.<sup>1</sup>
2. **التدقيق المالي:** يعرف التدقيق المالي بأنه الفحص الكامل و المنظم للقوائم المالية و السجلات المحاسبية و العمليات المتعلقة بتلك السجلات ولتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات الادارية و اية متطلبات اخرى.

و بالنظر للتعريف السابق نجد ان التدقيق المالي هو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي و الذي يضمن مراجعة و تتبع القيود المحاسبية التي تعود الى الاحداث الاقتصادية التي تخص المؤسسة , و تدقيقها حسابيا و مستنديا , تم التحقق من سلامتها و تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها, و السياسات والأنظمة الخاصة بالإدارة و الهدف من التدقيق هو اظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية و صحيحة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة , ويتضمن التدقيق المالي أيضا , التحقق من وجود الاصول و حمايتها ومن الضياع و الاختلاس , وكذلك فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.<sup>2</sup>

### 3. تدقيق الالتزام (الامتثال)

يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة و القوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة.

و تقع على ادارة التدقيق الداخلي عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين و اللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة.
- الامام الكامل بالقوانين و اللوائح و التعليمات العامة.
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في ادارتهم.<sup>3</sup>

### المبحث الثاني : مقومات و دعائم التدقيق الداخلي

سنتناول في هذا المبحث التزامات و أساسيات التدقيق الداخلي التي تحكمه و المتمثلة في: معايير أداء وظيفة التدقيق الداخلي "معايير الصفات و معايير الاداء" و مراحل عملية التدقيق الداخلي.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد, موسوعة معايير المراجعة, الجزء الاول, الدار الجامعية, 2004, مصر, ص 35.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب, التامين من الناحية المحاسبية و التدقيقية, دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع, الطبعة الأولى, مصر, 2009, ص 163

<sup>3</sup> خلف عبد الله الوردان, التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق, وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية, مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع, الأردن, الطبعة الاولى

**المطلب الاول : معايير الصفات :**

تعنى معايير الخواص بالصفات الخاصة بالمؤسسات و الافراد الذين يؤدون اعمال التدقيق الداخلي. وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:<sup>1</sup>

**1000 : الغرض- السلطة – المسؤولية :**

يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير 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 تلك طبيعة علاقة التبعية الوظيفية التي تربط بين الرئيس التنفيذي للتدقيق ومجلس الإدارة ، ويخوله بالاطلاع على سجلات المؤسسة والاتصال بموظفيها والدخول إلى مختلف منشآتها ، مما يلزم لأداء مهام التدقيق ، كما يحدد نطاق أنشطة التدقيق الداخلي . وتكون 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 أيضاً 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 و"المعايير مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة .

<sup>1</sup> <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards%202011%20Arabic.pdf>. Consulter le 26/04/ 2017. p 2.

## 1100 - الاستقلالية والموضوعية

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

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 لمسئوليات نشاط التدقيق الداخلي ، يلزم أن تتاح للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة . وهذا يمكن تحقيقه من خلال القرار صلة تبعية مزدوجة تربطه بهما. ويجب أن يتم التحكم في مصادر التهديد التي تهدد الاستقلالية على مستويات المدقق الفردي، ومهام التدقيق العملي والتنظيمي على مستويات الاختصاصات المختلفة في المؤسسة وعلى مستوى المؤسسة ككل .

أما الموضوعية فيقصد بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم . و الا يكون هناك أي تهاون في جودة أداء عملهم . وتستلزم الموضوعية ألا يعلق المدققون الداخليون آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين . ويجب أن يتم التحكم في مصادر التهديد التي تهدد الاستقلالية على مستويات المدقق الفردي، ومهام التدقيق العملي والتنظيمي وعلى مستويات الاختصاصات المختلفة في المؤسسة وعلى مستوى المؤسسة ككل .

## 1110 - الاستقلالية التنظيمية

يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا لمستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي. كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي ، وذلك بصفة سنوية على الأقل.

التفسير :

تتحقق تلك الاستقلالية التنظيمية تحقفاً فعلاً حين يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا من الناحية الوظيفية لمجلس الإدارة . من أمثلة تلك التبعية الوظيفية لمجلس الإدارة قيام مجلس الإدارة بما يلي :

- اعتماد ميثاق التدقيق الداخلي .

- اعتماد خطة التدقيق الداخلي القائمة على أساس مراعاة المخاطر.
  - تلقي التبليغات والاتصالات المختلفة من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بشأن أداء نشاط التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالخطة الموضوعية له وغير تلك من المسائل الأخرى
  - اعتماد القرارات المتعلقة بتعيين وعزل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي .
  - القيام بالاستعلامات المناسبة مع الإدارة والرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي والتي تلزم لتحديد ما إذا كان النطاق غير مناسب أو انا كانت هناك قيود مفروضة على الموارد .
- 1110/ت/1 - يجب ألا يتعرض نشاط التدقيق الداخلي للتدخل في تحديد نطاق التدقيق وأداء أعماله وتبليغ نتائجه.

#### 1111 - التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة

يجب أن يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة .

#### 1120 - الموضوعية الفردية

يجب أن يتصف المدققون الداخليون بتوجهات غير منحازة وغير متحيزة ، وأن يتجنبوا تضارب المصالح

التفسير :

تضارب المصالح هو موقف تكون فيه لدى المدقق الداخلي مصالح مهنية أو شخصية متنافسة . فهذه المصالح المتنافسة يمكن أن تجعل من الصعب عليه أن يؤدي واجباته اداء عادلا لا يشوبه أي انحياز . ويمكن أن يحدث تضارب المصالح حتى ولو لم يترتب عليه أي تصرف غير أخلاقي أو غير سليم . كذلك فان تضارب المصالح يمكن أن ينتج عنه مظهر غير لائق يكون من شأنه أن يتسبب في اضعاف الثقة في المدقق الداخلي ونشاط التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الداخلي ككل . أيضا فان تضارب المصالح يمكن أن يضعف قدرة الفرد على أداء واجباته ومسئولياته أداء موضوعيا .

#### 1130 - معوقات الاستقلالية أو الموضوعية

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

التفسير:

معوقات الاستقلالية التنظيمية والموضوعية الفردية يمكن أن تشمل - على سبيل المثال لا الحصر - تضارب المصالح الشخصية ، والحدود المفروضة على نطاق التدقيق ، والقيود المفروضة على الحصول أو الاطلاع على سجلات المؤسسة والاتصال بموظفيها والدخول إلى مختلف منشآتها ، والقيود المفروضة على الموارد اللازمة كالتمويل مثلا .

ويعتمد تحديد الأطراف المناسبة التي يجب الإفصاح لها عن تفاصيل أي معوقات تعوق الاستقلالية أو الموضوعية على توقعات نشاط التدقيق الداخلي ومسؤوليات الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أمام الإدارة العليا ومجلس الإدارة حسب الموضح في ميثاق التدقيق الداخلي ، كما يعتمد تحديد الأطراف المذكورة أيضا على طبيعة المعوقات المشار إليها .

1130/ت/1 - يجب أن يمتنع المدققون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مسؤولين عنها فيما سبق . فمن المرجح أن تضعف موضوعية المدقق الداخلي عندما يكون بصدد تقديم خدمات تأكيد تتعلق بنشاط كان مسؤولاً عن أدائه خلال السنة السابقة.

1130/ت/2 - يجب أن يقوم طرف خارجي عن نشاط التدقيق الداخلي بالإشراف على أي مهام تأكيد تتعلق بالوظائف التي كان الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يتولى مسؤولية ما عنها.

1130/1 - يمكن للمدققين الداخليين أن يقدموا خدمات استشارية تتعلق بالعمليات التي كانوا مسؤولين عنها فيما سبق .

1130/1/2 - إذا كانت هناك أي معوقات محتملة لإستقلالية وموضوعية المدققين الداخليين تتعلق بخدمات استشارية مقترحة ، فيجب إبداء الإفصاحات اللازمة عنها إلى العميل المعني قبل قبول أداء تلك المهمة .

## 1200 - المهارة والعناية المهنية اللازمة

يجب أن تؤدي مهام التدقيق بمهارة ومع توشي العناية المهنية اللازمة .

## 1210- المهارة

يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بكل منهم . ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته .

التفسير:

المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى يقصد بها معاً المهارة المهنية اللازمة لكي يؤدي المدققون الداخليون مسؤوليتهم المهنية أداءً فعالاً. ومن المستحسن أن يثبت المدققون الداخليون مهارتهم بالحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة ، مثل شهادة استحقاق لقب "مدقق داخلي معتمد" وغيرها من الشهادات المماثلة التي تقدمها جمعية المدققين الداخليين والمؤسسات المهنية الأخرى المناسبة .

1210/ت/1 – يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الحصول على المشورة والمساعدة من ذوي الخبرة والمقدرة الوافيتين إذا كان المدققون الداخليون يفتقرون إلى المعرفة والخبرات والمهارات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة تدقيق معينة منوطة بهم .

1210/ت/2 – يجب أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الاحتيال والكيفية التي يمكن للمؤسسة أن تتبعها للحد من تلك المخاطر ، ولكن ليس متوقعاً منهم أن تكون لهم نفس خبرة الشخص الذي تكون مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الاحتيال والتحقيق فيه .

1210/ت/3 – يجب أن تكون لدى المدققين الداخليين معرفة بالمخاطر والضوابط الرقابية الرئيسية المتعلقة بتقنية المعلومات، وكذلك معرفة أساليب التدقيق التي تعتمد على التقنيات المتاحة. وذلك لاستخدامها في أداء المهام المنوطة بهم. لكن ليس من المتوقع أن يتمتع كل المدققين الداخليين بنفس المهارة والخبرة اللتين يتمتع بهما المدقق الداخلي الذي تكون مسؤوليته الأساسية هي تدقيق النواحي المتعلقة بتقنية المعلومات.

1210/ت/1 – إذا كان المدققون الداخليون يفتقرون إلى المعرفة أو المهارات أو الكفاءات التي يتطلبها أداء مهمة تقديم استشارات معينة أو جزء منها ، ففي هذه الحالة يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إما أن لا يقبل تلك المهمة أو أن يسعى للحصول على مشورة ومساعدة ذوي الخبرة والكفاءة اللازمين .

## 1220 - العناية المهنية اللازمة

يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاقتدار. بيد أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ .

1220/ت/1 - يجب أن يبذل المدققون الداخليون العناية المهنية اللازمة في أعمالهم، مع أخذ النواحي الأتية في الاعتبار:

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة.
- درجة تعقيد أو جسامته أو أهمية المسائل التي تطبق عليها إجراءات التأكيد.
- مدى كفاية وفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة .
- احتمال حدوث حالات جسيمة من الأخطاء أو الاحتيال أو حالات عدم التقيد.
- تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع المحتملة .

1220/ت/2 - في سياق بذل العناية المهنية اللازمة يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الاعتبار استخدام التدقيق الذي يعتمد على التقنيات وغيرها من أساليب تحليل البيانات.

1220/ت/3 - يجب أن يتنبه المدققون الداخليون إلى المخاطر الهامة التي يمكن أن تؤثر في أهداف أو عمليات مهمة التأكيد أو الموارد اللازمة لها . مع ذلك فإن إجراءات التأكيد حتى ولو تمت بالعناية المهنية اللازمة، لا تضمن أنه سيتم تحديد كل المخاطر الهامة.

1220/أ/1 . يجب أن يبذل المدققون الداخليون العناية المهنية اللازمة في أي مهمة تقديم خدمات استشارية مع أخذ النواحي الأتية في اعتبارهم :

- احتياجات وتوقعات العملاء ، بما في ذلك طبيعة وتوقيت وتبليغ نتائج المهمة.
- درجة تعقيد ومدى العمل المطلوب لانجاز أهداف المهمة.
- تكلفة المهمة مقارنة بالمنافع المحتملة.

## 1012- التطور المهني المستمر

يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم، مهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

## 1300 - برنامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تطوير والمحافظة على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي .

التفسير:

يصمم برنامج تأكيد وتحسين الجودة للتمكن من اجراء تقييم لمدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير وتقييم ما إذا كان المدققون الداخليون يطبقون مبادئ اخلاقيات المهنة. يتضمن ايضا ذلك البرنامج تقييم كفاءة وفعالية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين فيه.

## 1310 - متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب ان يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة اعمال التقييم الداخلي والخارجي على السواء.

## 1311 - أعمال التقييم الداخلي

يجب أن تشمل أعمال التقييم الداخلي على ما يلي :

- مراقبة مستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي ؛
- مراجعات دورية تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لهم المعرفة بأصول ممارسة التدقيق الداخلي .

التفسير:

تشكل المراقبة المستمرة جزءا مكتملا لأعمال الإشراف والمراجعة والقياس اليومية لنشاط التدقيق الداخلي. ويتم إدماج تلك المتابعة المستمرة ضمن السياسات والممارسات الروتينية المعتادة المستخدمة في ادارة نشاط التدقيق الداخلي، وتستخدم فيها العمليات والأدوات والمعلومات التي تعتبر لازمة لتقييم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير.

اما المراجعات الدورية فهي أعمال تقييم يتم اجراؤها لتقييم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة و " المعايير".

**1320- اعداد و ابلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

التفسير:

يتحدد شكل ومحتوى وفترات تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة من خلال المناقشات مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، مع مراعاة مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي والرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي والمبنية في ميثاق التدقيق الداخلي . وللدلالة على التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير يراعى تبليغ نتائج أعمال التقييم الخارجي وأعمال التقييم الداخلي الدورية عند اكتمال تلك الأعمال ، ويتم تبليغ نتائج المتابعة الجارية على الأقل مرة كل سنة. وتشمل النتائج المذكورة تقييم المراجع أو فريق المراجعة بشأن درجة التوافق المشار إليها.

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

لا يجوز لرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الإفادة بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي إلا انا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد افادته منه.

**1322- الافصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير**

عندما يكون من شأن عدم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو أعماله يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التوافق وتأثيره على الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

المطلب الثاني : معايير الأداء :

وهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي و تضع المقاييس النوعية التي يمكن ان يقاس اداء التدقيق الداخلي بواسطتها. وتتلخص فيما يلي:<sup>1</sup>

**2000 - إدارة نشاط التدقيق الداخلي**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

<sup>1</sup> <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards%202011%20Arabic.pdf>. Consulter le 26/04/ 2017. p13

التفسير:

يحقق نشاط التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة (والجهات المعنية الأخرى) عندما يقدم تأكيداً موضوعياً ووثيق الصلة ، ويسهم في فاعلية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

### 2010- التخطيط

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطط مرتكزة على المخاطر، وذلك لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي ، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة .

التفسير:

الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مسؤول عن تطوير خطة قائمة على مراعاة المخاطر ، واضعاً في اعتباره إطار إدارة المخاطر بالمؤسسة ، بما في ذلك استخدام مستويات استعداد المؤسسة لتقبل المخاطر وفقاً لما تحدده الإدارة العليا بالنسبة لمختلف الأنشطة كجزء من المؤسسة . وانا لم يكن هناك مثل تلك الإطار فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتبع تقديره هو المخاطر، وذلك بالتشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

### 2020- التبليغ و الموافقة

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد اللازمة لها ، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها ، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وذلك لمراجعتها والموافقة عليها. كما يجب أن يبلغ عن تأثير تحديدات الموارد .

### 2030 - إدارة الموارد

يجب أن يتأكد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لتحقيق الخطة المعتمدة .

التفسير:

كلمة "مناسبة" الواردة في هذه القاعدة يقصد بها مزيج المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى اللازمة لأداء الخطة المشار إليها أعلاه . أما كلمة "كافية" فيقصد بها كمية الموارد اللازمة لإنجاز الخطة . وتكون الموارد قد تم تعبئتها تعبئة فعالة عندما تستخدم على نحو يكون من شأنه تعظيم انجاز الخطة المعتمدة .

## 2040 - السياسات والإجراءات

يجب ان يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والاجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.

## 2100 - طبيعة العمل

يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة ، وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم .

## 2110 - الحوكمة

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية :

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة .
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل .
- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة.
- تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف .

## 2200- تخطيط مهام التدقيق الداخلي

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها والموارد المخصصة لها .

## 2201 - اعتبارات التخطيط

عند وضع خطة مهمة التدقيق ، يجب أن يأخذ المدققون الداخليون النواحي الآتية في اعتبارهم :

- أهداف النشاط الذي مراجعته والوسائل التي يمكن عبرها مراقبة أدائه .
- المخاطر الهامة التي يحتمل أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته والسبل التي يمكن بها إبقاء التأثير الناجم عنها في حدود المستوى المقبول .

- مدى كفاية وفاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد أطر أو نماذج الرقابة ذات الصلة .

### 2300 - تنفيذ مهام التدقيق الداخلي

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف المهمة .

### 2310 - تحديد المعلومات

يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي.

### 2320 - التحليل والتقييم

يجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة .

### 2330 - توثيق المعلومات

يجب على المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.

### 2340 - الإشراف على مهمة التدقيق

يجب الإشراف على المهام بالشكل المناسب ، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها وتطوير طاقم العمل

التفسير :

نطاق الإشراف اللازم يعتمد على مهارة وخبرة المدققين الداخليين وتعدد مهمة التدقيق. ويطلع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بالمسؤولية العامة عن الإشراف على مهمة التدقيق سواء تم أداؤها من قبل نشاط التدقيق الداخلي أو لأجله، لكنه يجوز له تعيين أعضاء من نشاط التدقيق الداخلي ذوي الخبرة لأداء عملية المراجعة. ويتم توثيق وحفظ الإثباتات المناسبة الدالة على اتمام الاشراف .

### 2400 - تبليغ النتائج

يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام .

## 2410 - مقاييس التبليغ

يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة بشأنها وخطط العمل المتعلقة بها.

## 2420- جودة التبليغات

يجب ان تكون التبليغات دقيقة، موضوعية، واضحة، موجزة، بناءة وكاملة وان تصدر في الوقت المناسب.

التفسير :

تكون التبليغات دقيقة عندما تكون خالية من الأخطاء والانحرافات وتكون أمينة في الاستناد إلى الحقائق والواقعة التي تركز عليها . وتكون التبليغات موضوعية عندما تكون منصفة وغير متحيزة ولا منحازة وتكون ناتجة عن تقييم منصف ومتوازن لكل الحقائق والوقائع والظروف ذات العلاقة. وتكون التبليغات واضحة عندما تكون منطقية ويسهل فهمها ولا تتضمن مصطلحات فنية غير ضرورية وتقدم كل المعلومات الهامة والوثيقة الصلة بالموضوع. وتكون التبليغات موجزة عندما تركز على صلب الموضوع وتتفادى الإسهاب الذي لا لزوم له والتفاصيل المستفيضة والتكرار والإطناب. وتكون التبليغات بناءة عندما تساعد العمل الذي يتم تنفيذ مهمة التدقيق له وتفضي إلى إدخال التحسينات متى كانت لازمة. وتكون التبليغات كاملة عندما لا ينقصها أي شيء مما يكون ضروريا وأساسيا بالنسبة لمن سيتلقى تلك التبليغات وتكون شاملة كل المعلومات والملاحظات الهامة والوثيقة الصلة. وتكون التبليغات صادرة في الوقت المناسب عندما يتم تلقيها في التوقيتات الصحيحة اللازمة على حسب أهمية المسألة موضوع التبليغات، بما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة على ضوءها.

## 2421 - حالات الخطأ والسهو

إذا احتوى أي تبليغ نهائي على خطأ أو سهو جسيم، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.

## 2430 – استخدام تعبير: "تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي"

يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد "تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي" فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تساند تلك الإفادة .

## 2431 - الإفصاح عن حالات عدم التقيد

عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير في مهمة محددة ، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق تلك عن :

- القاعدة أو مبدأ أخلاقيات المهنة أو " المعايير التي لم يتم التقيد بها تقيداً تاماً؛
- أسباب عدم التقيد.
- تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق في حد ذاتها وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.

## 2440 - نشر النتائج

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.

## 2500 - مراقبة سير العمل

يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع وإرساء وصون نظام متابعة ما يتخذ إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

2500/ت/1 - يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع إجراءات متابعة، تكفل التحقق من أن الإجراءات التي تتخذها الإدارة قد تم تطبيقها تطبيقاً فعالاً أو أن الإدارة قد تقبلت المخاطر المترتبة عن عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة.

2500/1/1 - يجب على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة كيفية التصرف إزاء نتائج المهام الاستشارية التي قام بها ، وذلك ضمن المدى المتفق عليه مع العميل المعني.

## 2600 - حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر

عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية يمكن ان يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة، يجب عليه ان يناقش تلك المسألة مع الادارة العليا. اذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، يجب على المدقق الداخلي رفع المسألة الى مجلس الإدارة العليا .

## المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطرو ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل، كامل، فعال، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية وهي: مرحلة التحضير للمهمة، العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)، مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).

## أولاً: مرحلة التحضير للمهمة

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة<sup>1</sup>:

1. الأمر بالمهمة : يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.
  2. خطة التقرب : بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها. فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة. كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً.
- كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

3. جدول نقاط القوى و الضعف الظاهرة : هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول

<sup>1</sup> لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر3. الجزائر، 2003/2004، ص ص 77 79.

كل ما قام بدراسته فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، والإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة أمن، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة. فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

4. التقرير التوجيهي : يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق والمعنيين به. فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ممضي من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق.

5. برنامج التحقق : يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين وذلك للتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.

#### ثانيا: العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية وهي :

1. تخطيط عمل التدقيق : يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.
2. ورقة التغطية : وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.
3. ورقة ابراز وتحليل المشاكل: ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يتلقاها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها

مشكل في اجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

### ثالثا: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم الى الإدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي:

1. هيكل التقرير L'ossature du rapport: يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة<sup>1</sup>.
2. الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع المشتركين في مهمة التدقيق، للاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية:<sup>2</sup>
  - أ. الكتاب المفتوح: لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق ؛
  - ب. خط الانتظار: يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه ؛
  - ت. الترتيب: يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقا من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق البراز وتحليل المشاكل والعواقب ؛
  - ث. مبدأ التدخل الفوري: أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق ؛
  - ج. مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقا، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتلليل

<sup>1</sup> لطفي شعباني، مرجع سابق، ص81.

<sup>2</sup> محمد ملين عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2008 ص119.

المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل :

3. تقرير التدقيق الداخلي : يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامية في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ونواحي عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق مقبل كل التوصيات، من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية

يعتبر مفهوم الرقابة من المفاهيم التي تكرست انطلاقاً من نظرية الوكالة، حيث أن الفصل بين الملكية والإدارة وتوكيل المالكين غيرهم بإدارة الشركة وتفويض الدين وكلوا بالإدارة الصلاحيات إلى من هم دونهم استناداً إلى الخطط والهياكل التنظيمية استدعى وجود الرقابة على الأنشطة المختلفة ، وتعد الرقابة أحد الوظائف الأساسية في المنظمات وتهدف إلى خدمة الإدارة ومساعدتها على الوفاء بمسؤولياتها وإطلاعها على مدى انجاز الأعمال والخطط الموضوعة والأهداف المحددة للإدارة ، كما تعتبر عاملاً أساسياً في نجاح أو فشل أي منظمة مهما كان حجمها أو نوعها أو مجال نشاطها.

### المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية و مجالاتها

#### أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

مصطلح الرقابة (control) في هذه الصياغة مأخوذ بالمعنى الانكلوساكسوني (maitrise) أي السيطرة و التحكم وليس بمعنى (verification) أي الفحص والتحقيق.

إن تعاريف نظام الرقابة الداخلية متعددة ومختلفة، ولكنها تتفق حول مفهوم أساسي، ولقد ساهم المدققين وخبراء المحاسبة في تطوير وتعليق هذا المفهوم والذي يتمحور في انه نظام يسري في قلب المؤسسة بحيث يسمح لها بالسير الفعال والاحترام الصارم، وسنحاول التطرق إلى بعض هذه التعاريف :

<sup>1</sup> محمد لمن عيادي، نفس المرجع اعلاه، ص 119.

التعريف الأول: تعريف نقابة الخبراء المحاسبين الفرنسيين<sup>1</sup> « EAAP » :

نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مشكل من الإجراءات والرقابة المحاسبية وما يليه, والتي تقوم الإدارة بتعريفها

وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتنا من اجل التحقق من:

1. حماية الأصول.
2. مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.
3. التسيير المنظم ونجاح لعمليات المؤسسة.
4. تطابق القرارات مع سياسة الإدارة."

التعريف الثاني: تعريف الهيئة الدولية لتطبيق التدقيق:<sup>2</sup>

الرقابة الداخلية: هي الخطة التنظيمية, ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرق المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم للإعمال, هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية, حماية الأصول, الوقاية والاكتشاف, الغش والأخطاء, تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية, وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية."

التعريف الثالث: تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين<sup>3</sup> :

"الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تقرها المنشأة وذلك بغرض حماية أصولها وتحري الدقة والبيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وتعزيز الكفاية في الأعمال وتشجيع تنفيذ السياسات الإدارية."

ومن التعاريف السابقة نستخلص أن :

"الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية الأصول وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية."

إذن الرقابة الداخلية هي مخطط تنظيمي من المناهج والإجراءات المحددة من طرف الإدارة لتحقيق أهداف معينة كاحترام سياسات التسيير والمحافظة على الأصول وذلك اعتمادا على مجموعة من الوسائل كخطة

<sup>1</sup> -Lionnel Collins, Gerard Valin, **Audit et Contrôle Interne, aspects financiers ,opérationnels et stratégiques**, 4ème édition, dalloz sirey , 1992 :p35

<sup>2</sup> -مسعود صديقي, دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية, مجلة الباحث, تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية, جامعة ورقلة, العدد الأول , 2002 , ص.62

<sup>3</sup> Alain Mikol, **Le contrôle Interne** ,Presses universitaires de France, Paris, 1ère édition, 1998 .p06

تنظيمية وطرق إجراءات ومقاييس مختلفة.

### ثانيا: مجالات الرقابة الداخلية :

من خلال ما سبق يمكن أن نستخلص ثلاثة أنواع للرقابة الداخلية والتي تعتبر كأدوات لها وهي

1- الرقابة الإدارية : وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق هدفها وسائل متعددة مثل: الكشوف الإحصائية ودراسات الوقت والحركة وتقارير الأداء والرقابة على الجودة والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي كما ترى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات منها أو المالية.

2- الرقابة المحاسبية : وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال : إتباع نظام القيد المزدوج واستخدام حسابات المراقبة (الإجمالية) وإتباع موازين المراجعة الدورية ، وإتباع نظام المصادقات واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول ووجود نظام مستندي سليم ، وإتباع نظام التدقيق الداخلي ، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

3- نظام الضبط الداخلي<sup>1</sup> : إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات و الفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة ، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه:

"مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء و الغش و التلاعب و حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها."

ويتضح مما سبق أن هدف نظام الضبط الداخلي هو حماية أصول المؤسسة وسجلاتها ودفاتها عن احتمالات الضياع أو سوء الاستخدام... الخ كما يتطلب تطبيقه العديد من الموظفين.

ويمكن تحقيق نظام الضبط الداخلي من خلال مجموعة من القواعد التالية:<sup>2</sup>

- ينبغي أن يكون شخص معين مسؤولاً عن عملية معينة بالكامل من بدايتها إلى غايتها وعلى أساس أنه من السهل اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها إذا تم فصل العملية المعنية بين شخصين أو أكثر.

<sup>1</sup> شعيباني لطفي، مرجع سابق، ص 100.

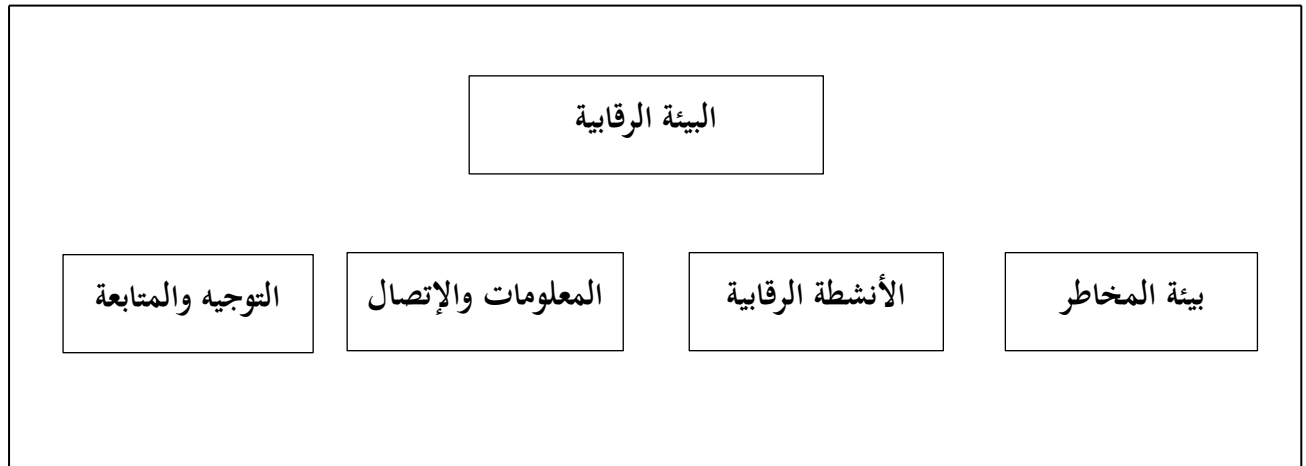
<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 30.

- إجراء الجرد المادي للأصول بواسطة أشخاص محايدين, على سبيل المثال : الموارد المخزنية.
- ينبغي تناوب الأفراد على الوظيفة المعينة أو العمل المعين كلما كان ذلك ممكنا عمليا, فبالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف أي أخطاء أو عدم وانتظام أو قصور, فإن هذا الإجراء يجعل العاملين نشطين باستمرار ويؤدي إلى ظهور نظر جديدة بالنسبة للأعمال.
- أن يحصل كل فرد في المؤسسة على إجازة سنوية على أن يقوم شخص آخر بعمله خلال تغيبه.
- أن لا يعهد لأي فرد بأعمال تزيد عن مسؤوليته بقدر ما هو مسموح به في الخريطة التنظيمية والأمر الذي يؤدي إلى أن تكون المسؤولية محددة تحديدا قاطعا.
- عدم السماح لأي موظف بالاحتفاظ بأكثر من عهده أو أكثر من نوع من الأصول القابلة للإحلال ومن تطبيقات هذه القاعدة الفصل بين أمين الصندوق الرئيسي وأمين صندوق المصروفات النثرية.

#### المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتم بناؤها اعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتتمثل هذه المعلومات في: البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال بالإضافة إلى التوجيه والرقابة. تعتبر البيئة الرقابية كمظلة أو قاعدة للمكونات الأخرى، ففي حالة عدم وجود بيئة رقابية فعالة فإن نتائج المكونات الأخرى لا تؤدي إلى ضبط رقابي فعال وذو جودة، والشكل التالي يمثل هذه المكونات.

#### الشكل رقم (04) : مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: ساكر ظاهر عمر أمين, تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية, مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية, المجلد 2, العدد 2, العراق, 2012, ص 150.

## 1. البيئة الرقابية

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن لنظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية تأثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة، وتمثل الرقابة الداخلية إنعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة، وإذا ما كانت الرقابة الداخلية مصممة جيدا وبشكل صحي فإن الإلتزام يجب أن يبدأ من الأعلى إنطلاقا من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعمم على كل المنظمة<sup>1</sup>.

وبالتالي يمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية فيما يلي:

- الإلتزام بالكفاءة؛
- النزاهة والقيم الأخلاقية،
- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل؛
- الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات.

## 2. تقدير المخاطر

حتى يمكن تفعيل رقابة إدارة المخاطر على الإدارة تحديد أهداف الرقابة بوضوح، بالإضافة إلى الأهداف التشغيلية المتعلقة بالاستخدام الفعال والكفاء للموارد المتاحة، كما عليها توصيل هذه الأهداف إلى جميع الأشخاص في المؤسسة بطريقة مناسبة، متضمنة استراتيجيات التطبيق وأمثلة على المخاطر التي يمكن أن تهدد تحقيق المؤسسة لأهدافها، مثل التقنيات الحديثة، وتغير احتياجات العميل أو توقعاته والتغيرات الاقتصادية والكوارث الطبيعية، وكل العوامل التي بإمكانها التأثير سلبيا على تسجيل، تشغيل وتلخيص والتقارير عن البيانات المالية<sup>2</sup>.

يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر واحتمالات حدوثها وطرق إدارتها، كما يجب إعطاء الأولوية في الدراسة للمخاطر التي لها تأثير كبير وفعال على أهداف المؤسسة، كما يمكنها التقرير عن قبول المخاطر بسبب التكلفة الناجمة عن دراستها.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 2، الرقابة الداخلية أدلة الإثبات الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص58.

<sup>2</sup> نفس المرجع اعلاه، ص 65.

## 3. الأنشطة الرقابية

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وعلى سبيل المثال اتخاذ إجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي<sup>1</sup> :

أ. مراجعة الأداء : تشمل أنشطة الرقابة هنا على مراجعة وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة، ومختلف البيانات التشغيلية والمالية فيما بينها مع تحليل العلاقات وإجراءات استقصائية وتصحيح ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.

ب. معالجة المعلومات : تعمل عناصر الرقابة على فحص دقة واكتمال المعلومات من خلال مجموعتين هما :  
-عناصر رقابة التطبيق، وتطبق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد على ضمان الحصول على المعلومات وتفويضها، وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق؛

-عناصر الرقابة العامة، وهي التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق، وذلك لضمان التشغيل الصحي والمستمر لنظم المعلومات.

ت. الرقابة الفعلية : تشمل هذه الأنشطة توفير الحماية والاستغلال الأمثل للأصول، وتقديم التسهيلات للوصول إلى السجلات والبرامج والملفات المحاسبية، والقيام بالجرد والمقارنات الدورية.

ث. فصل الواجبات : إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعلومات والاحتفاظ بالأصول في عهدهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها أثناء التنفيذ العادي لمهامه، وتشمل الأمثلة على فصل الواجبات في إعداد التقرير والمراجعة والموافقة على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة.

## 4. المعلومات والاتصال :

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية، وعلى المراجع فهم الإجراءات التي تسير عليها المؤسسة لفهم طريقة سير المعلومات وخاصة تلك التي تستعمل في إعداد التقارير المالية، كما أن قنوات الاتصال المفتوحة تساعد على ضمان الإبلاغ عن الاستثناءات من أجل أخذها بعين الاعتبار وعلى المراجع أن

<sup>2</sup> أحمد حلي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015، ص ص، 213، 215.

يشمل فهمه أيضا بأمور إعداد التقارير المالية والاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة، والاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية ويمكن أن تكون هذه الاتصالات إلكترونية أو شفوية<sup>1</sup>.

### 5. التوجيه والمتابعة

تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وغيرها، والجدول التالي يمثل هذه المكونات<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع والذي يسعى إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام. وتتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

#### 1. وصف الأنظمة:

قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المدقق أمرا حتميا، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمحيط معالجته للمعلومات.

ولابد على المراجع أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وبفعالية<sup>3</sup>.

وفي مرحلة وصف الأنظمة فإن المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة،

ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق والتي تطرقنا إليها سابقا، وفي حالة

قيام المراجع بالاستجابات داخل المؤسسة من أجل الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة

الداخلية فلا بد عليه أن يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها<sup>4</sup>:

- احترام السلم التنظيمي، فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤولية إلا في حالات خاصة.

- حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط.

<sup>1</sup> أحمد حلي جمعة مرجع سابق ، ص212 .

<sup>2</sup> نفس المرجع اعلاه، ص 212.

<sup>3</sup> وجدان علي احمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010 ص39.

<sup>4</sup> Renard jacques, *théorie et pratique de l'audit interne*, édition organisation, Paris,3édition, 2009, p 120.

## 2. التحقق من فهم النظام:

بعد اعداد المراجع الخرائط التدفق أو الاستبيان، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمراجع، ايجاد الاجراءات الرقابية الملائمة فالمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي:

- كيف تتم عملية الاختبارات.
- ماهي الاجراءات التي يجب اختبارها.
- ماهي الأهمية التي يجب اعطاؤها لهذا الاختبار.

## 3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الاحصائية. بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من اعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير تستعمل في هذه الخطوة، في الغالب استثمارات مغلقة).<sup>1</sup> (questionnaires fermés) أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها ما بنعم أو بلا. (الجواب بنعم ايجابي، الجواب بلا سلبي) وعليه، يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

## 4. اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات اهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع ان يكون على يقين بأن الاجراءات التي راقبها اجراءات مطابقة باستمرار ولا تحمل خلا. يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما يعتبر دليل اثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان. فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الاجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

<sup>1</sup> محمد يوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الجزائر، ص 61.

## 5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على الاختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة الى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل اليها عند التقييم الولي لذلك النظام<sup>1</sup>.

بالاعتماد على النتائج المتوصل اليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة (Document de Synthèse) ، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات. تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع الى الادارة، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية.

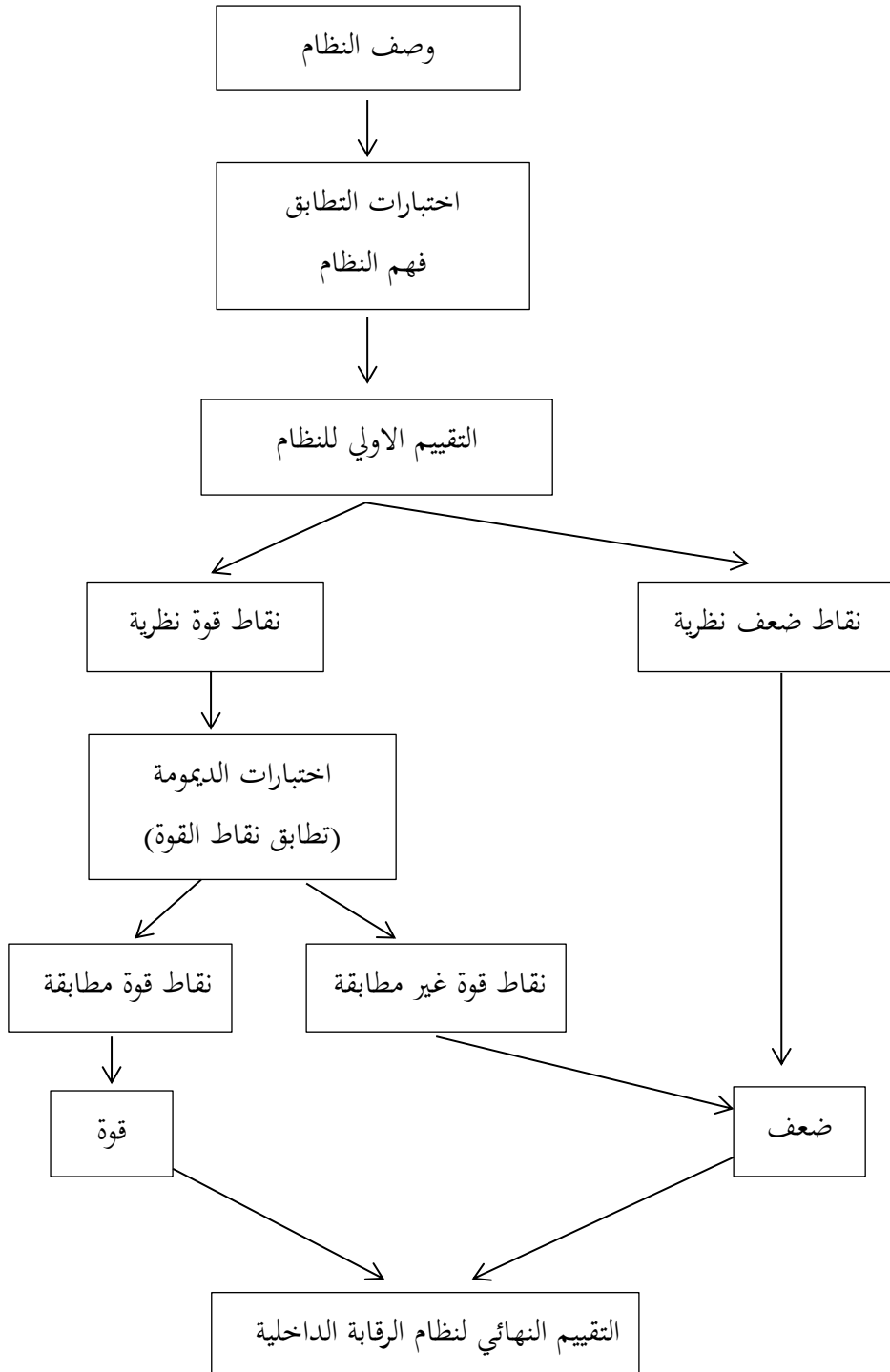
يعتبر آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وان ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويجيد بكل وضوح:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكناً ومفهوم من طرف الجميع.
  - نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب لكل العمليات في شكل اجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي لكيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي في المؤسسة.
- فالتقييم النهائي، يسمح للمراجع باتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية، والشكل التالي يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك.

<sup>1</sup> محمد يوتين، مرجع سابق، ص 74.

الشكل رقم (05) : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك



المصدر : شديوي معمر سعاد, دور المراجعة الداخلية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية, مذكرة ماجستير غير منشورة, علام التسيير تخصص مالية المؤسسة, جامعة امحمد بوقرة, بومرداس, 2009, ص120.

## خلاصة الفصل

ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى الحاجة المتزايدة لتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعة من طرف الإدارة العليا وكذا التوجهات المعمول بها.

كل هذا أوجب وجود وظيفة التدقيق الداخلي التي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء الرأي الفني حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث أنها تعتبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة، حيث يمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ومراجعة إدارية تشغيلية والتي تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وتصحيحها في الوقت المناسب.

كل هذه العوامل ساعدت على زيادة فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي وذلك من خلال تطبيق جملة من المبادئ والمعايير التي ألزم بها المدقق الداخلي مراعيًا في ذلك قواعد السلوك المهني الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به أثناء قيامه بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية.

# الفصل الثالث

منهجية عملية التدقيق الداخلي  
دراسة حالة : "تعاونية تربية  
الدواجن مستغانم"

تمهيد :

ان ما سبق تقديمه في الجانب النظري سنحاول تطبيقه وتقريبه للواقع في الجانب التطبيقي، الذي سنتناول فيه الاجراءات المتبعة في تطبيق التدقيق الداخلي

### المبحث الاول : لمحة عامة عن المؤسسة

تم تقسيم هذا المبحث ل 3 مطالب سنتناول في المطلب الاول لمحة عن مجمع تربية الدواجن والذي يعتبر المؤسسة الام، اما في المطلب الثاني سنتحدث عن تعاونية تربية الدواجن وهي المؤسسة محل الدراسة والتي تعتبر فرع من فروع المجمع وسنتناول في المطلب الثالث هيكلها التنظيمي.

### المطلب الاول: لمحة عامة عن مجمع تربية الدواجن بالغرب "GAO-ORAVIO"

تم إنشاء هذه الوحدة من طرف الشركة الاسبانية "MAKLA", وذلك سنة 1952 وبعد استقلال الجزائر أمتت من طرف الديوان القومي لتغذية الأنعام تحت وصاية وزارة الفلاحة والصيد البحري في 03 أفريل 1969م، وأثر المرسوم رقم 201-81 أصبحت ORAVIO الديوان الجهوي لتربية الدواجن مستقل عن ديوان تغذية الأنعام ONAB تحت وزارة الفلاحة. وعلى أثر الجمعية العامة الاستثنائية المنعقدة في 19 جانفي 1998 تم إنشاء مجمع GAO والتي هي عبارة عن مجمع تربية الدواجن بالغرب وهو شركة مساهمة، طبقا للمادة 544 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 معدل و متمم للقانون التجاري وهي ذات طابع عمومي براس مال اجتماعي قدره 21 40.000.000

- مقرها الإداري طريق الميناء مستغانم.

- يضم المجمع ثمانية فروع لتربية الدواجن والتي هي:

الظهرة (مستغانم)، حسيان (مستغانم)، معسكر، تيارت، وهران. سيدي بلعباس، تلمسان. كما يضم وحدة جهوية للذبح وهي عبارة عن شركة أسهم متخصصة في نشاطات الذبح، تحويل وتسويق اللحوم

البيضاء وتشمل أيضا وحدة جهوية للنقل و الصيانة بعين النويصي بمستغانم و وحدة مركزية للخدمات و التموين ببيير الجير بوهران كما تضم مخبر جهوي و صيدلية مركزية بحاسي ماماش بمستغانم.

- عدد العمال الكلي 2352 عامل.

- رقم الأعمال السنوية يقدر بحوالي 7.000.000.000 دج

### المطلب الثاني: تعريف المؤسسة "تعاونية تربية الدواجن - الظهرة فيب"

تنفيذا للقرار رقم 1 الصادر في 18 جوان 2000 للجمعية العامة الغير عادية و طبقا للقرار رقم 07 للجمعية العامة لـ ONAB-SPA الصادر في 28 نوفمبر 1999 الذي قرر تحويل الطبيعة القانونية للشركة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد EURL-DAHRA VIP إلى شركة ذات أسهم تعاونية تربية الدواجن DAHRA –VIP. وهي مؤسسة اقتصادية عمومية تابعة لمجمع تربية الدواجن بالغرب "GAO" Groupe AVip de L'ouest، مقسمة إلى 4 وحدات انتاجية تقع على محور 150 كلم وهي:

- وحدة بن عبد المالك رمضان

- وحدة سيدي لخضر بولاية مستغانم.

- وحدة عين مران بولاية الشلف

- وحدة بني راشد بولاية شلف.

- وحدة ملاكو بولاية تيارت.

- وحدة بير الجير بولاية وهران .

تقع المؤسسة الأم ببلدية حجاج الطريق البحري ولاية مستغانم. يرأسها المدير العام السيد بن قرار بن ذهيبية طبقا لقرار مجلس الإدارة رقم 35/06 الصادر في 2006/03/04.

يقدر رأسمالها بـ 452.550.000 دج.

محافظ الحسابات: السيد باسور محمد. لسنة 2016

1. أعضاء مجلس الإدارة:

- السيد طاهري العيد رئيس مجلس الادارة.
- السيد درقال رضوان.
- السيد بوعكاز أحمد.
- السيد فلوحي محمد.
- السيد عموري العربي.

2. زبائن المؤسسة:

- المربون الخواص.
- تجار الجملة.

3. موردو المؤسسة

- EPE havip-hacine
- UCPA oran
- UAB mostaganem
- UAB rahouia
- UAB beniyahi
- SPA.SAO oran

4. نشاط المؤسسة:

يتمثل نشاط التعاونية في تربية الدجاج البياض وبيعه, حيث تبدأ العملية باقتناء الأفراخ بعد التفقيس بيوم واحد من طرف التعاونيات المتخصصة في التبييض.

يتم وضع هذه الأفراخ في بيوت خاصة مجهزة بمعدات خاصة تتمثل في :

أ. الضوء: كمادة أولية أساسية وضرورية تتغير طاقتها حسب المواسم.

ب. الغذاء: تتم تغذية الدجاج بالمرور بعدة مراحل مقسمة على المدة اللازمة لتربية الدجاج والتي لا

تتجاوز 8 أسابيع مع الأخذ بعين الاعتبار عمر الفرخ إلى جانب الحقن المبرمة له في مدة التربية إلى أن

يصبح الفرخ دجاجة فتقوم المؤسسة ببيعه لتتم بعد ذلك فترة النقاهاة التي يقوم بها عمال مختصون

لتهيئة البيوت من جديد.

#### 5. عدد العمال

الوحدات	سيدي لخضر	بن عبد المالك رمضان	عين مران	بني راشد	ملاكو	بير الجير
عدد العمال	18	18	18	19	23	24

المصدر : وثائق داخلية خاصة بمصلحة الموارد البشرية

عدد العمال في المقر: 28

- الادارة العامة: 06

- مديرية الادارة العامة: 11

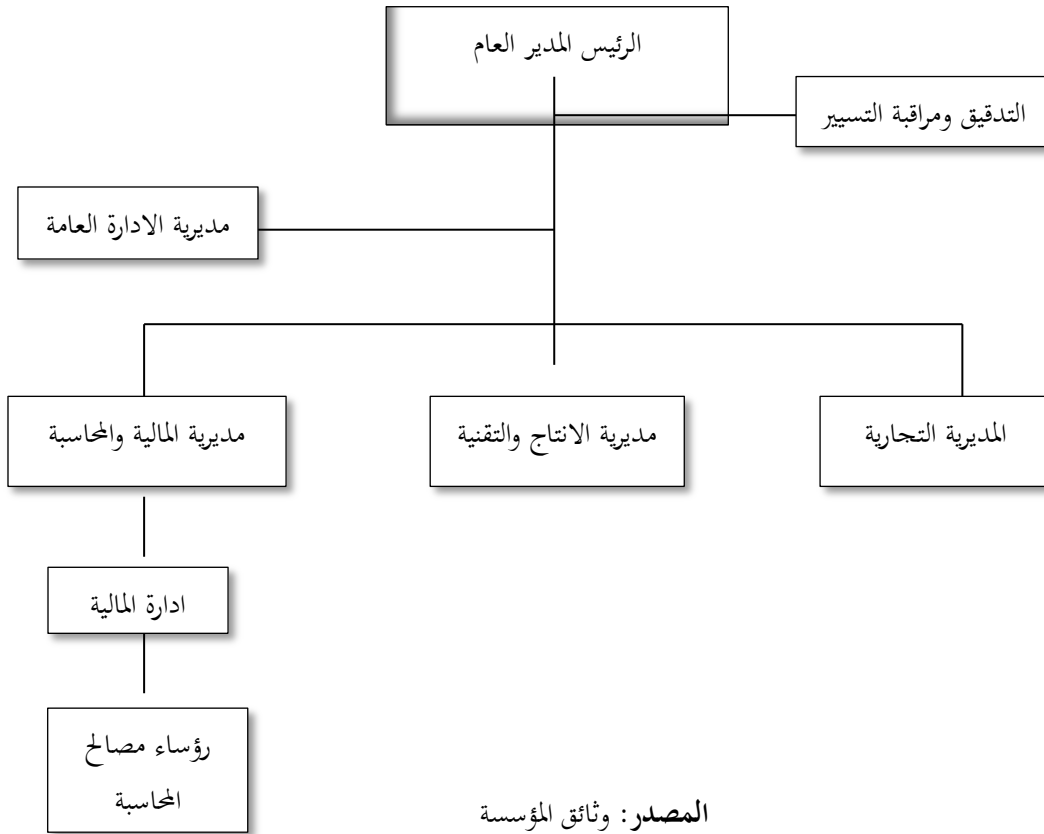
- المديرية التقنية: 05

- المديرية التجارية: 02

- مديرية المالية و المحاسبة: 04

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (06) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

مهام ووظائف مؤسسة الظهرة فيب:

1. مديرية الإدارة العامة تتمثل مهامها في:

- الاطلاع على سياسة المؤسسة في مجال الموارد البشرية.
- تحديد القواعد في مجال علاقة العمل.
- ضمان متابعة ممتلكات المؤسسة.
- تنفيذ ومراقبة السياسات والتنظيمات في ميدان الوثائق والوسائل.

2. قسم التدقيق و مراقبة التسيير: تهتم بـ:

- اعداد برنامج التدقيق الداخلي.
- اعداد مختلف إجراءات التسيير.
- تحليل الفعالية على كل مستويات التسيير وتقديم التوصيات لتحسين أدوات المراقبة.

3. المديرية التجارية :

- إعداد السياسة التسويقية للمؤسسة.
- تحليل الميزانيات التقديرية للمبيعات.

4. مديرية المحاسبة و المالية:

- مسك حسابات المؤسسة.
- المراقبة المالية و المحاسبية.
- تحديد سياسة التمويل للمؤسسة.
- ضمان المتابعة و التنسيق بين النشاطات المالية و المحاسبية.

5. المديرية التقنية:

- الاقدام على تطبيق الإجراءات التقنية.
- تحسين أمن أجهزة الانتاج.
- إعداد مخطط الإنتاج للمؤسسة.
- احترام القوانين والأنظمة.

### المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة

بعد القيام بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، سنقوم بدراسة تفصيلية للتدقيق الداخلي وهذا من خلال تقديمه وفق موقعه في الهيكل التنظيمي، ثم شرح آلية عمله في المؤسسة من خلال ذكر المراحل التي يتبعها المدقق الداخلي وذلك وفق ميثاق التدقيق الخاص بالمؤسسة.

#### المطلب الاول: ميثاق التدقيق الداخلي الخاص بالمؤسسة

بحيث يعتبر المرجع الاساسي للمدقق ويتضمن النقاط التالية:

##### 1. الغرض ونطاق العمل:

التدقيق الداخلي هو خلية توفر ضمانات مستقلة وانتظام موضوعي وامثال وكفاءة العمليات في ضوء القواعد المعمول بها من أجل توفير خدمات استشارية للمساعدة على خلق القيمة المضافة وتحسين مستوى السيطرة على عمليات المؤسسة.

مجال تدخل خلية التدقيق الداخلي هي تحديد ما إذا كانت جميع عمليات الإدارة مناسبة وتعمل لضمان

ما يلي:

- تحديد المخاطر وإدارتها بشكل مناسب.
- التفاعل بين مختلف الجهات الفاعلة في إدارة المؤسسة على النحو المطلوب ؟
- تصرفات الموظفين وهل تتفق مع القواعد، المعايير والإجراءات والقوانين واللوائح؛
- كيفية الحصول على الموارد الاقتصادية، وهل تستخدم بكفاءة وهل هي محمية بشكل كاف؛
- تحقيق البرامج والخطط والأهداف؛
- التحسين المستمر لعمليات الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

2. المسؤولية

رئيس التدقيق الداخلي وفريق التدقيق في الداخلي مسؤول على:

- وضع خطة تدقيق سنوية مرنة وعلى أساس تقييم المخاطر التي تم تحديدها من قبل الإدارة ، وتقديم هذه الخطة، والتحديثات الدورية إلى الإدارة العليا للموافقة عليها.
- تنفيذ مهمة التدقيق السنوية حسب الخطة الموضوعة بما في ذلك أي عمل طلب من قبل الإدارة؛
- حصول الإدارة على تقارير دورية تلخص نتائج أنشطة خلية التدقيق ؛
- إبقاء الإدارة على علم بالممارسات الناجحة والعمليات التي تقوم بها خلية التدقيق الداخلي؛
- تزويد الإدارة العليا بلائحة الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي والنتائج التي حققتها (مؤشرات قياس)؛
- المساعدة في التحقيق بالأنشطة مشتبه بها داخل المؤسسة وايصال نتائج التحقيق للمدير العام ؛
- النظر في نطاق عمل المدققين الخارجيين ، وإذا كان ذلك مناسباً لضمان تغطية التدقيق لكل الأنشطة بتكلفة إجمالية معقولة.

3. الاستقلال

لضمان استقلالية المدقق الداخلي يجب أن يكون تابع وظيفياً وإدارياً للإدارة العليا ومستقل عن باقي الوظائف الإدارية بالمؤسسة وينبغي أن تتضمن التقارير المقدمة إلى الإدارة العليا معلومات منتظمة وكاملة عن موظفي التدقيق الداخلي.

4. السلطة:

يحق للمدقق الداخلي أن:

- يكون لديه السلطة الكافية (غير مقيد) للوصول إلى جميع وظائف ومصالح وأقسام المؤسسة؛
- اختيار الأعوان التي تساعد في مهمة التدقيق الداخلي، وتحديد مجالات التدخل وتطبيق التقنيات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق ؛

- الاطلاع وفحص جميع السجلات والدفاتر وكذلك الحصول على الوثائق الضرورية؛
- الحصول على المساعدة اللازمة من موظفي الوحدات التنظيمية التي تجرى فيها عمليات التدقيق الداخلي؛
- إعداد التقارير دون وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص.
- لا يحق للمدقق الداخلي:
- أداء المهام التنفيذية؛
- أن يكون عضواً في أي لجنة مثل لجنة الجرد؛
- الموافقة على المعاملات المحاسبية؛
- توجيه أنشطة لأي موظف في المؤسسة ليس جزءاً من خدمات التدقيق الداخلي، إلا إذا كان الموظف قد تم تعيينه أو استدعاؤه لمساعدة المدققين الداخليين.

#### المطلب الثاني : منهجية سير عملية التدقيق الداخلي

تعتمد مؤسسة "تعاونية تربية الدواجن" على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات التدقيق الداخلي، كما تسعى قدر الإمكان إلى تطبيق المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، وتتم عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة حسب مراحل ومنهجية محددة ضمن القانون الداخلي لخلية التدقيق الداخلي في المؤسسة.

#### أولاً : التحضير للمهمة

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق الداخلي، فتتحدد أهم العمليات التي سوف يتم تدقيقها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمدقق الداخلي الرجوع إليها مباشرة مهامه واخذ المعلومات اللازمة لعملية التدقيق الداخلي كما توجد هناك مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة اكتشاف عمليات مشكوك فيها أو ظهور بعض

الأخطاء أو وجود انحرافات سواء كانت كبيرة أو خطيرة أم سطحية فقط، في كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن شرح آلية عمل التدقيق الداخلي في المؤسسة في الخطوات التالية:

### 1. وضع برنامج للتدقيق الداخلي

يتم وضع برنامج سنوي للتدقيق الداخلي من قبل المكلف بالتدقيق في المؤسسة محل الدراسة يكون مقسم إلى ثلاثيات ويحدد فكل ثلاثي أي مديرية يتم تدقيقها ويتم تقسيم كل ثلاثي إلى أشهر تحدد فيه أي مصلحة تدقق ويتم أيضا تقسيم كل شهر إلى أسابيع ويحدد في كل أسبوع أي فرع أو نشاط أو وظائف يتم تدقيقها، وارسال برنامج إلى المدير العام للمجمع للموافقة عليه.

### 2. رسالة مهمة التدقيق

بعد الموافقة على البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي من طرف المدير العام للمجمع وليس مدير المؤسسة، يتم ارسال رسالة تتضمن امر البدء بالمهمة وذلك حسب ما هو محدد في البرنامج. (انظر الملحق رقم 01). كما يتم اعلام الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل الهيئة المسؤولة عن برنامج التدقيق، هنا هي مديرية التدقيق و مراقبة التسيير اعتبارا على ان نشاط التدقيق تابع لها اداريا.

### 3. اختيار لجنة التدقيق

بعد تلقي أمر البدء بالمهمة يقوم المدقق الداخلي باختيار موظفين آخرين يساعدانه في هذه المهمة أحدهما مدير المديرية وآخر يكون موظف بالمصلحة المبرمج تدقيقها حيث يكون على دراية كاملة بكافة فروع تلك المصلحة ويكون من اختيار المدقق الداخلي بدون تدخل من المدير، حيث يقوم ب:

- اجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالتدقيق، وهذا باستعمال استمارة اسئلة المراقبة الداخلية.

- تقديم الاستنتاجات الى المسؤولين الرئيسيين

## 4. إعداد استبيان

يتم إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة حول المصلحة المراد تدقيقها، فهذا الاستبيان عبارة عن دليل يتبعه المدقق أثناء عملية التدقيق الداخلي.

## ثانياً: العمل الميداني

بعد اختيار لجنة التدقيق وإعداد الاستبيان يقوم المدقق الداخلي بالانتقال إلى المديرية محل التدقيق وبالضبط إلى مصلحة مبرمجة في ذلك الوقت وللتحديد أكثر الانتقال إلى الفرع إذا كان في تلك المصلحة فروع

حيث يتم :

- فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن المصلحة، ودراسة المستندات والوثائق،
  - تحديد مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في العمليات ومقارنتها مع أفضل الممارسات؛
  - اختبار مدى فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المساعدة على تحقيق أهداف المرجوة من تلك المصلحة؛
  - إعداد مسودة تقرير التدقيق الداخلي ومناقشة الملاحظات ونتائج عملية التدقيق مع المديرية المعنية والتحقق من مدى مصداقية النتائج؛
  - محاولة حل المشاكل من خلال تقديم مقترحات لحلها.
- و مجال عمل المدقق الداخلي في برنامجه العادي غير محدد في نشاط او مصلحة معينة، بل يذهب الى ابعد من ذلك فيشمل مثلاً :

## 1. التدقيق الداخلي لعملية الانتاج يكون ب :

- طلب الوثائق الخاصة باستهلاكات الشهر من المواد الاولية

- الوقوف على كيفية سير عملية الانتاج
- حالات الانتاج اليومية في الشهر
- اسئلة اخرى يطرحها المدقق مثل "ما هو معدل فقدان المواد الاولية؟"
- 2. التدقيق الداخلي لوظيفة المشتريات يكون ب :
  - فحص فواتير ووثائق مشتريات المواد الاولية لكل شهر
  - احصاء حالات المدخلات و المخرجات من المواد
  - التأكد من استلام فواتير الشراء عند وصول الشحنات
- 3. التدقيق الداخلي على مستوى المصلحة التجارية يكون ب :
  - فحص فواتير ووثائق مبيعات المنتج النهائي للشهر
  - التأكد من اخذ الزبون للفاتورة عند استلامه المبيعات

ثالثا: اعداد التقرير :

#### 1. إعداد التقرير الأولي

يتم إعداد تقرير أولي للتدقيق الداخلي حيث يضمن كل الملاحظات التي لوحظت من طرف المدقق الداخلي وأيضا تسجل فيه المشاكل التي واجهها في المصلحة محل التدقيق. وبناء على هذا التقرير يتم معالجة المشاكل وأخذ ملاحظات المدقق الداخلي التي أشار إليها ويمكن معالجتها على مستوى الفرع أو المصلحة أو المديرية.

#### 2. إعداد تقرير التدقيق الداخلي النهائي

بعد الانتهاء من المهمة يتم رفع تقرير التدقيق الداخلي النهائي والذي يتضمن المشاكل التي لم يتم حلها بناء على التقرير الأولي ولا يمكن لمدرء المديرية أن يقوموا بمعالجتها فيتم رفعها في التقرير النهائي حيث يتم تقسيم النقاط التي تم ملاحظتها أثناء عملية التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع:

- نقاط الضعف في تصميم إجراءات الرقابة إذا وجدت؛
- نقاط عدم الالتزام بتطبيق النظام الداخلي إذا وجدت؛
- نقاط عدم فعالية الإجراءات المطبقة في تلك المصلحة؛
- نقاط للتطوير من خلال المقارنة مع أفضل الممارسات؛
- وصف وتقييم للخطر أو التأثير الناتج عن هذه الملاحظات؛
- إعطاء رأيه وتقديم توصيات ومقترحات للإدارة العامة بهدف معالجة الملاحظات؛

إرسال التقرير إلى المدير العام للمؤسسة يتضمن ملف التدقيق الوثائق التالية:

- رسالة البدء بالمهمة (الأمر بالمهمة) أنظر الملحق (01)؛
- مقدمة هي عبارة عن وثيقة تعرف الفرع المعني بالتدقيق والخدمات التي يقدمها واجراءات كل خدمة، أنظر الملحق (02)،
- استبيان يوضح إجابات موظفي المصلحة والملاحظات التي يقدمها المدقق على ذلك السؤال ؛
- وثيقة توضح اسم المدقق الداخلي، الخدمة التي تم تدقيقها، الجهة الخاضعة للتدقيق؛ والمشاكل الملاحظة التي تواجه تلك الجهة؛ أنظر الملحق (03) ،
- دليل التدقيق الداخلي.

#### المبحث الثالث : عملية تدقيق المراحل الانتاجية

تمر عملية الانتاج بالمؤسسة بعدة مراحل ويجب على المدقق الداخلي ان يتابعها خطوة خطوة كالتالي :

##### اولا : تدقيق عملية استلام الصيصان

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

## ثانيا: تدقيق كميات العلف المستهلكة

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

## ثالثا: تدقيق بيانات التقارير اليومية للمزرعة

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

## رابعا: تدقيق عملية بيع المنتج سواء للسوق او للمجازر

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

- عضو مبيعات لتحديد اسعار البيع المعتمد

- عضوفنى لتحديد وفرز الطيور الدرجة الاولى والثانية والنافق

- عضو مالي للوزن والتحصيل

وتعمل اللجنة في تكامل وترابط فيما بينها على ان يتم الجرد الفعلي للمزرعة مع اخر طائر.

## خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في "ماهي اليات تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسة" ، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، في المبحث الأول قمنا بتعريف المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فقد تطرقنا الى واقع التدقيق الداخلي بما في ذلك منهجية سير العملية، وفي المبحث الثالث تناولنا كيفية تدقيق العملية الانتاجية من بدايتها الى النهاية،

و من خلال هذه الدراسة لاحظنا الاهتمام الكبير للمؤسسة بخلية التدقيق الداخلي ويتجلى ذلك من خلال التعليمات والسياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة سواء من حيث تحديد الاختصاصات واسناد المهام ، وتكليف موظفين اكفاء للقيام بعملية التدقيق الداخلي والتي تتجلى في عملية فحص وتدقيق مختلف العمليات والوظائف والسجلات والتقارير الواردة من مختلف الفروع والمصالح، لاكتشاف نقاط القوة واستغلالها ونقاط الضعف ومعالجتها بالطريقة المثلى.

خاتمة عامة

الخاتمة العامة :

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية الوطنية منذ الثمانينات من القرن الماضي إصلاحات وتغيرات هيكلية جوهرية فرضت عليها الاهتمام الجدي بوضع استراتيجية تنموية شاملة تعتمد على إمكانياتها الداخلية في مواجهة التحديات الجديدة.

وأمام حصول معظمها على الاستقلالية ، وحتى تثبت وجودها على الساحة الوطنية وتضمن بقاءها واستمرارها برزت حاجة إدارتها إلى أدوات تسيير حديثة تساعدها على التحكم بشكل أفضل في أنشطتها. ولما كان هدف البقاء والاستمرار هذا يتطلب - على الأقل - وجود نظام رقابة داخلية فعال بالمؤسسة ، فإنه لابد من إيجاد أداة داخلية تعمل على فحصه وتقييم فعاليته وحبكته وذلك من خلال تحديد نواحي القصور فيه ( الاختلالات ) وتقديم التوصيات المناسبة لتعديله ، فكان بذلك ميلاد التدقيق الداخلي في بعض المؤسسات الوطنية.

وحتى تحقق وظيفة التدقيق الداخلي أقصى منفعة من خدماتها وتحافظ على جودة الأداء مما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منها في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة على القيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها ، فإنه لابد من توفير محيط تسوده ثقافة الرقابة والمراجعة الداخلية ، والأهم من ذلك هو تصميم هذه الوظيفة وتنظيمها بالشكل الذي يرفع من أهميتها وقيمتها في المؤسسة.

لقد حاولنا من خال تناولنا لموضوع "اليات تطبيق التدقيق الداخلي بالمؤسسة"، معالجة إشكالية البحث المتمثلة في "ما هي اليات تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسة"، من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج المشار إليه في المقدمة، انطلاقا من الفرضيات الثلاثة وبهذا تتوزع هذه الخاتمة الى اختبار صحة الفرضيات ونتائج البحث، والتوصيات والاقتراحات.

1. اختبار صحة الفرضيات:

- حسب الفرضية الاولى : فان التدقيق الداخلي وظيفه مستقلة تمارس بكل موضوعية تهدف للحكم على مدى صحة الكشوف المالية، تعتبر هذه الفرضية صحيحة في شقها الاول فقط حيث انها لا تعنى فقط

بالمراجعة الحسابية بل توسع نطاقها لتشمل جميع نواحي نشاط المؤسسة ووظائفها، من خلال التحقق من اتباع موظفي المؤسسة للخطط و الاجراءات المرسومة لهم و اقتراح التحسينات الضرورية لتحقيق اهداف المؤسسة.

- حسب الفرضية الثانية: فان دور التدقيق الداخلي يتمثل في تقييم و تحليل و ادارة المخاطر، حيث ان ادارة المخاطر تشمل عملية تحديد و تقييم و ادارة و تحكم في الاحداث المحتملة و الاوضاع القائمة لتزويد تأكيدات و ضمانات للوصول الى اهداف المؤسسة ، و اهم المخاطر التي يتولى التدقيق الداخلي تقييمها و المشاركة في تحليلها وادارتها نجد، عدم دقة المعلومات المالية و التشغيلية، ضياع الاصول ، الفشل في تحقيق اهداف المؤسسة و في اتباعها للسياسات و الخطط و الاجراءات و القوانين. اذن فالفرضية تعتبر صحيحة.
- حسب الفرضية الثالثة: التدقيق الداخلي يعمل على اكتشاف و إبراز نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الداخلي هو اكتشاف نقاط قوته و نقائصه و بالتالي مدى فعاليته. الفرضية صحيحة.

## 2. النتائج

- بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق الداخلي توصلنا للنتائج التالية :
- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبيا تابعة للمديرية العامة للمؤسسة؛
  - يلعب التدقيق الداخلي أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذا يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها؛
  - يعتبر التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل أنواع الغش، ومحاولة معالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب والحفاظ على ممتلكاتها وأصولها المالية؛

- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بجملة من مبادئ وأخلاقيات وصلاحيات التي حددها القانون له، وهو ملزم بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها للمديرية العامة للمؤسسة :
- يعتبر المدقق الداخلي المرشد الأساسي في مدى تطبيق السياسات والقوانين الصادرة من المديرية العامة ومستشار الأول لها.
- ان الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الادارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول الى تسيير فعال للعمليات المالية و الادارية التي تقوم بها هذه الاخيرة، فنظام الرقابة الداخلية وبالإضافة الى انه اداة للتسيير فهو اداة للوقاية و الانذار عن كل ما يمكن ان يمس باستقرار المؤسسة ، وذلك عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل اجراءات التسيير في الوقت المناسب.
- ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها في المؤسسة الجزائرية لتربية الدواجن بمستغانم أن هذه الأخيرة موقنة بضرورة الاستعانة بخلية التدقيق الداخلي بالمؤسسة من ناحية كأحد أحدث الأنظمة الرقابية وأكثرها ومن ناحية أخرى كمصدر موثوق به يسمح بالتزويد الدائم والمستمر للمعلومات ذات الجودة العالية التي لا يمكن الاستغناء عنها في عملية اتخاذ القرار.

### 3. الاقتراحات

- من خلال بحثنا المتواضع هذا نكون قد تطرقنا الى موضوع " اليات تطبيق التدقيق الداخلي بالمؤسسة، و من احل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي له، لابد من ترسيخ الركائز الاساسية التي يقوم عليها من لجل تسيير احسن للمؤسسة و بالتالي تحقيق ما تتطلع اليه من اهداف، و من جملة الاقتراحات التي من شأنها ان تساعد في تحقيق ذلك :

- إن المؤسسة تعتبر التدقيق الداخلي أحد الأنظمة الرقابية لذا من أفضل أن تعتمد على نظام تدقيق داخلي فعال لما يقدمه من قيمة مضافة للمؤسسة؛

- يجب إعادة النظر في تموضع خلية التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية بما يجعله أكثر استقلالية.
- يجب أن يكون هناك أكثر من مدقق واحد في المؤسسة وتخصيص قسم لها يترأسه مدير التدقيق الداخلي؛
- من اجل الرقي بالتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر وتحسين ظروف عملها يجب العمل على تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية بشكل صحيح؛
- تتعرض خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة رغم توفرها على جملة من المقومات إلى ضغوطات في بعض الأحيان التي تحول دون مساهمتها الفعالة في عملية اتخاذ القرار، سواءا كانت ضغوط داخلية أو خارجية؛
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الداخليين وتصحيح نظرة الموظفين نحوهم.
- تكوين المدققين الداخليين في مدارس خاصة وتبسيط معايير التدقيق الدولية؛
- تحسيس الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي وتوضيح الهدف منه وتصحيح الاعتقادات السائدة عنه.
- فحص وظيفة التدقيق الداخلي من قبل اطراف خارجية ، تتوفر لديهم الخبرة اللازمة لذلك من اجل ضمان ادائها بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح.

#### 4. الافاق

يعتبر موضوع التدقيق الداخلي ذو اهمية كبيرة في وقتنا الحاضر نظرا للظروف الصعبة التي يواجهها المدراء في تسيير شركاتهم و التي لا يمكن التغلب عليها الا بوجود اداة رقابية فعالة تسهر على تطبيق الخطط و الإجراءات التي من شأنها ان تصل بالمؤسسة لتحقيق اهدافها، لذا ارتأينا طرح بعض المواضيع التي يمكن ان تكمل هذا العمل نذكر منها:

- التدقيق الداخلي كاستراتيجية لادارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية.
- دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.
- دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات.

المراجع

## قائمة المراجع

### ١. المراجع باللغة العربية

#### (1) قائمة الكتب

- وليم توماس و امرسون هنكي ، ترجمة ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر، السعودية ، 1997.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- يونس محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق ، مصر، 2000
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، 2000/1999.
- خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار الشروق، عمان، 1998.
- احمد خيرات القطار، مبادئ مراقبة الحسابات المالية. مطبعة النهضة العربية، الإسكندرية، 1982.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة . للنشر والتوزيع والطباعة- الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- محمد سمير الصبان و محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 1990.
- أحمد حلبي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء الأردن الطبعة الأولى 2000.
- أريز ألفين ، جيمس لويك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي ، مراجعة احمد حامد حجاج ، دار المريخ ، السعودية ، 2005
- محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998
- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005.
- احمد حلبي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر، عمان ، 2005.
- عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007
- يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الوراق للنشر، الأردن ، 2007
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات (الاطار النظري و الممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى 2009.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد التدقيق الشامل، الإطار النظري – المعايير ومشاكل التطبيق العملي، جامعة الإسكندرية، مصر 2007.

- محمود قاسم تنتوش ، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل ، بيروت، 1998.
- كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2004، مصر.
- خالد راغب الخطيب، التامين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2009 ،
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 2، الرقابة الداخلية.

## (2) قائمة المذكرات

- حميداتو صالح، " دور المراجعة في تدنيه المخاطر الجبائية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- صلاح ربيعة ، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2015.
- سعاد شكري معمر، " دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008 .
- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2003/2004.
- محمد مين عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007.
- وجدان علي احمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010 .

## (3) قائمة المحاضرات:

- فاطمة الزهراء طاهري، محاضرات تسيير مخاطر، مقدمة لسنة ثانية ماستر، تخصص فحص محاسبي، غير منشور جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

## (4) مواقع الأنترنت:

- <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards%202011%20Arabic.pdf>

## ١١. المراجع باللغة الفرنسية

- Alain Mikol, Le contrôle Interne ,Presses universitaires de France, Paris, 1ère édition, 1998.
- Lionnel Collins, Gerard Valin, Audit et Contrôle Interne, aspects financiers ,opérationnels et stratégiques, 4ème édition, dalloz sirey ,1992.

الملاحق

## LETTRE DE MISSION

Direction du complexe

Service audit interne

Destination: direction .....

Objet : audit structure .....

Suite a notre programme d'audit interne 2016 j'ai l'honneur de vous demandé l'autorisation d'audité la structure .....

- Chef Service
- Chef section

Cette mission sera mēlée par monsieur..... (auditeur)

Restant à votre entière disposition pour tout autre information

Veillez agréer monsieur le directeur général l'expression de notre parfaite considération

Le Directeur du complexe

## **Audit Service Achat**

### **Introduction :**

Monsieur..... est le chef service achat, il est le responsable des achats interne du complexe ainsi que monsieur ..... est l'acheteur du service.

### **Procédure du service :**

- Recevoir le bon de commande ou d'achat du magasin central
- Demande d'espèce ou cheque
- Envoyer la commande au magasin central suivie d'une copie de la facture d'achat
- Recevoir le bon d'entrée depuis le magasin central
- Envoyer le dossier d'achat à la comptabilité se dossier contient la facture le bon de paiement et le bon d'entrée

### **Les taches du service :**

- L'achat interne du complexe
- Veille au paiement des fournisseurs

Le.....

## Rapport Final

L'auditeur : .....

Le processuce audité : service achat

L'audité : .....

Après notre mission d'audit qui concerne le service achat on a confirmé que toutes les procédures sont à jour bien organisés et enregistrés dans des bonnes conditions.

Monsieur.... nous a signalé qu'il y a un manque de transport et demande un moyen de transport personnel à l'achat

Restant à votre entière disposition pour toute information

Monsieur le Directeur Général accepté l'expression de notre parfaite considération

Le responsable de l'audit

## ملخص

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الأدوات المهمة لنظام الرقابة الداخلية لأية منظمة، وتلعب وظيفة التدقيق الداخلي دوراً هاماً في عملية توجيهات الوحدة الاقتصادية نحو النجاح، إذ تساعد في فحص وتقييم الأنشطة المالية، الإدارية، التشغيلية، وتزويد الإدارة بمستوياتها كافة بالمعلومات اللازمة لمساعدتهم في تحقيق الضبط والحماية للأصول والعمليات التي تقع تحت مسؤولياتهم.

وللقيام بهذه المهمة وجب على المؤسسة تعيين أشخاص من داخل الوحدة الاقتصادية، فالإدارة العليا هي التي تعين المدققين الداخليين الكفؤين علمياً وعملياً، ومهمتهم تقويم عمل الأقسام في إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة تتناسب والسياسة أو الخطة المرسومة من قبل الإدارة العليا وذلك وفق جملة من المعايير الدولية التي تحكم المهنة. لذلك سنقوم من خلال هذه الدراسة بتوضيح منهجية عمل المدقق الداخلي بالمؤسسة وشرح أهم الدعايم التي يركز عليها لأداء مهمته على اكمل وجه.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي.

## Abstract

Internal Audit is an important tool in the internal control system of an organization. The internal audit function plays an important role in the Economic Unit's guidance towards success. It assists in the examination and evaluation of financial, administrative and operational activities and provides the management with all necessary information to assist them in controlling and protecting assets. And operations under their responsibility.

In order to carry out this task, the institution must appoint persons from within the economic unit. The senior management is responsible for appointing the competent internal auditors scientifically and practically, and their task is to evaluate the work of the departments in accomplishing the work in a correct manner commensurate with the policy or plan drawn up by the senior management according to a number of international standards Control the profession.

Therefore, in this study we will clarify the methodology of the internal auditor of the institution and explain the most important pillars on which to base the performance of his mission to the fullest.