



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير



عنوان المذكرة

**دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء داخل
المؤسسة**

حالة مؤسسة سونا طراك مركب -GNL2Z-

إشراف الأستاذ:

* ودان بو عبد الله

إعداد الطالب:

* عثمان عبد اللطيف

لجنة المناقشة:

رئيسا

مقررا

مناقشا

جامعة مستغانم

جامعة مستغانم

جامعة مستغانم

د/ بوروية محمد الحاج

د/ ودان بو عبد الله

د/ مخفي أمين

السنة الجامعية: 2015/2014

* شكر وتقدير *

تتسابق الكلمات وتتراحم العبارات لتنظم عقد الشكر الذي لا
يستحقه إلا أنت،

إليك يا من كان له قدم السبق في ركب العلم والتعليم،

إليك يا من بذلت ولم تنتظر العطاء،

إليك أهدي عبارات الشكر والتقدير،

إليك الأستاذ ودان بوعبد الله.

عند بحثنا عن كلمات شكر للآخرين، فإن صدق مشاعرنا تجاه من

نشكر لا بد أن يسبق حروفنا وينهي سطورنا ليعبر عن روعة

المشاعر النابعة من قلوبنا لهؤلاء،

إلى موظفي قسم المالية بمركب GL2Z،

إلى قلة إبتسام المؤطرة على مستوى المركب،

إلى موظفي مصلحة التدقيق على مستوى المديرية العامة لسونطراك،

ولكل من ساعد في إعداد هاته المذكرة،

شكرا.

الفهرس	
	كلمة شكر وتقدير
	الإهداء
IV	قائمة الأشكال و الجداول
أ - د	مقدمة عامة.....
	الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي
2	تمهيد:.....
3	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.....
3	المطلب الأول: تعريف وتطور التدقيق الداخلي.....
6	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي.....
8	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.....
11	المبحث الثاني: هيكله ومسؤولية التدقيق الداخلي.....
11	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي.....
13	المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الداخلي.....
14	المطلب الثالث: مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي.....
16	المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي.....
17	المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي.....
17	المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير التدقيق الداخلي.....
18	المطلب الثالث: المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي.....
25	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
27	تمهيد:.....
28	المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية.....
28	المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية و مكوناته و أهدافه.....
32	المطلب الثاني: أساليب نظام الرقابة الداخلية.....
35	المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية.....
40	المبحث الثاني: آليات نظام الرقابة الداخلية.....

40	المطلب الأول: : خصائص نظام الرقابة الداخلية.....
42	المطلب الثاني: الرقابة في نظام الحاسوب الآلي.....
45	المطلب الثالث العوامل المساعدة على تطور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي لعناصرها.....
47	المبحث الثالث: إجراءات و تقييم نظام الرقابة الداخلية و مخاطره
47	المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
51	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
55	المطلب الثالث: : مخاطر تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
60	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثالث: دور التدقيق الداخلي ونظام الرقابة في تفعيل أداء المؤسسة
61	تمهيد.....
62	المبحث الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
62	المطلب الأول: العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية
63	المطلب الثاني: التدقيق الداخلي كأداة لفحص وتقييم الرقابة الداخلي.....
66	المطلب الثالث: مهام أجهزة تقييم الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي.....
67	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة.....
67	المطلب الأول: التدقيق الداخلي كمفتاح للأداء الطويل الأجل.....
70	المطلب الثاني: أهمية المدقق الداخلي في ضبط الأداء.....
75	المطلب الثالث: رأي المدقق الداخلي حول نتائج المؤسسة وتقييم الأداء
78	المبحث الثالث : دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء.....
78	المطلب الأول: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية
81	المطلب الثاني: دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المنتج.....
82	المطلب الثالث: تحديد المسؤوليات وتقييم الأداء.....
88	خلاصة الفصل.....
	الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمركب GL 2Z ارزبو - وهران
90	تمهيد.....
91	المبحث الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة سوناطراك.....
91	المطلب الأول: تعريف المؤسسة.....

92	المطلب الثاني : نشأة مركب GL2Z
94	المطلب الثالث: تنظيم الوحدة GNL2Z.....
96	المبحث الثاني: مهام ودور دائرة التدقيق الداخلي في المركب GNL2/Z
96	المطلب الأول: تقديم التدقيق الداخلي في المركب GNL2/Z
99	المطلب الثاني: مسار التدقيق الداخلي في المركب GNL2/Z.....
106	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير في المركب GNL2/Z وتقييم التدقيق الداخلي.....
108	المبحث الثالث: خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية واقتراحات المدقق.....
108	المطلب الأول: طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.....
110	المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بمختلف الوظائف.....
111	المطلب الثالث: تقرير المدقق للمركب GNL2/Z.....
112	خلاصة الفصل.....
114	خاتمة عامة.....
119	قائمة المراجع.....

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
39	مقارنة بين الرقابة المحاسبية الرقابة الإدارية	1-2
59	تغيير المستوى المقبول لخطر الاكتشاف على أساس تقييم المخاطر الجوهرية و الرقابية	2-2
66	التقييم الذاتي للرقابة الداخلية	1-3

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
51	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	1-2
55	خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	2-2
85	خطوات تقييم الأداء و تصحيح الانحرافات	1-3
95	الهيكل التنظيمي للمركب GL2Z	1-4
98	هرم مديرية التدقيق الداخلي	2-4
100	مراحل إنجاز المدقق الداخلي لمهمته	3-4
104	ورقة كشف وتحليل المشكل	4-4
106	وثيقة متابعة تطبيق التوصيات	5-4

مقدمة عامة

1- تقديم:

يشهد القرن الواحد والعشرين تشابك الاقتصاديات العالمية وتطورات هائلة في التقنية وتأثير كبير للمنافسة، وإدخال أدوات مالية جديدة وظهور جهات مختصة لوضع المعايير وإدخال التغييرات والتحسينات في نوعية المعلومات، فمع هذا الزخم وزيادة التغييرات تزداد الحاجة إلى معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها. ولقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي إلى كبر حجم المشروعات وتعددت عملياتها فضلاً عن تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وحجم أعمالها.

ونظراً لتأخر نتائج التدقيق الخارجي وضيق نطاق عمله في السجلات والبيانات المحاسبية، كان التدقيق الداخلي أمراً حتمياً للإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة، ولإطمئنان مجالس الإدارة على سلامة العمل وحاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية.

وفي هذا الإطار لوحظ اهتمام متزايد من قبل المؤسسات في الجزائر بالتدقيق الداخلي، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواح متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام المؤسسات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءة البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة.

وتهدف معايير التدقيق بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق، وبشكل خاص ركزت معايير التدقيق الداخلي على ضرورة استقلال المدقق الداخلي وهذا من أجل الحفاظ على الموضوعية في إصدار أحكام غير منحازة، كما ركزت هذه المعايير على نطاق وأداء عمل المدقق الداخلي وكذا إدارة قسم التدقيق الداخلي.

كما تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة أو تدعيم ما يسمى بالحكومة وكذلك المساهمة في تقديم وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المؤسسة وبالتالي العمود في وجه المنافسة العالمية.

تتلخص مشكلة البحث في الحاجة لتقييم مدى تطور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات استناداً إلى التطورات من حيث إتباعها لمعايير واضحة في مجال التدقيق الداخلي ووجود أهداف ورؤية محددة يمكن على أساسها تحسين أداء هذه المؤسسات من خلال دور المدقق الداخلي في حكومة المؤسسة سواء مراقبة

تحقيق الأهداف التي تصفها المؤسسة، ومدى تقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة وكذا دوره في تفعيل إدارة المخاطر.

ولذا سنقوم بدراسة لمعرفة دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء داخل المؤسسة استناداً إلى دراسة ميدانية لمؤسسة سونطراك - مركب GL2Z - و التي تمّ فيها إبراز دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة داخل هاته المؤسسة ومدى انعكاسها على تفعيل الأداء.

2- إشكالية الدراسة:

ومما سبق نطرح الإشكالية التالية:

- أين يكمن دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء داخل المؤسسة؟ وبالتحديد مؤسسة سونطراك، مركب GL2Z.

ومن هنا تتفرع لنا عدة أسئلة:

- ما مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها؟
- كيف تساهم آليات التدقيق الداخلي في تفعيل تطبيق الحركة في مؤسسة سونطراك؟
- ما محتوى نظام الرقابة الداخلية وما هي الوسائل التي على أساسها يتم تقييم هذا النظام؟

3- فرضيات الدراسة:

- يتوقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها؛
- المدقق الداخلي يقوم بدور هام في حوكمة المؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل إدارة المخاطر؛
- يعمل المدقق الداخلي على اكتشاف وإبراز نقط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية؛
- جودة حوكمة المؤسسات تعتمد بشكل كبير على فعالية التدقيق الداخلي وهو ما ينعكس على أداء مؤسسة سونطراك.

4- منهجية الدراسة:

سنعتمد في دراستنا على المنهج التاريخي في عرض التطور التاريخي للتدقيق الداخلي، وسنستخدم المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من أجل تحليل المعطيات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة، لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وكذا تحليل دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء.

5- دوافع اختيار موضوع الدراسة:

- الإدراج ضمن تكويننا وتخصصنا؛
- الميول الشخصي لاحتراف مهنة التدقيق؛
- المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي الذي يركز على الأدوار المختلفة التي يقوم بها، فلم يعد ينحصر في الناحية المالية فقط للمؤسسة وإنما انتقل لجميع النواحي.

6- أهمية الدراسة:

- تظهر أهمية التدقيق من خلال اعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات والمعلومات في المؤسسة، ونخص بالذكر التدقيق الداخلي الذي أصبح له دور مهم في تحسين وتطوير الأداء داخل المؤسسة وهذا من خلال مختلف التوصيات والاقتراحات والخدمات التي يمنحها لإدارة المؤسسة، كما يساعد على نجاح واستمرارية المؤسسة مما يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني.

7- أهداف الدراسة:

- التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها بتحسين الأداء؛
- تسليط الضوء على الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق الداخلي في مراقبة وتحسين الأداء في مؤسسة سونطراك ومن ثم خدمة الاقتصاد الوطني،
- تصحيح الاعتقاد السائد بأن مهنة التدقيق فقط تعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية، أي اهتمامها بالجانب المالي فقط؛
- توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي وفعالية الأداء في مؤسسة سونطراك؛
- تسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي في كل من الحوكمة، الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النهوض بالمؤسسة.

8- حدود وأبعاد الدراسة:

- لقد تمت دراسة دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء في بحثنا هذا على مستوى مؤسسة سونطراك- مركب GL2Z- في الفترة الممتدة ما بين 01-11-2014 إلى 15-05-2015.

9- الدراسات السابقة:

- مذكرة ماجستير، خمقاني فتيحة، جامعة قاصدي مرباح، 2012-2013، بعنوان مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة-إتصالات الجزائر الوحدة العملية ورقلة، تناولت فيها دور المراجعة الداخلية كوظيفة تساهم في خلق القيمة داخل المؤسسة الاقتصادية.
- مذكرة ماستر، جامعة جامعة قاصدي مرباح 2013-2014، بعنوان مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مع دراسة حالة بنك الجزائر، وتطرق فيها إلى تبيان دور المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية مع دراسة حالة إحدى البنوك الوطنية.
- مذكرة ماجستير، كاروس أحمد، جامعة الجزائر3. 2010-2011، بعنوان تصميم الإدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء و فعالية المؤسسة مع دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC، تناول فيها مختلف الكيفيات والأساليب التي تقيم فعالية الرقابة الداخلية و مدى تأثيرها على تحسين الأداء.

10- هيكل الدراسة:

لقد تم تقسيم البحث إلى أربع فصول، ثلاثة منها نظرية والرابع تطبيقي، فجاء الفصل الأول عبارة عن مدخل إلى التدقيق الداخلي، مبحثه الأول يتناول ماهية التدقيق الداخلي، أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه إلى هيكله ومسؤولية التدقيق الداخلي، ليأتي المبحث الثالث لبيان معايير التدقيق الداخلي.

أما الفصل الثاني بيّن فيه دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، تم التطرق في مبحثه الأول إلى نظام الرقابة الداخلية، ليأتي بعده المبحث الثاني ليتضمن آليات نظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثالث تم فيه تناول إجراءات وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومخاطره.

الفصل الثالث شمل جميع متغيرات درابنتنا هاتة حيث تم فيه إبراز دور التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء، فتناول مبحثه الأول دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم في تحسين أداء المؤسسة في المبحث الثاني، يليه المبحث الثالث مبرزاً دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء.

والفصل الرابع كان دراسة ميدانية لمؤسسة سونطراك، عينة لمركب GL2Z، ارزبو، وهران، تمّ فيه إعطاء لمحة عن مؤسسة سونطراك و إبراز دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة و الأداء فيها من خلال ثلاث مباحث.

الفصل الأول

مدخل إلى التدقيق الداخلي

تمهيد:

لقد أبرزت المالية ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من المؤسسات، مما أدى إلى الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي، كما يهدف إلى اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وقد ازدادت الحاجة إليه وتطورت وزادت فعاليته بعد الحرب العالمية الثانية، نظرا للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بشكل عام ومجالات المحاسبة والتدقيق بشكل خاص، تطور التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقا وأكثر شمولاً حيث أصبح يشمل جميع مجالات عمل المؤسسة المالية والتشغيلية وذلك بسبب كبر حجم المؤسسات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيد في العمليات والتغيرات التكنولوجية المتسارعة، وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة التي تعمل على تحسن أداء المؤسسة.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي؛

المبحث الثاني: هيكلية ومسؤولية التدقيق الداخلي؛

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

إن ظهور التدقيق وتطوره ووصوله إلى ما هو عليه كان أمراً حتمياً، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها وزيادة فروعها، الأمر الذي زاد من صعوبة التحكم في تسيير المؤسسة من كل الجوانب المالية والإدارية.

المطلب الأول: تعريف وتطور التدقيق الداخلي

تعود بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى عام 1941، حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدماً بهذه المهنة، حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي¹.

وفي عام 1957 تم إدخال تعديلات عليها، وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي للأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحياناً، وتوسع مجال عمل المدقق الداخلي وكذلك أهدافه، حيث لم يقتصر على الأهداف الوقائية فقط بل تعدتها لأهداف بناءة، وبذلك طلبت الإدارة من المدقق الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل الموجودة وتوجيه العمال وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات².

وتعتبر أهم إنجازات معهد التدقيق الداخلي هي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وفي عام 1997 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها وتم التصديق عليها، وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له.

وفي عام 1999 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادرة عن صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي، وتم تعريف نشاط التدقيق الداخلي على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز الأهداف من خلال

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 13.

² - نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 24.

التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل إلى الدرجة الكافية للإنتاجية³.

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

2- مفهوم التدقيق الداخلي:

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة، حيث عرف بأنه: نشاط مستقل، موضوعي واستشاري، مصمم ليزيد من قيمة الشركة وتحسين عملياتها، إذ يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر، وضبط وإدارة وترشيد العمليات⁴.

كما عرف بأنه وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى توافق النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية⁵.

وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة⁶.

كما عرفت لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل، التدقيق الداخلي بأنه عمليات تتأثر بإدارة المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية كفاءة العمليات وفعاليتها، والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها⁷.

تعريف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين في نشرته التي أصدرها عام 1971 على أنّ التدقيق الداخلي هو نشاط تقييم مستقل نشأ داخل المؤسسة، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى كخدمة للإدارة هو وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى⁸.

³ - خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين نظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 32.

⁴ - صبح داوود يوسف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، دار الكتب العلمية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2007، ص 32.

⁵ - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، مطابع الشمس، عمان، 2001، ص 227.

⁶ - خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ص 129.

⁷ - ابراهيم ايهاب نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي، عمان، طبعة الأولى، 2009، ص 21.

⁸ - خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 120.

من خلال تعريف معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية لعام 1971 يتضح أن هدف التدقيق الداخلي هو خدمة المؤسسة ككل ولم يعد قاصرا على خدمة الإدارة فحسب، يؤكد على هذا المفهوم للتدقيق، تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنه تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل الوحدة كخدمة لها، وتشمل وظائف التدقيق الداخلي الفحص والتقييم والمراقبة مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية.

بينما يشير التعريف الجديد لمعهد المدققين الداخليين إلى أن التدقيق الداخلي: نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المؤسسة وانجاز أهدافها بواسطة تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم⁹.

كما عرفه المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين على أنه نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمؤسسة حول درجة تحكّمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضاف¹⁰.

ويعرف كذلك على أنه نشاط وظيفي تقييمي مستقل يؤسس داخل المؤسسة لتقييم أنشطتها، وكذا التزام العاملين في كافة المستويات الإدارية بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة لزيادة الفاعلية وتحسين الأداء، ويهدف التدقيق الداخلي عموما إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم الدعم والمعلومات للإدارة العليا¹¹.

ويعوجب المفهوم الحديث فإن التدقيق الداخلي يشتمل على وظيفتين وهما كالاتي:

- خدمة التأكيد الموضوعي: بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية، مثال ذلك العمليات المالية، الأداء، الإلتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وأمن نظام المعلومات.

⁹ - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار الصنفار، عمان، 2011، ص 46.

¹⁰ - شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص تدقيق محاسبي؛ جامعة الجزائر3،

2004، ص 71.

¹¹ - فريدة صالح، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية، ورقة بحث مقدمة إلى الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر، المنعقد يومي

11-11 فيفري 2010، جامعة سكيكدة، ص 16.

- الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحديد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك المؤسسات بهدف إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها ومثال ذلك: المشورة، النصح، تصميم العمليات التدريب... الخ¹².

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

أصبح المفهوم المعاصر للتدقيق الداخلي أكثر شمولاً واتساعاً نتيجة التطور الزمني وتوسع وتنوع الأنشطة الاقتصادية، فأصبح يضم إلى جانب التدقيق المالي جوانب الأنشطة المختلفة بالمؤسسة كلها، وفي مقدمتها تدقيق العمليات التشغيلية في ضوء البرامج والنظم والسياسات والإجراءات الموضوعية التي أصبحت بدورها جزءاً أساسياً من مسؤوليات المدقق الداخلي، للتحقق من قابليتها للتطبيق والتقييم الدوري لنتائج تنفيذها وقياس الاعترافات وتقديم الاقتراحات البناءة لتنمية جوانب القوة ومعالجة جوانب الضعف، وأن الانتقال من التدقيق المالي إلى تدقيق العمليات يتطلب كفاءات وظيفية وخبرات في مجالات أخرى غير المجالات المالية والمحاسبية، فالمدققين الداخليين لا يفحصون فقط دقة التقرير المالي، بل هم أيضاً يقومون بفحص العمليات لتحديد الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الخاضعة للفحص، وفيما إذا كانت تلتزم بالقوانين الموضوعية والسياسات الخاصة بها، ويمكن توضيح هذين النوعين كالآتي:

1- التدقيق المالي:

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للمؤسسة وذلك من أجل حماية أموال المؤسسة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية¹³.

1-1 مفهوم التدقيق المالي: تتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون المؤسسة طرفاً فيها والتحقق

منها حسابياً ومستندياً، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير.

2-1 أهداف التدقيق المالي: إن الهدف الرئيسي من التدقيق المالي هو إعطاء رأي بشكل موضوعي في

إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة والتي تم تطبيقها بطريقة مماثلة، ويمكن توضيح الأهداف الخاصة بالتدقيق المالي فيما يلي:

¹² - جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 47.

¹³ - أيمن عبد الله أبو بكر، التدقيق الداخلي، مدونة، جامعة أبو ظبي، 2012، ص 13.

- التحقق من السجلات والطرق المحاسبية المستعملة؛
- التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة؛
- التحقق من مسؤولية المدراء الماليين؛
- التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع المؤسسة بصورة عادلة، طبقاً لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدد المحاسبية الماضية؛
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول؛
- فحص وتدقيق الإيرادات المختلفة والتأكد من أن إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعنية؛
- التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية جميعها والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم إتباعها؛
- منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.

2- تدقيق العمليات التشغيلية

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

1-2 مفهوم تدقيق العمليات التشغيلية:

يعرف تدقيق العمليات بأنه أداة تخدم أنشطة الإدارة من خلال تقييمه لأنشطة المؤسسة وتقديم توصيات ضرورية.

2-2 أهداف تدقيق العمليات التشغيلية:

يهدف تدقيق العمليات إلى تحقيق الآتي:

- تحديد ما إذا كانت المؤسسة تدير وتستعمل مواردها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها بكفاءة؛
- التعرف على ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي تهتم بالكفاءة؛
- توفير معلومات دقيقة عن العمليات وفي الوقت المناسب؛

- مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين؛
- حماية الأصول من سوء الاستعمال.

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

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي رافق نشوء الحضارة الإنسانية وتطور بتطورها، وكذلك بالنسبة لأهدافه وأهميته، وفيما يلي سنتعرض إلى أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

1- أهمية التدقيق الداخلي:

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دورا هاما في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات والانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها.

ومن العوامل التي ساهمت في تطوير الاهتمام بالتدقيق الداخلي هي كالاتي:

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وكافة العاملين؛
- ظهور الشركات المساهمة وحاجتها للمعلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة؛
- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها؛
- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لابد من سلامة نظام التدقيق¹⁴.

14 - خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 127.

2- أهداف التدقيق الداخلي:

طبقا لما ورد في بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي الذي أصدره مجمع المدققين بالولايات المتحدة الأمريكية هو معاونة جميع أعضاء الإدارة العليا في الإبراء الفعلي لمسؤولياتهم عن طريق تزويدهم بتحليلات وتقييم وتوصيات وتعليقات مرتبطة بالأنشطة التي تناولتها المراجع¹⁵.

وينبغي أن لا يقف التدقيق الداخلي موقف الجمود بل يجب أن يتطور مع الزمن لينسجم مع التغيرات التي تطرأ على نشاط المؤسسة، فقد حددت أهداف التدقيق الداخلي كما يلي:

- فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتقييم مدى كفاءتها وفعاليتها؛
- التحقق من وجود أصول المؤسسة وصحة تقيدها بالدفاتر وكفاية وسائل حمايتها من الخسائر بكافة أنواعها؛
- تدقيق الدفاتر والسجلات وفحص المستندات لاكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع تكرار حدوثها مستقبلا؛
- التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالقوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة والإدارة العليا؛

- تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة؛

- إبداء التوصيات لتحسين أساليب العمل؛

- التحقق من مدى مراعاة السياسات الموضوعية والالتزام بالخطط والإجراءات المرسومة؛

- تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم الخدمات لأعضاء الإدارة¹⁶.

2-1 هدف الحماية:

قيام المدقق الداخلي بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقا لكل من سياسة المؤسسة، الإجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي، سجلات المؤسسة، قيم المؤسسة، أنشطة التشغيل¹⁷.

2-2 هدف البناء:

ويعني هذا الهدف اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بالإضافة إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية ما يلي:

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛

¹⁵ - القبطان محمد، قواعد المراجعة في أعمال البنوك، دار النصر، القاهرة، 2006، ص 178.

¹⁶ - مرجع سبق ذكره، ص 179.

¹⁷ - السوافيري فتحي وآخرون، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 46.

- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول¹⁸.

2-3 هدف الشراكة:

من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني بينه وبين العاملين في المؤسسة شركة حقيقية يضمن من خلالها تدليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء العاملين¹⁹.

2-4 هدف خلق قيمة مضافة:

وهو قدرة التدقيق الداخلي على إضافة القيمة للمؤسسة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المؤسسة وأن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمره:

- الأول: ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم.
 - الثاني: هو النظر لوظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة²⁰.
- تتمثل أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:
- الكفاءة داخل كل قسم من أقسام المؤسسة؛
 - كفاءة النظام المحاسبي الذي يعطي صورة صادقة عن نتائج العمليات والموقف المالي؛
 - التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها، وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية؛
 - زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها؛
 - يقدم الحلول الممكنة والتوصيات للمشاكل التي تواجهها المؤسسة؛
 - تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم²¹.

¹⁸ - السوافيري فتحي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 47.

¹⁹ - بكري علي حجاج، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الاقتصادية في منظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، 2005، ص 31.

²⁰ - بكري علي حجاج، مرجع سبق ذكره، ص 32.

²¹ - سعادي ابراهيم أحمد، دور حوكمة الشركة والمراجعة الداخلية في تطوير الاقتصاد الوطني، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، جدة 2008، ص 4.

المبحث الثاني: هيكلية ومسؤولية التدقيق الداخلي

إن نجاح التدقيق الداخلي أو فشله في تحقيق أهدافه "يتوقف على مقدار الدعم الذي يتلقاه من الإدارة العليا، ولكي يقوم المدقق الداخلي بمهامه ومسؤولياته بكفاءة، فمن الضروري أن يتاح له المجال والصلاحيات الكافية للقيام بدوره ومسؤولياته.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي

يمثل قسم التدقيق الداخلي جزءاً متما في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتقوم بأداء وظيفتها طبقاً للسياسات الموضوعية من قبل الإدارة العليا، حيث أن أهداف قسم التدقيق الداخلي وصلاحياته ومسؤولياتهم اعتماداً من قبل الإدارة العليا²².

وهناك العديد من العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وكذلك عند القيام بعملية التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي²³.

1- موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الإدارات التشغيلية، ويتبع لأعلى سلطة في الهرم الإداري أي للإدارة العليا، إذ يستمد قوته وسلطته منها، ويمكن موقعه من النظر إلى المؤسسة بعمق وشمولية أكبر، ويحقق له استقلالية أكبر نتيجة ابتعاده عن الإدارات التنفيذية أو التشغيلية، ويحقق تبعيته للإدارة العليا الهدف من وجوده، ألا وهو مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المؤسسة²⁴.

ويجب أن يؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الموقع التنظيمي المناسب لقسم التدقيق الداخلي ما يلي:

- أن يحدد موقعه عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا له؛
- أن لا يقوم المدققين الداخليين بتأدية أي أعمال أو أنشطة تنفيذية وذلك لتجنب تعارض المصالح؛
- أن يكون مسؤول أمام جهة تتمتع بقدر من السلطة الكافية والتي تسمح بتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وتتيح له مجالاً أوسع لتأدية أعماله.

²² - محمد سعيد كامل، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2008-2009، ص 32.

²³ - خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 142.

²⁴ - محمد سعيد كامل، مرجع سبق ذكره، ص 36.

- ضرورة لأخذ بهذه الاعتبارات عند تحديد الموقع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي، حيث تعتبر هذه الاعتبارات من المقومات الأساسية التي تزيد من فاعلية التدقيق الداخلي، والتأكيد على ضرورة دعم الإدارة العليا لهذا القسم وذلك من خلال عقد الدورات المهنية له والتي تزيد من دقة وفاعلية التدقيق الداخلي²⁵.

2- الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم التدقيق الداخلي

يعتمد التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي على عدة عوامل من بينها حجم المؤسسة ونوعها وطبيعة نشاطها وأهداف التدقيق الداخلي وإضافة إلى عدد العاملين في قسم التدقيق الداخلي ومؤهلاتهم، كما يجب أن يكون قسم التدقيق منظم وتحت إدارة شخص واحد على درجة عالية من التأهيل الفني والمهني، ومن المستحسن تقسيم قسم التدقيق الداخلي إلى وحدات تدقيق مالي وتدقيق إداري، حيث تكون الحاجة إلى التخصص في بعض الأحيان أمراً ضرورياً.

3- المراكز الوظيفية في إدارة التدقيق الداخلي:

3-1 مدير التدقيق الداخلي: يخول مدير التدقيق بإدارة شاملة واسعة النطاق للتدقيق الداخلي، ويقم مدير التدقيق بتحديد الأهداف السنوية لقسم التدقيق الداخلي والتي تبنى على أساس أهداف وغايات عملية التدقيق بناءً على خطط وسياسات المؤسسة وتحديد الجهات التي توزع لها التقارير، كما تكون لديه حرية الاطلاع الكاملة على جميع العمليات داخل المؤسسة وسجلاتها وممتلكاتها وتقديم التقارير مباشرة إلى الإدارة العليا.

3-2 رئيس التدقيق الداخلي: يعتبر رئيس التدقيق مسؤولاً عن تنسيق خطط التدقيق والموافقة على أوراق العمل النهائية، ويقوم برفع تقاريره مباشرة إلى مدير التدقيق.

3-3 المدقق الرئيسي: يعتبر مسؤولاً عن عمليات التدقيق الجارية (التدقيق المالي، وتدقيق العمليات) تحت إشراف رئيس التدقيق، كما يكون مشرفاً على المدققين المساعدين أثناء عملية التدقيق، والتأكد من إتباع خطوات برامج التدقيق المعتمدة وإجراء بعض التعديلات على إجراء التدقيق عند الحاجة.

3-4 المدقق المساعد: يكلف المدقق المساعد بأداء أعمال ومهام التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدقق الرئيسي وتوجيهاته، ويتعين على إدارة المؤسسة أن تجري التدريب اللازم للمدققين المساعدين خلال الستة أشهر الأولى من تعيينهم كونهم مبتدئين وبحاجة إلى كسب الخبرة في مجال التدقيق الداخلي.

²⁵ - عبد الغني، فضل علي، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك اليمنية، مذكرة ماجستير، جامعة اليرموك، عمان،

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الداخلي

إن الدور الهام الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحقيق الشفافية المالية يجعل له حقوق يتمتع بها، وتقابلها واجبات عليه القيام بها، وفيما يلي بيان لتلك الحقوق والواجبات.

1- حقوق المدقق الداخلي:

يمكن تلخيص حقوق المدقق الداخلي فيما يلي:

- حق الاطلاع الكامل على كافة مستندات وسجلات المؤسسة؛
- حق الوصول الكامل إلى الموارد البشرية للمؤسسة وأصولها وممتلكاتها؛
- حق طلب أي بيانات وإيضاحات يراها المدقق ضرورية للمساعدة على القيام بعمله؛
- حق دعوته الهيئة العامة للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى.

2- واجبات المدقق الداخلي:

يتم تعيين المدقق الداخلي من قبل إدارة المؤسسة، كما أن المدقق الداخلي لا ينتمي إلى قسم المحاسبة حيث يقوم هو بنفسه بتدقيق أعمال هذا القسم ورفع التقارير عنه، ويعتمد مدى ونطاق حجم عمل المدقق الداخلي حسب ما تمنحه الإدارة من صلاحيات في هذا المجال.

ويمكن تلخيص واجبات المدقق الداخلي في الآتي:

- دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية؛
- المساعدة في تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المرجوة منها؛
- تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لتحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛
- القيام بدراسات أو مهام محددة تطلبها الإدارة؛
- القيام بإجراءات معينة يتطلبها نظام الرقابة الداخلية؛
- القيام بأعباء التدقيق الشامل لتلبية احتياجات الإدارة ويشتمل على مراجعة الالتزام المالي والكفاءة والفعالية في المشروع؛

- تدقيق حسابات المؤسسة وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛
- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز الأعمال في المؤسسة وجودتها.

المطلب الثالث: مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي

هناك العديد من المقومات و الدعائم التي يرتكز عليها التدقيق الداخلي

1- استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي

يشير مفهوم الاستقلالية إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق الداخلي أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وأن يكون بعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى تدقيق عملياتها، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انقياد لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم²⁶. أما مفهوم الموضوعية فيتعلق بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام وجودتها انطلاقاً من الحالة الذهنية التي يمر بها المدقق الداخلي، بمعنى أن الموضوعية هي نتاج الاستقلالية، وأن غياب عنصر الاستقلالية بالنسبة للمدقق الداخلي يفقده القدرة على إضافة أية قيمة للمؤسسة، ومعنى آخر تفقد العلمية التدقيقية قيمتها، غير أن مفهوم الاستقلالية مفهوم مطلق وصعب التطبيق، فالمدقق الداخلي مرتبط بالمؤسسة ارتباطاً تعاقدياً كموظف داخل المؤسسة.

وفيما يلي أربعة أنواع لاستقلالية المدقق الداخلي وهي كالتالي:

1-1 الاستقلالية المهنية: ويمكن تحقيق هذا النوع من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة داخل المؤسسة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بالعمل، وكذلك قرار تعيينه وعزله وتحديد راتبه ومكافأته وتلقي تقريره من لجنة التدقيق، وهذا ما يمكن أن يطلق عليه " الاستقلال التنظيمي " والذي يتم تدعيمه من خلال الهيكل التنظيمي.

1-2 الاستقلالية في أداء عملية التدقيق: ويقصد بها عدم تأثر المدقق الداخلي بآراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام بالفحص، وهذا ما يعرف بالموضوعية التي يتم تدعيمها بقواعد وأخلاق مهنية عالية المستوى يتم احترامها من قبل المدقق الداخلي ومن قبل الأطراف الذين لهم علاقة بعمله.

1-3 الاستقلالية الفنية: ويقصد بها امتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنسوب له، ويتم تعزيزها من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب المناسب.

²⁶ - يوسف سعيد، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2006-2007، ص 62.

1-4 الاستقلالية المالية: ويقصد بها اعتماد مخصصات دائرة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها مع الإدارة العليا وهذا النوع من الاستقلالية يعتبر امتداد للاستقلالية المهنية.

2- قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

تؤكد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، على ضرورة التزام المدقق الداخلي بقواعد وأسس مناسبة للسلوك المهني أثناء تأديته لعمله، بحيث لا يكون هناك أي شك في نزاهتهم وموضوعيتهم أثناء تأديتهم لعملية التدقيق ويمكن تلخيص قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي فيما يلي:

1-2 النزاهة

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون وأن يكتشفوا أي أفعال بواسطة القانون أو المهنة؛
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو للمؤسسة التي يعملون فيها؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا وأن يساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

2-2 الموضوعية

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركون في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم العمليات؛
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يقبلوا أي شيء كهدايا والخدمات وغيرها ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف من حكمهم المهني؛
- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم، بالحقائق التي لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها.

3-2 السرية

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم وحمايتهم؛
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يقبلوا أي شيء كالهدايا والخدمات وغيرها ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف من حكمهم المهني؛
- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم، فالحقائق التي لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها.
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون، أو يضر بالأهداف بالأخلاقيات التي يفترض أن تكون سائدة في المؤسسة التي يعملون فيها.

2-4 الكفاءة المهنية

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدّوا مهامهم الخدمائية بالمعرفة والخبرة والمهارة الضرورية؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدّوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة الداخلية للتدقيق الداخلي؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وجودة خدماتهم.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي

معايير التدقيق هي مستويات الأداء المهني وضعت من قبل الجهات المؤسسة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من ضوابط عملية التدقيق الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، ويعتمد عليها في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز، وبالتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق.

إن تآدية مهنة التدقيق الداخلي لوظائفه الحديثة المتمثلة في خدمات التأكيد الموضوعي حول إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي، والخدمات الاستثمارية الموجهة لخدمة الزبون تتوافر مجموعتين من المعايير تهدف إلى تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي ووضع اطار لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي وتحسين العمليات التنظيمية بالمؤسسة، وتمثل هاتين المجموعتين من معايير السمات ومعايير الأداء.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي

المعيار كمصطلح يعني درجة الأفضلية أو الامتياز المطلوبة لغرض معين كقياس أو وزن، وعلى الآخرين التماثل معه ومسائرته، فهو ما يتم بوساطته الحكم على دقة أدائهم²⁷.

ويعرف معيار التدقيق على أنه أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية، ودرجة الاتساق التي يصل إليها المدققون عند أدائهم لوظائفهم.

أما معايير التدقيق الداخلي تحديدا فتعرف على أنها المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون، وذلك وفقا لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين، وهذا يعني أن معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها تمثل أساسا لعمل المدققين الداخليين وتحديد مسؤولياتهم الفنية ومتابعة أدائهم المهني. لقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقا لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير التدقيق الداخلي

لمعايير التدقيق الداخلي أهمية كبيرة و أهداف عديدة للمؤسسة.

1- أهمية معايير التدقيق الداخلي

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي فيما يلي:

- تعتبر ضرورة للمدققين الداخليين، كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم؛
- المعايير ضرورية للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون يمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها لها المدققون الداخليون عن أدائهم لوظائفهم في المؤسسة؛
- يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

²⁷ - عبد الغني فضل علي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

2- أهداف معايير التدقيق الداخلي

- قد حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي بأنها:
- بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب أن يكون عليها التدقيق الداخلي؛
 - وضع إطار عام لأداء التدقيق الداخلي وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن؛
 - وضع أسس لقياس أداء المدققين الداخليين؛
 - التأسيس لعمليات معالجات تنظيمية متطورة وتشجع إدخال تحسينات عليها؛
 - تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في منشآت الأعمال لحقيقة الدور والمسؤوليات المنوطة بالتدقيق الداخلي، وتعزيز إدراكها لأهمية المساهمة في تحسين أداء التدقيق الداخلي.

المطلب الثالث: المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي

تنقسم المعايير الدولية للتدقيق الداخلي إلى قسمين.

- 1- معايير الصفات (السمات):** المتمثلة في سمات أو خصائص الجهات التي تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي، كما توضع متطلبات الجودة التي يجب أن تتوفر لجهاز التدقيق الداخلي، وكذلك متطلبات الاستقلالية والموضوعية والمعرفة والمهارة والعناية اللازمة وغير ذلك من المتطلبات لأداء المهام الملقاة على عاتقهم الداخلي، وتقييم مدى كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر وعمليات التحكم المؤسسي والرقابة.
- و تلخص هاته المعايير فيما يلي:

- **الهدف والسلطة والمسؤولية:** 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 للموافقة عليه.
- **الاستقلالية والموضوعية:** يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب أيضا أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم.

- **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 للإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي وذلك بصفة سنوية على الأقل.
- **التفاعل المباشر مع الإدارة العليا:** يجب أن يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويتفاعل مباشرة مع الإدارة العليا.
- **الموضوعية الفردية:** يجب أن يتصف المدققون الداخليون بتوجهات غير منحازة وغير متحيزة، وأن يتجنبوا تضارب المصالح.
- **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.
- **المهارة والعناية المهنية اللازمة:** يجب أن تؤدي مهام التدقيق بمهارة ومع توشي العناية المهنية اللازمة
- **المهارة:** يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنسوبة. ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته.
- **العناية المهنية اللازمة:** يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال، بيد أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ.
- **التطوير المهني المستمر:** يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم، مهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريقة التطوير المهني المستمر.
- **برنامج تأكيد وتحسين الجودة:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تطوير والمحافظة على البرنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.
- **متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة:** يجب أن يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة أعمال التقييم الداخلي والخارجي على السواء.
- **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.

- **أعمال التقييم الخارجي:** يجب إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات، بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة. ويجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مع الإدارة العليا ما يلي:

- الحاجة لإجراء أعمال التقييم الخارجي على فترات أكثر تقارباً؛

- مؤهلات واستقلالية المراجعين الخارجيين أو فريق المراجعة الخارجي، بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.

- **إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق إبلاغ الإدارة العليا بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

- استخدام تعبير تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي

- لا يجوز للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الإفادة بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي إلا إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد إفادته هذه.

- **الإفصاح عن حالات عدم التقييد بالمعايير:** عندما يكون هناك عدم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة أو معايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو أعماله، يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التوافق إلى الإدارة العليا.

2- معايير الأداء: هي التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس التي يتم من خلالها تقييم أداء تلك الأنشطة وذلك من خلال وضع خطط خاصة بالمخاطر وإيصال تلك الخطط ومتطلبات تنفيذها إلى الإدارة العليا لمراجعة تلك الخطط واعتمادها، كما تؤكد هذه المعايير على أنه ينبغي أن يحدد التدقيق المناطق والأنشطة الخاصة التي يجب تدقيقها، و تتلخص فيما يلي:

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

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

- **التبليغ والموافقة:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد اللازمة لها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيه إلى الإدارة العليا، وذلك لمراجعتها والموافقة عليها، كما يجب إن يبلغ عن تأثير تحديدات الموارد.
- **إدارة الموارد:** يجب أن يتأكد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية، ويتم توظيفها بفعالية لتحقيق الخطة المعتمدة.
- **السياسات والإجراءات:** يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.
- **التنسيق:** ينبغي على الرئيس التنفيذي الداخلي أن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق، وذلك لضمان التغطية اللازمة للعمال وتلاقي ازدواجية الجهود.
- **إبلاغ الإدارة العليا والمجلس الإدارة:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا من غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا للخطة الموضوعة له. ويجب أن يشتمل ذلك الإبلاغ على الاحتمالات الهامة للتعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تلزم أو تطلب من قبل الإدارة العليا.
- **الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي:** عندما تؤدي أي جهة من الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية نشاط التدقيق الداخلي، عليها أن تحيط المؤسسة علما، أي تطلع بمسؤولية المحافظة على نشاط تدقيق داخلي فاعل.
- **طبيعة العمل:** يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم.
- **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 الإدارة العليا والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

- إدارة المخاطر: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وان يسهم في تحسينها.
- الرقابة: يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.
- 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.
- اعتبارات التخطيط: عند وضع خطة مهمة التدقيق، يجب أن يأخذ المدققون الداخليون النواحي الآتية في اعتبارهم:
 - أهداف النشاط الذي تجري مراجعته والوسائل التي يمكن عن طريقها 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 كفاءة وفاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد أطر أو نماذج الرقابة ذات صلة؛
 - فرص إدخال تحسينات هامة على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.
- أهداف مهمة التدقيق: يجب تحديد الأهداف المنشودة لكل مهمة تدقيق.
- نطاق مهمة التدقيق: يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً لتحقيق الأهداف المنشودة منها.
- تخصيص الموارد الأزمة لمهمة التدقيق: يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق ويتم توظيف الأفراد اللازمين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيدها وقيود توقيتها والموارد المتاحة لتنفيذها.
- برنامج عمل مهمة التدقيق: يجب على المدققين الداخليين تطوير وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.
- تنفيذ مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف المهمة.
- تحديد المعلومات: يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة التدقيق.

- التحليل والتقييم: يجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.
- توثيق المعلومات: يجب على المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.
- الإشراف على مهمة التدقيق: يجب الإشراف على المهام بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها وتطوير طاقم العمل.
- تبليغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.
- 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.
- جودة التبليغات: يجب أن تكون التبليغات دقيقة، موضوعية واضحة موجزة وبناءة وكاملة وأن تصدر في الوقت المناسب.
- 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.
- استخدام تعبير: تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي، يمكن لمدققين 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.
- 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 الآتي:
 - القاعدة أو مبدأ أخلاقيات المهنة أو "المعايير التي لم يتم التقيد بها تقيدا تاما؛
 - أسباب عدم التقيد؛
 - تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق في حد ذاتها وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.
- نشر النتائج: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.
- الآراء الكلية العامة: عندما يتم إصدار رأي عام، يجب أن يؤخذ في الاعتبار توقعات الإدارة العليا وغيرها من الجهات المعنية الأخرى، كما يجب أن يكون مدعوما بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها.

- **مراقبة سير العمل:** يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع وإرساء وصون نظام متابعة ما يتخذ اتجاه النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة .
- **حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر:** عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية، يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة، يجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة العليا، إذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، فيجب على المدقق الداخلي رفع المسألة إلى الإدارة العليا للمؤسسة لحسمها بمعرفتها.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل يمكننا أن نخرج بخلاصة عامة، أن التدقيق الداخلي يحتل مكانة هامة في المؤسسة، فهو وظيفة ضرورية للمؤسسة لتحقيق أهدافها، لأنه يتناول الفحص الانتقادي المنتظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات وإجراءات وسائل الرقابة الداخلية، لهذا نجد أن التدقيق الداخلي يقوم بقياس فعالية الوسائل الرقابية. فالتدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة حيث يسعى إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية (إدارات، أقسام، فروع) حتى يساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة، كما يقدم خدمات عديدة للمؤسسة (خدمات وقائية، علاجية وتقييمية ... الخ)، وذلك من أجل ضمان السير الحسن والجيد لسياسات المؤسسة وزيادة فعاليتها للوصول إلى درجة التحكم الرشيد، لذا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي هو الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة، في ظل وجود أسلوب علمي عملي وجملته من التقنيات والمعايير المؤطرة لعملية التدقيق الداخلي الممكنة من التقييم السليم لمستويات الأداء داخل كل وظيفة أو نشاط، ويؤثر التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية، وذلك ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام

الرقابة الداخلية

تمهيد:

داخل أي نظام يجب أن يراقب عمل الموظفين بواسطة موظفين آخرين، يجب على المؤسسة اعتماد نوع معين منه بسبب كبر حجم المؤسسات ووجود كم هائل من البيانات والمعلومات المحاسبية وحاجة المؤسسة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام مواردها وأصولها، ولكن الشكل ليس في اعتماد نظام رقابة داخلي ولكن في وجود نظام سليم ومحكم في المؤسسة، وما يثبتها هو المدقق الداخلي، ومن أجل الإحاطة بجميع الجوانب التي تخص نظام الرقابة الداخلية قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي :

المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثاني: آليات نظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثالث: إجراءات وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومخاطره.

المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو نظام كغيره من الأنظمة، هناك الكثير من الناس يعتقدون بأنّ نظام الرقابة الداخلية وضع لأجل منع الغش من قبل الموظفين فقط، ولكن في الحقيقة أن هذا الغرض ما هو إلا جزء من أغراض الرقابة الداخلية و لهذا أعطيت عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية كما لهذا النظام أنواع وأدوات وكذلك له أهدافه.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية و مكوناته و أهدافه

1- تعريف نظام الرقابة الداخلية:

نجد البعض يذكر الرقابة على أنّها نظام خاص بتوزيع العمل والاختصاصات والمسؤولية بين موظفي المؤسسة في الأقسام المختلفة، بحيث تراقب أعمال الموظف بواسطة موظف آخر، أي لا يجب أن يترك أي موظف يقوم باستعمال عمل ما ناوله إلى آخر دون مراقبة موظف آخر من تنفيذ العملية على الوجه الصحيح.²⁸

كذلك عرف نظام الرقابة الداخلية على أنّه تخطيط التنظيم الإداري وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم.²⁹

لقد عرف من قبل معهد المدققين الداخليين على أنّه الخطة التنظيمية و الإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من دقة وسلامة التسجيلات المحاسبية، بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها، محضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقد عرفت كذلك من أنّها مجموعة نظم الرقابة المالية والغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد:

- تسيير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة وسليمة؛
- التأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية والقانونية؛
- المحافظة على الموجودات وأنّها استعملت بكفاءة وفعالية؛
- تأمين، اكتمال ودقة التسجيلات إلى أقصى حد ممكن.³⁰

²⁸ - بلال حياة، كيفية تقييم فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة-حالة مؤسسة سونطراك، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي مراقبة التسيير، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2010-2011، ص 08.

²⁹ - محمد سمير لصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين النظري والتطبيقي، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص ص 215 - 216.

كذلك عرف نظام الرقابة الداخلية على أنه خطة تنظيمية ووسائل مبنية لأجل حماية الأصول و التأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية والالتزام بالسياسات المحاسبية ويعتبر هذا التعريف اشمل لكونه يتضمن أنظمة الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة المالية والغير المالية كذلك لتحقيق الوقاية (لمنع الغش والأخطاء والتلاعب) والسرعة في اكتشافها عند الحدوث وكذلك السيطرة على المواطن من الإسراف في استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاءة الإنتاجية³¹.

2- مكونات نظام الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وكذلك باختلاف حجم المؤسسة، الهيكل التنظيمي وطبيعة العمل، ولكن هناك عناصر أساسية يجب أن تتوفر لأي نظام رقابي داخلي جيد هي المحيط الرقابي، النظام المحاسبي، إجراءات رقابية.

2-1 المحيط الرقابي: يعني وجهة نظر وفهم الإدارة العليا ورؤساء الأقسام لنظام الرقابة الداخلية وأهميتها للمؤسسة ويشمل الأسس التالية:

أ- الهيكل التنظيمي :

وهو إطار تقسيم الواجبات والمسؤوليات بين الموظفين، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تخطي أي شخص واجباته تم إنجازها حسب السياسات الموضوعة من قبل المؤسسة لأجل الوصول إلى الكفاءة في التشغيل والحفاظة على الموجودات وتوفير معلومات مالية يعتمد عليها، وكذلك من خلال المسؤوليات الرئيسية التالية :

- تحويل التعامل من قبل سلطة مخولة؛
- القيد في التسجيلات؛
- الاحتفاظ بالموجودات³².

ب- وجود قسم التدقيق الداخلي:

وظائفه الأساسية تقييم نظام الرقابة الداخلية ودرجة كفاءة كل مستوى أو قسم من الأقسام، و تقديم تقارير بشأنها للإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق الداخلي، جزء من نظام الرقابة الداخلية ينشأ داخل المؤسسة بمساعدة الإدارة وفي جميع مستوياتها لأجل الإيفاء بالالتزامات وذلك من خلال تحديد التقييم والاستشارات

³⁰ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل، عمان، الطبعة الثالثة، 2006، ص 81.

³¹ - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره ، ص 82 - 84 .

³² - غسلان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، الدار المسيرة، عمان، 2006، ص 207

الدراسات والاقتراحات، إن قسم التدقيق الداخلي هو الضامن للإدارة العليا للتأكد من أن السياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، كما أن استقلالية المدقق الداخلي عن الإدارة التنفيذية توفر حرية أكثر للقيام بواجباته وبدون خوف، ولهذا يجب أن يكون المدقق مرتبطاً بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي أو مع لجنة التدقيق.

2-2 النظام المحاسبي: يتكون النظام المحاسبي من السياسات والإجراءات والأساليب الموضوعية من قبل الإدارة لتعيين، جمع، تحليل، تصنيف، قيد، وإعطاء تقرير حول أنشطة المؤسسة، ولهذا لا يمكن أن يكون هناك نظام رقابة جيد بدون وجود نظام محاسبي جيد، والنظام المحاسبي الجيد يشمل ما يلي:

- أدلة ومستندات كأساس للقيود من السجلات،
- هيكل تنظيمي لقسم المحاسبة ودليل حسابات مبوب حسب الأقسام والمستويات المختلفة ومبينا مسؤوليات كل موظف من الموظفين؛

- كتاب (دليل) يبين إجراءات وسياسات المؤسسة وخطط عمليات النشاط؛
- الموازنات التقديرية ومن هذه الموازنات، موازنة البيع، الإنتاج، مصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية؛
- الموازنة الرأسمالية موازنة التدفقات النقدية وكذلك موازنة الأرباح والخسائر والميزانية العامة.

2-3 الإجراءات الرقابية: بالإضافة إلى المحيط الرقابي والنظام المحاسبي على الإدارة عمل إجراءات رقابية على النشاط (العمليات) وتتكون الإجراءات الرقابية من الخطوات والسياسات التي يجب إتباعها للتأكد من ضمان العمليات ومن خلال ما يلي:

- التدقيق على الأنشطة والتأكد من قيد القيم (المبالغ) الحقيقي في السجلات؛
- المحافظة على الموجودات والسجلات وعدم السماح للوصول إليها إلا بتحويل من جهة مسؤولة وعمل جرد دوري ومقارنة نتيجة الجرد مع ما هو مسجل في الدفاتر والاستفسارات عن أية اختلافات؛
- وجود تحويل من جهة مسؤولة بشأن جميع التعاملات (النشاط)؛
- أدلة كافية لتأييد و تأكيد العمليات المقيدة في السجلات.

3- أهداف نظام الرقابة الداخلية و الحاجة إليه.

3-1 أهداف نظام الرقابة الداخلية:

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية وهي كالآتي:
- حماية الوصول بما في ذلك البيانات من سوء الاستخدام أو الضياع أو السرقة؛

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- تنمية الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة؛
- ضمان تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة الوحدة³³.

ويتولى مسؤولية تحقيق هذه الأهداف نظامين فرعيين لنظام الرقابة الداخلية وهما نظام الرقابة الداخلية المحاسبية الذي يتحمل مسؤولية تحقيق الهدفين الأولين ونظام الرقابة الإدارية يتحمل مسؤولية تحقيق الهدفين الآخرين.

3-2 الحاجة إلى الرقابة الداخلية :

تبرز أهمية إجراءات ومقاييس الرقابة الداخلية من تأثيرها على سلوك العاملين في الوحدة الاقتصادية، فلا شك أن وجود الرقابة يساعد الأفراد المسؤولين على التشغيل الصحيح للبيانات وحفظ وحماية الأصول، ومن ناحية أخرى يفتح غياب الرقابة المجال لظهور أثرين هما كالتالي:

- عدم اهتمام الأفراد القائمين على تشغيل العمليات بوجود أو عدم وجود الأخطاء أما عن قصد أو بدون قصد؛

- أن يستخدم بعض المسؤولين أصل الوحدة الاقتصادية لأغراضهم الشخصية. وتظهر الأخطاء والسرقات في أشكال متنوعة فيمكن أن يحدث الخطأ نتيجة لترحيل المتحصلات النقدية بطريقة خاطئة إلى عميل آخر أو الخطأ في استلام البضاعة من الموردين أو الخطأ في احتساب مديونية العملاء... الخ، تحدث السرقة عند خروج بضاعة غير مصرح بها في المخازن أو عند اختلاس النقدية، فمثلا قد يحتفظ الموظف بالشيك لمرسال من العميل ثم يتلاعب في حسابات العملاء لاختفاء هذا العمل، كما يمكن أن يصرف أجور و مرتبات إلى موظفين وهميين ويحتفظ بالشيكات المنصرفة لنفسه أو يصدر شيكات لموردين وهميين ويرسل الشيكات على عنوانه الشخصي.

وبتراكم هذه العمليات يمكن أن تصل هذه الأخطاء والسرقات إلى حد يتطلب دق ناقوس الخطر، وفي وجود هذه الحقائق المؤلمة تظهر الحاجة إلى الرقابة الداخلية أكثر إلحاحا في الوقت الحاضر نظرا للعوامل التالية:

- زيادة حجم ونطاق عمل الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال إلى الحد الذي أدى إلى التعقيد هيكلها التنظيمي وانتشاره إلى مناطق جغرافية متفرقة؛

³³ - احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبي، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 - 2003، ص ص 96

- أن المسؤولية الأساسية عن حماية أصول الوحدة أو عن منع واكتشاف الأخطاء والغش تقع على إدارة هذه الوحدة؛
- وجود نظام محكم وفعال للرقابة الداخلية يحمي الأفراد وخصوصا ضعيفي النفوس من إجراءات السرقة والغش والإهمال؛
- أصبح من المقبول حاليا بل من الضروري أن يعتمد المدقق الخارجي اعتمادا كبيرا على الرقابة الداخلية، وعلى المدققين الداخليين ذلك لأنه لا يمكن للمدقق الخارجي أن يقوم بمراجعة وتدقيق تفصيلي لكل صغيرة وكبيرة في الوقت المحدد له وبالأتعاب المتفق عليها.

المطلب الثاني : أساليب نظام الرقابة الداخلية .

يمكن تقييم هيكل ونظام الرقابة الداخلية باستخدام الأساليب التالية:

1- قائمة الاستقصاء النموذجي :

إن الطريقة التقليدية لتقييم الرقابة الداخلية في المشروع هي مدخل الاستقصاء عن طريق الأسئلة، وتتلخص هذه الطريقة في الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة، وتصاغ الأسئلة بعناية، يكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المشروع بالنسبة لإجراء عملياته وتأدية وظائفه.

وتوضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة أسئلة مبنية على افتراض أن بعض الإجراءات المطبقة بصورة عامة في المشروعات مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة، وكمثال لإجراء مطبق بصورة عامة هو إيداع المتحصلات النقدية اليومية كاملة في البنك، كما أن الافتراض الآخر في هذه الاستقصاءات هو أن المشروع كبير إلى الحد الذي يسمح باستخدام عدد كبير من العاملين يمكن من تقسيم العمل بينهم وعلى هذا فإنّ هذا الاستقصاء يكون قليل الأهمية عند استخدامه في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وفي هذه الحالة يطلب تقرير وصفي مفصل بالرقابة الداخلية في المشروع بدلا من الاستقصاء عن طريق الأسئلة، وتقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم في بداية قيام المدقق بتدقيقه إذا كان مستمر من بداية السنة لان بهذا يتمكن المدقق من أن يحدد برنامجا الذي يسير عليه في التدقيق ومن حيث تحديد مدى ونطاق اختباراته، فإذا كان نتيجة تقييمه لاختباراته أن الرقابة الداخلية موجودة فعلا ومطبقة في كل مجالات العمل بالمشروع فإنه يستطيع أن يقصر نطاق

اختباراته على عينات مماثلة، أما إذا أسفر تقييمه عن وجود ثغرات في الرقابة الداخلية فإنه يقوم بتدقيق مستفيض في الجوانب التي بها ثغرات.

وفي العادة تقدم قائمة الأسئلة النموذجية للمدير المالي حيث يتولى الإجابة على الأسئلة الواردة بها ويعيدها للمدقق، ولا يقتصر عمل المدقق على فحص الإيجابيات التي تلقاها بل يجب أن يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها أثناء التنفيذ ليحكم على كفاءته لأغراض الرقابة.

و نتيجة الخبرة في استخدام قوائم الاستفسارات فإنه قد تم تطويرها بحيث تحقق المستويات التالية في طرح

الأسئلة كالاتي:

- مراعاة التفرقة بين أسباب القصور البسيطة وتلك الجسيمة في الرقابة الداخلية؛
- مراعاة احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية لعمله حتى تمكن المدقق من كتابة خطاب تفصيلي لعملية فيما يتعلق بنواحي الضعف هذه؛
- مراعاة إظهار مصدر المعلومات المستخدمة في الإجابات على كل سؤال ولتحقيقات التي تمت للتأكيد منها.

2- التقرير الوصفي للرقابة الداخلية:

تعتمد هذه الطريقة على أن يقوم مساعد المدقق بوضع تقرير بوصف النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية في المشروع تحت الفحص يتضمن شرحا لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بالمشروع وتقسيم المسؤوليات. ويحتوي الوصف الكتابي التعريف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ العمل، ويلاحظ هنا أن الإجابة بنعم أو لا مستجدة وذلك فان ميزة هذه الطريقة هو استبعاد الاعتراضات الموجهة للطريقة السابقة. وبانتهاء كتابة التقرير عن الرقابة الداخلية يتمكن المدقق من تقييم الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية، فالنظام الضعيف يتمثل في عدم وجود تقسيم كاف للعمل والمثال على ذلك قيام موظف واحد بعمل أمين الخزينة وعمل ماسك الدفاتر أما الرقابة الداخلية القوية أو المناسبة فتطلب أن يقسم إلى إدارات منفصلة، وظائف مثل تداول النقدية، حسابات العملاء، مسك الدفاتر والحسابات العامة وحسابات الدائنين وأجور العاملين³⁴.

3- الملخص التذكيري:

هذا الملخص الذي يعده المدقق يشمل على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدة المدقق عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المشروع، فكان الملخص هو إطار عام يجري من خلاله الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص

³⁴ - عبد الفتاح محمد الصحن وزملاؤه، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999 - 2000، ص ص 89 - 96.

ويقتصر عليها، وبذلك أن لا يغفل عن أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، ومما يعيب هذه الوسيلة أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما أنّها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات فحص الرقابة حيث أنه متروك لمساعد المدقق حرية اختيار إجراءات الفحص التي يرونها.

4- خرائط التدفق :

هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر عن جزء من نظام الرقابة الداخلية الحاسوبية، حيث يستخدم هذه الهيكل في توضيح التدفق لتوالي البيانات أو القرارات أو إجراءات معينة، وإذا أعددت خرائط التدفق بكفاءة فإنّها سوف تعكس كل العمليات والتحركات والتدفقات وكافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات حاسوبية مثل دفاتر الأستاذ العام ودفتر اليومية.

4-1 أهمية خرائط التدفق:

يستفيد مدقق الحسابات من خرائط التدفق في الأمور التالية:

- تعتبر خرائط التدفق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مدقق الحسابات لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية؛
- تعتبر خرائط التدفق مفيدة في إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة؛
- يستخدمها مدقق الحسابات في تحديد أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية بسرعة؛
- تتميز خرائط التدفق بأنّها تعتمد لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يمكن أن يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة عند استخدام خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

4-2 متطلبات استخدام مدقق الحسابات لخرائط التدفق:

يتطلب استخدام المدقق لخرائط التدفق بكفاءة في تقييم النظام ما يلي :

- قبل إعداد الخريطة، يقوم المدقق بمقابلة رئيس القسم الذي يتم تمثيل أعماله على الخريطة، لمعرفة ما إذا كانت أفكاره بشأن سير العمل تتمشى مع الممارسة أم لا؛
- يقوم المدقق في الخطوة التالية برسم إطار تدفق إجراءات ومستندات العمل الفعلي للقسم أو النشاط المعين؛
- يقوم المدقق بعد ذلك بمضاهاة رسم تدفق العمل بما سبق أن ناقشه مع المسؤول عن القسم في الخطوة الأولى؛
- قبل إعداد خريطة التدفق يجب إعداد خطة بالتصرفات تشمل على قائمة بكل المعلومات التي يجب الحصول عليها؛

- يحصل المدقق على نسخة من كل المستندات و الأشكال و التقارير المستخدمة في الشركة.

المطلب الثالث : أنواع الرقابة الداخلية

هناك نوعان من الرقابة الداخلية :

- الرقابة المحاسبية الداخلية؛

- الإدارة الداخلية.

فالأولى: هي خطة المشروع وإجراءاته وقيوده المتعلقة بالمحافظة على الأصول والثقة في القيود المالية ومن الأمثلة عليها نظم التصريح بالأعمال والموافقة عليها ، وعناصر الرقابة على الأصول³⁵.

والثانية: هي خطة المشروع وإجراءاته وقيوده المتعلقة بتشغيل القرار وتؤدي إلى وجود السلطات الإدارية عن العمليات، من الأمثلة على الرقابة الإدارية التحليلات الإحصائية وتقارير الأداء.

1- الرقابة المحاسبية الداخلية:

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقيق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

1-1 تعريف الرقابة المحاسبية الداخلية:

و تتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها³⁶.

والرقابة المحاسبية يمكن اعتبارها بأنها رقابة وقائية تهدف لمنع حدوث الأخطاء خلال الإجراءات المحاسبية، من خلال المطابقات المستمرة بين مجاميع البيانات المحاسبية الرقمية، وبين مجاميع مفردات البيانات المحاسبية التي تدخل للنظام على فترات، فمثلا فواتير الشراء التي تدخل للنظام المحاسبي يتم في نهاية كل فترة وجيزة إعداد تجميع رقمي لها في قسم المحاسبة، ليقارن مع مجموع هذه الفواتير التي أعدت في قسم الفواتير أو قسم المشتريات بحيث يتم تبليغ الإدارة بأي اختلاف بين هذين المجموعين، والذي يمكن أن يكون سببه ضياع إحدى الفواتير، واستخدام

³⁵ - ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية، مص ، 2002 - 2003، ص 14.

³⁶ - عبد الوهاب نصر شحاتة، مرجع سبق ذكره ، ص : 58

نظام القيد المزدوج في المحاسبة هو أسلوب من أساليب تحقيق الرقابة، حيث أن مبالغ الأطراف المدينة في اليومية العامة يجب أن تتساوى مع الأطراف الدائنة، كذلك ميزان التدقيق الذي يهدف للتأكد من سلامة التسجيل المحاسبي لقيود العمليات المالية من خلال موازنة الأرصدة المدينة والدائنة وهذا يمثل في حد ذاته أسلوباً من أساليب الرقابة المحاسبية، ومن هنا نجد أنه هناك تلازم وترايط الرقابة المحاسبية الوقائية مع الرقابة لإدارية العلاجية التي تهدف إلى اكتشاف الانحرافات بين النتائج الفعلية والأهداف المخطط لها ، وعرضها في تقارير التقييم و الرقابة³⁷.

1-2 أهمية الرقابة المحاسبية الداخلية:

ظهرت عدة عوامل أدت إلى ضرورة أن يأخذ المدققين في اعتبارهم اهتماماً أكبر للرقابة المحاسبية الداخلية بالمشروع.

في عام 1977 اصدر الكونغرس الأمريكي مرسوم التطبيقات الأجنبية الخاطئة يطالب المشروعات أن تعطي اهتماماً خاصاً لنظام الرقابة المحاسبية الداخلية.

اقتنع المدققين تماماً بأهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة المحاسبية في تقليل الحاجة إلى الكمية الكبيرة من اختبارات التدقيق للأرصدة المحاسبية³⁸.

1-3 خصائص الرقابة المحاسبية الداخلية:

تستخدم معظم المشروعات التي تعامل مع العمليات المالية باستخدام أشكال الرقابة، وكمثال تصرف الكثير من المشروعات الرواتب بشيكات تحتاج إلى توقيعين قبل صرف هذه الشيكات من البنك، و مثال آخر للرقابة على الرواتب يحدث عندما يحصل الموظفون على الرواتب على أساس الوقت الفعلي المستنفد في تأدية العمل، حيث يتم اعتماد الوقت عن طريق اعتماد مشرف معين يقوم بالموافقة على قيود العمليات قبل سداد النقود، وبدون مثل هذه الأشكال الرقابية يصعب على المشروعات أن تحمي أصولها وأن تعتمد على القيود والتسجيلات التي لديها أو عموماً أن تعمل بكفاءة.

ويعتمد مدى التوسع في فحص نظام الرقابة بالمشروع على مدى تعقد عملية حفظ القيود وتكلفة وجهود إعداد هذه العناصر الرقابية والنتائج المتوقعة من استبعادها.

³⁷ - محمد يوسف حفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص 304.

³⁸ - ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-16.

أما مسؤولية التأكد من أن الهيكل المناسب للرقابة يؤدي إلى تقليل فرص الأخطاء المقصودة والغير المقصودة، فتقع على عاتق الإدارة وليست ضمن مسؤولية المدقق³⁹.

2- الرقابة الإدارية الداخلية:

وتمثل الوجه الإداري من أوجه الرقابة في المشروع وعنصرها رئيسيا من عناصرها وتتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على حد سواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى (المقصود بذلك النظام والقوانين الداخلية أو التي يتم وضعها على مستوى الدولة) ومعنى ذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية الملائمة. و يتحقق هذه النوع من الرقابة من خلال الجوانب التالية :

1-2 الرقابة الإدارية:

وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من الإجراءات والخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية؛

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام، مع وضع تصنيف دقيق لها حتى يسهل تحقيقها؛

- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية، لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة هي كالآتي:

* قواعد وأسس تقدير المبيعات؛

* قواعد وأسس تقدير الإنتاج؛

* قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى؛

* قواعد وأسس تقدير المصروفات الأخرى؛

- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها:

* سياسات وإجراءات الشراء؛

* سياسات وإجراءات البيع؛

* سياسات التوظيف والترقية بالنسبة للعاملين؛

* سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع.

³⁹ - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 81 - 83.

- إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع؛
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع، وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أي قرار لا يتخذ إلا بناءً على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

2-2 أدوات الرقابة الإدارية :

لتحقيق الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها ما يلي :

- الموازنات التخطيطية (التقديرية)؛
- التكاليف المعيارية؛
- موازنة البرامج والأداء؛
- دراسات الوقت والحركة؛
- التقارير الدولية؛
- نظم تأهيل و تدريب العاملين؛
- الإحصائيات و الرسوم البيانية؛
- خرائط التدفق.

جدول رقم (2 - 1) :مقارنة بين الرقابة المحاسبية الرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية الداخلية	الرقابة الإدارية الداخلية
الهدف من الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> - حماية الاصول من السرقة، الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام . - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية 	<ul style="list-style-type: none"> - لتحقيق من كفاية أداء العمليات التشغيلية - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة
طبيعة عمل الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> - التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد من الإدارة. - التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا لمبادئ المحاسبية المقبول قبولاً عاماً 	<ul style="list-style-type: none"> - التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية

المصدر : عبد الوهاب نصر شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 60.

المبحث الثاني: آليات نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة منه، والرقابة الداخلية لا تكون إلاً على الأوراق والسجلات والمستندات فقط، وإنما هناك رقابة على الحاسوب، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول : خصائص نظام الرقابة الداخلية السليم

من بين خصائص نظام الرقابة الداخلية السليم ما يلي:

1- الفعالية :

يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل متأجل تحقيق الهدف المرغوب فيه⁴⁰.

2- الموضوعية :

لا شك أن الإدارة المالية تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مساقاة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة، وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأنّ الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية على الأداء، مما يجعله غير سليم لان التقارير المقدمة من طرف مدقق الحسابات يجب ان تكون موضوعية حيادية تتضمن بيانات لها معنى ومدلول كافي عن الوضعية المالية للمؤسسة.

3- الدقة :

وهو أن يكون النظام الرقابي قادرا على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء والتأكد من نفس الوقت من مصدر المعلومات من خلال البيانات المسجلة بالوثائق والسجلات المحاسبية وكذلك المتابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير في نهاية الفترة المالية عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة⁴¹.

⁴⁰ - عمر سعيد وآخرون ، مبادئ الإدارة الحديث ، مكتب دار الثقافة، عمان ، الطبعة الأولى ، 2003 ، ص 13.

⁴¹ - جميل أحمد توفيق ، إدارة الأعمال مدخل وظيفي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ص 414.

4- المرونة :

يجب توافر المرونة حتى يكون النظام الرقابي ناجحاً أي التكيف مع التغيرات المستجدة على التنظيم، فنادراً ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ، فإذا استجذت الظروف أملت تغييراً على الخطط الموضوعة، وعلى المدير أن تتوفر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المؤسسة⁴².

5- التوقيت المناسب :

تلقي كافة المعلومات في وقت مناسب وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير عليهم إيصالها في الوقت المحدد، حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فمثلاً إذا تعلق الأمر بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الموعد المحدد للدخول.

6- التوفير في النفقات :

إنّ الهدف من وجود نظام الرقابة الداخلية هو الحد من الانحرافات عن الخطة المرسومة، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلاً شراء نظام الكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابة يمكن ضبطه باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف.

7- الاستمرارية و الملائمة :

يقصد بهذا اتفاق النظام الرقابي المقترح مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة يفضل لها أسلوب رقابة بسيط على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبيراً فيتطلب نظام أكثر تعقيداً وملائمة لحجمها .

8- التكامل :

يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة⁴³.

⁴² - محمد إسماعيل بلال ، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية ، 2004 ، ص37.

⁴³ - يحيى حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب ، أصول المراجعة ، مكتبة الجلاء، مصر، الطبعة الأولى، 2001، ص 19.

المطلب الثاني : الرقابة في نظام الحاسوب الآلي

هذه الرقابة صممت لتوفير تأكيد معقول من أن التسجيل والتشغيل والتقارير في الحاسوب قد تمت بصورة جيدة ولكل إقرار (تأكيد أو أرصدة) من إقرار الإدارة وعلى مدقق الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار الرقابة ولكل نشاط أو عملية اقتصادية وعلى سبيل المثال إرسال قوائم الذمم المدينة أو تحضير كشوف الرواتب⁴⁴.

1- الرقابة على المدخلات :

من أجل توفير تأكيد معقول من أن المعلومات التي تم استلامها للتشغيل هي معلومات مخلولة من شخص مسؤول وتم تحويلها من لغة الحاسوب بطريقة أصلية ولم يتم تغييرها أو التلاعب بها، وذلك ممكن خلال طرق الرقابة العديدة المستعملة ومنها على سبيل المثال ما يلي:

- مطابقة مجمع الحركات التي تم إدخالها مع الإجمالي وبعبارة أخرى مطابقة الجزئي مع الكلي؛
- مطابقة مجاميع أرقام مدخلات معينة، وعلى سبيل المثال مجمع أرقام الموظفين مع رقم معين، وإذا كان المجموع لا يساوي هذا الرقم فربما هنالك خطأ في إدخال رقم معين من أرقام الموظفين؛
- الفحص المنطقي، ويكون ذلك بمقارنة المدخلات مع المعلومات المعروفة الأخرى، وعلى سبيل المثال وجود 26 ساعة في اليوم بينما الحقيقة 24 ساعة أو وجود سند يجعل الاستهلاك لدينا وحساب البنك دائناً، هاتان الحالتان لا تعتبران منطقيتين؛
- مراجعة التسلسل على سبيل المثال عدم قبول إدخال فواتير برقم معين إلا وفق التسلسل التصاعدي المنتظم؛
- إدخال المعلومات في الحاسوب مرة أخرى ومن المفضل من قبل شخص آخر وفي حالة اكتشاف مدخلات مرفوضة فيجب عمل الإجراءات التالية:
- التعرف على جميع المدخلات المرفوضة؛
- مراجعة أسباب الرفض؛
- تصحيح الأخطاء من قبل شخص مخول؛
- إعادة إدخال المعلومات الصحيحة؛
- وجود سجل لدى موظفي الرقابة تبين كافة المعلومات المرفوضة والتي تم تصحيحها.

⁴⁴ - هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 139 - 141.

2- الرقابة على التشغيل :

الرقابة على التشغيل تعتبر من أهم أنواع الرقابة على الحاسوب وبدون هذا الشيء من الرقابة فإن المؤسسة تتعرض لخسائر كبيرة نتيجة للتشغيل غير الصحيح وصعوبة اكتشاف الغش والانحرافات، ولهذا يجب التأكد من أنّ الإجراءات الموضوعية من قبل الإداري قد تم تطبيقها بصورة كاملة والتأكد من أن المعلومات التي تم تشغيلها صحيحة، سجلت في الوقت المناسب، كاملة، مخولة من قبل سلطة لها حق التحويل، ولهذا فإن الأخطاء الموجودة في المدخلات ستنعكس على التشغيل وعلى المخرجات، أو نتيجة أخطاء فنية في وحدة التشغيل.

3- الرقابة على المخرجات :

تمثل دقة ومعقولية المعلومات التي تم تشغيلها، لذلك تشمل الحفاظ على سرية المعلومات وعدم توزيعها إلا إلى المسؤولين والمحولين باستلامها والأخطاء في المخرجات تكون نتيجة منطقية للأخطاء أو الانحرافات في مرحلتي المدخلات والتشغيل، أما اكتشافها فيمكن أن يتم بإتباع الإجراءات التالية :

3-1 إجراءات مجموعة الرقابة : ينبغي أن تقوم مجموعة الرقابة بالتالي :

- فحص مخرجات كافة التطبيقات بما فيها مخرجات نشاط التشغيل والإجماليات الرقابية بغرض التحقق من مدى دقتها؛
- مقارنة سجلات عمليات التشغيل بسجلات عمليات المدخلات أو سجلات عملية الوحدات الطلب وذلك بغرض التحقق من أن العمليات التي تم تشغيلها هي نفسها التي تم إدخالها؛
- التحقق من مدى توافر الإجماليات الرقابية للتشغيل مع تلك التي تم إعدادها قبل التشغيل وتقصي أسباب الاختلاف إن وجدت؛
- اختبار العلاقات المنطقية بين مفردات المخرجات⁴⁵.

3-2 إجراءات المستفيدين: ينبغي على الأقسام المستفيدة أن تفحص بعناية كافة المخرجات التي تم استلامها وذلك بإجراء الاختبارات اللازمة للتحقق من مدى دقتها وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي :

- فحص قائمة العمليات التي تم تشغيلها ومقارنتها بقائمة العمليات الأصلية المصرح بها قد تم تشغيلها؛
- فحص كافة العمليات الحسابية التي أنجزها الحاسب، وذلك بغرض التأكد من مدى توافرها مع الصيغ والمعادلات التي تتضمنها البرامج التطبيقية؛

⁴⁵ - محمد الفيومي محمد ، نظم المعلومات الحاسوبية ، دار إيجيبت ، الإسكندرية ، 2005 ، ص ص 159 - 161.

- التحقق من مدى توافق الإجماليات الرقابية الآلية مع تلك التي أعدت يدويا قبل إرسال السندات الأصلية ،
لقيم تشغيل البيانات.

تصحيح هذه الأخطاء أو المخالفات المكتشفة في المخرجات فيتم من خلال الإجراءات التالية :

3-3 إجراءات تصحيح الأخطاء أو المخالفات و إعادة تسليمها : وتضمن ما يلي :

- ينبغي أن تنقل البيانات الخاطئة أو التي وقعت فيها مخالفات لأغراض تصحيحها إلى القسم المؤول عن وقوعها،
فإذا كانت ناتجة عن أخطاء أو مخالفات في المستندات الأصلية، فينبغي إعادتها إلى الأرقام المستفيدة لتصحيحها
وإذا كانت أخطاء أو مخالفات في التشغيل فيتم إعادتها إلى قسم التشغيل لتصحيحها؛

- وجود إجراءات مكتوبة لتصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادتها للتشغيل سواء في الأقسام المستفيدة أو في
تشغيل البيانات؛

- ينبغي على مجموعة الرقابة والأرقام المستفيدة فحص سجل الأخطاء دوريا وذلك للتحقق من أن تصحيح
الأخطاء وإعادتها للتشغيل قد تم في الوقت المحدد له؛

- إعداد تقرير ضمني للأخطاء واتخاذ كإساس لتتبع الأخطاء التي لم يتم تصحيحها.

3-4 تصميم سند جيد للمراجعة: يمكن من تتبع الأخطاء أو المخالفات التي وقعت في المخرجات وكيفية
تصحيحها، ويتضمن ما يلي :

- المخرجات التي قدمها المحاسب سواء بيانات الملفات الرئيسية أو أرصدة الملفات أو التقارير المطبوعة لأغراض
الإدارة والمحاسبة.

- توفيق الأخطاء أو المخالفات والذي يتضمن سجلات وتقارير الأخطاء أو المخالفات التي تعدها مجموعة
الرقابة.

4- المشكلات تتعلق بالرقابة على الحاسوب :

إن تعدد الرقابة من حيث كونها رقابة مانعة أو رقابة وقائية أو رقابة مصححة، كون تشغيل الحاسوب يعتمد
بالدرجة الأولى على الإنسان، ونظرا لذلك نجد العديد من الأخطاء العفوية التي تكون عند إدخال البيانات،
بالإضافة إلى أن الإنسان يرفض الرقابة أيا كان نوعها ، لذلك فإن أهم مشكلات الرقابة على الحاسوب الإلكتروني
هي كالاتي:

- مشكلات تتعلق بحدوث الأخطاء والسرقة؛

- انعدام الرقابة والتدقيق؛

- عدم حماية الملفات وذلك للعوامل التالية :

- * عدم قابلية ملفات الحاسب للقراءة بواسطة الإنسان؛
- * صعوبة استرجاع البيانات في حالة فقدانها من ذاكرة القائمين على التشغيل الإلكتروني؛
- * اتصاف البيانات بالسرية العالية؛
- * صعوبة بقاء البيانات في الملفات بصورة دائمة لاحتمالات حدوث خلل في الملفات⁴⁶.

المطلب الثالث : العوامل المساعدة على تطور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي لعناصرها

1- العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية، وتعبر عن وضعيتها الحقيقية لذلك وجب أن تكون مصداقية هذه المعلومات بقوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي، والتي هي محل تقييم دائم من طرف التدقيق، إن حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره والتي تتمحور حول التالي:

1-1 إتساع حجم المؤسسة :

أدى اتساع حجم المؤسسة وتشعب نشاطها إلى صعوبة إدارتها، ونتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة والتي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً من ناحية وإلى الاعتماد على تقارير إدارية لكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع العمليات وتحقيق الرقابة على نواحي النشاطات المختلفة من ناحية أخرى.

ولكي تؤدي هذه الوسائل أهدافها لابد من التأكد من صحة ما تتضمنه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ، ومن هنا خطرت فكرة الرقابة الداخلية التي تخدم الإدارة العليا بشكل أساسي.

⁴⁶ - أحمد حلمي جمع ، التدقيق الحديث للحسابات ، دار صفاء، عمان ، الطبعة الأولى ، 199 ، ص ص 170 - 171

1-2- غياب الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة :

إذا كانت الإدارة ترغب في الظهور بمظهر جيد أمام الملاك أو المساهمين، فإنها مجبرة على تقديم البيانات الصحيحة والدقيقة إلى الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات، فإذا كانت البيانات خاطئة أو تأخر ميعاد تقديمها فإنه تقع على الإدارة عقوبات تنص عليها قوانين مختلفة، كما يجب أن تقدم للإدارة العليا بيانات قابلة للتصديق واتخاذ قرارات من مستويات إدارية أخرى كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب ويتسنى لها ذلك إذا أعدت نظاما فعالا للرقابة الداخلية وطبقته.

1-3 تحول مهنة التدقيق التفصيلي إلى مهنة التدقيق الاختياري :

كان مدقق الحسابات الخارجي يقوم بتدقيق تفصيلي للعمليات الحسابية كافة عندما كان حجم المؤسسة صغيرا ونشاطها محدودا، ولكن بإتباع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدتها أصبح من المتعذر القيام بتدقيق تفصيلي وشامل وحتى إذا كان ذلك ممكناً فإنه يتطلب وقتا طويلا وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية وربما تؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالت مدة التدقيق⁴⁷.

1-4 تطور الشكل القانوني للمؤسسة :

كبكر حجم المؤسسة ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار وأدى ذلك إلى تطور الشكل القانوني للمؤسسة (من شركة أشخاص إلى شركة أموال)، فظهرت شركات المساهمة التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة وأصبحت الإدارة العليا هي التي توجه المؤسسة، ولما كانت قدرتها في القيام بجمع العمليات محدودة لذلك اضطرت إلى تعويض السلطات والمسؤوليات إلى مديريات مختلفة، وتحديد وظيفة معينة لكل منها وتعيين مسؤول عنها وحتى داخل المديرية الواحدة تم توزيع الاختصاصات على الأقسام المختلفة التي تتبع لها وتحديد مسؤول عن كل منها ونتيجة ذلك أصبحت الإدارة العليا في حاجة للتأكد من أن المديريات والأقسام المختلفة تسير وفقا للخطوط العريضة التي رسمتها.

1-5 اضطراب الإدارة إلى حماية أصول المؤسسة :

أصبحت الإدارة (نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة) ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول المؤسسة وموجوداتها من الضياع وسوء الاستعمال، ويتطلب الأمر أن تضع المؤسسة الإجراءات الكفيلة لحماية هذه الأصول والتأمين عليها، كما تعمل على تفادي الأخطاء والإهمال والتبذير واكتشاف ما قد يحدث من ذلك،

⁴⁷ - حسين القاضي حسين دحدح، أماميات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص ص 80 - 81.

وهذه الأمور من الواجبات، التي تقع على عاتق الإدارة التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها لهذه الوظيفة الأساسية ومما يساعدها على ذلك بدون شك هو وضع نظام محكم للرقابة الداخلية.

2- التدقيق الداخلي لعناصر الرقابة الداخلية :

زادت أهمية فحص وتقييم عناصر الرقابة الداخلية والتي يقوم بها المدقق الداخلي في المشروعات المتوسطة والكبيرة الحجم، ويجب على المدقق الداخلي أن يعد تقاريره كما يجدها بالمشروع وتوصياته حيالها إلى المستوى الأعلى في هيكل المشروع، كما أكد مرسوم التطبيقات الأجنبية الخاطئة على أهمية وتأثير التدقيق الداخلي في المشروع، وقد نصت القوانين على وجود نظم رقابة محاسبية داخلية كافية ويقع جزء من هذه المسؤولية على عاتق المدقق الداخلي.

وعلى ذلك فإن الدراسة والتقييم التي يقوم بها المدقق الخارجي تنطبق على المدقق الداخلي حيث يمكن القول أنه في حالة المدقق الداخلي تكون الدراسة والتقييم أكثر اتساعاً وقد تكون يومياً بدلا من أداؤها على أساس ربح سنوي⁴⁸.

المبحث الثالث: إجراءات وتقييم نظام الرقابة الداخلية و مخاطره

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المترجاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبي يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام وضع إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له وهذا ما يقود مدقق الحسابات إلى تقييم لهذا النظام، وهذا التقييم له مخاطر وهذا ما نتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر إجراءات نظام الرقابة الداخلية بمثابة الأساس وتمثل هذه الإجراءات المختلفة فيما يلي :

1- إجراءات تنظيمية وإدارية

⁴⁸ - ثناء علي القباني ، مرجع سبق ذكره ، ص 17.

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية مما يضمن فرض الرقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها واستخراج المستندات من أصل وعدة صور وإجراء حلة التنقلات بين الموظفين مما لا يتعارض مع حسن سير العمل، وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين وضبط الخطوط والواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول وستتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:

1-1 تحديد الاختصاصات: عند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصها وداخل كل مديريةية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات التي تخصصها داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

2-1 تقييم العمل: إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه تضاربها أوتداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تحليله: إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية، بالتالي نحصل على المعلومات صادقة بعد المعالجة.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وتسجيله: الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتجعل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرب الحصول عليه: حيث تقلل من احتمالات وقوع التلاعب ومن الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.
- تقييم العمل المحاسبي: انطلاقاً من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل موظف معين موظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير.
- يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال و الخطأ.

- إعطاء تعليمات صريحة: الصراحة و الوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه كإعطاء تعليمات صحيحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المستندات التي أعدها بغية تحديد مسؤولية اتجاهها.

-إجراء حكمة التنقلات بين العاملين: إن حركة التنقلات بين العاملين لا بد أن تكون مدروسة ومبنية على ساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغيير موظف من مصلحة المالية إلى مصلحة المحاسبة أو إلى مصلحة البيع⁴⁹.

2- إجراءات تخص العمل المحاسبي :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال ما يلي :

2-1 التسجيل الفوري للعمليات: أي تسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة بغية تفادي تراكم المستندات وضياعتها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تمّ على أساسها التسجيل المحاسبي.

2-2 التأكد من صحة المستندات: ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم المستندات: البساطة، عدد الصور اللازمة، ضمان توفير الإرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.

- يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات مما يساعد على إجراء عملية الرقابة وعلى العودة إليها عند الحاجة.

2-3 إجراءات المطابقات الدورية: تعتبر من بين أهم الإجراءات التي تعرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع ويتم إجراء المراقبة على الأقل مرة في الشهر، ومن بين المقاربات مثلا مقارنة حسابات المخزونات بما هو موجود فعلا على مستوى المخازن، وذلك عن طريق عملية الجرد المادي للمخزونات أو مثلا مقارنة حسابات الأعباء بما تم تحمله فعلا، كإجراء مقاربات تخص حسابات مرتبات الأجور بما تم على مستوى مصلحة الأجور في مديرية الإدارة العامة.

2-4 عدم إشراك موظف في مراقبة عمله: مثلا عند حدوث خطأ من المحاسب عن جهل للطرق و لقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطع كشف خطأه وكذلك إذا حدث تلاعب فالحاسب يغطي هذا التلاعب كونه

49 - محمد التهامي طواهر، سود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 105-106

صادر عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال، ويتيح معالجة خالية، من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية⁵⁰.

3- إجراءات عامة: تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :

3-1 التأمين على ممتلكات المؤسسة: تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها، وعندما يتم الحديث عن حماية الأصول يفكر معظم الناس بالنقدية والأصول المادية الأخرى ، مثل المخزون، المعدات... الخ، تعدّ البيانات والمعلومات إحدى أهم الأصول التي تملكها المؤسسة ، وبالتالي يجب اتخاذ الخطوات الكفيلة بحفظ معلومات المؤسسة وبقية أصولها المادية الأخرى من السرقة أو التزوير أو كافة الاستخدامات غير النظامية الأخرى، ومن أهم الإجراءات المستخدمة لغاية الحماية المادية للأصول والبيانات الإجراءات التالية:

- الإشراف الفعال والمستمر على وظائف حيازة الأصول؛

- مسك سجلات دقيقة للأصول؛

- تنظيم إمكانية الوصول المادي للأصول مثل : صناديق النقدية والمخزون والأصول الورقية الأخرى مثل : الأسهم والسندات و سجلاتها؛

- حماية السجلات والمستندات بوضعها في أماكن محمية ضد خطر الحريق وفي خزائن البنوك؛

- تنظيم عملية الوصول إلى المستندات الهامة الفارغة مثل : الشيكات⁵¹.

3-2 التأمين ضد خيانة الأمانة: وهو إجراء يخص التأمين على الموظفين التأمين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة⁵².

3-3 اعتماد رقابة مزدوجة: مثلاً كأن يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابل للسحب.

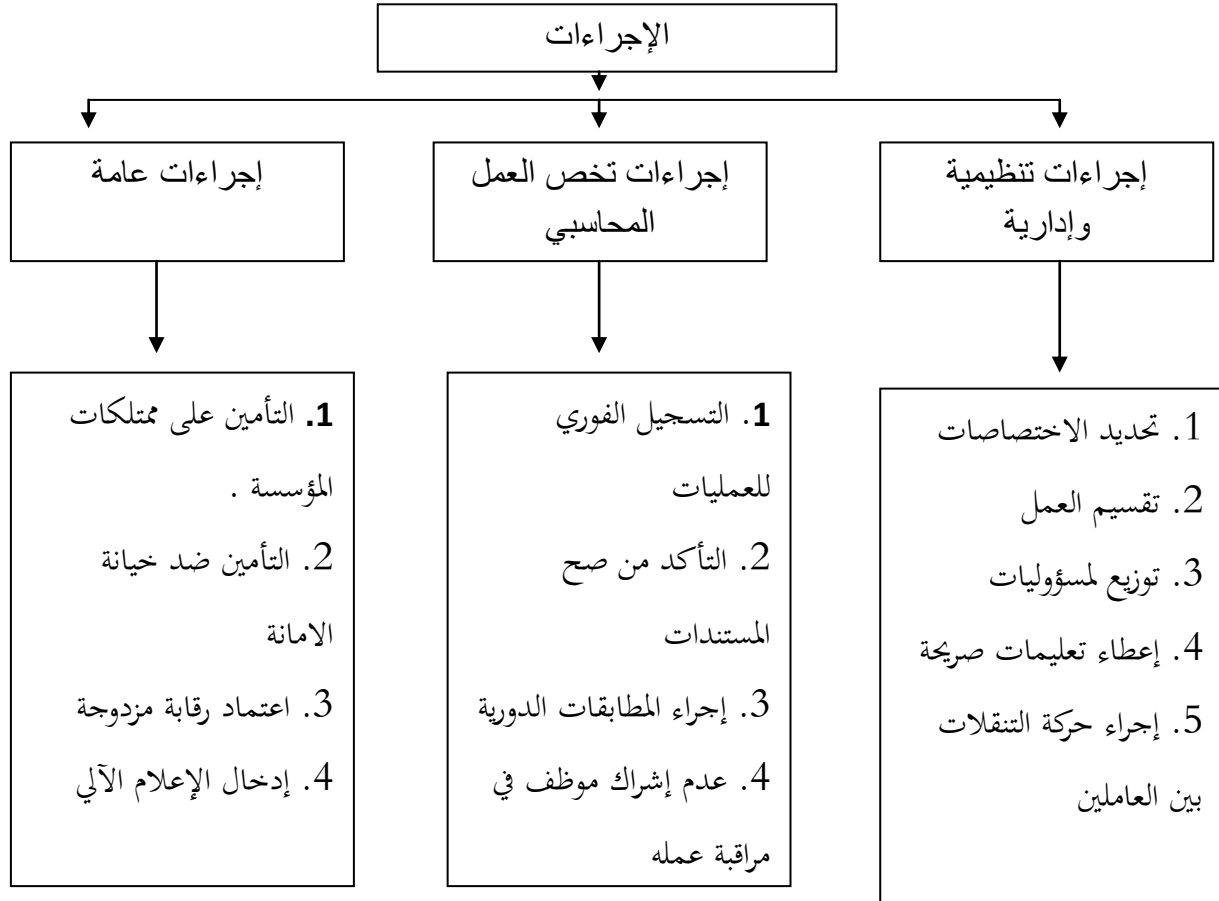
⁵⁰-مرجع سبق ذكره ، ص ص 107 - 115.

⁵¹ - عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة ، عمان، 2009، ص ص 112-113 .

⁵² - محمد التهامي طواهر ، سود صديفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 116 - 122

3-4 إدخال الإعلام الآلي: يمكن للمعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تعطي لنا قوائم مالية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

شكل رقم (2 - 1): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على محمد التهامي طواهر ، سود صديفي، مرجع سبق ذكره ص ص 107-122

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعات ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة وعليه لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها على الحسابات والقوائم المالية، ينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات، وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية :

- ليس في استطاعة المدقق التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات برغم مراجعته كل التسجيلات، ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ، فلا بد لكل تدفق (داخل، خارج) أن يسجل؛

- لا يمكن للمدقق عمليا تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط ، ولتأكد المحاسب على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة، أي استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة؛
- يقوم المدقق بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة و عليه أن يعرف كيفية إعدادها، تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها المحافظة عليها في الأرشيف، هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر جليا، كليا أو لا تبرر العمليات المسجلة⁵³.
- وقد أشار مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى أهمية دور لجان التدقيق في دعم فعالية و كفاءة هيكل الرقابة الداخلية، وذلك بقيام اللجنة بالدائمة بتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للمؤسسة، وتعتمد هذه اللجنة على إدارة التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية كمصدر للمعلومات عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة⁵⁴.

إن فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة يتضمن خطوات هي كالآتي:

- **جمع الإجراءات:** يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات لها، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب المؤسسة العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن يجرأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا... الخ، والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة، إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استثمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جواب العملية، إن إجراءات عملية البيع كمثال لا بد أن تتضمن تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد فاتورة، التسجيل المحاسبي.
- **اختبارات الفهم:** يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصها بعد تتبعه للعملية، ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن) يأخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بسندات تسليم السك كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة الهدف من ورائه

⁵³ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 70

⁵⁴ - عبد الوهاب نصر شحاته، مرجع سبق ذكره، ص ص 312-313

هو تأكد المراقب من أن الإجراءات موجودة، أنه فهمه وأحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

- **التقييم الأولي للرقابة الداخلية:** بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراج مبدئي لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها ارتكاب أخطاء وتزوير)، تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارة تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعف هو ذلك من حيث القصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

- **اختبارات الاستمرارية:** يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة دائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق، لأنها لا تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافا، يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطاء محتملة الوقوع عند دراسته الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة.

- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم التطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبيّنة آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقييم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته⁵⁵.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة الرقابة الداخلية، بتعبير آخر أن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

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

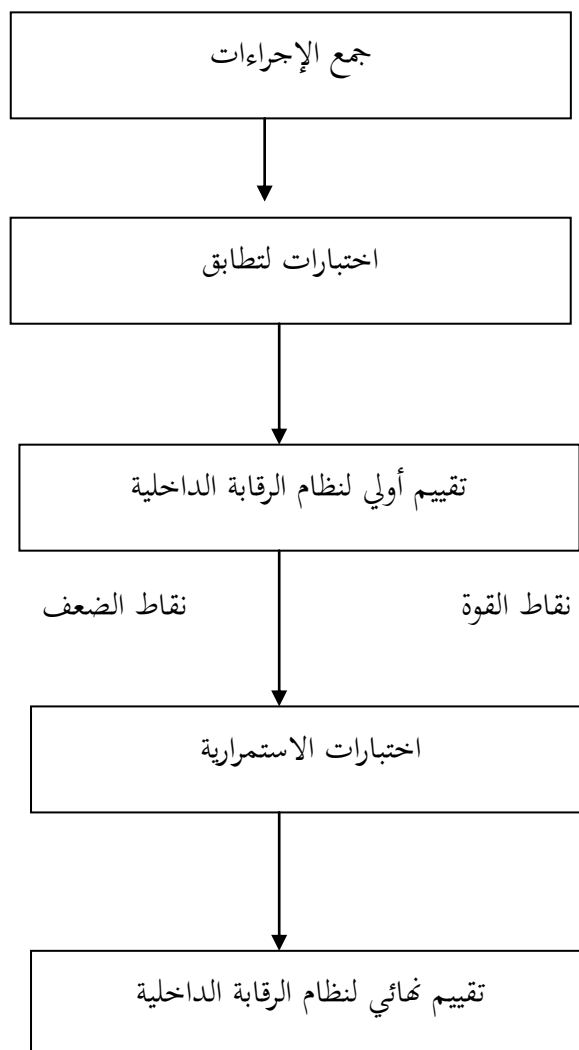
- الوظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا ومفهوم من طرف الجميع.

⁵⁵ - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ، ص ص 72-75

- النظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة.

ينبغي لتحقيق أهداف نظام الغابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل، يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

شكل رقم (2-2) : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ص ص 70-75

المطلب الثالث: مخاطر تقييم نظام الرقابة الداخلية

قد تكشف عملية الإدارة لفعالية التصميم والتشغيل لضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي العديد من العيوب التي تسفر عن مخاطر تقييم هذا النظام، وهذه العيوب تنقسم أو تندرج ضمن ثلاثة مجموعات هي كالاتي:

- **عيوب الرقابة:** وتوجد تلك العيوب عندما لا يتيح تصميم أو تشغيل الإجراءات الرقابي للإدارة أو للعاملين للمسار الطبيعي لأداء وظائفهم المخصصة أن يتم منع واكتشاف التحريفات في الوقت المناسب.

- **العيب الجوهري:** يوجد ذلك العيب إذا ما كان هناك أكثر من احتمال بأنّ ضوابط الرقابة الداخلية سوف تفشل في منع واكتشاف التحريفات التي تكون أكبر من تلك غير الهامة، ويتم النظر إلى عيب الإجراءات الرقابية على أنّه هام عندما يؤثر العيب عكسا على قدرة الشيء في إدخال وتخصيص وتسجيل وتشغيل أو التقرير عن مصداقية البيانات المالية الخارجية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما.

- **مواطن الضعف المادي:** يحدث ذلك عندما يؤدي أحد العيوب الهامة في حد ذاتها أو عند دمجها مع عيب آخر هام إلى أكثر من احتمال بأنّ ضوابط الرقابة الداخلية سوف تفشل في منع واكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية⁵⁶.

بعد اكتشاف المدقق لهذه العيوب ولنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية عليه بتقدير مخاطر التدقيق والتي تتكون من ثلاثة أنواع وهي كالآتي:

- المخاطر الجوهرية؛

- مخاطر الرقابة؛

- مخاطر الاكتشاف.

يعرف مجلس معايير التدقيق الدولية المخاطر الجوهرية (المتأصلة) بأنها قابلية رصيد حساب أو مجموعة عمليات إلى أن تكون محرفة ماديا بشكل فردي أو عن طريق تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعة من عمليات بغرض أنّه لا توجد ضوابط رقابية داخلية ذات علاقة⁵⁷.

ولأجل تحديد هذه المخاطر فإن المدقق يجب أن يستخدم حكمه المهني كما سبق القول لتقييم عوامل متعددة نذكر منها :

- **بالنسبة للبيانات المالية :**

- نزاهة الإدارة؛

- خبرة الإدارة ومستوى الرقابة والتغيرات الإدارية أثناء الفترة؛

- الضغوط غير العادية على الإدارة (نقص برأس المال)؛

- طبيعة عمل الوحدة (تخلف تكنولوجيا الإنتاج، زيادة المواقع الجغرافية)؛

- العوامل المؤثرة على الضياع (الظروف التنافسية والاقتصادية).

⁵⁶ - أمين البدي أحمد نطفي، المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص 170-171

⁵⁷ - محمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص ص 118-121.

- بالنسبة للأرصدة أو العمليات :

- احتمال تعرض حسابات البيانات للأخطاء؛
 - العمليات المعقدة والأحداث التي ربما تتطلب استخدام عمل خبير؛
 - مستوى الحكم الشخصي عند تحديد رصيد الحساب؛
 - احتمال تعرض الحسابات (النقدية) للفقدان وسوء الاستخدام؛
 - العمليات المعقدة واكتمال العمليات غير العادية وخصوصاً قرب نهاية الفترة؛
 - العمليات الغير خاضعة للمعالجة العادية أثناء الصنع.
- كما يعرف مجلس مخاطر الرقابة على أنّها : خطر أخطاء البيانات التي يمكن أن تحدث لرصد حساب أو مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة، أو عندما يتم تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى لأرصدة أو عمليات، وهي أخطاء التي سوف لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة أنظمة المحاسبة والرقابة المحاسبية.

وبالتالي على المدقق عمل ما يلي :

- التقييم الأولي لمخاطر الرقابة (الوصف، الاستقصاء، خرائط التدفق)؛
 - إجراءات اختبارات الرقابة (للتأكد من قدرة الأنظمة الرقابية على منع الأخطار واكتشافها وتصحيحها)؛
 - تحديد نوعية ووقت الحصول على دليل التدقيق؛
 - الاهتمام بالعلاقة بين المخاطر الجوهرية ومخاطر الرقابة؛
- كما يعرف المجلس مخاطر الاكتشاف بأنّها: المخاطر الناتجة عن أخطار البيانات والتي لا يمكن أن يكتشفها المدقق عند قيامه بالإجراءات التفصيلية والتي تكون موجودة في رصيد حساب أو مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة أو عند تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى للأرصدة أو العمليات، ولذلك يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي :
- طبيعة الإجراءات التفصيلية (داخلية ، خارجية)؛
 - وقت القيام بالإجراءات التفصيلية (نهاية السنة)؛
 - مدى أو نطاق الإجراءات التفصيلية (استخدام حجم العينات أكبر) هذا ويؤكد المجلس بأنه يجب على المدقق أن يراعي ما يلي :

- أن مخاطر الاكتشاف دائما موجودة حتى إذا تم التدقيق بنسبة 100 % وذلك لأن معظم أدلة التدقيق تكون مقنعة أكثر منها قطعية؛
- توجد علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف والمخاطر الجوهرية والرقابية، عندما تكون الأخيرة عالية من وجهة نظر المدقق فإن مخاطر الاكتشاف المقبولة يجب أن تكون منخفضة وبالتالي تكون مخاطر التدقيق منخفضة والعكس بالعكس؛
- إن اختبارات الرقابة والإجراءات التفصيلية أهدافها معروفة، ولهذا فإن نتائج إجراءات أي منهما ربما يساهم في أهداف أخرى، فالأخطاء المكتشفة عند إجراء الاختبارات التفصيلية ربما تؤدي إلى تعديل التقييم السابق لمخاطر الرقابة؛
- أن تقييم المدقق لمكونات مخاطر التدقيق ربما تتغير أثناء عملية التدقيق وبالتالي يجب على المدقق تغيير الإجراءات التفصيلية على أساس تعديل مستويات التقييم للمخاطر الجوهرية والرقابية؛
- عندما يقرر المدقق بأنه لا يمكن تخفيض مخاطر الاكتشاف لمستوى مقبول فعليه إعطاء رأي مقيد، أو الامتناع عن إبداء الرأي.

جدول رقم (2-2): تغيير المستوى المقبول لخطر الاكتشاف على أساس تقييم المخاطر الجوهرية والرقابية

تقييم المدقق لمخاطر الرقابة		تقييم المدقق للمخاطر الجوهرية	
عالي	معتدل	منخفض	معتدل
- أدنى	- أدنى الأدنى	- أعلى	- معتدل
- أدنى الأدنى	- معتدل	- أعلى	- أعلى
- معتدل	- أعلى	- أقل	- أقل

المصدر : أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص 122.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل، استخلصنا بأن عملية التدقيق الداخلي لها أثر فعال على نظام الرقابة الداخلية، بحيث يعمل التدقيق الداخلي على فحص وتقييم العمليات المحاسبية والمالية والإدارية بغرض منح الإدارة صورة حقيقية على الأحداث الواقعة على مستوى وظائفها، ويعمل التدقيق كذلك إلى اكتشاف الأخطاء وإعطاء الحلول والاقترحات الممكنة.

وجود نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يضمن الحصول على بيانات دقيقة، كما أنه يهدف إلى تشجيع الموظفين على الالتزام بالسياسات الإدارية كما لهذا النظام خصائص تمكن من الحكم على مدى قوته أو ضعفه، كما له أساليب تمكن من تقييمه، وله إجراءات تمثل الأساس لتحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات وإدخال الإعلام الآلي، كما أن نظام الرقابة السليم يساعد المدقق في الحد من حجم الاختبارات التي يقوم بها واكتشاف المدقق لعيوب ونقاط الضعف في النظام تجعله يقوم بتقدير مخاطر التدقيق.

الفصل الثالث

دور التدقيق الداخلي ونظام الرقابة في

تفعيل أداء المؤسسة

تمهيد:

هناك اتفاق بين اهتمام المدققين والإدارة بنظام الرقابة الداخلية المطبق، وخاصة فيما يتعلق بزيادة مصداقية القوائم المالية، وبالتالي زيادة درجة الثقة وإمكانية الاعتماد على رأي المدقق في تقييم تلك القوائم، فإذا كان هناك نظام رقابي فعال، يعني ذلك ضمان الالتزام بحماية أصول المؤسسة والالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وكذلك يمكن الاعتماد على التقارير الداخلية كأدلة إثبات تساعد المدققين في تكوين رأي مهني محايد في عدالة عرض القوائم المالية.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي :

المبحث الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثاني: دور المدقق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة؛

المبحث الثالث: دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء بالمؤسسة.

المبحث الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن الهدف الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به، ومن ثم تحديد نقاط الضعف في هذا النظام لتقديم التوصيات بهدف تحسين نظام الرقابة، ولكي يتمكن المدقق من وصف وتحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية يلجأ إلى استخدام عدد من الوسائل والتقنيات أبرزها الاستبيانات والتي تصمم للاستفسار عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات.

المطلب الأول: العلاقة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية

إن جوهر العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية مبني على أساس أن التدقيق الداخلي يهتم بقياس مدى فعالية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها الرئيسية وأهدافها التشغيلية، ومن جانبه فإن المدقق الداخلي يهتم بوجه خاص بمدى تأكده من إمكانيات أساليب وأدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية أو اكتشاف أمرها في الوقت المناسب، ومن أجل ذلك ينبغي على المدقق الداخلي تقييم الرقابة الداخلية لكي يتأكد من مدى إمكانية الاعتماد على بنية الرقابة الداخلية بناءً على ما يصل إليه بشأن مواطن القوة والضعف في هذا الهيكل تصميمًا وتنفيذًا⁵⁶.

كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق الداخلي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج تدقيقه، من حيث التفصيل أو الإجمال ومن حيث ما إذا كان يستطيع أسلوب التدقيق الكامل أو الجزئي وتحديد نطاق عمل المدقق الداخلي، ويعتمد ذلك على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وتتمثل أبرز نقاط ارتباط التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية فيما يلي:

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية المتمثلة في التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والذي يشارك بفاعلية في إنجازها التدقيق الداخلي ضماناً لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

⁵⁶ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة، الأردن، الطبعة الأولى،

2009، ص 206-207.

- يشمل نظام المدقق الداخلي تدقيق مالي وآخر خاص بالأنشطة للتأكد من مدى فعالية عملية التشغيل وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها ومدى انتظامها، بالإضافة إلى سلامة وصحة النظام المعلوماتي، ومن خلال هذا كله يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.
- إستقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل الوحدة الاقتصادية يدعم قدرة المدقق الداخلي على تزويد الإدارة بمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، لطالما أن الرقابة تعمل على ضبط المسار الفعلي للأداء في مواجهة الأداء المخطط فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على تدقيق الداخلي كأداة لتحقيق عملية الرقابة.
- باعتبار المدقق الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة فإنّ قربته من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة بالمشكلة التي تلاحق الوحدة الاقتصادية الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة حول عملية الرقابة الداخلية⁵⁷.

المطلب الثاني: التدقيق الداخلي كأداة لفحص وتقييم الرقابة الداخلية

1- مفهوم فحص الرقابة الداخلية:

تعتبر عملية فحص مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية بمثابة نقطة انطلاق لعملية التدقيق من خلال رسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي:

إن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية أو معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي:

- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام رقابة فعال؛
- تحديد عمليات الرقابة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال مقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها؛
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية؛
- التأكد من إمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام (اختبار المسار).

⁵⁷ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية؛ 2007، ص 206-207.

لا يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة، بل يتعداها إلى دراستها كما هي خلال الفترة، ومن الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على نظام المطبق كما تم التطرق إليه بثورة معمقة في الفصل الثاني ما يلي:

1-2 الاستبيان: وهو عبارة عن أسئلة استفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وردّها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والمعاينة وذلك للحكم على درجة متابعة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الإجابات (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة الداخلية والإجابة (لا) على أنظمة ضعيفة.

- مزايا الاستبيان:

- سهولة التطبيق؛

- مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام؛

- توفير الوقت حيث يستعن المدقق عن إنشاء برنامج جديد بكل عملية تدقيق منفردة؛

2-2 الملخص التذكيري: يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية السليم وطرق تحديد الأسئلة أو لاستفسارات، حيث تمتاز هذه الطريقة بالاعتقاد في الوقت ولكن تؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي، ومتروك الأمر لكل مدقق بأن يضع الأسس التي يراها مناسبة.

3-2 التقرير الوصفي: يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية مع وصف نظام الرقابة الداخلية والدورة المستندية، ويتم تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، فقد يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول للأنظمة وكذلك عدم تغطية جميع جوانب الأنظمة الرقابية الداخلية.

4-2 دراسة الخرائط التنظيمية: يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتعميمه من خلال دراسته المستعملة مثل الدورة المستندية المختلفة للعمليات، المبيعات، الرواتب، فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن اظهار الإجراءات الغير عادية.

5-2 فحص النظام المحاسبي: يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن انشائها وتدقيقها وقائمة أخرى تحتوي على المستندات والدورة المستندية ومن خلالها تستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية حيث تركز على الظروف الخاصة لكل المؤسسة.

ومن خلال هذه الوسائل يكون المدقق قد توصل إلى حكم نهائي بخصوص نظام الرقابة الداخلية، ويرى البعض أن النجاح وسيلة هي الاستبيان الذي يمكن المدقق من تقييم نظام الرقابة من خلال:

- تعميم استبيان شامل لكل نواحي الرقابة؛
- مراعاة أن تكون الإجابة عن جميع الأسئلة ب (نعم) أو (لا) لتسهيل عملية التعميم وتجنبنا لوقوع في الحكم الشخصي؛
- تعميم الاستبيان على مجالات مخصصة.

الجدول التالي يبين التقييم الذاتي للرقابة من قبل المدقق:

جدول رقم (3-1) : التقييم الذاتي للرقابة الداخلية

خلاصات تقييم نظام الرقابة الداخلية	لا تظهر أي استثناءات	لا تظهر سوى بعض الاستثناءات	لا تظهر بعض الاستثناءات	تظهر عدة أنواع من التقصير
النظام ممتاز الإحاطة بجميع المخاطر والرقابة فعالة	مرتفع	متوسط	ضعيف لا يعتبر	لا يعتبر
النظام مقبول لإحاطته بأغلب المخاطر والرقابة على العموم فعالة - جيدة	متوسط	متوسط لا يعتبر	ضعيف لا يعتبر	لا يعتبر
النظام مقبول يوجد بعض من المخاطر وعيوب على الرقابة	ضعيف	ضعيف	ضعيف لا يعتبر	لا يعتبر

المصدر: عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص147.

وعليه فإنه يجب على المدقق دراسة نظام الرقابة من خلال إثبات درجة ثقة النظام المحتملة إذا اتضح بعد ذلك أنها تسير بشكل فعال على مستوى التطبيق، ويتم تقييم النظام وفقاً للترتيب التالي:

ممتاز: إذا تمت تغطية جميع المخاطر بواسطة عمليات مراقبة فعالة جداً؛

جيد: إذا تمت الإجابة بجميع المخاطر إلا في بعض الاستثناءات القليلة؛

مقبول: إذا تمت الإحاطة بجميع المخاطر إلى حد ما من خلال عمليات مراقبة تتسم بالعيوب في بعض الأحياء أو الحالات؛

ضعيف: إذا لم تتم الإحاطة بجميع المخاطر رغم عمليات المراقبة.

المطلب الثالث: مهام أجهزة تقييم الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي

- يعمل التدقيق الداخلي بالتنسيق مع الرقابة الداخلية من أجل القيام بالمهام التالية:
- التدقيق والفحص الكامل لكافة أوجه نشاط المؤسسة المالية، الإدارية والفنية ودراسة التقارير الدورية لنشاط الدوائر الفرعية ومقارنتها مع الخطط المرسومة والتحقق من مستويات تنفيذ الأهداف المحددة وإعطاء الإيضاحات اللازمة بالانحرافات وإعطاء الرأي بشأنها؛
 - إعداد تقارير دورية تتضمن نتائج أعمال قسم الرقابة الداخلية ترفع إلى الإدارة العليا مباشرة؛
 - مراجعة وفحص إجراءات ومتطلبات أنظمة الرقابة الداخلية المعتمدة بصورة دورية وفي ضوء المستجدات بهدف تطويرها؛
 - تدقيق مستندات الصرف، القبض والقيود حسب البرنامج المعد لكل قسم، والقوانين والأنظمة المحددة ومراعاة الالتزام بالإجراءات المعتمدة بالنظام المحاسبي الموحد؛
 - اختبار عمليات التسجيل والترحيل في السجلات المحاسبية الرئيسية والتحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية؛
 - المساهمة والإشراف على كافة عمليات الجرد للموجودات الثابتة والنقدية والمخزنية خلال السنة وفي نهاية السنة؛
 - متابعة إجراءات تصفية الأرصدة الموقوفة في السجلات؛
 - متابعة أعمال اللجان المشكلة في المؤسسة والتحقق من أداء واجباتها بصورة سليمة ودون تأخير؛
 - تدقيق البيانات الختامية للمؤسسة ومتابعة استكمال متطلبات إعدادها؛

- المساهمة في إعداد النظم والدراسات المطلوبة من قبل الإدارة والجهات الأخرى؛
- متابعة إجراءات الدوائر والأقسام بصدد معالجة الملاحظات الواردة في تقارير الرقابة المالية؛
- التنسيق والتعاون مع ديوان الرقابة المالية وهيئاته العاملة في الدوائر المعنية في مجال التدقيق والرقابة الداخلية وخاصة في النواحي التالية:

- استشارة هيئة الرقابة المالية عند وضع الخطط السنوية لتنفيذ البرامج، وتزويدها بنسخة من ذلك على أقل تقدير؛

- تزويد هيئة الرقابة المالية بنسخ من التقارير المالية المعدة من قبل قسم الرقابة الداخلية؛
- يجوز لديوان الرقابة المالية أن يعتمد على الأعمال التدقيقية التي تتم وفق لهذا البرنامج لأغراضه، وتكون أجهزة الرقابة الداخلية مسؤولة من أي إهمال أو تقصير في تنفيذ الإجراءات والخطط.

المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة

يعتبر الأداء المحور الرئيسي الذي تنصب حوله جهود المدراء كونه يشكل بامتياز أهداف المؤسسة، حيث تتوقف كفاءة أداء أي مؤسسة على كافة النظم الرقابية، وحتى تضمن المؤسسات ذلك عليها الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي فهي الوسيلة التي تمكن المؤسسة من التعرف على أداء عاملاتها، بتحديد أماكن القوة والضعف فيه، واتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تصحيحه وتطويره من أجل الوصول إلى النتائج المرغوب تحقيقها. والمؤسسة الجزائرية بحاجة ماسة إلى تطبيق مثل هذه الأنظمة من أجل النهوض بأداء عاملاتها ومن ثم أدائها.

المطلب الأول: التدقيق الداخلي كمفتاح للأداء الطويل الأجل

1- مفهوم الأداء:

قدم الباحثون عدة تعاريف للأداء أهمها أنه نتاج السلوك فالسلوك هو النشاط الذي يقوم به الأفراد أما نتائج السلوك فهي النتائج التي تمخضت عن ذلك السلوك⁵⁸.

ذلك أن السلوك هو ما يقوم به الأفراد من أعمال في المؤسسة التي يعملون بها، كعقد الاجتماعات، أو تصميم نموذج، أو التفتيش، أما الأبحاث فهو ما يبقى من أثر أو نتائج بعد أن يتوقف الأفراد عن العمل، أي أنه

⁵⁸ عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص1.

مخرج أو نتاج أو نتائج، كتقديم خدمة محددة أو إنتاج سلعة ما، أما الأداء فهو التفاعل بين السلوك والأنجاز، أي أنه مجموع السلوك والنتائج التي تحققت معا، على أن تكون هذه النتائج قابلة للقياس⁵⁹.

كما يعتبر الأداء ذلك "السلوك الذي يسهم فيه الفرد في التعبير عن إسهاماته في تحقيق أهداف المؤسسة على أن يدعم هذا السلوك ويعزز من قبل إدارتها، بما يضمن النوعية والجودة من خلال التدريب. ويقصد بالأداء الأهداف التي تسعى الأنشطة إلى تحقيقها، ولذا فهو يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخل المؤسسة⁶⁰.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الأداء هو قيام الأفراد بالمهام والمسؤوليات المحددة على أكمل وجه من أجل تحقيق الأهداف.

2- التغذية العكسية بين المدقق الداخلي والجهة الخاضعة للتدقيق:

بعد القيام بخطوة التدقيق، وإعداد التقارير، تأتي الخطوة التالية المتمثلة في إخبار المرؤوسين بنتائج التدقيق، حيث أنه من حق كل موظف أن يعرف نتائج التقييم ويعرف جوانب القوة والضعف في أدائه، و أن يناقشها مع رئيسه بحرية تامة من أجل معرفة مدى تقدمه في العمل وما هو متوقع منه من قبل الإدارة، ويتم هذا من خلال ما يسمى بمقابلة التقييم، التي تحمل التغذية العكسية للعاملين حول كل ما يتعلق بأدائه، حيث أصبح من الثابت علميا أن مقابلة التقييم ذات تأثير كبير على الأداء المستقبلي للأفراد، وعلى تحفيزهم في العمل.

3- مقابلات التقييم:

تعرف مقابلات تقييم الأداء بأنها نموذج من المعاملة تحدث بين شخصين محددين أحدهما القائم بعملية التقييم (الرئيس المباشر) والآخر الخاضع لعملية التقييم، وذلك بهدف مناقشة وتبادل الرأي حول نقاط الضعف في أداء المرؤوس ووضع الحلول والوسائل لعلاجها، ولتطوير أدائه في المستقبل وتدعيم نقاط القوة للاستفادة منها بشكل أكبر.

بناء على هذا يتم تحقيق الهدف الأساسي من تقييم الأداء إلا وهو تنمية قدرات المرؤوسين وتطوير مهاراتهم لتحسين أدائهم.

⁵⁹ عبد الباري إبراهيم درة، مرجع سبق ذكره، ص26.

⁶⁰ توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعام جديد، دار الفكر العربي، الإسكندرية، 2003 - 2004، ص24

3-1 أنواع مقابلات التقييم

نميز بين ثلاث أنواع من مقابلات التقييم هي كالآتي:

- **المقابلة الإخبارية:** يتم وفق هذه المقابلة إطلاع الرؤوس على نتائج تقييم أدائه، مع إقناعه بهذه النتائج، كما تتم موافقة الرؤوس على خطط تحسين أدائه.

- **مقابلة الإخبار والأنصت:** في هذا النوع من والمقابلات يتم ذلك إخبار الرؤوس بنتيجة تقييم أدائه من جهة ومعرفة مدى رضاه على هذه النتائج، فهي تفتح المجال لتبادل الآراء بين الرئيس ومروؤسه على عكس النوعين السابقين يقوم الرئيس في هذه المقابلة بدور الموجه والمعاون أكثر من دور الحكم، كما يتم التركيز وفق هذه المقابلة على الموقف وليس على الفرد كما يتم تشجيع الرؤوس على التصريح بمشكلاته ومقترحاته⁶¹.

3-2 هدف المدقق الداخلي من إجراء التقييم:

إن الهدف الرئيسي للمدقق الداخلي هو التحسين المستمر في مختلف أوجه عمل المؤسسة، وبلوغ الكمال الذي لا يدرك فيستمر ويدوم السعي إليه، لذا من مسؤوليات المدقق الداخلي قبل المطالبة بإجراء أي تحسين عليه فحص وتحليل وتقييم العمل الخاضع للتدقيق، فإذا اكتشف أن هناك أخطاء أو ثغرات يمكن إصلاحها عليه بمناقشة ذلك، أما مع الإدارة أو الجهة الخاضعة للتدقيق وذلك بهدف التحسين المستمر والتطوير نحو الأفضل، فالمدقق الداخلي عند قيامه بمهمة يحتاج إلى دعم من جميع الأطراف داخل المؤسسة.

حيث أن بعض العمليات قد يشترك فيها أكثر من طرف نتيجة تنوع تخصصات أولئك الأطراف، وبالتالي لا يمكن للمدقق الداخلي فهم العملية وتدقيقات، أو رغبات وتوقعات المستفيدين منها، ما لم تشترك جميع الأطراف وتساهم في عملية التحسين وهذا لا يتحقق بوجود مدقق داخلي وحده فقط بل يجب أن يكون السعي للتحسين المستمر لعقيدة وسلوك لدى كل فرد في المؤسسة، أي أن يقوم كل فرد من الإدارة العليا وحتى أدنى مستوى من العمال في أداء أدوارهم ومساهماتهم في الوصول إلى الأهداف، إن هدف المدقق من المقابلة تحقيق ما يلي:

- استعراض الأداء الماضي للعامل وإطلاعه على نتائج عمله؛
- تمكين العاملين من التعرف على نقاط القوة والضعف في أدائهم، للاستفادة من الأولى وعلاج الثانية؛
- مناقشة فرص التقدم الوظيفي للعاملين واحتياجاتهم التدريبية خلال المقابلة؛

⁶¹ علي السلمي ، إدارة الأفراد والكفاءة الإنتاجية ، مكتبة غريب ، مصر ، ص 267.

- تحديد ووضع خطة لمعالجة أوجه القصور والمشاكل التي تتعلق بأداء العامل وتطوير وتنمية قدراته ومهاراته.
- توفير جو من الصراحة ليشعر العامل من خلاله إن هناك مجالا مفتوحا لطرح اقتراحاته ومشاكله ومناقشتها والتعرف على أسبابها وطرق حلها.

3-3 مشاكل مقابلة التقييم:

أثبتت التجربة العملية للمقابلة أن هناك مشاكل تواجه المشرفين والمرؤوسين عند إجراء المقابلة تتلخص هذه المشاكل فيما يلي :

- إن النقد الذي يوجد للعاملين يحدث اثر سلبي في صورة انخفاض في الإنتاجية، وتأخر في الوصول إلى الأهداف المقررة ولجوء العاملين إلى وسائل دفاعية عن أنفسهم، وكذا فتور في العلاقة بين العاملين والرؤساء؛
- إن النقد الرئيسي لأداء مرؤوسيه قد ينظر إليه من قبل المرؤوس على أنه إضعافا لمركزه، وتهديدا لأمنه و استقراره الوظيفي، مما يضعف من درجة استفادة المرؤوس من المقابلة و كيفية تصحيح أخطائه⁶².

المطلب الثاني : أهمية المدقق الداخلي في ضبط الأداء

إن أي مؤسسة تعمل على تحقيق أهداف وأغراض محددة، وللقيام بتحقيق هذه الأغراض هناك واجبات ومسؤوليات لكل وظيفة تحدد من خلال الإدارة، وتواجه الإدارة بطبيعة الحال ظاهرة "وجود اختلاف بين الأداء الفعلي و الأداء المرغوب فيه"⁶³.

لذلك تطلب الأمر أن تقوم الإدارة بتحليل هذه الظاهرة بهدف التعرف على أسبابها من خلال التدقيق الداخلي لكشف الأخطاء والتلاعب والتأكد من مدى مساهمة العاملين بالمؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة⁶⁴.

⁶² على السلمي، مرجع سبق ذكره- ص 220.

⁶³ أحمد أبو السعود محمد ، الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم أداء الموظفين ، منشأة المعارف ، الاسكندرية، 2004، ص 165 - 166.

⁶⁴ توفيق محمد عبد المحسن ، مرجع سبق ذكره ص 125.

1- مساهمة المدقق الداخلي في تقويم الأداء الكلي

يعتبر الهدف الرئيسي لنشاط التدقيق الداخلي هو "قياس و تقييم وتقديم التقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية كعملية مساهمة في الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة، فتطبيق نظام التدقيق الداخلي كمدخل لتقويم الأداء الكلي للمؤسسة يحقق مزايا هامة للإدارة منها ما يلي:

- إن التقييم يشمل أوجه النشاطات المختلفة بالمؤسسة ولا يغفل شيئا منها؛
- إن التقييم يتم على أساس الدراسة الفعلية والبيانات الميدانية ومن ثم فهو يعكس حقيقة ما يجري داخل المؤسسة؛

- إن هذا الأسلوب يمكن تطبيقه بواسطة مديري الإدارات أو الأقسام كل في المجال الذي يخصه؛
- إن التقييم وإن كان يعطي تقديرا عاما لأداء المؤسسة إلا أنه يوضح أيضا نقاط الضعف والتميز فيها و من ثم يساعد على تحديد أولويات الإصلاح والعلاج⁶⁵؛

- مناقشة الجهة محل التدقيق بغرض تحسين الأداء و إعادة الموارد و تصحيح المسارات المطبقة؛
- مقارنة قيمة التدقيق الداخلي هذا العام مع نتائج الأعوام السابقة.

ويعتبر التدقيق الداخلي أيضا أداة من أدوات الرقابة السلوكية أي الرقابة من خلال الأفراد، ويكون تأثير التدقيق الداخلي في المؤسسة من خلال العمل على تحفيز الأفراد في المؤسسة على تحقيق الأهداف المرغوبة.

وتقليديا اهتم المدققين الداخليين بالنواحي المالية والمحاسبية، ثم امتد نطاق التدقيق الداخلي ليشمل النواحي التشغيلية حيث بشكل مباشر أو غير مباشر فإن السجلات المحاسبية تعكس الأنشطة التشغيلية.

ويجب أن يتعامل المدقق الداخلي بشكل متوازن ومستقل مع كل من النواحي المالية والنواحي التشغيلية، ويجب أن يحقق المدقق الداخلي منافع ومزايا من وراء الربط وإيجاد علاقات بين كلا من النواحي التشغيلية والنواحي المالية.

2- المدقق الداخلي ودوره في تحسين الأداء الإداري:

1-2 طبيعة التدقيق الإداري:

في العادة تشمل خطة التدقيق الداخلي مراقبة التنظيم الإداري في المركز والفروع ونشاط العاملين فيه وإنتاجياتهم ومتابعة تنفيذ القرارات الإدارية الصادرة عن المدير العام وتوصيات اللجان المختصة، ودراسة التنظيم

⁶⁵ العمرات احمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990، ص 123.

الداخلي واقتراح أي تعديل أو تحسين يكون مفيداً أو ضرورياً لتنظيم العمل فيه وتطويره وزيادة فعاليته وكفاءته في سبيل ذلك تقوم دائرة التدقيق بما يلي:

- مراقبة وتدقيق حسن تطبيق نظام الموظفين والتعليمات المتعلقة بذلك ولا سيما من حيث العطل الإدارية الممنوحة والعطل المرضية ونفقات المعالجة الطبية التي تتحملها المؤسسة وغيرها من الأمور الإدارية المرتبطة بشؤون العاملين في المؤسسة؛
- مدى انتظام العمل في الأقسام وفيما إذا كان موزعاً بالتكافؤ بين الموظفين، وهل هناك تأخير في إنجاز العمليات وهل يعود إلى التقصير أو الإهمال أو النقص في الجهاز؛
- مدى تقيد الموظفين بالتعليمات النافذة وتأديتهم لواجباتهم على أكمل وجه، وكذلك دراسة نشاط العاملين وإنتاجيتهم وكفاءتهم وخبرتهم ووجدانهم السلوكي؛
- مدى انضباط الموظفين وتقيدهم بالتسلسل الوظيفي؛
- مراقبة سلامة تنفيذ قرارات مجلس الإدارة واللجان المختصة والتأكد من أن هذه القرارات نفذت في الوقت المناسب⁶⁶.

التدقيق الإداري هو أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمؤسسة أو أحد أقسامها أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي، ويشمل الفحص واختبار الخط الموضوع بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات، واستخدام الموارد البشرية والمادية وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة.

ومن التعريف الشامل يتضح أن طبيعة التدقيق الإداري تتمثل في ناحيتين، هما كالتالي :

- عملية فحص وتحليل وتقييم تنصب على الإدارة وليس على الدفاتر والسجلات أو القوائم المالية.
- تهدف عملية الفحص والتحليل إلى ترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها إدارة المشروع وبالكيفية التي تتناسب مع إمكانية الإدارة، وفي الوقت المناسب كما أنها تسعى إلى إبداء الرأي في مدى كفاءة الإدارة في أداء ووظائفها.

2-2 أهداف التدقيق الإداري :

هناك عدد من الأهداف تسعى المراجعة الإدارية إلى تحقيقها وهي:

⁶⁶ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، الأردن، 1998، ص 143.

- إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية و المادية) بأفضل طريقة ممكنة، وتمكن من تحقيق أقصى النتائج في ضوء أهداف المؤسسة مسبقا.
- معاونة الإدارة في ترشيد قراراتها عن طريق اكتشاف أوجه القصور، المشاكل، الأخطاء واقتراح وسائل التصحيح الملائمة، ثم إمداد الإدارة بهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة انجازها في المستقبل؛
- تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة؛
- مساعدة الإدارة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار و تقييم أنظمة الرقابة المستخدمة⁶⁷.

2-3 نطاق التدقيق الإداري و أهميته :

- إظهار مواطن الضعف وعدم الكفاءة في كفاية أنشطة وعمليات المؤسسة وذلك لتصحيحها والقضاء عليها بغرض ترشيد الموارد الاقتصادية.
 - تدقيق أهداف المؤسسة وكيفية تنفيذها والسياسات الموضوعة لتنفيذ هذه الأهداف بغرض اقتراح أحداث وأنسب النظم والإجراءات اللازمة لتنفيذ هذه الأهداف⁶⁸.
 - مساعدة الإدارة في انجازها لوظيفتها الرقابية من خلال فحص واختبار نظم الرقابة المستخدمة واقتراح ما يصحح الثغرات في النظم الرقابية.
- وترجع أهمية الاعتماد على جهاز التدقيق الإداري الداخلي إلى ما يلي:
- إن التدقيق الإداري يهدف إلى تحسين الكفاءة وزيادة فعالية العمل الإداري، مما يجعل دوره الرئيسي هو خدمة الإدارة؛

- حاجة الإدارة إلى جهود التدقيق الداخلي في الأنشطة العددية في ظل كبر حجم المؤسسة وتعدد فروعها؛
- إن التدقيق الداخلي كجهاز داخلي يساهم في تحقيق الرقابة الذاتية عن طريق الفحص والتقييم المستمر ومناقشة المشاكل وأسبابها مع المسؤولين عنها، مع محاولة إيجاد الحلول ولكن لتحقيق التدقيق الإداري بصورة فعالة يتطلب قيام تعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ويستند هذا الرأي إلى أن المدقق الخارجي يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة ويمكنه إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة.

⁶⁷ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001 ص 411- 412.

⁶⁸ عبد الفاتح الصحن وآخرون، المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001 ص 154.

أما المدقق الداخلي فسوف يعمل على ترشيد القرارات، الإدارية من حيث إظهار نقاط الضعف في الهيكل التنظيمي والخطط والسياسات واقتراح أفضل السبل لحلها وما يساعد المدقق الداخلي على ذلك أنه يعمل داخل الهيكل التنظيمي ولديه من المعلومات الكثير عن المؤسسة التي يعمل فيها⁶⁹.

3- تأهيل المدقق الداخلي في المؤسسة:

لأن المدقق الداخلي يقوم بعمل له طبيعة خاصة تجمع بين نواحي إدارية ومالية واقتصادية، فإن تأهيله يتطلب أن يكون ذو طبيعة تتلاءم مع العمل الذي سيقوم به كمدقق إداري بحيث يجب أن يعد بطريقة تمكنه من القدرة على فهم الأحداث والمتغيرات المؤثرة في أنشطة المؤسسة، فلا بد عند تأهيله أن يدرس مشاكل الأعمال واتخاذ القرارات والتخطيط الإداري والنظم المحاسبية والرقابة وأدوات وأساليب الاتصال... الخ.

كما أن التدريب على تقديم خدمة التدقيق الإداري ضروري لاستكمال مقومات المدقق الإداري، وهذا التدريب يتم في مكاتب متخصصة لأعمال التدقيق، كما أن التعليم المستمر والمستحدث من النظريات الأساليب ضروري لكي يعمل المدقق على تحديث معلوماته بصورة مستمرة⁷⁰.

يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية:

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها.
- قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسارة الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة المؤسسة.
- الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية: يتحقق التدقيق الداخلي من منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك.

⁶⁹ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره ص 426.

⁷⁰ عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره ص 59 - 60.

- الوصول إلى الأهداف والغايات: يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة، ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المؤسسة على عاتق الإدارة العليا، وعلى التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها⁷¹.
- منع واكتشاف الغش والاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة وعلى المدقق الداخلي فحص، وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادراً على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش.

المطلب الثالث : رأي المدقق الداخلي حول نتائج المؤسسة وتقييم الأداء

إن النتائج النهائية عند انتهاء عملية التدقيق تعتمد على النشاط الفعلي والأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة فهو يساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة العمليات وأقسام وأنشطة المؤسسة ومخرجاتها من خلال تقرير أو تقارير تقدم لمجلس الإدارة أو لجان التدقيق، فهدف المدقق الداخلي هو مساعدة الأفراد على أداء مسؤولياتهم بكفاءة، لتحقيق هذه الغاية يوفر لهم التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة التي تتعلق بالأنشطة التي تم تدقيقها.

وعليه يتضمن نطاق التدقيق فحص وتقييم كفاية وفعالية الأداء، يقوم قسم التدقيق الداخلي بفحص وتقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط والمعايير والأهداف والسياسات الموضوعية، ويعتبر هذا النوع من تدقيق الأداء هو "تدقيق الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات والخطط أجزاء من نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي الذي تقوم به الإدارة، وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من هدفه في مجال تقييم الأداء فإنه يتعين على المسؤولين عنه أن يتسم بالموضوعية والاستقلالية في جميع مراحل عملية التدقيق، وتمتد قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي لتقييم الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد⁷².

71 رعد عبد الله الطائى و عيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، دار البازوزي، الأردن، 2008، ص 80.

72 عبد الفتاح الصحن، رزق سوافيري، الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 217 - 218.

ترتكز مراجعة الأداء على الكفاءة والفاعلية ويتطلب القيام بها وضع أهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير من المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.

1- خدمات المدقق الداخلي للاستشارات الإدارية :

نظرا لخبرة المدقق الداخلي نتيجة تدقيقه لعدة عمليات مختلفة وفضلا عن خبرته في تفسير وتحليل البيانات المالية، فإننا نجد أن الطلب على خدمات المدقق في مجال الاستشارات الإدارية في تزايد مستمر وتشمل هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين تطوير النظم الموجودة حاليا.

تتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية :

- نصح الإدارة و تقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم؛
- القيام ببعض الدراسات الخاصة مثل الجوانب المحاسبية والإدارية وإعداد التوصيات، اقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة لتنفيذها؛
- تقييم أو بالأحرى إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والعلاقات التنظيمية؛
- تقديم الأفكار والمفاهيم الحديثة للإدارة؛
- تفهم احتياجات المؤسسة وتقديم خدمات التدقيق الداخلي لتلبية الاحتياجات،
- تشجيع الالتزام بالمعايير والإجراءات المهنية، والمعايير الأخلاقية للمهنة.

يجب أن تساهم مهنة التدقيق مساهمة كبيرة في هذه الخدمات الاستشارية التي تضمن لها القدرة على العمل في عدد من الأنشطة المتعلقة بالاستشارات الإدارية وهي كالاتي :

1-1 تطوير المؤسسة ووضع سياساتها: فنظرا لخبرة المدقق يستطيع أن يحدد نواحي الضعف والقوة وتقديم مشورة بشأن تكوين وتنظيم أي وظيفة في المؤسسة .

1-2 إدارة الأنتاج : وهذا يستطيع المدقق تحديد الآثار المالية للعمليات القائمة وتخطيط الأنتاج وسياسات المخزن والرقابة عليه.

1-3 نظم المعلومات الإدارية ومعالجة البيانات: فنظرا أن برنامج التدقيق يتطلب القدرة على اختبار الجوانب التنظيمية في النظم والمعدات الخاصة لمعالجة البيانات وكذلك الإلمام الكبير بالعمليات المحاسبية، لأن المدقق تتوفر فيه القدرة و المعرفة في هذا المجال .

1-4 إدارة الموظفين و التعيينات: يستطيع المدقق أن يساهم بفعالية وكفاءة في اختبار العاملين في الحسابات

كما يستطيع الإسهام في تطوير السياسات العامة والخاصة بالقوى البشرية ونظام دفع الجور والرواتب.

2- مراحل الخطوات الإستشارية الإدارية :

2-1 تحديد المشكلة: وتعتبر الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الداخلي عند تقديم الخدمات الاستشارية

لإدارة وهي تحديد المشكلة والهدف من تقديم الخدمة والنتائج المتوقعة والعمل الذي ينبغي إنجازه.

2-2 انجاز المهمة أو الخدمة الاستشارية: والواقع يهتم إتباع المراحل الفرعية التالية:

- تقصي الحقائق: إن الخطوة المتعلقة بتقصي الحقائق تحوز على جانب كبير من الأهمية والخطوة، وذلك نظرا لأن

المدقق يتأكد من خلالها من صحة أو خطأ البيانات الأولية، وإدخال التعديلات اللازمة؛

- تحليل الحقائق: وتحتوي هذه الخطوة على تطبيق الحقائق وتحليل العلاقات والأسباب وإجراء المقارنة وبأن يتسم

المدقق بالجمع بين العناصر؛

- صياغة الحلول والمقترحات: وتمثل هذه الخطوة في صياغة الحلول وطرحها على الجهة المسؤولة بأسلوب

منطقي ويتطلب إيجاد الحلول البديلة واختيار الحل المناسب، لذلك يجب أن يتمتع المدقق بالخبرة والإبداع والقدرة

على قياس البدائل المناسبة؛

- التنفيذ: وتعد الخطوة الأخيرة وتمثل توزيع العمل وتحديد الزمن والتكلفة لكل عميد، وإيداع النصح والتوجيهات

إلى موظفي المؤسسة وتوفير المساعدة اللازمة⁷³.

إن الخدمات الاستشارية تسمح لإدارة التدقيق الداخلي بالتركيز على الهدف العام لتحسين الأداء، كما

تساعد إدارة التدقيق الداخلي الوصول إلى أداء كفاء وفعال للخدمات المهنية، أي أن الخدمات تخلق منافع

جوهرية لأقسام التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين ومنظمتهم وذلك لتحسين المستمر لخدماتهم.

هناك علاقة وثيقة بين إدارة التدقيق الداخلي وتقديم الخدمات الاستشارية "وقد أدى اختلاف دور

مستويات التدقيق الداخلي إلى ابتعاد التدقيق الداخلي عن وظيفة التدقيق المالي ومراجعة مدى الالتزام بنظم الرقابة

الداخلية، أي أن الخدمات الاستشارية ففي بداية نشأة وظيفة التدقيق الداخلي وفقا لقائمة المسؤوليات لسنة

1947 كان هدفها هو تلبية متطلبات الإدارة، ومع ذلك فإن المعيار الأخير الخاص بمسؤوليات المدقق الداخلي

سنة 1990 كان قد حدد أن المدققين الداخليين سوف ينظر إليهم كفريق إداري يساعد الآخرين في إنجاز

⁷³ عبد الوهاب نصر علي و شحاته السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 206 - 529.

أعمالهم وذلك لتحقيق هدف طويل الأجل وهو الرفاهية الشاملة للمؤسسة وربما يساعد على تحقيق ما تهدف إليه المؤسسات من خدمات ووظيفة التدقيق الداخلي⁷⁴.

المبحث الثالث : دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء

إن نجاح عملية تقييم كفاءة الأداء في تحقيق أهداف المؤسسة، تتطلب وجود مناسب للرقابة يختص بمراقبة ومتابعة التنفيذ الفعلي للأهداف المحددة، وتسجيل النتائج التي يحصل عليها قد يعطي وزنا للرقابة أعلى من النوعية، كما لا بد أن يكون هناك توافق بين المعايير المستخدمة وأي هدف من أهداف المشروع.

المطلب الأول: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية

إن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية، وبالتالي فأنها تتحمل مسؤولية تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وفقا لمعايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية التي إذا التزمت بها إدارة المؤسسة، فإن هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسة سيكون هيكل فعال، وبالتالي يمكن للإدارة من خلال هذا الهيكل الفعال إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها وتتضمن تلك المعايير ما يلي:

1- معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية:

يجب أن تكون إدارة المؤسسة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، حيث أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم وتشكيل هيكل فعال للرقابة الداخلية يضمن لها إعداد ونشر القوائم المالية، ومن ناحية أخرى يجب أن تدرك الإدارة أن هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات بل يشمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات، وذلك لأن دقة أرصدة الحسابات والتي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية للمؤسسة تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها.

⁷⁴ عبد الوهاب نصرشحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006، ص 112-116.

2- معيار تكامل مكونات أو أجزاء هيكل الرقابة الداخلية:

سبق وأن أوضحنا أن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء أو مكونات وهي بيئة الرقابة وتقييم المخاطر أو أنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة، وتكون إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته بصورة متكاملة.

3- معيار فعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية:

ستعرض في هذا الجزء لمعايير فعالية كل جزء من مكونات هيكل الرقابة الداخلية الخمس وذلك على النحو

التالي:

1-3 معيار فعالية بيئة الرقابة :

يساعد وجود بيئة لرقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى، ولا شك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسة وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة الشركات ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية وذلك لأن تلك السياسات تنعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة.

2-3 معيار فعالية تقييم المخاطر:

سبق أن أوضحنا أن هناك قصور ذاتي في هيكل الرقابة الداخلية، وبالتالي لا يمكن إعطاء الإدارة لتأكيد مطلق بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة على عملية إعداد القوائم المالية، وبالتالي فلا بد من وجود درجة مهينة من الخطر المتعلق بهيكل الرقابة الداخلية ويجب أن تقوم إدارة المؤسسة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة وفي ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها المؤسسة حيث أنه يمكن أن يكون هيكل الرقابة الداخلية فعال في ظروف معينة وغير فعال في ظروف بيئية أخرى.

ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بأعداد القوائم المالية بفعالية إتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر والتي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر والقيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له المؤسسة.

ومن العوامل التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر، عدم كفاءة العاملين بالمؤسسة وزيادة درجة اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات ودخول منافسين جدد في سوق المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيعها.

3-3 معيار فعالية أنشطة الرقابة :

لكي يكون هيكل الرقابة الداخلية فعال لا بد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات والفصل بين الوجبات والمسؤوليات والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة و كذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء وإنخاذ الإجراءات التصحيحية .

3-4 معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات:

يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاما فعالا وملائما للمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإداري وداخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة. ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف عمليات المؤسسة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة إلى أسفل أو إلى أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بأعداد قوائم مالية صادقة ويمكن الاعتماد عليها والثقة فيها.

3-5 معيار فعالية المتابعة و التقييم لمكونات هيكل الرقابة الداخلية :

تؤدي عملية المتابعة والتقييم المستمر وفعاليتها لمختلف مكونات وأجزاء هيكل الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في هيكل الرقابة الداخلية، لأن التقييم والمتابعة المستمرة وفعاليتها لمكونات هيكل الرقابة الداخلية يساعد على معرفة ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم السابق أم لا ؟ و ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزاء ومكونات الهيكل ليتماشى مع التغيرات في ظروف التشغيل.

3-6 معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية:

لا شك أن وجود إدارة مستقلة ذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية للمؤسسة بما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة، وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية تحقق الفعالية في تصميم، تشغيل ومتابعة هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة. وتلعب إدارة المراجعة الداخلية دورا كبيرا في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

3-7 معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها :

لكي يتم تصميم وتشغيل فعال للرقابة الداخلية لا بد من استخدام والاستفادة من التكنولوجيا.

ومن أمثلة وسائل الاستفادة بتكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية تشغيل وتفعيل العمليات آليا والتحقق من دقة التشغيل أليا و تحقيق الرقابة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة المعلومات العالمية (الأنترنت)⁷⁵.

المطلب الثاني : دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المنتجات

إن الرقابة على الجودة تحظى بأهمية خاصة في مجال الرقابة الإدارية وفي تقييم أداء المؤسسة، والتي تهدف إلى الوصول بالإنتاج إلى الجودة المطلوبة والتي تتوافق مع متطلبات السوق التنافسية لأن هذه الرقابة تشكل دعما حقيقيا لتحقيق التحسين والتطوير المستمر للمؤسسة.

إن أهم أهداف الرقابة على وجود الإنتاج يمكن حصرها في الآتي:

- التأكد من مطابقة الأداء الفعلي للأداء المرتقب واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتلاقي الانحرافات إن وجدت؛
 - التأكد من فاعلية نظام الجودة ومن تحقيق أهداف الجودة في ظل النظام وتخفيض نسبة الانحرافات؛
 - المحافظة على درجة تطابق المنتج النهائي لمواصفات التصميم الأصلية؛
 - رفع الكفاءة الإنتاجية من خلال تحقيق منتجات سليمة، مما يؤدي إلى زيادة حجم المبيعات والأرباح.
- تمر عملية الرقابة على النشاط الإنتاجي بالمراحل التالية :
- التخطيط: من أهم وسائل التخطيط الموازنة التقريرية للإنتاج، حيث تضم الأهداف الموارد المتاحة والقيود.
 - الإعلان والنشر: بعد أداء الموازنة يتم توزيعها على مختلف الجهات المعنية بالرقابة؛
 - القياس والمقارنة: بمعنى قياس النشاطات، ومقارنتها بالمستويات التي يتم تحديدها في الموازنة؛
 - التصحيح: تقوم الإدارة المختصة باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بعد إبلاغها بالانحرافات الموجودة.
- إن عملية الرقابة على جودة المنتج تركز على مجموعة أساليب تستخدم للتأكد من مطابقة المنتج لمعايير الجودة المطلوبة، وتمثل فيما يلي :

⁷⁵ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة مدرجة ضمن متطلبات تيل شهادة الماجستير، 2009-

- أسلوب الفحص الكامل: يتم من خلاله فحص كافة الوحدات، وذلك بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات، إلا أن التكلفة العالية لهذا الأسلوب وكذا احتمال إتلاف الوحدات المرغوب فحصها دفع العديد من المؤسسات لاستخدام النوع الثاني من الفحص؛
- أسلوب الفحص الإحصائي: حيث يتم اختبار عينات بصورة عشوائية، والتأكد من مطابقة الوحدات المنتجة للمواصفات المحددة سابقا، ولهذا تكون النتيجة صائبة نسبيا مقارنة بالفحص الكامل؛
- استخدام أجهزة الكمبيوتر في الرقابة على جودة المنتج: تلعب أجهزة الكمبيوتر دور أساسيا في وظيفة الجودة، ذلك أنها تنفذ عمليات وحسابات معقدة بدقة وسرعة فائقة، كما يمكن برمجتها لمراقبة العمليات الإنتاجية لاختبارها لتحليل بيانات، لكتابة التقارير أو لتخزين المعلومات الخاصة بالرقابة، ثم استخراجها ويساهم الكمبيوتر في مراقبة الجودة وفق ما يلي :
- جمع المعلومات والبيانات باختلاف المصادر، وتحليلها لأداء التقارير الخاصة بالمعلومات الهامة؛
- التحليل الإحصائي للبيانات وفق برامج الكمبيوتر الخاصة بالطرق الإحصائية؛
- مراقبة العمليات إحصائيا وقياس الانحرافات لضمان بقاء المعلومات الإنتاجية ضمن الحدود المقبولة؛
- الفحص و الاختبار الأوتوماتيكي مما يساهم في تحسين جودة الاختبار وتقليص تكاليفه؛
- تصميم نظم وبرامج الجودة التي من شأنها تحسين مستوى جودة المنتجات.

المطلب الثالث : تحديد المسؤوليات وتقييم الأداء

1- مراكز المسؤولية: يتم تنظيم معظم المؤسسات في شكل عدد من الوحدات الفرعية التي تؤدي وظائف مختلفة، وتستخدم العديد من الأسماء المختلفة لوصف وحدة التشغيل والإدارات والفروع وخطوط المنتجات ومناطق البيع وكل جزء من هذه الأجزاء يعرف بمركز المسؤولية لتتمكن الإدارة من معرفة أداء كل قطاع حتى تقوم بتحديد أهداف الإدارة المستقبلية، و حتى يتم تخصيص الموارد على مراكز المسؤولية التي تحقق أكبر ربح محتمل ونظرا لأن كل مركز يعتبر مجالاً لمسؤولية إدارية، يعتبر أداء كل مركز أساساً لتقييم أداء مدير كل مركز، وهكذا يعد قياس أداء كل مركز في مؤسسة الأعمال وظيفة هامة في النظام المحاسبي.

2- تعريف محاسبة المسؤولية و تقييم الأداء: محاسبة المسؤولية هي ارتباط تقارير الموازنات وتقارير الأداء بمسؤوليات المديرين، بحيث يكون كل منهم مسؤولاً عن إحدى هذه الموازنات، وذلك عن طريق الربط بين الموازنات والتنظيم الإداري وتحديد مركز المسؤولية للمؤسسة⁷⁶.

ولكي يتم تطبيق محاسبة المسؤولية فإنه لا بد من تقويم للفرد ومسؤوليته اتجاه المهمات الملقاة على عاتقه بغض النظر عن موقفه من التنظيم الإداري للمؤسسة، فالأداء هو المسؤولية والواجب، وله أبعاد كثيرة يمكن عكسها في نقطتين رئيسيتين هما الكفاءة والفاعلية، و يعتبر تقويم الأداء حلقات الرقابة بمفهومها الشامل.

فالتقويم لا يقتصر على الانجازات والنتائج النهائية بل هو عملية مستمرة تمتد لتقويم الأنشطة والجهود التي بذلت لتحقيق تلك النتائج، ويتوقف تقويم الأداء في الأساس على تحسين جودة القرارات ومدى توافق الأهداف، لأن توافقها وتحسين جودة القرارات بالإضافة إلى سلامة نظام الرقابة الداخلية ونظام الموازنات التخطيطية هي عوامل ذات تأثير مباشر على الأداء⁷⁷.

وينبغي عند تصميم أنظمة الرقابة بالمؤسسة وضع أسس تضمن التوافق مع الأهداف، التي تؤدي إلى تشجيع سلوك الأفراد ودفعهم لتقبلها على أنها أهدافهم، وفي المؤسسة الكبيرة التي تتعدد فيها الأنشطة وما يترتب عنها من تقسيم المؤسسة إلى مراكز وأقسام ووحدات... الخ، حيث تتسع السلطات والصلاحيات ويظهر عدد واسع من المديرين والمساعدين والعاملين والموظفين، فإنه في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة من الضروري وجود مؤشر لقياس الأداء يساعد في التعرف على مستوى الجهود المبذولة ومدى مساهمتها في تحقيقها، ويأخذ ذلك المؤشر توضيح العلاقة بين مستوى الجهد المبذول والتكاليف والزمن والعائد المحقق، فهذه العلاقة تعكس الأبعاد التي تعتمد عليها عملية تقويم الأداء والمتمثلة في تحديد الكفاءة والفاعلية⁷⁸.

3- فوائد و أهمية تقويم الأداء:

ترجع أهمية تقويم الأداء للأسباب الآتية :

- يساعد على توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف؛

⁷⁶ علي عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبية الإدارية، منشورات ذات السلاسل، جامعة الكويت، 1990 - ص 593.

⁷⁷ عبد الله حزام، الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقوم الأداء، مطابع جامعة عدن، اليمن - 2004 - ص 200.

⁷⁸ عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 202.

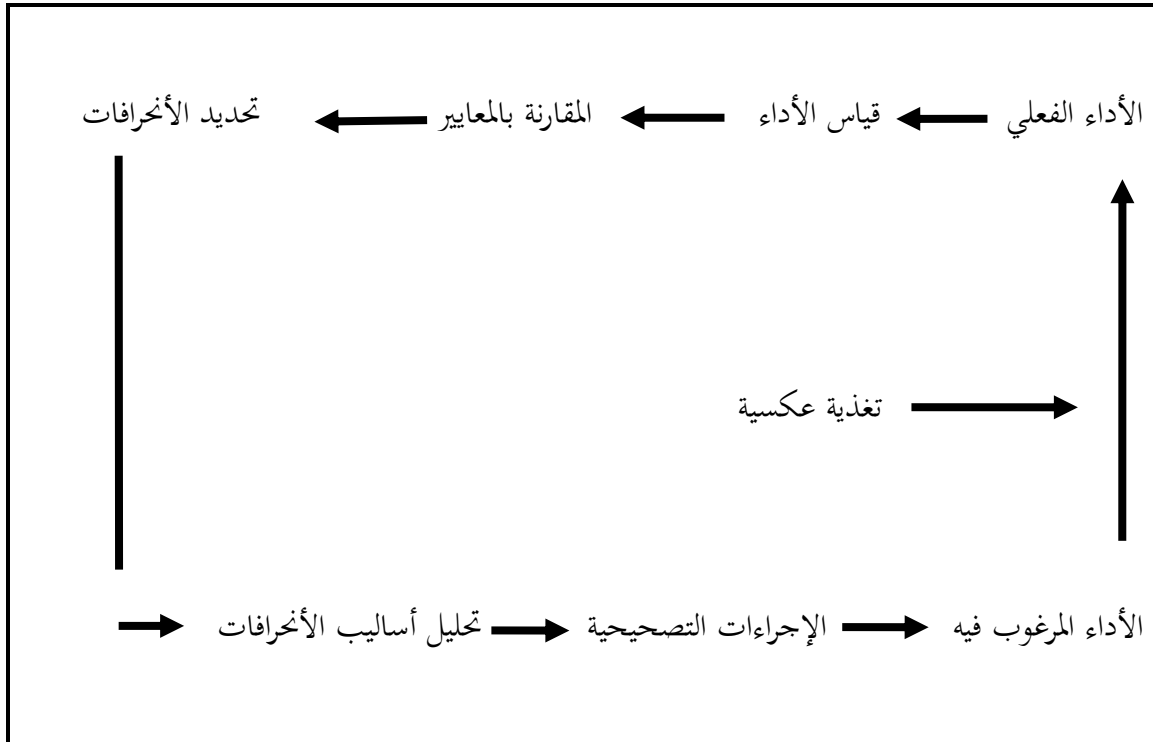
- يعمل على ترشيد الطاقة البشرية للمؤسسة في المستقبل حيث يتم إبراز العناصر الناجحة، وكذلك غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها أو محاولة إصلاحها لزيادة كفاءتها، حيث أنّ تقييم الأداء يمثل أساسا موضوعيا لوضع الحوافز والمكافآت التشجيعية؛
- المساعدة على وجود نوع من الإقناع الوظيفي، يتعرف المدير على كيفية أداء العمل الذي يتولى مهامه مقدما وكذلك توفر الأساس السليم لإقامة نظام سليم و فعال للحوافز، كما أنه يساعد على تحديد المدى الذي يتحقق عنده تحمل المسؤولية الإدارية؛
- تمدنا مؤشرات تقييم الأداء بالأساس الذي يتم بموجبه إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة داخل المؤسسة وكذلك بين الأعمال بعضها البعض؛
- تساعد مؤشرات تقييم الأداء المستويات الإدارية على التعرف على أسباب الانحرافات التي يتم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتفاديها؛
- يفيد تقييم الأداء إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات من خلال تزويدها بالمعلومات اللازمة سواء في حالة التطوير والتوسع أو في الاستثمارات الجديدة؛
- يعتبر تقييم الأداء مصدرا هاما للمعلومات اللازمة للتخطيط للمستقبل؛
- يساعد المؤسسة على الاستمرار من خلال تحسين أدائها وتعرفها على جوانب القصور، ويجب أن يكون واضحا غن نجاح أي منشأة يتوقف بدرجة كبيرة على النجاح في أداء كل نشاط سواء كان هذا النشاط إنتاجيا أو تسويقيا أو إداريا أو تمويليا أو اجتماعيا و درجة التنسيق و التفاعل بين هذه الأنشطة.

4- أساليب قياس الأداء :

- توجد في الواقع العملي معايير مختلفة لتقييم الأداء تختلف باختلاف الأهداف الذي يسعى إليها هذا الأداء، ومن ضمن أساليب قياس الأداء يمكن ذكر ما يلي :
- أساليب تحليل الأنشطة والانحرافات
 - أساليب قياس الأداء المركبة و المتعددة؛
- ويستخدم الأول في إطار الموازنات التقديرية وأنظمة التكاليف المعيارية والمراحل الإنتاجية من خلال تطبيق أساليب تحليل الانحرافات مباشرة مع خطة (التشغيل، الإنتاج، التسويق وغيرها)، ويتم التعرف على الأداء لكل قسم أو وحدة فرعية على حدة، أما الثاني يستخدم لقياس مدى تحقيق الأهداف العديدة ومنها الربحية الإنتاجية،

الموقع في السوق، إدارة المنتج، تهيئة الأفراد واتجاهات العاملين والمسؤولية العامة، ولمعرفة التوازن بين الأهداف الإستراتيجية و الآنية.

شكل رقم (3-1) : خطوات تقييم الأداء و تصحيح الانحرافات



المصدر : منصور حامد محمود ، ثناء عطية ، المراجعة الادارية و تقييم الأداء ، جامعة القاهرة ، مصر- 1997 - ص 94 .

5- مؤشرات قياس الأداء:

يتوجب على الإدارة العليا في المؤسسة أن تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، ويجب أن يعبر أي مقياس (مؤشر) لأداء أي من العاملين حقيقة أدائهم أنه كلما عظم هذا المؤشر زاد الربح وانخفضت التكلفة، عظمت المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة ككل، وفي الواقع العملي توجد العديد من المؤشرات التي يمكن الاستناد عليها لتقويم الأداء من أهمها:

5-1 الكفاءة : تشير الكفاءة بصفة عامة إلى النسبة بين المخرجات والمدخلات، و يمكن وصف الإدارة بأنها ذات كفاءة فيما إذا تمكنت من إنتاج أكثر و أفضل باستخدام موارد أقل من العمل وزمن الآلات خلال مدة قصيرة من الزمن، فالكفاءة إذا تفترض الأكثر والأحسن والأسرع والأرخص.

5-2 الفاعلية: وهي تسهم بأثر العمل على الأفراد ومدى ملائمة الأهداف للنتائج في الأجل الطويل.

توجد طريق أكثر فاعلية لانجاز العمل ذلك إذا ما نظرنا إلى أن الأفراد سوف يستخدمون ذكائهم وقدرتهم وتحيلهم لكي يطوروا بدرجة أفضل مهاراتهم وأدائهم، ويمكن أن تحسن أحوال العمل لكي تكون متوافقة بدرجة أفضل مع الاحتياجات الإنسانية.

ويراعى في تصميم التنظيمات الإدارية أن تكون متوافقة مع الشخصية الإنسانية ومع أهداف ومعايير حكم المجتمع، وبذلك تقاس الفاعلية بدرجة تحقيق الأهداف، وهذا ما يدعو إلى توفير المناخ الملائم لزيادة، ويجب أن يكون تحسن الأداء هدفا في محاولة للتسابق من أجل الأفضل، وإذا كان الأفراد يتمسكون بفكرة الارتقاء بالأداء فعليهم أن يعملوا في كل مجال لبذل الجهود التي تمكن من تحقيق أعلى المعايير لذلك تعد معايير الأداء الجيد المطلوب الأول للتنظيم⁷⁹.

6- التقارير الرقابية لتقييم الأداء :

هي تلك التقارير التي تتولد عن الالتزام المحاسبي في المؤسسة بهدف مساعدة تلك المستويات الإدارية المتعددة في اختيار أهداف ووضع الخطط الكفيلة في تحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم الأداء للأنشطة المختلفة. وبمساعدة تلك تتم الرقابة من خلال موازنة الأداء الفعلي بمختلف الأنشطة بالمعايير أو الموازنات الموضوعية مقدما للتحقق من أن الأداء الفعلي يسير في إطار الأهداف المحددة وعن طريق تحليل ما قد يظهر من فروق يمكن الكشف عن الأسباب الإدارية المختلفة للمؤسسة، لذا فهي تساعد المستويات في تقويم أداء أنشطتها وفي اتخاذ قرارات كفيلة بتحقيق الأهداف المحققة مقدما.

وكما هو معروف من أن العملية الرقابية ملازمة لعملية التخطيط و تنفيذ القرارات، فإن النظام المحاسبي يقوم بإنجاز عملية في جوهرها تصوير لحالة الأداء الفعلي وتجمع البيانات عن هذا الأداء وتقرن وتوصل النتائج للإدارة في هيئة تقارير بيانية ورقمية.

وتساعد تقارير تقييم أداء الفاعلية في توجيه نشاط المؤسسة نحو تحقيق الأهداف وذلك بتحفيز العاملين حيث يقومون بتعديل الأنشطة أو الحفاظ عليها أو كليهما معا عندما تحدث انحرافات عن الخطط الموضوعية، ولكي تتوفر الفاعلة لتقارير الأداء يجب أن تتصف بعدة مميزات أهمها:

⁷⁹ أحمد عبد العالي ، المحاسبة الإدارية (الأدوات التحليلية و الإتجاهات السلوكية)، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر ، 1977 ، ص 566.

- توفر معايير الأداء (التي تضعها الإدارة بمشاركة العديد من المتخصصين في المؤسسة مثل الفنيين والاقتصاديين والمحاسبين وغيرهم من المسؤولين الذين ترى الإدارة أهمية مشاركتهم) لقياس الأداء والمعلومات التي تتضمنها؛
- ملائمة تقارير الأداء لاحتياجات مستخدميها ومتخذي القرارات وتكون التقارير محكمة الصياغة؛
- يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب حتى لا تفقد المعلومات أي أن تسلم إلى الجهات المختصة في المؤسسة قبل اتخاذ القرار؛
- يجب أن تراعى تقارير الجوانب السلوكية للأفراد بحيث تحفز العاملين نحو العمل وتساعدهم في إنجاز أعمالهم، كما يجب أن تعمل على أفراد العاملين في اتجاه التوافق مع أهداف الإدارة، كما تعبر عنها الموازنة الشاملة ومعايير التكاليف؛
- الدقة تعد من أهم الجوانب التي يجب أن تتميز بها تقارير الأداء فينبغي أن تكون واضحة ودقيقة وسهلة الفهم وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية في التحقق من دقة البيانات المحاسبة.

خلاصة الفصل :

يكتسي التدقيق الداخلي دورا مهما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة والتأكيد على صحة ومصداقية المعلومات المقررة عنها من قبل المدقق الداخلي باعتباره أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفصيل الأداء .

وتعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يتركز عليها المدقق عند إعداد لبرنامج التدقيق، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات التدقيق، كما أن ضعف نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة ويجب أن يستمر المدقق في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، و إلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام.

إن تقييم تضام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات التدقيق الداخلي، بحيث يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة، والتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها.

مقدمة عامة

الفصل الرابع

دراسة ميدانية لمركب

GL2Z

تمهيد:

بعد تناولنا للخلفية النظرية لموضوع دور التدقيق الداخلي في مراقبة وتحسين الأداء في الفصول السابقة، سنحاول من خلال هذا الفصل واستنادا إلى ما سبق ذكره في الجانب النظري سنحاول إسقاط هذا الأخير على الجانب التطبيقي ونحاول التعرف على واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة سونطراك مركب GL2Z، بحيث تعتبر هذه الأخيرة من المؤسسات الكبرى في الجزائر، فهي الدعامة الأساسية للاقتصاد الوطني، كما أنها تعتبر من أهم شركات النفط في العالم.

تبنّت مؤسسة سونطراك ثقافة رقابية أملا منها في المحافظة على ممتلكاتها من الضياع والإهمال أو أعمال الغش والسرقة، وكذا محاولة التحكم الجيد في العملية التسييرية داخل المركب، في هذا الإطار يعتبر التدقيق الداخلي حلقة رقابية تبنّاها المركب كأداة تسييرية فعالة وعليه سوف نتطرق للمباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونطراك؛

المبحث الثاني: مهام ودور دائرة التدقيق الداخلي في المركب؛

المبحث الثالث: خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمركب.

المبحث الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة سوناطراك

تزرخ الجزائر بثروات كبيرة من النفط والغاز استثمرت من أجل دفع الآلة الصناعية التي تمكن من رفع التحدي في وجه التطور الاقتصادي في الجزائر.

وهنا يظهر الدور الذي تلعبه شركة سوناطراك في هذه الإستراتيجية التطورية عن طريق استخراج النفط والغاز ثم تحويله ليصبح مادة قابلة للاستعمال وتوزيعه نحو دول العالم.

هذه السلسلة الطاقوية تؤدي إلى استثمارات معتبرة، هذا ما يفرض على شركة سوناطراك هيكلًا ماليًا ومحاسبيًا يضمن الفعالية في تسيير الموارد المكونة لموجودات المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة

تعتبر سوناطراك من أهم الشركات البترولية في الجزائر و إفريقيا، هي تشارك في التنقيب، الإنتاج والنقل عبر الأنابيب، تحويل و تسويق المحروقات ومشتقاتها معتمدة على إستراتيجية التنوع، سوناطراك تطور نشاطات توليد الكهرباء، الطاقات الجديدة والمتجددة، تحلية مياه البحر، كذلك البحث واستغلال الطاقة المنجمية.

بهدف مواصلة استراتيجياتها العالمية، تنشط سوناطراك في الجزائر وعدة بلدان في العالم، ففي إفريقيا نجدها في مالي، النيجر، ليبيا، مصر، أما في أوروبا نجدها في إسبانيا، إيطاليا، البرتغال، بريطانيا العظمى، و في أمريكا اللاتينية توجد بالبيرو وكذلك الولايات المتحدة الأمريكية،

يقارب رقم أعمالها 56.1 مليار دولار محقق خلال سنة 2010، تحتل سوناطراك المرتبة الأولى في إفريقيا، الثانية عشر في العالم، إلى جانب أنّها رابع مصدر للغاز الطبيعي المميع وثالث مصدر عالمي للغاز البترول المميع و خامس مصدر للغاز الطبيعي⁸⁰.

1- المجالات التي تنشط فيها المؤسسة:

توجه المؤسسة نشاطاتها صوب مهام إستراتيجية مثل:

- البحث والتنقيب عن الآبار البترولية؛

- استغلال الموارد البترولية؛

- تجميع الغاز الطبيعي وتحويل المحروقات؛

- نقل المحروقات؛

⁸⁰ <http://www.sonatrach.com>

- المبادلات التجارية للمنتوجات البترولية (التسويق).

2- الأهداف الإستراتيجية للشركة:

تعتمد على:

- التحكم المستمر في حرفها القاعدية؛

- تقوية طاقتها التكنولوجية و التسييرية؛

- التنمية الدولية والشراكة؛

- تنويع نشاطاتها.

3- وحدات المؤسسة:

تستوعب المؤسسة الوطنية سوناطراك 37 ألف عامل من بينهم 14500 إطار سامي والذين يمثلون 40% من المجموع العام.

تشمل المؤسسة على وحدات تجميع الغاز الطبيعي، حيث تتمركز وحدات تجميع وتحويل الغاز الطبيعي في كل من أرزيو وسكيكدة، أما فيما يخص وحدات أرزيو هي: GL1Z، GL2Z، GL3Z والتي تبعد عن الجزائر العاصمة حوالي 450 كلم.

وقد اقتصرنا دراستنا التطبيقية على مركب GL2Z.

المطلب الثاني: نشأة مركب GL2Z

مركب GL2Z أحدث مصنع لتجميع الغاز الطبيعي في الجزائر، حيث تم إبرام عقد مع شركة أمريكية لإنشائه في 15/04/1976، وتم انطلاق أشغاله الهندسية في 09/02/1977 وأنجز لتجميع 41.251 مليون م³ من الغاز الطبيعي يوميا، والآتي من الحقول الغازية لحاسي الرمل، وكان أول إرسال للغاز الطبيعي المميع في 20/07/1981.

يقع مركب GL2Z في الشمال الشرقي لبلدية بطيوة على بعد 2 كلم، وعلى بعد 40 كلم من ولاية وهران، بالتحديد في المنطقة الصناعية أرزيو على بعد حوالي 8 كلم غرب أرزيو، ويتكون من ثلاثة مناطق صناعية وهي:

- المنطقة الصناعية للإنتاج؛

- المنطقة الصناعية للمنتوجات اللازمة لعملية الإنتاج (الهواء، بخار الماء، الكهرباء...)

- المنطقة الصناعية لتمييع الغاز و تتكون من 6قطارات لعبور الغاز المميع بسعة إنتاج متوسطة تقدر ب: 11000 م³ من الغاز الطبيعي يوميا.
- الإنتاج، التخزين والتصدير:
تحتوي حلقة الإنتاج على العناصر التالية:
- 22 مرجل (chaudieres) بسعة إجمالية تقدر ب: 2760 طن في الساعة؛
- 03 وحدات لإنتاج الكهرباء سعة الواحدة 60ميغا واط؛
- 03 وحدات لإنتاج بخار الماء سعة الواحدة 135طن في الساعة؛
- محطة لضخ ماء البحر بسعة 19800 م³/الساعة؛
- محطة هوائية بسعة 5100 م³/الساعة؛
- وحدة لإنتاج الأزوت بسعة 214 م³/الساعة منها 161 م³ غازي و 53 م³ سائل، يقدر إنتاج الوحدة ب: 54000 م³ يوميا موزعة كالتالي:
- البروبان: 623 طن يوميا.
- البوتان: 119 طن يوميا.
- الغازولين: 439 طن يوميا.
- أما في ميمما يخص التخزين فنجد مايلي:
- 03 خزانات لتخزين الغاز الطبيعي المميع سعة الواحدة 12500 م³.
- مضخة الغاز الطبيعي بسعة 17500 م³.
- خزانات لتخزين بسعة 29000 م³.
- رصيف للتصدير يحتوي على 10 أنابيب تحميل (تستقبل البواخر الآتية من الخارج الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا).

المطلب الثالث: تنظيم الوحدة (GL2Z)

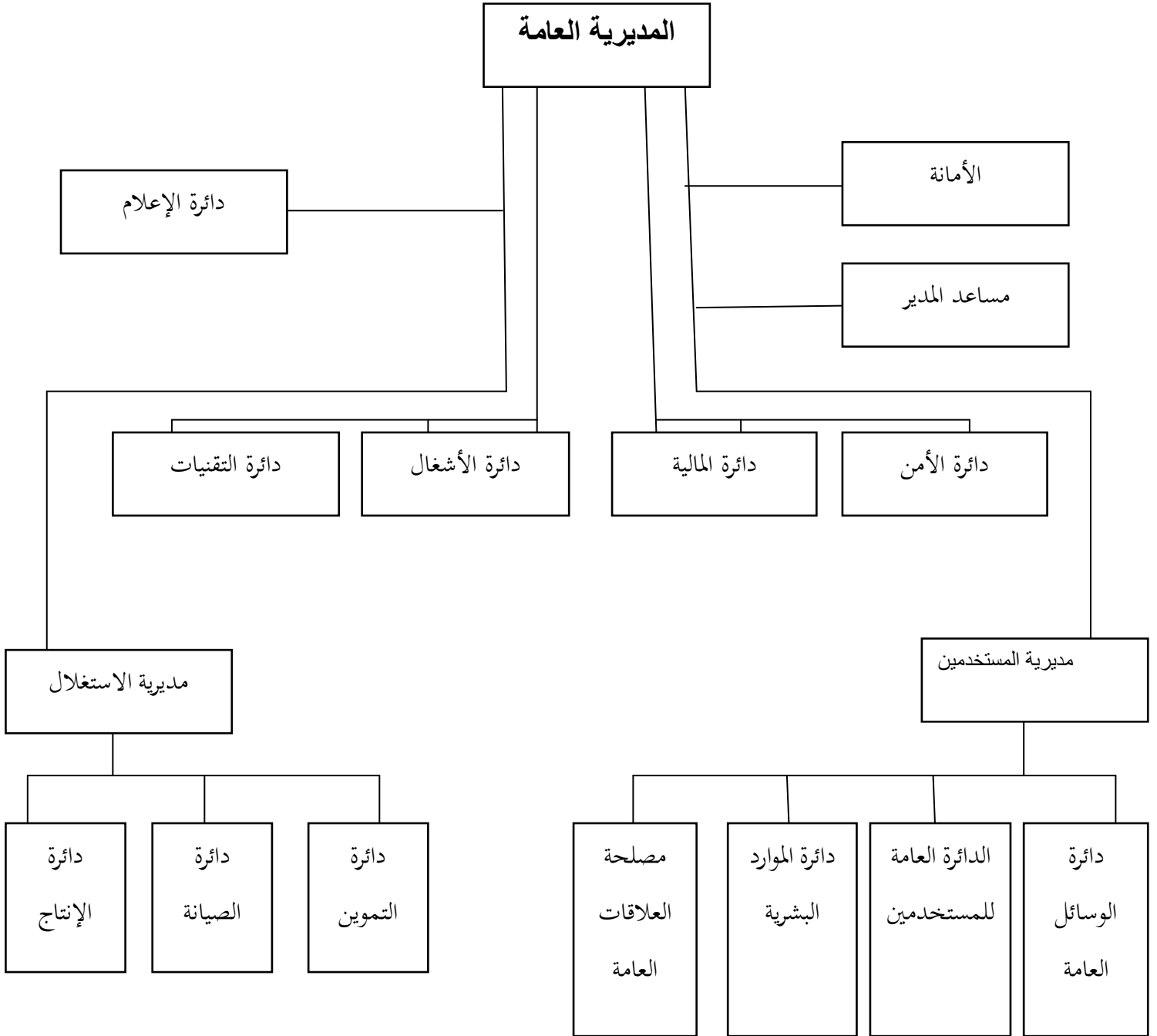
تنظيم المركب و هيكله:

إن نشاط هذه الوحدة يمارس من طرف هيئات مختلفة، لكنها مرتبطة بينها فإذا نظرنا إليها من ناحية تسلسل

المسؤوليات نجد ما يلي:

- على المستوى الأعلى: المديرية العامة؛
 - على المستوى المتوسط: ما يسمى بمركز النشاط مثل: الورشات والمكاتب؛
 - على المستوى الأدنى: ما يسمى بمركز الشغل مثل: العامل في الصيانة.
- ويكمن تقسيم هذه الوظائف كما يلي:
- وظائف المراقبة تتضمن كل من المالية، مصلحة التقنيات ومصلحة الأمن؛
 - وظائف الاستغلال تتضمن مصلحة الإنتاج، مصلحة الصيانة ومصلحة التموين؛
 - وظائف التسيير تشمل الإدارة، مصلحة الوسائل العامة ومصلحة الموارد البشرية.

شكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي للمركب GL2Z



المصدر: وثائق مقدمة من طرف قسم المالية لمركب GL2Z

المبحث الثاني: مهام ودور دائرة التدقيق الداخلي في المركب GL2Z

كانت مؤسسة سوناطراك من بين أول المؤسسات الجزائرية التي رأت ضرورة التزويد بألية للمراقبة الذاتية من أجل تأمين جيد لممتلكاتها، حيث تم إنشاء هيكل مكلف بالتدقيق الداخلي لحسن تسييرها.

بما أن مركب GL2Z هو أحد فروع مؤسسة سوناطراك، وميدان محل الدراسة علمنا أن لا يوجد قسم خاص بالتدقيق الداخلي في المركب، وإنما تتواجد هذه الخلية على مستوى المديرية العامة لذلك سوف نستخدم المقابلة بغية الحصول على المعلومات وتحليلها.

المطلب الأول: تقديم التدقيق الداخلي في المركب GL2Z

لقد أدرك مسيرو مؤسسة سوناطراك أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال تسيير وبفاعلية مؤسسة بهذا الحجم والتنوع في الفروع وتوزيعها عبر نقاط جغرافية عديدة، إلا باللجوء إلى طاقم مؤهل يعتمد عليه في إدارة التدقيق الداخلي، فاعتمد مالكي ومديرو مؤسسة سوناطراك على التدقيق الداخلي، من أجل الاستفادة منه ولاستخدامه في العديد من القضايا التسييرية، ففي هذا الإطار مؤسسة سوناطراك في طريق إنجاز مديريات للتدقيق الداخلي على مستوى كل فرع.

تتواجد دائرة التدقيق الداخلي في مؤسسة سوناطراك وهي مكونة من ثلاث مصالح هي كالآتي:

1- مصلحة التوثيق والأرشفة: ويتمثل دور هذه الأخيرة في حرص على تلبية احتياجات المدققين الداخليين من حيث المادة العملية والمعلومات ومختلف التقارير والمعلومات الصادرة، كذلك تعمل على نشر مختلف التعليمات المقدمة لها.

2- مصلحة النظم: إن مصلحة النظم تنتمي إلى دائرة التدقيق الداخلي، فعملها ذو أهمية كبيرة كونه يتمثل في تعديل وخلق إجراءات عمل جديدة في نظم الرقابة الداخلية وهذه التعديلات والإجراءات الجديدة تكون انطلاقاً من التقارير المعدة من طرف المدققين الداخليين، فإذا كانت هذه المصلحة مستقلة عن دائرة التدقيق الداخلي والنظم حتى يمكنها العمل باستقلالية عن هذه الأخيرة.

3- مصلحة التدقيق الداخلي:

وهي تحتوي بدورها على مايلي:

1-3 رئيس المصلحة: وهو الذي يتكفل بالمسؤوليات والأنشطة المتمثلة فيما يلي:

- إعداد البرنامج السنوي للفحوصات والسهر على حسن سيرها؛

- إعلام وتبليغ المسؤولين المحليين المركزيين والجهويين بنتائج تلك الفحوصات والمواجهة الميدانية بما فيها الثغرات والنقائص واقتراح توصيات، إضافة إلى هذه المسؤولية المسندة إلى رئيس المصلحة فإنه مكلف بإنجاز المهام والوظائف التالية:

- تحضير البرامج وعرضه على المديرية؛
- الإشراف على سير المهمات وإضافة بعض المعلومات الضرورية وإرسال التقارير.

3-2 رئيس المهمة: وهو الذي يتولى المهام التالية:

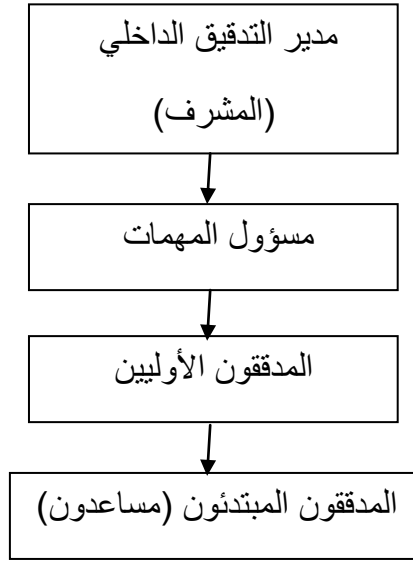
- الإشراف على المدققين؛
- تقديم النصائح وإرشادهم؛
- إعداد التقارير.

3-3 فريق المدققين: وهم المكلفون بالمسؤوليات والأنشطة التالية:

- ضمان فعالية واحترام إجراءات الرقابة الداخلية؛
 - الإطلاع المستمر على طرق الفحص بما فيها المعايير والتطور الحاصل؛
 - إعداد برنامج ومخططات المهمات وعرضها على رئيس الدائرة للمصادقة؛
 - السهر على حسن سير المهمات وتقديم تقارير التدقيق الداخلي في مواعيدها وتحقيق هذه المسؤوليات من خلال تقييم إجراءات السير في المؤسسة، تقييم نظام الرقابة في نهاية المهمة لإثبات حالة المصلحة التي تم فحصها⁸¹.
- إن مديرية التدقيق الداخلي بصفة عامة نجدها منظمة بالشكل التالي:

⁸¹ معلومات مقدمة من طرف المديرية العامة لسونطراك.

الشكل رقم (4-2): هرم مديرية التدقيق الداخلي



المصدر: معلومات مقدمة من طرف مركب GL2Z

و قد اهتمت مؤسسة سوناطراك بمراعاة التأهيل العلمي والمهني عند توظيف المدققين، فادني تأهيل علمي هو أن يكون الموظف حاصل على شهادة ليسانس في علوم التسيير و العلوم الاقتصادية وما يعادلها، مع توفر خبرة في مجال التدقيق لكل شخص يتقدم للتوظيف في التدقيق الداخلي.

إنّ هذا التنظيم هو ما يجب أن يكون في داخل جميع مديريات التدقيق الداخلي لجميع الفروع، حتى تضمن المؤسسة أداء فعالا كفاء، إلا أنه هناك نقص من حيث عدد الموظفين، مما يوجب على المتواجدين القيام بعدد كبير من الأعمال كان من المفروض توزيعها على عدد أكبر من المدققين.

4- المهام الأساسية للتدقيق الداخلي بمؤسسة سوناطراك:

تقوم المديرية المركزية للتدقيق الداخلي بالمهام الأساسية التالية:

- تنشيط ومراقبة تطبيق سياسة الرقابة الداخلية وفعاليتها؛
- مراعاة احترام وتطبيق معايير التدقيق الداخلي والسلوك المهني للمدققين الداخليين؛
- السهر على احترام وتطبيق السياسات والإجراءات المعمول بها في سوناطراك؛
- إعداد مخطط التدقيق لسوناطراك المبني على الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛

- تأمين وضمان جودة المهمات واحترام المعايير والمناهج المهنية سارية المفعول، والتقرير حول مهمات التدقيق الداخلي المنحزة على مستوى مختلف هياكل التدقيق و على مستوى كل فرع؛
- التكفل بمهمات التدقيق الخاصة المطلوبة من طرف الإدارة العامة.

المطلب الثاني: مسار التدقيق الداخلي في المركب GL2Z

قبل التطرق إلى الكيفية التي يتم اعتمادها في عمليات التدقيق الداخلي في المركب، لا بأس أن نعرّج على الحالة التنظيمية الذاتية لمديرية التدقيق.

كل مدقق يقوم بتنظيم المكتب الذي يقوم من خلاله بأداء مهامه، هذا التنظيم يسهل عليه الرجوع إلى أي معلومة يريد الحصول عليها، فيقوم بإعداد وتنظيم الملفات الجارية و الدائمة بطريقة ملائمة، ومن أهم هذه الملفات البرنامج العام السنوي لمهمة التدقيق و التقارير السابقة التي تم إعدادها حول عمليات سابقة.

1- منهجية عملية التدقيق الداخلي للمركب GL2Z

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم تدقيقها والتواريخ التي يجب أن تنفذ فيها هذه العمليات، كما يتم تحديد الجهة التي يعتمد عليها المدقق لمباشر هامه وأخذ مادته منها.

هذا البرنامج يعد من قبل مدير التدقيق ليناقدش ويعدل من قبل مدير الفرع (مركب GL2Z)، هذا وفقا لما تم تدقيقه في السنوات السابقة، وما تم ملاحظته من جهة، وفقا لتتبع مدى تنفيذ وانجاز الأهداف الإستراتيجية، وبعد عملية المناقشة والتعديل يتم الخروج ببرنامج عام يذهب به مدير التدقيق ليناقدشه مرة أخرى مع الرئيس المدير العام ومدير الفرع، حتى يتم المصادقة عليه بما يخدم الأهداف العامة والخاصة ليمت توزيع هذا البرنامج على مديرية التدقيق، لتقوم هذه الأخير بتطبيق البرنامج وانجاز المهام وتكليف المدققين بذلك.

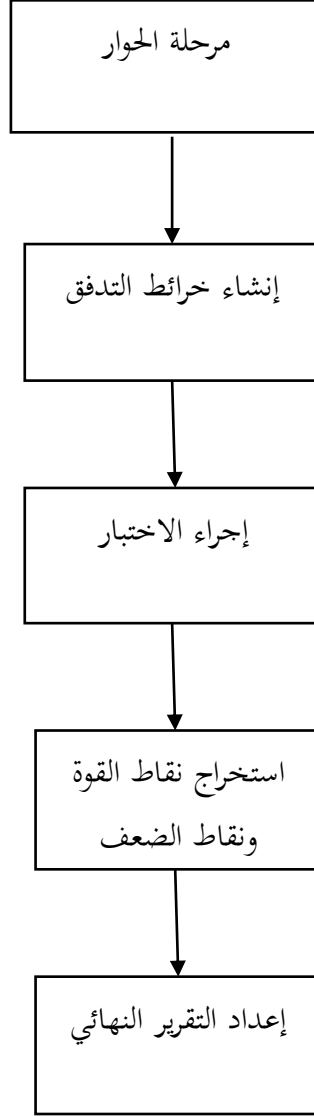
هناك تكاليفات استثنائية تأتي إما من قبل الرئيس (المدير العام) إلى مدير التدقيق وهذا التكليف قد يخص عملية ما وقع فيها لبس أو ظهور بعض الأخطاء أو وجود انحرافات كبيرة... الخ، وقد تأتي هذه التكاليفات الاستثنائية من قبل مدير الفرع إلى مدير التدقيق، فتكون هذه التكاليفات في صورة أمر بالقيام بعملية التدقيق كالمخزن أو الانتاج و المالية، فيقوم مدير التدقيق الداخلي بدوره.

قبل بداية أي مهمة يقوم المدققون الداخليون بإعداد دراسة مع حل الوظيفة التي سيتم تدقيقها وهذا بالرجوع إلى التقارير السابقة ومختلف الإجراءات الجديدة إذا وجدت، ويتم بعدها تنفيذ برنامج العملية على الميدان، وعند

وصول فرقة المدققين الداخليين إلى الناحية المراد فحصها فإن أول اتصال يكون مع مدير الناحية لقيم الأمر بالمهمة وعرض موضوعها⁸².

و الشكل التالي يبين أهم المراحل التي يمر بها المدقق الداخلي خلال انجازه لمهمته:

الشكل رقم (4-3): مراحل إنجاز المدقق الداخلي لمهمته



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات مقدمة من طرف المديرية العامة لسونطراك.

ولكي يتسنى للمدقق الداخلي الدخول في مرحلة الحوار وإنشاء خرائط التدفق ووضع إجراءات الاختبار واستخراج نقاط الضعف ونقاط القوة يجب عليه طرح أسئلة على الموظفين.

⁸² معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة قسم المالية .

على العموم فإنّ منهجية عمل التدقيق الداخلي في المركب يطبق ما توصل إليه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية وهو كالتالي:

1- التخطيط:

تتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:

1-1 اقتراح المواضيع:

تقترح المديرية المركزية للتدقيق الداخلي مجموعة من المواضيع مبنية على أهداف محددة لانجازها خلال السنة وهي تخص الفروع والهياكل الوظيفية المركزية، والتي بواسطتها يتم انجاز مشروع المخطط السنوي للتدقيق الداخلي الذي يشمل مشاريع مخططات الفروع، من بينها مخطط مشروع مركب GL2Z

2-1 دراسة واختيار المواضيع:

في هذه الخطوة تقوم لجنة مديرية التدقيق المكونة من مدراء التدقيق على المستوى المركزي بدراسة المشروع، حيث تعتمد هذه الدراسة على تقدير أهمية المواضيع واختيارها وترتيبها حسب الأولوية وتخصيص الموارد اللازمة لها.

3-1 تدعيم المخطط:

بعد دراسة واختيار المواضيع، يطلب من كل وحدة للتدقيق إنهاء المخطط الخاص بها أخذًا بعين الاعتبار القرارات التي تم إصدارها من طرف لجنة مديرية التدقيق وإرساله إلى المديرية المركزية.

4-1 المصادقة على المخطط:

بعد عملية تدعيم وإنهائه يتم تقديمه إلى اللجنة التنفيذية لمركب GL2Z والمصادقة عليه من طرف رئيس المدير العام.

2- تنفيذ المخطط:

كل موضوع يشمله المخطط يتم تنفيذه بمهمة، ومن أجل هذا وضعت المديرية المركزية لمؤسسة سونطراك للتدقيق الداخلي إجراء يسمى قيادة مهمة التدقيق الداخلي، والذي يصف مختلف الخطوات لتحضير وتنفيذ المهمة، ويطبق هذا الإجراء على كل مهمات التدقيق على مستوى مؤسسة سونطراك.

كل مهمة من مهام التدقيق تتم عبر الخطوات (3) التالية:

1-2-1 عملية التحضير للمهمة:

و تتم هذه الخطوات كالتالي:

أ- اختيار فريق التدقيق:

ويتم اختيار هذا الفريق وفقاً للمعايير إذ تتطلب مهمات التدقيق الكفاءة و الوعي المهني، ويتكون هذا الفريق من رئيس المهمة، 2 أو 3 مدققين، تحت مسؤولية المشرف.

و يستند تركيب هذا الفريق على الآتي:

- طبيعة و تعقيد المهمة.

- قيد الوقت.

- الموارد المتاحة.

ب- رسالة المهمة:

ولأنّ مصلحة التدقيق الداخلي لمركب GL2Z لا تقع بداخله ، بل على مستوى المديرية العامة، ترسل إلى

الوحدة الخاضعة للتدقيق رسالة لإشعارها بحضور المدققين عن قريب، و تتضمن ما يلي:

- تاريخ بداية المهمة؛

- الفترة اللازمة لانجاز المهمة؛

- اسم رئيس المهمة؛

- اسم المدققين.

ج- الدراسة الأولية:

قبل انجاز المهمة ميدانيا، يقوم المدققون الداخليون بدراسة كل المعلومات المفيدة المتعلقة بالنشاط محل التدقيق

بالمركب، وهذا ما يسمح بتكوين مرجع للميدان محل التدقيق، والقيام بتحليل المخاطر وتحديد أهداف التدقيق.

د- التشاور مع مسيري الوحدة محل التدقيق:

قبل الانطلاق في عملية التدقيق يجب على رئيس المهمة أن يبرمج لقاء مع المسؤولين المعنيين للتشاور حول

فائدة وأهداف المهمة، وكذا مناقشة تنسيق التدقيق مع عمل الوحدة يسمح هذا التشاور بتأكيد المخاطر التي تم

تحديدها و التي قد تواجههم داخل الوحدة.

هـ- جدول المخاطر:

يلخص هذا الجدول مرحلة تحليل المخاطر، إذ يهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف الحقيقية والمحتملة على

مستوى المركب.

2-2 تنفيذ المهمة:

تمر عملية تنفيذ المهمة بخطوات التالية:

أ- الاجتماع الافتتاحي:

يعقد بين المدققين وإدارة الجهة المسؤولة عن النشاط الخاضع للتدقيق على مستوى المركب، ويتم خلاله شرح طبيعة المهمة و أسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة.

ب- الفحص الميداني:

في هذه الخطوة يقوم فريق التدقيق وطبقا لبرنامج العمل بالفحوصات اللازمة، و الحصول على المعلومات التي تساعد على تحقيق أهداف المهمة.

ومن بين الأدوات المستعملة في عملية الفحص:

- وثائق العمل:

- وثيقة كشف وتحليل المشكل؛

- وثيقة تغطية الفحص.

- أدوات الاستجواب:

- الاستقصاء الإحصائي؛

- المحاورة؛

- استبيان الرقابة الداخلية.

- الدراسة الوصفية:

- الهيكل الوظيفي؛

- شبكة تحليل المهام؛

- خريطة سير المعلومات.

بعد كل مرحلة من برنامج العمل يتم وضع خلاصة جزئية من طرق المدقق في شكل وثيقة كشف وتحليل المشاكل (FRAP) حيث هذه تقوم بطرح المشكل، تعريفه، أسبابه، وتأثيره والتوصيات المقترحة على الوحدة التي خضعت للتدقيق، والشكل التالي يوضح نموذج عن وثيقة كشف وتحليل المشكل:

الشكل رقم (4-4): ورقة كشف وتحليل المشكل

المهمة:
التاريخ:
من إعداد:
مراجع من:
ورقة كشف وتحليل المشكل رقم: Feuille de révélation et d'analyse de problème (F.R.A.P) N° :
المشكل:
الحدث:
الأسباب:
التأثير:
التوصيات:

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة مركب GL2Z

2-3 اجتماع نهاية مرحلة الفحص:

تتم هذه الخطوة من خلال عقد اجتماعين هما كالتالي:
يكون الاجتماع الأول بين رئيس المهمة والمدققين للتأكد من أن مجموع النقاط و الأهداف المسطرة في برنامج العمل قد تم تحقيقها.

أما الاجتماع الثاني يكون بين فريق التدقيق (رئيس المهمة والمدققين) ومسؤولي الوحدة لـ GL2Z محل التدقيق لإعلامهم بالنتائج المتوصل إليها.

3- التقرير النهائي

بعد عملية المصادقة على المشروع وتعديله إذا تطلب الأمر ذلك، يصبح تقرير نهائي حيث يتضمن هذا

التقرير مايلي:

- خلاصة موجهة لمسيرى المركب GL2Z.

- الملاحظات والتوصيات؛
- موقف المسؤولين المعنيين بعملية التدقيق.
- ويتم إرسال هذا التقرير إلى كل من ما يلي:
- المسؤولين المعنيين بتنفيذ التوصيات؛
- مسؤول الوحدة الخاضعة للتدقيق العضو في اللجنة التنفيذية للمركب.

4- متابعة التوصيات

تتمثل هذه المرحلة في متابعة التوصيات الموجودة في تقارير التدقيق وهي تتم وفق الخطوات التالية:

أ- تحضير مخطط النشاط:

في هذه الخطوة يقوم مسؤول الوحدة التي خضعت لعملية التدقيق بترجمة كل التوصيات التي يتضمنها التقرير النهائي إلى مخطط عملي للنشاطات وإرساله إلى وحدة التدقيق ويحتوي هذا الجدول على:

- التوصيات؛
- الشخص المسؤول على تطبيق التوصيات؛
- الآجال المحددة لتنفيذها.

ب- فحص مخطط النشاط:

بعد استلام مخطط النشاط من الوحدة المعنية يقوم فريق التدقيق بفحص ومراقبة كل نقطة منه للتأكد من أنها تتطابق مع المشكل المطروح (التوصيات).

ج- تتبع وتقييم مخطط النشاط:

كل ثلاثة أشهر تقوم وحدة التدقيق بإرسال وثيقة إلى الوحدة المعنية لملاؤها وإرسالها و التي تبين مدى التقدم في تطبيق التوصيات.

الشكل رقم (4-5): وثيقة متابعة تطبيق التوصيات

الوثيقة تملأ وترجع إلى وحدة التدقيق عشرة أيام بعد الاستلام						
تقرير التدقيق.....الوحدة.....التاريخ.....						
توصية رقم:						
البيان						
تاريخ تطبيق التوصية المتفق عليه خلال الاجتماع الختامي:						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%; text-align: center;">التوصية: <input type="checkbox"/></td> <td style="width: 33%; text-align: center;">أنجزت <input type="checkbox"/></td> <td style="width: 33%; text-align: center;">تحت الدراسة <input type="checkbox"/></td> <td style="width: 33%; text-align: center;">رفضت <input type="checkbox"/></td> </tr> </table>			التوصية: <input type="checkbox"/>	أنجزت <input type="checkbox"/>	تحت الدراسة <input type="checkbox"/>	رفضت <input type="checkbox"/>
التوصية: <input type="checkbox"/>	أنجزت <input type="checkbox"/>	تحت الدراسة <input type="checkbox"/>	رفضت <input type="checkbox"/>			
متابعة مخطط النشاط من طرف:		قبول مخطط النشاط: نعم <input type="checkbox"/> لا <input type="checkbox"/>				
الاسم واللقب.....						

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة مركب GL2Z

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير في المركب GL2Z وتقييم التدقيق الداخلي:

لفهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من قبل مدير المركب ومدير التدقيق هناك نموذج يتم على أساسه إعداد التقارير النهائية لعلمية التدقيق.

يجب أن يعد التقرير النهائي لأي عملية بجودة، يحترم فيها مجموعة من النقاط، وهذه النقاط تم استنباطها من معايير إعداد التقارير، الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي والمتمثلة في ما يلي:

- يجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح، مختصر وفي الوقت المناسب؛

- يحتوي التقرير الموضوعي على حقائق تكون غير متحيزة، كما يجب أن تشمل الأسباب والنتائج، والتوصيات بدون تحيز؛
- يجب أن تبين التقارير الغرض والنطاق عندما يكون ذلك ملائم؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق؛
- من الممكن أن يحتوي التقرير على معلومات عامة كخلفية للتقرير وعلى ملخصات وتبين المعلومات العامة للوحدات التنظيمية والأنشطة محل الفحص كما توفر معلومات تفسيرية ملائمة وقد تشمل أيضا الأسباب والنتائج والتوصيات الخاصة بفترات سابقة.

1- حركة التقرير داخل المركب: GL2Z

يقوم المدققون بإعداد تقارير أعمالهم لترفع إلى مدير التدقيق الداخلي ليقوم بدراستها و مناقشتها، ليتم تجميع التقارير وإعداد تقرير شامل، مناقشته مع مدير مركب GL2Z، وهذا حسب موضوع عملية التدقيق ليتم التطرق خاصة إلى التوصيات التي تم التوصل إليها ومناقشة إمكانية تطبيقها ومدى ملائمتها للأهداف المرجوة والفترة الزمنية اللازمة لتطبيقها.

2- الشكل العام للتقرير في الفرع:

- يجب أن تعد كل التقارير بصفة عامة على النحو التالي:
- عنوان عملية التدقيق؛
- فهرس أو خطة التقرير؛
- مجال وأهداف ونطاق العمل؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- الوضع التشغيلي؛
- تطبيق الفحص؛
- نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ملخص؛
- توصيات للوحدة محل التدقيق.

3- تقييم التدقيق الداخلي للمركب GL2Z:

يساهم التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة في اتخاذ القرارات بالمركب، وخير دليل على ذلك هو مدى اعتماد المسؤولين على تقاريرها وما ورد فيه من نتائج وتوصيات، حيث يتم تنفيذها بشكل كامل أو أغلبها، وهذا لدرجة الثقة التي منحت في موظفي مديرية التدقيق.

فعلى مستوى المركب يشكل التدقيق الداخلي الدعامة الأساسية للمركب، ففي كل مرة يواجه المدير مشكل ما أو يكون أمام قرارات تتعدد فيها البدائل، فانه يستعين بمدير التدقيق الداخلي، ليشير عليه أما بما توصل إليه من نتائج و توصيات، وإما بصفة مباشرة أين يكون الاتصال بينهما مشافهة.

المبحث الثالث: خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية واقتراحات المدقق

تتم عملية دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المركب من طرف المدقق عبر خطوات أساسية وهي كما يلي:

- فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية؛
- تحديد مخاطر الرقابة؛
- اختبارات الالتزام.

وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث بشكل أعمق.

المطلب الأول: طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية داخل المركب

هناك طرق يعتمد عليها المدقق الداخلي عند تقييمه للرقابة الداخلية، وهناك مشاكل يتعرض لها.

1- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

قد اعتمد المدققين في ظل المدخل السائد حاليا لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل لإجراء ذلك التقييم على مستوى المركب، ومن هذه الوسائل ما يلي:

1-1 التقرير الوصفي:

يعدّ المدقق (أو أحد مساعديه) هذا التقرير ليشتمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للواجبات داخل المركب، وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم الحصول

على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين، والرجوع إلى دليل الإجراءات، والدورة المستندية وأية قرائن أخرى ملائمة.

وعادة ما يتم عرض هذا التقرير على بعض المسؤولين داخل الوحدة لمراجعته وإبداء الرأي فيما إذا كان المدقق قد أصاب في تفسير بعض الأحداث، وذلك قبل كتابته في صورته النهائية. وفي الفترات المالية التالية قد يتطلب الأمر تعديل هذا التقرير وفقا لم تظهره عملية التدقيق من تغيرات في سير العمليات، ومن ثم فليس من الضروري إعداد تقرير جديد⁸³.

1-2 قوائم الأسئلة:

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل الوحدة، وتتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الوحدة. ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء، يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط. وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي قد تعني احتمال وجود بعض القصور في الرقابة الداخلية، وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين المدققين، لما تحققه من مزايا أهمها ما يلي:

- إمكانية تغطية المجالات التي تم المدقق عن تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛
- إمكانية استخدام مبدأ التعميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية التدقيق بفترة كافية؛
- يمكن استخدام القوائم بواسطة أشخاص أقل تأهيلا وخبرة، بعكس الحال عند استخدام الوسائل الأخرى للتقييم؛
- تمادنا بمعيار يمكن استخدامه كمقياس لدى فاعلية الرقابة الداخلية الموجودة، وهذا ما تفتقر إليه الوسائل الأخرى للتقييم.

2- مشاكل تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لمركب GL2Z :

إن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تؤدي لسوء إلى ظهور بعض المشاكل لعل أهمها ما يلي:

المشكلة الأولى: أن المدققين سوف يتوصلون إلى نتائج مختلفة نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية للمركب، ولعل ذلك يرجع إلى عدة أسباب منها ما يلي:

- اختلاف المعايير الشخصية لكل منهم، فما يعتبر ملائما بالنسبة لأحدهم قد لا يعتبر كذلك بالنسبة للآخر؛

⁸³ معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة قسم المالية .

- استخدام طرق مختلفة للتقييم؛

- وضع أولويات مختلفة للعناصر التي تتكون منها نظام الرقابة الداخلية.

المشكلة الثانية: فهي تنبع من عملية التقييم في حد ذاتها، ذلك لأن عملية التقييم تستنفذ جزءا كبيرا من الزمن، ولذلك يجد المدقق نفسه أمام معيارين أحدهما يجعله يندفع في عملية التقييم إلى حد يجعل العمليات الأخرى تفقد الأهمية اللازمة لها، والآخر يجعله يؤجل عملية التقييم إلى ما بعد الانتهاء من عملية التدقيق كلها، ولا شك أن الذي يؤدي إلى وجود هذه المشكلة هو إغراء كل من التيارين وأن عملية التقييم تعتبر عبئا على المدقق من ناحية أخرى.

المشكلة الثالثة: فهي صعوبة الحكم على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة، نتيجة للعلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف حسابات المركب، وخاصة عند التعمق في عمليات الفحص والدراسة، غير أن هذه المشاكل لا تقلل من ضرورة وأهمية عملية التقييم، ويجب المعامل على تحليلها بما يحقق كفاية في الأداء.

المطب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بمختلف وظائف المركب

إن التدقيق الداخلي له علاقة مع مختلف الوظائف في المؤسسة وذلك بغية تحقيق التكامل.

1- العلاقة بين المراقبة الداخلية، التدقيق الخارجي والداخلي:

المراقبة الداخلية عبارة عن مجموعة الإجراءات والسياسات بما في ذلك التدقيق الداخلي الذي يعتبر وسيلة من وسائل المراقبة الداخلية، بحيث تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم من طرف المدقق الداخلي وتقييم عمل المدقق الداخلي يتم من طرف المدقق الخارجي لسونطراك، فوجود هذه الوظائف ضروري جدا في المؤسسة حيث يؤدي هذا التكامل إلى الرفع من مستوى الأداء والوصول إلى الأهداف المسطرة للمركب.

2- العلاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير:

إن التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يكمل أحدهما الآخر، كما يمارس كل منهما الرقابة على عمل الآخر (رقابة متبادلة).

يقوم مراقب التسيير بإعداد وتصميم نظام المعلومات في حين يقوم المدقق الداخلي بمراقبة هذه المعلومات والتحقق منها (التقارير).

المطلب الثالث: تقرير المدقق للمركب GL2Z

يرفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا أو إلى أعضاء لجنة التدقيق .
وفي الوقت الذي يكون في مسؤولية المدقق الداخلي الكثير من التنوع، فإنّ تحديد مداها يعود للإدارة العليا للمركب أو أعضاء لجنة التدقيق للمؤسسة على مستوى المديرية العامة التي يعمل بها المدقق الداخلي.
تقدم التقرير بعد آخر خطوة يقوم بها المدقق الداخلي حيث يتضمن التقرير مجموعة من التوصيات والاقتراحات التي يجب تنفيذها.
إذ يجب على المدقق بمجرد الانتهاء من التقرير إرساله إلى الإدارة العليا، و تكون توصيات في شكل رأي أو توصية وأن يكون بها عرض للحلول، ويتعين على المدقق الداخلي أن يقوم بعرض تقريره على الإدارة التنفيذية التي قام بتدقيق أعمالها كي يكون لديهم علم بأخطائهم التي رآها المدقق في عملهم، وان لا يكون هناك تأخير في تسليم التقرير إلى الإدارة العليا.
وبالرغم من عدم إمكانية استقلالية المدقق الداخلي عن المؤسسة، لأنه يعمل بها ويتبعها، فالمقصود هنا بالاستقلالية أن تكون تجاه الأقسام المطلوب من المدقق الداخلي تدقيق أعمالها، ولكي يكون فعالا وذو جدوة يجب أن لا يقوم بأي عمل تنفيذي حتى يتمكن من القيام بالعباية المهنية المطلوبة، ومن غير الممكن للمراكب الأخرى الاعتماد على تقارير المدقق الداخلي لمركب GL2Z لعدم توافر الحيادية لديه و اختلاف حجم النشاط، وهو جوهر الاختلاف بين المدقق الداخلي المدقق الخارجي.

خلاصة الفصل:

لقد اعتمدنا في دراستنا التطبيقية على كيفية إجراء التدقيق الداخلي والخطوات المتبعة في عملية التدقيق، كما أن وجود التدقيق الداخلي يضمن التطبيق والتنفيذ الفعلي للإجراءات المسطرة، وكذلك من أجل التقليل من الأخطاء والانحرافات محتملة الحدوث بالمركب.

تسعى مؤسسة سوناطراك إلى توفير جو رقابي على يساعدها على أداء أنشطتها بصورة تقلل فيها الانحرافات والأخطاء غير مرغوب فيها، كما تسعى إلى تبني طرق ونماذج تسييرية ورقابية حديثة، بحيث وفقت مؤسسة سوناطراك من جعل التدقيق الداخلي كأداة تساعد في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، الأمر الذي يجعلها تحقق مجموعة من النتائج المتلاحقة عبر سنوات متلاحقة منذ إنشائها، لذلك ساعد التدقيق الداخلي على تفعيل مختلف النتائج الايجابية وهذا ما جعلها من أكبر المؤسسات الجزائرية.

وأظهرت لنا الدراسة مدى أهمية التدقيق في تحقيق أهداف ومتطلبات المؤسسة، بحيث يعتبر من الأدوات الأساسية والضرورية التي لا بد من اعتمادها في التسيير.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

من خلال هذا البحث حاولنا التعرض إلى مختلف المفاهيم وأساسيات التدقيق والمراقبة الداخلية وكذا المراحل التي يمر بها التدقيق الداخلي من خلال اكتساب معرفة حول المؤسسة موضوع الدراسة، بحيث كانت أهداف التدقيق في البداية محدودة باكتشاف الأخطاء والغش والعمل على الحد من حدوثها حيث استخدمت كوسيلة لإجراء تدقيق كامل ومستمر للعمليات الحسابية، ولكن مع تطور إمكانيات المدققين وإسهامهم في تقديم خدمات إدارية إلى جانب خدماتهم المالية تطور مفهوم التدقيق واتسع نطاقه لدرجة أصبح معناه في الوقت الحاضر يشمل على تدقيق وفحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات كخدمة لتحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها أثناء اختيارنا لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها مع إعطاء بعض الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

فيما يخص الفرضية الأولى والمتمثلة في توقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.

فبعد دراستنا الفصل الأول والثاني وتحليل الدراسة الميدانية قمنا بإثبات هذه الفرضية، حيث على المدقق إتباع معايير التدقيق الدولية لتحقيق أعلى كفاءة وأحسن أداء، وذلك باعتبارها الموجه الرئيسي لعملية التدقيق.

ووجود تجمعات مهنية تضم المدققين الداخليين وترعى مصالحهم أسهم في إبراز أهمية دورهم والتسويق للمهنة بشكل جيد، أضف إلى ذلك الخبرة المهنية والتكوين المستمر ومحاولة المدقق للحصول على أحدث المعلومات والنظريات المتعلقة بالتدقيق من خلال حضور ندوات وملتقيات.

أما فيما يخص الفرضية الثانية: والمتضمنة فكرة أنّ المدقق الداخلي يقوم بدور هام في حوكمة المؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل إدارة المخاطر، فقد تمّ إثبات صحتها، فحتى ينطلق المدقق في المهمة، عليه تكوين ملفات العمل حتى تسهل عمله، وحصوله على أدلة وقرائن إثبات، ووضع احتمالات للأخطار المستقبلية، ليقوم في الأخير بالإدلاء برأيه حول صدق البيانات المحاسبية والمالية بكل صدق ونزاهة في تقرير يشمل ذلك.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة: و المتضمنة أنّ المدقق الداخلي يعمل على اكتشاف وإبراز نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية، فقد تمّ إثبات صحتها أيضا، فالتواجد المستمر للمدقق الداخلي على مستوى المركب

ورقابه الدائمة تجعله ملما بكل التفاصيل، و يصبح مدركا لنقاط القوة والضعف للمركب، كما تصبح له هيبه بين الموظفين و هذا ما يقلل من نسب الغش و الأخطاء.

أما بالنسبة للفرضية الرابعة: المتضمنة فكرة جودة حوكمة المؤسسات تعتمد بشكل كبير على فعالية التدقيق الداخلي وهو ما ينعكس على أداء مؤسسة سونطراك، فهي صحيحة، فمن خلال إثبات الفرضيات الثلاثة الأولى، نستنتج أنّ فعالية التدقيق الداخلي تحسّن الأداء وذلك من خلال الرقابة المستمرة، هذا من شأنه ان يؤدي إلى حوكمة جيدة للمركب تنعكس عليه إيجابا.

أما النتائج المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

- التدقيق الداخلي وظيفة تابعة للمديرية العامة من أجل تحسين الدورة الإدارية لتصحيح الأخطاء الرفع من الأداء؛

- يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة بهدف حماية ممتلكاتها من السرقة والتلاعبات ومن الأخطاء المحتملة، وكذا تحفيز العمال على الأداء الجيد على المستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة؛

- تعتبر الرقابة الداخلية مجموع القوانين الداخلية، الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة، التوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة؛

- من أجل وجود أنظمة رقابية داخلية سليمة، لابد من مراعاة عدد من المقومات و الإجراءات الأساسية التي تعمل على ضمان الفعالية والكفاءة، وإن الإخلال بتنفيذ أحد هذه الإجراءات أو تجاهلها يؤدي إلى تشكيك في مصداقية هذا النظام المطبق؛

- وإن التدقيق الداخلي يعتبر العنصر الأساسي والمهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراقبة تنفيذ إجراءاتها وكذلك إبراز أهم نقاط الضعف والقوة واقتراح الحلول والتحسينات المناسبة لها؛

- إن إتباع معايير التدقيق والقواعد المتعارف عليها يؤدي بهذه الوظيفة إلى لعب الدور المنوط بها مما يعطي المصداقية للنتائج المتوصل إليها؛

- تتم ممارسة عملية التدقيق الداخلي وفق خطوات متكاملة ومتراطة طبقا لمعايير متعارف عليها وتنتهي هذه العملية بالإدلاء بالرأي حول صدق وسلامة القوائم المالية إلى المستفيدين من هذا التقرير؛

- خرائط التدفق هي من أهم الأدوات التي يعتمد عليها المدقق من خلال تصميم خرائط لسير العمليات والإجراءات وبالتالي يسهل على أي شخص مهما كانت وظيفته من فهم العمليات ولكنها طريقة تسلتزم وقتا طويلا لانجازها نظرا لتعقيد العمليات وصعوبة استعمال الرموز والأشكال؛
- أسلوب قوائم الاستقصاء من أكثر الأساليب استعمالا من طرف المدققين الداخليين نظرا لإمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المدقق عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال وتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها.
- معظم الإدارات الحالية تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة لديها، وأن التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث أصبح يمارس أنشطته في مختلف أجزاء التنظيم، حيث تدفق كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، لدى على المؤسسة أن تهتم وتعمل إبراز أهم طرق الاتصال بين العاملين داخل تنظيم المؤسسة و بين المدققين الداخليين بهدف الوصول إلى الأهداف بصورة فعالة.
- هدف المدقق من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمركب GL2Z، هو إظهار نقاط القوة والضعف في نظامه من أجل الحكم على فعاليته، وتقديم التوصيات إذا كان هناك قصور فيه.
- هدف خلية التدقيق الداخلي للمركب هو التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة،
- جعلت سوناطراك التدقيق الداخلي أداة تساعد في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، الأمر الذي جعلها تحقق مجموعة من النتائج الإيجابية، و تحقيق أحسن أداء.
- وفي الأخير وبعد الانتهاء من عرض النتائج كان لابد أن نخرج بمجموعة من الاقتراحات
- زيادة الوعي والاهتمام بالتدقيق الداخلي واعتبار المدقق موظف لمساعدة الآخرين عن طريق متابعة ومراجعة العمل للوصول إلى الحد الأعلى من الأداء لهذا يجب توعية وتنمية الإحساس بروح المسؤولية من خلال توليد القناعة الكاملة لدى الموظفين والمديرين بأن تقارير وملاحظات المدققين الداخليين تستخدم لتطوير قدراتهم ومهارتهم بشكل أفضل في المستقبل وللرفع من كفاءة العمل وليس لمعاقبتهم على أدائهم الماضي.
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين مع اعطاء شهادات، بالإضافة إلى حث المدققين الداخليين للانخراط في معهد التدقيق الداخلي لتبادل و اكتساب الخبرات.

- إن توفير الجو الرقابي الفعال (غير المعرقل للنشاط) يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة لذا نقتراح على أي مسؤول في أي مؤسسة أن يسعى إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة، تساعد على التقليل من الثغرات و أعمال العش والتوفيق في القيام بأداء أنشطتهم بصورة فعالة.

أفاق البحث:

يمكن بنهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديدة بالدراسة وهي:

- أثر التدقيق الداخلي في التقليل من المخاطر المواجهة؛
- دور لجان التدقيق في زيادة استقلالية التدقيق الداخلي، ومدى استفادة المؤسسة منها؛
- فعالية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في الأداء الفعال لوظيفة التدقيق الداخلي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب :

- إبراهيم إيهاب نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي، عمان، طبعة الأولى، ، 2009.
- أحمد أبو السعود محمد، الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم أداء الموظفين، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004.
- احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبي الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 – 2003.
- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار الصفار، عمان، 2011.
- الخطيب خالد راغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، مطابع الشمس، عمان، 2001،
- السوافيري فتحي وآخرون، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
- العمرات احمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990.
- القبطان محمد، قواعد المراجعة في أعمال البنوك، دار النصر، القاهرة، 2006.
- أمين البد أحمد نطفي، المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، الإسكندرية، دار الفكر العربي، 2003-2004.
- ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي و الالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.
- جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء، عمان، طبعة الأولى، 2009.
- جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- حسين القاضي حسين دحدوح، أماميات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
- حسين شحاتة، المحاسبة الإدارية لرجال الأعمال، دار النشر والتوزيع الإسلامية، القاهرة ، 2001.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل، الأردن، 1998.
- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010.

- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين نظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
- رعد عبد الله الطائى و عيسى قداة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوزي، الأردن، 2008.
- سعداي ابراهيم أحمد، دور حوكمة الشركة والمراجعة الداخلية في تطوير الاقتصاد الوطني، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، جدة، 2008.
- صبح داوود يوسف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، دار الكتب العلمية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2007.
- عبد البارى إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.
- عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، عمان، 2009.
- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق سوافيري، الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007.
- عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- عبد الله حزام، الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، مطابع جامعة عدان، اليمن، 2004.
- عبد الوهاب نصر شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006.
- علي عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبية الإدارية، منشورات ذات السلاسل، جامعة الكويت، 1990.
- عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديث، مكتب دار لثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- غسلان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، الدار المسيرة، عمان، 2006.
- محمد إسماعيل بلال، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2004.
- محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار إيجيبت، الاسكندرية، 2005.
- محمد بوتين، المراجعة ومرتبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين النظري والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل، الأردن، 2001.
- منصور حامد محمود، ثناء عطية، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، جامعة القاهرة، مصر 1997.
- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، عمان، الطبعة الثالثة.
- يحي حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة، مكتبة الجلاء، المنصورة، الطبعة الأولى، 2001.

الملتقيات العلمية:

- فريدة صالح، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية، ورقة بحث مقدمة إلى الملتقى الوطني حول مهنة الدقيق في الجزائر، المنعقد يومي 10-11 فيفري 2010، جامعة سكيكدة.

المجلات العلمية:

- بكري علي حجاج، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الاقتصادية في منظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، 2005.

مذكرات التخرج:

- بلال حياة، كيفية تقييم فعالية الرقابة الداخلي، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2011.

- عبد الغني، فضل علي، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك اليمينية"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، عمان.

- شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهتمها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

- محمد سعيد كامل، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة- البنك الاسلامي الفلسطيني، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة.

- يوسف سعيد، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للأوراق المالية- بنك القدس، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2007.

- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر، 2009-2010.

المطبوعات:

- أيمن عبد الله أبو بكر، التدقيق الداخلي، مدونة، جامعة أبو ظبي، 2012.

المواقع الإلكترونية:

<http://www.sonatrach.com>

الملخص:

تقدم هذه الدراسة تشخيصاً لوظيفة التدقيق الداخلي بمركب GNL2Z، مؤسسة سونطراك، ارزيو-وهران، في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، والصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، وذلك باستخدام طريقتي المقابلة المباشرة، مع توجيه أسئلة مباشرة على المسؤول على وظيفة التدقيق الداخلي بالمركب، هذه الأسئلة كانت في شكل استبيان، حيث تم بذلك التوصل إلى مجموعة من النتائج، حول مدى تبني واحترام ممارسة وظيفة التدقيق الداخلي بمركب GNL2Z للمعايير الدولية للمهنة، وعلى إثر هذه النتائج تم اقتراح مجموعة من التوصيات، للنهوض بوظيفة التدقيق الداخلي إلى مستوى ذو جودة باعتبار أن هذه الوظيفة من المقومات الإدارية الأساسية للنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، معايير دولية للتدقيق الداخلي، معايير الصفات، معايير الأداء، رقابة داخلية، الأداء.

Abstract : In the light of the international standards for internal audit , issued by the American Institute of internal auditors (IIA), this study provides a diagnosis of the internal audit function in the complex GNL2Z of Sonatrach in arziw-oran . It uses two ways of direct interview, including direct questions to the one is in charge of the internal audit function in the complex. These questions are in the form of a questionnaire. So they can reach some results about adoption and respect for the implementation of internal audit function, following the international standards for the profession. Consequently a set of recommendations are proposed. So, the internal audit function can reach an advanced level of quality.

Keywords : Internal audit, international standards for internal audit, qualities standards, performance standards, internal control, Performance.