وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

رقم:

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم تجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمـــي

إعداد الطالبة: فاطيمة بحاش

تحت عنوان

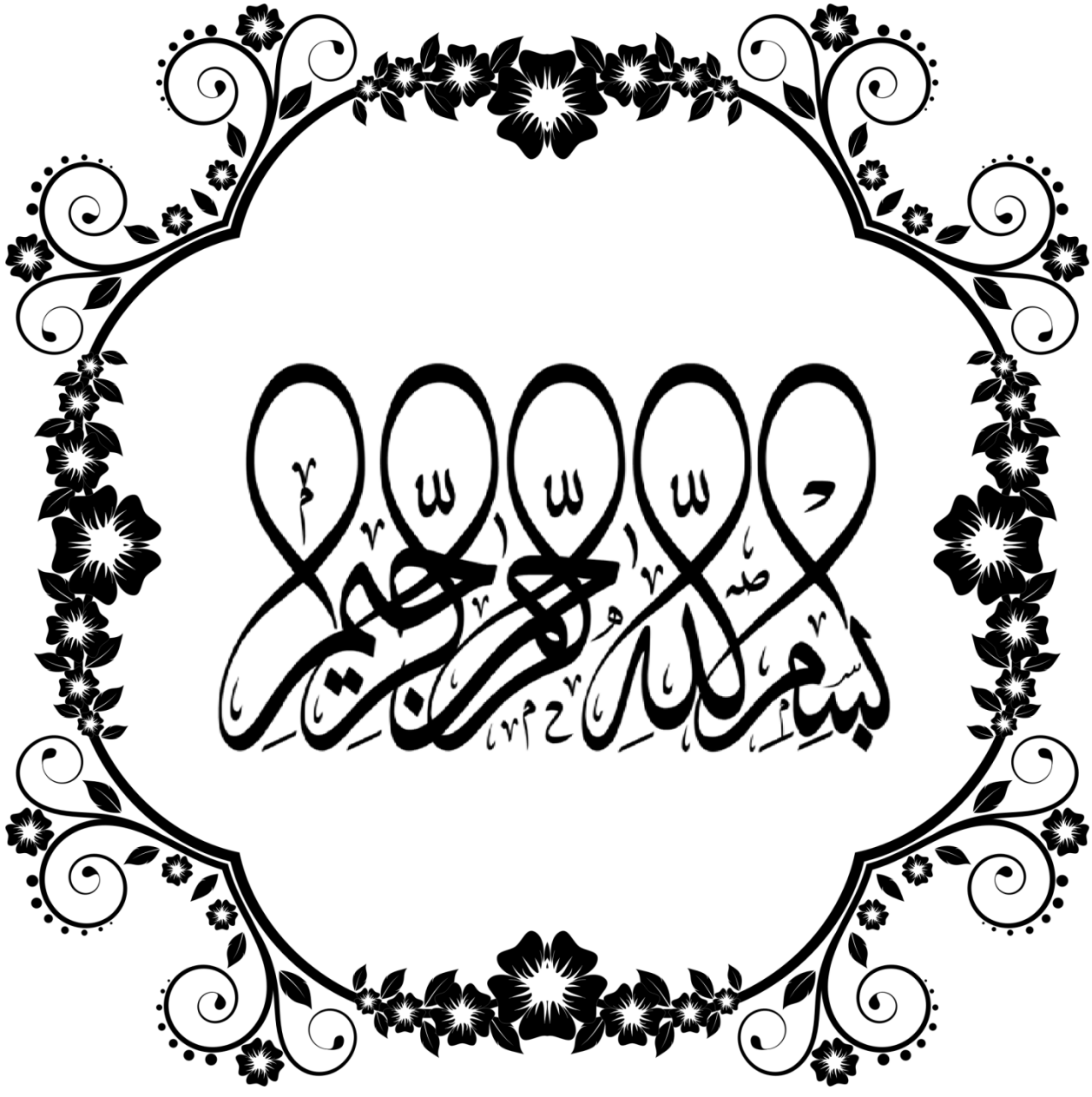
دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة -

لجنة المناقشة:

د/ حسان بوبعاية	جامعة المسيلة	رئيســـا
د/ محاد عريوة	جامعة المسيلة	مشرفا و مقررا
د/ عبد الرحمن عفيصة	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016


بسم الله الرحمن الرحيم

بِسْمِ اللهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿قَالَ يَا قَوْمِ أَرَأَيْتُمْ إِنْ كُنْتُ عَلَىٰ بَيِّنَةٍ مِنْ رَبِّي وَرَزَقَنِي مِنْهُ رِزْقًا حَسَنًا وَمَا أُرِيدُ أَنْ أُخَالِفَكُمْ إِلَىٰ مَا أَنْهَاكُمْ عَنْهُ إِنْ أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾

سورة هود الآية(88)

شكر وتقدير

الحمد لله الّذي جعل لكلّ شيء قدراً، وجعل لكلّ قدر أجلاً، وجعل لكلّ أجل كتاباً، الحمد لله حباً، الحمد لله شكراً، الحمد لله رجاءًا وطاعة، والحمد لله حمداً لا ينفد أوّله ولا ينقطع أخره... وفّقتني ربّي لانجاز هذا العمل لك الحمد دائماً وأبدًا.

اللّهم وصلّ وسلّم وبارك على خير البشرية، سيدنا وحبيبنا محمّد وعلى آله وصحبه أجمعين.

ثم الشكر الموصول لكل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

وأخص بالذكر الأستاذ المشرف محاد عريوة.

كما أشكر الأستاذ فاروق حريزي.

والشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة.

الإهداء

إلى أمي، أبي، عائلتي، والأحبة.

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
فهرس المحتويات	I
قائمة الأشكال والجداول والملاحق	III
قائمة المختصرات	IV
مقدمة عامة	أ– د
الفصل الأول: مدخل نظري ومفاهيمي للتدقيق الداخلي	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي وأنواعه	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي	03
المطلب الثاني: تعريف التدقيق وأهدافه	04
المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي	05
المبحث الثاني: تنظيم عملية التدقيق الداخلي	06
المطلب الأول: الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي	06
المطلب الثاني: وظائف التدقيق الداخلي	08
المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي	09
المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي الدولية	12
المطلب الأول: تعريف معايير التدقيق الداخلي	12
المطلب الثاني: اعتبارات وضع المعايير	12
المطلب الثالث: أنواع معايير التدقيق الداخلي	13
خلاصة الفصل	15
الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي	
تمهيد	17
المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية	18
المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها	18
المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية	19
المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية	20
المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية، إجراءاته، وطرق فحصه	22
المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية	22

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية	24
المطلب الثالث: طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	26
المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية	27
المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية	27
المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي تجاه نظام الرقابة الداخلية	28
المطلب الثالث: معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية	29
خلاصة الفصل	32
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة	
تمهيد	34
المبحث الأول: تقديم التدقيق الداخلي في الجزائر	35
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر	35
المطلب الثاني: الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر	36
المطلب الثالث: مهام وظيفة التدقيق الداخلي حسب م ت ج 610	36
المبحث الثاني: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة	37
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم "رياض سطيف"	37
المطلب الثاني: تقديم مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة	39
المطلب الثالث: شرح لوظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة	41
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلات	43
المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات	43
المطلب الثاني: عرض نتائج المقابلات	47
المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلات	55
خلاصة الفصل	62
الخاتمة العامة	63
قائمة المراجع	68
الملاحق	71

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	جدول تحديد المخاطر	10
02	مناخ المقابلة الحرة	44
03	مناخ المقابلة نصف الموجهة	46
04	درجة تحقق الفرضيات	59

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مكونات نظام الرقابة الداخلية	21
02	مقومات نظام الرقابة الداخلية	23
03	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	25
04	معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية	31

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	المؤسسات التابعة لرياض سطيف واختصاصها	71
02	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة	72
03	الأمر بالمهمة	73
04	ورقة إبراز وتحليل المشاكل	74
05	تقرير التدقيق الداخلي	75
06	دليل المقابلة	78

قائمة المختصرات

IIA	Institute of Internal Auditors معهد المدققين الداخليين
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations لجنة المنظمات الراعية
CPA	Committee of procedure Auditing لجنة طرائق التدقيق
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين

مقدمة عامة

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

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

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

إشكالية البحث:

في ضوء ما تقدم تتلخص إشكالية هذا البحث في السؤال الرئيسي التالي: **كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة؟**

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة مطاحن الحضنة؟
- كيف يمكن لنظام الرقابة الداخلية خلق قيمة إضافية في مؤسسة مطاحن الحضنة؟
- هل يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مطاحن الحضنة؟

فرضيات البحث: للإجابة على التساؤلات الفرعية ننطلق من الفرضيات التالية:

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

أسباب اختيار الموضوع:

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

أهداف البحث: تحاول الدراسة الوصول إلى مجموعة من الأهداف أهمها:

- التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة، إجراءاته، أهدافه، أنواعه، والمعايير المتعارف عليها دوليا التي يعمل بموجبها؛
- تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- بيان العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي؛
- إيضاح كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الذي أصبح من الأدوات التي تساهم في ضمان اكتشاف مختلف طرق التضليل والقضاء على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية والمساهمة في تفعيله من خلال الخدمات الاستشارية والتأكيدية التي يقدمها.

منهج الدراسة:

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

الدراسات السابقة

1.دراسة شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** (دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم ، جامعة الجزائر، 2004، تمثلت الإشكالية الرئيسية في "فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟" هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة ومحاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق قيمة مضافة للمؤسسة.

تطرقت هذه الدراسة إلى المراجعة الداخلية ودورها في تسيير المؤسسة ولكن دون تمييز نظام الرقابة الداخلية وهو ما سنتطرق له.

2.دراسة محمد البشير غوالي، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة** (حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة)، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004، تمثلت الإشكالية الرئيسية في "إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟" كما خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: ضرورة تصميم نظام للرقابة الداخلية، إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال، الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات.

تطرقت هذه الدراسة إلى نفس موضوع دراستنا إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة جمع البيانات والدراسة الميدانية.

3.دراسة فضيلة بوطورة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك** (دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2007، تدور إشكالية البحث الرئيسية في التالي: "ما هي آليات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؟ ومدى فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية للصندوق الوطني للتعاون الفلاحي؟" خلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية: التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية من شأنه دعم الأهداف المتوخاة من النظام، الشق المحاسبي من الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية يعمل على توليد المعلومات التفصيلية التي تفي بالاحتياج الداخلي للإدارة لاتخاذ القرارات، إذا ما طبق نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية بطريقة مناسبة وجيدة كان له الدور الفعال في تقييم أدائها.

تناولت هذه الدراسة آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية ولم تربطه بالتدقيق الداخلي وهذا بالتحديد ما سنتطرق إليه في بحثنا.

4.عبد السلام سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، تمثلت الإشكالية لهذه الدراسة في ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين

وللمؤسسة؟ خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: يقوم المراجع الداخلي بالقيام بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة بحكم تواجده بالمؤسسة، أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط لان عدد مرات نزوله إلى المؤسسة لتنفيذ مهمة مراجعته محدودة وعادة تكون بعد تنفيذ الأعمال، وهذا ما يستدعي ضرورة التكامل والتعاون بين الطرفين.

ورغم التطرق إلى دور المراجعة الداخلية والعلاقة التكاملية بينها وبين المراجعة الخارجية إلا أنه لم يربطها بنظام الرقابة الداخلية وهذا ما تتناوله دراستنا.

تقسيمات البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة، ومعالجة الموضوع حاولنا تقسيم البحث إلى فصلين نظريين وفصل لدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

بالنسبة للفصل الأول هو تحت عنوان مدخل نظري ومفاهيمي للتدقيق الداخلي وهو مقسم إلى ثلاثة مباحث، تم التطرق فيها إلى ماهية التدقيق الداخلي وأنواعه في المبحث الأول، تنظيم عملية التدقيق الداخلي في المبحث الثاني، وفي المبحث الثالث معايير التدقيق الداخلي الدولية.

وبالنسبة للفصل الثاني فكان لدراسة نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي مقسماً إلى ثلاث مباحث أيضا، يتضمن المبحث الأول عموميات حول نظام الرقابة الداخلية، ثم في المبحث الثاني مقومات نظام الرقابة الداخلية، إجراءاته، وطرق فحصه، أما المبحث الثالث فيتناول دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة.

أما الجانب الميداني فهو عبارة عن دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة تم من خلالها إجراء مقابلات مع ثلاثة خبراء من أجل محاولة معرفة كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، كما تم الاستعانة بخبير خارجي يشغل منصب مدقق داخلي لعدم توفر المؤسسة محل الدراسة إلا على مدقق داخلي واحد، وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أيضا، جاء في المبحث الأول منها تقديم للتدقيق الداخلي في الجزائر، ثم في المبحث الثاني التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة، وفي المبحث الأخير عرض وتحليل لنتائج المقابلات.

الفصل الأول

مدخل نظري ومفاهيمي للتّدقيق الدّاخلي

تمهيد

بعد الأزمات التي حدثت والفضائح التي هزت كبرى المؤسسات العالمية ازداد الاهتمام بالتدقيق الداخلي وأصبح نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة حيث يهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفايتها الإنتاجية ولاسيما ما هو متعلق بنظام الرقابة الداخلية، فتوسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة خاصة الرقابة، ومن هنا برزت الحاجة إلى الاستعانة بالتدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة على التحكم بمختلف الوظائف وضمان كفاءتها وفعاليتها، حيث لوحظ هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها إنشاء المؤسسات إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءة البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة.

ومن خلال الفصل الأول للبحث سيتم التطرق إلى مدخل نظري ومفاهيمي للتدقيق الداخلي في المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي وأنواعه؛

المبحث الثاني: تنظيم عملية التدقيق الداخلي؛

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي الدولية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

تطور مفهوم التدقيق الداخلي وازدادت أهميته في وقتنا الحالي كما تغير دوره من التركيز فقط على الجوانب المالية ليشمل أيضا الجوانب الإدارية، ويساهم في إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي[1]

يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحد الأمريكية عام 1941 كخطوة أساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، وفي عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن معهد المدققين الداخليين، وعام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي الأخيرة.

في عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المؤسسات المختلفة وقد تميز وخاصة في المؤسسة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي 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 1977 انتهت اللجان من أعماله وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 وبحق فان هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة مهنة جديدة.

في عام 1996 تم إصدار دليل أخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن معهد المدققين الداخليين كما تم عام 1999 صياغة دليل جديد للتعريف بالتدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه "نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص-ص: 30-33.

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

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي وأهدافه

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي: تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي ويعود ذلك لكون وظيفة التدقيق الداخلي قد شهدت العديد من التطورات في طبيعتها وأهدافها، نستعرض منها ما يلي:

1. تعريف معهد المدققين الداخليين IIA: التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.[1]

2. تعريف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية IFACI: التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يعطي تأكيد للمؤسسة حول درجة سيطرتها على عملياتها ويقدم مشورته لتحسينها ويساهم في خلق قيمة مضافة، كما أنه يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم بواسطة نهج منظم ومنهجي، عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، حوكمة الشركات، ويقدم اقتراحات لتعزيز فعاليتها.[2]

3. تعريف كتاب التدقيق الداخلي: مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.[3]

من التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الداخلي وظيفة يمارسها أشخاص من داخل المؤسسة مصممة لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الخدمات الاستشارية والتأكيدية حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، والحوكمة، التي تقدمها بما يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة.

---

[1] https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx, page consulté le : 28/03/2017, 15 :30.

[2] Institut français de l'audit et du contrôle internes, **cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne**, édition 2013, paris, p 15.

[3] خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق**، ص-ص: 33-34.

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي: يهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي:

- التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية؛
- التحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع؛[1]
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيدا للمحافظة على الممتلكات والموجودات؛
- التأكد من صحة البيانات ومدى الاعتماد عليها من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلية وتدقيق البيانات؛
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية؛[2]
- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها؛
- التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر والتحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها؛
- رفع الكفاية عن طريق التدريب مع مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.[3]

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي: يتفرع التدقيق الداخلي إلى الأنواع التالية:

أولاً: تدقيق الالتزام: يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعة من المؤسسة. وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة؛
- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.

ثانياً: التدقيق التشغيلي: هو الفحص والتقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقويم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أن يتضمن أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.

ثالثاً: التدقيق المالي: يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول، وفق درجة المخاطر يتم تحديد نوعية التدقيق أهو مسبق أم لاحق؟

---

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص126.

[2] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق**، ص37.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص-ص: 181-182.

رابعاً: تدقيق نظم المعلومات: إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وبطريقة صحيحة، كاملة، ومفيدة.

خامساً: تدقيق الأداء: إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق بالإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية.

سادساً: التدقيق البيئي: الهدف منه قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المؤسسة والحفاظ على الأنظمة البيئية، وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض.[1]

المبحث الثاني: تنظيم عملية التدقيق الداخلي

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة لصالح مؤسسات تختلف من حيث الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسة أو من خارجها، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدا إلاً أن تنظيم المهنة يعد أمرا أساسياً لنجاح أي مهمة تدقيق داخلي.

المطلب الأول: الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي

إن مبادئ أخلاقيات المهنة هي ضرورية وأساسية لنشاط التدقيق الداخلي باعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم أساسا على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة، الغرض من هذه المبادئ هو إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي، حيث تشمل هذه المبادئ عنصرين أساسين هما:

- ✓ المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي؛
- ✓ قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.[2]

وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق**، ص-ص: 56-60. بتصرف

[2] معهد المدققين الداخليين، **مبادئ أخلاقيات المهنة**، 2009، ص01.

أولاً: مبدأ النزاهة: نزاهة المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائهم وأحكامهم،[1] وتشمل القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة؛
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المؤسسة التي يعملون بها؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.[2]

ثانياً: مبدأ الموضوعية: يجب على المدققين الداخليين مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط مع مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة،[3] وتشمل القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز؛
- يجب على المدققين الداخليين ألاّ يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني؛
- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.[4]

---

[1] **المرجع نفسه**، ص02.

[2] أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص53.

[3] معهد المدققين الداخليين، **مرجع سابق**، ص02.

[4] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص54.

ثالثاً: مبدأ السرية: على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها،[1] وتشمل القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخلين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم؛
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.[2]

رابعاً: مبدأ الكفاءة: على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي المهنية،[3] وتشمل القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.[4]

المطلب الثاني: وظائف التدقيق الداخلي

بالرجوع إلى التعريف الصادر عن معهد المدققين الداخليين والذي بني عليه الإطار الجديد للتدقيق الداخلي يتضح أن خدمات التدقيق الداخلي تشمل الآتي:

أولاً: خدمات التأكيد: والتي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي.

ثانياً: خدمات استشارية: التي هي بطبيعتها توجيهات وتنفذ بناءا على الطلب الخاص لعميل المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل.

وعند أداء الخدمات الاستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل.[5]

---

[1] معهد المدققين الداخليين، **مرجع سابق**، ص02.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص54.

[3] معهد المدققين الداخليين، **مرجع سابق**، ص02.

[4] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص55.

[5] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص36.

ثالثاً: وظيفة الفحص: ويعني مفهوم الفحص تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال؛
- اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، وظيفة التنفيذ، ووظيفة المحاسبة؛
- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات.

رابعاً: وظيفة التقييم: تعد وظيفة التقييم امتداداً لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة.

ولذلك فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وبناءا على ذلك فإن المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلا للإدارة العامة وليس ممثلا للإدارة المالية، وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها، أو مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.[1]

المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي

إن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واعتماد المنهجية السليمة، التي تتمثل في:

أولاً: مرحلة التحضير لمهمة التدقيق الداخلي: في هذه المرحلة يتبنى المدقق وضعية المراقب، حيث يقوم بتحليل المهمة للتعرف على الإجراءات المطبقة والأشخاص المعنيين بموضوع الأمر بمهمة التدقيق، ليقوم بتحضير ميدان المهمة، وتضم هذه المرحلة الخطوات الآتية:

1. **الأمر بالمهمة:** قبل البدء في مرحلة التحضير على المدقق أن يقدم للأطراف المعنية بمهمة التدقيق الوثيقة التي تسمح بانطلاق أي مهمة تدقيق، هذه الوثيقة تعتبر بمثابة تفويض من الإدارة العامة موجه إلى فريق التدقيق والذي يحمل صيغة الإعلام. [2]

2. **التعرف والتقارب:** تعد المرحلة الأهم لأن المدقق من خلالها يمكنه التعرف على المصلحة المدققة وعملياتها من أجل فهم أعمق للمعلومات والتفسيرات التي سيتم البحث عنها، كما يمكنه أن يفهم نطاق وظيفة التدقيق من أجل إيجاد حلول ملائمة.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص30-32.

[2] Madeline Cidre, **Audit interne-quelle valeur ajoutée à l'entreprise**-, école supérieure d'assurance, 2012, p :32.

3. **تحديد المخاطر**: حسب المعيار A1.2210 الذي يتضمن تطبيق هذه المرحلة حيث يلزم المدقق الداخلي بإجراء تقييم أولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم، ومن أجل تحديد أمثل لهذه المخاطر يستخدم المدقق جدول المخاطر، وكمثال لهذا الجدول التالي:

جدول رقم (01): جدول تحديد المخاطر

العملية	الأهداف	المخاطر	التقييم	نظام الرقابة الداخلية	الملاحظة
استقبال البضائع	الأمن	الضياع، التلف	متوسط،ضعيف	معايير الاستلام والتخزين	بدون

Source : Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 7ème édition, édition d'organisation, Paris, 2010, P239.

4. **تحديد الأهداف:** يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي أو المخطط للمهمة، حيث يقوم المدقق الداخلي بتحديد أسس تحقيق مهمته ونطاقها، كما يعرض الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ويعرف مواقع الخطر المحددة سابقا والتي على ضوئها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن هذا التقرير مقترح المدقق لمجالات تدخله من حيث مجال العمل الوظيفي والعمل الجغرافي، وهو قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق التدقيق والطرف الآخر الطالب لها.

ثانياً: مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي: بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من عملية التحضير للمهمة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة،[1] وتتمثل هذه الخطوات في المراحل الآتية:

1. **اجتماع الافتتاح:** يتم عقد الاجتماع في المكان الذي ستتم فيه مهمة التدقيق بين المدقق والمسؤولين عن النشاط محل التدقيق، ويكون بهدف شرح طبيعة المهمة، أسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة.[2]

2. **برنامج التدقيق:** وثيقة داخلية في مصلحة التدقيق الداخلي يضم تقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق التدقيق الداخلي وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، كما يساعد على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة، ويعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية.[3]

3. **العمل الميداني:** في هذه المرحلة يقوم فريق التدقيق بإجراء الاختبارات اللازمة بمساعدة أدوات خاصة نذكر منها:

[1] عبد السلام عبد الله سعيد، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص67-68، مذكرة غير منشورة.

[2] Madeline Cidre, **op_cit**, p38.

[3] عبد السلام عبد الله سعيد، **مرجع سابق**، ص68.

- ✓ **الملاحظة الشاملة:** التي تسمح بفهم مختلف طرق العمل وإبراز الوضعيات غير المتوقعة مع ملاحظة مواطن الأخطار المحددة في المراحل السابقة من أجل ضمان نوعية النتائج؛
- ✓ **ورقة إبراز وتحليل المشاكل** FRAP: تعتبر الوثيقة الأكثر استخداماً فهي موجهة إلى أقسام النشاطات المدققة من أجل إخبارهم بالمشاكل الملاحظة وطريقة حلها، حيث تنقسم إلى خمسة أجزاء (المشاكل، الإثباتات، الأسباب، النتائج، التوصيات)، وهي ضرورية عند تحرير التقرير.

4. **التأشير على التوصيات:** بعد إعداد وتصنيف أوراق إبراز وتحليل المشاكل يقوم فريق التدقيق من التأكد من اتساق الملاحظات قبل تأشيرها، والتأكد من أن المشاكل التي تم تحديدها هي حقيقية ويمكن أن تضر بالمصلحة المدققة أو المؤسسة ثم التأكد من أن المخاطر المحددة سيتم تصحيحها كميا ونوعيا من أجل تفادي المفاجئات غير السارة، ليقوم بعدها فريق التدقيق بالتأشير على التوصيات.[1]

ثالثاً: التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي: تعد المرحلة الأخيرة من مراحل تحقيق مهمة التدقيق حيث ينتهي حضور فريق التدقيق في ميدان المهمة وهي الأخرى تضم المراحل التالية:

1. **التقرير الأولي للتدقيق:** يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي اكتشفها المدققين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس التقرير النهائي.

2. **الاجتماع الختامي:** المشاركين في هذا الاجتماع هم نفسهم المشاركين في الاجتماع الافتتاحي، حيث يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المدققة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها.

3. **التقرير النهائي:** بعد انتهاء التدخل يتم إعداد التقرير في صورته النهائية، ويتم إرساله إلى أهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي تكشفت خلال عملية التدقيق، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.[2]

4. **متابعة تنفيذ التوصيات:** المتابعة ضرورية وخاصة لأنه من الطبيعي أن يودّ المدققون قياس تأثير وفعالية الحلول التي اقترحوها خصوصا من أجل إثراء ملفاتهم عند عمليات التدقيق المقبلة. [3]

---

[1] Madeline Cidre, **op_cit**, p41-44 .

[2] عبد السلام عبد الله سعيد، **مرجع سابق**، ص69.

[3] Madeline Cidre, **op_cit**, p50.

المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تمثل معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد IIA الإطار المنظم لعمل وممارسات وظيفة التدقيق الداخلي، تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق الداخلي وفي نفس الوقت تعتبر أساسا لتقييم فعاليتها.

المطلب الأول: تعريف معايير التدقيق الداخلي والغرض منها

أولاً: تعريف معايير التدقيق الداخلي: هي المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقا لما تم اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين، وتعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن IIA الأكثر شيوعا وتطبيقا في العالم حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال. [1]

ثانياً: الغرض من المعايير

- توجيه الالتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية؛
- توفير إطار مرجعي لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة لنشاطات التدقيق الداخلي؛
- إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي؛
- تعزيز تحسين عمليات ومسارات المؤسسة.[2]

[1] كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 52، مذكرة غير منشورة.

[2] معهد المدققين الدّاخليين، **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي**، 2017، ص01.

المطلب الثاني: اعتبارات وضع المعايير: راعت اللجنة عند وضع المعايير الاعتبارات الآتية:

- اختلاف المعلومات المالية التي يتم تدقيقها سواء في شكلها أو في مضمونها من دولة إلى أخرى، وفقا لتباين أنظمتها ولوائحها المتحكمة في إعدادها، باختلاف الممارسات المهنية المتبعة؛
- استبعدت اللجنة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتحكمة في تدقيق القوائم المالية في دولة معينة؛
- وجوب العمل بدستور اتحاد المحاسبين الدوليين، وإلزام المنظمات الأعضاء في الاتحاد بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند وجود تعارض أو اختلاف بين الأنظمة المحلية فيها حول مشكلة معينة؛
- إجازة اللجنة تطبيق تلك المعايير على الخدمات الأخرى للمدققين، متى كان ذلك ملائما؛
- عدم إصدار أي معيار إلا إذا تم إقراره من قبل ثلاثة أرباع عدد أعضاء اللجنة.[1]

المطلب الثالث: أنواع معايير التدقيق الداخلي: تتألف من ما يلي:

أولاً: معايير الصفات: تتناول هذه المعايير خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي، وهي تضم ما يلي :

- 1000- **الغرض والسلطة والمسؤولية:** ينبغي تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية فيما يتصل بأنشطة التدقيق الداخلي بشكل رسمي في قانون يتسق مع المعايير ويوافق عليه المجلس؛
- 1100- **الاستقلالية والموضوعية:** ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا، كما ينبغي أن يتسم المدققون الداخليون بالموضوعية في أداء عملهم؛
- 1200- **الكفاءة والعناية المهنية اللازمة:** ينبغي ان تؤدى المهام بالكفاءة العناية المهنية اللازمة؛
- 1300- **تأكيد الجودة وبرامج التحسين:** على كبير المدققين أن يعمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة وبرامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي وعليه كذلك مراقبة استمرار فعاليتها.

ثانياً: معايير الأداء: تصف معايير الأداء طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي كما تضع المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة، تتناول ما يلي:

- 2000- **إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** على كبير المدققين أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمنظمة؛
- 2100- **طبيعة العمل:** ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي تقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطرة والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي باستخدام مدخل منظم ومنضبط؛[2]

---

[1] **المرجع نفسه**، ص53.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص-ص: 34-44، بتصرف.

- 2130- **الرقابة:** ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنظمة فيما يتصل بإرساء آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذالك عن طريق تعزيز التحسين المستمر؛
- 2130.ت1- يجب على التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات بالنظر إلى:
  - ✓ تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛
  - ✓ موثوقية ومصداقية البيانات المالية والتشغيلية؛
  - ✓ فعالية وكفاية البرامج والعمليات؛
  - ✓ حماية الأصول؛
  - ✓ الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود.
- 2130.أ1- يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهمات الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة؛[1]
- 2200- **التخطيط للمهمة:** ينبغي على المدققين الداخليين تطوير وتسجيل خطة لكل مهمة وتشمل النطاق، الأهداف، الوقت، وتوزيع الموارد؛
- 2300- **تنفيذ المهمة:** على المدققين الداخليين أن يعملوا على تحديد المعلومات الكافية والمناسبة الموثوق بها، والمفيدة لتحقيق أغراض المهمة؛
- 2400- **تبليغ النتائج:** يجب على المدققين الداخليين أن يبلغوا نتائج المهمات؛
- 2500- **متابعة سير العمل:** على المدقق أن يضع ويحافظ على نظام لمراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة؛
- 2600- **قرار قبول الإدارة للمخاطر:** عندما يعتقد المدقق أن قبول الإدارة للمخاطر لا يعد مقبولا للمؤسسة، فإنه ينبغي عليه مناقشة ذلك مع الإدارة فإذا لم يتم حل ذلك فإنه ينبغي أن يرفع كل من المدقق والإدارة العليا تقريرا بذلك إلى مجلس الإدارة ليتولى فض النزاع.[2]

ثالثاً: معايير التنفيذ: تتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء، وقد يكون هناك فئات متعددة من معايير التنفيذ مجموعة لكل نشاط من أنشطة التدقيق الداخلي، ولقد وجدت هذه المعايير من أجل أنشطة التأكيد A والاستشارة C.[3]

[1] معهد المدققين الداخليين، **مرجع سابق**، ص13.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص-ص:47 -53.بتصرف

[3] **المرجع نفسه**، ص35.

خلاصة الفصل

التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية ومن أهم الوظائف التنظيمية في المؤسسة تعمل على فحص وتقييم العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، حيث يساعد هذه الأخيرة في تحقيق أهدافها المسطرة من خلال تقديمه لتأكيدات معقولة تهم مختلق الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، وكباقي الوظائف تقوم مهنة التدقيق الداخلي على إطار ممنهج ومنظم للمهنة يتمثل في الميثاق الأخلاقي لممارسة المهنة ومعايير التدقيق الداخلي الدولية، ومن أجل ضمان نجاح التدقيق الداخلي و المدقق الداخلي في مهنته يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة.

الفصل الثاني

نظام الرقابة الداخلية و علاقته بالتدقيق الداخلي

تمهيد

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بصفة عامة، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار السليمة.

ويجب أن يعكس نظام الرقابة الداخلية طبيعة أوجه النشاط المختلفة في المؤسسة، فنظام الرقابة الذي يطبق في مؤسسة معينة قد لا يصلح للتطبيق في مؤسسة أخرى علاوة على ضرورة أن يكون هذا النظام اقتصاديا بمعنى الحصول على النتائج المتوقعة بأقل تكاليف ممكنة وأن يكون هذا النظام واضحاً وسهلاً ومفهوماً لدى القائمين بتطبيقه.

وسيتم في هذا الفصل دراسة نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي من خلال ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثاني: مقومات وركائز نظام الرقابة الداخلية، إجراءاته، وطرق فحصه؛

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقة من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية

1. تعريف لجنة طرائق التدقيق CPA: "الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاية الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".[1]

2. تعريف لجنة المنظمات الراعية COSO: "الرقابة الداخلية هي سلسلة من الإجراءات والعمليات، تتم بواسطة مجلس إدارة المؤسسة، وإدارتها وموظفيها الآخرين وتصمم لتوفر تأكيداً معقولاً فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التي تشملها المجموعة التالية:

- ✓ كفاءة وفاعلية العمليات؛
- ✓ مصداقية التقارير المالية؛
- ✓ الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة."[2]

3. تعريف المعيار الدولي رقم 400: تعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.[3]

من التعاريف السابقة يمكن القول أن الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات والوسائل التي تضبط العمل بالمؤسسة، تنشئها الإدارة بهدف حماية أموالها وأصولها، التأكد من دقة قوائمها المالية، وضمان تحقيق أهدافها المسطرة بأقل التكاليف الممكنة.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق**، ص167.

[2] لجنة المنظمات الراعية، **الرقابة الداخلية–إطار متكامل–**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، السعودية، 2010، ص17.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق، معيار 400**، ص113.

ثانيا: أهداف الرقابة الداخلية: تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- حماية أصول المنشأة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبة المسجلة بالدفاتر من أجل تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرارات أو رسم أي خطط مستقبلية؛
- المحافظة على مستوى الأداء الجاري، واكتشاف أي انحرافات عن هذا المستوى؛
- الكشف عن أي اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف؛
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة؛
- زيادة الكفاية الإنتاجية للمؤسسة؛
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات؛
- حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها؛
- التدريب والعلاقات الإنسانية؛
- تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.[1]

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية:

تتفرع الرقابة الداخلية إلى الأنواع التالية:

أولاً: الرقابة الداخلية الإدارية: تتضمن خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الخطة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب خاصة بالعمل، أو طرق التحليل الإحصائي لدراسة وضع المؤسسة، أو تقارير للأداء، أو رقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الأنظمة الرقابية الأخرى.

ثانيا: الرقابة الداخلية المحاسبية: وتعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة، هذا من جهة، والعمل على حماية أصول المؤسسة من جهة أخرى.[2]

ثالثاً: رقابة الضبط الداخلي: وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه

---

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص49.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص205.

على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.[1]

وهنالك من يصنف الرقابة الداخلية كالتالي:

أولاً: الرقابة المانعة: تعتبر فعالة ومهمة حيث أنها تمنع الانحرافات قبل وقوعها، لذا ينبغي تعيين موظفين أكفاء، وفصل الواجبات عن بعضها بصورة سليمة لتجنب الوقوع في الأخطاء.

ثانياً: الرقابة الكاشفة: اكتشاف الانحرافات في الأداء حال حدوثها وفي وقت مبكر يسمح بمعالجتها وتعديل الضوابط لمنع تكرارها، ومصدر هذه الرقابة بشكل أساسي هو التدقيق الداخلي.

ثالثاً: الرقابة التصحيحية: تعمل على تصحيح الانحرافات الرقابية المكتشفة، وتتضمن إجراءات متّبعة لتحديد سبب الانحراف، ومتابعتها لحين تصويبها وعدم السماح بتكرار حدوثها.[2]

المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية: وفقا لتقرير لجنة **COSO** يتكون نظام الرقابة الداخلية من المكونات التالية والتي تمثل النظام المتكامل للرقابة الداخلية:

أولاً: بيئة الرقابة: تتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشرة بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المؤسسة ذاتها،[3]حيث تتمثل العوامل الفرعية لها في:

1. **عوامل لها صلة مباشرة بالإدارة:** تتمثل في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة، والقيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي؛
2. **عوامل لها صلة بتنظيم المؤسسة نفسها:** وتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفء ومدى تحديد السلطات والمسؤوليات، وسياسات الأفراد وممارساتهم المختلفة، ومدى الالتزام بسياسات المؤسسة.[4]

ثانياً: تقييم المخاطر: تتعرض أي مؤسسة عند مزاولة أعمالها للعديد من المخاطر، ولابد من تحديد وتحليل تلك المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.[5]

---

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص193.

[2] هيا مروان إبراهيم لظن، **مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطارCOSO**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية–غزة–، فلسطين، 2016، ص30، مذكرة غير منشورة.

[3] محمد السيد سرايا وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص24.

[4] فضيلة بوطورة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص21، مذكرة غير منشورة.

[5] محمد السيد سرايا وآخرون، **مرجع سابق**، ص27.

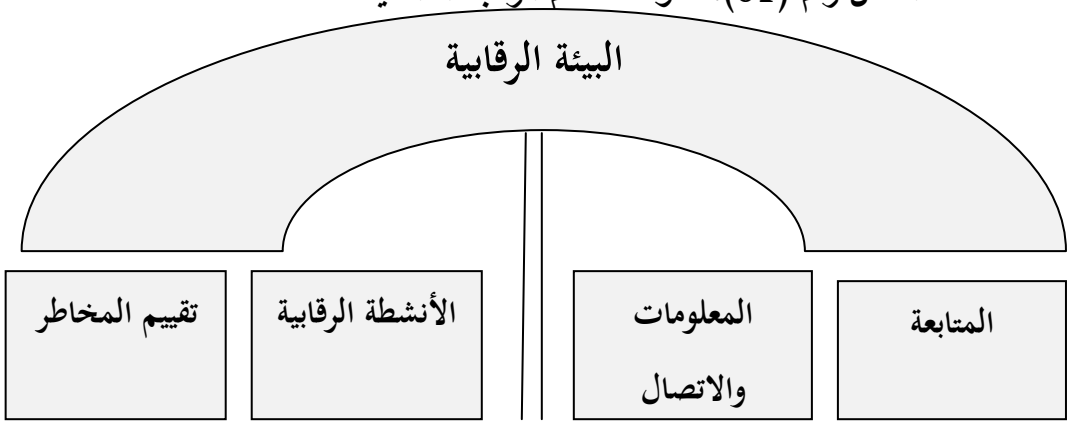
ثالثا: أنشطة الرقابة: تشمل أنشطة الرقابة على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب من أنه قد تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وأنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة، وتتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على الالتزام، والرقابة على أنظمة المعلومات.[1]

رابعاً: المعلومات والاتصال: يتعلق هذا الجزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف مستويات الإدارة من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية، ولا شك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وعلى المدقق أن يشمل فهمه نظام المعلومات المحاسبي لمعرفة كلاً من:

- الفئات المختلفة من العمليات اللازمة للقوائم المالية؛
- كيفية التشغيل المحاسبي للعمليات منذ ظهور ونشأة العملية إلى أن يتم إظهار أثر ونتيجة هذه العملية في القوائم المالية، ويتضمن ذلك الوسائل الإلكترونية التي تستخدم لتسجيل تلك العمليات ولتحويل والحفاظ على المعلومات؛
- التقارير المحاسبية والكيفية التي يتم استخدامها لتوصيل التقارير المالية (قنوات الاتصال).

خامساً: المتابعة: ويقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات نظام الرقابة الداخلية للتحقق من فعاليته وكفاءته، ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة المؤسسة، ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للتدقيق الداخلي.[2] والشكل الموالي يمثل هذه المكونات:

الشكل رقم (01): مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: ساكر ظاهر عمر أمين، **تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل التجارة الالكترونية**، مجلة جامعة كركوك للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد2، العدد2، العراق، 2012، ص150.

[1] **المرجع نفسه**، ص28.

[2] **المرجع نفسه**، ص30.

المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية، إجراءاته وطرق فحصه

يقوم نظام الرقابة الداخلية المتكامل على مجموعة من الركائز والإجراءات والتي يتوقف عليها نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة.

المطلب الأول: مقومات وركائز نظام الرقابة الداخلية

ينبني نظام الرقابة الداخلية الجيد على خمسة أعمدة رئيسية وهي:

أولاً: الخطة التنظيمية الإدارية الجيدة: لتحقيق فعالية الرقابة الداخلية يجب أن تتسم الخطة التنظيمية الإدارية بتمثيلها لكل المجموعة الإدارية التي تقوم بتحقيق الأهداف بطريقة واضحة وعلمية دقيقة، بالإضافة إلى وجوب توضيح خطوط السلطة والمسؤولية، كما يجب أن تكون مرنة، وبسيطة مع الثبات النسبي لأن كثرة التعديلات تؤدي إلى تداخل المسؤوليات وبالتالي زيادة التلاعب أو تحقيق المصالح الشخصية، ويجب أيضا تحديد مستوى معين من القرارات لكل مستوى، لضمان محاسبة المسؤولية والرقابة الفعالة على كلّ مستوى إداري، مع ضرورة وجود شبكة اتصالات قوية ومنظمة وفي جميع الاتجاهات لتكون أساساً لتبادل ونقل البيانات والمعلومات التي تخدم أهداف الرقابة الداخلية والتنسيق بين الإدارات وأقسام المنشأة.[1]

ثانياً: نظام محاسبي سليم: لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات، ويجب أن يتضمن أساليب فنية للتحقق من جدية المعلومات وللتأكد من دقتها وسلامة تبويبها، كما يجب أن يشتمل على مجموعة مستندات (داخلية وخارجية) لكلّ عملية من عمليات المؤسسة مع وجوب تسجيل العمليات المحاسبية أولاً بأول، ويتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة، وطبيعة أعمالها، وإتباع مبدأ تقسيم العمل حتى يتاح للفرد مراجعة عمل من سبقه للقضاء على احتمالات الخطأ والغش وسرعة كشفها، وأن يعتمد النظام على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية، وباستخدام أمثل للحاسوب في تنفيذ العمليات المحاسبية، ويجب أن يتماشى النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لسهولة إجراء وتطبيق محاسبة المسؤولية.

ثالثاً: نظام مستندي دقيق: لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتميز النظام المستندي بالتنسيق والترابط بين التنظيم المحاسبي والمستندي والإداري، حتى يسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب، وبتحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها لكل عملية مستندية لإمكان المتابعة والرقابة، كما يجب تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حدّ ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات في المؤسسة.[2]

---

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، مرجع سابق**، ص52.

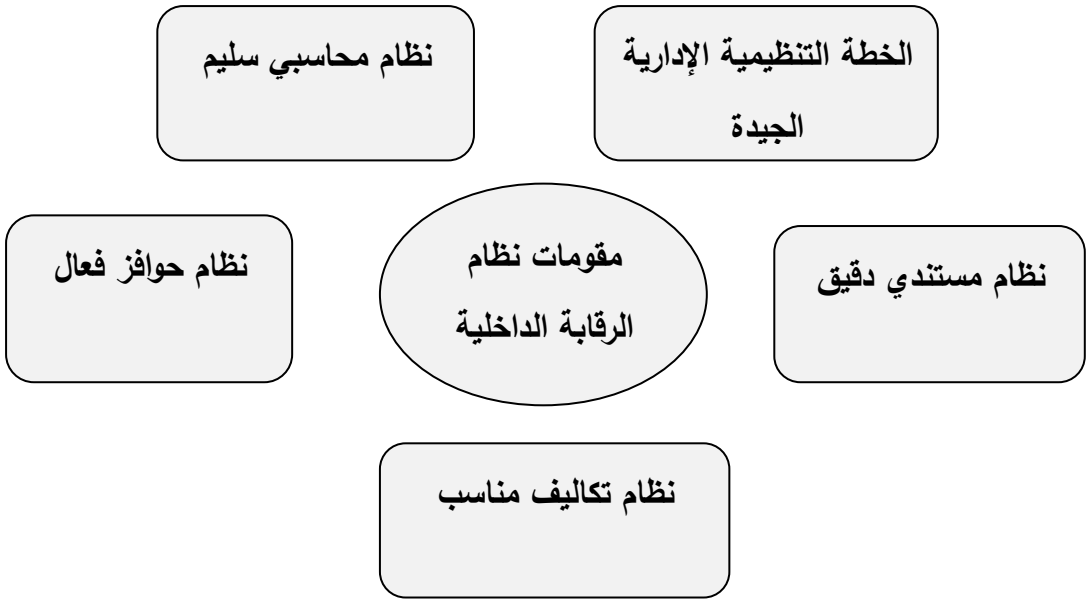
[2] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي**، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، 2017، ص68.

رابعاً: نظام تكاليف مناسب: لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم نظام التكاليف بالتحديد الواضح لمراكز التكلفة مع التبويب السليم لها، وإتباع أسس عادلة ومناسبة لتوزيع تكاليف الخدمات، ويجب إتباع المؤسسة للطرق العلمية والدقيقة لتحديد تكلفة المنتجات النهائية، بالإضافة إلى وجوب الرقابة المستمرة على كفاءة تنفيذ المهام داخل المراكز والأقسام الإنتاجية، والتصميم الواضح لمستندات التكاليف، كما يجب تحديد اللوائح والقرارات المنظمة لعملية الشراء والتّخزين والاستثمار والإنتاج والمبيعات، مع ضرورة الملائمة لأهداف المؤسسة وطبيعة الإنتاج وحجم المبيعات، ويجب أن يرتبط بالخطة التنظيمية حتى يسهل تطبيق محاسبة مسؤولية وممارسة الرقابة داخل المؤسسة.

خامساً: نظام فعال للحوافز: لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يكون نظام الحوافز عادلاً حتى يحقق القناعة لدى العاملين وعدم خضوعه لأي عوامل خارج السيطرة، بالإضافة لعدم تغييره من وقت لآخر حتى لا يُفقد الثقة به، كما يجب أن يرتبط بالعاملين ارتباطاً كبيراً ويتم وضعه في حدود الجهود أو الإسهامات المتوقعة من العامل، وفقا لمعايير الأداء العادي التي يجب أن تكون غير متطرفة ويمكن تحقيقها في ظل الظروف الإنتاجية للمؤسسة، بالإضافة إلى ضرورة تنمية الوعي الرقابي لدى العاملين بحيث تدفعهم لرقابة أدائهم لأعمالهم ليتحقق الهدف المنشود.[1]

ويمكن التعبير عن أهم المقومات السابقة من خلال الشكل الموالي:

الشكل(02): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، مرجع سابق**، ص54.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

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

أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية: وتضم النواحي التالية:[1]

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما منذ البداية إلى النهاية ويقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر؛
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد نتيجة الخطأ أو الإهمال؛
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف؛
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة؛
- إعطاء تعليمات صريحة لكي يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات على ما قام به من عمل؛
- استخراج المستندات من الأصل ومن عدة صور تخص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين؛
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر شريطة أن لا يتعارض ذالك مع حسن سير العمل.

ثانياً: إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل فرضية الغش والاحتيال ويساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة، وإرفاقه بالوثائق المؤيدة الأخرى؛
- عدم إشراك أي موظف في تدقيق عمل قام به بل يقوم بذلك موظف آخر؛
- استعمال وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين التدقيق العام؛
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي؛
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كحالة البنوك والموردين ومصادقة العملاء؛
- القيام بجرد مفاجئ ودوري للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

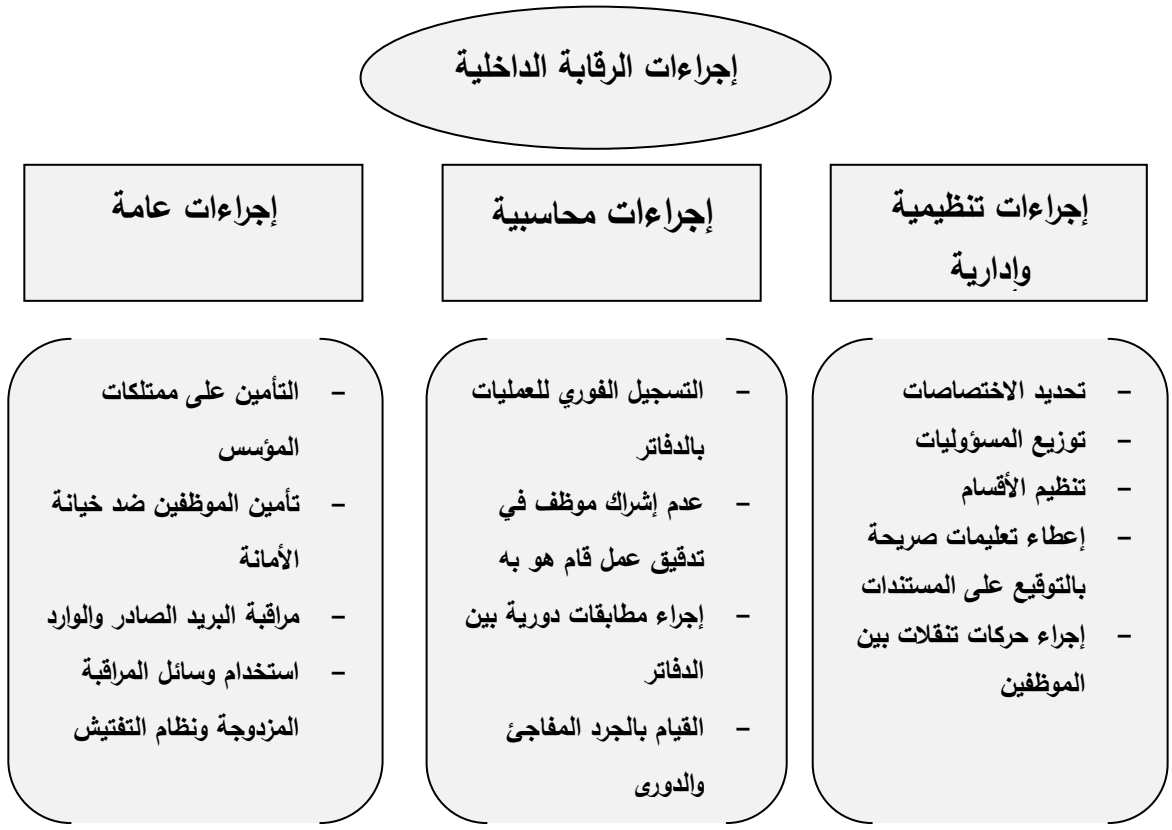
[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي**، مرجع سابق، ص-ص: 68-69.

ثالثاً:إجراءات عامة: وتضم النواحي التالية:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار؛
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهدة نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية ضد خيانة الأمانة؛
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
- استخدام وسيلة الرقابة الجدية بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية؛
- استخدام وسائل المراقبة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة كتوقيع الصكوك وعهدة الخزائن؛
- استخدام نظام التفتيش للأقسام الخاصة بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس.[1]

ويمكن تلخيص الإجراءات السابقة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] **المرجع نفسه**، ص70.

المطلب الثالث: طرق فحص وتقييم الرقابة الداخلية: تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب.

أولاً: الاستبيان: يمثل عدة خطوات من الأسئلة حول سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية التي يعتقد المدقق الداخلي بأنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية، والإجابة عن هذه الأسئلة إما ب(نعم) أو (لا)، فإذا كانت الإجابة بنعم فمعنى ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يفي بالغرض.[1]

ثانياً: الملخص التذكيري: يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان، وهذا الملخص هو أمر متروك لكل مدقق على حدا يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.[2]

ثالثاً: التقرير الوصفي: يتم عمل وصف لكل عمل من النشاط ومن يقوم بها، ونوعية المستندات والسجلات المستعملة ومن المسؤول عنها، من مزايا هذه الطريقة هو وصفها لكل نشاط من الأنشطة.[3]

رابعاً: دراسة الخرائط التنظيمية: وهنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات والنقدية والأجور.

خامساً: فحص النظام المحاسبي: وهنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها ترتكز على الظروف الخاصة بكل مشروع.[4]

---

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص92.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص176.

[3] هادي التميمي، **مرجع سابق**، ص93.

[4] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق**، ص177.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف مواطن القصور في نظام الرقابة الداخلية من أجل العمل على معالجتها وبالتالي تطوير وتحسين الرقابة الداخلية، كما يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة بغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام ومن أهم عناصره، كما أن المؤسسات تحتاج إلى نظام رقابة فعال وقوي كي تقوم بتحقيق أهدافها بنجاح، لذلك يتوجب على التدقيق الداخلي دراسة وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال رسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة.[1]

حيث أن الهدف الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به، ومن ثم تحديد نقاط الضعف فيه، وتقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة، وهو ما نصت عليه معايير الأداء من خلال المعيار رقم2130–الرقابة– والذي نص على: "**يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها، والدفع لتحسينها المستمر**".

كما نص المعيار 2130.ت1 على: " **يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات بالنظر إلى:**

- **تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛**
- **موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛**
- **فعالية وكفاية العمليات والبرامج؛**
- **حماية الأصول؛**
- **الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود.**

ونص المعيار رقم 2130.أ1 على: "**يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهمات الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة**".[2]

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سابق**، ص535.

[2] معهد المدققين الداخليين، **مرجع سابق**، ص 13.

ومنه فعلى المدقق الداخلي دائما التنبه بأن الرقابة تكون كافية ومفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين، وبشكل عام فإن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو الحصول على توكيد معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها، وهي مهمة التدقيق الداخلي فيما يخص تقيم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات وقابلية الاعتماد عليها بالإضافة إلى تحديد مدى الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة، والتأكد من حماية أصول المؤسسة واستغلال مواردها بكفاءة واقتصادية ومدى العمل على تحقيق أهدافها، ولكي يتمكن التدقيق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يحتاج إلى:

- تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق، وتحديد أنظمة التشغيل ونظام الرقابة؛
- القيام بإعداد تقييم أولي للأنظمة؛
- تحديد مدى الفحص على أساس نتائج التقييم الأولي؛
- القيام بأعمال الفحص وتقييم نتائجه؛
- استنتاج فيما إن كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة؛
- تقديم تقرير نهائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع.[1]

ومن هنا فالعلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية علاقة مباشرة، حيث يعتبر من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود قسم التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، تتمثل مهمته في التأكد من مدى تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها، وكذا التأكد من دقة المعلومات المالية والتحقق من عدم وجود أي تلاعبات أو مخالفات وبصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهام نظام الرقابة الداخلية.[2]

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها، حيث نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة والحكم على درجة متانتها.[3]

ويقوم المدقق الداخلي بفحص كفاية نظام الرقابة الداخلية وفاعليته بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية وبكفاءة، وتعد الرقابة كافية

---

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سابق**، ص536.

[2] محمد صالحي، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016، ص47.

[3] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي**، مرجع سابق، ص143.

إذا قامت الإدارة بالتخطيط وتصميم الأنظمة الرقابية بطريقة ملائمة، ويلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم، والأنشطة، والأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعة، حيث يتم توفير التأكيد المعقول عندما تتخذ إجراءات بتكاليف معقولة لجعل الانحرافات في حدود المستوى المسموح به، ويفيد ذلك التدقيق الداخلي في تحديد الأخطاء المهمة والأعمال غير المشروعة واكتشافها من أجل تصحيحها خلال مدة معقولة، أي أن الغرض من فحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية هو تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدد له،[1] وبالتالي فإن للمدقق الداخلي دور في:

- **الالتزام:** يعتبر من أهداف التدقيق الداخلي تحديد ما إذا كانت سياسات، وبرامج، وإجراءات الرقابة الداخلية المقررة تعمل بشكل مقنع؛
- **حماية الأصول:** يهتم المدقق الداخلي بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها؛
- **التحقق:** يقوم المدقق بالتحقق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة من أجل تعزيز الدقة وإمكانية الاعتماد؛
- **تقييم الأداء:** بالإضافة إلى الرقابة التنظيمية والتشغيلية فإن كثيرا ما يطلب من المدقق الداخلي تقييم أداء العاملين؛
- **التوصيات بالتحسينات:** يجب على المدقق الداخلي إبداء مقترحات لتحسين نظام الرقابة الداخلية خصوصا ما إذا كان هنالك اكتشاف لحالة قصور ما.[2]

المطلب الثالث: معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية: لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً في تحقيق الأهداف المرجوة منه لابد من توفر المعايير التالية:

أولاً: معيار فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية: يجب أن تكون الإدارة مدركة للهدف من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، حيث أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى يجب أن تدرك أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن دقة أرصدة الحسابات تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها.

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي، مرجع سابق**، ص172.

[2] محمود عبد السلام محسن، **مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص22، مذكرة غير منشورة.

ثانياً: معيار تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية: سبق وأوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة، وتكون إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته الخمس بصورة متكاملة.

ثالثاً: معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية: سنتعرض في هذا الجزء لمعايير فعالية كل جزء من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة وذلك على النحو التالي:

1. معيار فعالية بيئة الرقابة: يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأربع الأخرى، ولا شك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود نظام فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لأن تلك السياسات ستنعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة.

2. معيار فعالية تقييم المخاطر: يجب 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 نظام الرقابة الداخلية فعال في ظروف معينة، وغير فعال في ظروف أخرى.

ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر، والقيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة.

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

3. معيار فعالية أنشطة الرقابة :لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا لابد 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 الواجبات والمسؤوليات، والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

4. معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات: يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاماً فعالاً وملائماً للمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات

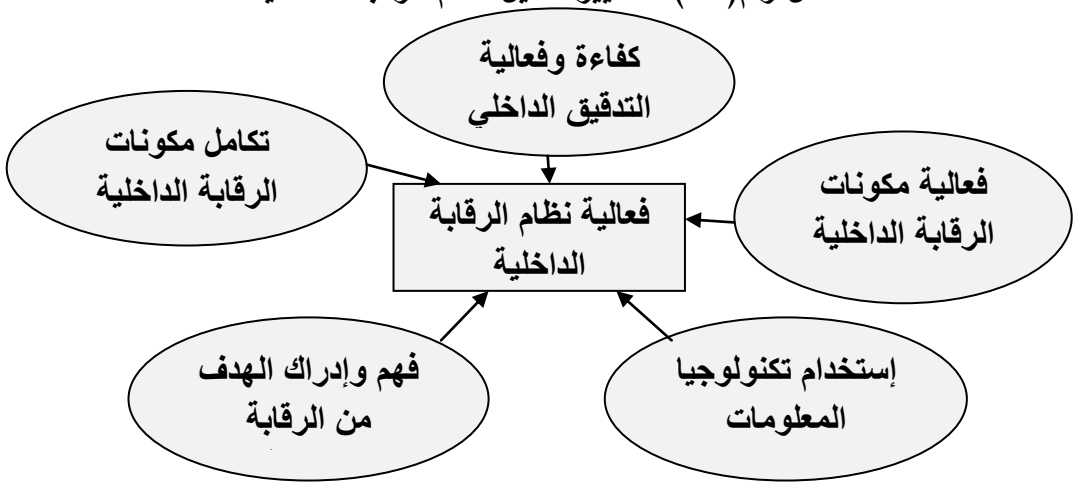
المؤسسة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية إلى أسفل أو إلى أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة بها.

5. معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات نظام الرقابة الداخلية: تؤدي المتابعة والتقييم المستمر وبفعالية لمختلف مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في نظام الرقابة الداخلية، لأن التقييم والمتابعة المستمرة وبفعالية لمكونات الرقابة الداخلية يساعد على معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم السابق إعداده أم لا؟ وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزائه لتتمشى مع التغيرات في ظروف التشغيل.[1]

رابعاً: معيار كفاءة وفعالية إدارة التدقيق الداخلي: لاشك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة، وتلعب إدارة التدقيق الداخلي التي تعمل بفعالية دورا كبيرا في تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

خامساً: معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها: لكي يتم تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لابد من استخدام والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة وسائل الاستفادة من هذه التكنولوجيا عند تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات آلياً، والتحقق من دقة التشغيل آلياً، وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي، والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة الإنترنت.[2] والشكل الموالي يعبر عن هذه المعايير:

الشكل رقم(04): معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

[1] محمد السيد سرايا وآخرون، **مرجع سابق**، ص-ص: 46-49.

[2] **المرجع نفسه**، ص50.

خلاصة الفصل

التدقيق الداخلي يعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية الغرض منها التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة ورفع تقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف والانحرافات، يهدف التدقيق الداخلي إلى قياس مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، ويلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم، والأنشطة، والأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعة، حيث تكون الرقابة فعالة عندما تدير الإدارة الأنظمة الرقابية بالطريقة التي توفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها ويتضمن ذلك التصريح بالأداء ومراقبته، ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بصورة دورية، وتوثيق هذه الأنشطة لتوفير تأكيد إضافي بأن الأنظمة تعمل كما هو مخطط لها.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

تمهيد

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية تتمثل في إجراء مقابلات مع خبراء متخصصين على مستوى مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة النوعية نظراً لطبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى نتائج أكثر دقة، محاولين بذلك إبراز دور المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة.

وعلى هذا الأساس تم اعتماد الفصل الثالث بثلاثة مباحث أيضا تتمثل في:

المبحث الأول: تقديم التدقيق الداخلي في الجزائر؛

المبحث الثاني: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة؛

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلات.

المبحث الأول: تقديم التدقيق الداخلي في الجزائر

نستعرض من خلال هذا المطلب مراحل تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، من خلال تناول المحطات التاريخية التي مر بها، الهيئة المشرفة على المهنة، والمهام والوظائف المدرجة ضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

أولاً: المرحلة ما قبل 1988: إن النظام السائد خلال تلك المرحلة هو الاقتصاد المخطط أو ما يدعى بالاقتصاد الاشتراكي، والذي يمتاز بالطابع العمومي ويخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولي وضع الخطط والتوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التابعة لها، لقد كانت المؤسسات الاقتصادية العمومية تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة في وضعه لقانون خاص بهذه الهيئة، على ضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس، حيث نصت المادة **36** من قانون **05/80** المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى الهيئات توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالها، ومنه نستنتج أنه بهذا الشكل، فإن الإدارة العليا المسؤولة عن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي تفقد مسؤوليتها على الوظيفة وذلك بجعلها تحت سلطة ومسؤولية مجلس المحاسبة بدلا من سلطة ومسؤولية الإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها ومجالات تدخلاتها.

ثانياً: المرحلة بين 1988-1995: منذ أن اختارت الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي، قامت السلطات العمومية بوضع جملة من القوانين تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، ما يعني انفتاح الجزائر على الاستثمار الخاص المحلي والأجنبي وكان من بين هذه القوانين، قانون **01/88** المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية الذي كرس في مادته **40** إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وقد جاء فيه ما يلي:"**يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها**"، انطلاقا من نص هذه المادة، تتمثل مهام وظيفة التدقيق الداخلي في المساعدة على تطوير وتحسين بشكل مستمر طرق العمل، وأساليب التسيير في هذه المؤسسات، كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية من رقابة مجلس المحاسبة.[1]

ثالثاً: المرحلة من 1995 إلى يومنا هذا: حيث شهدت سنة **1995** إلغاء كل قوانين الإصلاحات الاقتصادية بما فيها قانون **01/88** وتعويضها بالأمر الرئاسي رقم **25/95** المؤرخ في يوم **25** سبتمبر **1995**،

[1] يزيد صالحي وعبد الله مايو، **"واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية"**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 09، 2016، ص62.

والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة، إن المميز لهذه المرحلة بالرغم من إلغاء المادة **40** إلا أن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي.

المطلب الثاني:الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

أنشئت جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين **AACIA** رسميا في **19** جويلية **1993** من طرف مجموعة من المدققين الداخليين يعملون في مؤسسات اقتصادية ومالية جزائرية تنشط في قطاعات مختلفة، يرأس هذه الجمعية محمد مزيان والرئيس الشرفي نور الدين خطاط، وهي هيئة غير حكومية مستقلة مقرها شركة سيدار بمدينة عنابة، تضم حوالي **140** مدققا داخليا، هذه الجمعية تعدت الحدود منذ **1995** ولها علاقة تعاون مع مجموعة من الجمعيات في (أمريكيا، كندا، لكسمبورغ، فرنسا، سويسرا، تونس، المغرب، مالي، الكاميرون، السينغال)، وهي تعمل على وضع معايير التدقيق الداخلي في الجزائر،كما تسعى لتحقيق ما يلي:

- ترقية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي؛
- خلق وتدعيم العلاقات ما بين المدققين الداخليين، ما يمكن من التعاون وتبادل المعارف؛
- اقتراح محاور التكوين وتحسين المستوى في مجال التدقيق الداخلي؛
- جمع وتوزيع الدوريات والمراجع المتخصصة في التدقيق الداخلي؛
- خلق وتدعيم العلاقات مع جمعيات وطنية وأجنبية ذات أهداف مماثلة؛
- البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية والالتزام بأخلاقيات المهنة؛
- العمل على تنظيم ملتقيات بين المدققين الداخليين العاملين في مختلف المؤسسات من أجل تبادل الخبرات والأفكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للتدقيق الداخلي؛
- برمجة دورات تكوينية في مهنة التدقيق الداخلي منذ جانفي **2009** بالتعاون مع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة **IFACI**؛
- مساعدة المؤسسات على إنشاء ميثاق التدقيق الداخلي.[1]

المطلب الثالث: مهام وظيفة التدقيق الداخلي حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 610

نص معيار التدقيق **610** على المهام والوظائف التالية:[2]

أولاً: متابعة المراقبة الداخلية: قد توكل مسؤوليات خاصة لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق باستعراض المراجعات، متابعة أدائها، والتوصيات الرامية إلى تحسينها.

1 يزيد صالحي وعبد الله مايو، **مرجع سابق**، ص64.

2 المجلس الوطني للمحاسبة، **إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، معيار التدقيق الجزائري 610**، 2017، ص04.

ثانياً: فحص المعلومة المالية العملياتية: قد توكل لمهمة التدقيق الداخلي مهمة إعادة النظر في الوسائل المستخدمة لتحديد، تقدير، تصنيف، وتقديم المعلومة المالية والقيام بالتحريات الخاصة حول الجوانب الفردية بما فيها القيام بفحص تفاصيل المعاملات، أرصدة الحسابات والإجراءات.

ثالثاً: إعادة النظر في الأنشطة العملياتية: قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة إعادة النظر في اقتصاد، فعالية، ونجاعة الأنشطة العملياتية، بما فيها الأنشطة غير المالية للمؤسسة.

رابعاً: فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية: قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة فحص مدى احترام النصوص التنظيمية والتشريعية أو الواجبات الخارجية وكذلك سياسات وتوجيهات الإدارة، ومقتضيات أخرى داخلية.

خامساً: إدارة المخاطر: قد تساعد وظيفة التدقيق الداخلي التنظيم من خلال تحديد وتقييم المخاطر الكبرى التي تعترض المؤسسة والمساهمة في تحسين أنظمة المراجعة، وإدارة المخاطر.

سادساً: الحوكمة: يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي تقييم سير الحوكمة بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم وأخلاقيات المؤسسة ، نجاعة الإدارة، وشفافية تسييرها.

المبحث الثاني: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم "رياض سطيف"

في سنوات الاستقلال اتجهت الدولة إلى تحويل حبوب القمح بكل أنواعه إلى مواد غذائية لتلبية حاجيات ومتطلبات الاستهلاك الوطني كماً ونوعاً، ومن أجل تحقيق هذا الهدف عمدت الدولة إلى إنشاء عنصر اقتصادي ذا مفعول حساس والمتمثل في المؤسسة الوطنية للسميد والدقيق والعجائن بكل أنواعها، حيث تأسست تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة بموجب المرسوم المؤرخ في **25** مارس **1965** والتي عرفت باسم شركة "السمباك" **SIMPAC**، وكانت مهمتها تتمثل في:

- توفير المواد الغذائية الأساسية للمواطنين؛
- المحافظة على القدرة الشرائية بتحديد أسعار مدروسة؛
- توفير عدة مراكز بيع للقيام بعملية توزيع المواد الغذائية وذلك على مستوى الوطن بصفة عامة وأنحاء الولايات بصفة خاصة؛
- المساهمة في التنمية الاقتصادية وذلك برفع الإنتاج الوطني وتنشيط التجارة الداخلية.

وبالنظر إلى المسؤولية الكبيرة للشركة وتطور حجم نشاطاتها أدى إلى ظهور مشاكل عديدة تعتبر نتيجة حتمية لا مفر منها لهذا التطور ومن أجل إعطاء ازدهار جيد للشركة تقرر إنشاء المؤسسة الوطنية

للصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بسطيف في سنة **1982**، وذلك بعد إعادة هيكلة شركة "السمباك" وقسمت إلى خمسة مؤسسات جهوية عبر الوطن كالتالي:

- مؤسسة الرياض بسطيف؛
- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس؛
- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة؛
- مؤسسة الرياض بتيارت؛
- مؤسسة الرياض بقسنطينة.

أولاً: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف

أنشئت رياض سطيف طبقا للمرسوم رقم **376/82** المؤرخ في **1982/11/25** إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي "سمباك"، وتحول المجمع ابتداءاً من **1990/04/02** إلى شركة مساهمة برأس مال قدره **10.000.000** دج، مقسما على **1000** سهم إسمي، منها **350** سهم لصندوق المساهمة للصناعات الزراعية الغذائية، و250 سهم لصندوق المساهمة للصناعات المتنوعة، **200** سهم لصندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والمياه، وأخيرا **200** سهم لصندوق المساهمة للخدمات، وفي **1997/04/28** تم تحويل رأس المال الاجتماعي من صندوق المساهمة للصناعات الغذائية إلى الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية، وذلك بموجب الأمر **25/95** المتعلق بتسيير رؤوس الأموال المنقولة للدولة كما تمت إعادة هيكلة الشركة سنة **1997** إلى وحدات فرعية تابعة، والمجمع هو الذي يمتلك رأس مال كل الوحدات التابعة له وهو الذي يراقبها في تطبيق الخطوط العريضة لسياسته غير أن لتلك الوحدات الحرية في تحديد سياستها التجارية في حدود السياسة العامة للمجمع، وتتمثل المطاحن الفرعية التابعة في:

- مطاحن الهضاب العليا –سطيف–
- مطاحن البيبان –برج بوعريريج–
- مطاحن الصومام –بجاية–
- مطاحن الحضنة –مسيلة–
- مطاحن الزيبان –بسكرة–
- مطاحن الواحات – توقرت–
- سيدي عيسى –مسيلة–

أما الشركات التابعة الأخرى، فمنها من هي متخصصة في النقل، ومنها من تتخصص في الفلاحة، وأخرى في الإنجاز والصيانة والصناعة.

ثانياً: أهداف مؤسسة رياض سطيف

- تحويل الحبوب (قمح لين، قمح صلب)، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة (سميد، فرينة، عجائن غذائية، كسكسي)؛
- إيجاد منافذ ومكانة في السوق، والعمل استمرارية المؤسسة؛
- رفع مستوى المجمع وتوطيد إمكانياته الإنتاجية من خلال انتهاج استراتيجيات مختلفة؛
- ترسيخ وتحسين ظروف تراكم الأرباح على المدى الطويل وذلك من خلال رفع رأس المال الذي قم به المجمع؛
- البحث والتنمية الصناعية، الإنتاج، التمويل، التوظيف، الترقية، التسويق والتنويع على كافة المراحل والتخزين لمواد الصناعات الغذائية؛
- التموين والتوزيع على كافة المراحل، وصيانة التجهيزات وعتاد الصناعات الغذائية؛
- تطبيق استراتيجية التنمية الصناعية، التكنولوجية، التجارية، وترقية منتوجات الصناعات الغذائية بما في ذلك الدخول في شراكة مع شركات أخرى وإنشاء شركات أخرى تابعة.[1]

ثالثاً: الهيكل التنظيمي لمؤسسة رياض سطيف: يتم تنظيم مجمع رياض من خلال الهيكل التنظيمي الذي يوضح المؤسسات الفرعية التابعة بالإضافة إلى اختصاص كل فرع: أنظر الملحق رقم (01).

المطلب الثاني: تقديم مؤسسة مطاحن الخضنة بالمسيلة

تعد مؤسسة مطاحن الحضنة من ضمن المؤسسات الهامة في ولاية المسيلة نظرا لطبيعة منتوجاتها ومشاركتها الفعالة في التنمية الاقتصادية وتشغيل اليد العاملة، بالإضافة إلى مردودها الإنتاجي الذي يغطي احتياجات الولاية والولايات المجاورة بمادة السميد والدقيق وغيرها.

أولاً: لمحة تاريخية عن مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

دخلت مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة ميدان العمل والإنتاج في سنة **1981**، وفي تاريخ **1997/10/01** تم تحويل وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل مساهمة "مطاحن الحضنة" (مستخلص محضر اجتماع رقم **06** لمجلس الإدارة بتاريخ **1997/09/27**) ومبلغ المساهمة **60.000.000** دج، وتبلغ مساحتها الإجمالية **30.775** م^2 منها **12.555** م^{2}مغطاة، وقد بلغ رقم أعمالها لسنة **2010** مبلغ **1.449.460.000** دج، وتنقسم مطاحن الحضنة إلى قسمين واحد قديم والآخر جديد:

[1] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011، ص-ص: 129-131، مذكرة غير منشورة.

بالنسبة **للقسم القديم** يتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "بيلر" بتكلفة إنجاز قدرت بـ: **220.915.480.55** دج وتم تشغيلها سنة **1981.**

و**القسم الجديد** يتكون من مسمدة جديدة منجزة من طرف الشركة الإيطالية "غولفيتو" بتكلفة مشروع وصلت إلى: **563.986.101.84** دج وتم تشغيلها سنة **1993.**

ثانياً: أهداف المؤسسة: تنشط المؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين **24** منافس لها داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف مستقبلية من أهم هذه الأهداف:

- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهاية؛
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيتها؛
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية؛
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة؛
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية؛
- سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفرينة؛
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني؛
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة؛
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه؛
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية؛
- محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل: مشاكل الإنتاج، والتوزيع، والاتصال؛
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.[1]

ثالثاً: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة

كأي مؤسسة تتمتع مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة بهيكل تنظيمي للوحدة يسمح لها بأداء مهامها وتحقيق أهدافها، وقد تم بناء هذا الهيكل التنظيمي وفق القانون الداخلي للمؤسسة وفق اجتماعات دورية، حيث تم تعديله في العديد من المرات تماشيا مع الطبيعة القانونية للمؤسسة ومواكبة للتطور الحاصل داخل المؤسسة وخارجها، أنظر الملحق رقم (02).

[1] نور الدين عسلي، **إدارة الصراع وأثرها على الرضا الوظيفي للعاملين**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009، ص-ص: 86-88، مذكرة غير منشورة.

المطلب الثالث: شرح لوظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة

أولاً: تقديم مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة: تعتبر مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، مصلحة مستقلة عن باقي المصالح تابعة مباشرة للإدارة العامة في المؤسسة، تتكون من فرد واحد مستقل وحيادي يقوم بكل أعمال التدقيق، وتتمثل مهامه في تدقيق نشاط المؤسسة وتقديم تقارير للمدير العام حول نتيجة أعماله، وله عدة مهام تتمثل في الآتي:

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- تقديم الاستشارة للمدير فيما يخص القرارات المتعلقة بعمليات المؤسسة؛
- تقديم التأكيدات للمدير العام حول تطبيق خطة العمل المعتمدة؛
- تقديم النصح والاستشارة للمصالح الأخرى؛
- اكتشاف الانحرافات ومحاولة تصحيحها عن طريق اقتراح الحلول المناسبة؛
- جمع المعلومات المتعلقة بالنشاط محل التدقيق وتحليلها للخروج بالتوصيات المتعلقة؛
- رفع تقارير للإدارة العامة تتعلق بنتائج التدقيق المتوصل إليها.

تعمل مصلحة التدقيق على مستوى المؤسسة وفق برنامج سنوي يتم إعداده في آخر السنة المالية، ويكون مؤشر من طرف المدير العام، يحتوي على أجندة سنوية للتدقيق الداخلي لكل المصالح الأخرى، كذلك مراجعة الجرد السنوي والميزانية الختامية، وهناك بعض مهمات التدقيق الداخلي تظهر خارج البرنامج تكون بأمر المدير العام أو باقتراح من المدقق الداخلي تخص تدقيق بعض الملفات العالقة أو المستجدة، لذلك يقوم المدقق الداخلي باستغلال البرنامج السنوي وجدولته حسب الحاجة.

ثانياً: منهجية التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة

كما ذكرنا سابقا أنه كل سنة يتم إعداد مخطط سنوي خاص بعملية التدقيق الداخلي من طرف الإدارة العامة، وبعد المصادقة على هذا البرنامج من طرف الإدارة العامة يحصل المدقق الداخلي على هذا البرنامج ليكون أساس عمله، وتكون مراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة الحضنة كالتالي:

1. **تخطيط عملية التدقيق:** بعد استلام المدقق للأمر بالمهمة المؤشر من طرف المدير العام والذي يوضح المصلحة محل التدقيق ويبرز اهتمامات الإدارة خصوصا من عملية تدقيق المصلحة المعنية –أنظر الملحق رقم (03)– يقوم المدقق الداخلي ب:

- فهم المهمة والإطلاع على مختلف المعلومات اللازمة؛
- الإطلاع الكافي على المصلحة محل التدقيق لمعرفة مختلف الإجراءات والعمليات؛
- تحديد الأهداف من عملية التدقيق من أجل إبراز نطاق العملية؛
- تحديد المخاطر المرتبطة بالنشاط؛
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

2. **الاجتماع الافتتاحي:** بعد الإطلاع الكافي للأسس والأهداف من عملية التدقيق الداخلي يعقد المدقق الداخلي اجتماعاً مع إدارة المصلحة المدققة، ويتم خلاله شرح للمهمة بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة وأسلوب التواصل بين الطرفين.

3. **إعداد برنامج التدقيق:** يقوم المدقق الداخلي بإعداد برنامج لتنفيذ مهمة التدقيق بناءًا على كل ما توفر لديه من معلومات وبناءًا على ما خرج به من الاجتماع الافتتاحي، وهو عبارة عن تنظيم للمهمة زماناً ومكاناً، كما يتم ذكر طريقة سير المهمة، الاختبارات، والوسائل المستخدمة.

4. **تنفيذ مهمة التدقيق:** يتم تنفيذ المهمة عن طريق تطبيق برنامج المهمة المعد سلفاً، حيث يقوم المدقق بإجراء مختلف الاختبارات وبفحص الوثائق والمستندات الخاصة بالمصلحة ومقارنتها بالإجراءات والقوانين المعتمدة من طرف إدارة المؤسسة، يستعين المدقق هنا بوسائل عدة أبرزها الملاحظة، الاستبيان الذي يتم تحضيره للحصول على المعلومات والتبريرات اللازمة، كما يستعين بورقة إبراز وتحليل المشاكل **FRAP**، أنظر الملحق رقم (04).

5. **الاجتماع الختامي:** يعقد مع نفس الأطراف في الاجتماع الافتتاحي، من أجل مناقشة ما توصل إليه المدقق الداخلي، ومناقشة الأدلة، كما تكون فرصة لإدارة المصلحة المدققة لتقديم التبريرات والتوضيحات، ليطرح بعدها المدقق الداخلي الاقتراحات والتوصيات التي رأى بأنها مناسبة.

6. **التقرير:** يقدم المدقق الداخلي تقريره للإدارة العامة معبرًا فيه عن النتائج التي توصل إليها خلال مدة عمله، بالإضافة إلى مختلف التوجيهات والتوصيات وربما الحلول البديلة التي رأى بأنها مناسبة، مرفقاً بأدلة الإثبات، أنظر الملحق رقم(05).

7. **المتابعة:** يسهر المدقق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة على الوقوف على تنفيذ توصياته عن طريق إعادة زيارة المصلحة المدققة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلات

المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات

أولاً: اختيار الدراسة الكيفية (النوعية): على ضوء إشكاليات البحث وفرضياته، اتضح أن أسلوب دراسة الوثائق، الملاحظة، والمقابلة هي أنسب أدوات البحث وأكثرها ملاءمة لجمع المعلومات المتعلقة بالبحث موضوع الدراسة، خصوصا في ظل الأسباب التالية:

- العينة المقصودة قليلة باعتبار أن التدقيق الداخلي وظيفة حديثة نسبياً وعدد المدققين المتوفرين قليل؛
- لعدم وجود بيانات كافية عن موضوع دراستنا في ميدان الدراسة، لجأنا إلى دراسة استكشافية لجمع البيانات؛
- طبيعة صياغة الإشكالية.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة: تمت الدراسة في مجتمع تمثله مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، بالإضافة إلى الاستعانة بخبير خارجي متمثل في مدقق داخلي على مستوى ديوان الترقية والتسيير العقاري بالمسيلة، حيث تم اختيار العينة بطريقة قصدية تتكون من أربعة خبراء نظراً لطبيعة الإشكالية، وطبيعة الدراسة الكيفية التي قمنا بها، ولكون المقابلة أداة رئيسية استخدمت في جمع البيانات وتحليل النتائج.

ثالثاً: أدوات جمع المعلومات

1. الملاحظة: سمحت زياراتنا المتكررة إلى المؤسسة ميدان الدراسة بالاعتماد على أداة الملاحظة، خصوصا ما تعلق بالوثائق (برنامج التدقيق، التقارير، وغيرها) التي منحت لنا للاطلاع والملاحظة فقط عند وقت المقابلة دون حصولنا على نسخ منها فكانت دراسة هذه الوثائق آنية عن طريق طرح استفسارات على

المقابلين وتسجيل النقاط المهمة، هذا بجانب الحصول على بعض المؤشرات لمعرفة العلاقة التي تربط المدقق الداخلي في المؤسسة مع باقي الأطراف وعن طريقة تعامله.

2. المقابلة: تم اختيار المقابلة كأداة رئيسية يرجع لطبيعة الدراسة الكيفية التي قمنا بها في ميدان الدراسة، ولأن الدراسة التي قمنا بها دراسة استطلاعية تهدف من خلال أداة المقابلة إلى الحصول على بيانات ومعلومات، خصوصا وأنها توفر درجة حرية للمقابل مما يوفر دقة للمعلومات المطلوبة، كما تم استخدام نوعين من المقابلة وهي مقابلة حرة وأخرى نصف موجهة، ويمكن شرح مناخ المقابلة الحرة ونصف الموجهة من خلال الآتي:

1.2 مناخ المقابلة الحرة: تمت المقابلة الحرة في بداية الدراسة بالمؤسسة ميدان البحث، تمت مع خبيرين اثنين هما رئيس مصلحة الإدارة والمالية والمدقق الداخلي بالمؤسسة، تم طرح أسئلة مفتوحة وعامة وهذا بعد توضيح عنوان البحث، وكانت هذه المقابلة تمهيداً لإعداد دليل المقابلة نصف موجهة وضبط محاوره، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (02): مناخ المقابلة الحرة

المسؤول	عناصر المقابلة ومناخها
رئيس مصلحة الإدارة والمالية	– إعطاء لمحة عن المؤسسة؛ – الموافقة على إجراء المقابلة نصف موجهة؛ – تم إعطاء فكرة عن مختلف المنتوجات التي تنتجها المؤسسة؛ – تم طرح أسئلة مفتوحة عن مختلف وظائف المؤسسة وعن وظيفة التدقيق خصوصاً.
المدقق الداخلي	– إعطاء فكرة عامة عن التدقيق الداخلي بالمؤسسة؛ – تم طرح أسئلة مفتوحة عن وظيفة التدقيق الداخلي؛ – تم شرح مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛ – إعطاء لمحة عن سير العمل بالمصلحة وعن العلاقة مع المصالح الأخرى.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: فاروق حريزي، "**أثر استخدام الإنترانت على الاتصال الداخلي بين الموارد البشرية في المؤسسة**"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد16، 2016، ص146.

بعد شرح طبيعة الدراسة لكلا الخبيرين وأسباب اختيار مؤسسة مطاحن الحضنة خصوصاً، وهذا لكونها من المؤسسات القليلة التي تحوي على قسم تدقيق داخلي بالمنطقة، تم طرح أسئلة مفتوحة على كل خبير وكانت الموضوعات المطروحة تتعلق بالتعريف بالمؤسسة ومنتوجاتها في البداية، ثم تم الحديث عن وظيفة

التدقيق الداخلي بالمؤسسة حيث تحصلنا على لمحة عن مكانة الوظيفة في الهيكل التنظيمي بالإضافة إلى طبيعة العمل بها وعن العلاقة مع باقي الوظائف.

2.2 تصميم دليل المقابلة: يتكون هذا الدليل من عدة أسئلة عامة وفرعية، حيث يحتوي في بدايته على تقديم المقابلة ويضم تاريخ وساعة المقابلة، المهنة والخبرة، ثم تم تقسيم الاستمارة إلى ثلاثة محاور أساسية تماشيا مع إشكالية البحث المطروحة، والتصميم الموالي يوضح ذلك:

دليل المقابلة

الساعة: من..... إلى ..... اليوم: .....التاريخ: / / 2017
المكان:.....، الخبرة:.....المنصب:.....

تحية طيبة وبعد... شكرا جزيلا لكم على منحي جزءا من وقتكم من أجل محاورتكم في إطار بحث يتناول دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وأحيطكم علما أن هذه المقابلة تندرج ضمن الدراسة الميدانية لهذا البحث وذلك لإتمام إنجاز مذكرة تخرج ماستر تخصص محاسبة وتدقيق بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة المسيلة

الطالبة فاطيمة بحاش

من فضلكم لنبدأ بالحديث عن وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسستكم.

1- ماذا يعني لكم التدقيق الداخلي في مؤسستكم؟

2- فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في مؤسستكم؟

3- هل توفر عملية التدقيق الداخلي في مؤسستكم التأكيدات والاستشارات اللازمة؟ما هي طبيعة هذه التأكيدات والاستشارات؟

4- على أي نوع من أنشطة مؤسستكم يتم تطبيق التدقيق الداخلي؟ هل بما فيها الإدارية منها؟

5- ما هي المنهجية المتبعة من طرفكم في تطبيق مهمة التدقيق الداخلي؟

6- برأيك ما هي الصعوبات التي تحد من فاعلية قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم؟

لننتقل لو سمحتم للحديث عن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم.

7- ماذا يمكنك أن تقول عن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟

8- ما هي درجة الأهمية التي توليها إدارة مؤسستكم لنظام الرقابة الداخلية ؟

9- هل تهتم الإدارة العامة لمؤسستكم بتعزيز الرقابة الداخلية لإحدى المصالح دون أخرى؟ ما هي هذه المصالح؟

10- برأيك كيف يساهم كل من الخطة التنظيمية الإدارية والنظام المحاسبي لمؤسستكم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

11- هل تلتزم إدارة مؤسستكم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؟ لمن تسند هذه المهمة؟

12- ما هي الأدوات المستخدمة لفحص نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟

13- برأيك كيف يمكن للمدقق الداخلي معرفة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية لمؤسستكم؟

والآن نرجو منكم أن ننتقل للتحدث عن مساهمة المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

14- هل تعتقد أن تنفيذكم للمهام الموكلة إليكم كمدقق داخلي يزيد من فعالية نظام الرقابة الداخلية لمؤسستكم؟ كيف ذلك؟

15- برأيك هل تساهم خبرة وكفاءة المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟ أين بالتحديد؟

16- هل تعتقد أن تدخل الإدارة في عملكم يحد من استقلاليتكم، ويعيقكم عن مسؤولية تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؟ كيف ذلك؟

17- هل يتم رفع تقارير دورية إلى الإدارة العامة عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية؟ لماذا؟

18- هل تظن أن متابعة المدقق الداخلي تنفيذ توصياته يعزز من فعالية الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟ كيف ذلك؟

19- ما هي الصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي عند محاولة تحسين أنظمة الرقابة في المؤسسة؟

3.2 مناخ المقابلة نصف موجهة

الجدول رقم(03): مناخ المقابلة نصف موجهة

الخبير	تاريخ ومدة المقابلة	ظروف إجراء المقابلة	الأهداف الأساسية
الخبير 01 : **الخبرة :** 07 سنوات في ميدان التدقيق الداخلي **مكان العمل : مطاحن الحضنة** **المنصب : مدقق داخلي**	- **تاريخ المقابلة** 2017/04/16 على الساعة 13:30 ظهرا - مدة المقابلة 2 ساعات - كتابة الأجوبة كان بشكل مباشر بعد إذن المقابل	- الاستقبال كان داخل أوقات العمل؛ - تم شكر الخبير على قبول المقابلة؛ - تم إعلام الخبير بطبيعة موضوع البحث، وتم شرح الغرض من المقابلة، -إتاحة الوقت الكافي للخبير للإجابة عن الأسئلة؛	- واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة؛ - منهجية التدقيق الداخلي في المؤسسة؛ - معايير التدقيق الداخلي الدولية؛ - نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛ - دور التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية؛ - مساهمة كل من مهام المدقق، معايير الصفات، ومعايير الأداء في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
الخبير 02 : **الخبرة : 23 سنة** **مكان العمل: مطاحن الحضنة** **المنصب: مدير الإدارة والمالية**	- **تاريخ المقابلة** 2017/05/03 على الساعة 10:00 صباحاً - مدة المقابلة ساعة ونصف - كتابة الأجوبة كان بشكل مباشر بعد إذن المقابل		

الخبير 03: **الخبرة:** **المنصب: مدير قسم المالية والمحاسبة** **مكان العمل: مطاحن الحضنة**	- **تاريخ المقابلة:** 2017/05/03 على الساعة 13:30 ظهراً - مدة المقابلة ساعة واحدة - كتابة الأجوبة كان بشكل مباشر بعد إذن المقابل		
الخبير 04: **الخبرة 15 سنة** **مكان العمل: ديوان الترقية والتسيير العقاري** **المنصب: مدقق داخلي**	- **تاريخ المقابلة** 2017/04/23 على الساعة 13:00 ظهراً - مدة المقابلة ساعة واحدة -كتابة الأجوبة كان بشكل مباشر بعد إذن المقابل		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: فاروق حريزي، "**أثر استخدام الإنترانت على الاتصال الداخلي بين الموارد البشرية في المؤسسة**"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد16، 2016، ص146.

تم إجراء المقابلة نصف موجهة مع أربع خبراء تم اختيارهم بطريقة قصدية، في مواعيد مختلفة وبحجم ساعي مختلف، حيث كان هذا بعد تصميم دليل المقابلة، تم طرح مجموعة من الأسئلة مقسمة إلى ثلاثة محاور انطلاقا من الفرضيات المطروحة، وأعطى الخبراء تصريحاتهم من وجهة نظرهم، وكانت إجاباتهم بالشكل الذي سنتطرق إليه في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: عرض نتائج المقابلات مع الخبراء

أولاً: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة:حيث قسمنا هذا المحور إلى عدة تساؤلات وكانت النتائج كالآتي:

الخبير الأول: أكد الخبير الأول على "**ضرورة التدقيق الداخلي في المؤسسات باعتباره وسيلة فحص وتقييم لعمليات المؤسسة**" من أجل إعطاء **نصائح وتوجيهات** تفيد المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة، ويقدم **تأكيدات** للإدارة العامة عن وضعية المؤسسة، كما أنه يمس جميع نشاطات المؤسسة بما فيها الإدارية منها، **كما أصر دائما على تكرار أنه تابع فقط للمدير العام توضيحا منه أنه مستقل عن باقي المصالح في**

المؤسسة وأن كل النقائص الموجودة ترفع في تقريره إلى الإدارة، وشرح أن التدقيق الداخلي يقدم **توصيات** لتطوير نشاط المؤسسة أو لتجنيب المؤسسة حدوث خسائر، ويقدم أيضا **التأكيدات** التي تهم الإدارة العامة حول مدى التزام كل فرد بالمؤسسة بما هو مطلوب منه، بما يسمح لها من تحقيق غاياتها بأقل الخسائر، ثم قال أن المدقق الداخلي مرتبط بمجموعة الإجراءات والعمليات المسطرة في برنامج التدقيق ليسرد بعدها لنا الخطوات المتبعة في تنفيذ مهمة التدقيق، ثم قال أن من أهم الصعوبات التي تواجه قسم التدقيق بمؤسسة مطاحن الحضنة هي توفر مدقق واحد فقط يقوم بجميع مهام التدقيق.

الخبير الثاني: قال إن التدقيق هو "**مقارنة ما هو كائن بما يجب أن يكون**" أي مقارنة لكل العمليات والأنشطة على مستوى المؤسسة بما هو متوفر في الخطة التنظيمية واللوائح والقوانين، كما قال أنه **يشكل قيمة إضافية للمؤسسة** من خلال أنه يعطي تأكيدات للإدارة العامة حول مدى احترام المؤسسة للقوانين والإجراءات، من أجل تجنب حدوث أخطار والتحكم في المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، ثم قال "**أنه يتم تدقيق جميع المصالح والأقسام من أجل تحقيق التوازن بين مختلف المصالح**"، وعن سؤالنا حول حجم تدخل الإدارة في عمل المدقق الداخلي قال أن الإدارة تحدد برنامج التدقيق الداخلي في نهاية السنة كعملية تنظيمية فقط، دون أن ينفي أن إمكانية افتقار المدقق لبعض المهارات وطرق سير العمليات في المصالح المختلفة يستدعي تدخل ذوي الاختصاص، ومن هنا انطلق إلى ضرورة تواجد فريق للتدقيق بمدير ومساعدين من أجل تجسيد أمثل لعملية التدقيق في المؤسسة، ليقول بعدها أن من بين الصعوبات التي تعترض عملية التدقيق هو قلة الإلمام بكيفية سير العمليات في مختلف المصالح بالمؤسسة.

الخبير الثالث: قال "**إن التدقيق الداخلي هو الأداة التي تراقب بها الإدارة العمل في المؤسسة بما يضمن لها حماية أموالها وأصولها**" لضمان الاستخدام الأمثل لكل موارد المؤسسة وفقا لكل السياسات الموضوعة، ثم عرج على **ضرورة اهتمام المؤسسة بوظيفة التدقيق الداخلي** فهو يمنحها **التأكيدات اللازمة** عن كون الكل في المؤسسة يعمل ضمن خطة المؤسسة لتحقيق أهدافها، وعن مجال تطبيق التدقيق الداخلي قال أنه وظيفة تمس كل الوظائف الأخرى دون استثناء من أجل توفير المعلومات الكافية حول جميع عمليات المؤسسة ليستطيع الأطراف ذوو الصلة الاستفادة من هذه المعلومات، **كما أنه وظيفة تستطيع أن تكتشف الأخطاء والانحرافات والتعامل معها بفعالية لتجنيب المؤسسة مشاكل قد تعود بالضرر الكبير عليها**، ثم أضاف أنه حسب رأيه من أهم المعوقات لعملية التدقيق قد يكون عدم وعي الإدارة للدور الكبير الذي يمكن أن يلعبه التدقيق الداخلي في نجاحات المؤسسة المحققة، بالإضافة إلى ضعف التأهيل العلمي وضعف قدرة المدقق على تتبع مسارات العملية المحاسبية.

الخبير الرابع : انطلق من نقطة **أن التدقيق الداخلي هو عين الإدارة في الميدان** فهو يعطيها **تأكيدات** على أن العمليات تسير نحو تحقيق الأهداف المسطرة على النحو المخطط له لذا وجب تسخير كل الإمكانات

والكفاءات من أجل تطوير فريق التدقيق في المؤسسة، ثم قال أن من **أهم دواعي التدقيق الداخلي هو كبر حجم المؤسسة وتعدد الوظائف وبالتالي الموظفين** ومن هنا برزت الضرورة لتوفير وظيفة تساعد الإدارة على السيطرة على مختلف العمليات والنشاطات، وأكد أن **التدقيق الداخلي يطبق على كل المصالح** لتوفير المعلومات اللازمة خصوصا عن سير مختلف العمليات من التصريح إلى التنفيذ حتى التسجيل، وعن المنهجية المتبعة من طرفهم كمدقق داخلي قال أن الانطلاقة تكون من التكليف الذي يحصل عليه من الإدارة، ثم يقوم بزيارة المصلحة محل التدقيق لإعلامهم بتوقيت العملية وللتعرف على المستجدات إن توفرت، بعد ذلك يعد برنامج التدقيق الذي يناسب المصلحة ويقدمه إلى الإدارة للتأشير عليه، ثم تأتي مرحلة تنفيذ المهمة ليخلص في النهاية إلى تسجيل نتائج التدقيق في تقرير يرفع للإدارة، كما قال أن هنالك مرونة في التعامل مع الأخطاء المكتشفة حسب نوعية الخطأ، وهنا ركز أن من بين أهم الصعوبات هو عدم تعاون مختلف الأطراف في الإدارة وهذا راجع للنظرة الضيقة للتدقيق بالإضافة إلى ضعف الإلمام باللوائح والقوانين.

ثانياً: أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة: تم إضافة عدة تساؤلات إلى هذا العنصر للتعمق في أهمية هذا النظام ولإبراز الحاجة إلى الاهتمام بدراسته وتقييمه، وكانت الإجابات على النحو التالي:

الخبير الأول: عبر عن نظام الرقابة الداخلية بأنه **النظام الذي يتم من خلاله التحكم في سير عمليات المؤسسة ومن بين أهم ركائزه الخطة التنظيمية الملائمة بالإضافة إلى الفصل بين مختلف الوظائف**، كما أكد على ضرورة الاهتمام **بتفعيل النظام الرقابي** لأنه الوسيلة الملائمة للسيطرة على عمليات المؤسسة المتعددة، وبما يضمن الحصول على تأكيد حول أن أهدافها سوف يتم تحقيقها، ولم يبدي الحاجة حسب رأيه لتعزيز الرقابة الداخلية لمصالح دون أخرى لأنه برأيه المؤسسة تقوم على التكامل بين مختلف الوظائف، كما أن إحساس الفرد حسبه بأن عمله مراقب يعطيه دافع لإنجاز العمل بالشكل المطلوب، واعتبر أن من ركائز نظام الرقابة الداخلية النظام المحاسبي الجيد خصوصا ما تعلق بوضوح هذا النظام وبتنظيم مختلف السجلات المحاسبية وأيضا تطبيق عمليات التدقيق، وعن سؤاله حول مدى التزام مؤسسته بدراسة النظام الرقابي بها **أكد ذلك وقال أنها من مسؤوليات المدقق الداخلي في المؤسسة**، ومن بين أهم الأدوات المستخدمة في ذلك هي **استبانه الموظفين** للحصول على المعلومات المطلوبة من أجل فهم واقع العمليات ومن أجل التأكد من الالتزام بالإجراءات والسياسات والقوانين والأنظمة.

وعن كيفية تمكن المدقق من معرفة أوجه القصور في النظام الرقابي قال أنه بوجه عام يمكن أن يعرف القصور في الرقابة الداخلية على أنه **الحالة التي يتم فيها اكتشاف الأخطاء أو المخالفات خصوصا الجوهرية منها** بواسطة المدقق الداخلي خلال قيامه بدراسة الرقابة وتحديد المخاطر المرتبطة بالنشاط.

الخبير الثاني: تكلم عن نظام الرقابة الداخلية فقال أن "**الرقابة الداخلية هي خط الدفاع الرئيس لحماية المؤسسة وأصولها من السرقة والاحتيال أو أية تلاعبات**"، كما قال أن **الإدارة في مؤسسته تولي أهمية**

كبيرة لتعزيز فعالية هذا النظام خصوصا في مصلحة المالية والمحاسبة، مصلحة التجارة، مصلحة الإنتاج، مصلحة الموارد البشرية، ومصلحة الأمن والصحة، حيث أبرز أن الحاجة لتعزيز الرقابة الداخلية لأحد المصالح دون أخرى يعود لأهمية هذه المصالح في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، كما أكد أن كون الخطة الإدارية، واضحة في تحديد المسارات والأهداف يساعد في تحقيق المطلوب، **وأكد ضرورة وضع الموظفين المناسبين في الوظائف المناسبة** مع توفير مجال لمراقبة عمل كل الأفراد بالمؤسسة، ثم أكد أيضا أن مؤسسته **تقوم بدراسات دورية لنظام الرقابة الداخلية وهذا مرفق بتقارير المدقق الداخلي بالمؤسسة،** وعن أهم طرق الفحص قال أن هذا اختصاص المدقق لكن أشار إلى أنه يلتقي بالمدقق الداخلي من حين لآخر من اجل تزويده بمختلف المعلومات التي تخص العمل خصوصا وأنه رئيس مصلحة الإدارة والمالية، كما أنه يستقبل استبيانات من المدقق الداخلي، وعن كيفية تمكن المدقق الداخلي من معرفة أوجه القصور في النظام قال أن هذا يكون من خلال الفحص والتقييم اللذان يقوم بهما.

الخبير الثالث: قال أن **الرقابة الداخلية هي مختلف الإجراءات التي تضمن للمؤسسة أنها في المسار الصحيح نحو تحقيق الأهداف المرسومة،** وأكد أن مؤسستهم تولي الأهمية البالغة للرقابة الداخلية خصوصا من خلال تواجد كيان يعمل على تقوية هذا النظام ألا وهو **مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة،** وعن سؤاله حول كيفية مساهمة كل من النظام المحاسبي والخطة التنظيمية الإدارية في تقوية الرقابة، قال أن **نوعية النظام المحاسبي تحسن من الرقابة والرقابة المحاسبية،** وما توفره من **دقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر** خصوصا في ظل النظام المعلوماتي بما يحدد **دقة القوائم المالية،** كما أن مساهمة الخطة التنظيمية في كفاءة النظام الرقابي يكون من خلال البحث عن **كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية،** بالإضافة إلى حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة وتحديد المسؤوليات، ثم أبرز الخبير ضرورة حرص الإدارة على القيام من حين إلى آخر بدراسة نظام الرقابة الداخلية للتمكن من فهمه وتقييمه وتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

الخبير الرابع: بدأ في الحديث عن نظام الرقابة الداخلية كونه **نظام يوفر تأكيدات لإدارة المؤسسة بخصوص خضوع كل العمليات والأنشطة على مستوى المؤسسة للرقابة،** كما أنه عبارة عن مختلف الضوابط والتقنيات التي تسمح للمؤسسة بضبط والتحكم في العمليات سواء المحاسبية أو ما يتعلق بالمستندات، وبما يضمن تحقيق المؤسسة لأهدافها وبأقل التكاليف الممكنة، وعن درجة الأهمية التي توليها مؤسستهم لنظام الرقابة الداخلية قال أنه يحصل على الاهتمام الكبير من طرف الإدارة العامة خصوصا مع تواجد مصلحة التدقيق بالمؤسسة منذ حوالي **12** سنة **(**منذ سنة **2006)** وهو الأمر الذي دعم الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وعن مقومات هذا النظام قال الخبير أن أثر الخطة التنظيمية الإدارية والنظام المحاسبي المحكم **يوفر نوع من الوضوح للمهام والشفافية للقوائم المالية المنتجة،** وهو ما يمكن من الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ثم قال أن أي ظهور لنقائص في هذا النظام يستدعي قيام المدقق بالتقييم من أجل الخروج بحلول ممكنة.

ثالثاً: مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية: لإبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية تم إدراج عدة تساؤلات ضمن هذا المحور من أجل التركيز على مختلف المتغيرات التي تندرج ضمن التدقيق الداخلي وتؤثر في تفعيل هذا النظام، وكانت الإجابات كالتالي:

الخبير الأول : بدأ حديثة بقوله "**أن التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية وأداة لتطبيق هذا النظام**" حيث أنه من خلال دراسته واكتشاف مواضع القصور في النظام فإنه بذلك يعد المسؤول على تحقيق نجاعته، **وأبرز أن إنشاء نظام الرقابة الداخلية من مسؤوليات الإدارة ولكن المحافظة عليه يعد من مهام المدقق الداخلي،** أي أن قيام المدقق بتنفيذ مهام الفحص والتقييم يحدد إذا كانت العمليات موضع رقابة أم لا ولاختبار دقة هذه الرقابة أيضاً، أما المهام الحديثة للتدقيق الداخلي فتساعد على معرفة الثغرات في نظام الرقابة الداخلية وتقديم الاستشارات اللازمة لإصلاحها.

- **مساهمة الخبرة والكفاءة في تحسين نظام الرقابة الداخلية:** أصر الخبير على تأكيد توفر المدقق الداخلي للخبرة والكفاءة اللازمة حيث أن امتلاك المدقق الداخلي لعدد كافي من سنوات الخبرة يجعله ملم بكل الإجراءات والأنظمة واللوائح الخاصة بالمؤسسة، وتمكنه من اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية واقتراح الحلول الملائمة، بالإضافة إلى أن اكتساب المدقق الداخلي للمهارات الفنية والمهنية تعطيه القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعبات.
- **تأثير استقلالية المدقق على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية:** قال إن تدخل الإدارة في عمل المدقق الداخلي قد يعيقه في مهمة تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أن استقلالية المدقق تعتبر من أهم المبادئ التي يجب أن يتميز بها المدقق الداخلي، من أجل القيام بمهامه بحرية، ويجعله بعيد عن أي ضغوط لاستبعاد مسائل دون أخرى مما يعود بالسلب على نظام الرقابة الداخلية.
- **رفع تقارير للإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة:** أكد المدقق الداخلي لمؤسسة مطاحن الحضنة أنه يتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة دورية، كما أبرز ضرورة رفع تقارير إلى الإدارة العامة عن أوجه القصور في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة لتفادي تعرض المؤسسة للضرر، كما قال أن التقرير يجب أن يحوي الاقتراحات والحلول البديلة التي من شأنها معالجة هذا القصور في الرقابة.

  كما أن لمتابعة تنفيذ الاقتراحات والتوصيات دور كبير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، فقيام المدقق بزيارة المصالح التي تم تدقيقها من أجل التأكد والاطمئنان على تنفيذ الحلول المقترحة، يعزز الدور الرقابي ويعطي انطباع مهم عند الأفراد بجدية هذه العملية.
- **الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحسين نظام الرقابة الداخلية:** لخصها الخبير في النقاط التالية:
  - ✓ وجود مدقق داخلي وحيد خصوصا في مؤسسة كبيرة؛
  - ✓ عدم تعاون الأفراد في موضوع إبراز النقائص وهي طبيعة النفس البشرية.

وهذا ما قد يعيق عمليات تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الخبير الثاني: قال "**إن التدقيق جزء من الرقابة الداخلية**" وأن مهام التدقيق ترتبط أساساً وقبل أي شيء بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أي أن قيام المدقق الداخلي بالمهام الموكلة إليه كفحص الإجراءات والسياسات بالإضافة إلى تحديد المخاطر يعطي صورة واضحة للمؤسسة عن كيفية التعامل مع النقائص والمخاطر إن توفرت وهذا طبعا اعتمادا على توصياته.

- **مساهمة الخبرة والكفاءة في تحسين نظام الرقابة الداخلية:** ركز على ضرورة توفر المدقق الداخلي للخبرة الكافية والكفاءة المهنية العالية من أجل القدرة على تحسين نظام الرقابة الداخلية، لأنه وحسب رأيه "**فاقد الشيء لا يعطيه**" أي أن جهل المدقق لكيفية سير العمليات بالمؤسسة يعيق من هذه المهمة، بالإضافة إلى ضرورة الاطلاع المستمر على القوانين والتنظيمات الجديدة للعمليات في المؤسسة ليستطيع بذلك كشف مواطن الضعف في النظام الرقابي ومواجهة المشاكل التي قد يتعرض لها عن طريق اقتراح حلول فعالة.
- **تأثير استقلالية المدقق على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية:** قال إن عدم تدخل الإدارة في عمل المدقق الداخلي وفتح المجال أمامه لإبراز مواهبه يشعر المدقق **بالمسؤولية** أثناء أداءه لمهام التدقيق الداخلي وبالتالي ضمان الإتقان في العمل وهذا له تأثيره الكبير على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- **رفع تقارير للإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة:** قال أن رفع تقارير موضوعية بعيدة عن أي تحيز يعتبر أساسي، لأن احتواء التقرير على التوصيات والحلول البديلة يشكل أهمية كبيرة لتحسين نظام الرقابة الداخلية، اعتمادا على الخدمات الاستشارية والتأكيدية للمدقق الداخلي التي بنيت على ما توفر من واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة.

وأخذ الإدارة لهذا التقرير، والتوجيهات، والتوصيات، والحلول المتضمنة بعين الاعتبار يشكل خطوة كبيرة نحو تحسين نظام الرقابة الداخلية، كما أن قيام المدقق الداخلي بمتابعة تصحيح الاختلالات في النظام الرقابي **يسمح بتفادي تجاوزات مستقبلية** كما يوفر **خبرة** للتعامل اللاحق مع ما قد يظهره نظام الرقابة الداخلية من قصور.

- **الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحسين نظام الرقابة الداخلية:** قال أن من بين معيقات تحسين نظام الرقابة الداخلية ما يلي:
  - ✓ عدم توفر المدقق الداخلي للكفاءة والخبرة اللازمة خصوصاً من أجل اقتراح الحلول الملائمة؛
  - ✓ المفهوم القديم والضيق للأفراد العاملين بالمؤسسة للتدقيق الداخلي؛
  - ✓ عدم الحصول على القدر الكافي من التدريب؛
  - ✓ عدم وضوح علاقة العمل بين مختلف المصالح.

الخبير الثالث: قال "**إن التدقيق الداخلي هو الرقابة الداخلية وأن فعالية الرقابة الداخلية من فعالية التدقيق الداخلي**" حيث قال أن قيام المدقق الداخلي بالمهام المكلف بها وبفعالية يحدد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وفعالية التدقيق الداخلي لا تتحقق إلا من خلال التزام المدقق الداخلي بمبادئ وأخلاقيات الممارسة المهنية، بالإضافة إلى التقيد بالقوانين سواء ما تعلق به كمدقق داخلي أو بمهنة التدقيق الداخلي.

- **مساهمة الخبرة والكفاءة في تحسين نظام الرقابة الداخلية:** أعاد وقال أنهما ضرورة لا يستغنى عنها وأن هذا ما عناه سابقا في موضوع **تفعيل التدقيق الداخلي** للوصول إلى تحسين وتفعيل نظام الرقابة الداخلية، فاكتساب المدقق الداخلي للمهارة المهنية والخبرة الكافية يمكنه من التقاط التجاوزات أو الثغرات في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب، من أجل تكييف الحلول مع الأضرار التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، ثم عاد وشبه المدقق الداخلي بالطبيب، حيث قال أنه كلما زادت خبرة وكفاءة الطبيب تمكن من تشخيص الحالة وتحديد نوعية المرض في الوقت المناسب ليتمكن بعدها من تحديد العلاج المناسب، وهو بالتحديد ما يقوم به المدقق الداخلي لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- **تأثير استقلالية المدقق على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية:** صرح بأن لاستقلالية المدقق الدور الكبير في موضوع تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة، أي أن عدم تدخل الإدارة في عمله الذي من المفروض أن يكون هو الأدرى به، يجنب المدقق التعرض لضغوطات قد تنقص من فعالية عمله خصوصا وأن من واجب الإدارة توفير الظروف الملائمة لعمل المدقق الداخلي وهو ما يعود بالنفع للمؤسسة من خلال ضمان تقوية نظام رقابة داخلي يتسم بالكفاءة والفعالية.
- **رفع تقارير للإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة:** أكد أنه من واجب المدقق الداخلي إعلام الإدارة العامة بنقاط الضعف التي توصل إليها خلال دراسته لنظام الرقابة الداخلية، من باب أنها قد تستوجب الإسراع إلى إيجاد حلول فعالة، دون أن ننسى دوره في اقتراح الحلول التي يراها مفيدة خصوصا إذا ما بني التقرير على أساس موضوعي مسند إلى أدلة وبراهين، كما انه من واجبات الإدارة الأخذ بعين الاعتبار هذه الحلول والسعي لتطبيقها، ومتابعة المدقق لتنفيذ اقتراحاته يعزز من مكانة التدقيق الداخلي بين الوظائف الأخرى أولاً، ثم يعزز من فعالية نظام الرقابة الداخلية لأن المدقق يقوم بالتأكد من تطبيق توصياته من أجل تحقيق هدف المدقق الداخلي والإدارة سواء، وهو تعزيز نظام الرقابة الداخلية.
- **الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحسين نظام الرقابة الداخلية:** قال أنه يمكنه أن يذكر ما يلي:
  - ✓ عدم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة؛
  - ✓ محاولة بعض الموظفين تبرير الأخطاء والانحرافات السلبية بصورة مغلوط فيها كمحاولة لتضليل المدقق الداخلي؛
  - ✓ استمرار ارتكاب الأخطاء المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية بالرغم من تأكيدات المدقق الداخلي.

وهذا ما يعود بالسلب على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الخبير الرابع: أعاد وقال أن **التدقيق الداخلي هو عين الإدارة في الميدان وسلاحها** لتحسين أدائها، ولتفعيل نظام الرقابة الداخلية، مع العلم أن من بين المهام الأساسية للتدقيق الداخلي هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به، ومن ثم تحديد نقاط الضعف والمخاطر في النظام بهدف معالجتها بفعالية، أي أن التزام المدقق الداخلي بمهامه خصوصا ما تعلق بالرقابة يعطي المؤسسة إمكانية الحصول على نظام رقابة داخلية فعال.

- **مساهمة الخبرة والكفاءة في تحسين نظام الرقابة الداخلية:** قال إن الأساس في تحقيق المؤسسة لفعالية نظام الرقابة الداخلية هو المدقق الداخلي من خلال المهارات الفنية والمهنية التي يتميز بها، والتي تكسبه الحس العالي في موضوع اصطياد أو اقتناص الأخطاء والانحرافات في نظام الرقابة الداخلية، ومن اجل تحديد ما إذا كانت هذه الانحرافات مقصودة أم لا، كما أكد لضرورة أن يكون المدقق قد شارك من قبل في كل العمليات الخاصة بالمؤسسة واكتسب خبرة عالية، كأن يكون سبق له وشغل مختلف الوظائف كالمحاسبة والمالية وغيرها وهو السبيل لضمان اكتساب الخبرة العالية في موضوع الأطر القانونية والتنظيمية لكل عملية تسري بالمؤسسة.
- **تأثير استقلالية المدقق على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية:** صرح بأن ترك المجال المفتوح للمدقق فيما يخص عمله يشكل له دافع للإبداع خصوصا وأن وظيفة التدقيق الداخلي تابعة مباشرة لأعلى إدارة في المؤسسة، وهذا سيظهر جليا في نتائج مهامه، لكن أكد على ضرورة توفير مرونة من طرف إدارة المؤسسة عند اختلاف الآراء مع رأي المدقق الداخلي حول فعالية النظام من عدمها، وبالتالي وجب الأخذ بعين الاعتبار توصيات المدقق الداخلي التي يراها ضرورية من أجل النهوض بنظام الرقابة الداخلية، وهذا يستوجب ضرورة دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي.
- **رفع تقارير للإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة:** قال أنه من الطبيعي القيام بإعلام الإدارة العليا لنتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أنه وبالرغم من كونه وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العليا إلا أنه قد يجد صعوبات من مختلف الإدارات التنفيذية إذا ما اقترح عليها معالجة القصور في الرقابة خصوصا وأن تقريره مبني على أساس كافي من الأدلة، ومن جهة أخرى من ضرورة انه قد يتوجب التدخل السريع للإدارة العامة لتجنب تضرر المؤسسة في أسرع وقت ممكن، كما ركز على القيام برفع تقارير دورية حول النظام الرقابي كون إمكانية تغير فعالية النظام نتيجة تغير الظروف وعدم ضمان استمرار تلك الفعالية في المستقبل.

ولا تتوقف مهمة المدقق الداخلي في إيصال نقاط الضعف في نظام الرقابة إلى الإدارة فقط وإنما السعي وراء تنفيذ حلوله المقترحة، فالمتابعة تكون من خلال إعادة الزيارة للوحدة المدققة والوقوف على نتائج تطبيق توصياته لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

- **الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحسين نظام الرقابة الداخلية:** أشار الخبير إلى ما يلي:
  - ✓ عدم إلمام المدقق باللوائح والقوانين المعمول بها؛
  - ✓ تقييد صلاحيات المدقق من طرف الإدارة؛
  - ✓ عدم أخذ الإدارة لتوصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار؛

وكل هذا برأيه يعود بالسلب على نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلات

أولاً: النتائج

المحور الأول: أجاب كل الخبراء عن هذا التساؤل حسب نظرتهم للتدقيق الداخلي وكانت الإجابات متقاربة جدا فيما بينها ومؤكدة لما جاء في النظري من الدراسة، حيث أجمعوا على ضرورة التدقيق الداخلي في المؤسسة باعتباره يقدم تأكيدات حول مدى سير المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وبقدرته على اكتشاف الأخطاء وتقديم توصيات بالحلول الملائمة، **من هنا برزت الضرورة لهذه الوظيفة**، كما ركزوا على إلزامية أن يمس جميع المصالح بما فيها الإدارية منها، الاختلافات الطفيفة ظهرت في منهجية التدقيق من جانب الخبيرين الأول والرابع (مدققين داخليين)، بتخطي بعض المراحل المدرجة في الجانب النظري ولكن عموما لا تعد هذه الاختلافات كبيرة، ومن جانب الصعوبات والمعوقات لعملية التدقيق كل أجاب حسب رأيه وفي مجملها كان توفر شخص وحيد يقوم بالمهمة، بالإضافة إلى ضعف الإلمام بالقوانين والأنظمة، ضعف التأهيل، وعدم تعاون الإدارة التنفيذية من أبرزها.

المحور الثاني: وجدنا خلال هذا المحور نظرات مختلفة للخبراء فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، فمنهم من قال أنه عبارة عن وسيلة للتحكم في عمليات المؤسسة، ومنهم من قال أنه خط الدفاع الذي يحمي أموال المؤسسة من السرقة والاحتيال، وقال آخر أنه مختلف الطرق والإجراءات التي تمكن الإدارة العامة من السيطرة على المؤسسة، في حين عبر الخبير الرابع عن كون نظام الرقابة الداخلية النظام الذي يوفر التأكيد للمؤسسة حول خضوع مختلف العمليات للرقابة، ولكن كل الإجابات تصب في مفهوم واحد وهو ما تم التطرق له في المطلب الأول من المبحث الثاني للنظري.

كما أكد الخبراء أن الإدارة تولي اهتمام كبير بنظام الرقابة الداخلية من خلال أنها تقوم بدراسته وتقييمه لمعرفة مدى كفايته وفعاليته خصوصا في بعض المصالح المهمة، **غير أن** الخبير الأول والرابع لم يبديا الحاجة إلى تعزيز نظام الرقابة الداخلية لأحد المصالح دون أخرى، وعن مساهمة الخطة التنظيمية في تقوية نظام الرقابة الداخلية، عبر الخبراء أن هذا يتم من خلال:

- ✓ تحديد المسؤوليات عن طريق فصل الوظائف وتقسيم العمل من أجل حماية أصول المؤسسة؛

- ✓ الوضوح في تحديد الأهداف؛
- ✓ وضع الموظف المناسب في الوظيفة المناسبة؛
- ✓ البحث عن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.

أما مساهمة النظام المحاسبي في تقوية نظام الرقابة الداخلية، أوضح الخبراء أن هذا من خلال كون النظام المحاسبي يتصف بما يلي:

- ✓ الوضوح والتنظيم (لمختلف السجلات والوثائق)؛
- ✓ يسمح بتطبيق الرقابة على العمليات؛
- ✓ يوفر بيانات محاسبية دقيقة خصوصا في ظل العمل بالنظام المعلوماتي؛
- ✓ ينتج قوائم مالية تتسم بالشفافية.

وهو جزء مما ذكر في الجانب النظري تحت عنوان مقومات وإجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة.

كما **اتفق** الجميع أن دراسة نظام الرقابة الداخلية من مهام المدقق الداخلي في المؤسسة، وهو الطرف المخول له موضوع حماية هذا النظام الذي تنشئه الإدارة، وأن وسائل الفحص تتمثل في استبانة الموظفين، ولكن أشار الخبير الثاني أنه يجري لقاءات مع المدقق الداخلي لتزويده بكل المعلومات والمستجدات، وهو ما تم التطرق له في الجانب النظري تحت عنوان طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث لمسنا عدم علم الخبراء بالطرق التي تم التطرق لها في النظري واقتصرت إجاباتهم على الاستبيان.

وعن كيفية معرفة القصور في نظام الرقابة الداخلية، تم تحديد أنه من خلال اكتشاف الأخطاء والمخالفات والذي يكون من خلال:

- ✓ الفحص والتقييم؛
- ✓ دراسة الرقابة وتحديد الخطر؛
- ✓ تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف.

وهو ما يتوافق مع ما جاء في النظري.

المحور الثالث: تكلم الخبراء عن علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية **فأكدت معظم الإجابات أن التدقيق الداخلي جزء أو أداة من أدوات الرقابة الداخلية**، وهو ما ورد في الجانب النظري.

– **مساهمة تنفيذ المدقق الداخلي للمهام الموكلة إليه في تفعيل الرقابة الداخلية:** أكد الخبراء أن تطبيق مهام التدقيق الداخلي يعود بالإيجاب على نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال أن:

- ✓ مهام الفحص والتقييم تحدد إذا كانت العمليات موضع رقابة أم لا، وهي أيضا اختبار لدقة الرقابة؛

- ✓ فهم الرقابة وتحديد المخاطر يعطي صورة واضحة لكيفية التعامل مع النقائص والمخاطر؛
- ✓ الالتزام بالمبادئ والتقيد بالقوانين يفعل التدقيق الداخلي ومنه نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ تحديد الحلول المناسبة لنقاط الضعف يعد السلاح لتفعيل الرقابة الداخلية.

- **مساهمة الخبرة والكفاءة في تحسين نظام الرقابة الداخلي:** تأثير هذا الجانب على المدقق الداخلي عند تحسين نظام الرقابة الداخلية برأي الخبراء يكون من خلال أن:

- ✓ اكتساب عدد كافي من سنوات الخبرة يمكن المدقق الداخلي من الإلمام بالإجراءات والأنظمة واللوائح وهو ما يعطي المدقق الداخلي القدرة على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية واقتراح الحلول الملائمة في الوقت المناسب؛
- ✓ المهارات الفنية والمهنية تمكن المدقق الداخلي من التقاط التجاوزات أو الثغرات في النظام الرقابي وتكييف الحلول مع الأضرار؛
- ✓ الكفاءة المهنية تمكن المدقق الداخلي من تتبع سير العمليات بالمؤسسة بشكل فعال وبما ينعكس إيجابا على الرقابة الداخلية؛
- ✓ الإطلاع المستمر على القوانين والتنظيمات يمكن المدقق الداخلي من اصطياد أو اقتناص الأخطاء والانحرافات وتحديد ما إذا كانت مقصودة أم لا، وهو ما يعزز من نظام الرقابة الداخلية.

- **مساهمة استقلالية المدقق الداخلي في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية:** أكد الخبراء الدور الكبير الذي يلعبه هذا الجانب على مهمة تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال أن:

- ✓ عدم تدخل الإدارة في عمل المدقق الداخلي يجعله بعيدا عن الضغوط لاستبعاد مسائل دون أخرى التي قد تعود بالضرر على نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ عدم تدخل الإدارة في عمل المدقق الداخلي يفتح له المجال لإبراز مواهبه ويعطيه دافع للإبداع وهو ما يضمن الإتقان في العمل خصوصا في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ شعور المدقق الداخلي بالحرية في أداء عمله يعزز روح المسؤولية لديه باعتبار أن تقييم نظام الرقابة الداخلية من مهامه.

- **رفع تقارير للإدارة عن أوجه القصور ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة:** أكد الخبراء أن هذا ضروري وإجباري كون أن لهذه التقارير دور كبير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، فهي تبرز أوجه القصور فيه كما تحمل توصيات ملائمة وحلول بديلة لعلاج هذا القصور، وذلك باعتبار أن هذه التقارير تمتاز ب:

- ✓ الموضوعية والخلو من أي تحيز؛
- ✓ الاستناد إلى أدلة من واقع الرقابة؛
- ✓ إمكانية تجنيب المؤسسة للضرر؛
- ✓ دورية لإمكانية التغير في فعالية نظام الرقابة الداخلية.

من دون إهمال أن هذه التقارير قد تستوجب الإسراع بحسب حجم القصور الملاحظ وبما يؤدي إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية.

- **متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة:** يعزز من نظام الرقابة الداخلية وذلك يكون من خلال:
  - ✓ زيارة المصالح التي تم تدقيقها من أجل التأكد والاطمئنان على تنفيذ الحلول؛
  - ✓ الوقوف على تصحيح الاختلالات يسمح بتفادي تجاوزات مستقبلية كما يوفر خبرة للتعامل مع ما قد يظهر من قصور لاحق في نظام الرقابة الداخلية.

وبشكل عام أظهرت هذه الإجابات **التوافق مع الجانب النظري** خصوصا ما تعلق باحترام المدقق الداخلي لمهامه ووظائفه المحددة طبقا للتشريعات والقوانين وهي **الفحص، والتقييم، والتأكيد، وتقديم الاستشارات،** كما تم ذكره تحت عنوان مهام ووظائف التدقيق الداخلي في الجانب النظري، وأجمع الجميع على أنه من أهم الوظائف الموكلة للمدقق الداخلي هو العمل على **تفعيل نظام الرقابة الداخلية،** كما أظهرت إجابات الخبراء لضرورة **التزام المدقق الداخلي لمعايير التدقيق الداخلي** الدولية سواء كانت معايير الصفات أو الأداء وأعطوا أمثلة لكيفية تأثير المعايير على تفعيل نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق لها في الجانب النظري حتى وإن لم يكن هنالك وعي بالمسميات.

- **الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحسين نظام الرقابة الداخلية:** يمكن تلخيص الصعوبات التي طرحها الخبراء والتي تعيق من إمكانية تحسين وتفعيل نظام الرقابة الداخلية في:
  - ✓ وجود مدقق داخلي وحيد في مؤسسة كبيرة؛
  - ✓ عدم تعاون الأفراد العاملين في المؤسسة في موضوع إبراز النقائص ومحاولات التضليل؛
  - ✓ المفهوم القديم والضيق للتدقيق الداخلي؛
  - ✓ عدم الحصول على القدر الكافي من التدريب؛
  - ✓ عدم وضوح علاقة العمل بين مختلف المصالح؛
  - ✓ استمرار ارتكاب الأخطاء المكتشفة.

ثانياً: درجة تحقق الفرضيات: يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (04): درجة تحقق الفرضيات

الفرضية	العبارات الدالة	درجة التحقق
الفرضية الفرعية الأولى: التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة بمؤسسة مطاحن الحضنة لها دور فعال في إعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها كانت الإجابات **مشابهة ومطابقة لما جاء في النظري**	– وجود وعي من قبل الخبراء لأبعاد التدقيق الداخلي ومفهومه الحديث؛ – الإجماع على **ضرورته** بالمؤسسة؛ – توفر فهم عميق **للتدقيق الداخلي** في المؤسسة وذلك من خلال تكرار المصطلحات التالية بكثرة **(التدقيق، تأكيد، فحص، تقييم، تحديد المخاطر، الحلول، استشارات، نصائح، توصيات، تحقيق الأهداف)** – بعض العبارات كانت متشابهة جداً؛ – أكد الخبراء أن التدقيق الداخلي نشاط ووسيلة مهمة للمؤسسة تحصل من خلاله على **تأكيدات مناسبة؛** – يوفر التدقيق الداخلي **التوصيات والتوجيهات** اللازمة التي تقدم **الحلول الملائمة؛** – يتم تطبيق التدقيق الداخلي على **كل أنشطة المؤسسة؛** – يتم تنفيذ مهمة التدقيق وفق **منهجية** معتمدة من طرف المدقق الداخلي وهي مشابهة إلى حد كبير لما جاء في النظري؛ – وجود بعض الصعوبات تحد من فعالية التدقيق الداخلي بالمؤسسة.	**قريب جداً**
الفرضية الفرعية الثانية: يساعد نظام الرقابة الداخلية على ضمان تحقيق مؤسسة مطاحن الحضنة لأهدافها المسطرة إذا كان يتسم بالفعالية. جاءت الإجابات **مشابهة** في مضمونها لما جاء في النظري ولكن	– يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في التحكم في عمليات المؤسسة وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة؛ – أكد الجميع أن الإدارة تحرص على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من **فعاليته،** – من أهم ركائز النظام الرقابي **الخطة**	**قريب**

تم ظهور اختلاف في العبارات وفي بعض النقاط، أما في الجزء الثاني من الأسئة كانت مشابهة إلى حد كبير للنظري.	**التنظيمية الواضحة والنظام المحاسبي الجيد،** – يتم تعزيز نظام الرقابة الداخلية لبعض العمليات دون أخرى؛ – وجود **علاقة للتدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية؛** – المدقق الداخلي هو **المسؤول** عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، – إجماع على ذكر أن **الاستبيان** من أدوات فحص نظام الرقابة الداخلية ولكن لم تذكر أدوات أخرى، – يمكن معرفة **القصور** في نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد **نقاط الضعف.**	
الفرضية الفرعية الثالثة: يساهم التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة من خلال فحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في تعزيزه. جاءت كل الإجابات متطابقة ومشابهة لبعضها مؤكدة دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية	– التدقيق الداخلي **جزء من أجزاء** الرقابة الداخلية، – **فعالية** نظام الرقابة الداخلية من **فعالية** التدقيق الداخلي؛ – يساهم أداء المدقق الداخلي **للمهام الموكلة إليه، بخبرته، وبكفاءة وفعالية** في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛ – **لاستقلالية** المدقق الداخلي دور كبير في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛ – **رفع تقارير دورية** عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من شأنه وضع الإدارة العامة في واقع النظام للعمل المشترك على علاجها، – **متابعة** تنفيذ اقتراحات وتوصيات المدقق الداخلي يعزز من نظام الرقابة الداخلية؛ – تواجد بعض الصعوبات **يعيق** من مهمة المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.	**قريب جدا**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: فاروق حريزي، "**أثر استخدام الإنترانت على الاتصال الداخلي بين الموارد البشرية في المؤسسة**"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد16، 2016، ص149.

يتضح من الجدول أعلاه الذي يتعلق بدرجة تحقق الفرضيات، أنه تم تحقيق الأهداف وذلك بالشكل التالي:

- **الفرضية الفرعية الأولى تحققت بدرجة قريب جداً:** حيث تم تأكيد أن التدقيق الداخلي بالمؤسسة وظيفة مستقلة تقدم من خلال الفحص والتقييم معلومات ذات مصداقية يمكن للأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة الاستفادة منها، وهو ما يتوافق مع الجانب النظري، كما يقدم للمؤسسة نصائح وتأكيدات حول مدى التزام الجميع للخطة المرسومة لمساعدتها على تحقيق الأهداف، كونه وظيفة شاملة لكل العمليات بالإضافة لاتباع منهجية سليمة تعزز من فعاليته، كما تم طرح بعض الصعوبات التي تواجه مهمة التدقيق الداخلي والتي تعيق من نجاح العملية وهو ما أكد ضرورة الالتزام بأسس ومبادئ التدقيق الداخلي كما جاء في المبحثين الثاني والثالث من الفصل الأول، وهذا ما بينته كل العبارات الدالة.
- **الفرضية الفرعية الثانية تحققت بدرجة قريب** نظراً لما يلي:
  - ✓ عبر الخبراء عن نظام الرقابة الداخلية من ناحية المفهوم بعبارات غير متشابهة ولكن مضمونها ينصب إلى ما ذكر في النظري؛
  - ✓ في الجانب النظري يقوم نظام الرقابة الداخلية على عدة ركائز ومقومات، وهو نظام متكامل يمس كل الوظائف والأنشطة، ولكن عبر بعض الخبراء عن قيام المؤسسة بتعزيز النظام الرقابي لوظائف دون أخرى، وهو ما ينقص من فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
  - ✓ في الجانب النظري هناك عدة أدوات لفحص نظام الرقابة الداخلية، وفي الميدان تم ذكر ماعدا الاستبيان؛
- **الفرضية الفرعية الثالثة تحققت بدرجة قريب جداً** حيث كان التوافق كبير بين الجانب النظري والجانب الميداني الذي أكد الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال توضيح كيفية مساهمة العوامل التالية:
  - ✓ مهام التدقيق الداخلي ومساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
  - ✓ مساهمة معايير الخبرة والكفاءة والاستقلالية في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛
  - ✓ مساهمة التقارير والمتابعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل

خصص هذا الفصل للجانب الميداني من الدراسة، وكان الهدف منه محاولة تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري من الدراسة، واختبار مدى التوافق في الجانب العملي من خلال مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، ففي البداية تم تحديد أهم الأسس والقوانين التي تحكم مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، وكذا تم تحديد الجوانب الأساسية للدراسة من خلال طريقة وأدوات جمع المعلومات، التي من خلالها تم التوصل للمعطيات وتحليلها وتبويبها، ليتم بعدها عرض وتحليل لنتائج المقابلات، ثم اختبار فرضيات الدراسة ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في:

- إن وجود نظام رقابة داخلية فعال في مؤسسة مطاحن الحضنة يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها؛
- ضرورة تحقيق التكامل في النظام من خلال الوقوف على تحسينه في كل المصالح بالمؤسسة؛
- يعتبر التدقيق الداخلي أهم الأدوات الرقابية بالنسبة لمؤسسة مطاحن الحضنة والتي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعاليته وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفاءته.

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال تناول موضوع "**دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**" إبراز أهم الجوانب والمتغيرات المتداخلة ضمن وظيفة التدقيق الداخلي والتي تساهم بتفعيل نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر التدقيق الداخلي جزء ووسيلة رئيسية منه، وكان ذلك انطلاقاً من الإشكالية المتمثلة في: **كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟** بدراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، كما تجدر الإشارة أنه تم الاستعانة بخبير خارجي يشغل منصب مدقق داخلي وهذا للوقوف أكثر على واقع مهنة التدقيق الداخلي نظراً لتوفر مدقق داخلي وحيد بالمؤسسة محل الدراسة وكانت النتائج المتوصل إليها ملخصة في:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في مؤسسة مطاحن الحضنة، تقدم تأكيدات معقولة عن مدى الالتزام بالخطة الإدارية؛
- يساهم التدقيق الداخلي من خلال التوصيات، والتوجيهات التي يقدمها في تحقيق مؤسسة مطاحن الحضنة لأهدافها المسطرة؛
- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والضوابط التي توضع من طرف الإدارة من أجل التحكم في وظائف مؤسسة مطاحن الحضنة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية؛
- يساهم المدقق الداخلي من خلال دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تقويم كفايته وفي تفعيله؛
- تقوم مهنة التدقيق الداخلي على مجموعة من المهام والوظائف تشمل جميع أنشطة مؤسسة مطاحن الحضنة، كما تطبق منهجية معينة، والتي تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تابعة للإدارة العامة تقع في قمة هيكل نظام الرقابة الداخلية، وهو ما يساهم بدرجة كبيرة في تقييم كفاءة وفعالية هذا النظام؛
- يساهم المدقق الداخلي من خلال تميزه بمعايير الخبرة والكفاءة المهنية المنصوص عليها في معايير الصفات للتدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- فعالية التدقيق الداخلي تظهر جليا من خلال التقارير المنتجة خصوصا ما تحمله من توصيات وتوجيهات وحلول بديلة للقضاء على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تفعيله، خصوصاً ما إن نالت المتابعة اللازمة من طرف المدقق الداخلي؛
- الصعوبات التي تعترض المدقق الداخلي عند دراسة نظام الرقابة الداخلية تعرقل من فعالية هذا النظام.

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة لها دور فعال في إعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها؛ تعتبر **فرضية صحيحة** نظراً لتوافق تصريحات الخبراء مع ما جاء في الدراسة النظرية، حيث أجمعوا على كون التدقيق الداخلي وظيفة مهمة بالمؤسسة تابعة لأعلى المستويات الإدارية بها، ويساهم من خلال استقلاليته في تحقيق المؤسسة للأهداف المسطرة من واقع أنه يقدم تأكيدات مبنية على أدلة وبراهين كافية لالتزام الجميع بالمسار المرسوم من قبل الإدارة، وبكونه أداة فعالة لتصحيح الأخطاء والانحرافات التي تواجه المؤسسة بدوره الاستشاري.

الفرضية الثانية: يساعد نظام الرقابة الداخلية على ضمان تحقيق مؤسسة مطاحن الحضنة لأهدافها المسطرة إذا كان يتسم بالفعالية؛ فرضية صحيحة باعتبار أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن الخطة التنظيمية ومختلف الإجراءات والأساليب التي تطبقها الإدارة للتحكم في عملياتها وهذا ما أكده كل الخبراء، حيث يساعد النظام الرقابي الفعال على حماية أصول المؤسسة وضبط الأداء بها، لضمان استخدام الموارد المتاحة اقتصاديا وبكفاءة وفعالية، وهو ما يشكل قيمة مضافة للمؤسسة.

الفرضية الثالثة: يساهم التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الحضنة من خلال فحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في تعزيزه؛ فرضية صحيحة اعتمادا على تصريحات الخبراء التي أكدت على كون التدقيق الداخلي أداة رقابية تعمل على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية من خلال القيام بعمليات دراسته وتقييمه لاكتشاف أوجه القصور فيه وبالتالي اقتراح الحلول الملائمة، كما تساعد عدة عوامل في كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية أبرزها التزام المدقق الداخلي بالمهام ومعايير الممارسة المهنية الدولية.

الاقتراحات:

- ضرورة تبعية التدقيق الداخلي لأعلى سلطة في المؤسسة، مما يتيح تدعيم استقلالية المدقق الداخلي؛
- ضرورة توثيق إجراءات الرقابة الداخلية لإرساء مبادئ الشفافية وللمساعدة على اكتشاف أوجه القصور إن وجدت؛
- الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية من خلال اختيار موظفين ذوي المؤهلات العلمية والخبرة والكفاءة اللازمة؛
- الاهتمام بتدريب المدققين الداخليين تماشيا مع التطورات الحاصلة في المهنة؛
- ضرورة دعم الإدارة العليا في المؤسسة للتدقيق الداخلي وتعاون مختلف الموظفين التابعين للمؤسسة؛

- الأخذ بعين الاعتبار توصيات المدققين الداخليين والإسراع إلى تطبيق الحلول البديلة المقترحة من طرفهم.

آفاق الدراسة:

ارتأينا أن نقدم بعض العناوين كآفاق مستقبلية للدراسة التي لا يزال البحث فيها يتطلب اهتماما كبيرا خصوصا لطبيعة الموضوع والتطورات المستمرة، ونذكر ما يلي:

- دور التدقيق في تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير التدقيق الجزائرية؛
- اختبار فعالية التدقيق الداخلي باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية؛
- مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. الوردات خلف عبد الله، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
2. الوردات خلف عبد الله ، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عنIIA**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
3. حلمي جمعة أحمد ، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009.
4. سرايا محمد السيد، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
5. سرايا محمد السيد وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
6. عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
7. عبد الله خالد أمين، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
8. صالحي محمد، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016.
9. قايد نور الدين أحمد، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
10. قايد نور الدين أحمد، **التدقيق المحاسبي**، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، 2017.
11. الشحنة رزق أبو زيد، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
12. التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

ثانياً: المذكرات والرسائل الجامعية

1. بوطورة فضيلة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007.
2. محمد سعيد كامل النونو كمال، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
3. مروان إبراهيم لظن هيا، **مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطارCOSO**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2016.
4. عبد الله سعيد عبد السلام، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.

5. عبد السلام محسن محمود، **مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
6. عميروش بوبكر، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011.
7. عسلي نور الدين، **إدارة الصراع وأثرها على الرضا الوظيفي للعاملين**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.

ثالثاً: المجلات

1. حريزي فاروق، "**أثر استخدام الإنترانت على الاتصال الداخلي بين الموارد البشرية في المؤسسة**"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد16، 2016.
2. ساكر ظاهر عمر أمين، "**تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل التجارة الالكترونية**"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد2، العدد2، العراق، 2012.
3. صالحي يزيد وعبد الله مايو، "**واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية**"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 09، 2016.

رابعاً: القوانين

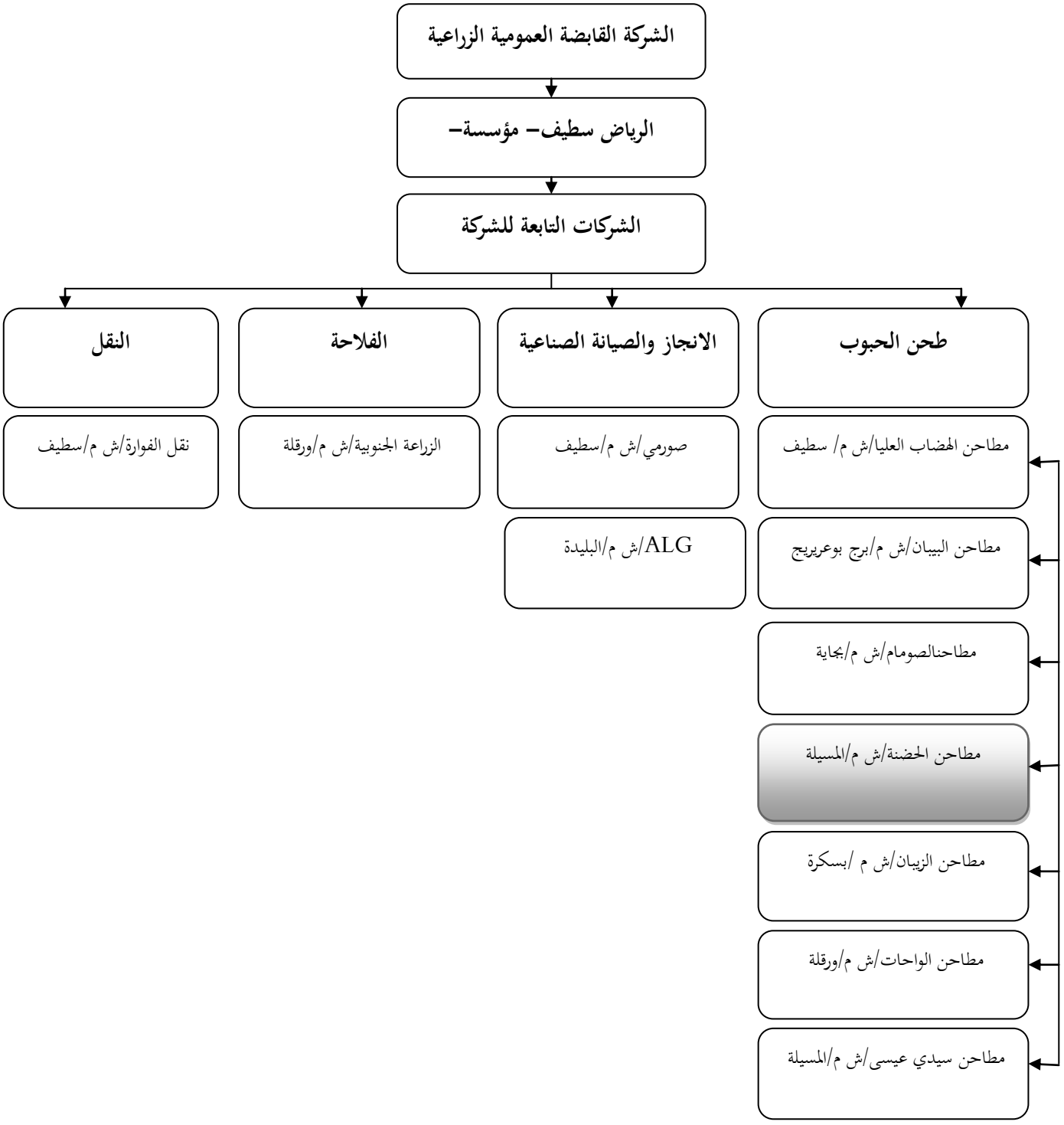
1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق، معيار400**.
2. معهد المدققين الداخليين، **مبادئ أخلاقيات المهنة**، 2009.
3. معهد المدققين الدّاخليين، **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي**، 2017.
4. لجنة المنظمات الراعية، **الرقابة الداخلية-إطار متكامل**-، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، السعودية، 2010.
5. المجلس الوطني للمحاسبة، **إصدارات معايير التدقيق الجزائرية، معيار التدقيق الجزائري رقم610**، 2017.

خامساً: المراجع باللغة الأجنبية

1. Jacques Renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, 7ème édition, édition d'organisation, Paris, 2010.
2. Institut français de l'audit et du contrôle internes, **cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne**, édition 2013, paris.
3. Madeline Cidre, **Audit interne quelle valeur ajoutée à l'entreprise**, école supérieure d'assurance, 2012.
4. https://na.theiia.org/standardsguidance/mandatoryguidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx , page consulté le:28/03/2017, 15:30.

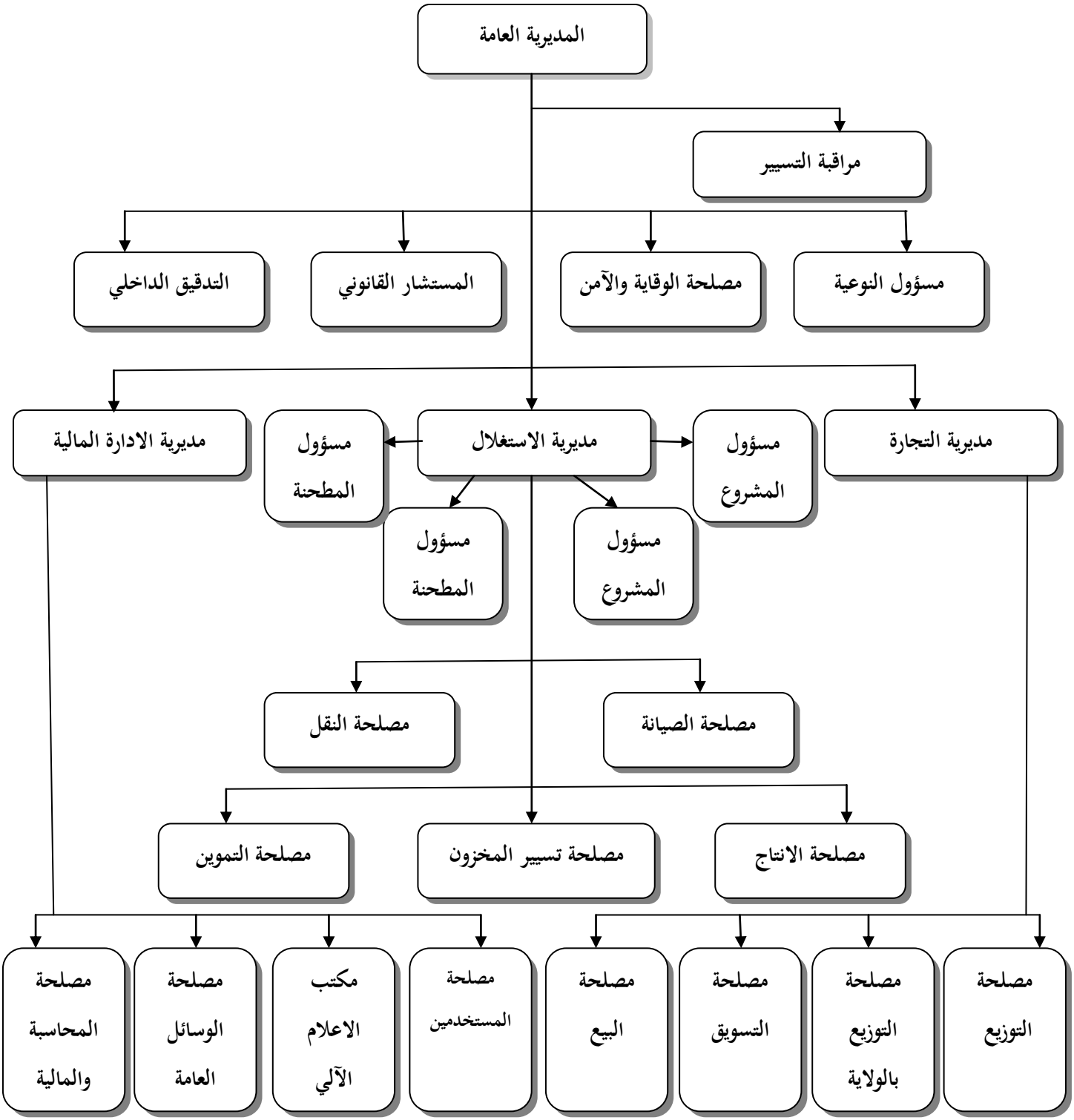
الملاحق

الملحق رقم (01): المؤسسات التابعة لرياض سطيف واختصاصها



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة

الملحق رقم(02): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة



المصدر:مصلحة المحاسبة و المالية.

الملحق رقم (03): الأمر بالمهمة

EN TETE .....

M'Sila le : .... /.... /201..

DIRECTION GÉNÉRALE
N° : / DG/.... /SAI/ 2015

LETTRE DE MISSION D'AUDIT INTERNE

- ORIGINE DE LA DEMANDE
  - Plan d'exercice 201..... /(Hors plan exercice 201.....)
- SUJET DE LA MISSION
  - Fonction .....
- OBJET DE LA MISSION ;
  - Vérification de l'existence de la procédure .....
  - .....
  - .....

- ENTITÉ CONSERNÉES : Service .....
- DATE DÉBUT DE LA MISSION : ..... /..... /201.....
- DATE APROXIMATIVE DE LA FIN DE LA MISSION : ..... /..... /201.....

الملحق رقم (04): ورقة إبراز وتحليل المشاكل

الشركة الفرعية للحبوب قسنطينة
المركب الصناعي التجاري« الحضنة »
Filiale Céréales Constantine
Complexe Industriel et Commercial « Hodna »

Entreprise	Titre	Index
	Sous titre	N°
		Date
	FRAP	Collaborateur
Le problème		
Les faits		
Les causes		
Les conséquences		
RISK		
Les recommandations		

الملحق رقم (05): تقرير التدقيق الداخلي

مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب و مشتقاتها بسطيف
الشركة التابعة مطاحن الحضنة - المسيلة -

شركة مساهمة رأسمالها : 1.449.460.000 دج

Entreprise des Industries Alimentaires Céréalières et Dérivés - Sétif - Filiale les Moulins du Hodna -M'Sila-
Société par actions Au capital de : 1.449.460.000 DA

RAPPORT D'AUDIT INTERNE

N° : ..... /2015

« ..... »

CONFIDENTIEL

Par : OMRI Omar

Les Moulins du Hodna 2015

Lettre de Mission N°	: ..... / DG / ..... /DAI/2015
Site de l'audit	: Filiale " Les Moulins du Hodna " M'Sila / SPA
Folio	: .....
Réunion de l'ouverture Jour : ..... / ..... / 2015	Réunion de la clôture Jour : ..... / ..... / 2015

Dates	Objectifs de la mission	Auditeur Nom et Prénom	Audités Nom et Prénom	Audités Service Fonction
Du ...../..../2015 Au .../.../2015	▪ Vérification et évaluation de la procédure ..... ▪	OMRI Omar	.....	Cadre, responsable etc. .....
..../..../2015	[redacted]	[redacted]		

Diffusion du rapport :

- 1. Service .....
- 2. Direction Générale de la Filiale.
- 3. Direction Générale Groupe ERIAD Sétif

Introduction

……
……

I. Constats

- *Vérification et évaluation de la procédure ……*
  - Existence d'une procédure de l'hygiène et sécurité validé par le Conseil d'Administration, ……
    ……

II. Recommandations.

Le Service Audit de la filiale les Moulins du Hodna recommande

- **Suite aux constats de non-conformité :**

1. ……
2. ……

- **Et pour l'amélioration et l'amendement :**

1. ……
2. ……

III. Délai de levée des recommandations

……

Conclusion

……
……
……

الملحق رقم (06): دليل المقابلة

الساعة: من..... إلى ..... اليوم: .....التاريخ: / / 2017
المكان:.....، الخبرة:.....المنصب:.....

تحية طيبة وبعد... شكرا جزيلا لكم على منحي جزءا من وقتكم من أجل محاورتكم في إطار بحث يتناول دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وأحيطكم علما أن هذه المقابلة تندرج ضمن الدراسة الميدانية لهذا البحث وذلك لإتمام إنجاز مذكرة تخرج ماستر تخصص محاسبة وتدقيق بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة المسيلة.

الطالبة فاطيمة بحاش

من فضلكم لنبدأ بالحديث عن وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسستكم.

1- ماذا يعني لكم التدقيق الداخلي في مؤسستكم؟
2- فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في مؤسستكم؟
3- هل توفر عملية التدقيق الداخلي في مؤسستكم التأكيدات والاستشارات اللازمة؟ما هي طبيعة هذه التأكيدات والاستشارات؟
4- على أي نوع من أنشطة مؤسستكم يتم تطبيق التدقيق الداخلي؟ هل بما فيها الإدارية منها؟
5- ما هي المنهجية المتبعة من طرفكم في تطبيق مهمة التدقيق الداخلي؟
6- برأيك ما هي الصعوبات التي تحد من فاعلية قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم؟

لننتقل لو سمحتم للحديث عن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم.

7- ماذا يمكنك أن تقول عن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟
8- ما هي درجة الأهمية التي توليها إدارة مؤسستكم لنظام الرقابة الداخلية ؟
9- هل تهتم الإدارة العامة لمؤسستكم بتعزيز الرقابة الداخلية لإحدى المصالح دون أخرى؟ ما هي هذه المصالح؟
10- برأيك كيف يساهم كل من الخطة التنظيمية الإدارية والنظام المحاسبي لمؤسستكم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟
11- هل تلتزم إدارة مؤسستكم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؟ لمن تسند هذه المهمة؟
12- ما هي الأدوات المستخدمة لفحص نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟
13- برأيك كيف يمكن للمدقق الداخلي معرفة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية لمؤسستكم؟

والآن نرجو منكم أن ننتقل للتحدث عن مساهمة المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

14- هل تعتقد أن تنفيذكم للمهام الموكلة إليكم كمدقق داخلي يزيد من فعالية نظام الرقابة الداخلية لمؤسستكم؟ كيف ذلك؟
15- برأيك هل تساهم خبرة وكفاءة المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟ أين بالتحديد؟
16- هل تعتقد أن تدخل الإدارة في عملكم يحد من استقلاليتكم، ويعيقكم عن مسؤولية تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؟ كيف ذلك؟
17- هل يتم رفع تقارير دورية إلى الإدارة العامة عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية؟ لماذا؟
18- هل تظن أن متابعة المدقق الداخلي تنفيذ توصياته يعزز من فعالية الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟ كيف ذلك؟
19- ما هي الصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي عند محاولة تحسين أنظمة الرقابة في المؤسسة؟

تم بحمد الله.

ملخص:

بعد الأزمات المالية التي مست كبرى المؤسسات في العالم، أصبح التدقيق الداخلي أداة ضرورية في نظام الرقابة الداخلية، حيث أصبح يعتبر من بين الفاعلين الرئيسين في نظام الرقابة الداخلية.

والجزائر كغيرها من دول العالم عرفت في السنوات الأخيرة انتشارا واسعا للفساد والاحتيال، مما دفع بغالبية المؤسسات إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

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

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، فعالية.

Résumé :

Suite aux scandales financiers qui ont touché les grandes entreprises dans le monde. L'audit interne est devenu un outil nécessaire dans le système de contrôle interne. En effet, il est considéré comme l'un des principaux acteurs de ce système.

L'Algérie, comme les autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion de corruption et de fraude, ce qui a conduit les entreprises à donner plus d'importance et de considération à l'audit interne et le système de contrôle interne.

L'objectif de cette thèse est d'examiner comment contribuer l'audit interne à l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne, à travers de l'évaluation de ce système.

Mots clés : l'audit interne, contrôle interne, efficacité.