

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير

فرع: العلوم التجارية.

تخصص: محاسبة وتدقيق.



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير.

قسم : العلوم التجارية

رقم: ...

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبة: وفاء جبلاحي

تحت عنوان

دور محافظ الحسابات في تفعيل عملية التدقيق الداخلي

- دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة ومكتب محافظ الحسابات

بالمسيلة -

لجنة المناقشة:

د. عبد الرحمان القري

د. عيسى بدروني

د. حمزة غربي

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

رئيسا

مشرقا ومقررا

مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

إهداء

إلى والدي الكريمين حفظهما الله....

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء....

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا البحث....

أرفع هذا العمل...

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، فالحمد لله أوله وآخره؛

ولا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن أتقدم بشكري

وتقديري وعرفاني وامتناني إلى الأستاذ المشرف الفاضل "الدكتور عيسى بدروني"،

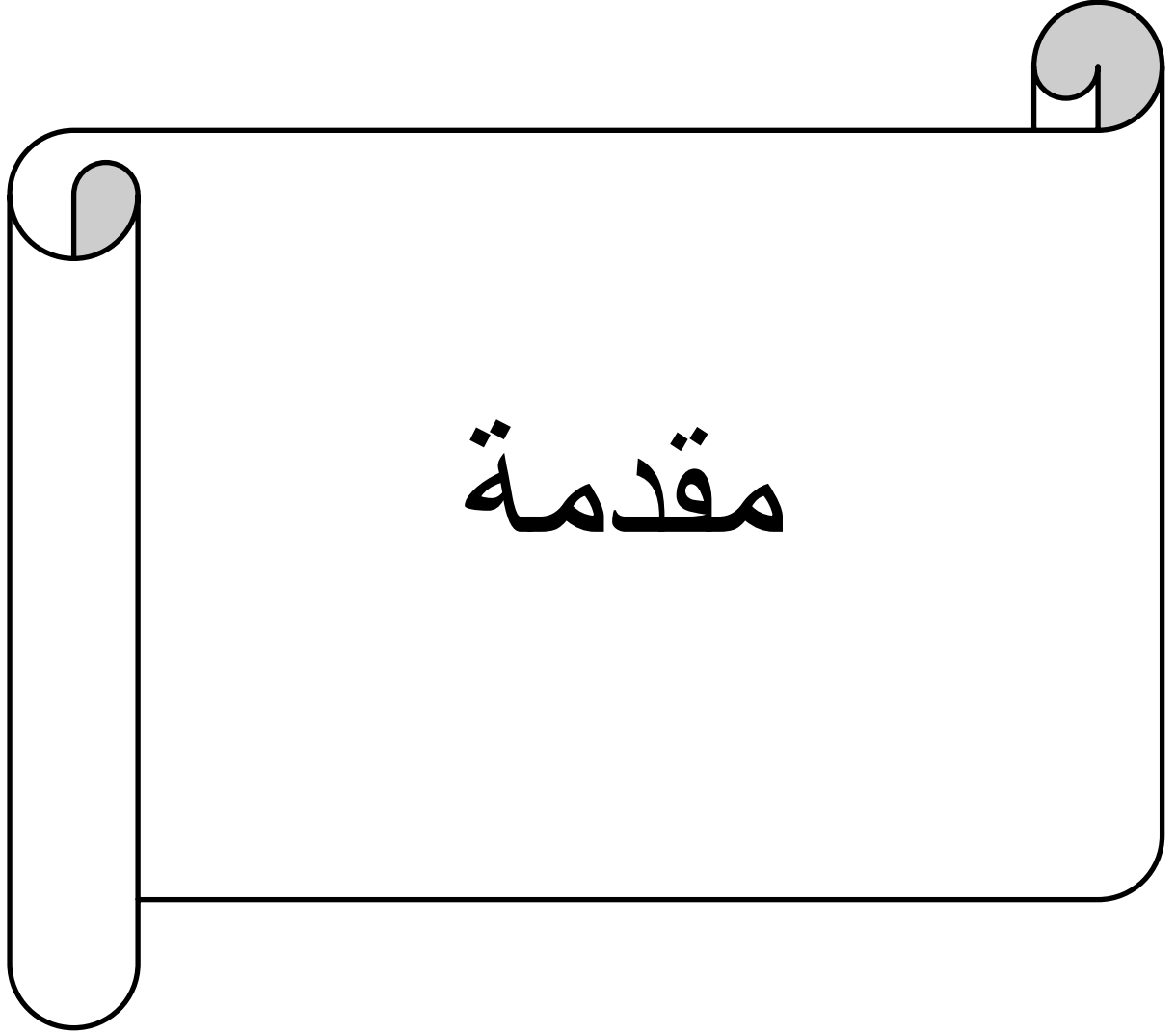
الذي لم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة، وكذلك حرصه الدائم

لإتمام هذا العمل؛

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة

ومناقشة هذا العمل، ودون أن أنسى جميع أساتذتي في كل مراحل الدراسة.

وفاء جبلاحي...



مقدمة

مقدمة

أدى تطور الاقتصاد وتزايد حاجات المجتمع بصفة عامة إلى ظهور مؤسسات اقتصادية كبيرة صاحبها انفصال ملكية هذه المؤسسات عن ادارتها وتوسع الفجوة بين الادارة نفسها ومستوياتها الادارية المختلفة، وهذا ما أظهر حاجة أصحاب هذه المؤسسات إلى التعرف على مدى كفاءة الادارة في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الادارية المختلفة والاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة، وبالتالي ظهور التدقيق بشقيه التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتطورهما حتى وصلا إلى ما هما عليه اليوم، وقد كان ظهور التدقيق الخارجي قبل ظهور التدقيق الداخلي بوقت طويل، نتيجة لتولد حاجة المجتمع للتدقيق الخارجي قبل حاجته إلى التدقيق الداخلي.

وقد ازداد الاهتمام بالتدقيق الداخلي والاعتراف به كوظيفة منذ بداية الأربعينات من القرن الماضي، فقد تم انشاء معهد مدققين الحسابات الداخليين في الولايات المتحدة في عام 1941، وازدادت الحاجة إلى التدقيق الداخلي بسبب اعتماد محافظي الحسابات على العينات الاحصائية وحدث تركيز كبير على ظاهرة التحليل المالي والغش والتلاعب، فالتدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية يمثل في نشاط مستقل يقوم به قسم أو إدارة من إدارات المؤسسة، كما يعتبر عملية مكملة لعملية التدقيق الخارجي، فوجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فاعلية في نظام الرقابة الداخلية، كما يتوقف اعتماد محافظ الحسابات على عمل المدقق الداخلي على نتائج تقييمه لفاعلية نشاط التدقيق الداخلي، والعمل على تحقيق هذه الفاعلية والتأهيل في حالة عدم توفرها. وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا، سنحاول من خلال هذا الموضوع الإجابة عن الإشكالية التالية:

كيف يمكن لمحافظ الحسابات أن يساهم في تفعيل عملية التدقيق الداخلي؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية السابقة اشتقت الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي منهجية التنفيذ التي يتبعها كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي؟
- 2- هل يلتزم محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية عند تقييم عمل المدقق الداخلي؟
- 3- هل يؤثر عمل محافظ الحسابات على الإجراءات التي يقوم بها المدقق الداخلي؟ كيف؟

فرضيات البحث

- يتبع كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي منهجية عملية منتظمة قصد الوصول إلى إبداء رأي محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية.
- لا يلتزم محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية عند تقييم عمل المدقق الداخلي.
- نعم يؤثر استخدام عمل محافظ الحسابات على عمل المدقق الداخلي، من خلال درجة التأهيل والخبرة التي يتمتع بها محافظ الحسابات.

أسباب اختيار الموضوع

- الاهتمام الخاص بالموضوع من خلال الاطلاع المستمر على الدراسات المتخصصة في التدقيق.
- تعتبر مهنة محافظة الحسابات موضوع يتعلق بأحداث اليوم ويجب تجديده باستمرار.

أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة من خلال النتائج المتوقعة الوصول إليها ألا وهي تحديد الدور الايجابي الذي ينبغي أن يقوم به محافظ الحسابات لتفعيل وظيفة التدقيق الداخلي.

أهداف الدراسة

- إيضاح ولو بعض الغموض في مجال تدقيق الحسابات وتوضيح الأسس النظرية والاطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما وتقليص الفجوة.
- توضيح العلاقة بين المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات من خلال أوجه الاختلاف والتشابه بينهما.
- بيان تأثير الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات في تحسين عملية التدقيق الداخلي.

المنهج المستخدم في الدراسة

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب البحث والإجابة على الإشكالية المعتمدة، واختبار صحة الفرضيات، تعتمد الدراسة بصورة أساسية على المنهج الوصفي والتحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجانب النظري للموضوع بغية التعرف على دور محافظ الحسابات ومساهمته في تفعيل عملية التدقيق الداخلي، وكذلك منهج دراسة الحالة الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة ومكتب محافظ الحسابات محل الدراسة لإجراء المقابلات بالإضافة إلى الملاحظة.

تقسيمات الدراسة

سيتم معالجة هذا الموضوع من خلال فصلين، تسبقهم مقدمة وتعبهم خاتمة.

الفصل الأول: خصص لتناول فيه شيء من التفصيل لمحافظة الحسابات والتدقيق الداخلي، حيث خصص المبحث الأول لاستعراض عموميات حول محافظ الحسابات، الجانب القانوني للمهنة وتنظيمها والمنهجية المتبعة من طرف ممارس المهنة. بينما خصص المبحث الثاني لاستعراض ماهية التدقيق الداخلي من حيث تعريفه، أهدافه، أهميته بالإضافة إلى أنواعه ومقوماته والمنهجية التي يتبعها المدقق الداخلي في تنفيذ مهمته. أما المبحث الثالث فيعتبر أهم مبحث وأكثره علاقة بالموضوع والاجابة على الاشكالية الرئيسية له. ففي هذا المبحث تم توضيح العلاقة بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي، من حيث أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، تقييم واختبار محافظ الحسابات لعمل التدقيق الداخلي، وأخيرا دور محافظ الحسابات في تحسين عملية التدقيق الداخلي.

الفصل الثاني: فتدور أحداثه حول الدراسة الميدانية لموضوع البحث، والتي تم تطبيقها على مؤسسة مطاحن الحضنة ومكتب محافظ الحسابات، حيث تم عرض مقدمة تعريفية لمؤسسة الحضنة، وظائفها وأهدافها وهيكلها التنظيمي، ثم الانتقال إلى عرض أداة البحث المستعملة، بعد ذلك تم استعراض النتائج التي تم التوصل إليها من خلال المقابلة التي أجريت مع المدقق الداخلي للمؤسسة ومحافظ الحسابات محل الدراسة وتحليلها.

دراسات سابقة

من خلال اطلاع الباحثة على الدراسات السابقة لم تقف على أي دراسات أو أبحاث تناولت موضوع دور محافظ الحسابات في تفعيل التدقيق الداخلي بصورة مباشرة، لكن تم الوقوف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختصرة، وفيما يلي عرض الدراسات السابقة والمتعلقة بجانب من الموضوع وذات العلاقة:

1- دراسة (محسن، 2011)، بعنوان " مدى اعتماد محافظي الحسابات على المدققين الداخليين في تقييم

الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة التي تربط محافظي الحسابات بالمدققين الداخليين العاملين في قطاع غزة من وجهة نظر محافظي الحسابات خلال قيام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تم توزيع 50 استبانة على المدققين العاملين في مكاتب التدقيق في قطاع غزة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة النتائج أهمها هناك اعتماد كبير من قبل محافظي الحسابات على المدققين

الداخليين العاملين بالجهات الربحية وغير الربحية في فهم أنظمة الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتنفيذ اختباراتهما.

2- دراسة (أبو سرعة، 2010)، بعنوان " التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم (محاسبون قانونيين) وإدارة التدقيق الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية".

هدفت هذه الدراسة إلى شرح وتفصيل علاقة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ومدى أهمية ذلك التكامل على مستوى تحقيق الوظيفتين لأهدافهما، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التكامل والتعاون بين الطرفين له دور في تحقيق الجودة والفعالية للطرفين والمؤسسة.

الفصل الأول: الاطار النظري
لمحافظة الحسابات والتدقيق
الداخلي

مقدمة الفصل

كل مؤسسة تسطر أهدافا وتسعى لتحقيقها وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهيم بالدرجة الأولى المسيرين والملاك فذلك يهيم الغير، فالمؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين، ذوي المصالح المختلفة والمتعارضة أحيانا، ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج، ولكي تتال رضاهم لا بد أن تكون تلك المعلومات بعيدة عن الشكوك، ولكي تكون كذلك لا بد أن تخضع للتدقيق من طرف شخص مستقل مؤهل. من هنا ظهرت الحاجة الماسة لوجود التدقيق الخارجي، ليطمئن الملاك والأطراف الخارجية، على حسن وسلامة تسيير مؤسستهم من قبل الادارة المعنية ومدى صدق المعلومات المالية المقدمة من قبلهم، وكذلك ظهرت الحاجة لوجود التدقيق الداخلي لمساعدة إدارة المؤسسة، على حسن تسييرها وإدارته لها من خلال قيام المدقق الداخلي بالفحص والتقييم المستمر للأنشطة الداخلية للمؤسسة.

مما سبق سيتم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

يختص هذا المبحث في إعطاء نظرة حول عموميات مهنة محافظة الحسابات، الجانب القانوني للمهنة، تنظيم المهنة، والمنهجية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في أدائه لمهامه.

المطلب الأول: عموميات حول محافظ الحسابات

في هذا المطلب سوف يتم استعراض الجوانب الموضحة لمفهوم محافظة الحسابات، بالإضافة الى معايير ممارسة المهنة.

أولاً: تعريف محافظ الحسابات و شروط الالتحاق بالمهنة

1- تعريف محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 "هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹

كما عرفته المادة 715 من القانون التجاري مكرر 4 على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحتها واحترام مبدأ المساواة بين المساهمين"²

2- شروط الالتحاق بالمهنة

تنص المادة 08 من قانون 01-10 لممارسة مهنة محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:³

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

¹ القانون رقم 01/10 مؤرخ في 29 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريد الرسمية الجزائرية، عدد 42، 2010، ص07.

² القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 1993، ص184.

³ القانون رقم 01/10، مرجع سابق، ص5.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 05.

ثانيا: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات⁴

- ❖ **المعايير العامة (الشخصية):** توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمحافظ الحسابات، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث معايير كالتالي:
 - يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات؛
 - على محافظ الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة به؛
 - على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجب في عملية التدقيق ووضع التقرير.
- ❖ **معايير العمل الميداني:** يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني نظرا لأنها معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية التدقيق وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبطة بالمعايير العامة للتدقيق. وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي:
 - يجب وضع مخطط واف لعملية التدقيق كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم محافظ الحسابات؛
 - يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحدد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال تدقيق الحسابات؛
 - يجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديرة بالثقة وذلك بالمعاينة والملاحظة والتحريرات والاثباتات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها.

⁴ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل النشر، عمان- الأردن، 2000، ص55.

❖ **معايير إعداد التقرير:** ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات وتشمل هذه المعايير على اربعة معايير:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة؛
- تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك؛
- يجب أن يتضمن التقرير رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية ككل، أو امتناعه عن إبداء الرأي.

المطلب الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء مهامه بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات ومسؤوليات وفقاً لما تقضي به قواعد ومبادئ التدقيق. وسيتم عرض هذه العناصر بإيجاز في هذا المطلب.

أولاً: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

1- حقوق محافظ الحسابات

لقيام بمهمة تدقيق الحسابات يجب أن يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك على أكمل وجه، ويمكن ذكر أهم حقوق محافظ الحسابات على النحو التالي:⁵

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة. ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن، يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابياً في حالة عرقلة ممارسة مهمته؛

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص 08.

- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والاثباتات الحاصلة.

2- واجبات محافظ الحسابات

تشمل واجبات محافظ الحسابات التي يجب أن يلتزم بها الآتي:⁶

- ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق؛
- تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت التدقيق؛
- ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في التقرير؛
- ضرورة الالتزام بقواعد قانون الشرف المهني وأدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله؛
- يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني وقد نص قانون محافظ الحسابات بإمكانية الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهامه.

ثانياً: مهام محافظ الحسابات ومسئوليته

1- مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهمة محافظ الحسابات في ما يلي:⁷

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

⁶ زاهرة توفيق سواد: مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الرابحة للنشر، عمان- الأردن، 2009، ص138.

⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، المادة 23، ص07.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

2- مسؤوليات محافظ الحسابات

يواجه محافظ الحسابات في إطار أداءه بمهامه 3 أنواع من المسؤوليات وهي:

❖ المسؤولية التأديبية⁸

وهي المسؤولية التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ونصت المادة 63 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر، الشطب من الجدول.

❖ المسؤولية المدنية

تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة لمحافظ الحسابات في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها ما يلي:⁹

- حالة إهمال محافظ الحسابات في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛
- حالة وقوع محافظ الحسابات في بعض الأخطاء أثناء قيامه بعملية التدقيق؛
- عدم قيامه أصلا بعملية التدقيق.

⁸ مرجع نفسه، ص10.

⁹ محمد السيد سرايا: أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية- مصر، 2007، ص66.

❖ المسؤولية الجزائية

تعتبر المسؤولية جزائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها محافظ الحسابات تضر المجتمع، وتتعقد المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات إذا ارتكب جريمة يعاقب عليها القانون¹⁰، وقد تكون هذه الجرائم جرائم يرتكبها بنفسه أو جرائم يرتكبها الغير ويشارك فيها ومن أمثلة هذه المسؤولية وضع تقارير مغايرة للحقيقة، صادق على توزيع أرباح صورية، كشف السر المهني، التستر على أفعال المسرين، عدم الكشف أو الإبلاغ عن الوقائع الإجرامية أو الأحداث الجنحية.¹¹

المطلب الثالث: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

في هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى تعيين وموانع محافظ الحسابات وأسباب إنهاء المهمة المكلف بها.

أولاً: تعيين وموانع محافظ الحسابات

1- تعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 26 و 27 من قانون 01-10 "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.¹²

2- موانع تعيين محافظ الحسابات

نصت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري أنه لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:¹³

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

¹⁰ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة، عمان- الأردن، 2006، ص97.

¹¹ زهير الدحرب: علم تدقيق الحسابات، ط1، دار البداية، عمان- الأردن، 2009، ص107.

¹² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص07.

¹³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سابق، ص158.

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

كما تنص المادة 65 من قانون 10-01 يمنع محافظ الحسابات من:¹⁴

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي يراقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

ثانيا: أسباب انتهاء مهنة محافظ الحسابات

يتم عزل محافظ الحسابات في المؤسسة لعدة أسباب ويتم تعيين محافظ حسابات آخر للقيام بعملية التدقيق، ويتم عزل محافظ الحسابات عن طريق الهيئة العامة للمساهمين كون محافظ الحسابات يعتبر الوكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق ويحق لهذه الهيئة عزله أو إعادة تعيينه ومن الممكن ان يتم عزل محافظ الحسابات إما بسبب الوفاة أو الاستقالة أو فقدان الأهلية الشرعية.¹⁵

¹⁴الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص 11.

¹⁵ غسان فلاح المطارنة: مرجع سابق، ص 82.

وقد أشارت المادة 76 من قانون 01-10" في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أي حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس لمنظمة الوطنية، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.¹⁶

المطلب الرابع: منهجية تنفيذ مهمة محافظ الحسابات

من أجل قيام محافظ الحسابات بمهمة تدقيق الحسابات وبغية الوصول إلى الهدف الرئيسي منها المتمثل في إعداد تقرير نهائي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية الختامية، فإنه لا بد أن يسلك منهجا معيناً يضم أربع مراحل ضرورية ومتكاملة، تتكون كل مرحلة من خطوات يقوم بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه. هذه الخطوات الرئيسية تتمثل في الآتي:

أولاً: التخطيط لمهمة التدقيق

يعتبر التخطيط لأعمال التدقيق ووضعها في شكل برنامج، من العناصر الأساسية لتنفيذ مهمة التدقيق بكفاءة، فالمعيار الأول من معايير التدقيق الميداني يقضي بوجود التخطيط للعمل بدرجة كافية، ولتحقيق هذا المعيار يتطلب إنجاز الخطوات التالية:

- 1- نظرة حول المؤسسة: لهذه الخطوة أهمية كبيرة بالنسبة لمحافظ الحسابات الذي يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة للمرة الأولى، حيث ومهما كانت كفاءة وخبرة محافظ الحسابات فإنه لن يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة إذا لم يجمع مؤشرات تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية حول المؤسسة التي سيقوم بتدقيقها، فالتعرف على المؤسسة يسمح لمحافظ الحسابات بجمع كل المعلومات الضرورية.
- 2- تعيين المساعدين وحسن الإشراف: إن التخطيط لعمل التدقيق يجب أن ينعكس على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة، وتحقيق الإشراف السليم عليه ومتابعة أداء المهام الذي يتجسد من خلال تقييم هذا الأداء.

¹⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص12.

3- أوراق عمل التدقيق: تعرف على أنها السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق.¹⁷ وهذه المعلومات تحفظ في ملفين هما: ¹⁸

أ- الملف الدائم: ويحتوي البيانات الثابتة عن المؤسسة موضوع التدقيق.

ب- الملف الجاري: ويحتوي البيانات الجارية المتعلقة بعملية التدقيق للعام الحالي.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

عرفت الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققين الداخليين على أنها الخطة التنظيمية، والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة، وضمان كفاية استخدامهما، والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية. بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.¹⁹

تمثل الخطوات التي يتبناها محافظ الحسابات في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في ما يلي:

1- جمع الاجراءات: يستخدم محافظي الحسابات أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على انتاج معلومات صادقة وموثوقة. ويوجد ثلاث أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي:

- ✓ الوصف النظري: وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل.
- ✓ خرائط التدفق: وهي عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة.
- ✓ قوائم الاستقصاء: عبارة عن قوائم يتم إعدادها عن طريق محافظ الحسابات، وتحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المؤسسة، بهدف تقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر.

وهذه الأساليب يمكن أن تستخدم مجتمعة أو بعضها بحسب احتياجات محافظ الحسابات.

¹⁷ لقلبي الأخضر: مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، الجزائر، 2009/2008، ص57.

¹⁸ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص154.

¹⁹ هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية العلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2004، ص81.

- 2- اختبارات الفهم: لا يكفي إطلاع محافظ الحسابات على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق محافظ الحسابات هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ إما فحص العملية من بدايتها إلى نهايتها أو فحص عينة من العمليات.²⁰
- 3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن محافظ الحسابات من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف. تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا، وعليه يستطيع محافظ الحسابات في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه.
- 4- اختبارات الاستمرارية: يتأكد محافظ الحسابات من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح لمحافظ الحسابات أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافا.²¹
- 5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بناء على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقوم محافظ الحسابات بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام. وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام. ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به.²²

ثالثا: جمع أدلة الإثبات

تعرف الأدلة على أنها "حصول محافظ الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها"²³

²⁰ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص80.

²¹ محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص73.

²² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص81.

²³ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان - الأردن، 2001، ص174.

ويوجد العديد من أشكال وأنواع أدلة الإثبات التي يمكن محافظ الحسابات الحصول عليها وأهمها الجرد الفعلي، المستندات، العمليات الحسابات، المصادقات واللقاءات الشخصية لمحافظ الحسابات.

رابعاً: إنهاء عملية التدقيق وإعداد التقرير

على محافظ الحسابات في نهاية الأمر أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة ينبغي عليه الاطلاع على:²⁴

- ✓ مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات؛
- ✓ مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- ✓ الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى، وفي حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات والقوائم المالية الأخرى طبقاً للطرق السالفة التطبيق والجديدة من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير.

كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للتدقيق، أو أحداث مؤثرة على حياة ومستقبل المؤسسة. وعليه إعادة النظر في أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة. والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب وأن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي لمحافظ الحسابات ولم يبقى للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختتم ويدلي بهذا الرأي.²⁵

المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

إن توسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عَقَدَ من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة، وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم التدقيق الداخلي، والهدف منه مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي تقوم بها. وحتى يمكن الامام بالتدقيق الداخلي، سوف يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى ماهية التدقيق الداخلي

²⁴ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص53.

²⁵ محمد بوتين، مرجع سابق، ص75.

في المطلب الأول، ومن ثم أنواع ومقومات التدقيق الداخلي في المطلب الثاني، وأخيرا المنهجية التي يتبعها المدقق الداخلي لتنفيذ مهمته.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي وأهدافه

1- تعريف التدقيق الداخلي: عرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكيين التدقيق الداخلي على أنه: " نشاط

تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".²⁶

كما عرف على أنه نشاط تأكدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة المؤسسة ولتحسين عملياتها. وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات ادارة الخطر، الرقابة والتوجيه.²⁷

2- أهداف التدقيق الداخلي: نظرا لأن التدقيق الداخلي كان يتم قبل وبعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد

كان اكتشاف الأخطاء والغش وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي وهو ما يعني التحقق والتأكد من سلامة السجلات والبيانات المحاسبية والمحافظة على أصول المؤسسة.

وبعني هذا أنه في المراحل الأولى انحصر هدف التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، ونتيجة لتطور الزمن فقد تطورت أهداف التدقيق الداخلي وأصبحت متمثلة في النقاط التالية:²⁸

- التأكد من اتباع السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها؛
- تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية؛
- المحافظة على أموال وموارد المؤسسة والمحافظة من الاختلاس وسوء الاستعمال؛
- التحقق من دقة البيانات المحاسبية؛
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى؛

²⁶ محمد توهامي طواهر ومسعود صديقي: مرجع سابق، ص33.

²⁷ خلف عبد الله الوردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2006، ص32.

²⁸ زاهد محمد ديري: الرقابة الادارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان-الأردن 2011، ص197.

- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.

ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على الممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن محافظ الحسابات، وأهم اليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميته نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:²⁹

- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها؛
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء؛
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية؛

ثالثا: معايير التدقيق الداخلي

تنقسم معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى مجموعتين كما يلي:³⁰

المجموعة الأولى: معايير الصفات

وتهتم هذه المعايير بشخصية المدقق الداخلي، أو الجهة التي تنفذ التدقيق الداخلي وتحتوي على أربعة معايير:

أهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي، الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة، برنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي.

²⁹ يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، ص128.

³⁰ رغدة إبراهيم المدمون: العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض

تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة غزة-فلسطين، 2014، ص29.

المجموعة الثانية: معايير الأداء

وتتعلق معايير هذا القسم بوصف نشاط وطبيعة خدمة التدقيق الداخلي، وكيفية تنفيذ وأداء كل مهمة من مهام التدقيق الداخلي، ويتم من خلال هذه المعايير قياس أداء المدقق الداخلي باعتبارها الأساس التي يعتمد عليه، وتحتوي هذه المجموعة على سبعة معايير وهي كما يلي: إدارة أنشطة التدقيق الداخلي، طبيعة العمل، تخطيط عملية التدقيق، أداء وتنفيذ عملية التدقيق، توصيل نتائج التدقيق الداخلي، مراقبة تنفيذ التوصيات، مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي ومقوماته

أولاً: أنواع التدقيق الداخلي

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة بمكان فصل هذه الأنواع عن بعضها البعض أثناء التدقيق. فمن الصعوبة أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات. كل هذا معهد المدققين فقد عمد على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق.

❖ **التدقيق التشغيلي:** يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية. فقد يشمل تدقيق العمليات تقييماً كاملاً لنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال تدقيق المشتريات. ويعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص والتقييم الشامل لعمليات المؤسسة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أن يتضمن التدقيق أيضاً التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.³¹

❖ **التدقيق المالي:** يهدف إلى التحقق من موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتقارير التي يتم تقديمها ويتحقق من حماية أصول المؤسسة.

³¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 55.

❖ **تدقيق الأداء:** إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين. يطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والاساليب الإدارية .

❖ **تدقيق الالتزام:** يقصد بتدقيق الالتزام عملية التحقق والتأكد من التزام الإدارات بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أدائها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها.³²

ثانيا: مقومات التدقيق الداخلي

تتوقف فاعلية التدقيق الداخلي على مجموعة من المقومات أهمها:³³

- 1- **الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي على خريطة الهيكل التنظيمي للمؤسسة:** من خلال تبعية التدقيق الداخلي للإدارة العليا، وذلك لتجنب القيود التي تفرض من الأجهزة التنفيذية.
- 2- **الاستقلال:** التدقيق الداخلي جزءا من الوظائف الإشرافية في المؤسسة، وتبذل المنظمات المهنية العالمية جهود لإنشاء منظمات للمدققين الداخليين للمحافظة على حقوقهم واستقلالهم.
- 3- **الكفاءة المهنية للعاملين بقسم التدقيق الداخلي:** حيث يلزم أن يكونوا مؤهلين علميا وعمليا، وحصلوا على الدورات التدريبية المستمرة لتنمية كفاءاتهم.
- 4- **التخطيط الجيد لأعمال التدقيق الداخلي:** لا يجب أن يكون عمل التدقيق الداخلي عشوائيا بل مخططا ومبرمجا في صورة برنامج أسبوعي أو شهري ليساعد في عملية التدقيق.
- 5- **وجود معايير وإرشادات:** هناك ضرورة مهنية لوجود إرشادات للتدقيق الداخلي وكذلك برامج للعمل ونظم الخبرة، وذلك لتطوير العمل إلى الأحسن، ويتولى هذا الأمر منظمات التدقيق المهنية.
- 6- **شمولية التدقيق الداخلي:** ويقصد بذلك أن لا يقتصر دور التدقيق الداخلي على تدقيق بعض العمليات وترك البعض الآخر، أو ينتظر حتى تأتي شكوى ويطلب جمع حقائق عن موضوع تلك الشكوى، بل يجب أن تشمل كافة المعاملات والأحداث في المؤسسة.

³² خلف عبد الله الوردات: دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2014،

ص251.

³³ محمود عبد السلام محسن: مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية التجارة،

جامعة غزة-فلسطين، 2011، ص19.

- 7- دعم الإدارة العليا لقسم التدقيق الداخلي: يجب دعم قسم التدقيق الداخلي بالإمكانيات المادية والبشرية والأخذ بالإرشادات والنصائح التي تقدمه وذلك لتطوير العمل إلى الأحسن.
- 8- العلاقات الحسنة الطيبة مع العاملين بالمؤسسة: لا يجب أن ينظر إلى المدقق الداخلي على أنه رجل بوليس أو مخبر ولكن يعامل على أنه موجه ومرشد يسعى لتصويب الأخطاء، وعلى هذا المفهوم تتم عملية الحصول على الإيضاحات والإجابة على الاستفسارات ومناقشة الملاحظات وتصويب الأخطاء.

المطلب الثالث: منهجية تنفيذ التدقيق الداخلي

إن معايير أداء التدقيق الداخلي توضح أن تنفيذ أعمال ومهام التدقيق الداخلية ينبغي أن تعتمد على مجموعة من الخطوات الهامة، والتي تتمثل في الخطوات التالية:

أولاً: التحضير لمهمة التدقيق الداخلي

يتوجب من المدقق الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال التدقيق، أن يقوم أولاً بالتحضير الجيد لهذه المهمة، من أجل تحديد أولويات مهمة التدقيق، بالتوافق مع أهداف المؤسسة. وتتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين:³⁴

- 1- الأمر للمهمة: وهو عبارة عن التفويض الذي يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمدققين الداخليين، والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المدققين الداخليين بمهمة التدقيق. وقد يكون الأمر بالمهمة في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، أو قد يكون أمر شفهي.
- 2- الدراسة والتخطيط: تعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال:

1/2- الاطلاع والفهم: في هذه الخطوة يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة.

2/2- خطة التقارب: بعد أن يقوم المدقق الداخلي بالاطلاع والفهم للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم

³⁴ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 67.

النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مجموعة أعمال أولية، سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول إلى عمودين، يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال الأولية، بينما العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات.

3/2- تحديد مواقع الخطر: على المدقق الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به. وفي نهاية هذه الخطوة وعلى ضوء تحديده لمواقع الخطر، فإن المدقق يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة:

- عمود ثالث يحدد فيه الخطر المرتبط بكل عملية.
- عمود رابع يتضمن تقييم ملخص للخطر.
- عمود خامس ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف والأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين.
- عمود سادس الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة ولا تؤدي عملها، والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.

4/2- التقرير التوجيهي: يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي ونطاقه، ويعرض الأهداف التي يسعى المدقق الداخلي إلى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، والتي على ضوءها تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المدققون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي. وهذا التقرير قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق التدقيق الداخلي والطرف الاخر الطالب لها.

ثانيا: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة التدقيق المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة، والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة. وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل:

- 1- الاجتماع الافتتاحي: يعقد بين المدققين وإدارة الجهة المسؤولة عن النشاط، ويتم خلاله شرح طبيعة المهمة واسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة.³⁵
- 2- تخطيط عمل التدقيق (برنامج التدقيق): يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل

³⁵ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص162.

المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها، لما يحضره من موازنة لمقابلة العمل الذي سوف ينفذ بالوسائل المتطلبة له، وتوزيع للعمل وتقسيمه على المدققين مع الوقت المقدر لكل عمل ينفذ، كما لا يجب خلط هذا التخطيط لعمل التدقيق مع خطة التقارب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة.³⁶

3- العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق واعتماده من مدير التدقيق. حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق، والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث.

ويجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة أعمال التدقيق، بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال التدقيق، فهي التي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج وتوصيات التدقيق، كما أنها تعتبر أدلة للمدقق للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال. ومن ضمن الأوراق الهامة لتوثيق عمل المدقق ورقة إبراز وتحليل المشاكل، حيث يقوم المدقق بتعبئة هذه الورقة كلما تكشفت له مشكلة أو مخالفة أثناء تنفيذه للمهمة، وتتعلق كل ورقة بمشكلة واحدة، وتحتوي ورقة إبراز وتحليل المشاكل في العادة على نوع المشكلة، الأسباب، النتائج والتوصيات المقترحة.³⁷

ثالثا: التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة التدقيق الداخلي، وتتمثل في المراحل التالية:

- 1- التقرير الأولي للتدقيق: يتم إعداد من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي تكشفت للمدققين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.
- 2- حق الرد من الأشخاص المدققة أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ مهمة التدقيق والأشخاص التي المدققة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها

³⁶ شعباني لطفي: المراجعة الداخلية مهمتها ودورها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية وعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2004، ص80.

³⁷ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص68.

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 تقرير التدقيق في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي كشفت خلال عملية التدقيق.³⁸

4- متابعة تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المدقق الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.³⁹

المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي

من الأمور الهامة في مجال التدقيق ضرورة وجود تعاون وثيق بين كل من المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات على أساس أن الدور الرئيسي للمدقق الداخلي أنه موظف من موظفي المؤسسة فيقع عليه العبء الأكبر في تدقيق جميع العمليات، وأنه يساعد محافظ الحسابات في تجهيز أي بيانات أو معلومات أو دفاتر قد يحتاجها بحكم أنه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه محافظ الحسابات.

المطلب الأول: أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أولا: أوجه الاختلاف

تتمثل أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الآتي:

❖ **من حيث الهدف:** يهدف التدقيق الداخلي إلى تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات والتأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها. في حين يهدف التدقيق الخارجي إلى ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.

³⁸ مرجع نفسه، ص69.

³⁹ امر ستي أحمد: المراجعة الداخلية ودورها ومدى نجاعتها في البنوك التجارية، رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009/2008، ص36.

- ❖ **من حيث نطاق العمل:** تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي، وعادة يتضمن تدقيق جميع العمليات التي تمت خلال الفترة بصورة منتظمة. في حين يتحدد نطاق وحدود العمل لمحافظ الحسابات وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة وبينه، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة للمهنة وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق.⁴⁰
- ❖ **دورية التدقيق:** التدقيق الداخلي يعمل بشكل مستمر في المؤسسة وفقا لخطة معتمدة من الإدارة، أما عملية التدقيق الخارجي فتكون في آخر الفترة المالية.⁴¹
- ❖ **من حيث التعيين:** يتم تعيين المدقق الداخلي عن طريق الإدارة العليا في المؤسسة، عن طريق تخصيص أحد لمحاسبين ذوي الخبرة لتولى عمل المدقق الداخلي. أما محافظ الحسابات فيتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد محافظي الحسابات من ذوي الخبرة، وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك.
- ❖ **المسؤولية والتقرير:** يكون المدقق الداخلي مسؤولا أمام الإدارة العليا في المؤسسة ويقدم تقريره لها. في حين أن محافظ الحسابات يكون مسؤولا أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات، ويقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو للملاك في باقي الشركات.
- ❖ **من حيث الاستقلالية:** المدقق الداخلي مستقل جزئيا لأنه من ناحية مستقل عن باقي ادارات وأقسام المؤسسة ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا. أما محافظ الحسابات يتمتع باستقلال كامل أي أنه محايد وليس له أي علاقة لا بالإدارة ولا بأقسام وإدارات المؤسسة.⁴²

ثانيا: أوجه التشابه

على الرغم من أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما سبق، فإن هناك أوجه للشبه بينهما، ولعل أهمها :⁴³

⁴⁰ أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص18.

⁴¹ Jacques Renard : **théorie et pratique de l'audit interne** ,éditions d'organisation, 7^{ème}édition, France, 2010,p80.

⁴² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص143.

⁴³ عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون: أسس المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية- مصر، 2004، ص41.

❖ **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** بحيث يسعى كل من المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط قوته ونقاط ضعفه.

❖ **التقنيات المستعملة:** يستعمل كل من المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها (الاستبيان، الفحص المستندي...).

المطلب الثاني: تقييم واختبار محافظ الحسابات لعمل التدقيق الداخلي

يجب على محافظ الحسابات القيام بتقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي في حالة ظهور دلائل تشير بأن التدقيق الداخلي مناسبة للتدقيق الخارجي للبيانات المالية في مجالات محددة، حيث أن تقييم محافظ الحسابات الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي سيؤثر في قراره حول الاستفادة التي يمكن الحصول عليها من التدقيق الداخلي في تعديل طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق الخارجي من جهة، ويحسن عمل المدقق الداخلي من حيث معالجة بعض قصوره وتحفيزه للعمل من جهة أخرى.⁴⁴ ولغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وانجاز التقييم الأولي لها، نجد هناك العديد من صفات المدقق الداخلي التي يجب تقييمها من قبل محافظ الحسابات حسب معايير التدقيق الدولية والتي أهمها "ISA610, SAS.No65" :⁴⁵

أولاً: موضوعية المدقق الداخلي

عند تقييم موضوعية المدقق الداخلي يجب ملاحظة الموقع الوظيفي للمدقق الداخلي في الهيكل التنظيمي، واتباع المعايير المتعلقة بتقييم موضوعية المدقق الداخلي، حيث هناك ثلاثة عوامل أساسية يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد موضوعية المدقق الداخلي وهي الموقع الوظيفي لقسم التدقيق الداخلي، امكانيات التدقيق الداخلي، علاقات وقنوات الاتصال التي يستخدمها المدقق الداخلي في تواصله وتقديم تقاريره للإدارة، بحيث يجب أن تكون الجهة التي يرفع تقاريره إليها هي أعلى جهة بالمؤسسة وهي التي تعطي ضمانات بأن نتائج أعمال المدقق الداخلي وتوصياته يتم الأخذ بها بشكل جاد.

⁴⁴ أحمد حلمي جمعة: الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان- الاردن، 2009، ص57.

⁴⁵ رعدة إبراهيم المدهون: مرجع سابق، ص83.

ثانيا: نطاق عمل المدقق الداخلي

يقيم محافظ الحسابات طبيعة ونطاق عمل المدقق الداخلي من خلال ملاحظة ما يلي:

- طبيعة ونطاق مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي.
- قدرة المدقق الداخلي على إجراء الفحص لأي نشاط بالمؤسسة، واتباعه الطرق الصحيحة في التوثيق
- مدى استعداد الإدارة للاستجابة لتوصيات واستنتاجات المدقق الداخلي.

ثالثا: كفاءة المدقق الداخلي

وتعني كفاءة المدقق الداخلي امتلاك القدرة والتعليم والتدريب التي تمكنه من إضافة قيمة للمؤسسة خلال أداء عمله، ويقيم محافظ الحسابات كفاءة المدقق الداخلي من خلال:

- هل تقوم المؤسسة بعمل برامج تدريبية للمدققين الداخليين؟
- في حالة عدم قيام المؤسسة بتنفيذ برامج تدريبية، هل يحضر المدققين الداخليين دورات تدريبية خارجية؟
- تقييم مدى التزام المدققين الداخليين بمسؤولياتهم والأهداف المطلوب تحقيقها من خلال أعمالهم، ومجال أعمال التدقيق.

رابعا: العناية المهنية

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الأعمال في إدارة التدقيق الداخلي تتم وفقا للتخطيط الموضوع لها وأنه يتم الاشراف عليها بشكل ملائم، وكذلك يتم توثيقها باستخدام أدلة اثبات وأوراق عمل وبرامج للتدقيق مناسبة.

إن تقييم محافظ الحسابات لعمل المدقق الداخلي يزيد اعتماده عليه مما يخفض جهده وتكاليفه، وكذلك يحقق الهدف من التدقيق الداخلي كونه نشاط مضيف للقيمة، لذلك أصدرت العديد من المعايير التي تستخدم لتقييم خصائص المدقق الداخلي، وذلك لزيادة فعالية الطرفين وتقليل الجهود وبالتالي تحفيز المدقق الداخلي.

اضافة الى ما سبق لا بد من محافظ الحسابات تقييم كذلك ما يلي:⁴⁶

- تقييم عناصر سبق وأن فحصها المدقق الداخلي، أو فحص عناصر مشابهة أخرى.

⁴⁶ القرار 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير الجزائرية للتدقيق، 2017، ص 05.

- احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات (التواصل بكل حرية مع محافظ الحسابات في إطار لقاءات دورية) كما أن هذه اللقاءات تفيد الطرفين وتعمل المدقق الداخلي، ومعرفة الخطوات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تدقيقه لحسابات المؤسسة.
- وإذا استغل محافظ الحسابات الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدقق الداخلي، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال.

المطلب الثالث: دور محافظ الحسابات في تحسين عملية التدقيق الداخلي

- مستوى التنسيق بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي، يمكن أن يعظم فعالية مساهمة هذا الأخير في تدقيق القوائم المالية، وزيادة كفاءة عملية التدقيق، ويؤدي نقص التعاون والتنسيق بينهما إلى الفشل في مساهمة التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية (علاقة طردية).⁴⁷
- عندما يقوم محافظ الحسابات بتنفيذ أعمال تدقيقه، فإنه من ضمن تلك الأعمال هو تقييم وظيفة التدقيق الداخلي، لتحديد مدى فاعليته في تنفيذ مهامه، ومن خلال هذا التقييم يتم إبراز أي جوانب قصور قد تظهر في مجال عمله، واقتراح المعالجات المناسبة، وبالتالي فإن عملية التقييم هذه تفيد المدقق الداخلي في تطوير وتحسين عمله باستمرار.
- يحسن المدقق الداخلي عمله من خبرة محافظ الحسابات، كون هذا الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة، وأن له مهارات متخصصة في مجال إدارة المخاطر، كما أن له خبرة واسعة في التدقيق الداخلي.
- إن تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة هامة للمدقق الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة، حيث أن قيام محافظ الحسابات بتنفيذ إجراءات تدقيقه باستقلالية كاملة تمكنه من إبداء رأيه بصراحة ووضوح في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، ومدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة. وبالتالي فهي تفيد المدقق الداخلي في إظهار الجوانب التي يكون قد أغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح، بسبب محدودية استقلاليته أو غيرها من الأسباب.
- يستفيد المدقق الداخلي من عمل محافظ الحسابات في فهم معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية وأي إصدارات أو تعديلات جديدة فيها، الأمر الذي يكون أكثر تخصصاً.⁴⁸

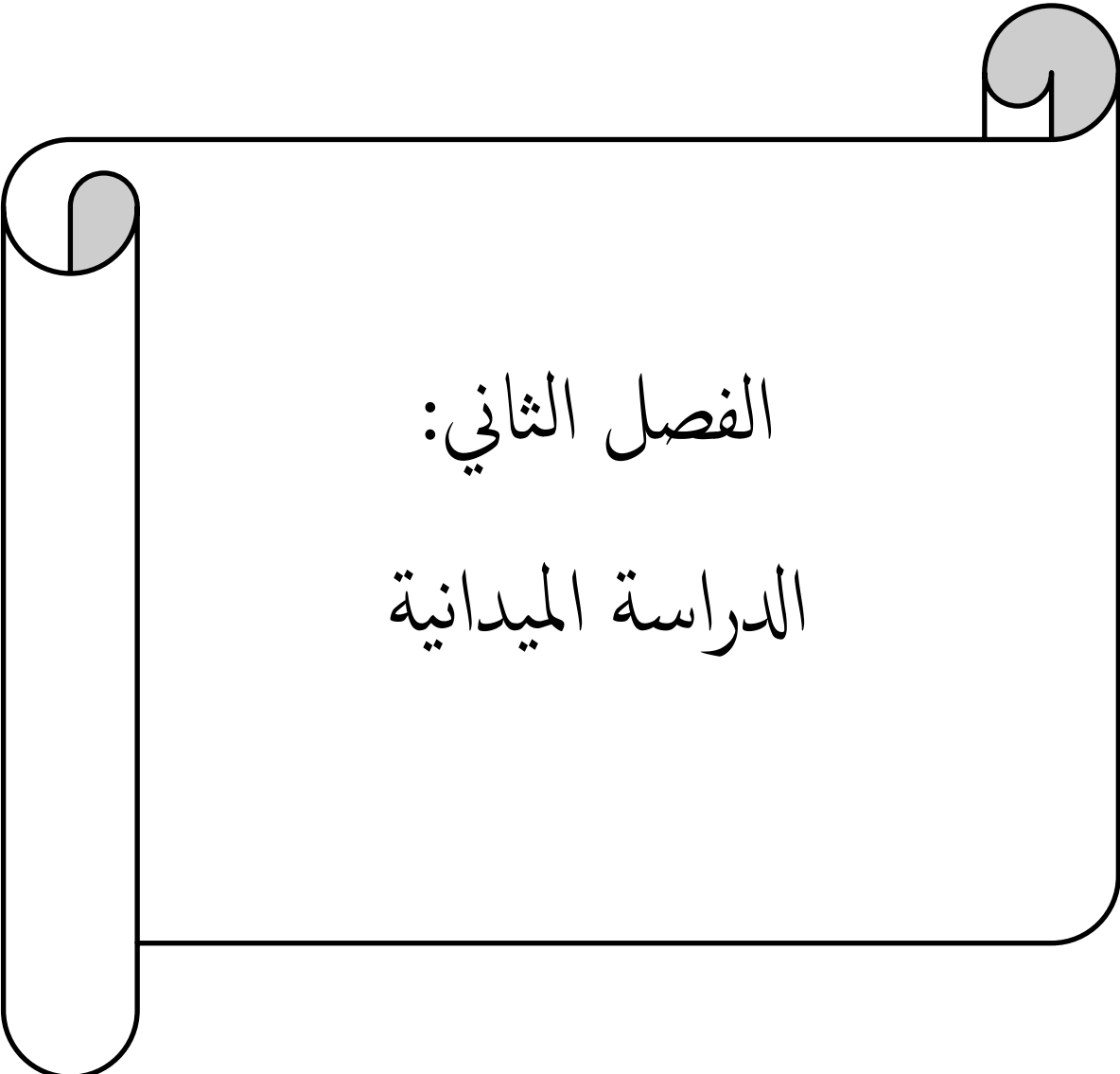
⁴⁷ محمد السيد سرايا وآخرون: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، عمان-الأردن، 2013، ص158.

⁴⁸ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص119.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل، تبين أن محافظة الحسابات تعتبر من المهن المحاسبية العريقة مثل مهنة المحاماة والطب والهندسة، ولذلك فإن نجاحها يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم، وأن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر احدى الوظائف التي لا غنى عنها والتي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة، لمساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، كما تساهم أيضا بوضع إجراءات رقابية فعالة على مستوى المؤسسة والسهر على أمن هذه الاجراءات والتطبيق الفعلي لها.

وتبين لنا كذلك أن لمحافظ الحسابات دور في تفعيل عملية التدقيق الداخلي من خلال الخبرة والكفاءة والاستقلالية التامة التي يتمتع بها، إضافة إلى تقاريره التي يعتمد عليها المدقق الداخلي من خلال تنفيذ توصياته وتحسين عمله، فالتنسيق والتعاون له دور كذلك على تحفيز عمل المدقق الداخلي وزيادة جودته نتيجة الاتصالات والاجتماعات والنقاشات في مجال العمل التي تحدث بينهما، واكتشافه لبعض الأخطاء والتدليس التي لم يستطع المدقق الداخلي اكتشافها من جهة، ويقلل من جهد وتكاليف محافظ الحسابات من جهة أخرى.



الفصل الثاني:
الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل

بعد التطرق إلى الجانب النظري الذي كان مضمونه محافظة الحسابات والتدقيق الداخلي، وكذلك التطرق إلى العلاقة القائمة بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي وتحديد الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين عملية التدقيق الداخلي، واستكمالاً لتحقيق الهدف المتوخى من هذا البحث، سوف يتم المحاولة في هذا الفصل عرض الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى مؤسسة مطاحن الحضنة ومكتب محافظ الحسابات كنموذجين، والهدف من هذا هو اسقاط المفاهيم المتطرق إليها في الجزء النظري على الواقع العملي.

وسوف يتم القيام بذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الحضنة

المبحث الثاني: مجال الدراسة وأدوات جمع المعلومات

المبحث الثالث: عرض نتائج المقابلة وتحليلها

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الحضنة

تعد المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية مطاحن الحضنة النموذج الأمثل لهذه الدراسة لأسباب كثيرة منها التعامل بسهولة مع متطلبات البحث وقبول إجراء التريص لأن المؤسسة ملك الدولة، أما القطاع الخاص فقد كانت هناك صعوبة كبيرة في مجرد الاتصال بالإدارة. وفي الاعتقاد أن هذه الصعوبة تأتي من خلفية الخوف من الاطلاع على أسرار المؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة¹

أسست " الشركة الوطنية للدقيق والقمح" بموجب مرسوم تنفيذي سنة 1963 تحت وصاية وزير الصناعات والطاقة حيث شملت جميع القطاعات الخاصة بالمطاحن، واختصت في صناعة العجائن الغذائية. وفي سنة 1982 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية "سمباك" انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، و التي كان من ضمنها، مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/82 بتاريخ 1982/11/27، نشأت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض" ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداء من 1990/04/02، واتخذت شكل شركة مساهمة برأسمال 5.000.000.000 دج، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي يتكون من:

- 80% الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.
- 11% المؤسسات المالية (البنوك وشركات التأمين).
- 9% أشخاص طبيعيين.

¹ نقلا عن مذكرة من المؤسسة، بالإضافة إلى مذكرة عسلي نورالدين إدارة الصراع وأثرها على الرضا الوظيفي للعاملين (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2009، ص 89.

واتخذت مؤسسة الرياض بسطيف عدة مراكز متمثلة في 10 شركات تابعة، موزعة عبر 6 ولايات (سطيف، مسيلة، برج بوعرييج، بجاية، بسكرة، ورقلة)، والتي اخترنا منها مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة لكي تكون محل الدراسة.

دخلت مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة ميدان العمل والانتاج في سنة 1982، وفي تاريخ 1997/10/01 تم تحويل وحدة الرياض مسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل مساهمة "مطحنة الحضنة" مستخلص محضر اجتماع رقم 06 لمجلس الإدارة، جلسة يوم 1997/09/27، 1997 مبلغ رأس المال الاجتماعي 60.000.000 دج ابتداء، تم رفعه في 1998/04/30 إلى 479.000.000 دج وفي 2009 بلغ 1.449.460.000 دج، وتنقسم الوحدة إلى قسمين قسم قديم وقسم جديد هما:

- 1- **القسم الأول:** يتكون من مسمدة ومطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية من نوع بوهلير وتاريخ بداية استغلالها سنة 1981 وتبلغ طاقتها الانتاجية 1000 قنطار يوميا.
- 2- **القسم الثاني:** يتكون من مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الايطالية من نوع "Golfetto" غولفيتو وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 وتبلغ طاقتها الانتاجية 4000 قنطار يوميا

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة ووظائفها

أولا: أهداف المؤسسة

تنشط مؤسسة مطاحن الحضنة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية ولهذا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف وآفاق مستقبلية أهمها:

- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
- زيادة الانتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الانتاج وتحسين نوعيته.
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- سد حاجيات المستهلك بمادتي 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.

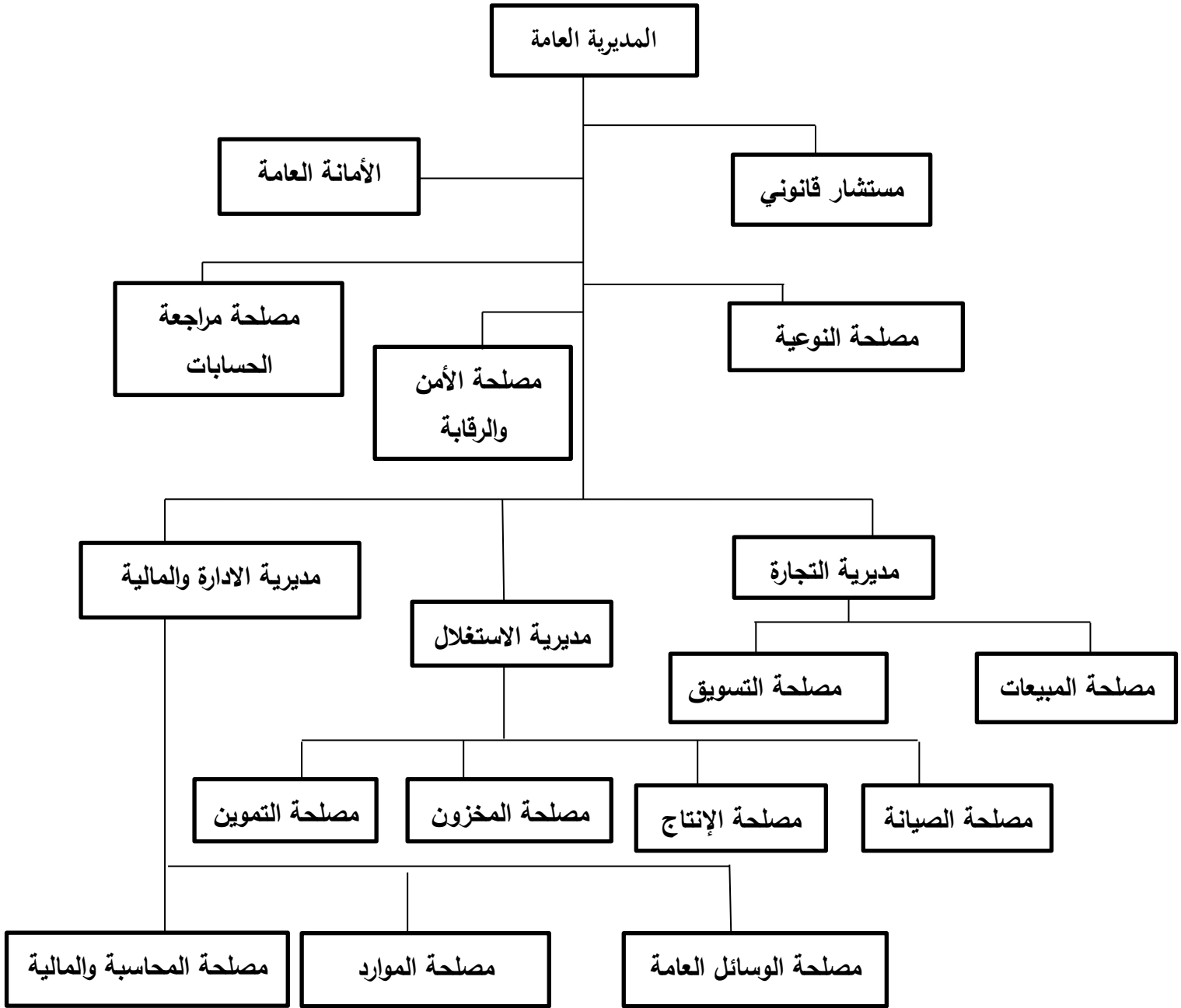
ثانيا: وظائف المؤسسة

- **الوظيفة الإدارية:** وهي وظيفة غير منتجة ولكنها ضرورية ولها من الأدوار ما يلي:
 - ضمان التسيير الإداري (سير الملفات، الاتصالات، التوجيه...الخ)
 - ضمان التسيير المالي والمحاسبي (المالية، التسجيلات، التقييم...الخ)
 - ضمان نشاط المصالح التقنية والإنتاجية (الدراسات، التموين، صيانة التجهيزات، الإنتاج، تسيير الملفات التقنية...الخ)
- **الوظيفة الإنتاجية:** تتمثل في الأدوار التالية:
 - تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها.
 - بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد الفرينة والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة والكسكسي...الخ

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة

وكأي مؤسسة تتمتع مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة بهيكل تنظيمي يسمح لها بأداء مهامها وتحقيق أهدافها، وقد تم بناء هذا الهيكل التنظيمي وفق القانون الداخلي المحدد للمؤسسة وفق اجتماعات دورية، وتم تعديله في العديد من المرات تماشيا مع الطبيعة القانونية للمؤسسة ومواكبة للتطور الحاصل داخل المؤسسة وخارجها، والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي الحالي.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحنونة -المسيلة-



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة

ويمكن عرض مهام كل مصلحة بما يلي:

المديرية العامة

يشرف على تسييرها مدير وحدة له عدة مهام أهمها:

- 1- التنسيق بين مختلف مصالح الوحدة.
- 2- التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.
- 3- التنسيق بين الوحدة والمؤسسة الأم.

وتستعين المديرية العامة بعدة مصالح تتمثل في:

❖ **الأمانة العامة:** تابعة للمدير العام وتقوم بتسجيل البريد الصادر والوارد، وطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

❖ **مصلحة الأمن والرقابة:** ومهمتها حماية المؤسسة داخليا وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة، وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار.

❖ **المستشار القانوني:** يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني، وهو محامي المؤسسة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها سواء كانت بين المؤسسة ومورديها أو زبائنهما، أو داخل المؤسسة.

❖ **مصلحة مراجعة (تدقيق) الحسابات:** تقوم بمساعدة المدير العام في تدقيق الحسابات

❖ **مصلحة النوعية:** مكلفة بمراقبة نوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير تخص الكمية، التغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.

وتشرف المديرية العامة على كل من مديرية الاستغلال ومديرية الإدارة والمالية ومديرية التجارة:

❖ **مديرية الاستغلال:** تتمثل مهمة مدير الاستغلال في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة

بالاستغلال، و تنقسم بدورها إلى أربع (04) مصالح:

• **مصلحة التموين:** وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بعملية الاستغلال وتنقسم

إلى فرعين هما:

- فرع التعبير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتعبير النوعية.

- فرع المشتريات: وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

- **مصلحة الصيانة:** يشغلها رئيس المصلحة ومهمتها إصلاح التعطيلات الخاصة بآلات الإنتاج، وتشغيل هذه الأجهزة 24/24سا، وتتفرع هذه المصلحة إلى:
 - فرع الإلكترونيك والكهرباء: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية.
 - فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.
 - **مصلحة الإنتاج:** مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة، أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية، وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورش الإنتاج، والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها. وتتقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما:
 - **مصنع التحويل رقم(01):** يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها 5000 قنطار خلال 24سا.
 - **مصنع التحويل رقم(02):** يضم آلات تحويل القمح الصلب واللين إلى سميد وفريضة على الترتيب بطاقة إنتاجية 1500قنطار من القمح الصلب و1500 قنطار من القمح اللين خلال 24سا.
- كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاثة فروع:
- فرع محاسبة المواد، فرع الطحن والانتاج، فرع الشحن والتوضيب.
- **مصلحة المخزون:** تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في: فرع استقبال وتخزين الحبوب، فرع تسيير مخزونات الأكياس، فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.
 - ❖ **مديرية الإدارة والمالية:** ومهمتها إدارة المصالح المالية والتنسيق بينهما، وتتمثل في:
 - مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم المصالح حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات، وتتفرع هذه المصلحة إلى: فرع المالية والصندوق، فرع المحاسبة العامة، فرع المحاسبة والمبيعات.
 - مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال، وتتفرع هذه المصلحة إلى ثلاثة فروع وهي: فرع تسيير المستخدمين، فرع الأجور، فرع الخدمات الاجتماعية.
 - مصلحة الوسائل العامة: وهي التي تشرف على جميع التجهيزات والوسائل العامة داخل المؤسسة.

❖ **مديرية التجارة:** وتضم مصلحة التسويق ومصلحة المبيعات وهي مديرية حديثة النشأة، بعد ما كانت مصلحة التسويق تابعة لمصلحة الاستغلال أصبحت تابعة لمديرية التجارية وإضافة كذلك مصلحة المبيعات لهذه المديرية.

المبحث الثاني: مجال الدراسة وأدوات جمع المعلومات

المطلب الأول: أداة البحث

إن تحديد مجال الدراسة هو خطوة أساسية للبدء في الجانب التطبيقي وذلك بتحديد مجتمع الدراسة الذي يتلاءم مع موضوع البحث بمختلف أبعاده، ويستجيب لمتطلبات وأدوات جمع المعلومات بشكل إيجابي، وقد وقع الاختيار في هذا البحث على مؤسسة مطاحن الحضنة، ومكتب محافظ الحسابات الخارجي.

أولاً: المقابلة

حتى تكتمل الدراسة التطبيقية وعلى ضوء اشكاليات البحث وفرضياته اتضح بأن أسلوب المقابلة هي أنسب أدوات البحث وأكثره ملائمة لجمع المعلومات، خاصة مع عدم توافر مدققي الحسابات الداخليين بولاية المسيلة حسب علم الباحثة (العينة صغيرة جداً)، وكذلك عدم وجود مؤشرات كمية لقياس العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل ميدان الدراسة.

تهدف الدراسة الاستطلاعية من خلال أداة المقابلة إلى الحصول على معلومات أولية، فالمقابلة تفيد في الإجابة على أغلب الأسئلة المتعلقة بالموضوع والتي تشغل الذهن واختبار الفروض. كما أنها تعتمد على خاصيتين وهما درجة الحرية التي تمنح للمستجوب أثناء المقابلة، ودرجة عمق ودقة المعلومة المراد الوصول إليها إضافة إلى أنها تساعد في شرح هذه الأسئلة للمبحوث حتى تكون إجابته دقيقة تقل فيها الأخطاء.

وبالتالي فإن من مزايا المقابلة أنه يمكن من خلالها متابعة ردود الفعل وسلوك المبحوث، وبالتالي تتحقق له فرصة التعمق في فهم الظاهرة من جوانب مختلفة عن الشخص دون توجيه أسئلة قد تكون محرجة، كما أنها تمكن من العودة إلى المبحوث لتكملة الأسئلة أو لتصحيح بعض الإجابات من قبله. ولأي شيء له مزايا وعيوب ومن عيوب المقابلة أنها تستغرق وقتاً وجهداً وتكاليف.

تم استخدام نوع المقابلة نصف الموجهة، حيث يأخذ هذا النوع من المقابلة حرية في الإجابة، أي حتى يكون هناك ارتياح للمستجوب وإعطائه فرصة للتحدث، إضافة إلى عمق نوعية المعلومة التي سيدلي بها،

و ضمان دقة المعلومات الصادرة عنه، وبالتالي ما يحقق التفاعل المباشر بين الباحث والأشخاص الذين تمت مقابلتهم.

ثانيا: الملاحظة

لقد استعمل هذا الأسلوب بعد أن وجدنا أن معظم الإجابات قد تكون مصطنعة أو غير دقيقة، إضافة إلى بعض الوثائق الموجودة عند المبحوث والتي لم يكن بالاستطاعة أن يقدمها لنا كونها من أسرار المؤسسة.

المطلب الثاني: تصميم دليل المقابلة ومناخها

أولا: تصميم دليل المقابلة

يتكون هذا الدليل من عدة لأسئلة عامة وفرعية، إذ قمنا في بداية التصميم بإدراج وكتابة تقديم المقابلة والذي يحتوي عدة جوانب هي تاريخ وساعة المقابلة، ثم تم تضمين الاستمارة ببعض الأسئلة المتعلقة بالموضوع حتى يكون هناك ربط بين ما هو نظري وما هو تطبيقي.

الشكل رقم (02): دليل المقابلة²

التقديم

التاريخ: .. / .. / 2017 الساعة: من إلى..... اليوم:.....

تحية طيبة

إنني أشكركم عن منحي جزءا من وقتكم وأذكركم باسمي وهو وفاء جبلاحي طالبة ماستر محاسبة وتدقيق بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف المسيلة، جئت لمحاورتكم في إطار بحث يتناول دور محافظ الحسابات في تفعيل عملية التدقيق الداخلي، إذ كنتم لا تمانعون فسأقوم بإجراء هذه المقابلة معكم.

1- أسئلة موجهة للمدقق الداخلي

1- من فضلكم نبداً بالتكلم عن المنهجية التي تعتمدون عليها في تنفيذكم لعملية التدقيق الداخلي

1-1 ما هي الخطوات الرئيسية لتنفيذ عملية التدقيق الداخلي؟

² من إعداد الباحثة بالاعتماد على: فاروق حريزي، دور التكنولوجيا الحديثة للاتصالات في تحقيق أهداف استراتيجية التنمية البشرية المستدامة في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2010/2011، ص127.

- 2-1 من الذي يقوم بالأمر بهذه المهمة؟
- 3-1 هل هذا الأمر يكون كتابيا أو شفويا؟ لماذا؟
- 2- والآن لو سمحتم ننتقل لنتكلم عن تأثير محافظ الحسابات على الأعمال التي تقومون بها
- 1-2 هل تساعدكم تقارير محافظ الحسابات في زيادة فاعلية عملكم؟ كيف؟
- 2-2 عند تقييم محافظ الحسابات هل يقوم إبراز جوانب القصور التي تحد من عملكم؟ بين ذلك؟
- 3-2 هل تعتقد أن المناقشات والاجتماعات مع محافظ الحسابات في مجال العمل تحسن من جودة عملكم؟ كيف؟
- 4-2 هل واجهتكم في يوم من الأيام مشاكل واختلفت وجهة النظر بينكم وبين الإدارة وتم اللجوء لمحافظ الحسابات لحل هذا المشكل؟
- 5-2 كيف يمكن لمحافظ الحسابات أن يؤثر عليكم سلبيا؟
- 6-2 هل هناك تریصات خارجية تقدم من طرف المؤسسة؟ وهل لمحافظ الحسابات دور في تدريبكم وتأهيلكم؟

ب- أسئلة موجهة لمحافظ الحسابات

- 1- لو سمحتم لنتكلم عن خطوات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي التي تقومون بها
- 2- نتحدث الآن عن مدى التزامكم بمعايير التدقيق الدولية عند تقييم عمل المدقق الداخلي
- 1-2 ما هي أول خطوة تتخذها عند تقييم عمل المدقق الداخلي؟
- 2-2 ماذا تعرفون عن معايير التدقيق الدولية التي لها علاقة بتقييم عمل المدقق الداخلي؟
- 3-2 هل تعتقد أن تقييمك لعمل المدقق الداخلي يحسنه ويزيد من كفاءته ويحفزه للعمل أكثر داخل المؤسسة؟

ثانيا: مناخ سير المقابلة

ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم (01): سير عملية المقابلة

المستجوب	مناخ المقابلة
<p>المستجوب الأول</p> <p>الخبرة: 3 سنوات خبرة في ميدان التدقيق و4 سنوات خبرة في مجال المحاسبة.</p> <p>مكان العمل: مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.</p> <p>المنصب: مدقق داخلي.</p>	<p>- تاريخ المقابلة يوم 2017/04/16 على الساعة 13:30 مساء، مدة المقابلة ساعة.</p> <p>ويوم 2017/04/23 على الساعة 10:00 صباحا، مدة المقابلة ساعتين.</p> <p>- الاستقبال كان في وقت العمل.</p> <p>- قمت بإعلام المدقق الداخلي عن مشروع البحث.</p> <p>- كتابة الأجوبة كان بشكل مباشر وبعد إذن المقابل.</p>
<p>المستجوب الثاني</p> <p>الخبرة: 20 سنة</p> <p>مكان العمل: مكتب خارجي.</p> <p>المنصب: محافظ حسابات وخبير محاسب.</p>	<p>- تاريخ المقابلة يوم 2017/04/24 على الساعة 13:00 مساء، مدة المقابلة ساعتين.</p> <p>- الاستقبال كان بمكتب الخبير وفي وقت العمل.</p> <p>- قمت بإعلام الخبير عن مشروع البحث وطرح الأسئلة المتعلقة بالبحث.</p> <p>- كتابة الأجوبة كان بشكل مباشر بعد إذن محافظ الحسابات.</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: فاروق حريزي، دور التكنولوجيا الحديثة للاتصالات في تحقيق أهداف استراتيجية التنمية البشرية المستدامة في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس

سطيف،الجزائر،130.

المبحث الثالث: عرض نتائج المقابلة وتحليلها

المطلب الأول: نتائج المقابلة من المدقق الداخلي

تمت المقابلة في بداية الدراسة الأولية بالمؤسسة ميدان البحث على شكل مقابلة غير مقننة، إذ قمت بإجرائها مع المدقق الداخلي بالمؤسسة كونه هو الوحيد الذي له علاقة بموضوع البحث وكانت الأسئلة الموجهة له مفتوحة، والشيء الإيجابي من إجراء المقابلة غير المقننة هو أنها تعين في فهم بعض الأشياء في الواقع العملي لمهمة التدقيق التي يقوم بها، إضافة إلى أنها تساعد في ضبط الأسئلة التي تم اعدادها في دليل المقابلة نصف الموجهة، وكانت إجابات المدقق الداخلي كما يلي:³

أولاً: خطوات تنفيذ التدقيق الداخلي

يقوم المدقق الداخلي لمؤسسة مطاحن الحضنة لولاية المسيلة عند القيام بمهمة التدقيق بالاعتماد على ثلاث خطوات أساسية، والمتمثلة في التحضير لمهمة التدقيق، تنفيذ عملية التدقيق، التقرير والمتابعة.

1- التحضير لمهمة التدقيق:

قبل أن يبدأ المدقق الداخلي لمؤسسة مطاحن الحضنة التحضير بالمهمة لا بد من أن تزود المديرية العامة رؤية واضحة عن اهتماماتهم والتي سيتم أخذها بعين الاعتبار، كما أن عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق تكون شاملة النطاق ولا تكون محصورة في نطاق معين، أي بمعنى جميع المصالح والعمليات يقوم بتدقيقها بدون استثناء كما يمكن أن تكون هناك عملية تدقيق خاصة يقوم بها المدقق الداخلي بطلب من مجلس الإدارة أو من المدير العام.

وتجدر الإشارة إلى التفويض الذي يصدر من قبل المديرية العامة يجب لأن يكون كتابيا في هذه المؤسسة، بحيث لا يبدأ المدقق عمله إلا بعد استلامه لهذا الأمر بالمهمة المكلف بها، ولا يحق له أن يقرر بمفرده عن سير المهمة أو يعمل على اتخاذ قرارات من عنده بل هو منفذ فقط.

في هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بـ:

- تحديد المخاطر المرتبطة بكل نشاط، من أجل تحديد أولويات التدقيق؛

³ حسب الحوار الذي أجرته مع المدقق الداخلي بتاريخ 2017/04/16.

- تحديد تكرار أوقات التدقيق للأنشطة التي يشك أنها معرضة لمخاطر عالية، فهذه الأنشطة ستطلب تكرار أكثر من تلك التي تتعرض لمخاطر أقل؛
- تحديد عدد الأيام المتطلبة لكل نشاط سيتم تدقيقه من قبل المدقق، وتختلف عدد الأيام حسب كل مصلحة فمثلا يرى المدقق الداخلي أن مصلحة المالية والمحاسبة تأخذ وقت أكبر عند إجرائه بعملية فحصها.

2- تنفيذ عملية التدقيق:

بعد انتهاء المدقق الداخلي من التحضير لمهمة التدقيق المكلف بها، يبدأ في خطوات التنفيذ الميداني للمهمة، والتي من خلالها يجمع أكبر قدر من البيانات والمعلومات المتعلقة بمهمته وبرامج الأعمال الخاصة بها. في هذه المرحلة أول خطوة يقوم بها المدقق الداخلي هي الاجتماع مع رئيس المصلحة محل التدقيق، وحسب ما قال "أنه يتم هذا الاجتماع في حالة ما إذا كان رئيس المصلحة جديد، أما إذا كان له مدة يعمل في تلك المصلحة فلا يكون هناك حاجة لهذا الاجتماع لأنه يعتبر فقط مضيعة للوقت، إلا إذا كانت هناك ملاحظات مهمة أو هناك خلل في المصلحة قد يؤثر على عمل المدقق الداخلي، أو هناك تعليمات لم يكن رئيس المصلحة له دراية عنها أو أنه مثلا لم يطلع على آخر اصدار للجريدة الرسمية، ويطرح المدقق أسئلة لتبين له أن هذه المصلحة تتبع الإجراءات والسياسات الصحيحة والمخططة في شكل استبيان « Questionnaire de connaissance » يتم الاجابة عنه بنعم أو لا وفي حالة الاجابة بنعم لابد وأن يكون هناك دليل يطلع عليه المدقق الداخلي ليتأكد من أن هذه المصلحة تتبع الاجراءات الصحيحة".

وبعد انتهاء المدقق من الخطوة السابقة يقوم بإعداد برنامج التدقيق والذي يعتبر بمثابة نقطة انطلاق استفتاء الرقابة الداخلية ويشير هذا البرنامج إلى مختلف التفاصيل التي تسمح باختبار مختلف مناطق الخطر. حيث يقوم هذا المخطط ببرمجة الاستجابات واللقاءات، ويستخدم المدقق الداخلي المحادثة كأداة لفهم الجوانب التطبيقية للعمليات التي يقوم بها مختلف المستخدمين داخل المؤسسة في مختلف المستويات وأثناء قيام المدقق الداخلي للمحادثة لابد وأن تكون الأسئلة موجهة لكل شخص حسب اختصاصه، التحديد الدقيق لأهداف المحادثة ويذكرهم بأن هذه الأسئلة الموجهة ليست خطر عليكم بل لتفادي الأخطاء وحسن السير لهذه المؤسسة لأن بعض الموظفين يظنون أن المدقق الداخلي كعدو لهم حسب رأيهم، ثم يقوم بكتابة وتدوين الأجوبة بما يخدم أهداف التدقيق.

بعد إعداد مخطط التنفيذ مباشرة يقوم المدقق الداخلي بتوثيق كافة أعمال التدقيق، بملفه وقيامه بتصوير أي مستند ثبوتي داعم له، ومن ضمن الأوراق الهامة لتوثيق عمله ورقة إبراز وتحليل المشاكل "FRAP" في هذه الورقة يقوم المدقق الداخلي بكتابة المشاكل أو المخالفات التي وجدها أثناء تنفيذه لمهمته بحيث يكتب كل مشكلة صادفته في ورقة، ومضمون هذه الورقة يتكون من نوع المشكلة، اسبابها، النتائج، والتوصيات.

كما يجب مراعاة ما يلي أثناء تنفيذ مهمة التدقيق:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية، والذي يتم بناء عليه تحديد العينة؛
- إذا وجد المدقق أموراً غير طبيعية، يوقف عملية التدقيق وإبلاغ الإدارة العامة مباشرة بذلك.
- التدقيق بالملاحظات بطريقة التعامل مع الحاسوب؛
- تصوير أي مستند لإثبات حادثة معينة في تلك اللحظة لأنه يمكن أن يتم تغيير بعض المعلومات؛

وبعد انتهاء المدقق من عملية التدقيق في أي مصلحة يقوم بإعداد تقرير جزئي، والذي يرفع إلى المدير العام للمؤسسة يبين فيه المدقق الانحرافات وأسبابها مع تأكيدها بأدلة اثبات في تلك المصلحة والحلول الممكنة لتفادي هذه الانحرافات.

3- التقرير والمتابعة

قبل كتابة التقرير لابد من التشاور والنقاش لموضوع التقرير بين المدقق والأشخاص المدققة أعمالهم، وهذا ما يسمى باللقاء الختامي، وفيه يقدم مدقق المؤسسة كل النتائج والتوصيات ثم يتم رفعه للمدير العام. وقد يكون هذا التقرير إما شهري أو سداسي أو حتى يومي حسب الحالة. وبعد ما يقدم التقرير لابد أن يتابع إن كانت التوصيات التي حررها في التقرير جارية التطبيق أو لا.

ثانياً: تأثير محافظ الحسابات على عملية التدقيق الداخلي

يعتبر المدقق الداخلي لمؤسسة مطاحن الحضنة الممثل الوحيد للمؤسسة من وجهة نظر محافظ الحسابات، فحسب رأي المدقق الداخلي "أن هناك تكامل بين عمل هذا الأخير وعمل محافظ الحسابات وأن اعتماد محافظ الحسابات عليه أكبر من اعتماد المدقق الداخلي على محافظ الحسابات"، وحسب ما قال

كذلك "أنه هو الطريق لمحافظ الحسابات، وهذا الأخير يعتبر الضوء" والتعاون هذا يؤدي إلى تفعيل الطرفين. ويمكن أن يؤثر محافظ الحسابات على عمل المدقق الداخلي من حيث:⁴

- التقارير السابقة لمحافظ الحسابات تعتبر المصدر الأول الذي يؤثر على عمله وزيادة فاعليته من خلال اطلاعه على بعض الأخطاء التي قد يكون أغفل عنها وتنفيذ التوصيات التي تصدر من قبله واتباعها والعمل على تصحيحها.
- احتكاك المدقق الداخلي بمحافظ الحسابات في مجال العمل يؤدي إلى زيادة معرفته في مجال التدقيق وكل ما هو جديد، وبالتالي عمله يكون ذات جودة تماشياً مع التطورات الجديدة.
- الخبرة التي يتمتع بها محافظ الحسابات أكبر من الخبرة التي يتمتع بها المدقق الداخلي والتي لها أثر في زيادة خبرته جراء المناقشات والاجتماعات التي تحدث بينهما.
- تقييم محافظ الحسابات للتقرير يفيد في اظهار اوجه القصور والأخطاء التي قد تكون فيه، وإعطائه المعلومات الصحيحة وبالتالي تفعيل عملية التدقيق الداخلي.
- اعتماد محافظ الحسابات على أعمال المدقق الداخلي يضمن عدم تكرار العمل من جهة، ويضمن تنفيذ التدقيق الداخلي بكفاءة وفعالية من جهة أخرى.
- لم تكن هناك تأثيرات سلبية من طرف محافظ الحسابات، لكن قد تكون هناك انتقادات شديدة منه فقد تؤثر على عمله بالسلب.

⁴ حسب الحوار الذي أجرته مع المدقق الداخلي بتاريخ 2017/04/23.

المطلب الثاني: نتائج المقابلة مع محافظ الحسابات

نظرا لأن الظروف لم تسمح لي بجمع المعلومات المتعلقة بمحافظ الحسابات الخارجي الذي يقوم بتدقيق أعمال مؤسسة مطاحن الحضنة إلا أنني سأحاول التطرق إلى الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات بصفة عامة (محافظ الحسابات غير المعين بهذه المؤسسة) وعن التزامه بمعايير التدقيق الدولية عند تقييم عمل المدقق الداخلي.

أولاً: خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي

يُعيّن محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة لتدقيق القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، ويهدف من فحص وتدقيق القوائم المالية إلى إبداء رأي فني عن مدى صحة تعبير هذه القوائم عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها.

يقسم محافظ الحسابات محل الدراسة أعمال التدقيق الخارجي إلى ثلاث خطوات كما يلي:⁵

1- الخطوة التمهيديّة لعملية التدقيق

قبل أن يبدأ محافظ الحسابات بتنفيذه للمهمة لابد من حصوله على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة، والتي تخص مجالات التالية:

- طبيعة نشاط المؤسسة وهيكلها، ومعرفة مكان المدقق الداخلي في الهيكل التنظيمي؛
- التنظيم الإداري والمحاسبي؛
- الاطلاع على القانون الأساسي ومعرفة رأس مال المؤسسة؛
- التعرف على مدير المؤسسة، ثم التعرف على رؤساء المصالح لمعرفة كيف تسيير هذه المؤسسة.

2- فحص نظام الرقابة الداخلية وتدقيق القوائم المالية

بعد قيام محافظ الحسابات بمعرفة المؤسسة، يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية وزيارة المصالح التي سوف يقوم بتدقيقها، والتأكد من وجود السجلات والتأكد من أن القرارات صحيحة، وأن المؤسسة تلتزم بتطبيق القوانين والقرارات.

⁵ الحوار الذي أجرته مع محافظ الحسابات، يوم 2017/04/26.

وعند شروع محافظ الحسابات بعملية التدقيق يقوم بطلب تقرير المدقق الداخلي بالمؤسسة محل التدقيق، قصد تقييمه وتحديد مدى الاعتماد عليه واكتشاف الأخطاء ومعالجتها فالاعتماد على المدقق الداخلي يقلل جهد محافظ الحسابات وكذلك الأتعاب. ثم يقوم بطلب كل من الميزانية، وجدول حساب النتيجة، واليوميات المحاسبية، وميزان المراجعة، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد لكل من المخزونات والتثبيات، ويعتمد محافظ الحسابات عند تدقيقه لعمليات المؤسسة أسلوب الجرد الفعلي واسلوب الاستفسارات.

ومن بين الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لتدقيق بعض الحسابات مثلا في الميزانية:

- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومطابقته بما هو مسجل؛
- التأكد من التسجيل المحاسبي لعمليات الدخول والخروج وكل الفواتير وأنها مطابقة لما هو مسجل؛
- التأكد من أن مخزون أول مدة مطابق لمخزون آخر المدة للسنة السابقة؛
- التأكد من الوجود الفعلي لكل التثبيات.

3- إصدار التقرير

بعد انتهاء محافظ الحسابات من الخطوتين السابقتين يقوم بإعداد تقرير النهائي على القوائم المالية المتعلقة بالسنة المالية، ويقدمه لمجلس الادارة. وفي الغالب يصدر محافظ الحسابات محل الدراسة نوع التقرير المتحفظ.

ثانيا: التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية عند تقييم عمل المدقق الداخلي

عند طرح السؤال المتعلق بمعايير التدقيق عند تقييم عمل المدقق الداخلي كانت الإجابة "لا يتم اتباع أي معيار وأن الواقع النظري ليس كما في الواقع الميداني ويرى أن أغلبية محافظي الحسابات لا يلتزمون بهذه المعايير"، لكن عندما تم شرح مضمون المعايير فكانت الاجابة بالعكس.

ونتائج المقابلة كانت كالتالي:

- من أهم الأسس والاعتبارات التي يأخذها بعين الاعتبار موقعه الوظيفي والهيكل التنظيمي بالدرجة الأولى.
- عند شروع عمل التدقيق يقوم محافظ الحسابات بتقييم طبيعة ونطاق عمل المدقق الداخلي من خلال ملاحظة اتباعه للطرق الصحيحة في التوثيق، وحسب رأيه "أن المدقق الداخلي في أغلب

- الأحيان عمله يكون ناقصا، قد يكون هذا ناتج عن حجم المؤسسة أو نقص الخبرة، وفي كلتا الأحوال فإن اعتمادى عليه يكون أكبر لأنه هو أدرى بسير المؤسسة ونظامها الداخلي وبالتالي فهو يسهل لي عملية التدقيق وعدم ازدواجية الوظيفة وتقليل الجهد والتكاليف".
- يأخذ محافظ الحسابات التريصات التي يخضع لها المدقق الداخلي بعين الاعتبار عند قيامه بعملية التقييم وفي حالة عدم وجودها يدعمهم ويزيد من كفاءتهم.
 - ومن الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات فحص عينة من أوراق العمل الخاصة بالمدقق الداخلي للحكم على عمله بهدف الاستفادة منه، ويرى أنه من خلال فحصه لأداء عمل المدقق الداخلي فإنه يوضح له الفوارق التي وجدها عند اختباره لما قام به وتصحيحها.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلة

أولاً: تحليل نتائج المقابلة مع المدقق الداخلي

- مما سبق وبناء على نتائج المقابلة مع المدقق الداخلي نجد أن خطة التنفيذ التي يتبعها هذا الأخير لتنفيذ عملية التدقيق الداخلي واضحة ولا يوجد فيها أي غموض، ومن خلال الملاحظة والمقابلة نصف الموجهة التي أجريت معه، تم التوصل لنتائج مرضية حول كفاية التدقيق الداخلي لمؤسسة مطاحن الحضنة:
- الملاحظ من خلال الهيكل التنظيمي أن قسم التدقيق الداخلي مستقل عن المصالح داخل المؤسسة هذا ما يمكنه من فحص كافة العمليات باستقلالية وبدون أي ضغوط.
 - من خلال ملاحظة تقارير المدقق الداخلي لمؤسسة الحضنة تبين أنه محترم البرنامج السنوي للتدقيق الذي وضعته المديرية العامة.
 - مهام المدقق الداخلي تمحورت على نطاق جميع المصالح والعمليات وليس هناك نطاق ضيق يفحص.
 - هناك مدقق واحد فقط في المؤسسة وليس هناك مدققون مساعدون، وهذه من صعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي، والذي بدوره قد يخفض من جودة التدقيق وقد يؤثر على عمله وارتفاع احتمالية وقوعه في الأخطاء.

- عدم وجود تریصات أو تدریبات خارجية ولا يوجد في هذا القسم مدير التدقیق الداخلي للإشراف الجید على عمل المدقق وهذا قد يؤثر على عملية التدقیق الداخلي، وكذلك على نطاق عمل محافظ الحسابات.

- الخبرة التي يتمتع بها المدقق قد تكون غير كافية لفحص أعمال المؤسسة لذلك لا بد من المؤسسة تزويد قسم المراجعة(التدقیق) الداخلي بمدققين مساعدين، أو تزويدهم ببرامج تدريبية لأن عمل المدقق الداخلي بصفة عامة يحتاج إلى خبرة كافية للقيام بهذه المهمة.

ثانيا: تحليل نتائج المقابلة مع محافظ الحسابات

في البداية لو قارنا الجانب النظري بما جاء مع المقابلة نجد أن المنهجية التي يتبعها محافظ الحسابات في الواقع التطبيقي لا تختلف كثيرا عن الجانب النظري الذي تم التطرق إليه سابقا، إلا أن هناك بعض الجوانب النظرية ليس لها وجود في الجانب الميداني كخرائط التدفق مثلا، فنجد محافظ الحسابات لا يستعمل هذا الأسلوب عند قيامه بأعمال التدقیق ولا يستعمل كذلك أسلوب المصادقات والتي تعتبر من أهم أدلة الاثبات، بل يركز على أسلوب الاستفسارات والجرد الفعلي عند قيامه بعمله ويدرس ويقيم تقارير المدقق الداخلي لتحديد العينة التي سيقوم بفحصها.

وبالنسبة للالتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقیق خاصة معيار ISA610 الجزائري والذي كان آخر اصدار له في 2017/03 ليس له دراية عنه، وهذا قد يكون راجع إلى نقص الاطلاع على كل ما هو جديد بالمعايير الخاصة بالتدقیق، أما من حيث إجاباته عن مضمون المعيار نجد أنه يطبقه ويقيم عمل المدقق الداخلي كما هو مطبق في النظري، وارتكازه على الهيكل التنظيمي والخبرة التي يتمتع بها المدقق الداخلي، ونطاق عمله، وكذلك على التقارير التي يعدها، وقد يكون الالتزام بالمضمون نتيجة لممارسته المهنية.

ومما سبق نجد أن اعتماد محافظ الحسابات على المدقق الداخلي يكون أكبر كون أن هذا الأخير:

- ✓ متواجد دائما في المؤسسة؛
- ✓ أن التدقیق الداخلي عمل مستمر؛
- ✓ يعمل التدقیق الداخلي على قياس وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وهذا يساعد محافظ الحسابات في تقليل العينة المراد تدقيقها.

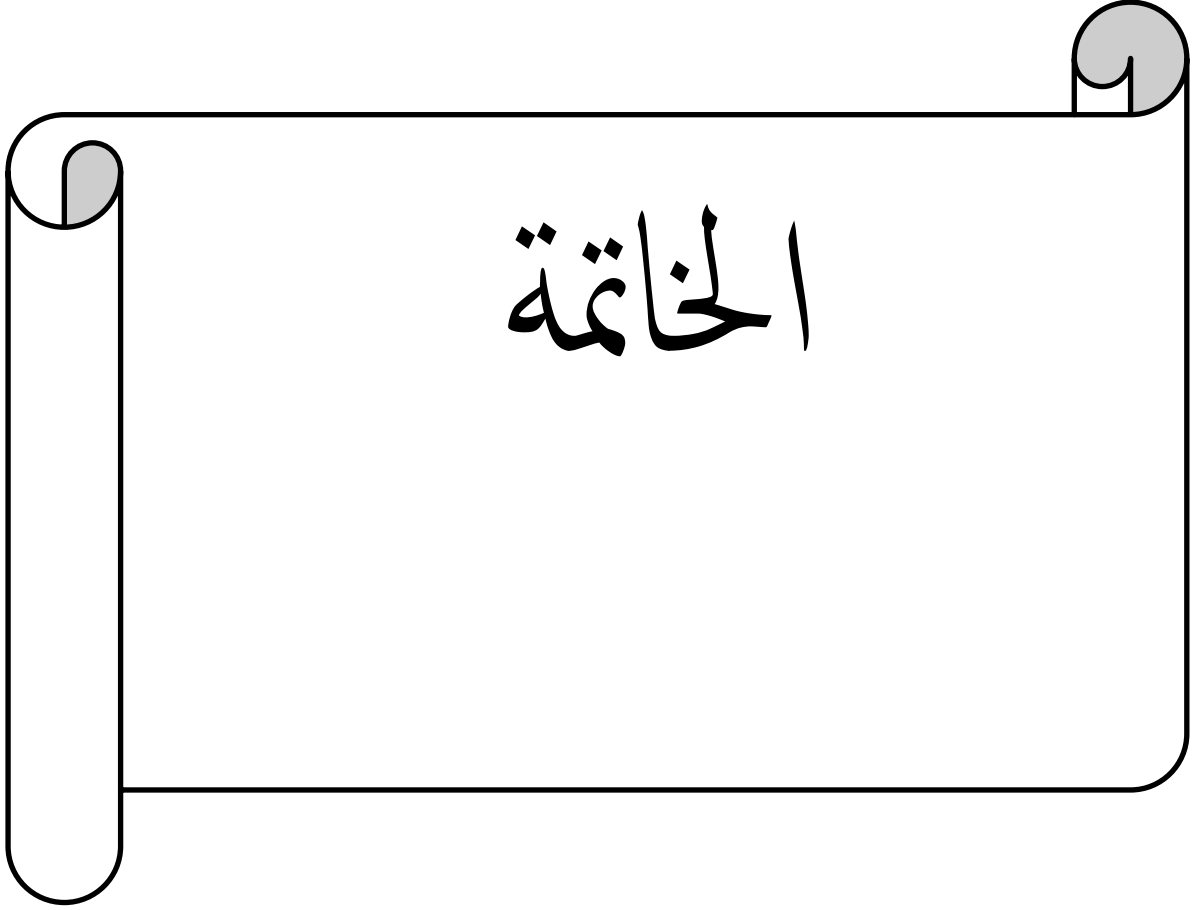
وتجدر الإشارة إلى أوجه التشابه وأوجه الاختلاف في عمل كلاهما متمثل في:

- يهدف المدقق الداخلي لتحسين نشاط المؤسسة وتقديم النصح والارشادات في حين يهدف محافظ الحسابات إلى ابداء الرأي الفني المحايد وتقديم انتقادات.
- المدقق الداخلي تابع للمدير العام ولا يبدأ مهامه إلا بأمر كتابي منه، أما محافظ الحسابات فيعين من طرف الجمعية العامة.
- تقرير محافظ الحسابات سنوي ويرفع لمجلس الادارة، بينما تقرير المدقق الداخلي قد يكون دوري أو شهري أو حتى يومي حسب الظروف ويقدم للمدير العام.
- بالنسبة لأعمال محافظ الحسابات تنحصر في الجانب المحاسبي والمالي، أما نطاق المدقق الداخلي في مؤسسة مطاحن الحضنة كل المصالح تدقق سواء جانب محاسبي أو مالي أو اداري.
- يتشابه كلاهما في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل

لقد تم التوصل من هذه الدراسة الميدانية التي حاولنا فيها اسقاط الحقائق النظرية في مؤسسة مطاحن الحضنة ومحافظ الحسابات الخارجي، حيث كان الهدف من هذه الدراسة إبراز دور محافظ الحسابات في تفعيل عملية التدقيق الداخلي، ووجدنا أن هناك دور لمحافظ الحسابات في التأثير على المدقق الداخلي بالإيجاب، وقد تمكنت الباحثة من خلال إجرائها الدراسة الميدانية بالخروج بالاستنتاجات التالية:

- 1- قسم المراجعة (التدقيق) الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة مستقل عن باقي المصالح هذا ما يؤدي بالمدقق الداخلي بممارسة مهامه بنزاهة وبدون أي ضغوط إلا أن هناك بعض جوانب القصور التي تم التطرق لها في هذا الفصل، ويمكن القول بشكل عام أن المدقق الداخلي لهذا القسم يمارس مهامه بشكل مرضي ومقبول.
- 2- أما بالنسبة لمحافظ الحسابات فنجد أنه يقوم بتنفيذ مهامه بشكل جيد وبخطوات منتظمة طبقاً للمعايير الموحدة، إلا أن هناك بعض أوجه القصور والمتمثلة في عدم اطلاعه على مواضيع التدقيق والمعايير السارية وهذا قد يؤثر على عمله.



الخاتمة

الخاتمة

بعد تناول هذا الموضوع المعنون بدور محافظ الحسابات في تفعيل عملية التدقيق الداخلي، الدراسة الميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة ومكتب محافظ الحسابات، والذي أحطنا بجوانبه من خلال الفصلين السابقين، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي يمكن بواسطتها الاجابة عن الاشكالية العامة، والأسئلة الفرعية واختبار صحة الفرضيات من عدمها.

1- نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة، والتي تناولت الجانب النظري لمحافظة الحسابات ودوره في تفعيل عملية التدقيق الداخلي، تم القيام بإسقاط هذا الجانب على الواقع والذي يمثل في مؤسسة مطاحن الحضنة ومحافظ الحسابات حيث تم الوصول إلى النتائج التالية:

- ✓ تعاون محافظ الحسابات مع المدقق الداخلي يرفع مستوى كفاءة هذا الأخير من خلال تبادل الأساليب والمعلومات ويفيده في اكتساب فهم أفضل لمعايير المحاسبة والتدقيق.
- ✓ إن تقييم محافظ الحسابات لعمل المدقق الداخلي حسب معايير التدقيق الدولية يكشف الأخطاء ومواطن الضعف التي يكون قد أغفل عنها، وبالتالي تحسين هذه الوظيفة (التدقيق الداخلي)، كما أن هذا التقييم يزيد من اعتماد محافظ الحسابات على عمل المدقق عندما يكون فعال، واعتماده يكون أكبر كون المدقق الداخلي له دراية تامة عن المؤسسة، وأنه يمارس أعماله بصفة مستمرة على مدار السنة، وله كذلك معرفة تامة عن رؤساء المصالح وطرق سيرها، وأن نطاق عمل المدقق الداخلي أشمل من نطاق عمل محافظ الحسابات الذي يقتصر فقط على الجانب المالي.
- ✓ يتمتع قسم التدقيق الداخلي بالمؤسسة باستقلالية مناسبة، كونه يتبع مباشرة المدير العام، كما أن تقارير المدقق الداخلي ترفع مباشرة إليه، إضافة إلى عدم وجود أي تأثير على استقلالية المدقق الداخلي أثناء تأدية مهامه من قبل المدير العام أو المصالح الأخرى الخاضعة لعملية التدقيق.
- ✓ عدم وجود مدير التدقيق الداخلي يدير هذا القسم والاشراف الجيد عليه ومتابعة أعمال المدقق الداخلي وفقا لما خطط له سابقا، وكذلك ليس هناك مدققين مساعدين وهذه من الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي في أدائه لعمله والتي لها أثر على الجهد والوقت.
- ✓ النقص في التدريب المهني الكافي للمدقق، أي ليس هناك دورات تدريبية أو تربية خارجية من ناحية التطبيق العملي.

✓ التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق السابقة ناتج عن الممارسة المهنية وليس من خلال الاطلاع عليها.

2- اختبار صحة الفرضيات

بعد عرض مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعه مسبقا كما يلي:

✓ الفرضية الأولى:

أظهرت الدراسة صحة الفرضية الأولى والتي تتمثل في أن كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يتبعان منهجيات عملية منتظمة قصد الوصول إلى إبداء رأي محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية. فهي محققة وثبتت صحتها وفي سبيل ذلك فقد تم التطرق سابقا إلى أن كل من الطرفين يقوم باتباع عدة خطوات رئيسية من أجل تنفيذها لمهامهما.

✓ الفرضية الثانية:

الفرضية الثانية نفيها (أي خاطئة) لأن محافظ الحسابات محل الدراسة يلتزم بمعايير التدقيق الدولية أثناء تقييمه لعمل المدقق الداخلي، لكن لا بد أن يكون على دراية والاطلاع لكل ما هو جديد بخصوص هذه المعايير.

✓ الفرضية الثالثة:

أظهرت النتائج المتوصل إليها من خلال الجانب التطبيقي أي في مؤسسة مطاحن الحضنة ومحافظ الحسابات محل الدراسة أن هذا الأخير يمكن أن يؤثر على عمل المدقق الداخلي وذلك من خلال درجة التأهيل والخبرة التي يتمتع بها.

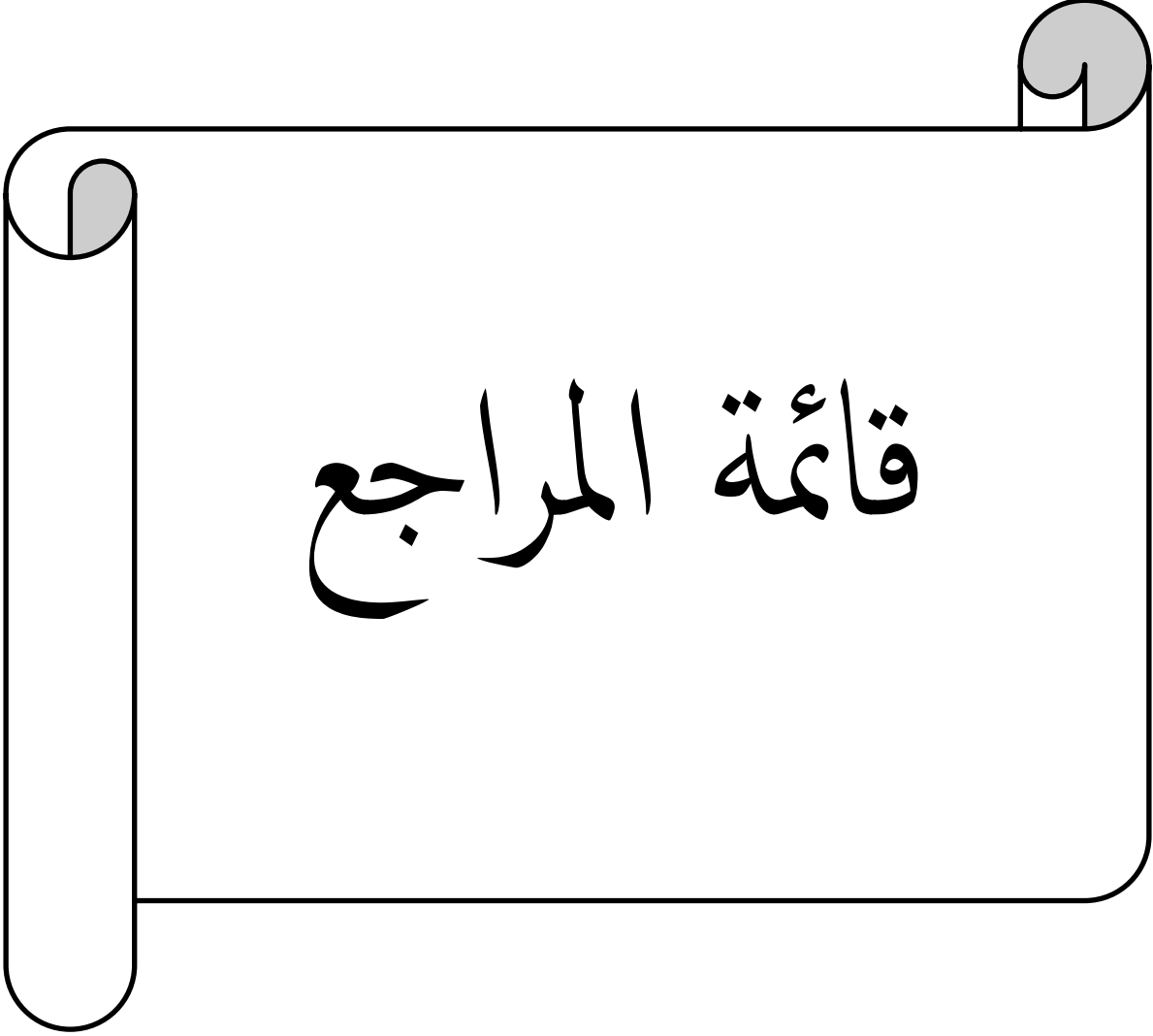
3- التوصيات

توصلت الدراسة من خلال النتائج المتوصل لها إلى بعض التوصيات والتي تتمثل فيما يلي:

- ✓ ضرورة اهتمام المؤسسات بقسم التدقيق الداخلي، من خلال تزويد هذا القسم بالعدد الكافي من المدققين الداخليين المؤهلين علميا وعمليا، ولديهم خبرة كافية لأداء هذه المهمة والعمل على تدريبهم وتطوير مهاراتهم بشكل مستمر في ضوء التغيرات الدولية المستمرة.
- ✓ لا بد من تزويد قسم التدقيق الداخلي بمدير للإشراف على أعمال المدقق الداخلي ومتابعة أعماله ومقارنتها بما خطط له وتحديد الانحرافات.
- ✓ قبل أن يقرر محافظ الحسابات الاستفادة من عمل المدقق الداخلي لا بد عليه معرفة معايير التدقيق والاطلاع على كل ما هو جديد بخصوصها لأن عدم اطلاعه عليها قد تؤثر عليه بالسلب.

4- آفاق الدراسة

- ✓ مدى التزام محافظ الحسابات بمعيار التدقيق ISA 610 في الجزائر.
- ✓ أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.



قائمة المراجع

قائمة المراجع العربية

✓ الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة: **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد**، ط01، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2009.
- 2- أحمد حلمي جمعة: **التدقيق الحديث للحسابات**، ط01، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2000.
- 3- هادي التميمي: **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية العلمية**، ط02، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2004.
- 4- زاهد محمد ديربي: **الرقابة الإدارية**، ط01، دار المسيرة للنشر، عمان- الأردن، 2011.
- 5- زهير الدحرب: **علم تدقيق الحسابات**، ط01، دار البداية، عمان- الأردن، 2009.
- 6- زاهرة توفيق سواد: **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط01، دار الراية للنشر، عمان- الأردن، 2009.
- 7- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، ط01، مؤسسة الوراق للنشر، عمان- الأردن، 2008.
- 8- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي: **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ط04، ديوان المطبوعات الجامعية، 2014.
- 9- محمد السيد سرايا: **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، ط01، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية- مصر، 2007.
- 10- محمد السيد سرايا وآخرون: **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، دار التعليم الجامعي، عمان- الأردن، 2013.
- 11- محمد بوتين: **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ط01، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2003.
- 12- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون: **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية- مصر، 2004.
- 13- خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية**، ط02، دائر وائل للنشر، عمان- الأردن، 2001.
- 14- خلف عبد الله الوردات: **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، ط01، الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2006.

- 15- خلف عبد الله الوردات: دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط01، الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2014.
- 16- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط01، دار المسيرة، عمان- الأردن، 2006.

✓ المذكرات والرسائل

- 17- امر ستي أحمد: المراجعة الداخلية ودورها ومدى نجاعتها في البنوك التجارية، رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر، 2009/2008.
- 18- لقلطي الأخضر: مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، الجزائر، 2009/2008.
- 19- محمود عبد السلام محسن: مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة غزة، 2011.
- 20- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.
- 21- عسلي نورالدين: إدارة الصراع وأثرها على الرضا الوظيفي للعاملين (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009/2008.
- 22- فاروق حريزي، دور التكنولوجيا الحديثة للاتصالات في تحقيق أهداف استراتيجية التنمية البشرية المستدامة في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011/2010.
- 23- رعدة إبراهيم المدهون: العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة غزة، 2014.
- 24- شعباني لطف: المراجعة الداخلية مهمتها ودورها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية وعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.

✓ القوانين والمراسيم

- 25- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 1993، ص184.

26- القانون رقم 10-01 المؤرخ في، 29/06/2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، **الجريد الرسمية** للجمهورية الجزائرية، عدد، 2010.
27- القرار 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن **معايير الجزائرية للتدقيق**، 2017.

المراجع الأجنبية

28- Jacques Renard : **théorie et pratique de l'audit interne**, éditions d'organisation, 7^{eme} édition, France, 2010.

قوائم

- الفهرس
- الجداول
- الأشكال
- الملاحق

فهرس المحتويات

الصفحة

المحتوى

الإهداء

الشكر

مقدمة.....ب-د

الفصل الأول: الاطار النظري لمحافظة الحسابات والتدقيق الداخلي

مقدمة الفصل.....2

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات.....3

المطلب الأول: عموميات حول محافظ الحسابات.....3

أولاً: تعريف محافظ الحسابات وشروط الالتحاق بالمهنة.....3

ثانياً: معايير ممارسة المهنة.....4

المطلب الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات.....5

أولاً: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.....5

ثانياً: مهام محافظ الحسابات ومسؤولياته.....6

المطلب الثالث: تنظيم مهنة محافظ الحسابات.....8

أولاً: تعيين وموانع محافظ الحسابات.....8

ثانياً: أسباب انتهاء مهنة محافظ الحسابات.....9

المطلب الرابع: منهجية تنفيذ مهنة محافظ الحسابات.....10

- 10.....أولاً: التخطيط لمهمة التدقيق.....
- 11.....ثانياً: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....
- 12.....ثالثاً: جمع أدلة الإثبات.....
- 13.....رابعاً: إنهاء عملية التدقيق وإعداد تقرير.....
- 13.....المبحث الثاني: التدقيق الداخلي.....**
- 14.....المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي.....**
- 14.....أولاً: تعريف التدقيق الداخلي وأهدافه.....
- 15.....ثانياً: أهمية التدقيق الداخلي.....
- 15.....ثالثاً: معايير التدقيق الداخلي.....
- 16.....المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي ومقوماته.....**
- 16.....أولاً: أنواع التدقيق الداخلي.....
- 17.....ثانياً: مقومات التدقيق الداخلي.....
- 18.....المطلب الثالث: منهجية تنفيذ التدقيق الداخلي.....**
- 18.....أولاً: التحضير لمهمة التدقيق الداخلي.....
- 19.....ثانياً: تنفيذ مهمة التدقيق.....
- 20.....ثالثاً: التقرير عن مهمة التدقيق.....
- 21.....المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي.....**
- 21.....المطلب الأول: أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....**
- 21.....أولاً: أوجه الاختلاف.....

22.....	ثانيا: أوجه التشابه.....
23.....	المطلب الثاني: تقييم واختبار محافظ الحسابات لعمل التدقيق الداخلي.....
23.....	أولا: موضوعية المدقق الداخلي.....
24.....	ثانيا: نطاق عمل المدقق.....
24.....	ثالثا: كفاءة المدقق الداخلي.....
24.....	رابعا: العناية المهنية.....
25.....	المطلب الثالث: دور محافظ الحسابات في تحسين عملية التدقيق الداخلي.....
26.....	خلاصة الفصل.....

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

28.....	مقدمة الفصل.....
29.....	المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الحصنة.....
29.....	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة.....
30.....	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة ووظائفها.....
30.....	أولا: أهداف المؤسسة.....
31.....	ثانيا: وظائف المؤسسة.....
31.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحصنة.....
35.....	المبحث الثاني: مجال الدراسة وأدوات جمع المعلومات.....
35.....	المطلب الأول: أداة البحث.....
35.....	أولا: المقابلة.....

36.....	ثانيا: الملاحظة.....
36.....	المطلب الثاني: تصميم دليل المقابلة ومناخها.....
36.....	أولا: تصميم دليل المقابلة.....
38.....	ثانيا: مناخ سير المقابلة.....
39.....	المبحث الثالث: عرض نتائج المقابلة وتحليلها.....
39.....	المطلب الأول: نتائج المقابلة مع المدقق الداخلي.....
39.....	أولا: خطوات تنفيذ التدقيق الداخلي.....
41.....	ثانيا: تأثير محافظ الحسابات على عملية التدقيق الداخلي.....
42.....	المطلب الثاني: نتائج المقابلة مع محافظ الحسابات.....
43.....	أولا: خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي.....
44.....	ثانيا: التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية.....
45.....	المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلة.....
45.....	أولا: تحليل نتائج المقابلة مع محافظ الحسابات.....
45.....	ثانيا: تحليل نتائج المقابلة مع محافظ الحسابات.....
47.....	خلاصة الفصل.....
49.....	الخاتمة.....
53.....	قائمة المراجع.....
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	سير عملية المقابلة	الجدول 1

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
32	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطان الحضنة	الشكل رقم 01
36	دليل المقابلة	الشكل رقم 02

الملاحق

ملحق رقم (01): المنهجية المعتمد عليها المدقق الداخلي محل الدراسة

Méthodologie de l'Audit

Programmation

Planification

Réunion d'ouverture

Conduite

Réunion de clôture

Rapport

Suivi

ملحق رقم(02): شكل الأمر بالمهمة الكتابي الذي يصدر من قبل المدير العام في مؤسسة
مطاحن الحضنة

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.....

ملحق رقم (03): 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		

ملحق رقم (04): تصميم دليل المقابلة

يتكون هذا الدليل من عدة لأسئلة عامة وفرعية، إذ قمنا في بداية التصميم بإدراج وكتابة تقديم المقابلة والذي يحتوي عدة جوانب هي تاريخ وساعة المقابلة، ثم تم تضمين الاستمارة ببعض الأسئلة المتعلقة بالموضوع حتى يكون هناك ربط بين ما هو نظري وما هو تطبيقي.

التقديم

التاريخ: .. / .. / 2017 الساعة: من.....إلى.....اليوم:.....

تحية طيبة

إنني أشكركم عن منحي جزءا من وقتكم وأذكركم باسمي وهو وفاء جبلاحي طالبة ماستر محاسبة وتدقيق بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف المسيلة، جئت لمحاورتكم في إطار بحث يتناول دور محافظ الحسابات في تفعيل عملية التدقيق الداخلي، إذ كنتم لا تمانعون فسأقوم بإجراء هذه المقابلة معكم.

أ- أسئلة موجهة للمدقق الداخلي

1- من فضلكم نبدأ بالتكلم عن المنهجية التي تعتمدون عليها في تنفيذكم لعملية التدقيق الداخلي

1-1 ما هي الخطوات الرئيسية لتنفيذ عملية التدقيق الداخلي؟

2-1 من الذي يقوم بالأمر بهذه المهمة؟

3-1 هل هذا الأمر يكون كتابيا أو شفويا؟ لماذا؟

2- والان لو سمحتم ننتقل لتكلم عن تأثير محافظ الحسابات على الأعمال التي تقومون بها

1-2 هل تساعدكم تقارير محافظ الحسابات في زيادة فاعلية عملكم؟ كيف؟

2-2 عند تقييم محافظ الحسابات هل يقوم إبراز جوانب القصور التي تحد من عملكم؟ بين ذلك؟

3-2 هل تعتقد أن المناقشات والاجتماعات مع محافظ الحسابات في مجال العمل تحسن من جودة عملكم؟ كيف؟

4-2 هل واجهتكم في يوم من الأيام مشاكل واختلفت وجهة النظر بينكم وبين الادارة وتم اللجوء لمحافظ الحسابات لحل هذا

المشكل؟

5-2 كيف يمكن لمحافظ الحسابات أن يؤثر عليكم سلبيا؟

6-2 هل هناك تربصات خارجية تقدم من طرف المؤسسة؟ وهل لمحافظ الحسابات دور في تدريبكم وتأهيلكم؟

ب- أسئلة موجهة لمحافظ الحسابات

1- لو سمحتم لتكلم عن خطوات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي التي تقومون بها

2- لتحدث الان عن مدى التزامكم بمعايير التدقيق الدولية عند تقييم عمل المدقق الداخلي

1-2 ما هي أول خطوة تتخذها عند تقييم عمل المدقق الداخلي؟

2-2 ماذا تعرفون عن معايير التدقيق الدولية التي لها علاقة بتقييم عمل المدقق الداخلي؟

3-2 هل تعتقد أن تقييمك لعمل المدقق الداخلي يحسنه ويزيد من كفاءته ويجفزه للعمل أكثر داخل المؤسسة؟

ملخص

إشكالية البحث متمحورة في مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل عملية التدقيق الداخلي، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتقديم إطار نظري لموضوع الدراسة وثانيتها ميداني أو تطبيقي تمثل في إجراء دراسة ميدانية اعتمدت على دراسة استكشافية تحتوي على دراسة الوثائق، والمقابلات مع المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن التعاون والتنسيق بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يرفع كفاءة هذا الأخير و يفيد في اكتساب فهم أفضل لمعايير التدقيق.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، التدقيق الداخلي.

Summary

The problem of the study has been centered in the contribution of the governor of accounts in the activation of the process of internal audit.

For that purpose, we presented a theoretical framework for the study subject, and the second is the field or applied, consisting in conducting a field study based on an exploratory study containing the study of documents, interviews with the internal auditor and the governor of accounts.

The study concluded to some results, notably: the cooperation and coordination between the governor of the accounts and the internal auditor increases the efficiency of the latter and helps him to gain a better understanding of the auditing standards.

Keywords: Governor accounts, internal audit.