

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة



كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية  
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية  
دراسة حالة: مصنع الاسمنت بحمام الضلعة- المسيلة  
-LAFARGE CIMENT DE M'SILA-

مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطلبة:

- عروسي مراد
- مريشيش الحسين

لجنة المناقشة:

|        |                            |                 |
|--------|----------------------------|-----------------|
| رئيسا  | جامعة محمد بوضياف بالمسيلة | أ.د أسماء عايب  |
| مشرفا  | جامعة محمد بوضياف بالمسيلة | أ.د نجاعي مليكة |
| مناقشا | جامعة محمد بوضياف بالمسيلة | أ.د حمزة غربي   |

الموسم الجامعي: 2024/2023



## شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

"من سلك طريقاً يلتمس فيه علماً؛ سهل الله له به طريقاً إلى الجنة"

وبعد حمد الله وشكره نتقدم بوافر الشكر وجزيل العرفان إلى كل من قدم لنا يد العون والمساعدة

ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة مليكة نجاعي.

كما نشكر الطاقم الإداري لقسم علوم المالية والمحاسبة

وبالأخص الأستاذ رزيقات بوبكر

دون أن ننسى كل من ساعدنا بطريقة أو أخرى، في كتابة هذه الرسالة

ونتقدم بالشكر أيضاً إلى كافة عمال ومسيروا مصنع الإسمنت بحمام الضلعة

وفي الأخير نتقدم بفائق الاحترام والتقدير إلى كل من سهل لنا هذا العمل ولو بدعاء او كلمة طيبة.

الحسين  
مراد

## إهداء

كنت أعرف منذ وقت طويل أني سأنجح في بلوغ الهدف المنشود وليس الأمر أنني تنبأت بالغيب بل كنت أعرف

منذ البداية أن الله عز وجل زودني بإرادة هائلة تفوق بحجمها كل الصعاب المتوقعة.

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

أهدي تخرجي إلى معلم البشرية أجمعين الهادي الأمين صلى الله عليه وسلم

وإلى من نزلت في حقهم الآيتين الكريمتين في قوله تعالى:

"وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيْنِي صَغِيرًا"

إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له كل آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى

الإنسان الذي إمتلك الإنسانية بكل قوة إلى الذي سهر على تعليمي والذي هو مدرستي الأولى في الحياة "أبي

الغالي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته، إلى من سعى لننعم بالراحة والهناء التي لم تبخل بشيء من أجل دفعنا

إلى طريق النجاح التي علمتنا أن نرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر أمي "العزيزة...حفظها الله وأطال في عمرها.

وإلى كل أفراد عائلتي الصغيرة والكبيرة إلى إخوتي وأخواتي وإلى زوجتي وأبنائي "رياض" و "يونس" وكل موظفي

بلدية حمام الضلعة وإلى كل زملائنا وزميلاتنا.

## إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا

والصلاة على خير خلق الله سيد الأنام محمد عليه الصلاة والسلام

إلى الوالدين العزيزين حفظهما الله


إلى الإخوة والأخوات

إلى كل الأساتذة والمسيرين

إلى زميلي في هذا البحث

إلى كل الأصدقاء وزملاء العمل

أهدي هذا العمل



فهرس  
المحتويات

## فهرس المحتويات

| الصفحة  | فهرس المحتويات  |
|---|---|
| II  | شكر و عرفان   |
| III-IV  | الإهداء   |
| V   | فهرس المحتويات  |
| VI  | فهرس الجداول  |
| VI  | فهرس الأشكال  |
| VII   | فهرس الملاحق  |
| أ - و   | مقدمة   |
| <b>الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق والاختلالات الجوهرية</b>      |   |
| 2   | المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي                                   |
| 3   | المطلب الأول: مفهوم التدقيق والتدقيق الداخلي                          |
| 16  | المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي                           |
| 18  | المطلب الثالث: مراحل وأنواع التدقيق الداخلي                           |
| 27  | المبحث الثاني: ماهية الاختلالات الجوهرية                              |
| 27  | المطلب الأول: مفهوم الاختلالات الجوهرية                               |
| 27  | المطلب الثاني: أنواع وخصائص الاختلالات الجوهرية                       |
| 31  | المطلب الثالث: أهمية دراسة الاختلالات الجوهرية                        |
| 32  | المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي باكتشاف الاختلالات الجوهرية      |
| 32  | المطلب الأول: كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية |
| 37  | المطلب الثاني: كيفية معالجة التدقيق الداخلي للاختلالات الجوهرية       |
| 39  | خلاصة الفصل   |
| <b>الفصل الثاني: دراسة حالة مصنع الإسمنت بحمام الضلعة (LAFARGE)</b> |   |
| 41  | المبحث الأول: عرض مؤسسة الاسمنت (LAFARGE) بحمام الضلعة ولاية المسيلة  |
| 41  | المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة                                 |
| 42  | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة                                |
| 45  | المطلب الثالث: أهداف المؤسسة ودوافع اختيارها محلا للدراسة             |
| 48  | المبحث الثاني: عرض منهجية وأدوات الدراسة                              |
| 48  | المطلب الأول: المنهجية والأدوات المستخدمة في دراسة الحالة             |

## فهرس المحتويات

|    |   |
|----|---|
| 51 | المطلب الثاني: تحليل العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة                            |
| 54 | المبحث الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية                                |
| 54 | المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية في مؤسسة الاسمنت       |
| 59 | المطلب الثاني: تحليل ومناقشة دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية للمؤسسة |
| 70 | خلاصة الفصل   |
| 71 | خاتمة   |
| 73 | قائمة المراجع   |
| 76 | قائمة الملاحق   |

## فهرس الجداول

| رقم الجدول | عنوان الجدول                                 | الصفحة |
|------------|--|--------|
| 01         | أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي | 10     |
| 02         | مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق            | 11     |
| 03         | أهداف التدقيق الداخلي                        | 18     |
| 04         | التقسيم الوظيفي لمؤسسة الاسمنت               | 42     |

## فهرس الأشكال

| رقم الشكل | عنوان الشكل   | الصفحة |
|-----------|---|--------|
| 01        | نموذج الدراسة   | و      |
| 02        | عناصر التدقيق الكاملة   | 9      |
| 03        | دور وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر                                | 35     |
| 04        | الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج الاسمنت (LAFARGE) بحمام الضلعة ولاية المسيلة | 44     |
| 05        | مخطط دراسة الحالة المعتمدة  | 50     |
| 06        | تحليل أثر المتغيرات المدروسة  | 52     |
| 07        | منحنى بياني يترجم علاقة المتغيرات   | 53     |

فهرس الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق  | رقم الملحق |
|--------|---|------------|
| 68-66  | نسخة من معايير الحد الأدنى للرقابة في مؤسسة لافارج للإسمنت          | 01         |
| 76     | وثيقة الموافقة على دراسة الحالة في مؤسسة الاسمنت لافارج حمام الضلعة | 02         |
| 78-77  | تصريح شرفي بالالتزام بالمعايير المهنية                              | 03         |

مقدمة عامة

إن ظهور الثورة الصناعية وما لحقها من تطورات وتغيرات جذرية مست العديد من المجالات بالأخص المجال الاقتصادي، حيث تأثرت المؤسسات بهذه الأوضاع باعتبارها إحدى الوحدات الاقتصادية المهمة، فتعددت الأنشطة التي تقوم بها وتنوعت كما أنها اتسعت لتضم العديد من الفروع في عدت مناطق في سبيل تحقيق أهدافها، نتيجة انفصال الملكية عن التسيير، لكن هذا الأمر ولد العديد من المشاكل في المؤسسة، بالإضافة إلى ظهور الغش والتزوير واختلاس أموالها والتلاعب بنتائج مركزها المالي، دفع كل هذا بأصحاب رؤوس الأموال للاستعانة بشخص يقوم بالتأكد من حسابات المؤسسة وقوائمها المالية وتطبيقها للقوانين والأنظمة المعمول بها، بغية الاطمئنان على دقة وتعبير قوائم النتيجة والميزانية على نتيجة المؤسسة ومركزها المالي وإلى صحة ما جاء بتقرير مجلس الإدارة من بيانات، وهذا في إطار ما يسمى بمهنة التدقيق.

إذ أن نظام التدقيق الداخلي من أهم الأنظمة البارزة في أي مؤسسة اقتصادية، لأنه يركز على تحديد فعالية وكفاءة تلك الأخيرة من حيث الحفاظ على استمراريته ونموها، تحت ظل المنافسة الشديدة التي تواجهها ويلعب نظام التدقيق الداخلي خاصة في كشفه للاختلالات الجوهرية دورا هاما بشأن مراقبة وتصحيح البيانات المتعلقة بالعمليات، وتوفير المعلومات اللازمة الصحيحة وضمان وصولها بدقة وموثوقية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب، لتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وكذا استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

ونظرا لكبر حجم المؤسسات ووظائفها أصبح من الصعب التحكم في الرقابة عليها، ومنه نتجت الحاجة إلى ما يسمى بالتدقيق الداخلي، وبغرض التأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية والعمليات المالية وكذا كافة الإجراءات داخل المؤسسة، كان لابد من فرض أدوات رقابية على نظام المعلومات، وهذا ما يقوم به التدقيق الداخلي حيث أنه يمثل ضمان أكبر حول مصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمالية وكذا الإجراءات المعمول بها داخل الكيان، بالإضافة إلى تحقيق الفعالية داخل المؤسسة الاقتصادية لبلوغ الأهداف المسطرة بأقل التكاليف.

لذا نجد أن التدقيق الداخلي تطور كثيرا وتغيرت النظرة القديمة له من مجرد اكتشاف الأخطاء الاختلالات إلى أداة فعالة في خدمة الإدارة، حيث تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز تحكم الإدارة في المؤسسة أو تدعيم ما يسمى بحوكمة الشركة، أيضا المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر، الحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجح لإدارتها، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقديم الأداء والفعالية.



إشكالية الدراسة:

ومن هذا المنطلق، وعلى ضوء ما سبق ذكره فإن إشكالية الدراسة يمكن صياغتها ضمن التساؤل التالي:

ما هو دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية في المؤسسة بصفة عامة وفي شركة إنتاج الاسمنت "LAFARGE" بحمام الضلعة ولاية المسيلة، بصفة خاصة؟

إن التساؤل الرئيس يقود البحث إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة فيما يلي:

1- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وفيما تكمن أهميته؟

2- ما المقصود بالاختلالات الجوهرية؟ وفيما تتمثل أنواعها وخصائصها؟

3- كيف يساهم التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية في المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

ومن أجل دراسة إشكالية الموضوع انطلق البحث من الفرضيات التالية والمتمثلة في:

- التدقيق هو فحص انتقادي يقوم به شخص من داخل المؤسسة للتأكد من صحة وسلامة الحسابات في الدفاتر والسجلات المحاسبية والإجراءات التسييرية المعمول بها في المؤسسة، تكمن أهميته في الكشف عن الأخطاء والاختلالات الجوهرية ومحاولة تصحيحها.

- يقصد بالاختلالات الجوهرية الأخطاء أو المخالفات أو التصرفات غير القانونية أو غير الأخلاقية، التي يمكن أن يكون لها تأثير كبير على سلامة الموقف المالي للمؤسسة أو سمعتها أو قدرتها على الاستمرارية في العمل.

ومنه فإن عنوان الدراسة المقترحة لموضوع مذكرة الماستر يمكن توضيحها في شكل متغيرين لهما صفة التأثير والتأثر (تابع ومستقل)، يتم إسقاطهما بواقع ضمن إطار مضمون.

الفرضيات المستند عليها:

انطلاقاً من الإشكالية المذكورة، يمكن صياغة فرضية مطروحة يسترشد بها لدراسة المشكلة البحثية، وهذا لإثبات مدى صحتها من خلال دراسة حالة شركة إنتاج الاسمنت (LAFARGE) بالمسيلة - ومدى توافقها كراي أولي مع الإشكالية التي تمالاستناد عليها من خلال ما يلي:

الفرضية الرئيسية:

وهي الموجه العام للبحث عن علاقة المتغيرين (التدقيق الداخلي والاختلالات الجوهرية) اللذان تم طرحهما لدراسة المشكلة البحثية والعمل على معالجة ذلك بتوضيح مدى قوة ارتباطهما وظيفياً وإحصائياً عن طريق تجسيدهما في شكل دراسة تطبيقية بمؤسسة اقتصادية (الإسمنت) حيث يمكن صياغتها كما يلي:

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة تقييم داخل المؤسسة وذلك لكشف الأخطاء، التلاعبات والغش، وبما أن كشف الاختلالات الجوهرية ليس وسيلة وإنما غاية يعمل على حماية المؤسسة بالشكل المناسب وفي الوقت اللازم وكذلك يعمل على تحقيق جملة من الغايات في مقدمتها حاجات عدة أطراف ذات العلاقة، فالتدقيق الداخلي يساهم بدور كبير في كشف الاختلالات الجوهرية والحد من خطورتها على جميع هياكل المؤسسة.

### الفرضيات الفرعية:

- يساهم التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية من جانب تفعيل نظام الرقابة الداخلية بشركة إنتاج الاسمنت (LAFARGE) بالمسيلة.
- يساهم التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية من جانب تقييم وتحسين إدارة المخاطر بشركة إنتاج الاسمنت (LAFARGE) بالمسيلة.
- يساهم التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية من جانب عدالة القوائم المالية الخاصة بشركة إنتاج الاسمنت (LAFARGE) بالمسيلة.

### أهداف دراسة الموضوع:

تسعى أهمية الدراسة من كونها تركز على موضوع مهم ألا وهو دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية حيث تتمحور عناصرها في:

العمل على توضيح ماهية التدقيق والتدقيق الداخلي بالإضافة إلى محاولة شرح الإطار التعريفي للاختلالات الجوهرية.

مع محاولة إبراز مساهمة التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية في المؤسسة عينة الدراسة بالإضافة إلى توضيح واقعها بصفة موضوعية، والغاية منها وضع رؤية لواقع المؤسسة من زاوية الممارسة المالية والإدارية التي تعد لب قيام المؤسسات على صعيد ممارسة الأنشطة والوظائف.

### أهمية الموضوع:

تكمن أهمية دراسة الموضوع أساساً في المساهمة العلمية أو القيمة المضافة وصولاً إلى وضع رؤية تحليلية لمتغيرات الدراسة وكشف مدى قوة علاقتهما، مع تحديد الإطار العلمي والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي ومكانته ومزاياه التي يساهم بها في تحقيق الأهداف لدى المؤسسات الساعية للتوسع في الأنشطة وتحقيق النمو.

حيث أن هذا الموضوع له قبول واسع لدى المؤسسات الاقتصادية لدوره ومكانته التي يضيفها لمجالات وخدمة الإدارة، لأنه يبني موقع مهمة التدقيق الداخلي ومدى مساهمته كشف الاختلالات الجوهرية انطلاقاً من التدقيق الجيد.

بالإضافة إلى محاولة التأكيد على بيان أهمية الرأي الفني المحايد للمدقق الذي يحكم على مدى عدالة وسلامة القوائم المالية، ومما تقدم يتضح أن هذا الموضوع معد لوضع رؤية تحليلية لمخرجات التدقيق الداخلي ومدى فعاليته في كشف الاختلالات الجوهرية لخدمة أهداف وغايات المؤسسة الاقتصادية.

أما بالنسبة للأهمية التي يحملها للطلبة، الباحثين والمهتمين بجانب التدقيق، فإنه يكمن في أنه يمثل قاعدة تعريفية لتبسيط مختلف التطبيقات المهنية لكل من التدقيق الداخلي واستخدام مخرجاته في كشف الاختلالات الجوهرية، وذلك من خلال التعريف بمدى علاقة المتغيرين، وبصفة عامة يمكن القول بأن هذا الموضوع المدروس جاء كمحاولة لإثراء مجاله العلمي بتوفير مادة علمية تقنية مهمة وإتاحتها لإمكانية الاستفادة منها.

### أسباب اختيار الموضوع:

هناك مجموعة من المبررات الموضوعية والذاتية التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع، نلخص أهمها فيما يلي:

- ◀ وجود خلفية نظرية للموضوع، حيث أنه يندرج كمقياس ضمن التخصص، أيضا يمثل نواة مالية المؤسسة في الوقت الحالي.
- ◀ توفر الرغبة والاهتمام الشخصي في الإلمام بجوانب الموضوع، كذلك التوسع في المجال النظري والتطبيقي.
- ◀ أهمية كشف الاختلالات الجوهرية داخل المؤسسة وضرورة التقييم الدائم للإجراءات المتبعة، للحصول على معلومات موثوق فيها إلى جانب تفادي واكتشاف أي شكل من أشكال الأخطاء والغش.
- ◀ يعتبر نظام الرقابة الداخلية العمود الفقري للتدقيق الداخلي، وذلك من خلال تقييم كيفية توزيع السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة.
- ◀ التحسيس بأهمية الموضوع فهو يتطرق إلى مدى خطورة الاختلالات الجوهرية وتأثيرها على الموقف المالي للمؤسسة أو سمعتها أو قدرتها على الاستمرار في العمل؟

### المنهجية المستخدمة في الدراسة:

سنتطرق إلى الأسلوب المعتمد في إطار منهجية الدراسة المعتمدة، كأغلب الدراسات الوصفية التحليلية المنتمية لفروع العلوم الاجتماعية التي تركز على التطبيق الميداني لمعرفة واقع المتغيرات البحثية أو علاقتها، حيث يتمثل هذا الأسلوب في مجريات دراسة الحالة المتعارف عليها.

### حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: : تمحورت الدراسة الميدانية في مؤسسة لافارج (LAFARGE HOLCIM MSILA) لإنتاج الاسمنت حمام الضلعة ولاية المسيلة على مستوى مديرية المحاسبة والمالية ومصلحة مراقبة التسيير.
- الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة خلال السداسي الثاني من للموسم الدراسي 2023-2024 من تاريخ 2024/05/19 إلى غاية 2024/05/30.
- الحدود الموضوعية: اقتصر البحث على دراسة دور التدقيق الداخلي (كمتغير مستقل) في كشف

الاختلالات الجوهرية (كمتغير تابع).

### الدراسات السابقة وما يميز موضوعنا:

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية وتناولته من زوايا مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية، نذكر البعض منها:

- "دور التدقيق الداخلي في الكشف عن الاختلالات الجوهرية في البيانات المالية: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة العامة الأردنية"، أحمد محمد عبيدات وعبد الرحمن محمد أبو غزالة، مجلة المحاسبة والبحوث، 2019.
- "أثر كفاءة التدقيق الداخلي على فعاليته في الكشف عن الاحتيال في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين": هبة محمد يوسف كبتها، مجلة جامعة القدس المفتوحة، 2016.
- "دور التدقيق الداخلي في الكشف عن التلاعب في البيانات المالية: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية الكبرى في الجزائر": نور الدين قاسمي وبشير قاسمي، مجلة المحاسبة والبحوث، 2015
- تيموثي The Effectiveness of Internal Audit in Detecting Fraud: A Meta-Analysis س. داي وأندرو جيه. كيم، مجلة التدقيق، 2005
- "An Investigation of Factors Associated with Internal Audit Effectiveness in Detecting Fraud 2001"، ديفيد أ. رايت وأندرو جيه. كيم، مجلة التدقيق، 2001
- جوزيف The Role of Internal Audit in Detecting Material Financial Statement Fraud ت. هيل وأودري جونز وديفيد عيسى، مجلة المحاسبة والبحوث، 1999
- "Internal Control and Fraud Detection: An Empirical Study": أودري جونز وديفيد عيسى .وجوزيف ت. هيل، مجلة المحاسبة والبحوث، 1997

### تقسيمات الدراسة:

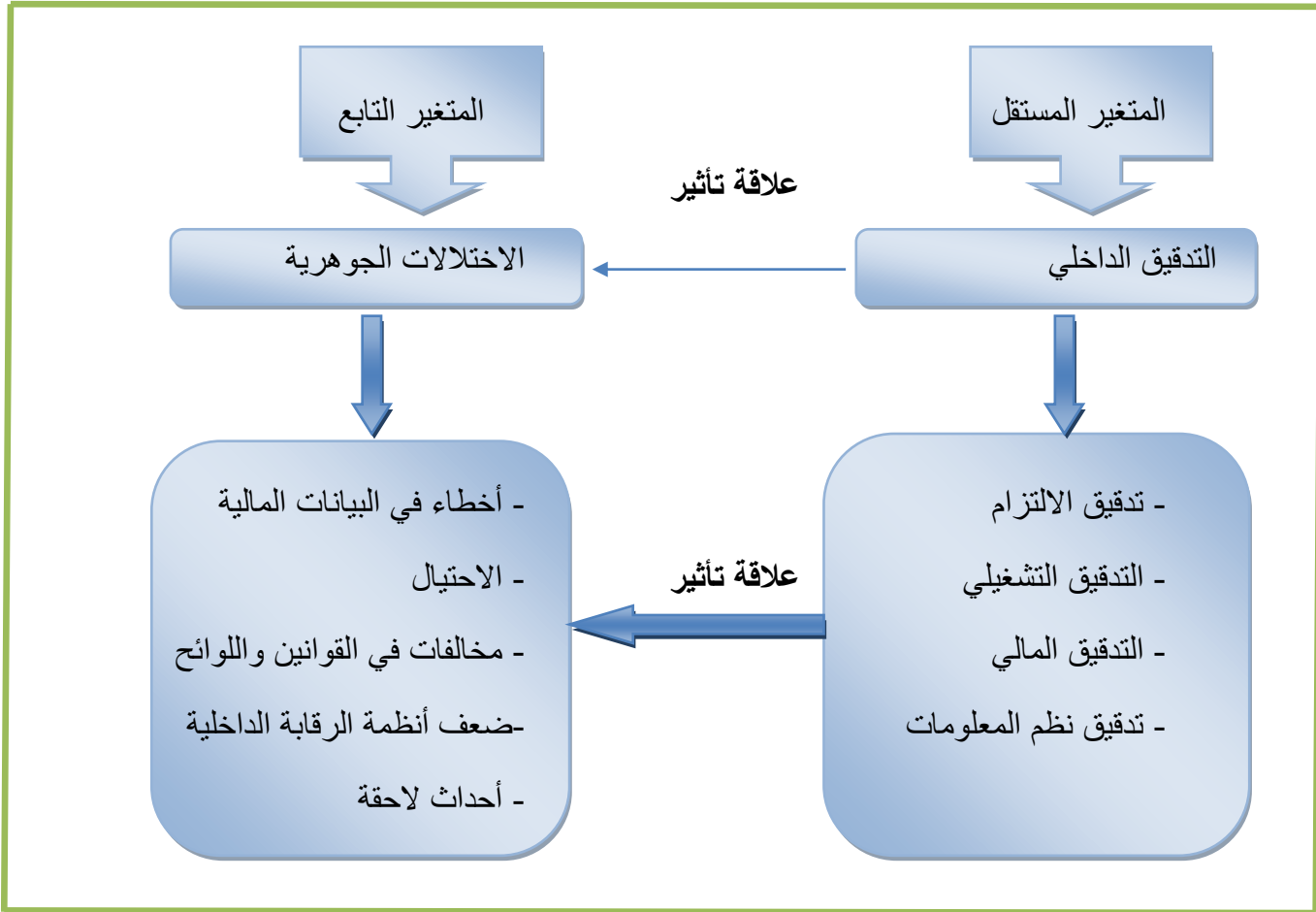
لتجسيد موضوع الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة تم اعتماد خطة تتضمن فصل نظري وفصل تطبيقي (دراسة ميدانية)

**الفصل الأول:** والذي هو نقطة بداية الدراسة حيث تطرقنا إلى الإطار النظري للتدقيق والاختلالات الجوهرية قسمناه إلى ثلاثة مباحث فيما يخص الأول كان عنوانه ماهية التدقيق الداخلي، الثاني فتمثل في ماهية الاختلالات الجوهرية، أما المبحث الثالث علاقة التدقيق الداخلي باكتشاف الاختلالات الجوهرية.

**الفصل الثاني:** (دراسة تطبيقية) دراسة ميدانية، دراسة حالة مصنع الإسمنت بحمام الضلعة (LAFARGE)، قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول عرض مؤسسة الاسمنت (LAFARGE) بحمام الضلعة ولاية المسيلة، بينما المبحث الثاني عرض منهجية وأدوات الدراسة، وكان المبحث الثالث بعنوان تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.



تم صياغة فرضيات الدراسة السابقة انطلاقاً من النموذج التالي:



المصدر: من إعداد الطالبين. الشكل رقم 01: نموذج الدراسة

### صعوبات الدراسة:

لقد واجهتنا في مرحلة إعداد الدراسة مجموعة من الصعوبات نذكر منها:

- ◀ قلة الدراسات السابقة التي تطرقت لدور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية.
- ◀ صعوبات الحصول على البيانات والمعلومات لإجراء الدراسة من طرف مسؤولي المؤسسة والتحفظ عليها.
- ◀ الانقطاع الطويل عن الدراسة والالتزامات المهنية والعائلية الذي شكل لنا صعوبة في الاندماج من جديد في البحث العلمي.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق والاختلالات الجوهرية

تمهيد:

يحتل التدقيق الداخلي موقعا متميزا في المؤسسة ، حيث أصبح عبارة عن نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات ونظرا لأهميته البالغة في التأكد من صحة البيانات، المعلومات، التقارير والقوائم المالية التي يفرزها نظام المعلومات المحاسبية خاصة في اكتشاف الإختلالات الجوهرية ضمن هذه القوائم، وتعزيز المصدقية والاعتمادية فيها، وللتأكد من السياسات والإجراءات المرسومة خالية من المخالفات والأخطاء، بما يكفل المحافظة على أصول المؤسسات من التلاعب و الاختلاس، بغية ضمان استمرارية أنشطتها، لتحقيق أهدافها ورفع كفاءتها الإنتاجية، إلا أن كبر حجم المؤسسات وتنوع منتجاتها والخدمات التي تقدمها أيضا كثرة عملياتها وأحداثها المالية أدى إلى ضرورة الاهتمام باكتشاف الإختلالات الجوهرية ضمن قوائمها المالية والمحاسبية أو النصوص القانونية أو مختلف الإجراءات المعمول بها، لما تقدمه من توفير البيانات والمعلومات بأسرع وقت وبأقل جهد وتكلفة، وحماية المؤسسات من التعرض للمخاطر الداخلية والخارجية.

وعليه فإن الدقة في اكتشاف الإختلالات الجوهرية كلما كانت موثوقة، دقيقة وصحيحة بالشكل الملائم كلما زادت القدرة على التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وكذا استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

حيث يهدف هذا الفصل إلى التعرف على الإطار النظري للتدقيق والاختلالات الجوهرية، حتى يمكن إظهار الدور الذي يمكن أن يقوم به التدقيق الداخلي في اكتشاف الإختلالات الجوهرية، ومنه تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

- ◀ المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.
- ◀ المبحث الثاني: ماهية الاختلالات الجوهرية.
- ◀ المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي باكتشاف الإختلالات الجوهرية.

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية الختامية للمؤسسة والحفاظ على مركزها المالي من خلاله.

واعتماد التدقيق داخل أي مؤسسة يكون العصب الأساسي الذي يعكس فعالية النشاط الاقتصادي فيها، ونظرا لأهميته الكبيرة خاصة داخل المؤسسات الكبيرة لما يوفره من سلامة واستقرار في وضعها المالي من جهة والمحافظة على حقوق أصحاب المصلحة من جهة أخرى، تتطلب تبنيه في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

حيث أن التدقيق الداخلي الكفاء والفعال يلبي احتياجات الإدارة من التقارير الصحيحة التي تطمئننا على آلية سير العمل ودرجة توافقه مع الخطط والسياسات، التي تبين درجة الالتزام بالقوانين والأنظمة الداخلة، وتوجيهات الإدارة وتعليماتها، وكذلك يقدم التدقيق الداخلي توصيات من شأنها زيادة كفاءة وفعالية أداء الشركات وتوفير الحماية اللازمة لموارد الشركة.

وسيتم التطرق في مجمل هذا المبحث إلى محاولة تأصيل الإطار التعريفي للتدقيق الداخلي كمدخل عام يوضح موقعه ومدى أهميته والغاية منه من خلال التطرق إلى كل من :

- ◀ مفهوم التدقيق والتدقيق الداخلي .
- ◀ أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.
- ◀ مراحل وأنواع التدقيق الداخلي.

## المطلب الأول: مفهوم التدقيق والتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من بين الوظائف المهمة من أجل الحفاظ على أصول وحماية ممتلكات المؤسسات الى أن دور التدقيق كان مهمشا ولم يحظى بالاهتمام اللازم في قديم أما في الراهن فقد أصبح التدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية.

أولاً: مفهوم التدقيقأ. التطور التاريخي للتدقيق:

يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى وفي المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود، ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي، حيث إنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، فكان قدامى المصريون يقومون بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الواردة ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل، في حين قدامى اليونان كانوا يعينون موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، كذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قداماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد كلمة "مراجعة"، "تدقيق"، "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد، سنة 1494م، في موسوعة لوقاباشيليو تحت عنوان: «Summa de Arithimica Geametra Proportion et Proportion Action»

فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من

فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم باجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م، حيث تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق.

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، ف جاء قانون الشركات، عام 1862م، ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهمة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه، وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854م، فرنسا سنة 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896م، ففي الفترة ما بين 1930م - 1940م، أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929م، تضاعفت وسائل التدقيق. فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية، والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى .

وفي عام 1939م، ظهرت فضيحة "MC Kesson and Robins" نتيجة توزيع مزور وخاطئ للميزانية الحالية، ما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق. بالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم ضرورة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية، كما أن تضرر السياسة المالية للدول وأخذها بأسلوب

فرض الضرائب على الدخل، قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة ألا وهي الرقابة الضريبية ومن أدواتها التدقيق الضريبي.

وعلى إثر ذلك، توسع مفهوم التدقيق كما تحددت تدريجيا المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات<sup>1</sup>.

المتتبع لتاريخ تطور مهنة تدقيق الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة.

<sup>1</sup> أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015م، 1436هـ، ص 09-07.

فنتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمؤسسات فإن هدف التدقيق أضحى أعم وأوسع، مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين بينما هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب. خلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف التدقيق إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة<sup>1</sup>.

يلاحظ مما سبق أن مهنة تدقيق الحسابات قديمة منذ عصر الفراعنة واليونان والرومان كذلك في العصور اللاحقة هناك دور للتدقيق عندما عين سيدنا يوسف عليه السلام أميناً على خزائن مصر.

## ب. مفهوم التدقيق

### 1. المعنى اللغوي:

التدقيق بالمعنى اللفظي AUDIT مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE ومعناها (يستمع) لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين والغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت تعقد جلسات استماع عامة تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم، مع الإشارة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وبسيطة<sup>2</sup>.

### 2. المعنى الاصطلاحي:

سنتطرق لعدة تعاريف لبعض الاقتصاديين نتناول التدقيق من زوايا مختلفة.

لقد تم نشر تعريف التدقيق سنة 1977م، من طرف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة: " إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة<sup>3</sup>. ويعرف التدقيق حسب جمعية المحاسبين الأمريكية AAA<sup>1</sup> بأنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000م، 1420هـ، ص. ص 05، 06.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009، ص 24.

<sup>3</sup> أحمد فايد نور الدين، مرجع سابق، ص 9.

كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين IFAC التدقيق المحاسبي على أنه<sup>2</sup>: "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين".

أما منظمة العمل الفرنسية IOT فعرفت التدقيق بأنه<sup>3</sup>: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً إلى معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".

من جهته لارتينز ألفين يعرفه بأنه<sup>4</sup>: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك".

مهما تعددت التعاريف واختلفت زاوية النظر فيها فخلاصة القول أن التدقيق هي عبارة عن: تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء، نقابة وبنوك... الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعية تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة. بالتالي، فإن عملية التدقيق تشمل الفحص، التحقيق والتقرير<sup>5</sup>:

أ - **الفحص**: التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع .

ب - **التحقيق**: ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة .

وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

ج- **التقرير**: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 29.

<sup>2</sup> الهادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط1، عمان، 2006، ص.ص: 20. 21.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 10.

<sup>4</sup> ارتيز ألفين، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص21.

<sup>5</sup> أحمد قايد نورالدين، مرجع سابق، ص 10.

من حيث تصويرها لمركز المؤسسة المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة. وتعني عبارة التعبير بـ عدالة توافق البيانات الواردة في القوائم المالية من واقع المؤسسة، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبيا وواقية أي لم يحذف شيء منها وأن المدقق يشهد بذلك كله.

ووفقا للتعريف السابقة فإن التدقيق يحتوي على عدة عناصر أهمها<sup>1</sup>:

- **التدقيق عملية منظمة ومنهجية:** يتم تنفيذ عملية التدقيق من خلال مجموعة من الخطوات المنطقية المتتابعة، تبدأ بقبول التكليف واستكشاف بيئة التدقيق، وتنتهي بتقييم النتائج وإعداد تقرير المدقق، حيث يحكمها إطار نظري ثابت.

- **جمع وتقييم الأدلة:** هي جوهر عملية التدقيق، للتأكد من موضوعية الأدلة، من خلالها يستطيع المدقق اختبار مدى الالتزام بدون تحيز مع أو ضد الجهة التي يقوم بتدقيقها.

- **التوافق بين النتائج والمعايير المقررة:** والمقصود بالمعايير المقررة سلفا هي المعايير التي يجب أن توفر ليتمكن المدقق من تقييم المعلومات، فعادة ما يكون التدقيق لمعلومات تقاس كميا مثل القوائم المالية، فيكون الغرض من التدقيق هو تحديد مدى الاتفاق بين القوائم المالية ومعايير المحاسبة والمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

- **توصيل النتائج لمستخدميها:** المحصلة النهائية لعمل المدقق أن يقوم بإعداد تقرير يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية، وتوصيل نتائجه إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث يعتبر هذا التقرير أداة مساعدة في توجيه القرارات لأطراف عدة.

## ثانيا: أنواع وأهداف التدقيق

### أ. أنواع التدقيق

يمكن تقسيم التدقيق استنادا الى عدة أقسام، وكل قسم يتضمن أنواعا مختلفة وكل نوع من هذه الأنواع ينظر للموضوع من زاوية مختلفة كالتالي<sup>2</sup>:

◀ من حيث النطاق: التدقيق الجزئي والتدقيق الكامل.

◀ من حيث مدى الفحص: التدقيق التفصيلي والتدقيق الاختباري.

<sup>1</sup> سايح نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، اطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2015-2016، ص04.

<sup>2</sup> سايح نوال، مرجع سابق، ص8.

- ◀ من حيث التوقيت: التدقيق النهائي والتدقيق المستمر.
- ◀ من حيث درجة الإلزام: التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختباري.
- ◀ من حيث القائم بعملية التدقيق: التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.

فيما يلي شرح للعناصر السابقة وذلك على النحو التالي:

• من حيث النطاق:

**التدقيق الجزئي:** وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المحددة أو البنود دون غيرها، كتدقيق النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، ويراعي أن الجهة التي تعين هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق المكلف به فقط، ولذلك يتطلب الأمر وجود اتفاق كتابي يبين حدود التدقيق والهدف منه.

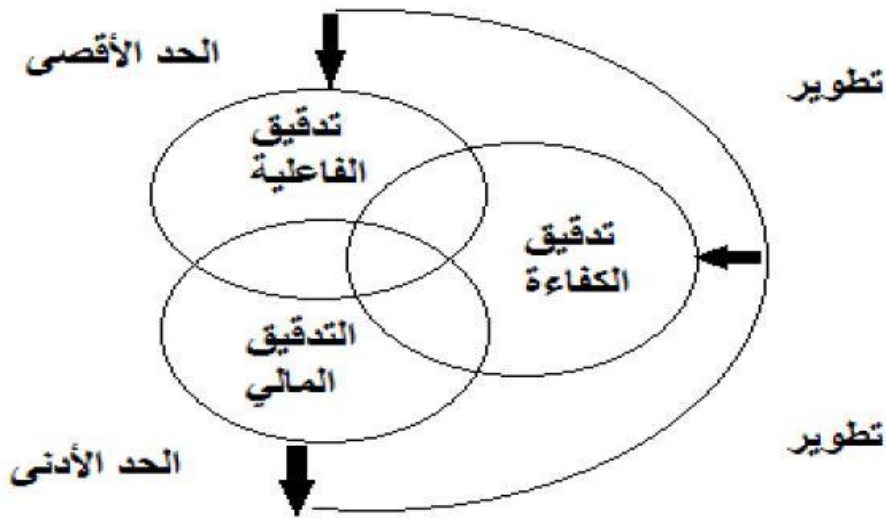
**التدقيق الكامل:** وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي سوف يؤديه، بمعنى أن يكون تدقيقاً شاملاً للعناصر والنواحي التالية<sup>1</sup>:

- ◀ جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء.
- ◀ جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها.
- ◀ جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة.
- ◀ جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر.

ويلجأ المدقق إلى إتباع التدقيق الكامل في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص40.

الشكل رقم 02: عناصر التدقيق الكاملة



المصدر: محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 150.

• من حيث مدى الفحص:

**التدقيق التفصيلي:** وهو التدقيق الذي كان سائداً في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام، وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يتناسب هذا التدقيق مع المنشآت الصغيرة ولا يناسب المنشآت الكبيرة، لأنه سيؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتهما.

**التدقيق الاختباري:** وهو التدقيق الذي يعتمد على مدى اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أسلوب التقدير الشخصي (العينات الحكمية)، أو أسلوب الإحصاء (العينات الإحصائية)، اعتمادا على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية مثل المجتمع والعينة والوسط الحسابي والتشتت والتوزيع الطبيعي وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية وغيرها.

وفي هذه الحالة لا بد من التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من جهة والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختباري من جهة أخرى وذلك لتجنب الخطأ بين هذه الأنواع.

• من حيث التوقيت:

تنقسم إلى<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص 24. 26.

**التدقيق المستمر:** يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بالفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً، ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة.

**التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، حيث يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، ويكون عادة في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل.

• من حيث درجة الإلزام:

**التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة هي التي تقدر أتعابه.

**التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، وبطلب من أصحاب الشركة أو مجلس الإدارة

• من حيث القائم بعملية التدقيق:

**التدقيق الداخلي:** تقوم به هيئة داخلية أو مدققون تابعون للشركة، من أجل حماية أموال الشركة وتحقيق أهدافها.

**التدقيق الخارجي:** يقوم به جهة مستقلة عن الشركة، ولا تخضع لأشراف الإدارة.

**جدول رقم 01: أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي**

| التدقيق الخارجي  | التدقيق الداخلي   | بيان                                 |   |
|--|---|--------------------------------------|---|
| إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها. | 1. تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات .<br>2. التأكد من صحة المعلومات الخطط واتخاذ للاسترشاد بها في رسم القرارات وتنفيذها. | الهدف                                | 1 |
| شخص طبيعي أو معنوي مهني من المنشأة (مستقل). خارج   | موظف من داخل المنشأة (تابع).  | علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة | 2 |

|   |  |                               |          |
|---|--|-------------------------------|----------|
| <p>يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق.</p> | <p>تحدد الإدارة عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على مراجعة عمليات المنشأة.</p> | <p>نطاق وحدود التدقيق</p>     | <p>3</p> |
| <p>1. يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة).<br/>2. قد يكون كامل أو جزئي.<br/>3. إلزامية وفقا للقانون السائد.</p>  | <p>1. يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية .<br/>2. اختيارية وفقا لحجم المنشأة.</p>  | <p>التوقيت المناسب للأداء</p> | <p>4</p> |
| <p>1. قراء التقارير المالية<br/>2. أصحاب المصالح<br/>3. إدارة المنشأة</p>   | <p>إدارة المنشأة</p>   | <p>المستفيدون</p>             | <p>5</p> |

المصدر: أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015م، 1436هـ، ص 17.

### ب. أهداف وأهمية التدقيق

#### 1. أهداف التدقيق:

تطورت أهداف وإجراءات التدقيق مع مرور الزمن شأنها في ذلك شأن كافة المجالات العلمية والمهنية، وقد صاحبها كذلك تطور في مستوى التحقق والفحص والاعتماد على نظام الرقابة الداخلي، الجدول الموالي يبين أهم مراحل التطور التي مر بها التدقيق من حيث الأهداف والإجراءات.

#### جدول رقم 02: مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق

| أهمية الرقابة الداخلية | مدى الفحص | الهدف من التدقيق         | ما ميز الفترة  | الفترة        |
|------------------------|-----------|--------------------------|--|---------------|
| عدم الاعتراف بها       | بالتفصيل  | اكتشاف التلاعب والاختلاس | المحاسبة مقتصرة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية | قبل عام 1055م |
| عدم الاعتراف بها       | بالتفصيل  | اكتشاف التلاعب والاختلاس | ظهور ما يعرف بانفصال الملكية                             | 1850-1500     |

|               |   |  |   |                   |
|---------------|---|--|---|-------------------|
| 1905-1850     | ظهور شركات المساهمة والانفصال التام بين الملاك والإدارة   | اكتشاف التلاعب والاختلاس -اكتشاف الأخطاء الكتابية                  | بعض الاختبارات لكن الأساس هو التدقيق المفصل | عدم الاعتراف بها  |
| 1940-1905     | بداية استخدام أسلوب العينات الإحصائية   | تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي؛ -اكتشاف التلاعب والأخطاء | بالتفصيل وتدقيق اختباري                     | اعتراف سطح        |
| 1960-1940     | ظهور الشركات الكبرى   | - تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي؛                        | تدقيق إختباري                               | بداية في الاهتمام |
| 1690 حتى الآن | انهيار العديد من الشركات الكبرى، انتشار مفهوم العولمة والحاجة إلى مكاتب تدقيق كبيرة. تزايد استخدام أنظمة الحاسب الآلي | -مراقبة الخطط -تقييم نتائج الأعمال -تحقيق الرفاهية الاجتماعية.     | فحص اختباري                                 | أهمية جوهرية      |

**المصدر:** مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، 2014م -1435هـ، ص 20.

## 2. أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق تتجلى في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصالح مع الشركة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية ومن المستفيدين من التدقيق نجد<sup>1</sup>:

**إدارة الشركة:** تعتمد إدارة الشركة على تقارير المدقق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً، كما أن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من المصادقية ويزيد من نسبة الاعتماد عليها وثقة المستخدمين فيها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص 15-16.

- **الملاك والمساهمين:** بعد ظهور شركات المساهمة وانفصال الإدارة عن الملاك زادت أهمية التدقيق أكثر، لذلك كانت هناك رغبة مشتركة في الحصول على تأكيدات من طرف محايد بمصادقية القوائم المالية وهو المدقق

- **الدائنين والموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق المصادق عليه للتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى الشركة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى الشركة.

- **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تعتمد البنوك على هذه القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، عند قيامها بدراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للشركة، عند طلب هذا الأخيرة لمجموعة من التسهيلات الائتمانية منها.

- **المستثمرون:** يعتمد المستثمرون على القوائم المدققة عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتوجيه مدخراتهم إلى ما يحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولكي تكون هذه القرارات والتوجيهات سليمة، يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها، وهذا انطلاقاً من تقرير المدقق الذي يؤكد ذلك.

- **الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة:** تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات.

### ثانياً: مفهوم التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة باتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى مصادقية القوائم المالية الختامية للمؤسسة والحفاظ على مركزها المالي من خلاله.

واعتماد التدقيق داخل أي مؤسسة يكون العصب الأساسي الذي يعكس نجاعة النشاط الاقتصادي فيها ونظراً لأهميته الكبيرة خاصة داخل الكيانات الكبيرة لما يوفره من سلامة واستقرار في وضعها المالي من جهة والمحافظة على حقوق أصحاب المصلحة من جهة أخرى، تتطلب تبنيه في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

حيث أن التدقيق الداخلي الكفاء والفعال يلبي احتياجات الإدارة من التقارير الصحيحة التي تطمئننا على آلية سير العمل ودرجة توافقه مع الخطط والسياسات، التي تبين درجة الالتزام بالقوانين والأنظمة الداخلة، وتوجيهات الإدارة وتعليماتها، وكذلك يقدم التدقيق الداخلي توصيات من شأنها زيادة كفاءة وفعالية أداء الشركات وتوفير الحماية اللازمة لموارد الشركة.

وسيتم التطرق إلى محاولة تأصيل الإطار التعريفي للتدقيق الداخلي ونوضح موقعه ومدى أهميته والغاية منه من خلال التطرق إلى كل من:

◀ الإطار التصوري للتدقيق الداخلي؛

◀ أهمية وأهداف التدقيق الداخلي؛

◀ مراحل التدقيق الداخلي؛

◀ أنواع التدقيق الداخلي.

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في وقتنا الحالي باعتباره وسيلة للحذر، وذلك من أجل محاربة كل من الغش الأخطاء المهنية والتلاعبات والإهمال وحتى المخالفات، فمن الممكن الارتكاز عليه في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إعطاء رأي فني محايد حول صلاحية الكشوفات المالية الختامية، وبلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقارير، وتبليغ النتائج إلى الأطراف المعنية خلال فترة زمنية معينة.

### 01. تعريف التدقيق الداخلي

وردت العديد من التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي نذكر منها الآتي:

**التعريف الأول:** يعرف التدقيق الداخلي بأنه: "عبارة عن نشاط التأكد والاستشارات المستقل والموضوعي عمليات المنظمة فهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن المصمم لإضافة قيمة مضافة لأغراض تحسين طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** كما عرف التدقيق الداخلي بأنه: "هو تدقيق للعمليات والسجلات بصورة مستمرة، يهدف إلى فحص وتقييم النواحي المحاسبية، وإعطاء النصيحة لتحسين المنظمة ويساعد على خلق قيمة مضافة كما يساعد على تنظيم وتحقيق أهداف هذه الأخيرة وذلك لضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** كما يعرف التدقيق الداخلي أيضا بأنه: "عبارة عن قسم أو إدارة أو فريق ممارسين للتدقيق الداخلي يكونوا موظفين داخل الشركة يعملون على تقديم خدمات باستقلالية وموضوعية حيث يكون مصمم لإضافة قيمة تطوير وتحسين المنظمة، مما يساعد على تحقيق أهداف منهجية ومنظمة ومنطقية"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2005، ص 95.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء"، دار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 67.

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 140.

**التعريف الرابع:** كما يعرفه المجمع الأمريكي للمدققين الداخليين بأنه: "وظيفة تقييمية مستقلة تمارس داخل المؤسسة لفحص مختلف الأنشطة وتقييمها بهدف أساسي هو خدمة الإدارة"<sup>1</sup>.

**التعريف الخامس:** "كما عرفه أيضا الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه: "فعالية تقييمية مقامة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها"<sup>2</sup>.

من خلال التعريفات السابقة يمكن تقديم تعريف شامل للتدقيق الداخلي: "هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات والوسائل، الطرق التقييمية والتقويمية التي تتبناها الإدارة لكي تتمكن من الحفاظ على مواردها واستغلالها بالشكل الأمثل وحماية أصولها من السرقة، الغش والاختلاس، ولضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، القوائم، التقارير المالية وتحقيق الكفاءة التشغيلية وفقا لأنظمة وقوانين وسياسات المنظمة ويقوم بها جهاز مستقل داخل المنظمة.

## 02. خصائص التدقيق الداخلي.

لكي يكون التدقيق الداخلي فعال وناجح لابد أن يتمتع بعدة خواص نستنتجها من خلال التعريفات السابقة<sup>3</sup>:

- **التدقيق الداخلي نشاط:** حقيقة أن وظيفة التدقيق الداخلي هو نشاط هي حقيقة مهمة وهذا يعني أنه هو خدمة محددة أي وظيفة تقييمية داخل المؤسسة وذلك من خلال تقييمها لنشاطاتها.
- **التدقيق الداخلي وظيفة شاملة:** هو خدمة متوفرة ضمن كل المؤسسات، حيث ينصب داخل المؤسسة وفي جميع مستوياتها بهدف خدمة الإدارة.
- **التدقيق الداخلي وظيفة مستمرة:** أي أنه طريقة يتبعها المدققين لأداء أنشطتهم المتعلقة بالتدقيق بصفة أكثر استمرارية وتواصلية.
- **الاستقلالية:** أي أن التدقيق الداخلي مستقل عن باقي الوظائف الأخرى بمعنى أن يمتلك الوضع القانوني الكافي وأن يكون قادرا على الوقوف مرة أخرى على العمليات ضمن قيد التدقيق من أجل أن يكون ذو فائدة.

<sup>1</sup> Jacques Renard, Théorie et pratiques de l'audit interne, Groupe Eyrolles, Paris, France, 4ème édition, 2000, page 60.

<sup>2</sup> Moller Robert and Sarbanes\_osdey, New internal audit roles, John wiley and son, USA, 2004.

<sup>3</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 91.

• **التأكيد والاستشارة:** يوفر التدقيق الداخلي المشورة والمساعدة للإدارة بالطريقة التي تناسب احتياجات كل مدير وفي الوقت نفسه الدور الرئيسي للتدقيق الداخلي هو تقديم تأكيدات مستقلة فيما إذا كانت المنظمة تقوم بإدارة المخاطر بشكل جيد أم لا.

• **مصمم ليضيف قيمة:** حيث أن التدقيق الداخلي يقود إلى تحقيق منفعة للمؤسسة وذلك من خلال تحسين عملياتها لضمان استمراريتها وتحقيق هدفها.

• **التقييم والتحسين:** يركز التدقيق الداخلي على إجراء تحسينات في المنظمة، أي يضع ما هو موجود أثناء عملية التدقيق مقابل ما يجب أن يكون موجود لضمان الرقابة الجيدة وهذا يتركز بالضرورة على استخدام تقنيات التقييم التي يتم تطبيقها بطريقة مهنية ونزيهة، لإعطاء نتائج يمكن الاعتماد عليها.

• **منهج نظامي منضبط:** أي أن يكون التدقيق الداخلي قادر على العمل بأفضل المبادئ التوجيهية للممارسة في مجال تقديم خدمات عالية الجودة بمعنى على المؤسسة أن تتوقع من أن مدققها يطبقون منهج نظامي ومنضبط في عملهم ويجب على مدير التدقيق الداخلي أن يضع إجراءات وسياسات توجه عملية التدقيق الداخلي.

• **مساعدة المنظمة في إنجاز أهدافها:** إذا كان أداء الرقابة الداخلية فعالاً عندئذ تكون المنظمة ناجحة وتستطيع أن تحقق أهدافها ولكي يكون ذلك على المدى الطويل يجب على المنظمة أن توجه وترشد قسم التدقيق الداخلي.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

لقد شغل التدقيق الداخلي حيزاً هاماً في الآونة الأخيرة، وذلك بسبب مساهمته الكبيرة في تحسين وضعية المؤسسة، من خلال كشف الأخطاء والعمل على تصحيحها.

#### أولاً: أهمية التدقيق الداخلي:

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه أداة رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة على رفع جودة الأعمال والمحافظة على الممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنه يعتبر من أهم آليات التحكم داخل المؤسسة لذلك فقد ظهر وتطور وزادت أهميته نتيجة لتظافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيمايلي<sup>1</sup>:

◀ حاجة المؤسسة إلى بيانات دقيقة، سليمة وصحيحة تثبت عدالة وصدق البيانات، القوائم والحسابات الختامية المنشورة.

<sup>1</sup> الخطيب خالد راغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص 136.

- ◀ حاجة المؤسسة إلى التأكد من وجود حماية كافية للأصول والسياسات والخطط من الانحرافات عند التطبيق بغية تحقيق الكفاية والأمان لتحقيق هدف المؤسسة.
  - ◀ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على الأسباب التي حالت دون تحقيق المؤسسة لأهدافها الموضوعية.
  - ◀ التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية التي تتولد داخل المؤسسة.
  - ◀ تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
  - ◀ العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية.
  - ◀ تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها.
- ولا شك أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة للمؤسسة، وذلك من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات، العمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة.

#### ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي.

يرجع الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي إلى اكتشاف الأخطاء والغش والإسهام في تحقيق الأهداف الكلية التي يمكن أن تقع بين العاملين في المنظمة، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الهدف كان متماشياً مع صغر حجم المشروعات وزيادة الاعتماد على جمهور المستثمرين في الحصول على رأس المال، ثم تطور هدفه من مجرد اكتشاف الغش والأخطاء إلى إبداء الرأي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، والجدير بالذكر أن المدقق قد يكتشف أثناء قيامه بعملية التدقيق أخطاء ومخالفات تأتي في الغالب كنتيجة فرعية لما يقوم به من عمليات الفحص العادي وبناء على ما سبق يمكن تقسيم أهداف التدقيق كما يلي<sup>1</sup>:

- ◀ **هدف الحماية:** يسعى المدقق الداخلي إلى حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها من الغش الأخطاء الضياع والانحراف باستخدام إجراءات ملائمة، كما أنه يسعى إلى إظهار نقاط الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية، ويعتمد في تحقيق هذا الهدف على برنامج لتدقيق النواحي المالية والمحاسبية عن طريق التدقيق المالي ويتضمن فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها وفعاليتها من حيث التصميم، التنفيذ، اختيار السجلات المناسبة، القوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

<sup>1</sup> فتحي السوافري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2002، ص

◀ **هدف البناء والإصلاح:** يتمثل هذا الهدف في وظيفة التدقيق الذي يعدد وظيفة رقابية علاجية إرشادية إذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة والمناسبة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصائح للإدارة من أجل اتخاذ قرارات سليمة وفعالة، وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي على فحص، تدقيق، تتبع تحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية، ووضع الحلول لها والقيام بعملية التشخيص الممكنة، أين يتم تحديد نقاط القوى والضعف ورفع كل هذا بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة.

**الجدول رقم 03: أهداف التدقيق الداخلي**

| هدف البناء  | هدف الحماية  |
|---|--|
| <p>بمعنى اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة، وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي بالإضافة إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية على :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية .</li> <li>- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول .</li> <li>- اقتراح بتطوير وتحسين الأداء.</li> </ul> | <p>حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمراقبة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقا لكل من:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- سياسة المؤسسة .</li> <li>- الإجراءات المحاسبية .</li> <li>- نظم الضبط الداخلي .</li> <li>- سجلات المؤسسة .</li> <li>- قيم المؤسسة .</li> <li>- أنشطة التشغيل.</li> </ul> |

**المصدر:** عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزف السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2004، ص 209.

**المطلب الثالث: مراحل وأنواع التدقيق الداخلي**

**1. مراحل التدقيق الداخلي**

هناك خطوات أساسية ومتكاملة لتنفيذ عملية التدقيق الداخلي، حيث يستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع إلى قواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل واضح، كامل وفعال.

### أولاً: تخطيط عملية التدقيق الداخلي

قبل البدء بعملية تنفيذ التدقيق الداخلي يجب على المدقق الداخلي القيام بالأعمال التحضيرية، والتي تتطلب منه القدرة على تحديد أولويات مهمة التدقيق، بالتوافق مع أهداف المؤسسة، وتمر هذه الخطوات بالمراحل التالية<sup>1</sup>:

**1. الأمر بالمهمة:** هو عبارة عن تفويض تمنحه الإدارة العامة للمؤسسة أي لمصلحة التدقيق الداخلي، وهو يتمثل في شكل وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريباً، كما يمكن أن يكون على شكل شفهي، وذلك بهدف إعلام المسؤولين عن عملية التدقيق، ويخضع الأمر بالمهمة إلى ثلاثة مبادئ تتمثل فيما يلي:

- ✓ لا يقرر المدقق الداخلي بمفرده عن مهمته، وإنما يقوم بالمهام التي تطلبها منه الإدارة العامة.
- ✓ يجب أن يصدر الأمر بمهمة التدقيق من سلطة مؤهلة، عادة ما تكون الإدارة العامة أو لجنة التدقيق.
- ✓ يسمح الأمر بالمهمة بإعلام المسؤولين الذين لهم علاقة بالمهمة وليس فقط المدققين الداخليين ولكن كل الأطراف المرتبطة بمهمة التدقيق.

**2. الدراسة والتخطيط:** هذه المرحلة تعتبر جد ضرورية هامة لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، فعلى المدققين الداخليين وضع خطة لتحديد أولويات مهمة التدقيق، بما يتلاءم والأهداف المسطرة للمؤسسة، ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال ما يلي:

▪ **الاطلاع والفهم:** على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، والتي تمكنه من فهم الموضوع محل التدقيق، وذلك بهدف تحقيق ما يلي:

- ◀ معرفة الأهداف المطلوبة تحقيقها من هذه المهمة.
- ◀ معرفة نظام الرقابة الداخلية المطبق في النشاط أو الوظيفة محل التدقيق، وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.

▪ **خطة التقارب:** بعد إطلاع وفهم المدقق الداخلي للمهمة المكلف بها، ومن خلال جمعه للمعلومات الكافية واللازمة، يقوم بإعداد خطة التقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول، يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية، سهلة الملاحظة، ويقسم الجدول

<sup>1</sup> إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2004، ص 278.

إلى عمودين، يوضح العمود الأول تقسيمات الأعمال أو التعليمات الأولية، بينما العمود الثاني يوضح أهداف تلك الأعمال أو العمليات.

▪ **تحديد مواطن الخطر:** على المدقق الداخلي تقييم مدى ملاءمة وفعالية إدارة النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به، وفي نهاية هذه الخطوة وعلى ضوء تحديده لواقع الخطر، فإن المدقق الداخلي يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة:

◀ **عمود ثالث:** يحدد الخطر المرتبط بكل عمل.

◀ **عمود رابع:** يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات: عالي، متوسط، ضعيف.

◀ **عمود خامس:** يتضمن وسائل نظام الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف والأدوات الملاءمة أو الأفراد المؤهلين.

◀ **عمود سادس:** الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، وأنها موجودة ولا تؤدي عملها، والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.

▪ **التقرير التوجيهي:** يحدد أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي ونطاقها، ويعرض الأهداف التي يسعى خطة التقارب والتي على المدقق الداخلي إلى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقاً صم ضوئها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المدققين بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة والفروع التي ستخضع لتدقيق، ومجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة، وهذا التقرير قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق التدقيق والطرف الآخر الطالب لها.

### ثانياً: الاتصال والموافقة

على مدير إدارة التدقيق الداخلي توصيل خطط نشاط التدقيق الداخلي ومتطلبات تنفيذ هذه الخطط بما في ذلك التغييرات الزمنية والجوهرية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة وذلك بهدف مراجعتها والموافقة عليها، كما يجب عليه الإفصاح عن أثر وجود أية قيود على الموارد في تنفيذ الخطط.

يتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة لعملية التدقيق وفقاً لثلاث طرق هي<sup>1</sup>:

**1. الاختيار المنظم:** ويتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة لعملية التدقيق استناداً إلى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.

<sup>1</sup> داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالي، دار المنشورات الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان، 2002، ص 245.

2. الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا: قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع وعلى وشك التوقيع أو مشكلة ما حيث ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها مثل تدقيق اتفاقية محددة تدقيق حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما.

3. الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق: قد يحتاج بعض مديري الإدارات إلى مساعدة المدقق الداخلي لتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

وأيا كانت الطريقة المتبعة في اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق، فإن المدقق الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات المدقق باستمرار على ضوء المستجدات.

بالإضافة إلى ذلك يجب جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط محل التدقيق من مصادر مختلفة للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، كما أن هذه المصادر تعتمد على ما إذا كان النشاط يدقق لأول مرة أو أنه تم تدقيقه سابقا وهذه المصادر تتمثل فيما يلي:

- ◀ الهيكل التنظيمي.
- ◀ تقارير وملفات المراجعة السابقة، الموازنات التقديرية والمعلومات المالية.
- ◀ الاجتماع مع إدارة النشاط.
- ◀ الإطلاع على الخطط، السياسات، الإجراءات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.

### ثالثا: تنفيذ عملية التدقيق الداخلي

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من دراسته، تخطيطه وموافقته على مهمة التدقيق المكلف بها، تبدأ خطوة التنفيذ والتي بدورها تمر بثلاثة مراحل هي<sup>1</sup>:

1. اجتماع الافتتاح: يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم التدقيق فيه، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولي النشاط محل التدقيق، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص التي ستنتم.

2. برنامج التدقيق (مخطط التنفيذ): يتم من خلاله تقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق التدقيق وفقا لمؤهلاتهم وخبرتهم، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجابات واللقاءات، ويسمح المدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، حيث يساعد على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المدقق، ويعتبر مرجعا مهما للمهام المستقبلية، كما لا

<sup>1</sup> صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص54

يجب الخلط المخطط وخطة التقارب، فهذه الأخيرة تخطط العمل حتى نهاية الدراسة والتخطيط يتم في بداية الدراسة فقط.

**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 والملاءمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث.

يجب 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، تعزز وتثبت عملية، نتائج وتوصيات التدقيق الناتجة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجزة، 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 وجدت مشكلة أو مخالفة أثناء تنفيذه للمهمة، وتتعلق كل ورقة بمشكلة واحدة، وتحتوي ورقة إبراز وتحليل المشاكل في العادة نوع المشكلة، الأسباب، النتائج، والتوصيات المقترحة.

#### رابعاً: إعداد التقرير

في نهاية عملية التدقيق يقوم المدققون الداخليون بإعداد تقارير منتظمة تسلم للإدارة العليا وهذا التقرير بصفات تتمثل فيمايلي<sup>1</sup>:

**1. هيكل التقرير:** يتكون من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة، والنتائج المذكورة في ورقة التغطية التي تعتبر بدورها وثيقة تغطية ووسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه من جهة ونتائجه من جهة أخرى، كما تعتبر أساساً لتحضير التقرير النهائي للمهمة .

**2. العرض النهائي:** يتمثل في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المدقق، فالمسؤولية لمهمة التدقيق الداخلية هامة وأساسية لأهم المسؤولين للمصالح محل التدقيق، إذ يتم العرض بعد انتهاء المدقق من العمل الميداني .

**3. تقرير التدقيق الداخلي:** يرسل التقرير النهائي للتدقيق الداخلي لأهم المسؤولين والإدارة، لإعلامهم بنتائج التدقيق المتعلقة بقدرة التنظيم محل التدقيق بالقيام بمهامه مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها، ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة التدقيق الداخلي .

<sup>1</sup> صالح محمد، مرجع سابق، ص 55.

4. تقرير أعمال التحسين: بعد اقتراح المدقق الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقاً من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم بمتابعة هذه التصحيحات وتنتهي هذه المرحلة عن تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة .

وقد زودت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بسبعة إرشادات تتعلق بالتزامات المدقق الداخلي في هذا الشأن :

- ◀ يجب على المدققين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم.
- ◀ يجب على المدققين الداخليين مناقشة الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي.
- ◀ يجب أن تكون التقارير الموضوعية واضحة وبناءة في الوقت المناسب.
- ◀ يجب أن يعرض التقرير الهدف من عملية التدقيق ونطاق نتائجه، كما يجب أن يحتوي على رأي المدقق كلما كان ذلك ممكناً.
- ◀ يجب أن تكتب المعلومات الإضافية بوضوح وبشكل يجذب انتباه القارئ.
- ◀ يجب أن تصف المعلومات الهدف من عملية التدقيق مع إعلام القارئ لماذا أجريت عملية التدقيق وماذا كان متوقفاً منها أن تتجزه.
- ◀ يجب أن تشخص وتحدد أنشطة التدقيق طبيعة ومدى نطاق التدقيق الذي تم تأديته.

#### خامساً: المتابعة

على مدير إدارة التدقيق الداخلي وضع نظام لمتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة وتأخذ هذه الخطوات ثلاثة أشكال<sup>1</sup>:

- ◀ قيام الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات؟ أو متى سيتم تطبيقها؟ وكيف؟
- ◀ قيام الجهة الخاضعة لعملية التدقيق مباشرة بتنفيذ التوصيات.
- ◀ قيام المدقق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة لعملية التدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة ومتابعتها.

<sup>1</sup> جيهان عبد المعز جمال، مراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، الإمارات العربية المتحدة، 2014، صص، 424-425.

سادسا: تقييم مهمة التدقيق الداخلي<sup>1</sup>

وهي آخر مرحلة من مراحل التدقيق الداخلي حيث يقوم قسم التدقيق الداخلي بالتأكد من الفاعلية التي تم بها إنجاز المهمة، وكيف يمكن تنفيذها بكفاءة أعلى مع الاستفادة من هذا التقييم في إنجاز مهمات أخرى .

**(02). أنواع التدقيق الداخلي**

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة بمكان فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق، فمن الصعوبة أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات، لذلك فقد عمد معهد المدققين على تقسيم التدقيق الداخلي من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه وتحقيق أهداف التدقيق إلى الأقسام التالية<sup>2</sup>:

**أولاً: تدقيق الالتزام Compliance Audit**

يقصد بتدقيق الالتزام عملية التحقق والتأكد من التزام الإدارات بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أداءها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها ، ويهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها، والإجراءات الموضوعة من المنشأة.

**ثانياً: تدقيق التشغيلي Audit Operational**

الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام المواد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف لعمليات، ويجب أنه يتضمن التدقيق أيضاً التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية . ويهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها، على سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات... إلخ).

**ثالثاً: التدقيق المالي Audit Financial**

يعرف بأنه "مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية، والمشتقة من المفاهيم والفروض المتسقة، مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، والتي تحكم مدى دقة وفعالية التدقيق في إطار

<sup>1</sup> خلف عبد الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017، ص 265.

<sup>2</sup> كمال محمد سعيد، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك، الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، منشورة، محاسبية وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص-ص 22-24.

الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع". ويهدف الى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول، وفق درجة المخاطر يتم تحديد نوعية التدقيق هل هو مسبق أم لاحق؟

#### رابعاً: تدقيق نظم المعلومات Audit Systems Information

يقصد بالتدقيق الالكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق. فالتدقيق في بيئة المعالجة المحوسبة للمعلومات والبيانات المالية جمع وتقييم وتحديد فيما إذا كان استخدام الحاسوب ونظام المعالجة الآلية يساهم في حماية المنشأة ويؤكد سلامة المخرجات في هذا النظام وفي تحقيق الأهداف الموضوعية بفاعلية والتأكد بان الموارد المتوفرة في المنشأة تستخدم بكفاءة ومن هنا فإن عملية التدقيق هي عملية منظمة للحصول على أدلة بصورة موضوعية من اجل التحقيق من مدى المطابقة، ويجب على المدقق أن يبلغ كلا من الإدارة العليا للمنشأة ومجلس إدارتها بأي مواطن ضعف جوهرية في نظم الرقابة الداخلية أثناء عمليات الفحص والتي لم يتم معالجتها، أو تصحيحها ويفضل أن تتسم الاتصالات بين المدقق والمنشأة محل التدقيق في صورة تقرير مكتوب، حتى يمكن تفادي احتمال سوء الفهم، وأن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من امن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب، صحيحة وكاملة، مفيدة.

#### خامساً: تدقيق الأداء Audit Performance

تتعدد المسميات الخاصة بالتدقيق الإداري، ولعل أبرزها وأكثرها انتشاراً تدقيق الأداء Auditing Performance تتم عمليات تدقيق مستويات أداء من خلال القيام بفحص مهني، مستقل ومنهجي لفاعليات الإدارة ونظم إدارتها، وذلك لتقييم مدى نجاعتها وفعاليتها في استخدام مواردها. وقد تتم عملية التدقيق داخليا من قبل التدقيق الداخلي أو من خلال التدقيق الخارجي من قبل جهة خارجية. وقد تغطي هذه العملية كافة أنشطة الإدارة أو تنحصر في مهمة أو برنامج محدد. وتعمل عمليات تدقيق مستويات الأداء على تحديد مواقع القوة ومواقع الضعف في نشاطات الإدارة، وتقديم التوصيات الملائمة لإدخال المعالجات المطلوبة. لذلك تعتبر عملية تدقيق الأداء وسيلة هامة لتحسين الإدارة، وإدخال الممارسات الناجعة، بالإضافة إلى تعزيز مستويات المسؤولية العامة للإدارة . يمكن أن تشمل نتائج عملية تدقيق الأداء على معلومات هامة حول الفعاليات أو العمليات التي يتم تدقيقها، بالإضافة إلى توصيات تهدف إلى مساعدة الإدارة والجهات المسؤولة عن متابعة أعمالها في تحسين خدماتها المقدمة. وان الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين.

**Audit Environmental التدقيق البيئي**

على الرغم من تعدد المحاولات لإيجاد مفهوم محدد للتدقيق البيئي إلا أنه لم يتم الاتفاق على مفهوم معين حتى الآن بسبب عدم الاعتراف بها من جانب السلطات أو المنظمات المهنية المختصة عرف بأنه نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئي المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية. ويهدف من التدقيق البيئي لقياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة.

### المبحث الثاني: ماهية الاختلالات الجوهرية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الاختلالات الجوهرية، أنواعها وخصائصها، وكذا أهمية دراستها، وذلك من خلال:

- ◀ مفهوم الاختلالات الجوهرية من وجهات نظر متعددة.
- ◀ أنواع وخصائص الاختلالات الجوهرية.
- ◀ أهمية دراسة الاختلالات الجوهرية.

### المطلب الأول: مفهوم الاختلالات الجوهرية

جاء مفهوم الاختلالات الجوهرية حسب معهد المدققين الداخليين (IIA) كالآتي<sup>1</sup>:

الاختلال الجوهري: هو نقاط ضعف أو مجالات تحتاج إلى تحسين وخطط عمل لمعالجتها، والتي قد تؤدي إلى:

- ◀ الإضرار بسمعة المؤسسة.
- ◀ إلحاق الضرر بموظفي المؤسسة أو أصحاب المصلحة الآخرين.
- ◀ غرامات تنظيمية كبيرة أو قيود على السلوك التجاري أو عقوبات مالية أو تعاقدية أخرى.
- ◀ التحريفات الجوهرية.
- ◀ تضارب المصالح أو الاحتيال أو غير ذلك من الأعمال غير القانونية.
- ◀ معوقات كبيرة أمام تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

### المطلب الثاني: أنواع وخصائص الاختلالات الجوهرية

#### أولاً: أنواع الاختلالات الجوهرية:

تأتي الاختلالات الجوهرية التي يكتشفها التدقيق الداخلي على نوعين هما الخطأ والغش، ولقد فرق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بين الغش والخطأ حيث عرف كل منهما كمايلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> معهد المدققين الداخليين (IIA)، المعايير العالمية للتدقيق الداخلي – مسودة 2023 للتعليق العام.

<sup>2</sup> سامح محمد رضا رياض أحمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، ط2، 2016، ص40.

**الخطأ:** هو التحريف أو الحذف أو الإهمال غير المتعمد ومن أمثلته:

✓ الخطأ في معالجة البيانات المحاسبية.

✓ التقديرات المحاسبية الخاطئة نتيجة سوء الفهم.

✓ الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية.

**الغش:** هو التحريف أو الحذف أو الإهمال المتعمد ومن أمثلته:

**1. إعداد التقارير المالية المضللة:** يتم ذلك عادة عن طريق الإدارة بغرض خداع وتضليل مستخدمو القوائم المالية، وذلك بأشكال متعددة منها:

أ. استخدام أساليب الخداع كالتلاعب أو التزييف والتزوير في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة فيها والتي تعد على أساسها القوائم المالية.

ب. التضليل المتعمد والمقصود، أو حذف عمليات أو أحداث أو معلومات هامة وعدم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

ج. سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية المرتبطة بالقيم أو بالتبويب أو بطريقة العرض والإفصاح.

**2. اختلاس الأصول:** يتم ارتكابه ضد المنشأة عن طريق العاملين بها في معظم الأحوال .

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الخطأ على أنه التحريف غير المقصود في القوائم المالية والذي قد يشمل حذف قيمة أو عدم الإفصاح عنها، أما الغش فهو فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو موظفين أو أطراف ثالثة للحصول على ميزة غير قانونية وغير عادلة عن طريق التدليس والخداع<sup>1</sup>.

هذا ويتم الغش والتلاعب المحاسبي عن طريق استخدام الطرق والأساليب المختلفة والتي يكون للمنشأة وإدارتها الحرية والمرونة الكافية في المفاضلة فيما بينها مما يتيح للإدارة فرصة التلاعب في الأرقام المحاسبية لإظهارها بخلاف ما هي عليه.

ويعرف التلاعب في القوائم المالية بأنه القدرة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية في المستقبل وذلك بغرض خلق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ويتم ذلك بطرق مختلفة مثل:

<sup>1</sup> سامح محمد رضا رياض أحمد، مرجع سابق ص41.

أ- عمليات حقيقية كالتحكم في توقيت أو شروط بعض الصفقات.

ب- عمليات محاسبية كاختيار سياسة أو طريقة محاسبية معينة أو تغييرها أو تبويب عناصر قائمة الدخل بشكل معين.

ت- عمليات وهمية كالغش والتزوير.

وبذلك يمكن تحديد المقصود بالغش والتلاعب المحاسبي بأنه مجموعة الطرق والأساليب التي تستخدمها إدارة المنشأة والتي تهدف إلى إعطاء صورة مضللة عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي عن طريق اختيار أسس قياس ووسائل إفصاح وإخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يتلائم مع أغراض وأهداف الإدارة.

هذا ويوجد ثلاثة صعوبات أساسية تحول دون الاكتشاف الفعال للغش والتلاعب وهذه الصعوبات هي<sup>1</sup>:

✓ صعوبة اكتشاف غش الإدارة تلقائياً لأن الإدارة في موقع يمكنها من السيطرة على نظام الرقابة الداخلية وإخفاء الغش بمهارة، فالإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية لذلك فإن كشف ومنع الخداع في التقارير المالية لا بد أن يبدأ من المنشأة التي تعد هذه القوائم.

✓ غياب المرشد المهني الفعال الذي يساعد في اكتشاف غش الإدارة.

✓ نقص خبرة بعض المراجعين الخارجيين بغش الإدارة، وبدون هذه الخبرات فمن غير المحتمل أن يكون لدى المراجعين نماذج كافية لتقدير مخاطر غش الإدارة.

**ثانياً: خصائص الاختلالات الجوهرية التي يكتشفها التدقيق الداخلي:**

تتمثل خصائص الاختلالات الجوهرية فيمايلي<sup>2</sup>:

### 1. الأهمية:

معناه أنه يجب أن يكون الاختلال ذا أهمية كافية للتأثير بشكل كبير على التقارير المالية أو على اتخاذ القرارات المالية.

<sup>1</sup> سماح محمد رضا رياض أحمد، مرجع سابق ص42.

<sup>2</sup> معهد المدققين الداخليين (IIA)، المعايير العالمية للتدقيق الداخلي – مسودة 2023 للتعليق العام.

• المؤشرات:

- ◀ حجم المبلغ المالي المتضمن.
- ◀ تأثير الاختلال على الاتجاهات المالية.
- ◀ المخاطر المصاحبة للاختلال.

2. الاحتمالية:

يقصد بها أنه يجب أن يكون من المحتمل حدوث الاختلال.

• المؤشرات:

- ◀ وجود أدلة تدعم وجود الاختلال.
- ◀ وجود نقاط ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية تجعل الاختلال ممكناً.
- ◀ تاريخ المنظمة في حدوث اختلالات مماثلة.

3. عدم اليقين:

قد يكون من غير المؤكد ما إذا كان الاختلال قد حدث بالفعل أو ما إذا كان له تأثير كبير.

• المؤشرات:

- ◀ صعوبة الحصول على أدلة كافية للتحقق من الاختلال.
- ◀ وجود تفسيرات متعددة ممكنة للبيانات.
- ◀ عدم وجود اتساق في المعلومات المتاحة.

4. التأثير:

يجب أن يكون للاختلال تأثير سلبي على التقارير المالية أو على اتخاذ القرارات المالية.

• المؤشرات:

- ◀ نوع المعلومات المالية المتأثرة.
- ◀ تأثير الاختلال على ربحية المنظمة أو مركزها المالي.
- ◀ المخاطر المصاحبة للاختلال على سمعة المنظمة أو علاقاتها مع أصحاب المصلحة.

## المطلب الثالث: أهمية دراسة الاختلالات الجوهرية

تكمن أهمية دراسة الاختلالات الجوهرية التي يكتشفها التدقيق الداخلي فيما يلي<sup>1</sup>:

### 1. تحسين جودة التقارير المالية:

حيث تساعد دراسة الاختلالات الجوهرية في ضمان دقة وموثوقية التقارير المالية، مما يوفر معلومات موثوقة لأصحاب المصلحة لاتخاذ قرارات مستنيرة.

### 2. تعزيز الامتثال للقوانين واللوائح:

أي أن دراسة الاختلالات الجوهرية تساعد في ضمان امتثال المنظمة للقوانين واللوائح المعمول بها، مما يقلل من مخاطر الغرامات والعقوبات القانونية.

### 3. تقليل مخاطر الاحتيال:

كما تساعد دراسة الاختلالات الجوهرية في الكشف عن الاحتيال ومنعه، مما يحمي أصول المنظمة ويحافظ على سمعتها.

### 4. تحسين كفاءة العمليات:

حيث تساعد دراسة الاختلالات الجوهرية في تحديد نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية وتحسينها، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة العمليات وتقليل التكاليف.

### 5. تعزيز حوكمة الشركات:

أيضا تساعد دراسة الاختلالات الجوهرية في ضمان حوكمة الشركات الجيدة من خلال توفير المعلومات اللازمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا لاتخاذ قرارات مستنيرة.

<sup>1</sup> معهد المدققين الداخليين (IIA)، المعايير العالمية للتدقيق الداخلي – مسودة 2023 للتعليق العام.

**المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي باكتشاف الاختلالات الجوهرية**

سنحاول من خلال هذا البحث التطرق إلى كيفية مساهمة ومعالجة التدقيق الداخلي للاختلالات الجوهرية، وذلك من خلال التطرق إلى:

- ◀ كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية.
- ◀ كيفية معالجة التدقيق الداخلي للاختلالات الجوهرية.

**المطلب الأول: كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية**

يساهم التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية من خلال دوره في تقييم وتحسين نظامي الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالإضافة إلى دوره في إنتاج قوائم مالية عادلة، وحتى يقوم بدوره الرقابي بفعالية يجب أن يتوفر على محددات الجودة اللازمة.

**أولاً: كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي**

تشير كفاءة نشاط التدقيق الداخلي إلى مدى توفير الموارد البشرية والمادية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمرجات أو النتائج التي تحققها المنظمة، ولذلك فهي إنجاز قدر أكبر من الأهداف المحددة (مخرجات) بتكاليف أقل (مدخلات)، ولقد تم الاستعانة بمعايير التدقيق الداخلي في قياس كفاءة هذا الأخير بتضمنه الأبعاد الآتية:<sup>1</sup>

1. **الكفاءة المهنية:** ينبغي أن يؤدي المدقق الداخلي مهام عمله بكفاءة وعناية مهنية لازمة.
2. **الاستقلالية:** ينبغي أن يكون عمل التدقيق الداخلي نشاطاً مستقلاً، وأن يتسم عمل المدققين الداخليين بالموضوعية وعدم الإنحياز.
3. **الاتصال:** يتوجب أن يعمل المدقق الداخلي على توصيل المعلومات وتنسيق النشاطات مع الأطراف الداخلية والخارجية لتأكيد الملائمة والخدمات الاستشارية ورفع تقاريره على نحو دوري إلى مجلس الإدارة.
4. **برنامج المهمات:** ينبغي على المدقق الداخلي تطوير برامج العمل، وتوثيق تلك البرامج وتحديد وتحليل، وتقييم المعلومات الكافية لتحقيق أهداف مهمات التدقيق الداخلي.
5. **التكلفة:** ينبغي على المدقق الداخلي أن يحقق أهدافه بأقل وقت، جهد وتكلفة وصولاً إلى إنجاز المهمة.

<sup>1</sup> شاهر فلاح، طلال شكر، جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 5، العدد 4، جامعة الأردن، 2009، ص ص 478، 485.

## ثانيا: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي نوعا من الإجراءات الرقابية، يتم من خلاله فحص وتقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى، لهذا اعتبر البعض التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل نظام الرقابة الداخلية\*، الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية.

حيث يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية:<sup>1</sup>

**1- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:** تقوم الإدارة بالتخطيط، التنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها وفق ضوابط رقابية فعالة.

**2- قابلية الاعتماد على المعلومات:** يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، كاملة ومفيدة، وأن تكون تقدم في الوقت المناسب، حيث يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

**3- حماية الأصول:** يسهر المدقق الداخلي على ضرورة البحث عن الخسائر الناتجة عن السرقة، الغش والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة.

**4- الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:** يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم من اتباع السياسات، الخطط، الإجراءات، الأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك.

**5- الوصول إلى الأهداف والغايات:** يتم وضع الأهداف، الغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة، ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة، حيث تقع مسؤولية وضع أهداف المؤسسة على عاتق الإدارة العليا، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

**6- اكتشاف ومنع الغش والاحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة وعلى المدقق الداخلي حيث يتم فحص وتقييم كفاءة وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش فقط بل المعرفة الكافية بطرق واحتمالات الغش ويكون قادرا على تحديد أماكن حدوثه، فعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث أية ثغرات تعيق سيرورة النظام.

\* نظام الرقابة الداخلية؛ هو الخطة التنظيمية، الإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المؤسسة للمحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، زيادة الكفاءة الإنتاجية وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية.

<sup>1</sup> محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة ايزو 9001، الملتقى الوطني، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014/02/20، ص 7.

**ثالثاً: دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر**

تدقيق إدارة المخاطر " هو عبارة عن فحص وتقييم تفصيلي ومنظم لبرنامج إدارة المخاطر، مصمم لتقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات المؤسسة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة وتم تنفيذها بشكل سليم"<sup>1</sup>.

يلعب التدقيق الداخلي دوراً أساسياً في عملية تقييم المخاطر من خلال<sup>2</sup>:

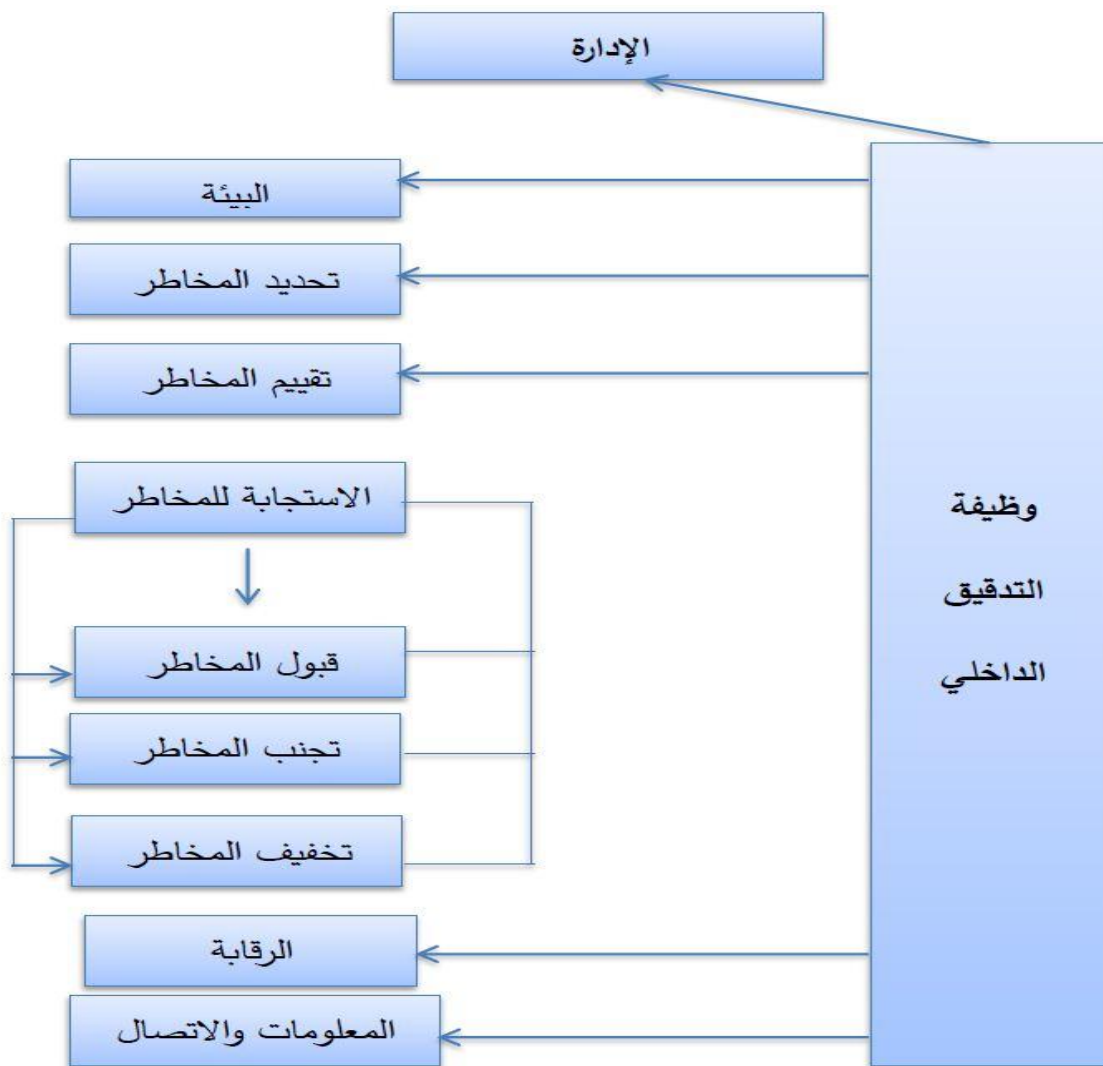
تحليل وتقييم الطرق المستخدمة في تقدير حجم المخاطر، احتمال حدوثها وإعادة احتساب التقييم والتأكد من صحته لتقديم تأكيد معقول للإدارة، بأن التقييم الذي سيتم على أساس التعامل مع المخاطر يتم بالشكل الصحيح وهنا تأتي المرحلة الأخيرة وهي كيفية استجابة الإدارة للمخاطر ومجابتها، حيث من الممكن أن تتخذ الإدارة قرارات مختلفة للتعامل مع المخاطر كقبول الخطر أو تجنبه، ذلك بالاستناد إلى درجة احتمال حدوثه ودرجة تأثيره، ويلعب التدقيق في هذه المرحلة دوراً هاماً من خلال تقديم المشورة والنصح للإدارة حول الخيار الأنسب لمعالجة المخاطر بالمقارنة مع تكلفة هذا الخيار، ويقوم التدقيق الداخلي باختبار فعالية عملية الاستجابة للمخاطر من خلال اختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية ودوره في تحقيق أو التخلص من المخاطر المحتملة، من خلال المراقبة المستمرة يوم بيوم لعملية إدارة المخاطر ومدى تنفيذها بما يتفق مع خطط واستراتيجيات وأهداف المؤسسة.

ويقوم أيضاً بتحليل وتقييم المخاطر التي تحققت فعلاً ومدى فعالية الخيار الذي اتبع للتعامل معها، ومن المهام الرئيسية أيضاً لنشاط التدقيق الداخلي التأكد من فعالية وكفاءة نظام التقارير المتبع في توصيل المعلومات الملائمة والكافية حول عملية إدارة المخاطر في الوقت المناسب إلى مجلس الإدارة، ويوضح الشكل التالي هذا الدور كمايلي:

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة- جامعة المدينة، 2009، ص101.

<sup>2</sup> رحو خيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، 2012، ص 73.

الشكل رقم 03: دور وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر



المصدر: شادي صالح البرجيمي، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2012، ص 28.

#### رابعاً: دور التدقيق الداخلي في إنتاج قوائم مالية عادلة

يعتبر التدقيق الداخلي الأداة الفعالة في كشف الاختلالات الجوهرية، إذ يساهم المدقق الداخلي في اكتشاف أعمال الغش، الأخطاء والتزوير، كما يعمل على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من أجل خلق قيمة مضافة لها تتمثل في زيادة ثقة أصحاب المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية\* لضمان حقوقهم

\* القوائم المالية: هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة خلال الفترة المالية، وتخضع عملية إعدادها لعدد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذه المبادئ تحدد المعلومات التي يجب أن تشملها القوائم المالية.

وحمايتها، إذ أن أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق تبرز مدى إثبات صحة، دقة وسلامة القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي.<sup>1</sup>

يتضح أن الدور المحوري الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصاً ونزيهاً في إتقان عمله، دون أي مصلحة في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق المحاسبي والمبادئ المحاسبية، وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها وجعلها تعكس صورة وفيه لواقع المؤسسة، كونها خالية من المعيبات، بصفة أخرى نقول أن التدقيق الداخلي يسهم في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية منها: الثبات، الملائمة والقابلية للمقارنة وهذا ما ينتج عنه مصطلح عدالة القوائم المالية.

كما يعتبر تقرير المدقق الداخلي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي، مما تبرز هذه التقارير انعكاساً إيجابياً في تطبيق المؤسسة لإرشاداتها على عدالة القوائم المالية، وأهم ما توفره هاته التقارير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على تقرير محايد للمدقق الداخلي الذي يبدي رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية، وبالتالي تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة.<sup>2</sup>

يساهم التدقيق الداخلي في تحسين أو تحقيق عدالة القوائم المالية من خلال:<sup>3</sup>

- ◀ اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة، وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء؛
- ◀ تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛
- ◀ فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، مدى تحقيق أهداف المؤسسة ودقة المعلومات المحاسبية.

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص21.

<sup>2</sup> زلاسي رياض، اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009-2010، ص44.

<sup>3</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 22.

## المطلب الثاني: كيفية معالجة التدقيق الداخلي للاختلالات الجوهرية

عند اكتشاف اختلال جوهري واحد، يتبع التدقيق الداخلي خطوات محددة لمعالجته، تشمل<sup>1</sup>:

## 1. تقييم الاختلال:

يقوم المدققون الداخليون بتقييم حجم وطبيعة الاختلال لتحديد مدى أهميته المحتملة.

## • المؤشرات:

- ◀ حجم المبلغ المالي المتضمن.
- ◀ تأثير الاختلال على التقارير المالية.
- ◀ المخاطر المصاحبة للاختلال.

## 2. التحقيق في الاختلال:

حيث يقوم المدققون الداخليون بإجراء تحقيق شامل لفهم سبب الاختلال وكيفية حدوثه.

## • الخطوات:

- ◀ جمع الأدلة.
- ◀ مقابلات مع الموظفين.
- ◀ فحص الوثائق.
- ◀ تحليل البيانات.

## 3. تحديد المخاطر:

يقوم المدققون الداخليون بتحديد المخاطر التي أدت إلى الاختلال وكيفية تقليلها في المستقبل.

## • المؤشرات:

- ◀ نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.
- ◀ ثقافة المنظمة.
- ◀ سلوكيات الموظفين.

<sup>1</sup> معهد المدققين الداخليين (IIA)، المعايير العالمية للتدقيق الداخلي – مسودة 2023 للتعليق العام.

#### 4. التواصل مع الإدارة العليا:

حيث يقوم المدققون الداخليون بإبلاغ الإدارة العليا بأي اختلالات جوهرية يتم اكتشافها، مع التوصيات اللازمة لمنع تكرارها.

##### • الخطوات:

- ◀ كتابة تقرير تفصيلي عن الاختلال.
- ◀ تقديم العروض التقديمية للإدارة العليا.
- ◀ مناقشة الاختلال مع الإدارة العليا.

#### 5. متابعة الإجراءات التصحيحية:

معناه أن المدققون الداخليون يتابعون تنفيذ الإجراءات التصحيحية التي أوصت بها الإدارة العليا لمنع تكرار الاختلال.

##### • الخطوات:

- ◀ مراجعة الإجراءات التصحيحية المنفذة.
- ◀ تقييم فعالية الإجراءات التصحيحية.
- ◀ تقديم تقارير متابعة إلى الإدارة العليا.

خلاصة الفصل:

يعتبر التدقيق الداخلي نشاطا داخليا مستقلا تنشئه الإدارة لخدمتها، كما أنه الداعم الأساسي في عملية الرقابة، حيث يساهم في تحسين مختلف الأنظمة وأيضا تحصيل قيمة مضافة للمؤسسة، من خلال الحماية الكاملة وضمان الالتزام بكل القوانين والتشريعات عبر ما يقدمه من تقارير لمجلس الإدارة.

حيث يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في حماية الشركات والمؤسسات من المخاطر المالية والسمعية، وذلك من خلال اكتشاف الاختلالات الجوهرية في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.

بالإضافة إلى ذلك، يساهم التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات وتعزيز الشفافية والمساءلة.

لذلك من المهم أن تولي الشركات والمؤسسات اهتماما كبيرا بدور التدقيق الداخلي وتوفر له الموارد اللازمة لأداء وظائفه بشكل فعال.

الفصل الثاني:

دراسة حالة مصنع الإسمنت بحمام الضلعة  
(LAFARGE)

تمهيد:

من أجل الإلمام بموضوع الدراسة وتغطية الجوانب النظرية التي تم تناولها في الجانب النظري، ويهدف الإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية، قمنا من خلال هذا الفصل بإجراء دراسة ميدانية، سعينا من خلالها إلى معرفة مدى دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية بمؤسسة إنتاج الاسمنت " LAFARGE " "HOLCIM M'SILA" ببلدية حمام الضلعة ولاية المسيلة، ولتحقيق ذلك كان لنا عدة لقاءات مع رئيس مصلحة مراقبة التسيير للمؤسسة، تمحورت هاته اللقاءات حول العديد من الأسئلة والاستفسارات والمعلومات فيما يخص موضوعنا، وانطلاقا من الإجابات المقدمة لنا تم الوصول إلى معلومات ونتائج ساعدتنا على التأكد من صحة الفرضيات.

وعليه تكون هذا الفصل من ثلاثة مباحث، كالآتي:

- ◀ المبحث الأول: عرض مؤسسة الاسمنت (LAFARGE) بحمام الضلعة ولاية المسيلة.
- ◀ المبحث الثاني: عرض منهجية وأدوات الدراسة.
- ◀ المبحث الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

## المبحث الأول: عرض مؤسسة الاسمنت (LAFARGE) بحمام الضلعة ولاية المسيلة

## المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

سيتم في هذا المطلب التطرق الى التعريف بمؤسسة لافارج هولسيم للإسمنت ببلدية حمام الضلعة ولاية

المسيلة

## أولا: التعريف بالشركة:

هي مؤسسة خاصة بالمساهم الوحيد للمؤسسة الجزائرية للإسمنت، وهي فرع من مجمع عالمي في 150 دولة متواجدة على مستوى المعمورة، وقد بدأ الاستثمار في المؤسسة الجزائرية للإسمنت في المرحلة الأولى بإنشاء خط إنتاج بقدرة إنتاجية سنوية تعادل 02 مليون طن من الإسمنت قدرت تكلفته بحوالي 260 مليون أورو، ثم جاءت المرحلة الثانية وركزت فيه المؤسسة على إنشاء خط ثاني للإنتاج بـ 02 مليون طن لتحقيق هدف الوصول إلى سعة إنتاج تعادل 04 مليون طن سنويا في سنة 2005 وهذا بتكلفة استثمار تقدر بـ 190 مليون أورو وهذا قبل أن يتم شراء أسهم الشركة من طرف المجمع العالمي وتم تسميتها بشركة لافارج هولسيم، وتقع المؤسسة بمنطقة الدبيل دائرة حمام الضلعة ولاية المسيلة، حيث تتصل غربا بالطريق الوطني رقم 60 الرابط بين المسيلة وسيدي عيسى، أما شرقا فتتصل بالطريق الوطني رقم 45 الرابط بين المسيلة وبرج بوعرييج، كما تبعد الشركة حوالي 260 كلم عن العاصمة، هذا التموقع أعطى لها مكانة جغرافية جيدة بالنسبة للمنطقة التجارية المنشودة وللمؤسسة إدارة مركزية بالجزائر العاصمة بمنطقة باب الزوار بالإضافة إلى إدارة فرعية متواجدة على مستوى المصنع.

وفي 2008 بدأت مؤسسة لافارج هولسيم إنتاجها من الاسمنت وحققت قفزة نوعية بتحقيقها أعلى رقم في الإنتاج قدر بـ 05 مليون طن سنة، 2015 وهي حاليا توظف 465 مستخدم؛ وتسعى مؤسسة لافارج هولسيم الى تحقيق مجموعة من الأهداف سوف نذكرها في المطلب الثالث ضمن المبحث.

كما كان هناك العديد من الأنشطة المحققة من طرف مؤسسة لافارج في إطار المسؤولية الاجتماعية وتواصلها مع محيطها الجغرافي، سنركز على الأنشطة المحققة من طرف المؤسسة على مستوى الدائرة والولاية ومن من ضمن هذه الأنشطة والمبادرات نذكر ما يلي:

❖ تزويد السكان المجاورين للمصنع والمنتمين لمنطقة أولاد خلوف بالماء الشروب انطلاقا من الآبار الارتوازية التابعة للمؤسسة.

❖ القيام بإعادة تهيئة المدرسة الابتدائية الكائنة بمنطقة الدبيل سعيا منها للنهوض بالتربية والتعليم ومحو الأمية بالمنطقة.

- ❖ إعادة تهيئة وتبليط وترفيت الطريق الرابط بين المصنع والطريق الوطني رقم 60.
- ❖ إعادة تهيئة حديقة بلدية حمام الضلعة وتشجيرها.
- ❖ وضع العشب الاصطناعي للملعب البلدي لبلدية حمام الضلعة وتسيجه.
- ❖ المشاركة في عمليات ومبادرات التشجير.
- ❖ عقد اتفاقيات مع مركز التكوين بحمام الضلعة من أجل رسكلة طلبة المعهد وتكوينهم تطبيقيا في العديد من المجالات والتخصصات.
- ❖ قامت المؤسسة بالكثير من الأنشطة المتعلقة برعاية الطفولة والنشاطات الثقافية والرياضية والترفيهية والتضامنية كما قامت المؤسسة بالكثير من الأنشطة المتعلقة برعاية الطفولة والنشاطات الثقافية والرياضية والترفيهية.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

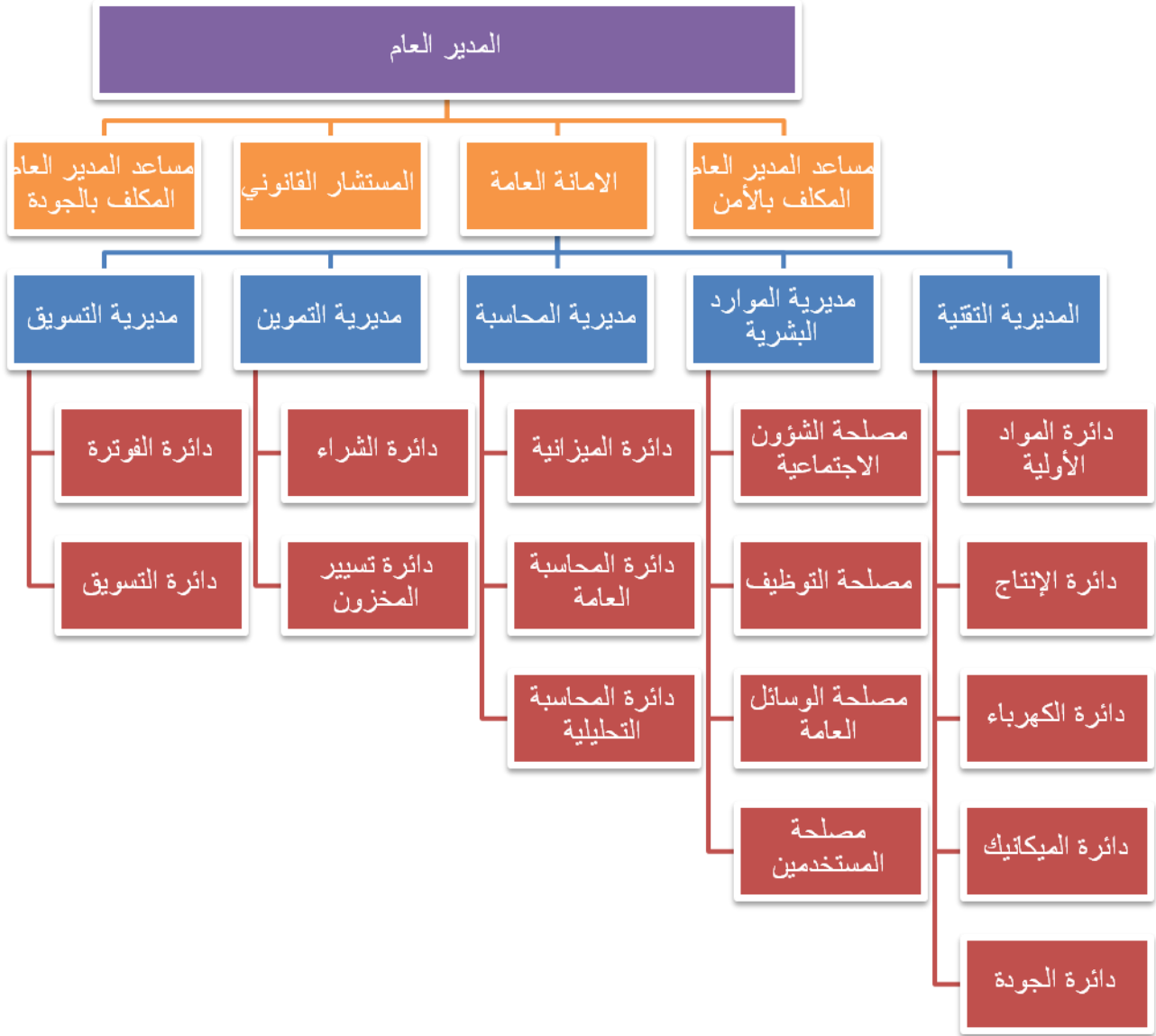
تتكون مؤسسة لافارج هولسيم من المديرية العامة ومديريات فرعية أخرى تتولى المهام المنوطة بها حسب الحاجة، ويتولى مجلس الإدارة رسم ووضع السياسات والخطط الإنتاجية والاقتصادية والتنظيمية والفنية اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة ونشاطها ومتابعة تنفيذها، ويمارس جميع الحقوق والصلاحيات المتعلقة بذلك، قصد المحافظة على استمرارية المؤسسة وتحسين الأداء.

#### الجدول رقم 04: التقسيم الوظيفي لمؤسسة الاسمنت

| المهام   | التقسيم الوظيفي          |     |
|--|--------------------------|-----|
| الإشراف على الإدارة العامة للشركة  | المدير العام             | DG  |
| -تحليل النسب المالية<br>-مراقبة الأعمال المحاسبية<br>-تقييم التكاليف والآثار المالية<br>-تقييم الاحتياجات والعتور على أفضل شروط التمويل<br>-المشاركة في الموازنة | مديرية المحاسبة والمالية | DFC |
| -مكلف بالأعمال الإدارية الخاصة بالمستخدمين والعمال، وتتبع مباشرة المدير العام<br>-إدارة العلاقات الاجتماعية والمهنية   | مديرية الموارد البشرية   | DRH |

|   |                                    |            |
|---|------------------------------------|------------|
| <p>تطوير وتحسين نظم المعلومات والاتصالات<br/>ضمان تنفيذ برامج التدريب<br/>إدارة المهن والمهارات المهنية</p>   |                                    |            |
| <p>-المشاركة مع الفرع في تطوير البرامج وتنفيذها<br/>-التأكد، بالتعاون مع أعضاء الخلية، من تنسيق الإجراءات والتحقق منها<br/>-ضمان إدارة الوثائق لنظام إدارة الجودة<br/>-المشاركة في نشر الإجراءات والمعلومات للموظفين لمشاركة في عمليات تدقيق الجودة الداخلية.<br/>-تأكد من كتابة وثائق الجودة والتحقق منها.<br/>-المشاركة في تحديث جداول الجودة</p> | <p>مديرية ضمان<br/>الجودة</p>      | <p>DQ</p>  |
| <p>تهتم بالجوانب التقنية لنظام المعلومات في المؤسسة، كما تهدف هذه المصلحة إلى تنمية البرامج المعلوماتية وتأهيل مستعملي الإعلام الآلي في المؤسسة</p>   | <p>المديرية التقنية</p>            | <p>DT</p>  |
| <p>تطبيق إستراتيجية الأعمال واللوازم.<br/>إدارة هياكل البيع والإمداد وجميع الموظفين، الذين لديهم اتصال مباشر أو غير مباشر مع العملاء.<br/>ضمان الحفاظ على مهارات ومؤهلات موظفي قسم المبيعات<br/>الاستماع إلى السوق وإستراتيجية المنافسين.<br/>تقييم التعامل مع شكوى العملاء وأي قضايا تتعلق بالعمليات أو نظام الجودة</p>                            | <p>مديرية التسويق<br/>والتمويل</p> | <p>DCA</p> |

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج الاسمنت (LAFARGE) بحمام الضلعة ولاية المسيلة



المصدر: مديرية الموارد البشرية لمؤسسة إنتاج الاسمنت (LAFARGE) بحمام الضلعة ولاية المسيلة

**المطلب الثالث: أهداف المؤسسة ودوافع اختيارها محلا للدراسة**

**أولاً: أهداف المؤسسة**

أسست شركة الاسمنت أساسا لتموين الاقتصاد الوطني بمادة الاسمنت، ومن ثم يكون الهدف الأكبر هو تحقيق التنمية الاقتصادية في هذا المجال، وتتمثل هذه الأهداف في :

**1. أهداف مالية واقتصادية: تشتمل على :**

- ✓ زيادة طاقتها الإنتاجية الحقيقية والمقدرة حاليا بـ 05 مليون طن سنويا.
- ✓ الزيادة في رأس المال وتسديد الديون وشراء استثمارات جديدة لتوفير مناصب شغل.
- ✓ إنتاج منتج يحمل المواصفات الدولية مما يسمح بالمنافسة.
- ✓ تنمية الاقتصاد الوطني مع إمكانية المساهمة في إنشاء مصانع جديدة.
- ✓ تغطية العجز الجهوي خاصة في مجال الإسمنت ومواد البناء من استيرادها من الخارج.
- ✓ تحقيق الأرباح والمساهمة في تطوير الشركة كإنشاء خط إنتاج بتكنولوجيا جديدة.

**2. أهداف اجتماعية وبيئية: تتمثل في :**

- ◀ تدعيم المجهود الوطني في مجال التشغيل ومن ثم تخفيض البطالة.
- ◀ توفير مادة الإسمنت بأسعار معقولة ومقبولة مقارنة بأسعار المنتجات المستوردة ومن ثم المساهمة في خفض أسعار السكن إلى حد ما.
- ◀ تحسين المستوى المعيشي من خلال توزيع جزء من الأرباح على العمال.
- ◀ المحافظة على البيئة من خلال تجهيز المصنع بمجموعة من المصافي لمنع وصول المواد والغازات المتطايرة من المداخل إلى البيئة.

أما الهدف الرئيسي الذي تركز عليه الشركة فيتمثل في ضمان النوعية والكمية، وكذا الحفاظ على استقرار الأسعار هذا من الناحية الاقتصادية، أما من الناحية الاجتماعية فالهدف واحد عند كل الشركات وهو توفير مناصب عمل، وكذلك الاستفادة من توظيف إطارات عالية المستوى والكفاءة.

ثانياً: دوافع اختيار مؤسسة الإسمنت لافارج عينة للدراسة

في هذا المحور سيتم طرح أهم الدوافع الموضوعية التي أدت بالطالبيين لاعتماد مؤسسة الإسمنت وذلك لإمكانية إسقاط الأطر النظرية عليها كمحلا للدراسة، من خلال واقع ممارستها وموقع متغيرات الدراسة في وظائفها وأنشطتها القائمة، حيث سيتم تصنيفها في شكل محاور متضمنة في الآتي :

من خلال المعاينة الميدانية وتحليل وظائف الإدارة، سيتم إيجاد بأن إدارة مؤسسة الإسمنت ممثلة في المديرية العامة تلجأ إلى منح مصلحة التدقيق الداخلي حق التصرف في تقييم مجالات إدارة المخاطر، وذلك لرسم إجراءات وسياسات عامة تساعد للحد منها، واقتراح أنظمة بديلة للتحكم أو التقليل أو الإحاطة بها، مع إمداد الإدارة بتقارير تساعد على الوقوف على مسببتها وتجنبها ومنه الاستجابة الفعالة وحماية النظام العام المالي والإداري للحكومة، مما يساعد على ترشيد وفعالية اتخاذ القرار، ومنه فالملاحظ هنا يجد قوة العلاقة التي تكمن بين كل من التدقيق الداخلي وكشف الاختلالات الجوهرية باعتبارهم وجهان لهما نفس الهدف أو مجموعة أنشطة وظيفية متكاملة لهما عملية كلما كانت التطبيقات سليمة والممارسات فعالة للتدقيق الداخلي ومخرجاته كلما أدى ذلك الاتصال والتأثير، بمعنى التصحيح والتقييم لبلوغ الأهداف والغايات المسطرة .

ومنه قد يكون لجهة التدقيق الداخلي حق الاطلاع على جميع الممارسات الإدارية المتداولة، وقد تمنح كذلك حق المساءلة والتقييم للأداء الخاص بإدارة المخاطر ومدى فعاليته، ومنه تجسيد مبدأ فعالية الحوكمة المالية، وبالتالي زيادة قيمة المؤسسة، تحسين عملياتها، المشاركة في التخطيط الاستراتيجي ووضع الموازنات بصفة مستقلة دون أي اعتبارات ذاتية، بمعنى ممارسة المهنة في إطار موضوعي استشاري بحت .

وحتى إن لم نبالغ فإن المصدر الرئيسي ركيزة مؤسسة الإسمنت هو تقرير المدقق الداخلي، وبما يحمله من كفاءة مهنية، مصداقية، شفافية وموضوعية، التي قد تكون مغايرة أو ليست في نسق العدالة الواجب توفرها في الحكم على وضعية المؤسسة أو قطاعاتها، لأن صحة وعدالة التقارير ستترجم بدورها إلى قرارات تؤثر على حسن سيرورة المؤسسة، وهذا ما تم توضيحه في محور علاقة متغيرات الدراسة، وبهذا نستنتج أن مصير الاقتصاديات أو الوحدات المؤسساتية التابعة لمؤسسة الإسمنت لافارج (كجمع) مرتبط بفعالية وكفاءة المدقق، ومدى التزامه القانوني بمعايير الأداء أو القواعد والآليات الصائبة من طرفه في الفحص والتحقق، لذا فمسؤولية جهة التدقيق الداخلي المعتمدة في إطار الأنظمة تقتضي الحرص على فعالية القوائم المالية ذات جودة عالية تتيح لمستخدميها الاستفادة منها، وفقا لما تنص عليه مبادئ و توجهات المؤسسة باعتبارها مرآة عاكسة للاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى العمل على مساعدة الإدارة في تحديد وضعية المؤسسة الفعلية، ومنه إمكانية رسم السياسات والأهداف العامة، وكذلك وضع إجراءات لإدارة المخاطر ومعايير الأداء، ومنه فموقع التدقيق الداخلي ضمن إطار إدارة المخاطر وتحقيق أهداف مؤسسة الإسمنت لافارج يأتي بين الأهمية والإلزامية وهو ما يؤكد على ضرورة تبنيه في المؤسسة.

كما أن المساهمة في كشف الاختلالات الجوهرية تصف مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والوضعية المالية للمؤسسة بصفة ملائمة، بغية خدمة مبدأ الإفصاح الكافي والشفاف.

إجراءات الإدارة تؤدي إلى دعم قرارات مصلحة التدقيق الداخلي، وعليه فإن وجود نظام ضبط للممارسات يقتضي بالضرورة وجود مهمة التدقيق الداخلي باعتباره متغير مستقل ليجسد مبادئه من خلال صيغة الحماية والدعم لقرارات وتوجهات الإدارة، باعتبارهم الفئة التي تستخدم الإجراءات لتترجم طبيعة المؤسسة وأدائها، وهذا العامل كذلك يبرز ويدعم أساس الدوافع والمبررات أعلاه .

حيث يتبين من خلال هذه العوامل أن مؤسسة الإسمنت هي المؤسسة الفعلية القابلة للدراسة ولتكون عينة ومحاذاً للتطبيق باعتبارها تجسد ممارسات التدقيق الداخلي، وذلك باستخدام مخرجاته في عملية المفاضلة والتقييم والتصحيح بناء على الزيارات الميدانية التي أجريت داخل المؤسسة، وعليه فإن الطالبين بناء على المبررات والدوافع، سيعملان في ظل ذلك على محاولة معرفة واقع المتغيرات المدروسة والبحث على إيجاد سبل تأكيد لسلامة الفرضيات والتأكيد عليها أو نفيها، ومنه العمل على تحقيق أهداف الموضوع.

**المبحث الثاني: عرض منهجية وأدوات الدراسة**

يتضمن هذا المبحث الخطوة التمهيدية التي قامت عليها أغلب الدراسات الأكاديمية في مجال البحوث العلمية، ومن المهم وجود التعريف بالأسلوب المنهجي، الذي من خلاله يمكن وصف كيفية بناء الإطار التطبيقي الخاص بدراسة الحالة، مع وصف وتحليل الأدوات المستخدمة كأدوات داعمة لجمع المعلومات الخاصة بالمشكلة البحثية، مع العمل على توضيح العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والاختلالات الجوهرية في مؤسسة اقتصادية، وذلك بالتطرق للمؤسسة محل الدراسة كمحور تمهيدي مع توضيح دوافع ومبررات اختيارها لتكون عينة الدراسة، مما يضمن الوصول إلى تحليل ومناقشة نتائج الدراسة، وتأكيد مدى سلامة ودقة الفرضيات، ومنه الوصول إلى الأهداف المرجوة، ومن خلال ما تقدم فإن ما سيتم التطرق إليه، يشمل مايلي:

◀ المنهجية والأدوات المستخدمة في دراسة الحالة.

◀ تحليل العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة.

**المطلب الأول: المنهجية والأدوات المستخدمة في دراسة الحالة**

المنهجية والأدوات هما الطريقة أو الأسلوب المتبع في البحث الذي يسلكه الباحث لدراسة سلوك ظاهرة معينة قصد الوصول إلى كشف حقيقة تطورها، والبحث عن حلول لمعالجة المشاكل المرتبطة بها، فالبحث العلمي يتميز بقدرته على وصف وتحليل الظاهرة المدروسة، ولذلك فإن استخدام المنهج العلمي مفيد وضروري، لأن المنهج يمكن من تحديد المشكلة بشكل دقيق ويساعدنا على التطرق لها بالدراسة أو البحث، ويمكن وضع الفرضيات المبدئية التي تساعدنا في حل المشكلة، أيضا يمكن المنهج والأدوات المناسبة من تحديد الإجراءات اللازمة لاختبار الفرضيات والوصول لحل المشكلة فالتحقق منها، ويسمح كذلك بفهم بناء خطوات البحث كذلك فهم النتائج المتوصل إليها.

يعتمد أسلوب دراسة الحالة **study case** في أغلب الدراسات المنتمية للمجال المالي والاقتصادي على خصائص منهجية تميزه عن دراسات الميادين الأخرى، من خلال التطرق المنهجي وفقا لتحليل البيانات وتفسيرها باستخدام طرق وأدوات مساعدة في جمع المعلومات، والغرض منها إيجاد التوافق بين الأطر النظرية ومحاولة إسقاطها تطبيقيا على المؤسسة محل الدراسة بعدة خصائص ومميزات من بينها اعتماد استخدامها للمتغيرات المدروسة، فيأتي هذا الأسلوب لتحقيق جملة من الأهداف من أبرزها الوصول إلى فهم أفضل للإجابة عن الإشكالية ميدانيا وفقا لما عليه الواقع العملي، ومنه التأكيد على عموميات الأطر النظرية<sup>1</sup>.

حيث يقتصر هذا الأسلوب على إسقاط ما تضمنته الدراسة النظرية في شكل تطبيقي على مؤسسة أو وحدة تكون ممثلة لمجتمع المؤسسات التي تجمعها عدة خصائص ومميزات متقاربة، حيث تعتبر على أنها من أشمل طرق البحث العلمي في الوقت الراهن، من خلال اعتمادها على كشف وإبراز وضعيات المتغيرات المدروسة بكل واقعية ومصداقية بالتطبيق الفعلي، للكشف عن حيثيات تلك المتغيرات ميدانيا ومهنيا، لمحاولة إيجاد حلول للإشكالية والإجابة عن تلك الفرضيات ومدى تأكيدها أو نفيها.

وبالنظر لكتابات الباحثين الأمريكيين نجد أنهم يصفون أسلوب دراسة الحالة بالأسلوب الأمثل الذي يعتمد على التحكم في متغيرات الدراسة، وتطبيقها ميدانيا باستخدام أدوات جمع البيانات العلمية، تحليلها بصفة موضوعية للوقوف على مدى وضعية المتغيرات المدروسة وإيجاد الحلول حول مدى العلاقة أو الأثر.

<sup>1</sup> Donna M.Zecker, How to do case study research , college of Nursing Faculty Publication Series ,University of Massachusetts Amherts, USA,2009,p.04.

يتضمن عرض المؤسسة محل الدراسة عرضا وافيا يحدد موقع المتغيرات ضمن أطرها وأنشطتها، مع التطرق على الوظيفة المستهدفة بصفة تعريفية تحليلية، انطلاقا من جمع المعلومات المتاحة التي لا يمكن الحصول عليها إلا باستخدام هذا الأسلوب، وعليه فان هذا الأخير يعد الانسب لاختبار وضعية دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية، والتأكيد بذلك على صحة الفرضيات المستند عليها بالإجابة عن الاشكالية المطروحة، وبالتالي الوصول الى أهداف الموضوع البحثي انطلاقا من النتائج المتوصل إليها.

انطلاقا مما سبق فقد استندنا على هذا الأسلوب لدراسة مؤسسة الإسمنت بتحديد موقع المتغيرات المعتمدة بصفة ميدانية واقعية، للوقوف على أهم الأطر التطبيقية والأدائية، واكتشاف الواقع المهني بصفة اختيارية تفسيرية، وتأتي بنية هذه الدراسة التطبيقية باستخدام هذا الأسلوب من خلال التطرق الى ما يلي:

◀ عرض مؤسسة الإسمنت كما تطرقنا إليه فالمبحث الأول ودوافع اختيارها محلا للدراسة؛

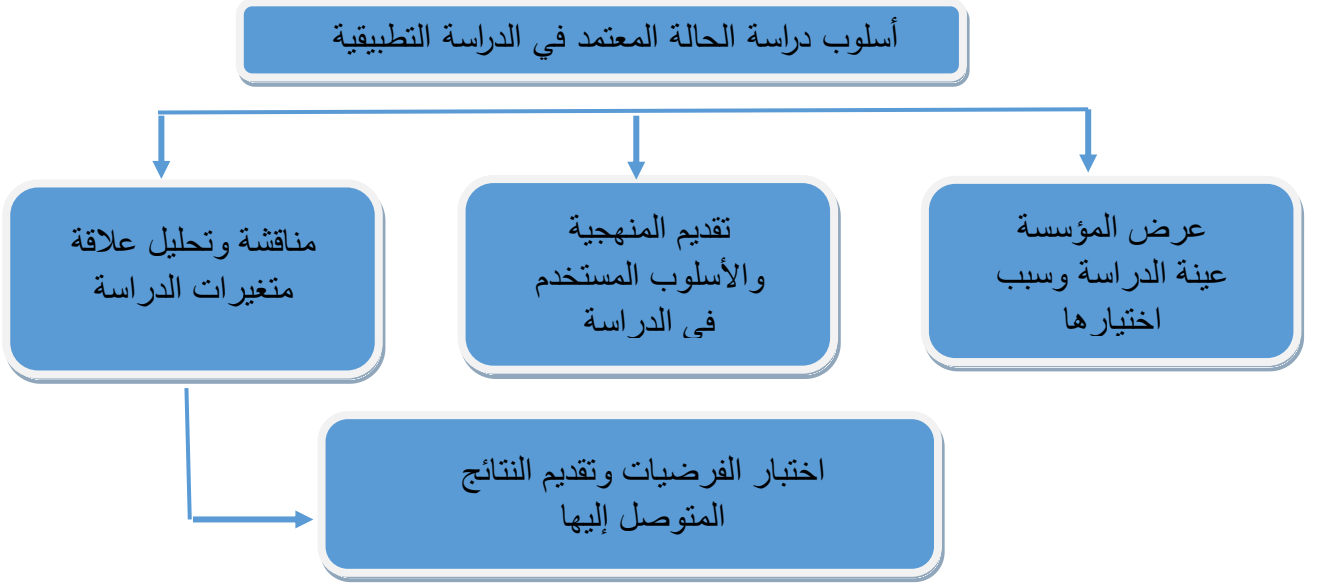
◀ موقع متغيرات الدراسة في مؤسسة الإسمنت؛

◀ العمل على تحليل ومناقشة نتائج الدراسة من خلال تحديد علاقة ودور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية.

ومنه اختبار الفرضيات انطلاقا من الأداة المستعملة لجمع المعلومات وهي المقابلات.

أما بالنسبة الى حدود الدراسة فكانت ضمن مجريات اتفاقية التربص المحددة المدة، حيث قمنا بتحليل موقع المتغيرات وأثرها باستخدام الملاحظة والمقابلات في جمع المعلومات، والشكل أدناه يوضح مخطط أسلوب دراسة الحالة المعتمد.

الشكل رقم 05: مخطط دراسة الحالة المعتمدة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على محتوى الدراسة التطبيقية

يظهر الشكل أعلاه، المخطط المنتهج وفق أسلوب دراسة الحالة المعتمد في دراسة الموضوع، المتضمن المراحل التسلسلية ابتداء من عرض المؤسسة محل الدراسة والمبررات الموضوعية في اختيارها، ثم تقديم المنهجية والأسلوب المستخدم في الدراسة، بالإضافة الى ركيزة الدراسة الأساسية مناقشة وتحليل علاقة متغيرات الدراسة، يليها اختبار صحة الفرضيات وتقديم النتائج المتوصل إليها، والغرض منه الانتقال من الجانب النظري إلى الدراسة الميدانية.

الأدوات المستخدمة في الدراسة:

يجدر الذكر هنا حول الوسائل المستخدمة والمساعدة في عملية جمع المعلومات لغرض البحث العلمي وسيتم التطرق عنها كونها متضمنة لكل المقابلات المجرى في شركة الإسمنت بغرض خدمة وتثمين الدراسة، أيضا اكتشاف وجمع المعلومات.

حيث تعد المقابلة من أبرز الأساليب في جمع المعلومات والبيانات وأكثرها استخداما، لأن اعتمادها قوي في تحليل المعلومات والتوجهات والتي تتميز بالموضوعية والمصادقية حول موضوع الدراسة مع إمكانية المناقشة والاستنتاج.

**المقابلات Interviews**

هي الأداة الأساسية المعتمدة في دراسة الحالة، حيث قمنا باستجواب الفئة المستهدفة للوظيفة المالية المتمثلة في التدقيق الداخلي لمؤسسة الاسمنت، حيث قمنا بطرح العديد من التساؤلات شفويا عن كلا المتغيرين

والعلاقة والأثر الذي ينشأ بينهما، ويعود استخدامنا لهاته الأداة نظرا لفعاليتها ودقتها في التعبير عن الإجابات الصريحة لذوي الخبرة المهنية، أيضا هي الأداة الأنسب في دراسات الحالة وتحليلات المنهج الوصفي التي تخدم موضوعنا وتساعدنا في فحص الفرضيات.

وقد تمت هذه المقابلات بصفة فردية بين الطالبين ورئيس مصلحة مراقبة التسيير في مؤسسة الإسمنت، بالاستناد على عدة أسئلة دقيقة ومحددة بصفة تخدم موضوعنا، مع احترام الشروط العامة للمقابلات المتمثلة في الأمانة العلمية، توفر عامل الموضوعية والصراحة في الإجابات.

من أبرز دوافع اختيار هاته الأداة مايلي:

- ◀ اكتشاف توجهات وأراء الفئة المستهدفة من خلال الأسئلة المطروحة البناءة والصريحة.
- ◀ كسب معرفة علمية ونظرة على الواقع المهني وذوي الخبرات.
- ◀ الاثراء العلمي، التوضيحات والشروحات التفصيلية عن موضوع الدراسة.
- ◀ خدمة غايات البحث العلمي، التشبع المعرفي والوصول الى الأهداف المرجوة.
- ◀ تسهيل جمع المعلومات بدقة ومصداقية تخدم الموضوع.

بناء على ما تقدم فإنه يمكن القول أن المقابلات هي أداة وتقنية معتمدة في شتى المجالات بغية الحصول على كم هائل ووافي من المعلومات والتوجهات بصفة صريحة ووافية تخدم المواضيع وتساعد على اختبار الفرضيات والخروج بنتائج مرضية وفعالة.

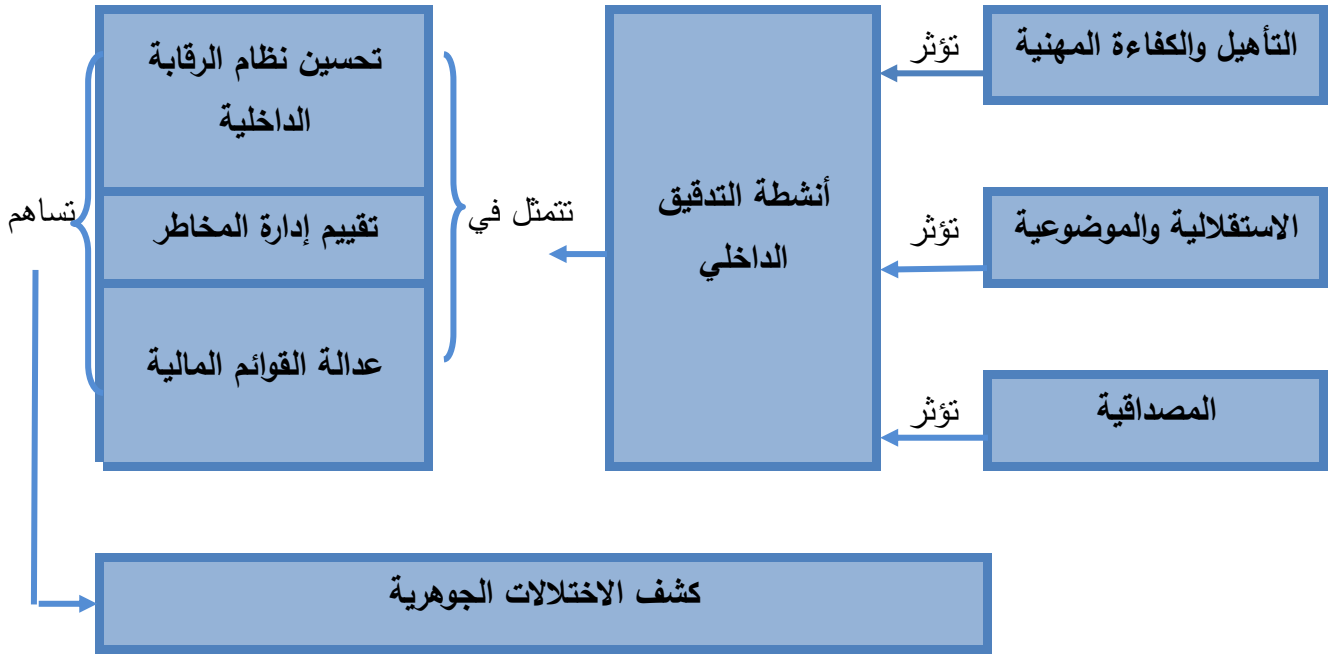
### المطلب الثاني: تحليل العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة

ينقسم موضوع الدراسة الى متغيرين أحدهما مستقل والآخر تابع، ولتحديد نوع العلاقة القائمة بينهما يجب التطرق الى الأثر الذي يحدثه الأول في الثاني، فنظرا لتسمية الموضوع "دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية" يتضح لنا أن التركيب نوعي حيث أن "التدقيق الداخلي" هو متغير مستقل قائم على العلاقة والذي يلعب دور التأثير، وأن "كشف الاختلالات الجوهرية" هي المتغير التابع والمتأثر بالفحص والتقييم بصفة الكفاءة، المصدقية، والموضوعية، وسنتطرق في هذا المطلب الى تحديد العلاقة القائمة بين المتغيرين.

#### أولا: تحليل علاقة المتغيرات

من خلال التفصيل بين كفاءة ومصدقية التدقيق الداخلي والدور الذي يقوم عليه وبين كشف الاختلالات الجوهرية المتأثرة به كمتغير تابع نجده في الشكل التالي:

الشكل رقم 06: تحليل أثر المتغيرات المدروسة



المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على الجزء النظري للدراسة

من خلال الشكل أعلاه نستنتج تحليل الأثر القائم بين متغيرات الدراسة المتعلقة في كل من التدقيق الداخلي وكشف الاختلالات الجوهرية، حيث تبين علاقة الأثر الواضحة التي يقوم بها المتغير المستقل المتمثلة في التأهيل، الكفاءة، الاستقلالية، الموضوعية ومصادقية أنشطة التدقيق الداخلي من خلال ضمان فعالية كل من نظام الرقابة الداخلية، تقييم إدارة المخاطر وعدم تماثل المعلومات، المساهمة والمكونة لما يسمى كشف الاختلالات الجوهرية.

### ثانياً: العلاقة الرياضية لمتغيرات الدراسة

يمكن التعبير عن متغيرات الدراسة وفقاً لمعادلة رياضية بحتة، من خلال تحويل المتغيرين والعلاقة بينهما إلى صيغة رياضية تدعى بالمعادلة الخطية بمتغيرين أحدهما مستقل التدقيق الداخلي (X) والآخر تابع كشف الاختلالات الجوهرية (Y)، مصاغة على الشكل:  $Y = ax + b$  وفق التمثيل البياني الآتي :

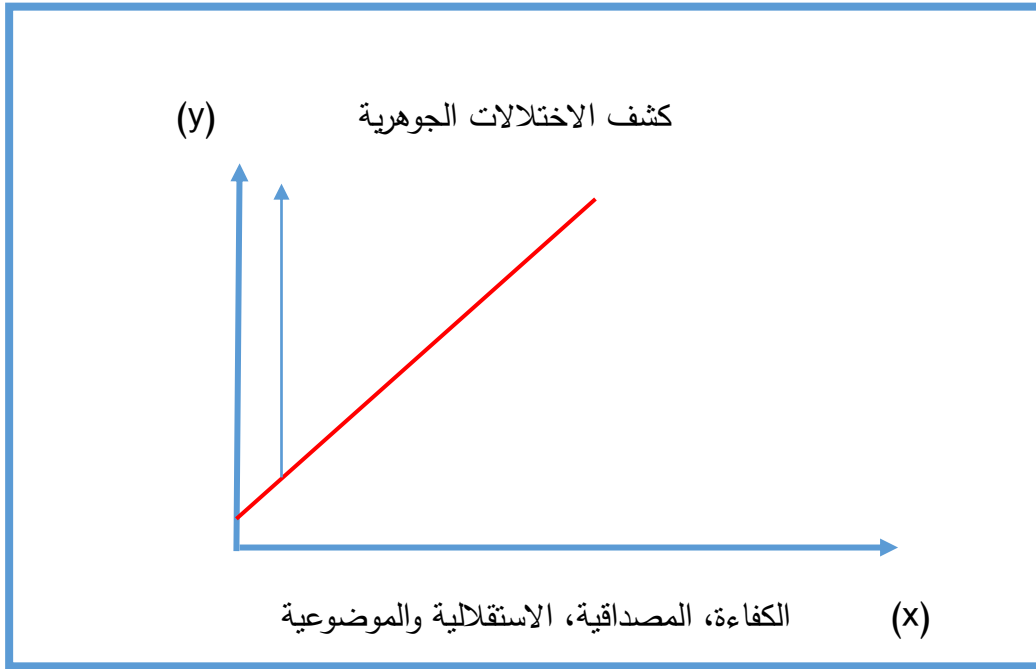
X: التدقيق الداخلي؛

Y: كشف الاختلالات الجوهرية؛

b: بيانات أخرى؛

a: الثابت .

الشكل 07: منحنى بياني يترجم علاقة المتغيرات



المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على تحليل أوجه العلاقة بين المتغيرين

يمثل المنحنى البياني أعلاه العلاقة الرياضية بالدالة الخطية، وفقا لصفات أنشطة التدقيق الداخلي الواجب توفرها وأثرها على كشف الاختلالات الجوهرية، ونستنتج من ذلك تواجد علاقة طردية بين المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) والمتغير التابع (كشف الاختلالات الجوهرية)، حيث كلما توفرت الكفاءة، المصدقية الاستقلالية والموضوعية في أنشطة التدقيق الداخلي كان هنالك تحسن في نظام الرقابة الداخلية، ادارة المخاطر وحياد القوائم المالية.

## المبحث الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث جوهر دراسة الحالة التي أجريت في مؤسسة الإسمنت لافارج كعينة من بين مؤسسات اقتصادية عديدة، وهذا ما تطرقنا له في دوافع ومبررات اختيار المؤسسة محلا للدراسة، ومن خلال هذا المبحث سيتم إسقاط الجانب النظري لمتغيرات الدراسة على مؤسسة الاسمنت كخطوة أساسية للحكم على صحة الفرضيات، من خلال مناقشة وتحليل نتائج الدراسة في المحور الموالي، ويجدر الذكر هنا كشف الاختلالات الجوهرية يكمن في كفاءة ومصداقية التدقيق الداخلي من خلال نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وحياد القوائم المالية .

كما يمكن الإشارة إلى أهمية التدقيق الداخلي ودوره الفعال في نجاح واستمرارية المؤسسة من خلال وظائفه، فهو يعتبر أداة تصحيح أخطاء وانحرافات أيضا يساهم في اتخاذ القرار الصحيح ناهيك عن التطلع لما يمكن أن يحدث مستقبلا ووضع خطط المواجهة والاستعداد، أيضا يلتزم بتطبيق إجراءات ومعايير المتوافق عليها محليا ودوليا، الرقابة على الأداء والإمداد بالرأي وغيرها، وبالرجوع لمؤسسة الاسمنت نجد أن التدقيق الداخلي فيها قد حقق مايلي :

◀ التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقاتها؛

◀ التأكد من صحة البيانات ومدى اعتماد العمليات عليها من خلال تدقيق وفحص العمليات ودراسة الضبط الداخلي وتقييم إدارة المخاطر وتدقيق البيانات؛

◀ إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية؛

◀ التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى:

- دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية في مؤسسة الاسمنت.
- تحليل ومناقشة دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية للمؤسسة.

## المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية في مؤسسة الاسمنت

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيانات قانونية، ثقافية مختلفة ومتنوعة، على مستوى مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف، الحجم، التعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص داخل المؤسسة أو من خارجها، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدة فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية يشكل أمرا أساسيا لكي يتمكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم .

وإذا ما استخدمت المعايير بمعيار صادرة عن سلطات مختصة أخرى، فمن الممكن الإشارة إلى هذه المسألة في التبليغات المختلفة المتعلقة بالتدقيق وذلك وفقا لما يتناسب مع كل حالة، وإذا ما وجدت في مثل هذه الوضعية أي اختلافات بين هذه المعايير فيجب على المدققين الداخليين وكذلك على نشاط التدقيق الداخلي التقيد بها.

اعتمادا على المعايير والتوجيهات الصادرة عن معهد المدققين الداخليين « The Institute of Internale Auditors » سيتم التطرق إلى التصنيفات المهمة والمتعلقة بدراستنا "دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية" كما يلي<sup>1</sup>:

### 1100- الاستقلالية والموضوعية

" يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية ."

الاستقلالية هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق على الاضطلاع بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز، ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون للمسؤول التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا والمجلس، ويمكن تحقيق ذلك من خلال ارتباط مزدوج، ويجب أن يتم التحكم في المصادر التي تهدد الاستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفردا وعلى مستوى مهمات التدقيق وعلى المستويين الوظيفي و التنظيمي.

أما الموضوعية فهي نمط ذهني غير متحيز بحيث يخول للمدققين الداخليين أداء المهمات على نحو يجعلهم يعتقدون في سلامة نتائج وجوده أعمالهم دون شائبة، وتقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المدققين الداخليين بشأن مسائل التدقيق لآراء الآخرين، ويجب أن يتم التحكم في المصادر التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفردا وعلى مستوى مهمات التدقيق التنظيمية والوظيفية .

### 1200- المهارات والعناية المهنية اللازمة

"يجب إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة".

### 1210- المهارة

يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات الفردية المنوطة بعهدة كل منهم، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يمتلك جماعيا أو يحصل على المعارف، المهارات والكفاءات الأخرى للاضطلاع بالمسؤوليات المنوطة بعهدته.

<sup>1</sup> The Institute of Internale Auditors, Standards and Guidance, Altamonte Springs.

1220- العناية

يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى من العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلّى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال، بيد أن بذل العناية لا يعني العصمة.

1220.ت.1- يجب على المدققين الداخليين أن يبذلوا العناية اللازمة في أعمالهم وذلك بالأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية :

✓ مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة.

✓ درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التطمين عليها.

✓ ملاءمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

✓ احتمال حدوث أخطاء جسيمة أو الاحتيال أو عدم الامتثال.

✓ تكلفة أعمال التطمين مقارنة بالمنافع الكامنة.

1220.ت.2- في سياق بذل العناية المهنية اللازمة يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الاعتبار استخدام التدقيق المعتمد على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات .

1220.ت.3- يجب أن يتنبه المدققون الداخليون إلى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد، هذا وإن إجراءات التطمين حتى ولو تمت بالعناية المهنية اللازمة لا تضمن وحدها أن جميع المخاطر الهامة سيتم تحديدها.

1230- التكوين المهني المستمر

على المدققين الداخليين تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التكوين المهني المستمر.

1300- برنامج ضمان وتحسين الجودة

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

يتم تصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يمكن من تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير، كما يمكن أيضا من تقييم مدى التزام المدققين الداخليين بميثاق الواجبات الأخلاقية، ويتضمن هذا البرنامج تقييما لفعالية وكفاية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين.

1310- متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة

يجب أن يحتوي برنامج ضمان وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وخارجية على حد سواء.

### 1311- التقييمات الداخلية

يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي:

- ✓ الإشراف المستمر على أداء نشاط التدقيق الداخلي.
- ✓ عمليات دورية عن طريق التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة على أن تتوفر لديهم معرفة كافية بممارسات التدقيق الداخلي.

### 1312- التقييمات الخارجية

- يجب إجراء تقييمات خارجية على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة وفي هذا الإطار يجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مع المجلس النقاط التالية:
- ✓ شكل وتيرة التقييم الخارجي .
  - ✓ مؤهلات واستقلالية المراجع أو فريق المراجعة الخارجي بما في ذلك احتمال وجود أي تضارب في المصالح .

### 2120- إدارة المخاطر

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية والمساهمة في تحسين مسار إدارة المخاطر، وتحديد ما إذا كان مسار إدارة المخاطر فعال أم لا؟ هي مسألة رأي أو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي الذي يبين أن:
- ✓ أهداف المؤسسة تساند رسالة المؤسسة وتساهم في تحقيقها.
  - ✓ المخاطر المرتفعة يتم تحديدها وتقييمها.
  - ✓ كيفية التعامل مع المخاطر يتم انتقاؤها بشكل ملائم وبحيث يكون مستوى المخاطر في انسجام مع قابلية المؤسسة للمخاطر.
  - ✓ المعلومات ذات الصلة يتم التقاطها وإبلاغها في الوقت المناسب، بحيث يتسنى للموظفين الإدارة والمجلس الاضطلاع بالمسؤوليات المناطة بعهدتهم.
  - ✓ ولإسناد هذا التقييم يمكن لنشاط التدقيق الداخلي أن يجمع معلومات بالرجوع إلى مختلف مهمات التدقيق المنجزة، وعندما يتم النظر إلى نتائج مختلف مهمات التدقيق بطريقة مجمعة، فهذا يوفر فهما لمسارات إدارة المخاطر ومدى فعاليتها.
- وتتم متابعة مسارات إدارة المخاطر من خلال أنشطة الإدارة المستمرة أو التقييم المنفصل أو كليهما.

2130- الرقابة

يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها.

2130.أ.1- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع

مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات بالنظر إلى:

✓ تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

✓ وثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية.

✓ فعالية وكفاية العمليات والبرامج.

✓ حماية الأصول.

✓ الامتثال للقوانين، اللوائح، السياسات، الاجراءات والعقود.

من خلال ما تم التطرق له في هذا المطلب من معايير وتوجيهات خاصة بمهمة التدقيق الداخلي وصفات المدقق الداخلي الكفاء، من حيث الحكم المنتهج على مدى توافق مجريات الأطر النظرية لهاته الدراسة والمذكورة سابقا مع ممارسات مؤسسة الإسمنت لافارج المسيلة، وهنا يتم التأكيد بأن للتدقيق الداخلي دور فعال في كشف الاختلالات الجوهرية، مع الإشارة بتوافق تلك التوجيهات المتعارف عليها عالميا مع نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة.

2210- أهداف المهمة

يجب تحديد أهداف كل مهمة تدقيق.

2210.ت.1- يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي يتم التدقيق

عليه، ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم.

2210.ت.2- يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في اعتبارهم عند تحديد اهداف مهمة التدقيق احتمال

وجود أخطاء هامة أو عمليات احتيال أو حالات عدم تقيد أو مخاطر أخرى.

2210.ت.3- وجود مقاييس ملائمة ضروري لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية، ويجب أن

يتأكد المدققون الداخليون إلى أي مدى قامت الإدارة و/أو المجلس بوضع مقاييس لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تم تحقيقها، وإذا كانت المقاييس ملائمة فإنه يجب على المدققين الداخليين أن يستعملوها في تقييمهم.

أما إذا كانت غير ملائمة فإنه يجب على المدققين الداخليين العمل مع الإدارة أو المجلس بغرض إعداد مقاييس تقييم مناسبة.

### المطلب الثاني: تحليل ومناقشة دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية للمؤسسة

يعتبر هذا المطلب أحد مقومات هذه الدراسة، والذي يضمن بدوره إمكانية الحكم على الفرضيات المعتمدة في هذا الموضوع، من خلال تحليل ومناقشة المعطيات السالفة الذكر والممهدة لدراسة دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية بالمؤسسة الاقتصادية الإسمنت لافارج المسيلة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أهم عنصر وهو كفاءة نشاط ومهمة التدقيق الداخلي، أو ما يسمى بالخصائص والمؤهلات التي يجب أن تتوفر في المدقق الداخلي حتى يتم انتاج تقرير فني ذو جودة عالية والتي لم يسبق للدراسات السابقة التطرق إليها، حيث يجب توفر كل من التأهيل العلمي الكافي والكفاءة المهنية اللازمة بالإضافة إلى المؤهلات الشخصية منها المصادقية (الالتزام والجدية)، الموضوعية (عدم التحيز) والاستقلالية (التعيين والوحدة في تنفيذ المهمة).

يكون التدقيق الداخلي في المؤسسة بصفة دورية على مستوى المديرية العامة حيث تختلف فروعه وهو يعتبر أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية، ويلعب التدقيق الداخلي دور فعال في كشف الاختلالات الجوهرية في المؤسسة بواسطة الحد من عملية الغش والأخطاء والاحتيايل وتقليل التكاليف وزيادة النواتج والموارد البشرية. ولتحقيق جميع هذه الأهداف فلا بد للتدقيق الداخلي من تتبع منهجية صارمة ودقيقة وتتميز بالشفافية حتى تكون على أحسن وجه.

و يعتبر التدقيق الداخلي أيضا الركيزة الأساسية للسير الجيد للمؤسسة فهو يتميز بقدر كبير من الاستقلالية وهذا ما يمكنه من أداء مهمته بصفة جيدة ومتميزة، كما تتناول وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة المجال التقييمي و كذلك الوقائع لأصول المؤسسة ثم النواحي الإنشائية بتقديم الاقتراحات لأنظمة المؤسسة، فإن مجالها يتسع ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمدقق الداخلي يقوم بعمله من واقع الوظيفة ومسؤولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يواجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم، فالمدقق الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين فهو يتأكد من التماشي مع السياسات والإجراءات والسجلات وفحصه بغرض تحديد مسؤولية المخطئ، حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

و يتمثل دور ومهام المدقق الداخلي على مستوى مؤسسة لافارج المسيلة في:

◀ مراجعة عملية الحسابات.

◀ تخطيط عمليات المراجعة الداخلية من جهة ومتابعة تنفيذها وفقا للسياسات واللوائح والإجراءات المنظمة؛

- ◀ العثور على جميع الثغرات والفجوات والاختلالات في العمليات الإدارية والمالية في المؤسسة والعثور على الحلول المناسبة لها.
  - ◀ تقييم الالتزام بالإجراءات والسياسات المؤسسية وتقييم مختلف العمليات المتعلقة بإدارة المخاطر وما إلى ذلك من العمليات الداخلة ضمن أعمال التدقيق الداخلي.
  - ◀ تحليل المعلومات والبيانات والمخرجات المختلفة المتعلقة بالجهة للتأكد من تطبيقها للأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية وإبلاغ الإدارة في حال ملاحظة أي خلل في التطبيقات؛
  - ◀ إعداد الوثائق والتقارير المتخصصة لمناقشتها وتقديم التوصيات لاتخاذ التدابير التصحيحية وإدخال التحسينات اللازمة، وعرضها وتوضيحها وحفظها في قاعدة البيانات الخاصة بها وفقا للسياسات والإجراءات المعتمدة على مستوى المؤسسة.
- ومن أجل التمكن من التوسع في مجال دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية داخل مؤسسة إنتاج الاسمنت (LAFARGE)، قمنا بإعداد مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة مراقبة التسيير للمؤسسة محل الدراسة السيد حماني زياد، حيث أن المقابلات Interviews هي الأداة المستخدمة في دراسة الحالة كما ذكرنا سابقا، والتي طرحنا من خلالها مجموعة من الأسئلة بشكل مفتوح لنتحصل على إجابات دقيقة ومعلومات مباشرة، وبالتالي الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا في النهاية من الحكم على وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة ومدى التزامهم بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

### أولا: عرض المقابلة

س<sup>1</sup>: ما هو موقع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ؟

✓ **الجواب<sup>1</sup>**: بما أن مؤسسة لافارج المسيلة هي إحدى المؤسسات التابعة لمجمع لافارج، فإن مصلحة التدقيق الداخلي متواجدة على مستوى المديرية العامة.

س<sup>2</sup>: هل يتم إبلاغ الجهات محل التدقيق من قبل قسم التدقيق الداخلي أو الإدارة قبل البدء بالمهمة ؟

✓ **الجواب**: تقوم الإدارة بإرسال نسخة من وثيقة الأمر بالمهمة إلى الجهة الخاضعة للتدقيق قبل البدء بعملية التدقيق بفترة وجيزة تعلمهم فيها بأهداف المهمة، تاريخ بدايتها ونهايتها.

س<sup>3</sup>: هل يقوم قسم التدقيق الداخلي بتدقيق جميع الأقسام والمصالح ؟

✓ **الجواب**: نعم تتم عميلة التدقيق في جميع أقسام ومصالح المؤسسة.

س<sup>4</sup>: هل تتوفر مصلحتكم على الإمكانيات المادية والمالية اللازمة لتنفيذ المهمة؟

✓ **الجواب:** نعم، تعمل المؤسسة على توفير الإمكانيات اللازمة التي تمكن المدقق الداخلي لديها من القيام بمهمته على أكمل وجه وفي الوقت المناسب سواء كانت لوازماً مادية أو مالية.

س<sup>5</sup>: ما هي الأدوات والتقنيات التي يستخدمها ويعتمد عليها المدقق الداخلي في تنفيذ مهام التدقيق؟

✓ **الجواب:** يعتمد المدقق الداخلي في أدائه لمهمته على مجموعة من الأدوات والتقنيات المتمثلة في: المقابلة، الملاحظة، ملاحظة ملفات الكمبيوتر، الأدوات الوصفية، مسار التدقيق، خرائط التدفقات، الهيكل التنظيمي، أدوات الإعلام الآلي (انترنت، ان ترانت، برمجيات)، الجرائد الرسمية، المنشورات وتعليمات التسيير.

س<sup>6</sup>: ما هي العوائق التي تعترض المدقق الداخلي أثناء قيامه بعملية التدقيق؟

✓ **الجواب:** يواجه المدققين الداخليين داخل المؤسسة مجموعة من العوائق خلال محاولتهم لتأدية مهامهم، نذكر منها:

- التفكير السائد بين الموظفين وتخوفهم من أعمال التدقيق الداخلي لاعتقادهم بان المدقق يقوم بعملية تفتيشية تنتج عنها معاقبة الجهات المتسببة في الخطأ، مما يتسبب في محاولة إخفاء للمعلومات والوثائق اللازمة عن الجهات المعنية بالتدقيق.
- الاستقلالية المحدودة للمدققين الداخليين وعدم تمكنهم من الطعن في القرارات المتخذة من قبل الإدارة.

س<sup>7</sup>: هل يتم مراجعة مدى موثوقية وسلامة البيانات والمعلومات المتداولة داخل المؤسسة؟

✓ **الجواب:** يتأكد المدقق الداخلي من أن المعلومات المتداولة صحيحة ويمكن الاعتماد عليها. ونقوم بالتأكد من مدى سلامة وثقة البيانات والمعلومات المتداولة داخل المؤسسة، ونساعد في التحكم في المؤسسة من خلال استخدام الإدارة لمعلومات تحتوي على نتائج واقعية وليست مجرد احتمالات في اتخاذ قرار معين، وبالتالي التدقيق الداخلي بالمؤسسة يعد بمثابة أداة من أدوات حوكمة المؤسسات.

س<sup>8</sup>: هل يقدم المدقق الداخلي توصيات تخص الرؤية الإستراتيجية بالمؤسسة من أجل تطويرها؟

✓ **الجواب:** نقدم توصيات فيما يخص المجالات التي أمر بتدقيقها فقط.

س<sup>9</sup>: هل يتم أخذ اقتراحات المدقق الداخلي بعين الاعتبار؟

✓ **الجواب:** نعم يتم أخذ توصياته واقتراحاته بعين الاعتبار في أعمال المؤسسة، كما تعتمد الإدارة على الحلول والمقترحات المقدمة في تقرير التدقيق في أعمالها، الأمر الذي يزيد من فعالية الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة.

س10: كيف تجدون التدقيق الداخلي في المؤسسة، أو بالأحرى ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في المؤسسة من ناحية كشف الاختلالات الجوهرية؟

✓ **الجواب:** يعمل التدقيق الداخلي على كشف الأخطاء والانحرافات وبالتالي الرفع من كفاءة وفعالية العمليات الداخلية للمؤسسة، لأجل تحقيق المستوى المطلوب من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

س11: هل سبق أن تم الكشف عن اختلالات جوهرية بواسطة أنشطة التدقيق الداخلي، وهل يمكن أن تعطونا أمثلة أو تخبرونا عن نوعية هذه الاختلالات؟

✓ **الجواب:** بما أن المؤسسة بدأت نشاطها منذ ما يقارب عقدين من الزمن أي منذ أكثر من 20 عاما، فمن الطبيعي أن تكون هناك اختلالات، لأن هذا جزء من أي العمل، وهناك الكثير من الأمثلة التي لا يسع المجال لذكرها من جهة، ومن باب التحفظ والمحافظة على أسرار المؤسسة من جهة أخرى، غير أنه يمكن تصنيف هذه الاختلالات إلى صنفين بشكل عام، اختلالات أخلاقية واختلالات غير أخلاقية، أي بمعنى اختلالات غير مقصودة نتجت عن ممارسة النشاط العادي أو نتيجة جهل للإجراءات والتطورات، واختلالات مقصودة ومخطط لها لأهداف غير بريئة.

وهناك مجموعة من المعايير داخل المؤسسة وجب على كل العمال التقيد بها تسمى معايير الحد الأدنى للرقابة، ويبلغ عددها 50 معيار، تؤخذ هذه المعايير دوما بعين الاعتبار في أنشطة التدقيق الداخلي.

### معايير الحد الأدنى للرقابة<sup>1</sup>

استلمنا نسخة من هذه المعايير من قبل رئيس مصلحة مراقبة التسيير، وهي محررة باللغة الإنجليزية، وقد تم ترجمتها إلى العربية من قبل الطالبين وإدراجها في هذا المحور كمايلي:

### الحوكمة والامتثال

1. تواصل الإدارة العليا التواصل المستمر وتحقيق قدوة في تطبيق قواعد العمل التجارية- (COBC) التي يجب على جميع الموظفين التوقيع عليها - مع تعزيز ثقافة التبليغ عن المخالفات.
2. اتباع توجيهات المنافسة العادلة للمجموعة وضمان تدريب الموظفين المعرضين للمخاطر.
3. التأكد من أن الموظفين المعرضين يكملون استبيان تضارب المصالح سنوياً.
4. يضمن الأمين المحلي ورئيس مجلس الإدارة استيفاء جميع المتطلبات القانونية للشركات المحلية.
5. ضمان التنفيذ الفعال للأركان الأربعة لنظام إدارة الصحة والسلامة (القيادة والمشاركة، والأهداف والتخطيط، وعمليات التشغيل والعمليات المساندة، وتقييم الأداء).

<sup>1</sup> مصلحة مراقبة التسيير، شركة لافارج لإنتاج الإسمنت بحمام الضلعة ولاية المسيلة.

6. إجراء وتوثيق وتقييم قوي لمخاطر الأعمال والامتنال على مستوى الدولة مرة واحدة على الأقل سنويًا.
7. تنفيذ إجراءات وأساليب الأمن وفقًا لسياسة الأمن وتوجيهاته.
8. اتباع عملية التأمين الخاصة بالمجموعة.
9. يجب أن يكون لكل كيان قانوني نظام إدارة للأزمات.
10. توجد عملية إدارة لتحديد وتصحيح أوجه القصور التي تم العثور عليها في مراقبة معايير الحد الأدنى للرقابة. (MCS)
11. ضمان معالجة البيانات الشخصية التي يتم إدارتها في الشركة (الحصول عليها ومعالجتها وتخزينها وحذفها) وفقًا لمتطلبات القوانين واللوائح المحلية.
12. ضمان وجود فصل مناسب للمهام.
13. تحديد تفويض واضح للسلطة بما يتوافق مع قواعد موافقة المجموعة مع نظام موافقة مناسب.
14. يتم تقييم وتسجيل المخاطر المتعلقة بالنزاعات القانونية سنويًا في أداة إدارة القضايا القانونية للمجموعة.
15. تتم مراجعة العقود والالتزامات المادية من قبل قسم المالية.

### الأصول الثابتة

16. ضمان صحة وصلاحيّة وتسجيل والتجديد في الوقت المناسب للوثائق والرخص والتصاريح.
17. التأكد من تنفيذ متطلبات الإصلاح وإعادة التأهيل لكل مقلع وتسجيلها بشكل صحيح في البيانات المالية.
18. ضمان الاعتراف والتصنيف الصحيحين للممتلكات والمصانع والمعدات في البيانات المالية.
19. إجراء تحقيق دوري للأصول الثابتة لضمان دقة واكتمال الأرصدة في البيانات المالية.

### الإيرادات

20. ضمان قدرة الموظفين المصرح لهم فقط على إنشاء وتعديل وحذف بيانات العملاء.
21. منع الأسعار والخصومات غير المصرح بها.
22. منح موافقة مسبقة للعملاء الذين يتجاوزون حدود الائتمان الخاصة بهم.
23. مطابقة ومصالحة أوامر البيع والشحنات والفاكتورة لضمان تحقيق الإيرادات بشكل صحيح.
24. التأكد من مراجعة أرصدة الذمم المدينة وتسجيل المخصصات على أساس ربع سنوي.

الموارد البشرية

25. ضمان وجود عمليات توظيف وإخراج وإحالة للعمال تغطي تغييرات الرواتب واستعادة الأصول وإنهاء الوصول إلى النظام والامتثال للوائح القانونية.
26. مراجعة وتأكيد والتوفيق بين الرواتب قبل وبعد المعالجة كل شهر.
27. ضمان امتثال الرواتب والممارسات العمالية لقوانين العمل المحلية. يجب أن تكون تصاريح العمل وعقود العمل سارية المفعول ومراجعة ومحدثة في جميع الأوقات.
28. التأكد من تحديد معاشات الموظفين وخطط المزايا وفقاً لسياسات المجموعة وقوانين العمل المحلية مع الحساب والتسجيل السليمين.

النفقات

29. ضمان قدرة الموظفين المصرح لهم فقط على إنشاء وتعديل وحذف بيانات البائعين ذات الصلة مالياً.
30. فحص والموافقة على الموردين قبل إضافتهم إلى بيانات البائع الرئيسية وإدارة بطاقة أداء المورد.
31. مراجعة ومطابقة أوامر الشراء والإيصالات والفاتورة (مراجعة ثلاثية) أو الموافقة على مطابقة ثنائية أو فواتير مباشرة من البائع لتسوية فواتير الدفع.
- مراجعة ثلاثية: عملية التأكد من تطابق أمر الشراء مع الفاتورة والإيصال.
- مطابقة ثنائية: عملية التأكد من تطابق أمر الشراء أو الفاتورة مع بعضهما البعض (في حال عدم وجود إيصال).
32. الموافقة على المدفوعات / الصرف النقدي وفقاً للسياسة المحلية وسياسة خزينة المجموعة.
33. التأكد من تسجيل جميع المصروفات بشكل صحيح في البيانات المالية للفترة الصحيحة.

الجرد

34. إجراء جرد بدني للمواد والمواد الاحتياطية سنوياً على الأقل لضمان أن السجلات تعكس الأوصاف والكميات والقيم الصحيحة.
35. تسجيل القيمة الصحيحة للمخزون عن طريق تحديد وتوفير البنود البطيئة البيع أو المعفاة.

تقنية المعلومات

36. إدارة الوصول إلى أنظمة تكنولوجيا المعلومات مطبقة لمنع الوصول غير المصرح إليه أو الكشف عنه أو تعديله أو إتلافه أو فقدان البيانات.


37. يتمتع مستخدمو تكنولوجيا المعلومات بالوصول المناسب وفقاً لدورهم الوظيفي والمصادقة.
38. تتم مراجعة إعدادات تكوين الأمان لتوفير ضمان فني معقول لمنع أي وصول غير مصرح به إلى أنظمة تكنولوجيا المعلومات.
39. يتم تنفيذ عملية نسخ البيانات وتخزينها واستعادتها لتقليل فقدان البيانات.
40. منع التغييرات غير المصرح بها في أنظمة تكنولوجيا المعلومات.

### المحاسبة

41. تنفيذ والامتثال لجميع معايير المحاسبة وإعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير LHARP .
42. مطابقة ومراجعة حسابات الميزانية المالية وموافقة المدير المالي على الميزان التجريبي والبيانات المالية غير الموحدة.
43. تتم تسوية جميع الحسابات المصرفية مع دفتر الأستاذ العام بانتظام، ويوقع عليها المدير المالي، ويتم تسجيل التعديلات على الفور.
44. تتم مطابقة جميع أرصدة الشركات الداخلية والمتداخلة مع الشريك لضمان صحة دفتر الأستاذ العام والإلغاء المناسب عند الإدماج.
45. يتم دعم القيود اليومية اليدوية ومراجعتها والموافقة عليها من قبل الموظفين المناسبين.
46. إجراء اختبار انخفاض القيمة للشهرة والأصول غير الملموسة والمصانع والممتلكات والمعدات لضمان أن قيمتها المسجلة لا تزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد.
47. تحديد وتسجيل وإعادة تقييم جميع المعاملات بالعملة الأجنبية وإدراك المكاسب والخسائر الناتجة عن العملات الأجنبية.
48. ضمان نطاق كامل وصحيح للدمج من خلال الإبلاغ والكشف المناسبين عن حقوق الملكية القانونية.
49. مراجعة التقارير، بما في ذلك حقوق الملكية وإدخالات الإدماج، والموافقة على حزمة التقارير والجداول الداعمة قبل تقديمها إلى المجموعة.
50. تتم مطابقة البيانات المالية القانونية مع البيانات المالية للمجموعة، ومراجعة التوقيع عليها من قبل المدير المالي، ويتم الانتهاء من المراجعات القانونية بحلول 30 أبريل.

وفيمايلي نسخة هذه المعايير بشكلها الأصلي:

ملحق رقم 01: نسخة من معايير الحد الأدنى للرقابة في مؤسسة لافارج للإسمنت



## Minimum Control Standards

### GOVERNANCE AND COMPLIANCE

1. Senior management continuously communicate and role model the Code of Business Conduct (CoBC) – to be signed by all employees – while promoting a speak-up culture
2. Follow Group Fair Competition directive and ensure risk-exposed employees are trained
3. Ensure exposed employees complete the conflict of interest questionnaire yearly
4. The local secretary and the chairperson of the Board of Directors (BoD) ensure that all local corporate legal requirements are met
5. Ensure effective implementation of the four pillars of the Health & Safety Management System (Leadership and Engagement, Objectives and Planning, Operations and Support Processes, Performance Evaluation)
6. Perform and document a robust business and compliance risk assessment at the country level at minimum once annually
7. Implement security measures and procedures in accordance with the Security Policy and directives
8. Follow the Group insurance process
9. Every legal entity must have a Crisis Management System
10. Management process is in place to identify and correct deficiencies found in monitoring the MCS
11. Ensure personal data managed in the company (acquired, processed, stored and deleted) is handled in accordance with the demands of local laws and regulations
12. Ensure there is a proper segregation of duties
13. Define clear delegation of authority in compliance with Group Approval Rules with an adequate approval system
14. Risks related to legal disputes are assessed and recorded quarterly in the Group Legal Case Management tool
15. Contracts and material commitments are reviewed by Finance

### FIXED ASSETS

16. Ensure proper validity, filing and timely renewal of titles, licenses and permits
17. Ensure that restoration and rehabilitation requirements are implemented for every quarry and properly recorded in financial statements
18. Ensure the proper recognition and classification of property, plant and equipment in financial statements
19. Perform periodic verification of the fixed assets to ensure the accuracy and completeness of the balances in the financial statements

## REVENUE


20. Ensure only authorized personnel can create, modify and delete customer data
21. Prevent unauthorized prices, discounts or rebates
22. Grant prior authorization for customers exceeding their credit limit
23. Match and reconcile sales orders, shipments and invoices to ensure proper revenue recognition
24. Ensure receivable balances are reviewed and provisions are recorded on a quarterly basis

## HUMAN RESOURCES

25. Ensure onboarding, offboarding and worker transfer processes exist and cover payroll changes, recovery of assets, system access termination and comply with legal regulations
26. Review, validate and reconcile payroll before and after processing every month
27. Ensure payroll and employment practices are compliant with local labor laws. Work permits and work contracts are in place, checked, and up-to-date at all times
28. Ensure employee pensions and benefit plans are defined according to Group policies and local labor laws with proper calculation and recording

## EXPENDITURE

29. Ensure only authorized personnel create, modify and delete financially relevant vendor data
30. Screen and approve suppliers before their addition to the supplier master data and manage supplier performance scorecard
31. Reconcile purchase orders, receipts and invoices (-3way match) or approve -2way match or vendor direct invoices to clear invoices for payment
32. Approve payments/cash disbursements in accordance with local and Group Treasury Policy
33. Ensure that all expenditures are properly recorded in financial statements in the correct period

MEMBRE DE  
 **HOLCIM**

**INVENTORY**

34. Perform physical stock take of spare parts and materials at minimum annually to ensure that the records reflect the correct descriptions, quantities, and values
35. Record the proper value of inventory by identifying and providing for obsolete or slow-moving items

**IT**

36. Management of access to IT systems is in place to prevent unauthorized access, disclosure, modification, damage or loss of data
37. IT users have appropriate access as per their job role and authorization
38. Security configuration settings are reviewed to provide reasonable technical assurance to prevent any unauthorized access to IT systems
39. Data backup, storage and restoration process is implemented to minimize loss of data
40. Prevent unauthorized changes in IT systems

**ACCOUNTING & CONSOLIDATION**

41. Implement and comply with all LHARP accounting and reporting standards
42. Reconcile and review balance sheet accounts and CFO sign-off of the trial balance and non-consolidated financial statements
43. All bank accounts are reconciled to the general ledger regularly, signed by the CFO, and adjustments are recorded immediately
44. All intracompany and intercompany balances are reconciled with the partner to ensure accuracy of the general ledger and proper elimination upon consolidation
45. Manual journal entries are properly supported, reviewed and approved by appropriate personnel
46. Perform an impairment test for goodwill, intangible assets and plant, property and equipment to ensure that their recorded values are not greater than their recoverable amount
47. Identify, record and revalue all transactions in a foreign currency and recognize foreign currency gains/losses
48. Ensure a complete and correct scope of consolidation by proper reporting and disclosure of the legal ownership rights
49. Review of the reporting package, including equity and consolidation entries, and approval of the reporting package and supporting schedules before submission to the Group
50. Statutory financial statements are reconciled to Group financial statements, reviewed and signed off by the CFO and statutory audits are completed by April 30th

المصدر: رئيس مصلحة مراقبة التسيير في مؤسسة لافارج للإسمنت بحمام الضلعة - المسيلة.

ثانياً: نتائج المقابلة

ما لاحظناه من خلال المقابلة أن التدقيق الداخلي فرع، وفي كل وحدة يتم الاستعانة بأعمال ونتائج التدقيق الداخلي للشروع في مواجهة مواقف معينة، كوجود مخاطر معينة أو المبادرة في تجسيد خطوات تحسينية معينة، فقد يستعان بالتدقيق الداخلي في الكشف أو تحديد معالم مشكل معين، كما قد تكون هذه المساعدة في تحديد أو تجميع البدائل الممكنة لحل مشكل ما، كما يستعان به في عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة.

وتتمثل النتائج متوصل إليها من خلال المقابلة في المؤسسة فيما يلي:

- ◀ أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي وظيفية استشارية تقييمية لأنظمة الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر، وتجسيد الحوكمة مما يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة.
- ◀ تستخدم مخرجات عملية التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية بالمؤسسة.
- ◀ يساهم التدقيق الداخلي القائم في كشف الاختلالات الجوهرية، مما يساهم في رفع كفاءة وفعالية العمليات الداخلية للمؤسسة، لأجل تحقيق المستوى المطلوب وتحقيق الأهداف المسطرة.
- ◀ تتم ممارسة عملية التدقيق الداخلي وفق خطوات متكاملة ومتراصة طبقاً للمعايير المتعارف عليها وتنتهي هذه العملية بالإدلاء بالرأي حول صدق وسلامة القوائم المالية إلى المستفيدين من هذا التقرير.
- ◀ يساعد التدقيق الداخلي في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة كما تساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فاعلية وكفاءة هذه القرارات، هذا الأمر الذي جعل التدقيق الداخلي أداة مساعدة للمؤسسة على تدعيم وتفعيل قراراتها إذ توفرت المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي.
- ◀ وظيفة التدقيق الداخلي من الدعائم الأساسية التي تعمل بالتعاون والتنسيق مع لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي، مما يؤدي إلى تحقيق الإفصاح والشفافية والثقة والعدالة وحماية أصول المؤسسة، وتوفير المعلومات ذات المصدقية العالية.
- ◀ يرفع التدقيق الداخلي من تنافسية المؤسسة عبر الوظائف التي يقدمها في إطار تحسين أدائها.

## خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التعرف على المؤسسة موضوع الدراسة وهي مؤسسة الاسمنت (LAFARGE) بحمام الضلعة ولاية المسيلة، من خلال مهامها وموقعها الجغرافي وإبراز الهيكل التنظيمي ومختلف وظائفه كما حاولنا تحديد أهم أهدافها المتمثلة أساسا في تحسين نوعية إنتاجها واحتلال مركز الريادة بين منافسيها، أيضا تم التعرف على علاقة المتغيرين نشاط التدقيق الداخلي وكشف الاختلالات الجوهرية بالمؤسسة.

ومما استخلصناه من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الجانب التطبيقي، أن التدقيق هو ضرورة وفي غاية الأهمية في كل مؤسسة تريد الحفاظ على سيرورة نشاطها وتطورها، وتجنب الكثير من المشاكل والأزمات سواء المالية أو الإدارية والقانونية، التي تضر باستمرار المؤسسة أو تشوه سمعتها.

خاتمة عامة

من خلال دراستنا لموضوع دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات الجوهرية، وذلك لإبراز المساهمة الفعالة التي يلعبها التدقيق الداخلي في التقليل من كل الاختلالات على كل المستويات، وكذا الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي في حماية أصول المؤسسة.

وانطلاقاً من بحثنا وجدنا أن التدقيق الداخلي هو تلك الوظيفة المستقلة التي تمارس بكل موضوعية وفي جميع مجالات وظائف المؤسسة، والتي تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالإضافة إلى جودة القوائم المالية المعمول بها في المؤسسة.

ومنه فإن التدقيق الداخلي يبرز الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي المؤسسة، من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة، دقة وعدالة المعلومات وتطبيق الإجراءات.

كما استخلصنا بأن المعلومات أصبحت مصدراً رئيساً لحياة المؤسسة وديمومتها، لها تأثير على قدرتها في المنافسة والبقاء في مجال الأعمال، لذلك تفيد بشكل كبير وفعال متخذي القرارات، ومنه يجب على المؤسسة القيام بأنشطة التدقيق الداخلي والتحسين في جودتها .

وبناء على ما تقدم من حيثيات من دراسة أثر المتغيرات يمكن الإشارة إلى النتائج المتوصل إليها فيما يلي :

- ◀ كفاءة نشاط التدقيق الداخلي مرتبط بالتأهيل العلمي، المصداقية، الموضوعية، الاستقلالية والكفاءة المهنية الواجب توفرها عند القيام بالمهمة.
- ◀ يتضح أن التدقيق الداخلي هو إدارة أو فريق من المستشارين أو الممارسين يقدمون خدمات مستقلة موضوعية للتدقيق الداخلي، أو خدمات استشارية لإدارة المؤسسة، حيث أن أهمية وجود وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة كبيرة للدور الفعال التي تلعبه في تحقيق الأهداف المسطرة؛
- ◀ استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي تجعل المدقق يبدي رأي فني محايد يتصف بالصدق والموضوعية.
- ◀ تساعد خدمات التدقيق الداخلي المؤسسة في تحقيق أهدافها بتوفير مدخل منظم ومنطقي لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والعمليات الرقابية، كما أنها مسؤولة عن إنتاج قوائم مالية تحمل جل الصفات والمعايير العالمية، وبالتالي تحقيق جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية؛
- ◀ ضرورة قيام المؤسسة بمتابعة وتطوير نظم المعلومات بشكل عام.
- ◀ يعمل التدقيق الداخلي على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال، ويعتبر هذا دوراً هاماً ورئيسياً خصوصاً وأن المدقق الخارجي لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعبات، نظراً لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب، وأنه ليس هناك من هو أقدر منه على ذلك، وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.
- ◀ إن التطور التقني الحالي أحدث ثورة وتغييرات كبيرة في وسائل ووسائط وتقنيات نقل البيانات والمعلومات حيث أثرت هذه الثورة التقنية تأثيراً مباشراً على أنشطة التدقيق الداخلي على المستوى العالمي الإقليمي

والمحلي، مما يفرض على من يمارس هذه المهنة الاجتهاد أكثر من أجل مواكبة هذا التطور للوصول إلى نتائج أكثر مصداقية وملائمة وفي وقت سريع تساعد متخذي القرار في المؤسسة على اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب .

### التوصيات :

- ❖ حتى يكون المدقق الداخلي مستقلا وموضوعيا في عمله يجب أن يكون قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يراجعها؛
- ❖ ضرورة توعية الموظفين من قبل الإدارة العليا، وذلك من أجل تعاونهم مع المدقق الداخلي أثناء أداء مهامه، وتغيير نظرهم اتجاهه؛
- ❖ العمل بتوصيات المدقق الداخلي ومحاولة تطبيقها قدر المستطاع؛
- ❖ العمل على تدعيم أركان ومقومات استقلالية التدقيق الداخلي لكي يتمكن من القيام بمهامه على أكمل وجه لضمان تطبيق وتفعيل القرار؛
- ❖ العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي لما لها من أثر إيجابي في دعم إدارة المؤسسة وإحكام الرقابة على مختلف جوانب أدائها؛
- ❖ تفعيل آليات الرقابة من خلال التأهيل المناسب للمدققين خاصة على المستوى الداخلي، مع ضرورة التزام هؤلاء بالقيم الأخلاقية؛
- ❖ بناء نظام إدارة مخاطر بالمؤسسة وتقييم فعاليته دوريا؛
- ❖ التأكد من صحة المعلومات وفرض رقابة مستمرة على البيانات والإجراءات، عن طريق وضع نظم رقابة داخلية فعالة تساهم في تسيير عملياتها، والتحقق من سلامة العمليات والوثائق من حالات الأخطاء، الغش والإهمال؛
- ❖ ضرورة اهتمام المدقق الداخلي بتطوير قدراته المعرفية والمهنية بصورة مستمرة، ليضل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات، معايير وقواعد تحكم سلوكه المهني، وتعمل على تنمية وتطوير أداء مهامه بكفاءة وفعالية؛
- ❖ الاستمرارية في تنمية قدرات المدققين الداخليين من خلال تكثيف وتنويع الدورات والنشرات المتعلقة لإكسابهم مهارات متجددة في موضوعات المراجعة والجودة.

### آفاق الدراسة :

انحصر بحثنا في الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي كشف الاختلالات الجوهرية، وكيف يمكن أن يساعد ذلك من تجنب الكثير من المشاكل والاطخار، والمساهمة في تصحيح المعلومات وتدارك الأخطاء مما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ويبقى المجال مفتوحا أمام عدة مواضيع أخرى في هذا المجال لما له من أهمية.

# قائمة المراجع

❖ الكتب:

1. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2004.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000م، 1420هـ.
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2005.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009.
5. أحمد فايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015م، 1436هـ.
6. ارتيز الفين، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.
7. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء"، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2011.
8. جيهان عبد المعز جمال، مراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
9. الخطيب خالد راغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
10. خلف عبد الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017.
11. داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالي، دار المنشورات الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان، 2002.
12. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.

## قائمة المراجع

13. سامح محمد رضا رياض أحمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، ط2، 2016.
14. شاهر فلاح، طلال شكر، جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 5، العدد 4، جامعة الأردن، 2009.
15. صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الطبعة الأولى، الأردن، 2016.
16. عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزف السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2004.
17. فتحي السوافري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2002.
18. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية، 2007.
19. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002.
20. محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
21. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
22. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، 2014م -1435هـ.
23. الهادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط1، عمان، 2006.
24. معهد المدققين الداخليين (IIA)، المعايير العالمية للتدقيق الداخلي - مسودة 2023 للتعليق العام.

❖ الرسائل والأطروحات:

1. سايح نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، اطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2015-2016.
2. كمال محمد سعيد، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك، الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، منشورة، محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
3. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة - جامعة المدينة، 2009.
4. رحو خيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012.
5. شادي صالح البرجيمي، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2012.
6. زلاسي رياض، اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009-2010.

❖ ملتقيات:

1. محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة ايزو 9001، الملتقى الوطني، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014/02/20.

❖ المراجع باللغة الأجنبية

1. Jacques Renard, Théorie et pratiques de l'audit interne, Groupe Eyrolles, Paris, France, 4ème édition, 2000.
2. Moller Robert and Sarbanes\_osdey, New internal audit roles, John wiley and son, USA, 2004.
3. Donna M.Zecker, How to do case study research, college of Nursing Faculty Publication Series, University of Massachusetts Amherts, USA, 2009.

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and  
Management Sciences  
Department of Finance and Accounting



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

المسيلة في: 05/05/2024

رقم: ..... / .....

إلى السيد المحترم: .....

**Ali Arioua Abdelkarim**  
**Responsible Formation**

الموضوع: طلب الموافقة على إجراء دراسة تطبيقية

تحية طيبة وبعد...

يهدف إعداد مذكرة الماستر، التي تعتبر جزءاً أساسياً من متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي؛ يشرفنا أن نتقدم إلى سيادتكم الموقرة بطلب الموافقة - للطلبة المذكورين أدناه - على إجراء دراسة تطبيقية بمؤسستكم في حدود ما يسمح به القانون والنظام الداخلي لمؤسستكم. وذلك، من أجل الوقوف على إمكانية وقابلية تطبيق النتائج المتوصل إليها، و/أو التأكد من صحة فرضيات الدراسة أو دحضها وتفنيدها.

نشكركم على حسن تعاونكم، وتقبلوا منا أسى عبارات الشكر والتقدير.

الطلبة المعنيون:

| الرقم | الإسم واللقب   | رقم بطاقة التعريف الوطنية | الإمضاء |
|-------|----------------|---------------------------|---------|
| 1     | صليثيش الحامين | 100859065                 |         |
| 2     | علاء سحر مراد  | 20M89077                  |         |

عنوان البحث: .....  
.....  
.....

| المشرف (الإسم واللقب والإمضاء) | المؤسسة المستقبلية (الختم والإمضاء) | إدارة القسم (الختم والإمضاء) |
|--------------------------------|-------------------------------------|------------------------------|
|                                |                                     |                              |



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
جامعة محمد بوذايف - المصيصة  
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and  
Management Sciences  
Department of Finance and Accounting



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

## تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

الإسم: الحسين  
اللقب: حرليشيش  
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 100859065 والصادرة بتاريخ: 20.09.2016  
المسجل (ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.

والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر؛ عنوانها:

دور التدقيق الداخلي في كشف الإختلالات الجوهرية

دراسة حالة شركة إنتاج الإسمنت (LAFARGE) بجمهورية الجزائر

أصرح بشرفي أي ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2024/06/13

الإمضاء

شاهد على التوقيع

التصديق  
علاء الطالع  
المعلم بالجامعة  
13 جوان 2024

عن رئيس المجلس الشعبي البلدي  
وبتفويض منه المتصرف الاقليمي  
عمري فيصل



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
جامعة محمد بوضياف - المصيلة  
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and  
Management Sciences  
Department of Finance and Accounting



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التصيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

## تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020. المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله .

الإسم: ..... هراد  
اللقب: ..... عمر و بسوس  
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 201189077 والصادرة بتاريخ: .....  
المسجل (ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.

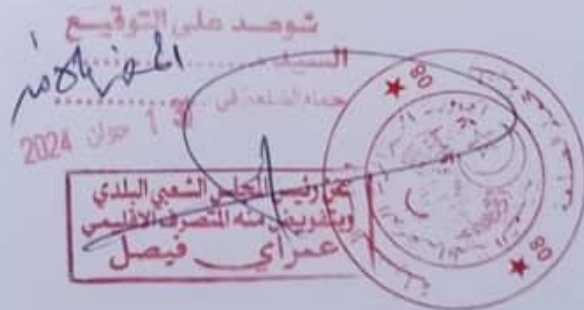
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر؛ عنوانها:

دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلافات الجوهرية

دراسة حالة من مدينة ألبانيا (LAFARGE) بحمام الضلع  
أصرح بشرفي أنني التزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2024/06/13

الإمضاء



تم بحمد الله