الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع

دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

دراسة حالة الخزينة الولائية لولاية الوادي

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير فرع العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطلبة:

✍ شعيب عمان
✍ جابر دعمش
✍ عادل سليماني
✍ إنتصار دحه

تحت إشراف الأستاذ

✍ د/ محمد الساسي بالنور

أعضاء لجنة المناقشة

أ د/ مصطفى عوادي	أستاذ تعليم عالي	رئيسا
د/ محمد الساسي بالنور	أستاذ محاضر صنف "ب"	مشرفا ومقررا
د/ ربيع بوصبيع العايش	أستاذ محاضر صنف " أ "	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2021-2022 م

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع

دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

دراسة حالة الخزينة الولائية لولاية الوادي

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير فرع العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطلبة:

✍ شعيب عمان
✍ جابر دعمش
✍ عادل سليماني
✍ إنتصار دحه

تحت إشراف الأستاذ

✍ د/ محمد الساسي بالنور

أعضاء لجنة المناقشة

أ د/ مصطفى عوادي	أستاذ تعليم عالي	رئيسا
د/ محمد الساسي بالنور	أستاذ محاضر صنف "ب"	مشرفا ومقررا
د/ ربيع بوصبيع العايش	أستاذ محاضر صنف " أ "	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2021-2022 م

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ ﴿١﴾

ٱلْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ ٱلْعَٰلَمِينَ ﴿٢﴾

ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ ﴿٣﴾ مَٰلِكِ يَوْمِ ٱلدِّينِ ﴿٤﴾

إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ ﴿٥﴾

ٱهْدِنَا ٱلصِّرَٰطَ ٱلْمُسْتَقِيمَ ﴿٦﴾

صِرَٰطَ ٱلَّذِينَ أَنْعَمْتَ عَلَيْهِمْ

غَيْرِ ٱلْمَغْضُوبِ عَلَيْهِمْ وَلَا ٱلضَّآلِّينَ ﴿٧﴾

Quran-HD.com

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات و بفضله تتنزل الخيرات و البركات وبتوفيقه تتحقق المقاصد والغايات، فلك الحمد ربي حتى ترضى ولك الحمد إلى يوم الدين والصلاة والسلام على رحمة الله المهداة للعالمين ونعمته المسداة للمؤمنين وحجته البالغة على الناس أجمعين سيدنا وإمامنا وأسوتنا وحبيبنا ومعلمنا سيدنا محمد النبي الصادق الوعد الأمين وعلى آله وصحبه أجمعين.

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

نتوجه بالثناء العطر والشكر الجزيل والعرفان بالجميل إلى أستاذنا الفاضل المحترم الدكتور بالنور محمد الساسي على كل ما قدمه من مجهودات وتوجيهات قيمة وملاحظات هامه ساهمت في إثراء عملنا هذا

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر والإمتناء إلى موظفي وعمال خزينة الولاية لصبرهم وتواضعهم معنا وتنويرنا بجميع المعلومات اللازمة والنصائح والإرشادات المفيدة خلال الدراسة الميدانية

كما نتقدم بجزيل الشكر لجميع الأساتذة الذين أشرفوا علينا خلال مشوارنا الجامعي وكذا جميع عمال و موظفي الكلية ونخص بالذكر نائب العميد الدكتور مايدة محمد فيصل ورئيس القسم الدكتور رضا زهواني .

شعيب – جابر – عادل - إنتصار

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد الأنبياء والمرسلين وعلى آله وصحبه إلى يوم الدين،الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، أشكرالله عزوجل على نعمه التي لا تُعَدُّ ولا تُحْصى .

إلى روح والدي الطاهرة الزكية رحمه الله وأسكنه فسيح جناته في الفردوس الأعلى "الصابرعلى البلاء المجاهد أحمد عمان"

إلى التي سهرت من أجلي الليالي وتحملت صعاب الدهروالأهوال...

إلى التي رسمت طريقي بالورود والأزهاروعبدته لي بدعواتها في السجود آناء الليل وأطراف النهار...

إلى من كان سجودها ودعائها سرتألقي ونجاحي وصلاح حالي...

أمي حبيبتي الغالية رمزالأمان ونبع الطيبة والحنان والصبرعلى الأهوال أمد الله في عمرها وحفظها من نوائب الزمان وأدام الله عليها صحتها ورعاها

إلى زوجتي الغالية سرنجاحي وإجتهادي وسندي على صعاب الحياة ومشجعتي دائما لبلوغ الأعالي

إلى أبني وبناتي أكسجين حياتي وشريان دمائي ونبض قلبي وروح وجداني: آية الله – سارة – هاجر – إسحاق – أسينات حفظهم الله ورعاهم وهداهم إلى الطريق المستقيم

إلى سندي وذخري ومعيني في الحياة

إلى من تقاسموا معي عبء الحياة حلوها ومرها

إلى من شاركوني تفاصيل الحياة أمضيت معهم أسعد وأمتع الأوقات في دفء البيت السعيد

أخوتي وأخواتي الأعزاء وخاصتا أخي "الدكتور أحمد عمان" الذي ساندني طيلة مشواري الجامعي المتميز

إلى كل الأهل والأقارب الذين شجعوني على طلب العلم بكل إجتهاد ومثابرة وأخص بالذكرعمي الغالي "الحاج الطاهرعمان" وصهري الفاضل "الحاج رشيد حسني" أطال الله في عمرهما

إلى كل زملائي الذين وسعهم قلبي ووجداني ولم تسعهم صفحاتي

إلى كل عمال وموظفي الكلية خاصتا قسم العلوم المالية والمحاسبية

إلى كل هؤولائي جميعا أهدي عملي هذا وثمرة جهدي وإجتهادي دون أن أنسى من شاركوني في إنجازهذا العمل الممتع زملائي المميزين : جابر – عادل – إنتصار

شعيب عمان

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما الله عزوجل : ﴿وَوَصَّيْنَا الْإِنسَانَ بِوَالِدَيْهِ حَمَلَتْهُ أُمُّهُ وَهْنًا عَلَى وَهْنٍ وَفِصَالُهُ فِي عَامَيْنِ أَنِ اشْكُرْ لِي وَلِوَالِدَيْكَ إِلَيَّ الْمَصِيرُ﴾ سورة لقمان أية 14.

إلى والدي ووالدتي الكريمين حفظهما الله من كل شرومكروه,اللهم أرحمهما كما ربياني صغيرا.

وبعد فإني أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف الدكتور "محمد الساسي بالنور" ولقبوله مرافقتنا في هذا المشواروعلى التوجيهات والنصائح القيمة التي قدمها لنا طوال فترة إنجازهذا العمل.

إلى زوجتي الكريمة وإلى أبنائي الأعزاء" يوسف ،عثمان ،عمر،شعيب " وإلى إبنتي العزيزة "عائشة".

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء "علي،عبد المنعم،طارق "

إلى زملاء في العمل "بكار،الصغير،أحمد،مختار"

إلى أعز الأصدقاء في كل مكان خاصة من قاسمني مشاق هذا العمل" شعيب ، عادل ،إنتصار"

إلى كل الأساتذة والأصدقاء في المشوار الدراسي من الابتدائي إلى الجامعي.

جـــابر دعمش

الإهداء

إذا كان هذا الإهداء جزءا من الوفاء سأهدي ثمرة جهدي:

الى من مهد لي طريق العلم وأحمل اسمه بكل فخر إلى أبي العزيز.

الى من كان دعائها سر نجاحي الى أمي الحبيبة.

الى أخوتي وأخواتي حفضهم الله ورعاهم.

الى أستاذنا المشرف نوجه له كل الشكر والتقدير.

الى رفيقة الدرب وزوجتي المستقبلية

عادل سليماني

الإهداء

أهـدي ثمـرة جهـدي وخلاصـة عملي الى أعـزمـا أملـك في الوجـود قـرة عيني وسـبب وجـودي الى الـذين ناضـلا لتربيتي وسـعادتي وتعليمي لبلـوغ أسـمى المراتـب "أمـي وأبـي" حفظكمـا الله وأطـال في عمركما.

الى من قاسموني حلوا الحياة ومرها تحت السقف الواحد أخوتي وأخواتي.

الى كل الأحباب والأصحاب.

الى كل طالب علم.

إنتصار وحه

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم دور التدقيق الداخلي على تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،وجاءت تحت إشكالية رئيسية: إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي أن يحسن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟ بحيث تم التطرق في الجانب النظري إلى فصليين الأول متعلق بعموميات حول التدقيق الداخلي والثاني بنظام الرقابة الداخلي ودور التدقيق في تحسينه من خلال الإعتماد على المنهج الوصفي، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا في الفصل التطبيقي إعتمادا على المنهج التحليلي الإستدلالي بدراسة حالة على مستوى الخزينة الولائية لولاية الوادي، وهذا من خلال إنجاز إستبيان وتحكيمه، وتوزيعه على عينة مكونة من(45)موظفا من أصل مجتمع الدراسة، وباستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية "spss"، وتحليلا للنتائج تم التوصل إلى وجود علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين متغيري الدراسة وبنسبة مساهمة تقدر بـ 0.767 أي بنسبة ارتباط 76.70%.

الكلمات المفتاحية :تدقيق داخلي؛ نظام الرقابة الداخلية؛ مدقق داخلي.

Abstract :

This study aimed to assess the role of internal audit on improving the performance of the internal control system in the institution, and came under a major problem: To what extent can internal audit improve the internal control system in the institution? In the theoretical aspect, the first two chapters related to generalities about internal auditing, and the second to the internal control system and the role of auditing in improving it by relying on the descriptive approach, This is through the completion and arbitration of a questionnaire, and its distribution to a sample of (45) employees from the study population, and using the Statistical Package for Social Sciences ‘‘spss’’ program, and an analysis of the results was reached. A contribution estimated at 0.767, or a correlation ratio of 76.70%.

Key words: internal audit, internal control system, internal auditor.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتـوى	الصفحة
الإهداءات	-
الشكر والعرفان	-
الملخص	-
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	III
فهرس الاشكال	IV
فهرس الملاحق	V
فهرس الاختصارات	VI
مقدمة	أ-ح
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي	
تمهيد	02
المبحث الأول: تقديم التدقيق الداخلي	03
المطلب الأول: نظرة عامة حول التدقيق	03
المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي	09
المطلب الثالث: أهداف التدقيق الداخلي وأهميته أهداف التدقيق الداخلي وأهميته	14
المبحث الثاني: أساسيات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	19
المطلب الأول: معايير وأدوات وصلاحيات التدقيق الداخلي	19
المطلب الثاني: مراحل عمليات التدقيق الداخلي	25
المطلب الثالث: قواعد ومبادئ سلوكه الداخلي	29
المبحث الثالث: خدمات التدقيق الداخلي وأهم وظائفه	32
المطلب الأول: أدوات وأنواع التدقيق الداخلي	32
المطلب الثاني: خدمات التدقيق الداخلي	35
المطلب الثالث: وظائف التدقيق الداخلي	36
خلاصة الفصل	39
الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلي ودور التدقيق في تحسينه	
تمهيد	41

فهرس المحتويات

المبحث الأول: الإطار المفاهيم للرقابة الداخلية	42
المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية	42
المطلب الثاني: أنواع وأهداف أنظمة الرقابة الداخلية	46
المطلب الثالث: عوامل وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية	49
المبحث الثاني: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية وجراءتها	54
المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية	54
المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها	56
المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية	62
المبحث الثالث: دور التدقيق في تحسين الرقابة الداخلي	64
المطلب الأول: مواصفات المدقق الداخلي واجراءات اختياره وتقيمه	64
المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الحسابات لنظام الرقابة الداخلية	66
المطلب الثالث: تبيان علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية	69
خلاصة الفصل	71
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية	
تمهيد	73
المبحث الأول: عموميات حول الخزينة الولائية	74
المطلب الأول: التعريف بالخزينة الولائية ونشأتها	74
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للخزينة الولائية	75
المطلب الثالث: مهام مكاتب الخزينة الولائية	77
المبحث الثاني: الطريقة والأدوات	83
المطلب الأول: الطريقة	83
المطلب الثاني: الأدوات	84
المبحث الثالث: النتائج والمناقشة	90
المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية	90
المطلب الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة	93
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات	98
خلاصة الفصل	104
خاتمة	106
قائمة المصادر والمراجع	110

الملاحق	116

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مكونات هيكل الرقابة الداخلية	55
02	يمثل مقومات نظام الرقابة الداخلي	58
03	يمثل إجراءات نظام الرقابة الداخلية	60
04	يمثل عناصر الإجراءات المحاسبية	61
05	يمثل الفرق بين نظام الرقابة الداخلي والتدقيق الداخلي	70
06	يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والغير مسترجعة والمستبعدة والمدروسة	83
07	معامل الثبات لفقرات الإستمارة (ألفا كرونباخ)	86
08	يبين درجات مقياس ليكرت	86
09	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	90
10	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	91
11	توزيع أفراد العينة حسب السن	92
12	توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية في العمل	93
13	رموز فقرات المحور الأول.	94
14	يبين المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات المحور الأول.	95
15	رموز فقرات المحور الثاني	96
16	يبين المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني	97
17	إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	99
18	معاملات الارتباط	100
19	المتغيرات التي تم إدخالها/إزالتها	101
20	الارتباط الخطي	101
21	تحليل تباين خط الانحدار	102
22	المعاملات	102

فهرس الأشكال

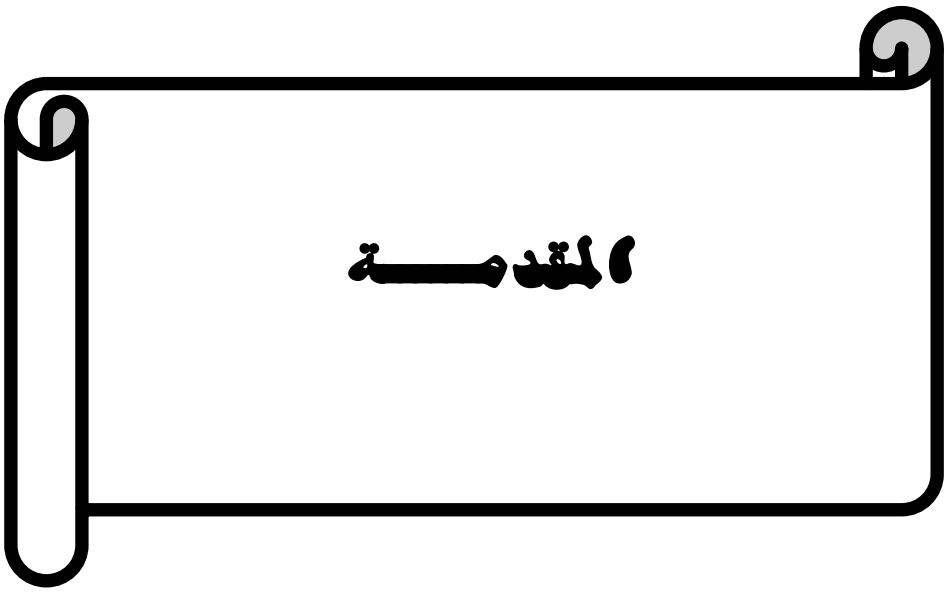
رقم الجدول	عنوان الشكل	الصفحة
01	يمثل أهداف التدقيق الداخلي	16
02	رموز لخرائط التدفق	24
03	يمثل أشكال ورموز خرائط التدقيق	33
04	يمثل أنواع التدقيق الداخلي	35
05	يمثل أنواع نظام الرقابة الداخلية	48
06	أهداف نظام الرقابة الداخلية	49
07	مقومات نظام الرقابة الداخلية	59
08	يمثل إجراءات نظام الرقابة الداخلية	62
09	يمثل الرموز المستخدمة في مهنة التدقيق	68
10	الهيكـل التنظـيمي لخزينة ولاية الـــــوادي	76
11	متغيرات الدراسة	84
12	توزيع العينة حسب الجنس.	90
13	توزيع العينة حسب المستوى العلمي	91
14	توزيع العينة حسب السن	92
15	توزيع العينة حسب الأقدمية في العمل	93

فهرس الملاحق

رقم الجدول	عنوان الملاحق	الصفحة
01	إستمارة	116
02	لجنة تحكيم الإستبيان	119
03	مخرجات spss	120

فهرس الإختصارات

رقم الجدول	عنوان الشكل	الصفحة
SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical package for the social sciences
CACO	اللجنة الكندية	Canadian Committee
COSO	لجنة حماية المنظمات	committee of sponsoring organizations
IFAC	الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة	International body for the application of audit


المقدمـــــة

المقدمة

في البداية كانت المؤسسات بكل أنواعها وأشكالها تسعى إلى تحقيق التقدم والازدهار ولكن بمرور الوقت والتغيرات الداخلية والخارجية الواقعة على جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية التي كان نتاجها ميلاد معطيات جديدة غيرت من هدف المؤسسات والذي أصبح همها الوحيد هو بقاؤها في ظل منافسة شرسة لا تعترف إلا بالتطور والتقدم في التسيير والإمكانيات المادية والمالية الضخمة، مما انعكس ذلك وأدى إلى تطور كبير شهدته المؤسسات الاقتصادية والمالية بالخصوص الذي من أبرزه انفصال الملكية عن التسيير والتطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها وكبر حجم المشاريع جعل الملاك لا يتطلعون بشكل مباشر وبقدر كاف على واقع المؤسسة، ومع توسع نشاط هذه المؤسسات أدى إلى السعي بها إلى إيجاد أساليب وبرامج وأدوات وخطط تمكن من تحقيق المؤسسات لهذه الغاية، مما ترك هذه المؤسسات تلجأ في البداية إلى تطبيق التدقيق الداخلي كإجراء احترازي لمعرفة وضعية المؤسسة المالية وحمايتها لكن كان ذلك غير كافي حيث لجأت هذه المؤسسات إلى استخدام نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر خط دفاع قوي يحمي مصالح المؤسسة ويحقق جميع أهدافها التي أنشأت من أجلها.

إن التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تتمثل في فحص السجلات المحاسبية والتحقق من الكشوفات المالية الختامية لها حيث تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلف المصالح والأقسام كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والشفافية والجودة، كما أن وظيفة الرقابة الداخلية تعبر عن الجهود المبذولة من طرف الإدارة الرامية إلى حماية أصولها من السرقة والضياع وسوء الاستغلال عن طريق التأكد من المعلومات المحاسبية والإدارية وإكتشاف نقاط القوة والضعف المرتبطة بالأداء، وهذا بغية الاستغلال الأمثل والأنجع لنقاط القوة، وتفادي المخالفات السلبية التي قد تنجم عن نقاط الضعف، وتحقيق الرقابة على الأعمال الإدارية والمحاسبية والمالية المختلفة عن طريق مقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية.

وفي هذا الإطار تأتي وظيفتي التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية بأساليبهما الحديثة وإجراءاتهما المستحدثة ليتحملان على عاتقهما مصير المؤسسات على جميع الأصعدة خاصتا الاقتصادية والمالية منها.

1-الإشكالية

وعلى هذا الأساس يأتي التساؤل الجوهري للدراسة كما يلي:

إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي أن يحسن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

2-الأسئلة الفرعية

للمزيد من التفاصيل قمنا بطرح الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وما هي أهم أدواته ووظائفه؟
- فيما تتمثل الرقابة الداخلية وما هي أهم أهدافها وإجراءاتها؟
- ما هي العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؟
- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للخزينة الولائية لولاية الوادي؟

2-فرضيات الدراسة

- التدقيق الداخلي هي وظيفة يقوم بها موظفون تابعون للمؤسسة تتمثل في فحص السجلات المحاسبية والتحقق من الكشوفات المالية الختامية لها ومن بين أدواته الاستفسار وأهم وظائفه إكتشاف الإحتيال والتلاعب وتقديم توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- الرقابة الداخلية هي خطة محكمة تسطرها المؤسسة تهدف إلى حماية أصولها من السرقة والضياع وسوء الإستغلال عن طريق التأكد من المعلومات المحاسبية والإدارية ومن أهم إجراءاتها التأكد من صحة المستندات والرقابة المزدوجة.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؟
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للخزينة الولائية لولاية الوادي؟

3-أهداف الدراسة

- التعرف أكثر عن التدقيق الداخلي.
- التعرف عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- التعرف عن مسؤولية مدقق الحسابات لنظام الرقابة الداخلية.
- معرفة تبيان علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية.

4-أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في كون ان مهنة التدقيق تعتبر من أهم المهام التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية الحاجة الماسة إلى تطور نظام الرقابة الداخلية ورفع كفاءته، والأهمية الكبيرة التي تختص بها مهنة التدقيق الداخلي في

المؤسسة الاقتصادية، فهو يعمل على تحسن نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماتها الاستشارة والتأكد، وكشف النقائص الموجودة بالنظام وتقديم التصحيحات الممكنة.

5-أسباب اختيار موضوع الدراسة

أ-الاسباب الذاتية

-الميول الشخصي لمثل هذه المواضيع والرغبة في التخصص ضمن هذا المجال.

-وضوح وسلاسة الموضوع يتناسب ويخدم مجال التخصص (محاسبة وتدقيق).

ب-الاسباب الموضوعية

-المكانة التي يحضى بها التدقيق الداخلي في المؤسسات بصفة عامة.

-موضوع الرقابة الداخلية من أهم المواضيع المطروحة جدلا في الوقت الحالي.

6-منهج الدراسة

ومن أجل الإحاطة والالمام بموضوع الدراسة بكل جوانبه ومن أجل تحليل أبعاده والإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات، اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري وكما استعنا بالمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي الذي يسمح لنا بتحليل المعطيات والنتائج للخروج بنتائج وملاحظات حول الموضوع.

7-هيكل الدراسة

لإنجاز هذا العمل قمنا بتقسيمه إلى مقدمة تمهيدية للبحث واطار المنهجي الذي شمل كل عناصر البحث المفروضة ضمن المنهجية وثلاثة فصول، حيث في الفصل الأول فقد شمل عموميات حول التدقيق الداخلي والذي تناولنا فيه: تقديم التدقيق الداخلي واساسيات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وخدمات التدقيق الداخلي واهم وظائفه.

أما الفصل الثاني تناولنا فيه نظام الرقابة الداخلية ودور الرقابة في تحسينه الاطار المفاهيم للرقابة الداخلية ومكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها.

فيما يخص الفصل الثالث تطرقنا إلى دراسة تطبيقية وقد تم تقسيمه الى ثلاثة مباحث، الأول عموميات حول الخزينة الولائية والثاني الطريقة والأدوات، أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه الى النتائج والمناقشة.

وفي الأخير الخاتمة حيث تمت الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات وكذا استخلاص النتائج واقتراح مجموعة من التوصيات.

8-الدارسات السابقة

من اجل وصول هذا العمل في أحسن صورة تم الاعتماد على مراجع ومصادر مهمة والتي من بينها نذكر:

أ-الدراسة الاولى

من اعداد الطالبة: فاطمة بعوج

عنوان الدراسة: دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار دراسة الحالة لمؤسسة الجزائرية للنسيج والتجهيز بسكرة SONITEX

هدفت هذه الدراسة الى معرفة أن التدقيق الداخلي يعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلف المصالح وأقسام كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والجودة. ومن هنا يمكن القول أن الدراسة تهدف إلى معرفة دور التدقيق الداخلي الذي يقوم به بتفعيل اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، باعتبار أن اتخاذ القرار عملية تقوم بها الإدارة العليا (متخذ القرار) وذلك بشكل دائم أنه يعتبر أساس أعمال المؤسسة، فهو نقطة البداية أي نشاط في المؤسسة، ويتضح دور التدقيق الداخلي في إضفاء المصداقية للمعلومات والبيانات التي تقوم على أساسها عملية اتخاذ القرار حيث يحتل التدقيق الداخلي أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذ يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها.
اجريت هذه الدراسة في الجزائر –بسكرة- وذلك بتاريخ 2014-2015 ولقد اتبع المنهج التحليلي الوصفي خلال هذه الدراسة.

ومن بين النتائج المتوصل اليها خلال هذه الدراسة وجدنا:

-التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبيا تابعة للمديرية العامة للمؤسسة.

-يلعب التدقيق الداخلي أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذ يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها.

-يعتبر التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء وانحرافات وكل أنواع الغش، ومحاولة معالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب.

ب-الدراسة الثانية

من اعداد الطلبة: لغطاس حسينة- شيقان صارة.

عنوان الدراسة: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة "تعاونية الحبوب والخضر الجافة"- البويرة-

هدفت هذه الدراسة الى اظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية من خلال الوظيفة التي تقوم بها، والتي تتمثل في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بالتأكد من تطبيق كافة الإجراءات، اللوائح والسياسات التي تم وضعها، وذلك بإتباعها مجموعة من الخطوات والأدوات وكذلك تطبيقا لمعايير المراجعة الداخلية.

أما بالنسبة لمكان إجراء الدراسة فكانت في لبويرة الجزائر وذلك بتاريخ 2017-2018م

ومن بين أهم النتائج التي توصل إليها:

-هي أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية.

-ولهذا وجب على كل مؤسسة وضع قسم مراجعة داخلية للوصول إلى معلومات ذات جودة عالية وتتميز بخصائص فعالة كما أن الهدف من دراستنا التطبيقية هو معرفة مسار المراجعة الداخلية بتعاونية الحبوب والبقول الجافة لتقييم مكانة النظام الرقابة الداخلية.

ت-الدراسة الثالثة

من اعداد الطالبة: نعيمة قلقول

عنوان الدراسة: دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية- دراسة حالة مؤسسة سونلغاز - أم البواقي-

هدفت هذه الدراسة الى ان التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلف المصالح والأقسام كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقة والجودة كما هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الاعتماد على مجموعة من المراجع الخاصة بالموضوع.

وقد اجريت هذه الدراسة في ام لبواقي في الجزائر وذلك بتاريخ 2017-2018 ولقد اتبع المنهج التحليلي الوصفي.

ومن النتائج المتحصل عليها نجد:

-عملية التدقيق الداخلي تعتبر وظيفة داخلية تابعة للإدارة المؤسسة تقوم بنشاط رقابي مستقل.

-يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقويم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

-التدقيق الداخلي أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية حيث يقوم من خلالها بتقييم واختبار مدى تماشي النظام في المؤسسة مع متطلبات الإدارة والعمل على تحسنه

د-الدراسة الرابعة

من اعداد الطالب: وجدان علي أحمد

عنوان الدراسة: دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة.

هدفت هذه الدراسة الى الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية من خلال أدواتها المختلفة والتي تعمل على رقابة تنفيذ الخطط الموضوعة في شكل موازنات تخطيطية لتحقيق الأهداف التي تصبوا إليها الإدارة وكذلك مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له واستخراج الفرق ومعرفة أسبابه وتحليل الانحرافات من خلال محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء كذلك كما ذكرنا سابقاً نتيجة لحاجة الملاك من معرفة صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة ومدى تطبيقها للقرارات المتخذة نشأة الحاجة لوجود مراجعة داخلة والتي تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية لمعرفة مستوى تنفيذ القرارات المتخذة.

ولقد اجريت هذه الدراسة في الجزائر وذلك سنة 2010 ولقد اتبع المنهج الوصفي خلال إعداد هذه الدراسة.

ومن بين أهم النتائج المتواصل إليها نجد:

-يجب على الإدارة تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي يعتبر صمام أمانها في كفاءة التشغيل والحفاظ على الأصول وحسن إدارتها.

-الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية من خلال أدواتها المختلفة والتي تعمل على رقابة تنفيذ الخطط الموضوعة في شكل موازنات تخطيطية لتحقيق الأهداف التي تصبوا اليها الإدارة وكذلك مقارنة الأداء الفعلي.

9-الصعوبات

من الصعوبات التي واجهتنا أثناء الدراسة نذكر منها:

- عدم تمكن الطلبة من استعمال برمجيات المعالجة الإحصائية SPSS لعدم التطرق لها في مسار الدراسة الجامعية.
- ضيق الوقت من أهم الصعوبات والمشكلات التي واجهت الطلبة.
- نقص الخبرة المكتسبة من طرف الطلبة في كتابة البحث العلمي.
- بعد المسافة فيما بين الطلبة ،مما يؤثر في إعداد المذكرة.

الفصل الأول

عموميات حول التدقيق الداخلي

تمهيد

نظرا للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بشكل عام ومجالات المحاسبة والتدقيق بشكل خاص تطور التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقا وأكثر شمولا إذ أصبح يشمل جميع مجالات عمل الشركة المالية والتشغيلية وذلك بسبب كبر أحجام الشركات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيد في العمليات ولامركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المتسارعة حيث ازدادت الحاجة إليها بسبب اعتماد المدقق الخارجي على العينات الإحصائية وحدوث تركيز كبير على ظاهرة التحايل المالي والغش والتلاعب، وكذلك ساهم في تطور التدقيق الداخلي الفضائح المالية التي هزت عددا من كبريات المؤسسات في الغرب مثل انرون في الولايات المتحدة الأمريكية وشركة بارمالات الايطالية وغيرها من الشركات، ولهذا تعد وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة في المنظمات اليوم نظرا للتوسع الكبير في حجم الأعمال، والتطورات الكبيرة التي تحدث في المجالات المالية والإدارية، وزيادة حدة المنافسة بين المنظمات ومن خلال هذا الفصل سنقوم بالتطرق الى تقديم موسع حول التدقيق الداخلي، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

- **المبحث الاول: تقديم التدقيق الداخلي**
- **المبحث الثاني: أساسيات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي**
- **المبحث الثالث: خدمات التدقيق الداخلي وأهم وظائفه**

المبحث الاول: تقديم التدقيق الداخلي

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي، ويعود ذلك لكون وظيفة التدقيق الداخلي قد شهدت العديد من التطورات في طبيعتها وأهدافها فقد واكبت هذه التطورات تطور آخر في مفهومها، وبالتالي أخذ تعريف التدقيق الداخلي في الاتساع من فترة إلى أخرى ليعكس مفهومها المتطور.

المطلب الاول: نظرة عامة حول التدقيق

اولا: التعريف بالتدقيق

1-التطور التاريخي للتدقيق

لقد صاحب تطور التدقيق والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي على حد سواء، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الاقتصادية، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك هو المسير في نفس الوقت، غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى انفصال المالية عن التسيير تدريجيا.[1]

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية Roboratif لتكوين الخبراء المحاسبيين، إذ يجب على مزاول مهنة التدقيق أن يكون عضوا في هذه الكلية، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة ، وقد كانت بريطانيا من الدول التي كان لها فضل السبق في هذا التنظيم، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة 1854م بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1773م وبعد ذلك صدر قانون الشركات سنة 1862م والذي ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات ، فهذا القانون ساعد مهنة التدقيق على التقدم بعض الخطوات الى الأمام حيث ساعد على انتشارها الاهتمام بها أكثر ففي فرنسا ظهر في 1881م، أما الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1882م (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916)، وألمانيا سنة 1896م، وكندا 1902م، وأستراليا 1904م، وفنلندا سنة 1911م، أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال، حيث بدأت مزاولة مهنة فيها دون تنظيم ، وظلت حرما مباحا حتى سنة

[1] فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار دراسة الحالة لمؤسسة الجزائرية لنسيج والتجهيز بسكرة SONITEX، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015م، ص ص 03-04.

1909م عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة مهنة التدقيق، ولقد أنشئت جمعية [1] المحاسبين والمراجعين المصرية سنة 1953 م وكان الهدف الرئيسي لها محاولة تنظيم المهنة في مصر، ثم تحولت الجمعية الى نقابة سنة 1955 م، وقد أصدرت هذه الأخيرة دستورا سنة 1958 م ينظم أعمال وسلوك وآداب المهنة، وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها، كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في فلسطين والعراق والأردن سنة 1919م، وقد ظل قانون الهندي مطبقا في فلسطين حتى سنة 1948م أما العراق حتى سنة 1958م حيث استبدل بقانون الشركات العراقي وأصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون ينظم الدخول في هذه المهنة. أما الأردن حتى صدور قانون الشركات المؤقت سنة 1962م والذي أصبح دائما حيث صدر باسم قانون رقم (12) وذلك سنة 1964م أما في الكويت فقد ظل قانون الشركات الهندي لسنة 1913م مطبقا فيها حتى سنة 1960 م عندما صدر قانون الشركات الكويتي والذي تضمن المزيد من أصول التدقيق المتطور أكثر من القانون الهندي، وفي سنة 1962م صدر قانون آخر نظم ممارسة مهنة التدقيق هناك، وأصبحت جميع الدول العربية تتمتع حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية، والإمارات العربية المتحدة، وسلطنة عمان، واليمن وتونس والسودان وليبيا والجزائر والمغرب، ... الخ[2].

2-مفهوم التدقيق

عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم" [3].

التدقيق بمعناه المهني يعني "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقاديا محايداً للتحقق من صحة العمليات وابداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية"[4].

ويعرف التدقيق ايضا أنه: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن،2007، ص ص17-18

[2] خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص19

[3] فاطمة بعوج، المرجع السابق، ص06.

[4] نفسه، ص06.

هو فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعاليات (المالية وغير المالية) لأي منشأة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن التدقيق يرتكز على النقاط التالية:[1]

-الفحص: أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛

-التحقيق: وهو الحكم على صحة الكشوفات المالية الختامية للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة، ومدى تشكيلها للمركز المالي الحقيقي لها؛

-التقرير: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية.

ومنه نستنتج أن التدقيق هو طريقة أو عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علمياً وعملياً، سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، بفحص السجلات والمستندات المحاسبية والمالية ومن ثم إبداء الرأي الفني من خلال تقريره.

3-أهمية واهداف وخصائص التدقيق

أ-اهمية التدقيق

ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظراً استخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية ومنه نذكر اهمية التدقيق في النقاط التالية:[2]

-إدارة المشروع : تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاية عالية، والقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسها على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة ثانيا [3]؛

---

[1] حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئه المخاطر الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص24

[2] فاتح غاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حكومة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012-2011، ص51.

[3] الطاوي ميلود إلياس، اهمية التدقيق والمراجعة المحاسبية في اتخاذ القرارات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018-2019م، ص11

–أهمية التدقيق للدائنين والموردين: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها القوة للمركز المالي للمؤسسة [1]

ب–خصائص التدقيق

يمكن أن نتعرف على خصائص التدقيق من خلال التعاريف التالية والتي نحصرها فيما يلي :[2]

–التدقيق عملية منتظمة تعتمد على الفكر والمنطق لذلك فهو يعتبر نشاطا يجب التخطيط له مسبقا كما يجب أن تكون عملية التنفيذ بأسلوب منهجي وليس بطريقة عشوائية؛

–ضرورة الحصول على أدلة وقرائن ويتم تقييمها بطريقة موضوعية ويعتبر ذلك جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه عن القوائم المالية للمؤسسة؛

–يشمل التدقيق على إبداء الرأي أو إصدار الحكم ومن ثمة فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير التي يتم استخدامها كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي ومن جملة هذه المعايير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تستخدم كمعيار للحكم على مدى سلامة البيانات محل الدراسة؛

–إيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية وذلك فإن التدقيق بمثل وسيلة من الوسائل الاتصال حيث الفحص والدراسة وإيصالها إلى الجهات المعنية على التقرير الذي يتضمن رأيه يعتمد المدقق.

ج –اهداف التدقيق

- **الأهداف التقليدية:** وهي نوعان رئيسية وفرعية

–الأهداف الرئيسية : وتشمل على عنصرين هما:

–التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها وإبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز [3]

–أهداف فرعية ثانوية:

–اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛

–تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش يوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

–اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ قرارات مناسبة حاضرا أو مستقبلا؛

[1] بوسبعين–تسعديت، اثر تطبيق النظام محاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، مدرسة العليا للتجارة، الجزائر، ص22

[2] الطاوي ميلود إلياس، المرجع السابق، ص11

[3] الطاوي ميلود إلياس، المرجع السابق، ص10

-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

-تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق [1].

- **الأهداف الحديثة أو المتطورة :**

-مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

-تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

ثانيا: أساسيات التدقيق وأنواعه

1-أنواع التدقيق وتقسيماته

قبل التطرق إلى أنواع التدقيق، نقسم التدقيق إلى قسمين، هناك ما هو متداخل من حيث مادة التدقيق في حد ذاته، وهناك ما هو مستقل تماما.

أ-من حيث زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق

-التدقيق الخارجي: يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي لأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة، بشأن الأحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي الكشوفات المالية أصحاب المصلحة في المؤسسة[2]؛

-التدقيق الداخلي: هو نشاط تأدي استشاري مستقل وموضوعي إضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة، التوجيه (التحكم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة[3].

ب-من حيث زاوية الإلزام القانوني:

-التدقيق الإلزامي : هو التدقيق الذي تلتزم به المنشأة وفقا للقانون السائد (قانون الشركات قوانين الضرائب، قانون الاستثمارات) ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه وفي حالة تعدد المدققين

[1] الطاوي ميلود إلياس، المرجع السابق، ص16

[2] بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011-2013م،ص13

[3] الطاوي ميلود إلياس، المرجع السابق ، ص16.

فإنهم مسئولين بالتضامن وبدون استثناء من ذلك، يعين مؤسسو الشركة المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل (اختباري)؛

–التدقيق غير الإلزامي (الاختياري): الأصل في التدقيق أن يكون اختياري ويرجع أمر تقرير القيام به إلى المنشأة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح لذلك فإن هذا التدقيق يناسب الشركات والمنشأة الفردية لأنه يفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المدقق عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال وكذلك اطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة ، بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة للمدقق عند طلب قروض فضلا عن الأمل في القبول الإقرارات المقدمة من المنشأة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها [1].

ج –من حيث زاوية نطاق التدقيق

–التدقيق الكامل: في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، ويتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق، تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة الكشوفات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته؛

–التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، أو هو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه القيود على نطاق فحص المدقق أي صورة من الصور وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات[2].

د–من حيث زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات

–التدقيق التفصيلي: ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة؛

[1] الطاوي ميلود إلياس، المرجع السابق، ص16.

[2] فاطمة بعوج، المرجع السابق، ص13

–التدقيق الاختباري: ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على مجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو الإحصائي، ويتم هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظراً لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقت وجهد كبير وتكلفة أكبر [1]

هـ–من حيث زاوية توقيت عملية التدقيق واجراء الاختبارات

–التدقيق النهائي : يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت ، وقيود التسوية قد أجريت والكشوفات المالية قد أعدت؛

–التدقيق المستمر : يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق ومندوبية بزيارة المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالإضافة لتدقيق نهائي للكشوفات المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر[2].

ومنه نستنتج ان انواع تدقيق اختلفت وتنوعت فنجد من حيث زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق ومن حيث زاوية الإلزام القانوني ومن حيث زاوية نطاق التدقيق ومن حيث زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات وهناك انواع اخرى لتدقيق منها التدقيق المالي، التشغيلي، التدقيق الاداري، تدقيق أنظمة المعلومات، التدقيق البيئي ...الخ

المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

تعد وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة في المنظمات اليوم نظرا للتوسع الكبير في حجم الأعمال، والتطورات الكبيرة التي تحدث في المجالات المالية والإدارية، وزيادة حدة المنافسة بين المنظمات وبالتالي عدم قدرة وتفرغ الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية والتدقيقية المنوط بها إذ إن الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي ظهرت بهدف اكتشاف الأخطاء ومن خلال هذا المطلب سنقوم بالتطرق الى التطور التاريخي للتدقيق الداخلي، وتعريفه، واهميته.

اولا: نشأة وتطور التدقيق

تستمد مهنة التدقيق الداخلي من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبية وقد ظهرت الحاجة لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على ان حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشئات مختلفة خصوصا

[1] فاطمة بعوج، المرجع السابق، ص14

[2] رأفت سامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة، الاردن،2012-2011، ص38.

بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج وسهولة تطبيقه وانتشاره الى تطور المحاسبة والتدقيق في العصور الوسطي، والتدقيق يعود الى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى الى حيز الوجود (ظهور شركات الاموال) وما يتضمنه ذلك من ملكية المشروع وادارته مما دعا المساهمين الى تعيين مدققي حسابات كوكلاء لمراقبة اعمال الادارة[1].

أصبح من الضروري ان يعهد الى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، حيث ان القدامى المصريين كانوا يقوموا بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الواردة، ويقوم شخص اخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الاشخاص من تسجيل، قدامى اليونان كانوا يعينوا موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، كذلك الرومان قاموا بوضع نظام بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

وتتمثل أهم المراحل التي مر بها التدقيق الداخلي فيما يلي:

أ-المرحلة الأولى قبل 1947م

تم إنشاء معهد المدققين الداخليين الأمريكيين سنة 1941م، كان يقصد بالتدقيق الداخلي في هده الفترة بأنه الممارسة الذي يقوم به مجموعة من موظفي المؤسسة وذلك لتعقب الأخطاء وكان هدف المدقق الداخلي يعبر عن تصيد الأخطاء إي انه هدف وقائي ولم يكن بناءا وكان الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي في هذه الفترة يتمثل في الجهة التي تقوم بعملية التدقيق[2].

ب-المرحلة الثانية 1957-1947م

مند إنشاء معهد المدققين الداخليين الأمريكيين عمل على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي حيث تم إصدار توصياته عن التدقيق الداخلي ومسؤوليات المدقق الداخلي سنة 1947م وعرف التدقيق الداخلي على أنه " النشاط المحايد التي يتم داخل المؤسسة بقصد تدقيق العمليات المحاسبية والمالية لتقديم خدمات وقائية للإدارة" ومن خلال التعريف نجد أن التدقيق الداخلي نوع من أنواع الرقابة تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم وغيرها من أنواع الرقابة وتهتم أساسا بالجوانب المالية والمحاسبية[3]

جـ-المرحلة الثالثة 1971-1957م

[1] علواني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المحاسبة والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة-أم البواقي-،2017-2018م، ص8.

[2] بلال عيمون، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة الخزف الصحي – SCS- الميلية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة جيجل، 2015-2016م،ص 4-5

[3] المرجع نفسه، ص4.

أصدر معهد المدققين الداخليين تعريف أخر للتدقيق الداخلي، حيث تم توسيع مجال عمل المدقق الداخلي، وكذلك تم وضع وتوسيع أهداف التدقيق الداخلي، حيث لم يقتصر هذا التعريف على الوقائية ولكنه تناول البناءة، وبذلك طلبت الإدارة من المدقق الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين إن أمكن، وابداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات، وقد جاء التعريف كما يلي" التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لتدقيق العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة[1]

د-المرحلة الرابعة 1981-1971م

تم وضع تعريف أخر للتدقيق الداخلي سنة 1971م حيث تم تعريفه على انه " نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لمواجهة عملياتها بقصد خدمة الإدارة "، في هذا التعريف تم استخدام لفظ "عملياتها" بدلا من لفظ " العمليات المحاسبية والمالية" وبهذا يكون التعريف قد وسع من مجال التدقيق الداخلي حيث شمل تقييم جميع العمليات التي تتم داخل المؤسسة.

هـ-المرحلة الخامسة 1999-1981م

في هذه المرحلة تم إصدار تعريف جديد للتدقيق الداخلي سنة 1981م جاء فيه أن التدقيق الداخلي هو " نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لخدمة أهدافها، فهو نظام رقابي عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الأخرى،" ومن خلال هدا التعريف نجد أن التدقيق الداخلي تحول من أداة لخدمة الإدارة فقط إلى خدمة التنظيم ككل، وبالتالي التأثير على مكان قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وعلى استقلال المدقق الداخلي.

و-المرحلة السادسة 1999م حتى الآن

في سنة 1999م أصدر معهد المدققين الداخليين أحدث تعريف للتدقيق الداخلي أنه " نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة العائد وتحسين عمليات المؤسسة لمساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال إتباع طريقة منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة،" فهدا التعريف لم يحدد الجهة التي تقوم بعملية التدقيق الداخلي حيث ترك المجال مفتوحا للتعاقد مع أطراف خارجية للقيام بعملية التدقيق، وكذلك الاعتراف بالتوجيه نحو الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي من أجل تلبية احتياجات الإدارة[2].

[1] بلال عيمون، المرجع السابق، ص4.

[2] المرجع السابق، ص5.

ثانيا: تعريف التدقيق الداخلي

لقد تعدد تعريف التدقيق الداخلي حسب الجوانب التي تم تطرق إليها حيث أصبح التدقيق الداخلي وظيفة لخدمة المؤسسة ككل وليس الإدارة فقط، ومنه نجد تعاريف التدقيق الداخلي كما يلي:

هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية للاحتياطات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى[1].

كما عرف أيضا " مجموعة من أنظمة وأوجه نشاط مستقل تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية لتأكد من كافة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع والتحقق من إتباع موظفي المشروع للسياسات وجميع وسائل الرقابة على الأداء واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها ليصل المشروع للكفاية الإنتاجية "[2].

كما عرف أيضا [3]" نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف إلى فحص وتقييم وتحقق من النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم بها جهاز داخلي مستقل عن إدارة المنشأة لضمان واطمئنان الإدارة من مدى كفاية الإجراءات وتنفيذ السياسات الموضوعة وقياس الأداء وتقييم فاعلية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها.

حسب ما عرفه معهد المدققين الداخليين" بأنه عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي الذي يعطي تأكيدات لإدارة المؤسسة على درجة سيطرتها على العمليات التي تقوم بها، واعطاء النصيحة لتحسينها ويساعد على خلق قيمة مضافة، كما أنه يساعد على تنظيم وتحقيق أهدافها من خلال التقييم، وذلك بإتباع نهج منظم ومنهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة، وحوكمة الشركات وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليته[4].

وايضا: حسب مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية يعرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط

[1] دغة ايمان وعنان رحمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة، مذكرة لنيل الماستر، التخصص : ثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائر، 2018-2019،ص03

[2] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة1، 2010م، ص142.

[3] احمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية، الأردن، 2010، ص219

[4] بلال عيمون ، المرجع السابق، ص06.

والسياسات الادارية واجراءات الرقابة الداخلية، ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الادارية والتحقق من ان مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها دقيقة وكافية[1].

كما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين IFACI التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة."[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم به اشخاص تابعون للمؤسسة، حيث تتمثل نشاطاته في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مدير المؤسسة قصد مراقبة وتسيير مؤسسته وفحص ما اذا كانت الاجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وان العمليات شرعية والمعلومات صادقة وبأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة وكذا مساعدة ادارة المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة.

ثالثا: خصائص التدقيق الداخلي

يمكن استخلاص مجموعة من خصائص من التعاريف التي تناولناها سابقا وهي:

–نشاط تقييمي مستقل: يعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وأن يتبع إداريا أعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة مثل: مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عنه.

–نشاط استشاري: حيث يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

–نشاط تأكيدي: بناء على نتائج تقدير المخاطر، يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاية وفعالية أدوات نظام الرقابة الداخلية، حيث يطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة مفهومة، ويتم التعامل معها بشكل مناسب[3]

–نشاط موضوعي: أي أن يقوم المدقق الداخلي بأداء عمله دون تحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية التدقيق، بحيث على المدقق الداخلي أن يمارس التجرد والعدالة فيجمع وتقييم أدلة الإثبات وتقييم

[1] علواني سفيان، المرجع السابق، ص11.

[2] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2010، ص5

[3] اوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة،2017-2018م، ص19

النتائج، فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمدقق الداخلي، فهي تسمح للمدقق بأن يوفر كل من خدمات التأكد والنشاط الاستشاري إلى مجلس الإدارة والأطراف ذات المصلحة بالشركة[1]

المطلب الثالث: أهداف التدقيق الداخلي وأهميته

اولا: أهداف التدقيق الداخلي

1-الأهداف الأساسية:

وهي التي تضمن تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، وأهمها:

-التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعة ومدى الالتزام؛

-المحافظة على أموال وموارد المنشأة وحمايتها من الاختلاس وسوء الاستعمال؛

-الالتزام بتزويد الهيئات الإدارية المختلفة ببيانات محاسبية دقيقة وصادقة؛

-الالتزام بتزويد الهيئات الإدارية بالمفارقات والتحليلات والدراسات، البيانات والتقارير المالية والإحصائية؛

-رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح ما تراه من تعديلات وتحسينات ملائمة[2].

2-الأهداف الثانوية

يقوم التدقيق الداخلي بتقديم خدمات شتى للإدارة أهمها:

-تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها الإدارة للعاملين الجدد والقدامى؛

-بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناية دون تأخير؛

-منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب؛

-القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإدارة[3].

3-الأهداف التقليدية :

قد انحصرت في مراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقه في العمليات المالية، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات المالية بعدها حدث تطور منطقي لأهداف التدقيق الداخلي لتشمل نشاط تقييمي ووقائي وإنشائي، إلا أن هذه النظرة قد تطورت وأصبحت ذات صبغة تأكيدية واستشارية لإضافة قيمة للمنشأة.

[1] دغة ايمان وعنان رحمة، المرجع السابق، ص05

[2] المرجع نفسه ،ص05-06.

[3] المرجع نفسه، ص06.

4-أهداف التدقيق الداخلي الحديثة :

كما حددها نشرة المعايير الدولية 1999 المتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي واعتبرت هدفه الأساسي هو لمساعدة جميع أعضاء المنشأة على تأدية عملهم بفاعلية، ويتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم للتحليلات والتقويمات والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها .

ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق مجموعة من الأعمال :

-مراجعة وتقويم فعالية وكفاية وتطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة؛

-التحقق من مدى الالتزام بسياسات المنشأة وخططها وإجراءاتها الموضوعية؛

-التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر؛

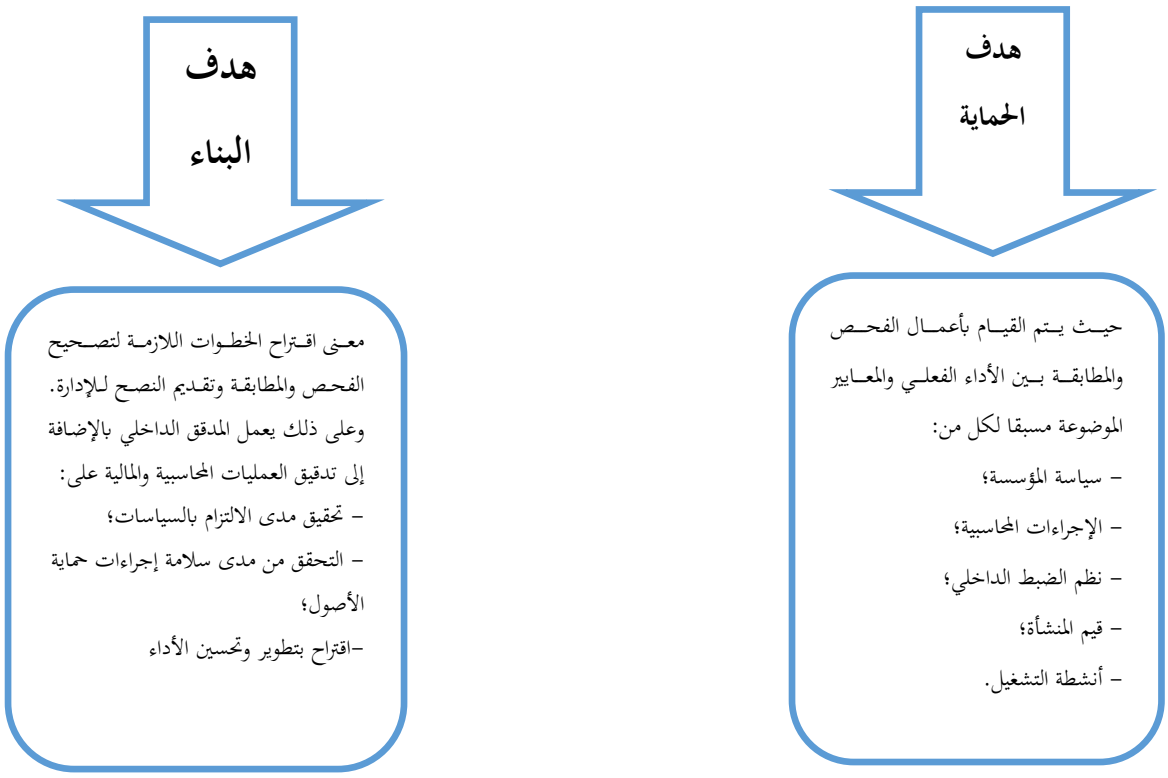
-التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية؛

-تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام بها وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها[1]

ومنه نستنتج ان اهداف التدقيق تكمن في التأكد من صحة البيانات، ومدى اعتماد العمليات، مراجعة اجراءات ادارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر، مراجعة فعالية الاساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر، التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.. الخ

[1] خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2010، ص65

الشكل رقم(01): يمثل أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيرى، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2008، ص208

ثانيا: أهمية التدقيق المخاطر المترتبة عن عدم كفاءته

1–أهمية التدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة تخدم العديد من الاطراف ذات المصلحة في المنشأة، ولديها الحق في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشاة وتتمثل هذه الاطراف في:

أ–ادارة المنشأة: يعتبر التدقيق الداخلي مهما لإدارة المشروع حيث ان اعتماد الادارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق الداخلي حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية الى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

ب–المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق الداخلي ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع، إن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو

عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها الى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل[1]

جـ-الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الاغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والقيام ببعض النشاطات بالإضافة الى الاتحادات النقابات التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف اخر[2]

ومنه نستنتج ان اهمية التدقيق الداخلي يعتبر الركيزة والأداة الاساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية حيث انه يتلاءم مع خاصيات وحاجيات طالبي الخدمات.

2-المخاطر المترتبة عن عدم كفاءة التدقيق الداخلي

إن عدم نجاح التدقيق الداخلي في تحقيق واحد أو أكثر من الاهداف يؤدي الى مخاطر وهي:

-عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.

-عدم التقيد واتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.

-ضياع أو فقدان الأصول.

-الاستخدام غير الاقتصادي للموارد.

-عدم تحقيق الأهداف الموضوعة والمخططة.

-امكانية زيادة نسبة الخطأ او الغش[3]

3-علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر

تتمثل العلاقة بينهما في مساعدة مجلس الادارة والادارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم اقتراحات وخدمات استشارية، والتحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة على مستوى الشركة، وسرعة الابلاغ عنها والعمل على معالجتها وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر على مستوى المؤسسة، وسرعة الابلاغ عنها والعمل على معالجتها، وكذا رفع تقارير الى مجلس الادارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر، وتحديد نقاط الضعف والانحرافات فيها، وعليه يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين

[1] علواني سفيان، المرجع السابق، ص12.

[2] المرجع نفسه، ص13.

[3] المرجع نفسه، ص14.

الطرق التي تدير بها مخاطرها وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وادارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في

اتباع السياسات والخطط والاجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام غير الكفء للموارد، والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة.[1]

ومنه نستنتج أن أهمية التدقيق تكمن في رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على الممتلكات وأصول المؤسسة وتعتبر أيضا عين وأذن المدقق الخارجي وهي من أهم أليات التحكم في المؤسسة.

[1] هدى بصاشي، المرجع السابق، ص33.

المبحث الثاني: اساسيات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

المطلب الاول: معايير وادوات وصلاحيات التدقيق الداخلي

اولا: معايير التدقيق الداخلي

ترتكز المعايير إلى عدد من المبادئ وتوفر إطار الأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي، كما تعد المعايير متطلبات الزامية وتتألف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من ثلاث مجموعات وهي كالتالي:

1-تعريف معايير التدقيق الداخلي

قد عرفت معايير التدقيق الداخلي بأنها "المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقا لما أعتمد من قبل معهد المدققين الداخليين[1]

كما عرفها معهد المدققين الداخليين IIA: " إعلان رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي"[2]

2-انواع المعايير التدقيق الداخلي

أ-معايير الصفات

هي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من ادارة او قسم التدقيق الداخلي في المنشأة والقائمين بممارسة انشطة التدقيق الداخلي، وهي تتضمن كلا من المعايير التالية:[3]

-1000 الاهداف، الصلاحية والمسؤولية: يتم تحديدها بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دوريا وأخذ موافقة على السلطة؛

-1100 الاستقلالية والموضوعية: يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في أداء واجباته، وله صلاحية بدء أي إجراء وانجاز والتبليغ عن أي عمل، كلما رأى ذلك ضروريا لممارسة اختصاصاته، وعلى المدقق ان يكون موضوعيا في القيام بعمله، وألا يتأثر بالبيئة التي يعمل بها، وأن يكون العمل بفعالية ومهنية وبدون تحيز كما عليه أن يتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق وبالسلوك المهني وبالقوانين والتنظيمات وأنظمة واجراءات المنشاة[4]؛

---

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص56.

[2] طارق عبد العالي حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعية، د ب، 2005،ص46.

[3] خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة، عمان، 2003، ص169.

[4] علواني سفيان، المرجع السابق، ص17.

-1200 البراعة وبذل العناية المهنية: يتوجب على المدققين امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة للاطلاع بمسؤولياتهم الفردية؛

-1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين: يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يضع برنامجا للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي.

أ-معايير الأداء:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على ضرورة أن يشمل عمل التدقيق تخطيط عمل التدقيق، فحص وتقييم المعلومات، نتائج التدقيق ثم المتابعة وعلى ذلك يجب على المدقق الداخلي أن يخطط لعملية التدقيق الداخلي ويتوصل إلى النتائج بطريقة سليمة، ويجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم المعلومات والتحقق من مدى صحتها وإعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بتدقيقها ورفعها على المختصين وأخيرا متابعة التوجيهات والملاحظات التي احفظها من جراء عملية التدقيق[1]، تصف طبيعة انشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي بإمكانها قياس أداء التدقيق الداخلي وهي تتضمن كل من المعايير التالية:

-2000 ادارة نشاط التدقيق الداخلي: على مدير المدققين ان يدير انشطة التدقيق الداخلي على النحو الفعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة؛

-2100 طبيعة العمل: نشاط التدقيق الداخلي يقيم ويساهم في تحسين انظمة الحكومة من خلال وضع القيم والأهداف والإعلان عنها والتأكد من فعالية الأداء ومسائلة الادارة وايصال ملاحظات التدقيق ومساعدة المنشأة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، والمساهمة في تحسين انظمة ادارة الخطر والرقابة وايجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها؛

-2200 التخطيط للمهمة: يحدد هذا المعيار المبادئ الاساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي، ويجب تدوين برنامج تدقيق لكل مهمة متضمنة الاهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر؛

-2300 تنفيذ المهمة: يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم، وتدوين معلومات كافية لتحقيق اهداف المهمة؛

-2400 ايصال النتائج: يجب على المدققين الداخليين ايصال نتائج المهمة مباشرة، وان تضمن ايصالها اهداف ونطاق المهمة، بالإضافة الى ملائمة التوصيات، خطط انجاز التوصيات؛

[1] نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإليكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص55

-2500 رصد مراحل الإنجاز: وجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.[1]

ج-معيار الاستقلالية والموضوعية (1100)

ويقصد باستقلالية المدققين الداخليين تحررهم من الشروط والظروف التي تهدد قدرة المدقق على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز، ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لنشاط التدقيق الداخلي يجب أن تتاح للرئيس التنفيذي إمكانية الوصول المباشر وبدون إي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وهذا يمكن تحقيقه من خلال إقرار صلة تبعية مزدوجة تربطه بها، ويجب أن يتم التحكم في مصدر الخطر التي تهدد الاستقلالية على مستويات المدقق الفردي، أما الموضوعية فيقصد بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم، والا يكون هناك أي تهاون في جودة أعمالهم وتستلزم الموضوعية ولا يعلق المدققين الداخلين آراءهم وإحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو موقف الأخريين[2]

د-معيار تبليغ النتائج (2400)

يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام:

-مقاييس التبليغ: يجب أن تشتمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة بشأنها وخطط العمل المتعلقة بها.

-جودة التبليغات: يجب أن تكون التبليغات دقيقة، موضوعية، واضحة، موجزة، بناءة وكاملة وأن تصدر في الوقت المناسب.

-حالات الخطأ والسهو: إذ احتوى أي تبليغ نهائي على خطأ أو سهو جسيم فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.

-استخدام تعبير "تم إجراءه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي:" يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد " تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي" فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تساند تلك الإفادة.

[1] خلف عبد الله الوردات، المرجع السابق، ص171

[2] بلال عيمون، المرجع السابق ص17.

-الإفصاح عن حالات عدم التقييد: عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير في مهمة محددة، فيجب أن يفصح التبليغ بحالة عدم التقييد.

ثانيا: أدوات التدقيق الداخلي

كثيرا من الاحيان قد يحتاج المدقق الداخلي الى مجموعة من الأدوات عند القيام بمهمته، بحيث بفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء والقصور والمخالفات المرتكبة وعلى أساسها يمكن أن يحلل ويقدم تشخيص للمشكل المراد معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة وهي كتالي:

1-أدوات الاستفهام

وتتمثل في مجموعة من العناصر وذلك كما يلي:[1]

أ-المعاينة الإحصائية: يقصد بالمعاينة أن يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100٪ من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، بما يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات تقييمها بشأن بعض صفات المفردات المختارة لغرض الوصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع ومن اجل هذا يمكننا الإشارة إلى المصطلحات أو المفاهيم المتعلقة بالمعاينة الإحصائية.

-المجتمع: وهو جميع الوحدات التي يتم استخراج أو اختيار العينة منها؛

-الدقة: وهي درجة التطابق أو اتفاق تقدير العينة مع القيمة الحقيقية للمجتمع؛

-الثقة: وهي قياس احتمال وقوع تقدير العينة من خلال درجة الدقة الموضوعة والمقترحة في شكل نسبة مئوية؛

-الخطر: وهي تحديد حجم معين للعينة يكون مقبولا، إذا كانت نسبة الخطأ في هذا الحجم تعادل أو تقل عن نسبة الخطأ المحدد مسبقا، فتقول مثلا الخطأ مقبول 4٪؛

-المفاضلة: هو حاصل قسمة عدد عناصر المجتمع على حجم العينة المأخوذة من الجداول؛

-العينة: هي جزء من المجتمع، أي مجموعة من المفردات تم اختيارها بطريقة معينة، وفقا لأسلوب معين؛

ب-المقابلات: تقنية تستعمل بكثرة في التدقيق الداخلي وهي ليست محادثة أو استجوابا وتعتبر من التقنيات غير الرسمية، وذلك من أجل أخد فكرة ورأي أولي على مختلف الأنظمة داخل المنشأة من أجل القيام بالمقابلة يجب احترام الشروط التالية:

-يجب احترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء مقابلة مع عامل دون أن يكون المسؤول على دراية.

[1] بلال عيمون، المرجع السابق، ص17.

-يجب إبلاغ العامل بأهداف المهمة والمنتظرة من وراء أجراء هذه المقابلة؛

-المدقق الداخلي لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها.

ج-الاستبيان (الاستقصاء:) يمكن أن يستخدم المدقق قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بان تكون الإجابة إما (نعم) أو (لا) أو يطبق أو لا يطبق، حيث إن الإجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية واجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية[1].

2-أدوات الوصف

وقد تشمل ادوات الوصف ما يلي:

أ-الدراسة الوصفية: يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الاسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذ كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية[2]؛

ب-الملاحظة المادية: هي عبارة عن حالات واقعية ذات علاقة بالموضوع تحت التدقيق، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق في أمور معينة، وتوضح أية نقاط خلافية في نتائج وتوصيات المدقق[3]؛

ج-شبكة تحليل المهام: يقوم المدقق الداخلي أولا بإحصاء وتسجيل مهام الوظيفة محل التدقيق، ثم يقوم بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه المهام وتسجيلهم على شبكة تحليل المهام، وعند اكتمال ملأ شبكة تحليل المهام يقوم المدقق الداخلي بتحديد الخطأ والتدخل في أداء المهام؛

د-خرائط التدفق: عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا

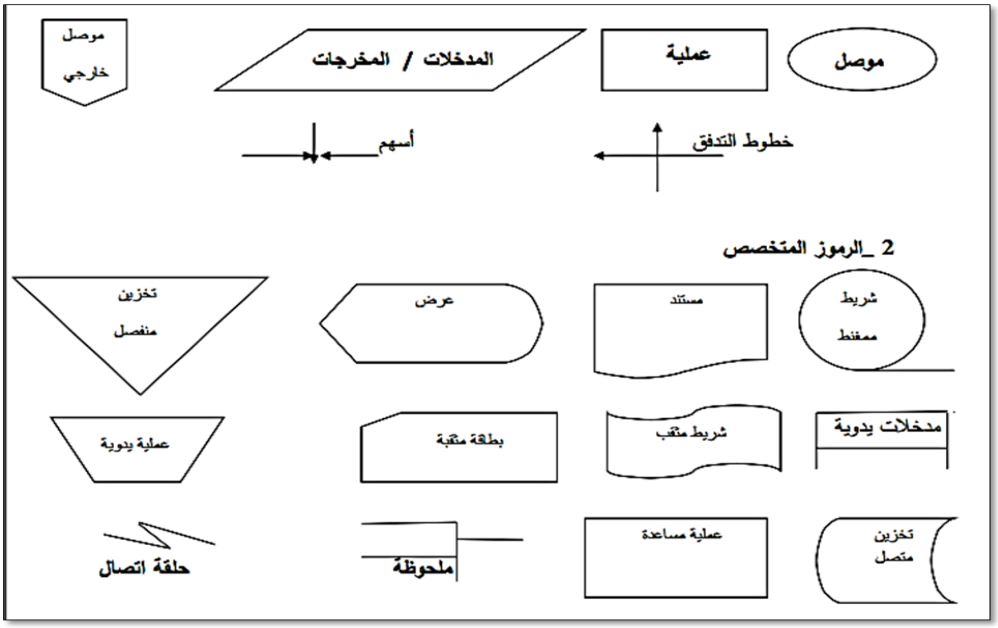
[1] بلال عيمون، المرجع السابق،ص18.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن،2007، ص14

[3] خلف عبد الله الوردات، المرجع السابق، ص156.

من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها[1] وتتكون خرائط التدفق من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير والذي يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (02): رموز لخرائط التدفق



المصدر: جمعة احمد حلمي، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق الداخلي والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2010، ص111

ثالثا: خدمات التدقيق الداخلي

يقدم التدقيق الداخلي عدة خدمات داخل المنشأة كونه وظيفة أساسية داخلها وارتباطه بالإدارة العليا وتتمثل هذه الخدمات فيما يلي:

1-خدمات وقائية

وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المنشأة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر (الإسراف) وضبط السياسات المختلفة في الشركة (الإدارية/الإنتاجية/المالية ...) من تحريفها أو تغييرا دون مبرر؛

2-خدمات تقييمية:

تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع، وقد يستخدم المدقق الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المدقق الخارجي؛

[1] بلال عيمون، المرجع السابق، ص ص 21-22.

3-خدمات إنشائية:

وتتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية؛

4-خدمات علاجية:

تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير تدقيقه والخاصة بإصلاح أي خطأ أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع[1].

المطلب الثاني: مراحل عمليات التدقيق الداخلي

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

اولا: مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة

من أجل القيام بمهمة التدقيق الداخلي يجب التحضير والتخطيط للمهمة، وذلك بتغطية جميع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة وتحديد نطاق التدخل والتمكن من تحقيق وتقييم المخاطر والتقييد بالتقرير التوجيهي للإدارة العليا ومجلس الإدارة، وتبدأ عملية التدقيق الداخلي بعد إرسال الأمر بالمهمة إلى مصلحة التدقيق الداخلي من طرف الإدارة العامة للمؤسسة أو من أطراف أخرى من داخل المؤسسة[2].

1. الأمر بالمهمة

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بانطلاق عملية التدقيق، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادى أي غموض. أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تتعدى صفحة واحدة، كما يمكن أن يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذ كانت المؤسسة صغيرة نسبيا، كما تجدر الاشارة إلى أن الطالب لخدمات التدقيق الداخلي يستطيع أن

[1] فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار دراسة الحالة لمؤسسة الجزائرية لنسيج والتجهيز بسكرةSONITEX،مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015م، ص 40.

[2] بلال عيمون، المرجع السابق،ص 24.

يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة ولأسباب ما يطلب تدقيق المصلحة ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة ولو كتوقيع ثاني، وذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للتدقيق الداخلي واستقبال أحسن وتقديم تسهيلات خلال العملية[1]؛

2. التخطيط (التحضير للمهمة):

تعتبر اعمال التدقيق نشاطات معقدة تتطلب تخطيطا مناسبا من أجل اكمال مهمة التدقيق واصدار تأكيدا على أن هنالك تخطيط ولكن ليس من ضروري أن يكون تخطيطا مناسبا، فالتخطيط يحول دون تجاهل أي مراحله من عملية التدقيق ويشمل التعرف على المشاكل الهامة، والاستجابة للمهمات التي يتم تكليف الموظفين لها ويحول دون تكليف المدققين بمهمات لا تتناسب مع قدراتهم وخبراتهم ويتمثل التخطيط في التعرف على المراحل المختلفة التي تمر بها عملية التدقيق ومشاكلها المختلفة وتكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة وتنظيمها[2]؛

3. تحديد الأهداف:

لقد حددت نشرة المعايير المتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي مسؤولية المدقق الداخلي في أهداف العمل وبيان مجال العمل والتي يجب أن يحققها التدقيق والمجال الرئيسي الذي يجب مراجعته وتقييمه، تشكل بيانات واضحة ودقيقة لأغراض التدقيق ويقسم مجال التدقيق إلى أهداف يمكن تحقيقها عن طريق تحديد المناطق التي يجب مراجعتها وتقييمها أثناء التدقيق؛

4. نطاق العمل:

يتضمن نطاق التدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأداء وذلك بالنظر إلى ما يلي:

- تدقيق النظام المحاسبي ونطاق الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الإشراف على الأعمال ووضع التوصيات اللازمة بشأن المدققين الداخليين؛

- تدقيق النظم الموضوعة للتأكد من التزام بالسياسات المخططة والإجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على عمليات التقرير؛

[1] زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان،2009-010، ص97.

[2] بلال عيمون، المرجع السابق،ص25.

5. اختيار الجهات الخاضعة للتدقيق:

تبدأ مهمة التدقيق باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق الداخلي، ويمكن للمدقق اختيار هذا النشاط بطرق مختلفة، وليس أمر هذا الاختيار مرتبط برغبة المدقق ولكن بطلب من جهات أخرى داخل المنشأة، وهناك ثلاث طرق رئيسية لاختيار الجهة الخاضعة للتدقيق نجملها فيما يلي:

- **الاختيار المنظم:** ويتم تبعا لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للتدقيق استنادا إلى خطة التدقيق السنوية والتي يتم وضعها في بداية السنة والموافق عليها من قبل الإدارة العليا؛

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

6. تحضير برنامج التدقيق:[1]

أن عملية تحضير برامج التدقيق لها أساليب خاصة بها، وإذا تم إتباعها فإنها تؤدي إلى برمجة تدقيق مقبولة وصالحة للاستعمال، وذلك من خلال:

- تدقيق برامج تدقيق السابقة أن وجدت، لتحديد ما تمت تغطيته وكيف تمت وبأي عمق وما هي النتائج؛

- القيام بمسح مبدئي لتحديد أهداف العملية ونشاطات أنظمة الرقابة الحالية ومواطن الخطر وتحديد مستوى الخطر؛

- يجب تحضير برنامج له أهدافه وموازنة الوقت وموارد التدقيق المتوفرة المخصصة لذلك.

ثانيا: العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

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

1. **تخطيط عمل التدقيق:** يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها؛

[1] بلال عيمون، المرجع السابق،ص26.

2. **ورقة التغطية:** وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه[1]؛

3. **ورقة إبراز وتحليل المشاكل:** توسط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، وتعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في اجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

ثالثا: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة)

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

1. **هيكل التقرير:** يتكون من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيها والنقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة؛

2. **الاجتماع النهائي أو الإقفال** : يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، للاستماع إلى نتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ الاساسية وهي:

– الكتاب المفتوح لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض التقرير وعناصر الإثبات التي أنتج تلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة. ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق.

– **خط الانتظار:** يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المباشر

– **مبدأ التدخل الفوري** : أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة ، ويتم الإشارة الى ذلك في تقرير التدقيق؛

– **مبدأ المعرفة المشتركة** : يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على القرير الذي

[1] فاطمة بعوج، المرجع السابق ،ص 42.

يوزع على المشاركين مسبقا، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتقليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات ، ويقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.

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

المطلب الثالث: قواعد ومبادئ سلوكه الداخلي

اولا: قواعد السلوك الاخلاقي

1. الاستقامة (النزاهة): على المدققين الداخليين القيام بأعمالهم بأمانة، اجتهاد ومسؤولية، وملاحظة القوانين وعمل الإفصاح المتوقعة من قبل القانون والمهنة، وأن لا يكونوا طرفا في أي نشاط قانوني أو يقوموا بأعمال ضارة بسمعة مهنة التدقيق الداخلي، وكذا احترام الأهداف الأخلاقية للمنشأة.

2. الموضوعية: على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أي نشاط أو علاقة، قد تفسد أو يفترض انها تفسد تقييمهم غير المتحيز، تتضمن هذه المشاركة تلك الافعال أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المنشأة، وأن عدم قبول أي شيء قد يفسد احكامهم المهنية، وان يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي أن لم يتم الافصاح عنها، قد تشوه أو تحرف التقرير عن الانشطة تحت المراجعة؛

3. السرية: على المدققين الداخليين أن يكونوا متمرسين في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم، وأن لا يستخدموا المعلومات لمكسب شخصي أو بأي طريقة ممكن أن تكون ضد القانون أو ضارة بالشرعية أو الأهداف الأخلاقية للمنشاة؛

4. الكفاءة: على المدققين الداخليين أن يطلعوا فقط بالخدمات التي لديهم فيها معرفة ومهارات وخبرات مناسبة، وأن يقوموا بتقديم خدمات التدقيق الداخلي بالانسجام مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وان يقوموا بتطوير كفاءاتهم وفعاليتهم ونوعية خدماتهم باستمرار.[2]

[1] فاطمة بعوج، المرجع السابق، ص 43.

[2] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق،ص164.

ثانيا: مبادئ السلوك لمدقق المهنة للتدقيق الداخلي

على الرغم من أن المصطلحات التي تم اختيارها لصياغة المبادئ معروفة لمزاولي مهنة التدقيق الداخلي إلا أن معهد المدققين الداخليين قد قدم شرح إضافي للمبادئ جوهرها ما يلي:

1. إظهار النزاهة: النزاهة هي أولى قواعد الأخلاقيات الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي حيث حددت قواعد الأخلاقيات الحد الأدنى لمتطلبات السلوك الأخلاقي، والنزاهة هي القاعدة الأساسية لباقي المبادئ فالموضوعية والسرية والكفاءة تعتمد على النزاهة. كما أن النزاهة تظهر من خلال الرأي الذي يقدم من قبل التدقيق الداخلي خلال مهام التدقيق ومن خلال النتائج والتوصيات أيضاً؛

2. إظهار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة: الكفاءة هي أيضاً أحد قواعد الأخلاقيات فعلى المدقق الداخلي أن تتوفر لدية المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة وعليه أن يطور كفاءاته باستمرار، أما العناية المهنية اللازمة فهي معنية بتطبيق المعارف والخبرات كما أن العناية المهنية المناسبة تتضمن توفير الإشراف المناسب واتباع الإجراءات المعتمدة[1]؛

3. أن يكون موضوعياً ومتحرراً من أي تأثيرات غير مناسبة: هذا المبدأ مرتبط بالمبدأ الأول فالموضوعية هي سلوك ذهني غير متحيز بحيث لا يتم الاعتماد في إصدار الأحكام على الآخرين وهي تتأثر بالاستقلالية والتي تعني تحرر التدقيق الداخلي من الظروف التي تمنعه من تأدية مهامه. فالموضوعية تتعزز بالدعم الذي يحصل عليه التدقيق الداخلي والاستقلالية تتعزز من خلال إجراءات واضحة للتدقيق الداخلي؛

4. أن يكون متوافقاً مع استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة: هذا المبدأ هو أكثر المبادئ تأثيراً بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي لإضافة قيمة فلا بد أن تكون خطط التدقيق متسقه مع ما تطمح له المؤسسة؛

5. تقديم توكيد مرتكز على المخاطر: هذا المبدأ يعتبر الدور الأساسي للتدقيق الداخلي ولا بد للتدقيق الداخلي أن يؤدي أغلب وقته لتحقيق هذا المبدأ فلا بد من تطوير خطة تدقيق مبنية على المخاطر مع الأخذ بالاعتبار إطار المخاطر الذي تبنته المؤسسة.

6. ذو بصيرة ومبادر وذو نظرة مستقبلية: لا بد ألا يعتمد التدقيق الداخلي على المعلومات التاريخية فقط لتقديم توكيد وإنما يجب أن يتمتع بنظرة مستقبلية ويكون مبادر حتى يكون عضو فعال ومؤثر في قيادة التغيير؛

[1] أيمن عبدالرحيم، مبادئ التدقيق الداخلي أولاً، مقال منشور في مجلة التدقيق الداخلي الأردنية – سبتمبر 2019 ، متوفر عبر الرابط الالكتروني https://aymanoninternalaudit.wordpress.com تاريخ زيارة الموقع 11-02-2022 على الساعة 19:30.

7. يدعم تطوير وتحسين المؤسسة: هذا المبدأ هو الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي والذي طالب به تعريف التدقيق الداخلي وهو أهم ما يجب أن تتميز به تقارير التدقيق الداخلي وهي القيمة الحقيقة التي يقدمها التدقيق الداخلي.[1]

ومنه نستنتج إن التكامل الذي حصل بين المبادئ الأساسية والمعايير هي خطوة في الطريق الصحيح لتطوير ممارسات التدقيق الداخلي وأرى بأن تكون الخطوة القادمة أن يتم عكس الربط الذي تم ضمن النسخة المحدثة من معايير التدقيق الداخلي والتي سيتم مراجعتها في العام القادم وعدم اقتصار هذا الربط على دليل منفصل لوحده.

[1] المرجع السابق.

المبحث الثالث: خدمات التدقيق الداخلي وأهم وظائفه

المطلب الاول: ادوات وانواع التدقيق الداخلي

اولا: ادوات التدقيق الداخلي

1. أدوات الاستفسار

وفيما يلي سنعترضها بالتفصيل

السبر الإحصائي: هو أداة تسمح انطلاقا من عينة محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع. ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية

تصور السبر: يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها، ويقوم بـــ:

- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته؛
- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول؛
- ويقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة[1]

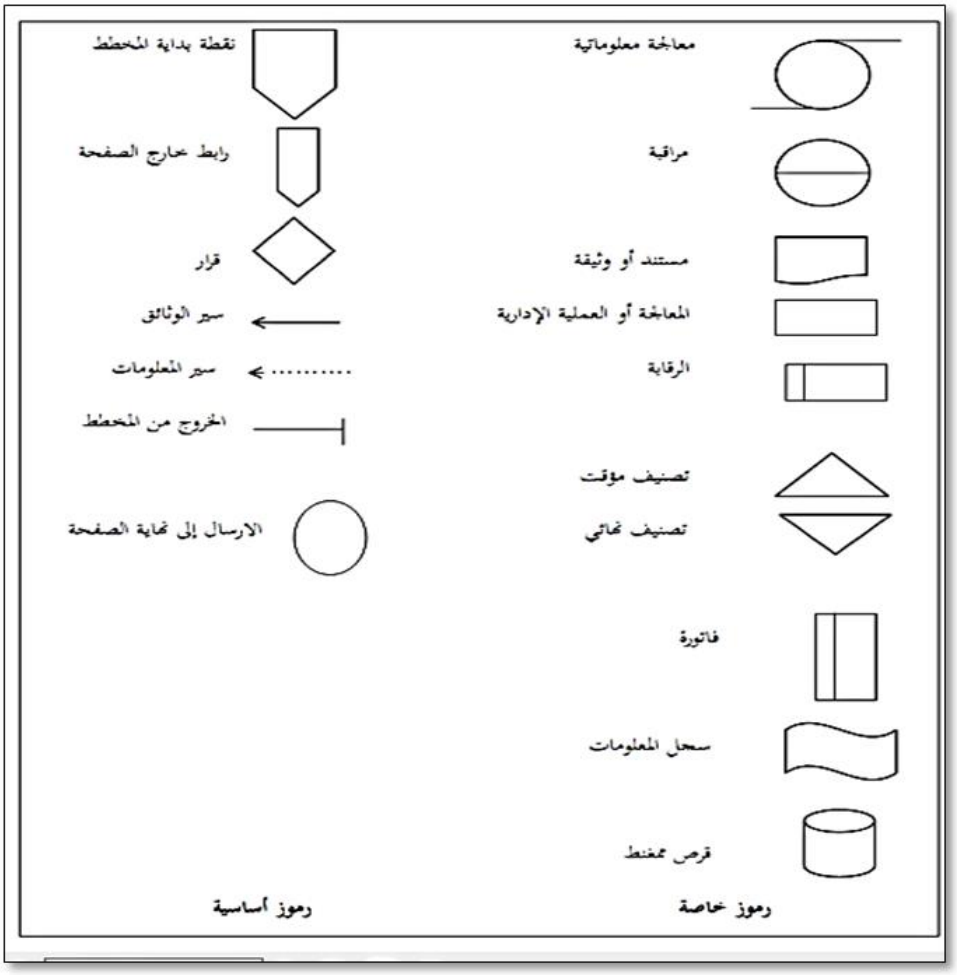
2. أدوات التنظيم:

تتمثل أساسا في:

- **الهيكل التنظيمي:** بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد عناصر نظام الرقابة الداخلية، والذي يكون معدا من قبل الإدارة، فإن الهيكل الوظيفي يعده المدقق الداخلي إذا كان ضروريا لرؤية أوضح، إنطلاقا من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات، المقابلات، الوصف...الخ، وتستعمل هذه الأداة من طرف المدقق ذلك من خلال فحصه للهيكل الوظيفي.

[1] فضيل فاطمة الزهراء، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم،2016-2017، ص 22.

الشكل رقم(03): يمثل اشكال ورموز خرائط التدقيق



المصدر: فاطمة بعوج، المرجع السابق، ص30.

ثانيا: انواع التدقيق الداخلي

يوجد هناك أربعة أنواع للتدقيق الداخلي والمتمثلة في:

1. التدقيق المالي: وهو يعني تدقيق العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية:

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة؛
- اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازين التدقيق؛
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر[1]

[1] زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق،ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2010م،ص89

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

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة؛
- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.[1]

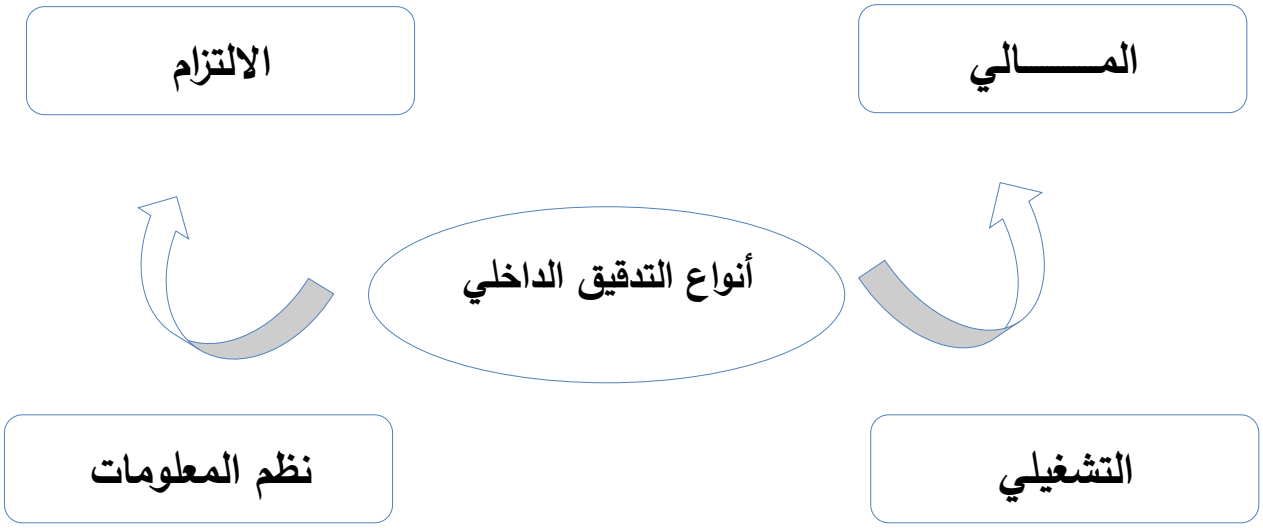
3. التدقيق التشغيلي: هو الفحص والتقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة الاستخدام المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقويم إجراءات مختلفة لعمليات، ويجب أنه يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية ويطلق عليه أيضا التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء أو رقابة الأداء، وهو يتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة للحكم على مدى كفاءتها وفاعليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقا، ويقوم بذلك المدققين الداخليين للمنشأة حيث كان في البداية يخدم الإدارة ولكن توسع ليخدم المنشأة ككل.

4. تدقيق تكنولوجيا أو نظم المعلومات: يقصد بالتدقيق تكنولوجيا(الإلكتروني) أو نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة بإستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق "لذا فإن التدقيق الإلكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق[2]

[1] خلف عبد الله الوردات، المرجع السابق، ص56

[2] فاطمة بعوج، المرجع السابق، ص30.

الشكل رقم(04): يمثل أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على المراجع.

المطلب الثاني: خدمات التدقيق الداخلي

اولا: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي

يقدم التدقيق الداخلي عدة خدمات داخل المنشأة كونه وظيفة أساسية داخلها وارتباطه بالإدارة العليا وتتمثل هده الخدمات فيما يلي:

1. خدمات وقائية: وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المنشأة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر (الإسراف) وضبط السياسات المختلفة في الشركة (الإدارية/الإنتاجية/المالية ...) من تحريفها أو تغييرا دون مبرر.

2. منع واكتشاف الغش والاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على ادارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الاجراءات المطبقة من قبل الادارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه ان يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال[1]؛

3. خدمات إنشائية: وتتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية؛

[1] بلال عيمون، المرجع السابق ، ص 12.

4. خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير تدقيقه والخاصة بإصلاح أي خطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع؛

5. خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع، وقد يستخدم المدقق الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المدقق الخارجي.[1]

ثانيا: خدمات اخرى

1. الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة: يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد اسباب ذلك، اذ قد تكون الاجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط.

2. تحديد مواطن الخطر: على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية واعلام الادارة عنها لتحديد فيما اذا تطلب الامر اخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة او من معلومات مستقاة من مصادر أخرى، او من مشاكل موجودة في شركات اخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة؛

3. الشك المهني: يجب على المدقق الداخلي ان يخطط وينفذ اعمال التدقيق، ولا يجب افتراض عدم الامانة للجهات الخاضعة للتدقيق، وبدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال.[2]

المطلب الثالث: وظائف التدقيق الداخلي

اولا: الوظائف التقليدية

لما كان التدقيق الداخلي في بدايته الأولى، كان المدقق الداخلي يتصيد الأخطاء للعاملين داخل المؤسسة ويطلق عليه مدقق الأرقام، كانت الوظيفة الأساسية للتدقيق الداخلي أقرب إلى الحماية، الأمر الذي أدى بالأشخاص الذين تراجع أعمالهم أن يطلقوا على المدقق اسم "جاسوس الإدارة أو عين الإدارة" حيث كان المدقق

[1] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل،ط1، لمكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2008،ص128.

[2] علواني سفيان، المرجع السابق،ص 08.

في خدمة الإدارة، وبعد ذلك ظهرت نظرة أخرى للتدقيق الداخلي على انه امتداد لخدمات المدقق الخارجي، وكانت نظرة ضيقة بالنسبة للخدمات التي يقوم بها المدقق الداخلي.

اهمية حجم المعلومات (البيانات المحاسبية والمالية) تزيد من خطر الوقوع في الخطأ أو السهو، وبالتالي ارتفاع تكلفة فحص خارجي شامل. ومن هنا كانت حاجة الشركات لتطوير الخدمات الداخلية تدريجيا وكانت مسؤولة عن تنفيذ المهام الرقابية المماثلة لتلك التي يقوم بها المدقق الخارجي[1].

ومع تطور التدقيق الداخلي، ينظر المسيرين إلى أهمية التعبير عن رأي حول معلومات غير المعلومات المحاسبية والمالية، كل وظيفة في المؤسسة كل نوع من العمليات وكل معلومة تصبح موضوع محتمل للتدقيق، جميع المنظمات مهددة بمخاطر الاحتيال وكانت هناك عدة حالات في العقدين الماضيين عندما أدت عمليات الاحتيال إلى سقوط المنظمات، تشمل بعض الأمثلة البارزة كانرون و ورلدكوم في الولايات المتحدة وشركة ساتيا منير هوم، أدى تباطؤ الاقتصاد الحالي إلى السطح عدد كبير من عمليات الاحتيال رفيعة المستوى مثل حالات ريبوك وسيتي بنك وبالتالي زيادة أدى إلى التركيز على إدارة مخاطر الاحتيال، حيث وضعت اللوائح العالمية مثل قانون الرشوة في المملكة المتحدة، ساربينس اوكسلي الامريكي، على نحو متزايد المسؤولية على إدارة المنظمات وحتى تكون هناك فعالية في إدارة مخاطر الاحتيال وضعت مبادئ توجيهية لمنع تزايد حوادث الاحتيال.[2]

ثانيا: الوظائف الحديثة

- ينعكس التزام المؤسسة بفعالية التدقيق الداخلي فيها مباشرة على الأهمية التي أعطيت لها، حيث ينبغي أن يحدد بوضوح أدوار ومسؤوليات التدقيق الداخلي والتي يمكن أن يشمل ما يلي:
- تحقيق أولي أو كامل لإحتيال المشتبه بهم؛
- تحليل الأسباب الجذرية والتوصيات في تحسين المراقبة ورصد خط للبلاغات والمبلغين؛
- توفير دورات تدريبية لتعليم الأخلاقيات؛
- المساعدة في جمع المعلومات وتقديم توصيات لتحسين الرقابة الداخلية.

ولهذا من المهم أن يتم تمويل وظائف التدقيق الداخلي على نحو كاف وهذا بتشغيل كافة الموظفين، وتدريبهم مع مهارات متخصصة مناسبة تبعا لطبيعة وحجم وتعقيد بيئة المؤسسة. كما أنه من الضروري لوظيفة

[1] أمان الله وجدان مارية، أهمية التدقيق الداخلي في تحسن أداء المؤسسة " دراسة حالة لمؤسسة سوناطراك خلال الفترة 2015، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير،2014-2015م، ص 07.

[2] المرجع نفسه،ص08.

التدقيق الداخلي أن تكون لها سلطة مستقلة تسلسل إداري واتصال مع كل الأطراف في المؤسسة.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل من ماهية التدقيق الداخلي، خدمات ومعايير وأدوات التدقيق ومسار تنفيذ عملية التدقيق الداخلي، يتضح لنا ان عملية التدقيق الداخلي تحتاج الى المدقق حيث يجب ان يكون المدقق يتميز بالمؤهلات العلمية والعملية الواجب توفرها لممارسة عملية التدقيق الداخلي وذلك بأتباع منهجية وخطوات مستمدة من المعايير الخاصة بالتدقيق الداخلي، وانتهاء بإعطاء رأي فني محايد حول صدق وصحة حسابات المؤسسة وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمالها، وتقديم التصحيحات والتوصيات ومتابعة تنفيذها وعموما فان مهنة التدقيق الداخلي وظيفة مهمة داخل المؤسسة، تهدف إلى حماية أصول وأموال المؤسسة ومساعدة الموظفين للقيام بأعمالهم ومسئولياتهم وأن التدقيق الداخلي وظيفة داخلية تابعة للمؤسسة تقوم بنشاط رقابي مستقل لقياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا لابد من توافر طرق وأدوات للتأكد من أداء العمل التنفيذي الصحيح وعلى هذا فإن الوظيفة الأساسية للتدقيق الداخلي تكمن في القيام بفحص انتقادي تقييمي لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية، وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة لمنع الغش والتزوير واكتشاف الأخطاء والانحرافات وتجنبها مستقبلا، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في دفاتر السجلات والمعلومات المعروضة على الإدارة العليا لغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

الفصل الثاني

نظام الرقابة الداخلي ودور التدقيق في تحسينه

تمهيد

تعد الرقابة الداخلية واحدة من أدوات التصدي للمشكلات المختلفة التي تعاني منها المنظمات المحلية والإقليميّة والعالمية، كونها تقوم بدور المتابع والمشرف على حسن سير وسلامة العمل الداخلي في هذه المؤسسات، وذلك بهدف التقليل إلى أكبر حد ممكن من الممارسات غير الأخلاقية، ولصياغة مدونات السلوك التي تعمل بمثابة بوصلة لتفادي عمليات الاحتيال التي تؤدي إلى ضياع حقوق أطراف المصالح، وتعطي المصالح الشخصية أهميّة أكبر من مصلحة المنظمات، مما يؤثر سلبا في طبيعة العمل فيها، ويشمل ما سبق كلاً من المؤسسات التي تعمل في المجال الاجتماعي والاقتصادي والثقافي والسياسي والعسكري، أو تلك التي تنتمي إلى ميدان القطاع الخاص أو العام (الحكومي) ونظرا لأهمية سلامة النظام ومن هذه الانطلاقة سنحاول التطرق من خلال هذا الفصل الى:

- **المبحث الاول: الاطار المفاهيم للرقابة الداخلية.**
- **المبحث الثاني: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية وجراءتها.**
- **المبحث الثالث: دور التدقيق في تحسين الرقابة الداخلي.**

المبحث الاول: الإطار المفاهيم للرقابة الداخلية

تُعرف الرقابة على أنّها عملية يتمّ من خلالها التأكد من أنّ كل شيء يسير في المنظمة وفقاً لمجموعة من الخطط والتعليميات الموضوعة والصادرة، إضافةً للمبادئ المعتمدة، وتكون موجودة بطريقة تمكن المواطن من الكشف عن مواضع الضعف فيها وكذلك تصحيحها، والبعض الآخر يعرفها على أنّها وظيفة إدارية تهتم بقياس أداء وأسلوب الرقابة المثالية في المنظمة، من خلال التنبؤ بالمشكلات التي ستحدث قبل وقوعها ومحاولة تحديدها وتجنبها، وللرقابة ثلاثة أنواع، الأولى هي الإدارية والثانية هي القضائية إضافةً للسياسية، ويقوم كل واحد منها بمراقبة وجهات معينة ومختلفة ومن هنا نتطرق الى التعريف نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

أولا: تطور الرقابة الداخلية

1. مراحل تطور الرقابة الداخلية

لقد تطور تعريف الرقابة الداخلية تاريخيا ليساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما وافقته من نمو في حجم المشاريع والوحدات الاقتصادية، واتساع نطاقها ومواكبة التطور في علم الإدارة بصورة عامة، تم إظهار المراحل التي مرت بها الرقابة الداخلية كما يلي[1]:

1.1. المرحلة الأولى

هي مرحلة الرقابة الشخصية وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية والذي تماشى مع طبيعة المشاريع الفردية الصغيرة التي سادت آنذاك، وفيها اقتصر تعريفها على أنها مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس، ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى مثل المخزون.[2]

1.2. المرحلة الثانية

مرحلة الضبط الداخلي وقد شوهد في هذه المرحلة نمو في حجم المؤسسات وزيادة أنشطتها وعملياتها كما اتسع نطاقها الجغرافي، وبموجب ذلك اعتبرت الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية موجوداتها وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات.

[1] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص163.

[2] برابح بلال، تقيم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015، ص03.

1.3. المرحلة الثالثة

في مرحلة الكفاءة الإنتاجية، اتسع فيها مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية، إلى جانب الحفاظ على أصول المؤسسة وضمان الدقة المحاسبية في تسجيل العمليات، ويمثل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1949م الأساس لهذه المرحلة.

1-4 المرحلة الرابعة

مرحلة نظام الرقابة الداخلية وهي تتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، فيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية باعتبار أن هذه الأخيرة أكثر شمولا، وقد وضع تعريف جديد لها واعتبرت بموجبه على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعة بما يوفر تأكيد معقول بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تخفيضها، ويتركز مبدأ الرقابة الداخلية هنا على أنه لأداء أي نشاط مسؤوليات أساسية يتحملها المسئول عن هذا النشاط، وبالتالي عليه تأدية مهامه الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة.

2. العوامل المساعدة على تطوير الرقابة الداخلية

2.1. كبر حجم المؤسسات

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو المتزايد في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة، الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية وموازنة وتقسيم العمل وغيرها.

2.2. تعدد العمليات

تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج وتبيع وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة لأخرى ومن مؤسسة إلى أخرى في إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تنفذ بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة مما سبق يظهر كليا بأن الرقابة الداخلية مطالبة بالتكييف مع التنوع في العمليات.

2.3. توزيع السلطات والمسؤوليات

إن التوسع الجغرافي في المؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات متعددة الجنسيات، والذي يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديريات الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل العمليات واتخاذ كل القرارات في الوقت المناسب، على أن تكون المسؤولية أمام الإدارة العامة تقع على عاتق هذه الإدارات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في مناطق أخرى[1].

2.4. الحاجة الدائمة للمعلومات

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة وخارجها والى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة، وباعتبار نظام المحاسبة المعلوماتية أحد الأنظمة المعلوماتية فهو يعمل على توكيد المخرجات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية في الوقت والمكان المناسبين من خلال المعالجة السريعة للبيانات التي تسمح بإعداد فحصها في وقت لاحق كما يعمل على إمداد الجهات المختلفة بالمعلومات المعبر عنه.

2.5. حماية أصول المؤسسة

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية وحاسوبية للحفاظ على الأصول من العوامل الجوية ومن السرقة المادية لها، إذا يجب القيام بالتأمينات اللازمة من خلال عملية الرقابة المحاسبية التي تهتم بحماية الأصول المحاسبية وذلك بتسجيل كل التحركات التي تمس أي عنصر من عناصر الأصول تسجيلا آليا بتنفيذ النصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية.[2]

ثانيا: مفهوم وأنواع الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

1. تعريف الرقابة الداخلية

عرف نزاف محمد عباس الرماح أن الرقابة الداخلية: "تشمل الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تقرها المؤسسة وذلك بغرض حماية أصلها وتحري الدقة للبيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وتعزيز الكفاية في الأعمال وتشجيع تنفيذ السياسات الإدارية"[3]

---

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار الكنوز للمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2010، ص192.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط2، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س، ص93.

[3] نزاف محمد عباس الرماح، مراجعة المعاملات المالية، ط1، دار حفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2010م، ص169.

عرفت اللجنة الكندية coco : الرقابة الداخلية على أنها "مجموعة من العناصر المنظمة التي تظم الأنظمة، الثقافة والمهام من أجل تحقيق الأهداف.[1]

عرف منظمة خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين سنة 1977م: "هي مجموعة الضمانات والتأكيدات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وتهدف من جهة إلى ضمان مكانة الممتلكات والمعلومات والى تطبيق معلومات الإدارة وتحسين الأداء من جهة أخرى وتحديد إجراءات وطرق الرقابة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة للحفاظ على استمراريتها"[2].

مما سبق يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها "الخطة التنظيمية التي تسطرها المؤسسة من أجل حماية أصولها من السرقة والضياع ودقة المعلومات المحاسبية والاطلاع على مدي تطبيق السياسات الإدارية.

ثالثا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC أنها:

نظام يحتوي على خطة تنظيمية، ومجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية الأهداف المرسومة، لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه الاهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، واكتشاف الغش والأخطاء تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية.

عرفتها لجنة حماية المنظمات COSO على أنها عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة في:

- ✓ كفاءة العمليات التشغيلية.
- ✓ الموثوقية في التقارير المالية.
- ✓ الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات.

عرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين نظام الرقابة الداخلية على أنه: "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصل، ضمان ودقة وصدق البيانات المحاسبية، وتشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة[3].

---

[1] وليد أدحين ووليد وبعناني ، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية (جيجل- بجاية)، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص: محاسبة وادارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحي –جيجل،2016-2017م،ص 13.

[2] المرجع نفسه، ص12.

[3] غنو عبد القادر، دور المراجعة الداخلية تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة DAHRA VIP- حجاج، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم،2016-2017م، ص24.

وتعرف بأنها تلك الأساليب والسياسات الرقابية التي يتوصل إليها الرؤساء الإداريون لضمان تنفيذ العمليات والأوامر الصادرة إلى مرؤوسيهم أي الرقابة التابعة من الجهاز الإداري الحكومي نفسه على العمل المؤدي له.

كما عرفته لجنة حماية المنظمات على أنها:" عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين أخرين لتأمين وتوفير والحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها[1]

ومنه يمكن نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية بأنه:" مجموع الممارسات والإجراءات المحددة والطرق والمقاييس المقررة من طرف مجلس الإدارة والمسؤولين عن قيادة المؤسسة وهذا لضمان الغرض القانوني لنشاطات المؤسسة وان للرقابة الداخلية، على أنها " ذلك النظام الذي يظم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف أنظمة الرقابة الداخلية

اولا: أنواع نظام الرقابة الداخلية

1. أنواع الرقابة الداخلية من حيث طبيعتها:

أ. الرقابة المحاسبية: ويقصد بها كافة الطرق والوسائل والإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية مواردها المختلفة، وضمان صحة التقارير والقوائم المالية، قد تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية المقبولة قبولا عاما وتعتبر الإدارة المالية أو ادارة الحسابات بالمؤسسة هي المسؤولة عن وضع نظام سليم للمحاسبة بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة الاعتماد عليها.[2]

ب. نظام الرقابة الإدارية: هي تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، استخدام

[1] غنو عبد القادر، المرجع السابق، ص 24.

[2] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط 1، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الاردن، ص168

الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.

ج. ضبط الداخلي: يعرف الضبط الداخلي بأنه ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك لضمان حسن سير وعدم وقوع أخطاء وغش أو تلاعب بأصول المؤسسة وحساباتها، يهدف الضبط الداخلي إلى حماية أصول المنشأة وسجلاتها والدفاتر من الضياع أو سوء الاستعمال، ويلاحظ أن تطبيق هذا النظام يحتاج إلى عدد كبير من الموظفين، لذا لا نجده مطبقا بطريقة كاملة إلا في المؤسسة الكبيرة لارتفاع تكلفته.[1]

2. الرقابة الداخلية من حيث التوقيت

أ. الرقابة الوقائية: وتتمثل في الضوابط والقواعد والإجراءات التي تنظم العمل وتمنع التدخلات وبالتالي تضمن سير الأعمال في الاتجاه الصحيح وهي بذلك تسبق حدوث الأخطاء والانحرافات؛

ب. الرقابة التحذيرية: يركز هذا النوع على ما يجري أثناء التنفيذ، لذلك تسمى متزامنة مع التنفيذ أو الإنجاز، وبموجب هذا النوع يتم التأكد من أن الأعمال تنجز وفق ما يرد في الخطط بهدف حل المشكلات حال وقوعها عند التنفيذ، وهذا النوع هو أكثر الأنواع استخداما.

ج. الرقابة اللاحقة: وتسمى بالرقابة العلاجية، ويتركز دورها بعد الانتهاء من إنجاز مراحل العمل المطلوب، ويتم عن طريق فحص ومراجعة العمليات المالية التي تم الانتهاء منها، للكشف عما وقع من مخالفات وإنجازات عن طريق مقارنة ما تم إنجازه بالمعايير الموضوعة سلفا.[2]

3. نظام الرقابة المحاسبية

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدمة من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة واثباتها محاسبيا، وتتمثل وظائف ذلك النظام في:

- ✓ تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية؛
- ✓ فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات؛

[1] غنو عبد القادر، المرجع السابق، ص 26.

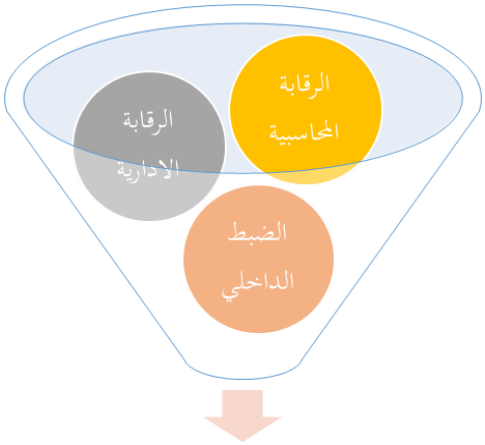
[2] ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد12، ع4، بغداد، العراق، 2010، ص179

✓ إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

4. نظام الضبط الداخلي

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف أخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.[1]

الشكل رقم (05): يمثل انواع نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على المراجع.

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

إن الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه من وراء وضع الرقابة الداخلية هو التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة والأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها ومنه نذكر أهداف نظام الرقابة الداخلية.

1. **ضمان نوعية ودقة ومصداقية المعلومات**: يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يتأكد من أن المعلومات المقدمة تم إنشاءها استنادا إلى مبادئ أساسية متفق عليها، وكذلك توفير الحجم الكافي من المعلومات الإدارة وأيضا توفيرها في الوقت المناسب من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الصائبة.

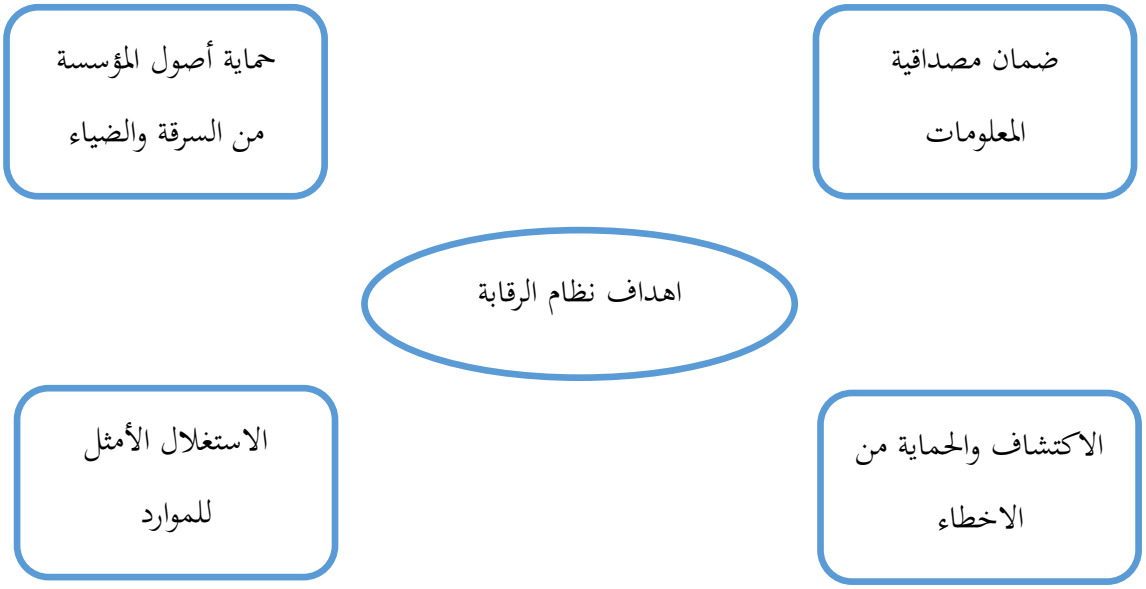
2. **الاستغلال الأمثل للموارد**: يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحسين كل من الكفاءة والفعالية من أجل ضمان الاستخدام الأمثل للموارد وزيادة الكفاية الإنتاجية للمؤسسة.

[1] ثامر محمد مهدي، المرجع السابق، ص180.

3. **حماية أصول المؤسسة من السرقة والضياع وسوء الاستعمال:** لا يهدف نظام الرقابة الداخلية على حماية الأصول المادية فقط إنما كالاستشارات، المخزونات والمعدات والأدوات ويتعداها إلى ضمان سلامة عناصر أخرى وهي:

- ✓ العنصر البشري من عمال وموظفين ومسيرين، ويدخل هنا مفهوم التأمين الاجتماعي والمحافظة على امن العمال؛
- ✓ صورة المؤسسة اتجاه محيطها الخارجي؛
- ✓ المحافظة على المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة[1].

الشكل رقم (06): اهداف نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على المراجع

المطلب الثالث: عوامل وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية، وهذا نتيجة التطورات التي مر بها العالم ككل وخاصة من الناحية الاقتصادية ومن أهم هذه العوامل نجد:

[1] بو علي عبد النور، برابح محمد، التدقيق الداخلي كمدخل لتقييم نظام الرقابة الداخلية مؤسسة باتيمتال هياكل الغرب- دراسة حالة –، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2019-2020م، ص13-14.

اولا: العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية

1. تعدد أنواع المؤسسات

تميزت المؤسسة بعدة أصناف وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة أنشطتها (تجارية، صناعية، خدماتية وفلاحية)، أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية)، أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة وكبيرة)، ونتيجة لهذه الأصناف والتقسيمات كان من الضروري على المساهمين تكوين مجلس الإدارة لمناقشة كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ولتقييم عمل الهيئات المسيرة لها، وهذا التقييم يكون بمقدار ما توصلت إليه هذه الهيئات من نتائج مبررة لنشاطاتها بما تم رسمه في الخطة التنظيمية، وهذا التقييم يكون عن طريق ما يسمى بالرقابة الداخلية[1]

2. تفويض السلطات

يكون هذا واضحا في شركات المساهمة، وهذا بانفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم، وبالتالي يسندون ذلك إلى جزء منتخب منهم مجلس الإدارة "، والذي هو بدوره غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده فيقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة في المؤسسة والإخلاء بمسؤولياته أمام المساهمين، مع ضمانه تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس واجراءات الرقابة الداخلية وهذا من أجل الاطمئنان على سلامة العمل داخل المؤسسة[2].

3. تعدد العمليات

تقوم المؤسسة بعدة وظائف، حيث أنها تستثمر، تشتري، تنتج وتبيع في نفس الوقت، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة، على أي وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، ونظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك[3].

4. تطور اجراءات المراجعة الخارجية

إن تحول عملية المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختبارية تقوم على أساس العينة بسبب عدم إمكانية المراجع الخارجي القيام بالمراجعة التفصيلية لكافة العمليات المدونة في الدفاتر والسجلات، أدى إلى ضرورة وجود نظام عال للرقابة الداخلية يعتمد عليه المراجع الخارجي في تحديد حجم العينة المناسبة للقيام بعملية المراجعة الخارجية.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ،ط1، الجزائر، د س، ص32.

[2] المرجع نفسه، ص93.

[3] غنو عبد القادر، المرجع السابق، ص 25.

5. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة

لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على تقارير دورية معبرة عن الأوجه المختلفة لنشاطاتها، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة واللازمة، وتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة المستقبلية، ومن هنا لابد من وجود نظام رقابة داخلية سليم ومتينٌ يطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير المبني عليها في اتخاذ هذه القرار.

6. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المؤسسات المختلفة الناشطة داخل البلد، وذلك لاستعمالها في عملية التخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية، التسعير وغير ذلك، فإذا ما طلبت هذه البيانات من المؤسسة يجب أن تقدمها هذه الأخيرة بسرعة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن لها نظام رقابة داخلية فعال وقوي[1]

ثانيا: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

1. أساليب دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

يستخدم المراجعون عدة أساليب وأدوات، لدارسة اجراءات نظام الرقابة الداخلية والتعرف عليها بهدف الحكم على فعالية وأداء النظام، في إنتاج البيانات المحاسبية السليمة والمحافظة على أصول المؤسسة، وبهدف تحديد جوانب الضعف والانحراف التي تتطلب فحصا وتمحيصا دقيقين ولتحديد نطاق المراجعة [2].

1.1. **طريقة التقرير الوصفي** تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق شرح تدفق البيانات عمليات وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمولين لكل دورة العمليات ، حيث يقوم المراجع بوصف نظام الرقابة، بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة فإنه يعد وصفا مكتوبا للنظام، وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لمذكرات وصف النظام، حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة وعلى أية حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة، ويمكن أن يؤدي الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية ،إلى سوء فهم للنظام ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح و تطبيق غير صحيح لاختبارات الالتزام.

1.2. **طريقة الاستقصاء** : تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة، تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، والبيانات الواردة ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل،

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص26.

[2] بديرة فارس و بيطار بهاء الدين، دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة في مطاحن الحضنة المسيلة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة،2017-2018م، ص 18.

خطواته المتبعة في مركز النشاط، ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة، بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية :

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال، والتحقيقات التي تتم للتأكد منها؛
- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- احتواءها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

1.3. **طريقة خرائط التدفق**: إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبيا وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي وطريقة الاستبيان بأنها توضح خط سير العمليات، بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها (أدويا أليا إلكترونيا) وأجهزة الادخار والإخراج في حالة الأنظمة الآلية تستخدم في إعداد خرائط التدقيق رموز متعارف عليها عالميا تختلف عن الرموز المستخدمة في إعداد خرائط الإجراءات.[1]

2. دراسة وتقييم نظام الداخلية الرقابة

2.1. دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية :

على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية، والفهم الكامل لنظام المحاسبي للمؤسسة وأساليب الرقابة المحاسبية المرتبطة به و يجب أن يتم ذلك لأحد السببين :

- للتأكد من اجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية عليها، كافية بدرجة يمكن الاعتماد وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار التحليلية الاختبارات؛
- يساعد المراجع في تصميم الاختبارات التحليلية، في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية لدرجة يمكن الاعتماد عليها[2].

2.2. التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية :

يمكن للمراجع أن يعد تقييما مبدئيا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بأن

[1] بديرة فارس و بيطار بهاء الدين، المرجع السابق، ص 19.

[2] المرجع نفسه،ص 21.

الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا ، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون ومن الناحية الفنية يمكن اعتبار هذا الأسلوب جانبا من اختبارات الالتزام، يتم قبل عملية التقييم المبدئي، خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، من منظور ما هي مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام الجيد التصميم ميزات وهكذا، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف ، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا.

2.3. إجراء اختبارات المراجعة

أ. اجراءات المراجعة التحليلية: وهي تشمل تحليل المعادلات والاتجاهات لأغراض المقارنة مع السنوات السابقة، أو المقارنة بمعايير القطاع وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج الى الفحص اكثر.

ب. اختبارات الالتزام : وتصمم هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام ، وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق[1].

[1] المرجع نفسه، ص 22.

المبحث الثاني: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية وجراءتها

تشتمل الرقابة الداخلية على خمس فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأثير مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة، ويطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية فبدون وجود رقابة فعالة لن ينتج على العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن ومجهوداتها.

المطلب الاول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

اولا: بيئة الرقابة

تعتبر بيئة الرقابة أساس للمكونات الأخرى، أو الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها لتحقق نظام رقابي فعال وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة و المعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي منها بيئة الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي وتجنب العاملين والمشروع في النهاية من الأداء والسلوك الغير أخلاقي وفلسفة الإدارة في الوضع معايير وسياسات لتشجيع الأداء والسلوك الأخلاقي، أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بتنظيم المنشأة وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وكيفية تنفيذهم لواجباتهم ولكن يمكن القول أن من أهم هذه العوامل المكونة لبيئة الرقابة وهي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمشروع وكيفية التعامل مع المفاهيم و القيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة[1]

ثانيا: تقدير الخطر

يهتم هذا المكون بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها و محاولة تخفيض حّدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة ويختلف تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقديره من طرف المراجع، لكن يرتبط معه بشكل وثيق، حيث تقوم الدارة بتقسيم الإخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطار والمخالفات، ويقيّم المراجعون الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب سيقوم المراجع بالتالي يجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف أو الاستجابة للأخطار الهامة[2]

[1] الغطاس حسينة، شقيان صارة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة "تعاونية الحبوب والخضر الجافة"– البويرة– ، ذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محند أولحاج – البويرة، 2017–2018م، ص ص 36–37.

[2] المرجع السابق، ص36.

ثالثا: أنشطة الرقابة

تعرف أنشطة الرقابة بأنها: السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة على سبيل المثال اتخاذ الإجراءات اللازمة ليتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفة وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية تدقيق على أنها سياسات وإجراءات.

رابعا: المعلومات والاتصال والمتابعة

يتعلق هذا الجزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالشركة إلى أعلى وإلى أسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية والمتابعة، يقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة والتقسيم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات هياكل الرقابة الداخلية للتحقق من فاعلية وكفاءة هيكل الرقابة.

الجدول رقم (01) : مكونات هيكل الرقابة الداخلية

المكونات	العناصر	الوصف
تقييم مخاطر الإدارة	تأكيدات الإدارة: الوجود الاكتمال، التقييم الغرض والإفصاح، القياس والحدوث	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطرة الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا لإطار الدول لتقرير المالي
نظم المعلومات المحاسبة والاتصال	أهداف المراجعة المرتبطة العمليات، الوجود، الاكتمال الدقة، التبويب، التوقيت الترحيل والتلخيص.	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والتقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للاحتفاظ بالمساءلة المحاسبة عن الأصول المرتبطة.
الرقابة إجراءات الرقابة	لترخيص الملائم للعمليات والأنشطة ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر. المستندات والسجلات الكافية (ضوابط الرقابة العامة على الكمبيوتر) الرقابة المادية على الأصول والسجلات الاختيارات المستقلة على الأداء.	للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.
الانشطة	الفصل الكافي للواجبات	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة.

المتابعة	غير واجبة التطبيق.	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوبا.

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، ص260.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية في هذا النظام وهي:

اولا: المقومات الإدارية

1. هيكل تنظيمي كفء

إن وجود هيكل تنظيمي كفء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال وخاصة إذا كان تحديده للمسؤوليات دقيق وواضح، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لحجمها واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون هذا الهيكل التنظيمي كفء لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع على عاتقها، كما يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية في المؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة بطريقة تمكنها من تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة، ويعني استقلال الإدارات ألا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارة التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول وادارة الحسابات، وهذا من أجل خلق رقابة قسم معين لقسم أخر للحد من ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسؤول عنها إن وجدت[1]

2. كفاءة الموظفين

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي يجب أن يكون للمؤسسة سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد وترقية الموظفين الحاليين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لكل وظيفة[2]

[1] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ،ط2، دار المسيرة، عمان ، الاردن،2010،ص206

[2] غنو عبد القادر، المرجع السابق،ص32.

3. وجود مستويات ومعايير أداء سليمة

إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم يؤثر بدرجة كبيرة على فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء، وبالتالي يجب على الإجراءات الموضوعة إظهار الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن معايير قياس أداءهم، وذلك من أجل محاولة المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات[1]

4. وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول

يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات واجراءات لتوفير الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس حتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كما يجب عليها الاحتفاظ بالسجلات والملفات أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها واتلافها، واتباع سياسات سليمة لتوفير الحماية المادية للأصول.

5. وجود قسم المراجعة الداخلية

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم تنظيمي إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم المراجعة الداخلية مهمته الرئيسية تتمثل في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية[2]

ثانيا: المقومات المحاسبية

1. نظام محاسبي سليم

يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات نقوم بتلخيصها في الجدول التالي:

[1] شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ،جامعة الجزائر، ص107

[2] غنو عبد القادر، المرجع السابق، ص33.

الجدول رقم (02): يمثل مقومات نظام الرقابة الداخلي

مقومات نظام الرقابة الداخلي	اهم ما يميزه
المجموعة الدفترية	وهي تختلف حسب اختلاف طبيعة المؤسسات وأنشطتها، ويجب أن تكون هذه المجموعة الدفترية متكاملة ومراعية للنواحي القانونية والشكلية.
الدورة المستندي	يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، وبالتالي عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية والشكلية.
الدليل المحاسبي	يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهميتها في مجال التحليل والمقارنة اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى مجموعة من الحسابات الرئيسية تتفرع منها حسابات فرعية.

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على المراجع.

2. الوسائل الآلية الالكترونية المستعملة

أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال، وتزايد أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات خلال الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها.

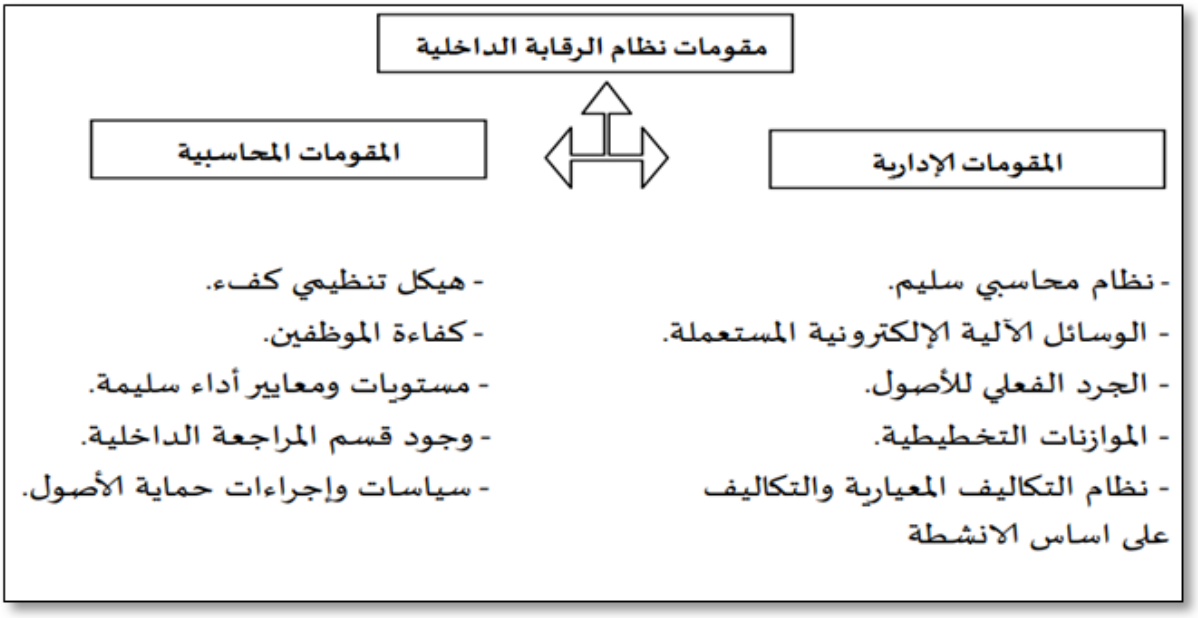
3. الجرد الفعلي للأصول

تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تتسم بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا، كما أن عملية الجرد الدورية تمكن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم معالجة ذلك في الوقت المناسب.

4. نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

الشكل رقم(07) : مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية،ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الاردن،ص27.

ثالثا: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

1. الإجراءات التنظيمية والإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد فيها إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة، واجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد والقيام بعملية معينة، بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وبالتالي يمكن إظهار هذه الإجراءات ويمكن تلخيص الاجراءات التنظيمية الادارية في الجدول التالي:[1]

[1] غنو عبد القادر، المرجع السابق، ص35

الجدول رقم(03): يمثل إجراءات نظام الرقابة الداخلية

إجراءات نظام الرقابة الداخلية	أهم ما يميـزه
تحديد الاختصاصات	إن تحقيق أهداف المؤسسة يكون حتما عبر تظافر الجهد داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على هيكلها التنظيمي يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسم بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها الخاصة بها.
تقسيم العمل	إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويمنع من تداخل وتضارب مهامها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، الغش والتلاعبات داخل المؤسسة.
توزيع المسؤوليات	يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين من أجل تحديد تبعية الإهمال والأخطاء، وعملية تحديد المسؤوليات بشكل واضح ويمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤولياته والتزاماته تجاهها، فيحاسب ويُراقب في حدود هذا المجال، وهذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة مرتكب الخطأ وعدم استطاعته التهرب منه من جهة.
إعطاء تعليمات صريحة	يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة، وينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو المصلحة إلى منفذيها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمّكن من فهم التعليمة وتنفيذها على أحسن وجه، ولكي تكون هذه التعليمات صريحة ويستطيع المنفذ تطبيقها يجب أن تتميز بالوضوح، الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.
مراقبة الموظفين ورفع مستوى كفاءة أدائهم	يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، كالتدريب ودوران التناوب والتقييم الدوري، لأن السير الجيد لأي نظام رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تعتبر الكفاءة والمميزات الفردية من أهم العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام.

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على: خلف عبد الله الوردات، المرجع السابق،ص136.

2. الإجراءات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك يجب سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي مثل التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به.

الجدول رقم (04) : يمثل عناصر الاجراءات المحاسبية

عناصر الاجراءات المحاسبية	تعريفها
التسجيل الفوري للعمليات	يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، ويجب أن يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، من أجل تفادي تراكم المستندات وضياعها، والسرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تزيد من سرعة ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها هذا التسجيل المحاسبي.
التأكد من صحة المستندات	المستندات هي مجموعة من البيانات المعبرة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة، ويجب مراعاة بعض المبادئ عند تصميمها، بحيث يجب أن تتميز بـ: البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
إجراءات المطابقة الدورية	تعتبر المطابقة الدورية من أهم الإجراءات التيُ تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندي، ويمكن أن تكون هذه المستندات غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي أي القوائم والتقارير المالية الختامية، وبهذا جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية للكشف عن ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساسا في الواقع، كالمقارنة مثلا بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات ومدفوعات.
عدم إشراك موظف في مراقبة عمله	وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبي، فعند حدوث أي خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقواعد المحاسبية، فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطأه، وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطيه كونه صدر منه، وبالتالي وضع هذا الإجراء للقضاء على هذه الإشكالية.

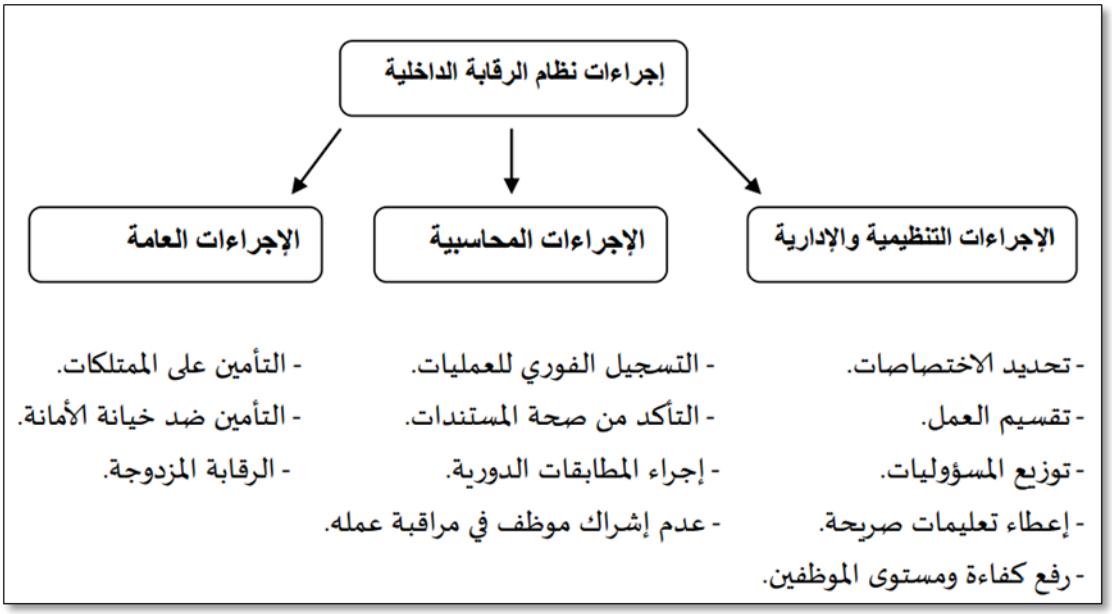
المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع: خلف عبد الله الوردات، المرجع السابق، ص140

3. الإجراءات العامة

هي الإجراءات المكّملة للإجراءات السابقة، والتي تتمثل في:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها؛
- التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع والتثبيتات أو الأوراق المالية؛ وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد والصادر.

الشكل رقم (08) : يمثل إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر من اعداد الطلبة بالاعتماد على المراجع.

المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية

اولا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

1. الملاءمة

على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم[1].

2. مقارنة العائد بالتكاليف

إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب.

3. المرونة

المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

[1] غنو عبد القادر، المرجع السابق،ص 38.

4. الفعالية

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد. الموضوعية تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية وإيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.

المبحث الثالث: دور التدقيق في تحسين الرقابة الداخلية

المطلب الاول: مواصفات المدقق الداخلي واجراءات اختياره وتقيمه

اولا: مواصفات المدقق الداخلي

1) الوعي الإداري : يعني أن ينظر المدقق الداخلي إلى الأمور داخل المنشاة من منظور إداري بحيث يربط بين العلاقات المتداخلة البشرية كانت أم مادية، ويوازن بين المهارات الوظيفية والإدارية، ويحلل الوضع الداخلي للمنشأة في ظل البيئة الاقتصادية الخارجية؛

2) الدافع الشخصي : يعبر الدافع الشخصي لدى المدقق الداخلي عن تطلعاته ورغباته في تحسين نوعية عمليات التدقيق التي يقوم بها، وهذا الدافع الذي يجعل المدقق تواقا إلى القيام بأعمال إدارية عالية مستوى، وتقديم خدمات رقابية أكثر فعالية في أنه يدفعه إلى محاولة تنفيذ واجباته الرسمية بطريقة مقبولة[1]؛

3) الحكم : بعد النظر بخطط المدقق للعمليات التي سينفذها قبل ابتدائه بالمهمة وأثناء مباشرته لعملية التدقيق يجب أن يكون مرنا بحيث يقوم بإجراء التعديلات اللازمة على البرامج التي خططها في ضوء المستجدات من الظروف، وعندما يحتم عملياته لا يتوانى عن الاعتراف بالمشكلات التي واجهها ويعكف على دراسة أسبابها لكي يستفيد من دروسها مستقبلا؛

4) القدرة الاتصالية : تتطلب وظيفة التدقيق الداخلي قدرة عالية على الاتصال تساعد المدققين على تبادل المعلومات والحقائق حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين للتدقيق من جهة وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى وهذه المقدرة يمكن للمدققين تنميتها بالخبرة لذلك فهي تختلف من مدقق إلى أخر ولكن المدقق الداخلي الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الاتصالية سواء كانت شفهية أم كتابية ، حيث تمكنه هذه المهارة من تحقيق أهداف التدقيق بصورة واضحة وفعالة؛

5) المثابرة : يحتاج تنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي جهودا فكرية وجسديه كبيرة وعلى مدير التدقيق الداخلي أن يحاول باستمرار تدريب المدققين على الصبر والمثابرة؛

6) الابتكارية : يفترض بالمدققين الداخليين أن يكونوا محبين للإبداع والابتكار ودائمي البحث عن الطرف والأساليب المهمة لإنجاز الأعمال التي يؤدوها وكذلك الأعمال التي يؤديها بقية العاملين في المنشأة؛

[1] بن سالم حفيظة، دور التدقيق الداخلي في تقييم اداء المؤسسة دراسة حالة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2015-2016م، ص32.

7) اللياقة : تنطوي صفة اللياقة على الطريقة الإيجابية التي تتعامل بها المدققون مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق وكذلك القدرة على إبداء الملاحظات وأحيانا انتقادات الباءة دون استثارة غضب الشخص؛

8) قوة الشخصية : يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بقوة الشخصية، بحيث لا يسمع لأي شخص أن يؤثر بشكل غير عادل على نتائج التدقيق وأن يكون صاحب رأي وقدرة على الدفاع عن رأيه؛

9) الأمانة والموضوعية : يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقيما وأمينا ومحلها في عمله وعليه أن يتوحى العدالة وأن يكون متحيزا، وأن يكون ذو استقامة حقيقية، وغير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر تلك المصلحة؛

10)السرية في العمل : يجب على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله وأن لا يستخدم هذه المعلومات لغايات شخصية أو بطريقة تؤدي إلى إيذاء مصلحة المنشأة[1].

ثانيا: إجراءات اختيار وتقييم المدققين الداخلين

1. اجراءات اختيار المدققين

أ. إجراءات اختيار المدققين الداخليين : يتم اختيار المدققين الداخليين من عدة مصادر مثل : الجامعات والكليات حيث يجب أن يكون المدقق حاصل على شهادات جامعية أو مهنية مثل CA .... وغيرها .

- وقد يكون اختيار المدققين من داخل الشركة أو من خارجها؛
- يتم اجراء مقابلات مع طالبي الوظيفة إلى فترة تجريبية تدريبية قد تكون ثلاثة إلى ستة أشهر أو ما يقارب ذلك؛
- يجب حسم قبول أو عدم قبول طالب الوظيفة خلال أو في نهاية الفترة التجريبية.

ب. كيفية تقييم المدققين الداخليين : من الأهمية وجود سياسة واضحة لتقييم موظفي التدقيق الداخلي حيث يجب أن يراعي التقييم العناصر الآتية :

- تحديد معايير وطرق التقييم؛
- أن يتم التقييم دوريا مرة في السنة الى إنهاء كل مهام التدقيق؛
- تحديد عناصر الأداء بوضوح؛
- الأخذ بعين الاعتبار العناصر الشخصية؛

[1] بن سالم حفيظة ،المرجع السابق،ص33.

– توضيح فوائد وإيجابيات البرنامج مثلا: بكشف نقاط الضعف ويعمل على معرفة بأنفسهم وبإمكانياتهم، التحفيز واكتشاف الإمكانات والطاقات لدى المدققين، وضوح الرؤية المستقبلية للمدقق وإمكانه على ضوء ذلك التقدم والرقي [1].

2. تقييم المدققين الداخلين

– الأهداف التي تم تحديدها ومدى كونها واقعية بالنسبة للإنجاز؛

– الالتزام بدليل التدقيق الداخلي؛

– عدد التوصيات التي تم تقديمها وتمت متابعتها؛

– القدرة على إنجاز الأعمال ضمن أوقات الموازنات التقديرية.

– **تقييم الموظف (المدقق الداخلي) لنفسه:** إن عملية تقييم أداء المدقق عملية ذات الجاهين: يعني تقييم الموظف المعني بواسطة المس معه بحثا عاملا وصريحا وللمساعدة في تنفيذ الفرصة لكل موظف لتقييم: التقييم من مقارنة رأيه بالرأي الشخصي يساعد على تحديد المناطق التي تشير الخلافات في الرأي.

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

أولا: مسؤولية مدقق الحسابات

أ. فيما يخص الرقابة الداخلية: لا يعتبر المدقق مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس الرقابة الإدارية لأنه يهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية وضمان تحقيق الخطة المرسومة وتنفيذ السياسات الإدارية فهذا النظام لا يؤثر على المدقق وإذا اتضح العكس يجب عندها دراسة وتقييم هذا الفرع؛

ب. فيما يخص الرقابة المحاسبية: يعتبر المدقق مسؤولا عن دراسة وتقييم هذا الفرع، لأن هذا الأخير يهدف إلى حماية أصول المؤسسة ضد الاختلاسات والتلاعبات وهناك آراء ترى أن على لزاما على المدقق التقليل من احتمالات الغش والاختلاسات؛

ج. طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالرغم من تعدد طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إلا أن هدفها الأساسي هو الحكم على مدى فاعلية النظام في إنتاج البيانات المحاسبية والمحافظة على ممتلكات المؤسسة وتحديد نواحي الضعف التي تتطلب فحصا مستفيضا أكثر من غيرها، فيما يلي سيتم عرض أهم طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمتمثلة في:[2]

[1] تونسي نجاة، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية و الأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس– مستغانم –،2014،،ص 140.

[2] تونسي نجاة، المرجع نفسه،ص 140.

– **طريقة التقرير الوصفي** ترتكز هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة الداخلية وذلك من خلال شرح تدفق العمليات والبيانات وذلك من خلال تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات؛

– **طريقة قائمة الاستقصاء** تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة تشمل إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تمكن من الاستفسار عن تفصيلات العمل والخطوات المنتهية في كل مركز نشاط ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المدقق من مراعاة الاعتبارات التالية وهي:

– تبيان مصادر المعلومات المستعملة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها؛

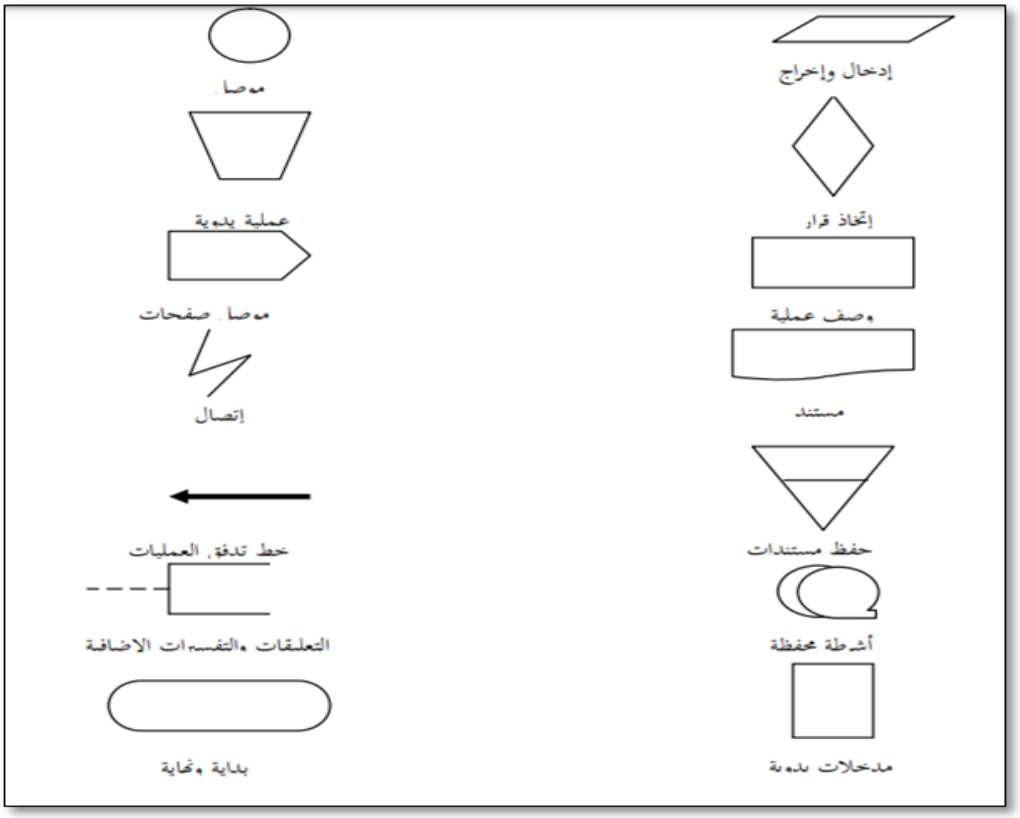
– التفرقة بين نواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية؛

– الاحتواء على وصف تفصيلي لمختلف نواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية؛

– **طريقة خرائط التدفق:** تعرف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز كتعبير عن مسار تدفق المستندات داخل المؤسسة، وبعبارة أخرى تبين خريطة التدفق الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل يستخدم داخل المؤسسة.[1]

[1] تونسي نجاة، المرجع السابق،ص 141.

الشكل رقم(09): يمثل الرموز المستخدمة في مهنة التدقيق



المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة للإطار النظري والإجراءات العملية،ط1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2010، ص300.

المطلب الثالث: تبيان علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

أولا: علاقة التدقيق الداخلي بالنظام الرقابة الداخلية

طالما ان المدقق الداخلي يعمل داخل الوحدة الاقتصادية فهو يسعى لخدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة ولذلك يمكن حصر اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية:

– تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي: التخطيط والتنظيم والتنسيق والتوجيه وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والذي يشارك بفاعلية في انجازها المدقق الداخلي ضمان لأداء الوظائف الفرعية الأخرى؛

– استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل الوحدة المعينة يدعم قدرته على تزويد نحو الرقابة ذلك يؤكد على اعتماده، فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط له فإن الإدارة تعمل على التدقيق في تحقيق عملية الرقابة؛

– طالما ان المدقق الداخلي هو احد العاملين الوحدة الاقتصادية، فان قربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبيا للمشاكل التي تلاحق الوحدة الاقتصادية الأمر الذي يدفعه الى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة هذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة؛

– يتضح من الأدوار التي يمكن ان يلعبها المدقق الداخلي مع الإدارة ان احتياجات هذه الاخيرة تتطور بصورة سريعة وهذا ما يزيد ويضاعف من اعتمادها على مجهودات التدقيق الداخلي، ومن الأمثلة الواضحة التي تبرز الحاجة إليه هي منع وتقليل الأخطاء، ومساعدتها على استبعاد أسباب الضياع والإسراف وذلك الاعتماد على الأدوات الرقابية[1].

[1] توادري سليمة، مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية–مستغانم، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم،2014-2015م،ص 54.

ويمكن تلخيص الفرق بين نظام الرقابة الداخلي والتدقيق الداخلي في الجدول التالي:

الجدول رقم(05): يمثل الفرق بين نظام الرقابة الداخلي والتدقيق الداخلي

نظام الرقابة الداخلية	التدقيق الداخلي
هي النظام الذي تطبقه الشركة لضمان سلامة المعلومات المالية والمحاسبية وأن الشركة تتقدم نحو تحقيق أهدافها الربحية والتشغيلية بطريقة ناجحة.	وظيفة توفر ضمانًا مستقلاً وموضوعيًا بأن نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر للمؤسسة يعمل بشكل فعال والمسؤول الرئيسي.
الرقابة الداخلية هي إجراء تحري.	التدقيق الداخلي هو إجراء وقائي.

مصدر: من إعداد الطلبة.

من خلال ما سبق ذكره والتطرق الى الجدول نلاحظ ونستنتج أن الاختلاف بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية بسبب طبيعته وإمكانية تطبيقه، في حين أن التخفيف من المخاطر من خلال الضوابط المناسبة والتأكد من عدم إعاقة المؤسسة من تحقيق أهدافها هو الغرض من الرقابة الداخلية، فحص ما إذا كانت هذه الضوابط تعمل على النحو المنشود هو الهدف من التدقيق الداخلي، لقد انهار عدد من الشركات الكبيرة مثل Enron و Lehman Brothers بسبب عدم وجود نظام رقابة داخلي سليم ووظيفة تدقيق داخلي فعال

خلاصة الفصل

في أخر هذا الفصل نكون قد استنتجنا أن الرقابة الداخلية في المحاسبة والتدقيق، هي عملية لضمان تحقيق أهداف المنشأة بفعالية وكفاءة وإصدار تقارير مالية موثوق بها، والامتثال للقوانين واللوائح والسياسات، والرقابة الداخلية مفهوم واسع، يتضمن كل ما يسيطر على المخاطر المحتملة للمنظمة حيث عرفت الرقابة بأنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة، ومن جهة أخرى، فإن هذا التعريف يخدم عملية التدقيق الخارجي وجوانبها، " تعد خطة تنظيمية إدارية محاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولاً إلى اعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية،حيث برز للرقابة دور كبير في تحسين نظام الرقابة الداخلي كاعتبار ادارة الرقابة الداخلية من المديريات التي دخلت حديثا فالتنظيم الإداري للمؤسسات والشركات بشكل عام واتخذت عدة مسميات منها التدقيق الداخلي أو التفتيش المالي والاداري أو الرقابة المالية والادارية ومهما أختلف الاسم أو الصفة من مديرية أو قسم أو مكتب إلا أنه بجميع الأحوال كان تتبع رأس الهرم الإداري ومرتبط به مباشر.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

تمهيـد

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتغطية الجوانب النظرية التي تم تناولها في الفصل النظري، وبهدف الإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية، حاولنا من خلال هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية، نسعى من خلالها إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ولتحقيق ذلك عمدنا إلى إعداد استمارة إحتوت على مجموعة من الأسئلة التي تشمل محاور الدراسة، وقد وزعت هذه الاستمارات على عينة الدراسة، وانطلاقا من إجابات أفراد العينة تم تحليل النتائج للتأكد من صحة الفرضيات، وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

- **المبحث الأول**: عموميات حول الخزينة الولائية
- **المبحث الثاني**: الطريقة والأدوات
- **المبحث الثالث**: النتائج والمناقشة.

المبحث الأول: عموميات حول الخزينة الولائية

المطلب الأول: التعريف بالخزينة الولائية ونشأتها

1- نبذة تاريخية:

ظهرت الخزينة بشكلها التقليدي في عهد الملك الفرنسي فيليب ليبال، حيث أنها لم تكن منفصلة عن صندوقه الشخصي إلا أنها كانت تحتوي على أول مصلحة للخزينة، وبعد الثورة الفرنسية ظهرت الخزينة في شكلها المستقل كمصلحة تسيير الأموال للدولة وقد سبق الدين الإسلامي إنشاء الخزينة أو ما يعرف عند المسلمين بيت المال.

في بلدنا الجزائر كانت الخزينة مجسدة في قانون 19 ديسمبر 1900 المتضمن الميثاق المالي للجزائر، ثم عقبه قانون 1947، إلا أن الملاحظ أن الخزينة طيلة هذا العهد هي خزينة المستعمر الفرنسي بحيث أن موارد هذه الخزينة هي ضرائب وإقتطاعات تفرض على الجزائريين وعلى كل الأنشطة الزراعية والتجارية والصناعية في الجزائر بينما النفقات تصرف على المعمرين، ومع إستقلال الجزائر مباشرة أنشئت الخزينة الجزائرية وقد نفذت خزينة الجزائر سنة 1962 أول ميزانية.

وبمرور السنوات قامت الدولة بأول تقسيم إداري في سنة 1974 نجم عنه تقسيم الخزينة المركزية، ومع إزدياد وإرتفاع عدد السكان قامت الدولة بتقسيم إداري ثاني سنة 1984، نتج عنه إنشاء خزينة في كل ولاية وهذا من أجل تبسيط عملية التسيير وتقريب الإدارة من المواطن. ومن بينها خزينة ولاية الوادي التي أنشئت بموجب المرسوم رقم 84/295 المؤرخ في 06 أكتوبر 1984م.

2- تعريف الخزينة العمومية:

الخزينة العمومية هي مؤسسة إدارية خدمية مصرفية تابعة لوزارة المالية، تتمثل مهامها الأساسية في تسيير صناديق الدولة وحساباتها وميزانياتها من أجل تنظيم الإقتصاد العمومي.

3- تعريف الخزينة الولائية لولاية الوادي : هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري ومالي التي أنشئت بموجب المرسوم رقم 84/295 المؤرخ في 06 أكتوبر 1984م ومقرها بحي 08 ماي 1945 تتربع على مساحة قدرها 8700م2 تتكون من 86 موظف وتشتمل على 8 مكاتب

وتطبيقا للقرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق لـ 7 سبتمبر سنة 2005 الذي يحدد تنظيم خزينة الولاية وصلاحياتها الصادر في الجريدة الرسمية رقم 33 بتاريخ 21 ماي 2006. فإن الخزينة الولائية تتكون من:

أ–أمين الخزينة:

يعد أمين الخزينة بمثابة المدير بالنسبة للمؤسسات الأخرى ويقوم بالسهر التام على جميع ما تقوم به الخزينة من حيث دفع النفقات وتحصيل الإيرادات وجميع المداولات المالية ويسمى "المحاسب العمومي الرئيسي" في الولاية. إنطلاقا من إسمه الدال على مسماه (أميـــن).

ب–وكيلان (2) مفوضان:

ويعد الوكيل المفوض نائب أمين الخزينة ويمكنهم أن يؤهلاهما للإمضاء فرديا أو جماعيا على كل وثائق تسيير المركز المحاسبي بحيث يقومان زيادة عن ذلك بجميع المهام المخولة لأمين الخزينة في حالة غيابه.

بمكاتب الخزينة الولائية :تتكون الخزينة الولائية من ثمانية(8) مكاتب وهي كالتالي:

1/ مكتب النفقات العمومية

2/ مكتب الحافظة والمحاسبة

3 /مكتب التسديد والتحصيل

4/ مكتب المراقبــة والتحقيــق

5/مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف

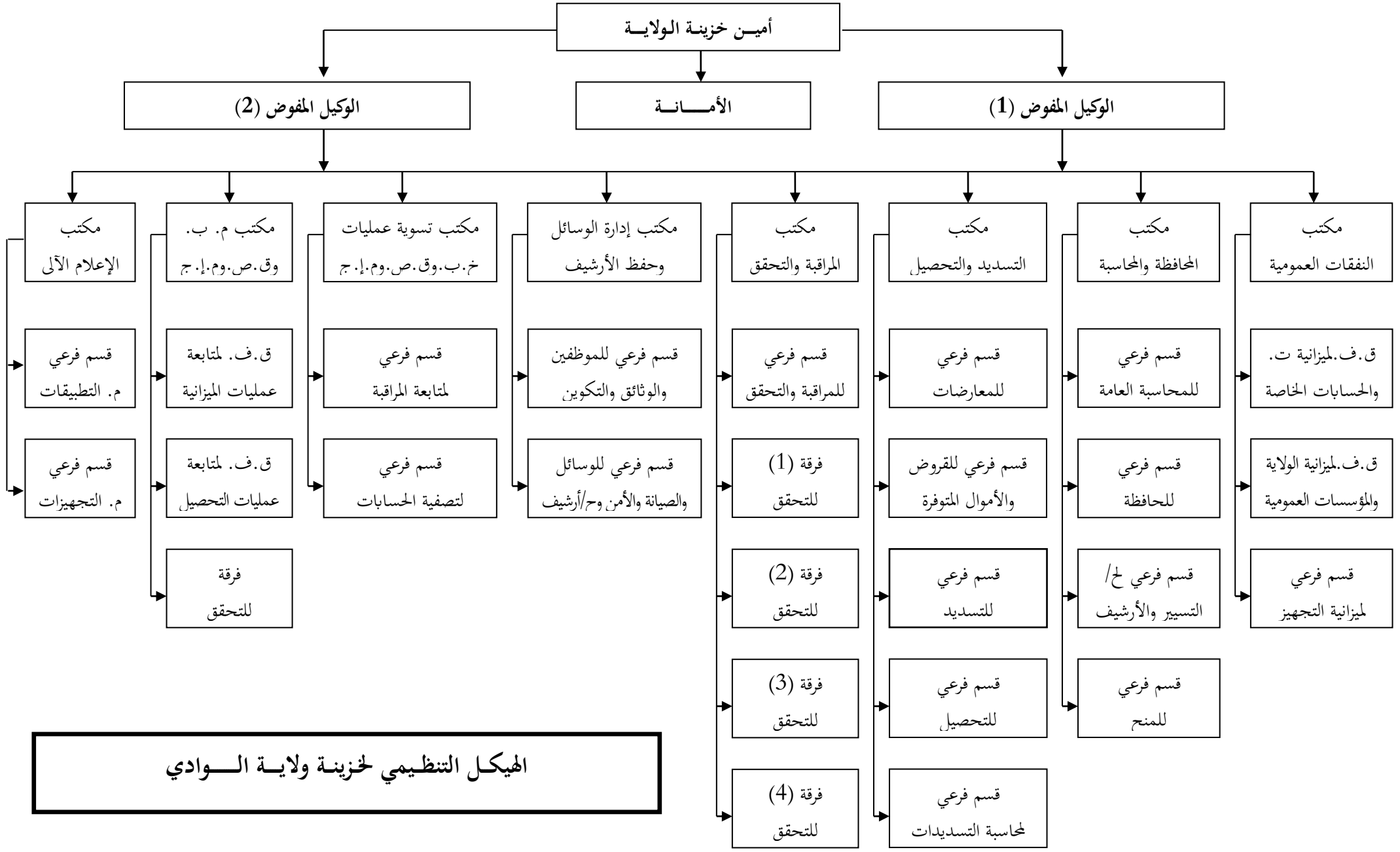
6/مكتب تسوية عمليات الخزائن البلدية وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية.

7/مكتب مراقبة البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية.

8/مكتب الإعلام الآلي

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للخزينة الولائية

في الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للخزينة الولائية لولاية الوادي:



الهيكـل التنظـيمي لخزينـة ولايــة الـــوادي

المطلب الثالث :مهام مكاتب الخزينة الولائية

1 –يتكلف مكتب النفقات العمومية بالآتي:

_ إستلام حوالات الدفع المصدرة من حساب ميزانيات الدولة وميزانيات الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يكون المكتب محاسبها المؤهل وعن الحسابات الخاصة للخزينة لأجل التكفل بها وقبولها كنفقات؛

_ القيام بالتحققات المنصوص عليها في المادة 36 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية؛

_ القيام بتنفيذ عمليات الدفع المؤقت المأمور بدفعها في إطار التنظيم المعمول به والسهر على تسويتها؛

_ إعداد الإحصائيات الخاصة بإصدار ورفض حوالات الدفع؛

_ السهر على تطبيق التنظيم الذي يسير نفقات التجهيز المتعلقة بالعقود المبرمة في إطار الصفقات العمومية؛

_ السهر على مسك بطاقية الصفقات العمومية؛

_ السهر على مسك الملفات الخاصة بعمليات التجهيز العمومي.

ولهذا الغرض يتكون مكتب النفقات العمومية من ثلاثة (3) أقسام فرعية:

_ القسم الفرعي لميزانية التسيير والحسابات الخاصة؛

_ القسم الفرعي لميزانية التجهيز؛

_ القسم الفرعي لميزانية الولاية والمؤسسات العمومية.

2 –يتكلف مكتب الحافظة والمحاسبة بالآتي:

_ ضمان مسك حسابات الأموال الخاصة وحسابات أموال الهيئات العمومية، والموثقين وكتاب الضبط وتسييرها؛

_ ضمان مسك حسابات المحاسبة الخاصة بالصكوك والقيم والسندات؛

_ ضمان تسيير الإقتراضات (إكتتاب سندات التجهيز وتسوية الفوائد والسندات المستهلكة)؛

_ تنفيذ عمليات الإيداع الإدارية والقضائية؛

_ تنفيذ مقررات العدالة وقرارات التحكيم على الصعيد المالي؛

_ ضمان تسديد ملفات المنح؛

_ ضمان عمليات الإيداع والصرف والحفاظ على الأموال ومسك محاسبة بذلك؛

_ ضمان مسك الدفاتر اللازمة المفتوحة لتقييد العمليات المذكورة أعلاه؛

_ متابعة برنامج تطبيق الإعلام الآلي المضبوط بعنوان الخزينة وتنسيقه وتقييم تنفيذه؛

_ ضمان مسك المحاسبة العامة، وبهذه الصفة يقوم بما يأتي:

_ مركزة العمليات المحاسبية للخزينة وكذا القيود المحاسبية المتعلقة بالإيرادات والنفقات التي ينجزها قابضو الإدارات المالية؛

_ محاسبة ومتابعة عمليات الحسابات المتاحة وحسابات التحويل والحسابات المتعلقة بالعمليات الواجب تصنيفها وترتيبها؛

_ إعداد وإرسال الوثائق والكشوف المحاسبية الدورية في الآجال المحددة إلى العون المحاسبي المركزي وإلى المصالح المعنية قانونا وكذا حسابات التسيير السنوية إلى مجلس المحاسبة.

ولهذا الغرض يتكون مكتب الحافظة والمحاسبة من أربعة (4) أقسام فرعية.

_ القسم الفرعي للمحاسبة العامة؛

_ القسم الفرعي للحافظة؛

_ القسم الفرعي لحسابات التسيير والأرشيف؛

_ القسم الفرعي للمنح.

3- يتكلف مكتب التسديد والتحصيل بالآتي:

_ ضمان مركزة جميع أوامر وحوالات الدفع المصدرة والمقبولة كنفقات من ميزانية الدولة والولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يكون أمين خزينتها عونا محاسبا وكذا الحسابات الخاصة للخزينة من أجل تسويتها؛

_ ضمان مسك محاسبة الإعتمادات لميزانية الدولة والحسابات الخاصة للخزينة؛

_ ضمان التكفل بالمعارضات الإدارية والقضائية وتنفيذها وتصفيتها؛

_ ضمان مسك محاسبة قروض ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يكون المكتب محاسبها المؤهل ومتابعة وضعية الخزائن؛

_ التحقق قبل تسديد أية حوالة من توفر الإعتمادات والأموال وكذا المبالغ القصوى للتخصصات المرخص بها؛

_ تحرير صكوك التحويل وتأشير سندات الدفع المباشرة؛

_ ضمان تقييد المبالغ المعاد تخصيصها ضمن الحسابات وتسويتها وتصفيتها؛

_ ضمان تقييد سندات الدفع المؤشر عليها ضمن الحسابات وتسويتها وتصفيتها؛

_ ضمان مسك الدفاتر الضرورية المفتوحة لتقييد كل عملية من العمليات المذكورة أعلاه؛

_ إعداد كشوف وحالات تطور أرصدة الحسابات التي تشمل العمليات المذكورة أعلاه؛

_ ضمان تحصيل إعتمادات الدولة والجماعات العمومية التي يكون أمين خزينتها محاسبها المؤهل؛

_ ضمان التكفل بأوامر الإيرادات وقرارات إقفال الحسابات الدائنة وتصفيتها؛

_ مباشرة المتابعات القضائية في إطار التنظيم الساري المفعول؛

_ ضمان متابعة ومحاسبة الأموال والقيم الخاصة بالولاية والمؤسسات العمومية التي يكون أمين خزينتها محاسبها المؤهل؛

_ إعداد كشوف وحالات المبالغ المتبقية الواجب تحصيلها؛

_ ضمان مسك الدفاتر لأجل تقييد عمليات التكفل وتحصيل المبالغ المتبقية الواجب تحصيلها وتصفية أوامر الإيرادات.

ولهذا الغرض يتكون مكتب التسديد والتحصيل من خمسة (5) أقسام فرعية.

_ القسم الفرعي للمعارضات؛

_ القسم الفرعي للقروض والأموال المتوفرة؛

_ القسم الفرعي للتسديد؛

_ القسم الفرعي لمحاسبة التسديدات؛

_ القسم الفرعي للتحصيل.

4- يتكلف مكتب المراقبة والتحقيق بالآتي:

_ إعداد وتنفيذ البرنامج السنوي للتحقق؛

_ ضمان مراقبة وفحص التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ومؤسسات التعليم الوطنية المتواجدة على مستوى الولاية؛

_ ضمان مسك محاسبة خاصة بقسم الإيرادات؛

_ ضمان مسك محاسبة الإيرادات وتصديق الأوراق النقدية التي كلف بها؛

_ متابعة تنفيذ عمليات تسوية تسيير المحاسبين والمراقبة؛

_ إعداد تقارير التحقق ومذكرات تلخيصية وكذا تقرير سنوي لتحليل شروط تنفيذ برنامج التحقق؛

ولهذا الغرض يتكون مكتب المراقبة والتحقق من القسم الفرعي للمراقبة والتحقق ومن أربعة (4) إلى (6) فرق تحقق وتوضع كل واحدة منها تحت سلطة رئيس الفرقة.

5- يتكلف مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف بالإتصال مع الهياكل المختصة المعنية بما يأتي:

_ دراسة وإقتراح كل تدبير يتعلق بأمن المركز المحاسبي؛

_ ضمان سير وصيانة الأملاك المنقولة والعقارية للخزينة؛

_ السهر على حفظ الأرشيف؛

_ مسك المحاسبة وجرد المركز المحاسبي؛

_ متابعة التسيير الإداري لموظفي المركز المحاسبي؛

_ متابعة أنظمة الإعلام الآلي وإستغلالها؛

_ القيام بتنظيم سير العمل على مستوى الخزينة.

ولهذا الغرض يتكون مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف من قسمين (2) فرعيين.

_ القسم الفرعي للموظفين والوثائق والتكوين؛

_ القسم الفرعي للوسائل والصيانة والأمن وحفظ الأرشيف.

6- يتكلف مكتب تصفية عمليات خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الإستشفائية الجامعية بما يأتي:

_ مراقبة التكفل بأوامر الإيرادات المتعلقة بالحقوق غير الضريبية وحقوق الأملاك الوطنية والتي يوكل تحصيلها قانونا إلى خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الإستشفائية الجامعية؛

_ مراقبة المحاضر والوضعيات المالية والمحاسبية التي يعدها أمناء خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الإستشفائية الجامعية خلال قرارات إقفال الحسابات الظرفية أو النهائية لنهاية التسيير؛

_ مراقبة الحسابات وتأشيرها عند تغيير المحاسبين والسهر على إنجاز العمليات المرتبطة بها؛

_ مراقبة وضعية تحصيل الإيرادات البلدية والقطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية، بصفة عامة لكل تحصيل إيراد موكل قانونا للخزينة وتحديد النقائص أو التأخرات الممكنة وتحديد الإجراءات الكفيلة بتداركها وإزالتها؛

_ السهر على حماية مصالح الخزينة خلال الصفقات التي تسجلها مكاتب التوثيق والسهر على التنفيذ السريع لإشعارات الغير المبلغة للأشخاص الحائزين المعنيين بهذه الصفة؛

_ السهر على تصفية حسابات التسيير المالي والمحاسبي للبلديات والقطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية المحلية التي يقدمها أمناء الخزائن المسيرون.

ولهذا الغرض يتكون مكتب تصفية عمليات خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الإستشفائية الجامعية من قسمين (2) فرعيين.

_ القسم الفرعي لمتابعة المراقبة؛

_ القسم الفرعي لتصفية الحسابات.

7- يتكلف مكتب مراقبة ميزانيات البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية بما يأتي:

_ مراقبة الميزانيات الإبتدائية والإضافية ورخص فتح الإعتمادات للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تضمن تسييرها المالي الخزائن الموزعة عبر الولايات؛

_ مراقبة تنفيذ الإيرادات المتوقعة ضمن ميزانيات هذه البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية المحلية؛

_ التقييم الدوري لوضعية التحصيل لكل إيراد قابل لذلك على مستوى كل خزينة، وتحليل النقائص في التصفية والتأخرات الملاحظة في تنفيذ الإجراءات الإلزامية، وتحديد أسبابها وإقتراح الإجراءات التي تهدف إلى تقويم الوضعية.

ولهذا الغرض يتكون مكتب مراقبة ميزانيات البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية من :

_ القسم الفرعي لمتابعة عمليات الميزانية؛

_ القسم الفرعي لمتابعة عمليات التحصيل؛

_ فرقة (1) إلى فرقتين (2) للتحقق توضع كل واحدة منها تحت سلطة رئيس الفرقة.

8- يتكلف مكتب الإعلام الآلي بما يأتي:

_ تجسيد العمليات التي تبادر بها المصالح المركزية؛

_ وضع التطبيقات وإستغلالها؛

_ ضمان أمن المعطيات والتجهيزات؛

_ تبليغ المعطيات المحاسبية؛

_ السهر على حسن سير النظام؛

_ توفير المعلومات الخاصة بتشغيل النظام.

ولهذا الغرض يتكون مكتب الإعلام الآلي من قسمين (2) فرعيين.

_ القسم الفرعي لمتابعة التطبيقات؛

_ القسم الفرعي لمتابعة التجهيزات.

المبحث الثاني: الطريقة والأدوات

من خلال هذا المبحث سنحاول التعريف بالطريقة المنتهجة في هذه الدراسة ألا وهي الإستمارة وأيضا معرفة المراحل التي سنقوم بها من خلال إعداد الإستمارة وطريقة توزيعه وفي الاخير سنتطرق الى العينة المدروسة.

المطلب الأول: الطريقة

يشمل هذا المطلب تحليل مجتمع وعينة الدراسة وكذلك القيام باختبار صدق وثبات أداة الدراسة والمتمثلة في الإستمارة.

أولا: مجتمع الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة: " مجموعة العناصر التي تشكل هدف الدراسة، وكل شخص من المجتمع يدعى وحدة إحصائية أو فرد وهو العنصر الأساسي عند القيام بتجربة ما"[1]، فمجتمع هذه الدراسة يتمثل عمال خزينة ولاية الوادي.

ثانيا: عينة الدراسة

تعد العينة الطريقة الأكثر شيوعا في معظم البحوث العلمية، وتعريف بأنها: "جزء من المجتمع، أو هي عدد من الحالات التي تؤخذ من المجتمع الأصلي وتجمع منها البيانات بقصد دراسة خصائص المجتمع الأصلي. وبهذه الطريقة يمكن دراسة الكل عن طريق دراسة الجزء بشرط أن تكون العينة ممثلة للمجتمع المأخوذة منه"[2]، أما عينة الدراسة فقد إقتصرت على عمال وموظفي الخزينة الولائية بولاية الوادي، وقد تم توزيع 56 استمارة على جميع أفراد العينة، في حين تم استرجاع 50 استمارة وتم استبعاد 05 استمارات.

الجدول رقم (06): يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والغير مسترجعة والمستبعدة والمدروسة

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الإستمارات الغير مسترجعة	الاستمارات الملغاة	الاستمارات المدروسة	نسبة الردود
56	50	6	5	45	%80.35

المصدر: من إعداد الطلبة.

ثالثا: متغيرات الدراسة

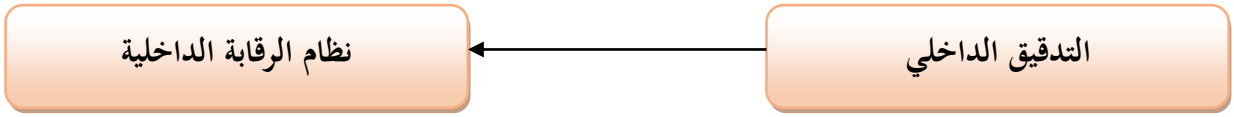
تهدف هذه الدراسة الى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلي في المؤسسة وعلى هذا الاساس تعتبر التدقيق الداخلي كمتغير مستقل والرقابة الداخلية كمتغير تابع. ولم يتم تقسيم المتغيرات الرئيسة في هذه الدراسة الى متغيرات جزئية نظرا لهدف هذه الدراسة يتمثل في معرفة مساهمة المتغير المستقل في المتغير

[1] حورية بوساحة، الإحصاء والإحتمالات، المعهد الوطني للتكوين مستخدمي التربية وتحسين مستواهم، الجزائر، 2008، ص 15.

[2] عبود عبد الله العسكري، منهجية البحث العلمي في العلوم الإنسانية، دار النمير، الطبعة الثانية، دمشق، سوريا، 2005، ص 168.

التابع وليس التعرف على كيفية هذه المساهمة. على هذا الاساس تم تبني نموذج الدراسة بالشكل البسيط الموضح فيما يلي:

الشكل رقم (11): متغيرات الدراسة.



المصدر: من إعداد الطلبة.

المطلب الثاني: الأدوات

يشمل هذا المطلب الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات وكذلك البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة.

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات

تعتبر الاستمارة من أهم أدوات جمع المعلومات، وتعرف: " بأنها أداة تتضمن مجموعة من الفقرات أو العبارات التقريرية حول مسألة ما تتطلب من الفرد الإجابة عنها بطريقة يحددها الباحث بحث أغراض البحث"[1]، وقد تطلب بناء الاستمارة عدة مراحل هي:

1- مرحلة تصميم الإستمارة

تم إعداد الإستمارة خصصت لجمع المعلومات المتعلّقة بالتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية، بحيث تغطي هذه المعلومات فرضيات وأهداف الدراسة، وقد إجتهدنا على أن تكون هذه المعلومات واضحة ومفهومة من قبل الأفراد المستجوبين.

شملت المعلومات الواردة في الإستمارة أهم الأسئلة التي يمكن أن تجيب على فرضيات البحث، حيث راعينا أثناء إعداد الإستمارة ترتيب المحاور والأسئلة بما يتناسب مع ترتيب فرضيات الدراسة.

سبقت محاور الإستمارة ديباجة تضمنت موضوع البحث والهدف منه، مع تقديم مختصر للشهادة العلمية المراد الحصول عليها، والمؤسسة الجامعية المانحة لهذه الشهادة والتي ينتمي إليها الباحث، كما تم إعلام الأفراد المستجوبين بأهمية رأيهم في الموضوع ورجائهم للإجابة على أسئلة الإستمارة بدقة وموضوعية، مع التأكيد لهم بأن المعلومات التي يقدموها سوف تحظى بالسرية التامة ولا يتم استخدامها إلا في إطارها العلمي فقط، وفي الأخير تم شكرهم على حسن تعاونهم.

[1] فريد سلام، التقنيات المنهجية الملائمة للحبث الإجتماعي، محاضرات منهجية البحث العلمي في العلوم الإجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، السداسي الأول، 2017، ص287.

2- محتوى الاستمارة

إحتوت الاستمارة على مجموعة من الأسئلة يقوم أفراد العينة بالإجابة عنها وفق إختيار بديل من 5 بدائل (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة)، وقد تم تقسيمها إلى جزئين على النحو التالي: (أنظر للملحق رقم 01).

❖ **الجزء الأول**: يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة ويتكون من ثلاثة فقرات (الجنس، المستوى التعليمي، السن، الاقدمية في العمل).

❖ **الجزء الثاني**: يناقش فرضيات الدراسة وقد تم تقسيمه إلى محاورين كما يلي:

- **المحور الأول**: التدقيق الداخلي في الخزينة الولائية لولاية الوادي، ويتكون من 10 فقرات؛
- **المحور الثاني**: نظام الرقابة الداخلية في الخزينة الولائية لولاية الوادي، ويتكون من 09 فقرات.

3- مرحلة صدق الإستمارة

قبل اختبار الفرضيات قام الباحث بالتأكد من موثوقية الأداة المستخدمة في القياس، إذ تعكس الموثوقية درجة ثبات أداة القياس: الثبات الداخلي والثبات الخارجي؛ فالثبات الداخلي فيُقصد به مدى اتصاف عبارات القياس بالتناسق الداخلي، أما الثبات الخارجي فيتعلق بدرجة ثبات أداة القياس بمرور الوقت، وقد اقتصرت هذه الدراسة على اختبار درجة الثبات الداخلي للاستبانة فقط، وذلك بالاعتماد على تحكيمها من قبل مجموعة من الاساتذة وكذلك حساب معامل ألفا كرونباخ.

أ- التحكيم من قبل الاساتذة

بعد الانتهاء من تصميم الإستمارة وصياغة الأسئلة التي تخدم موضوع الدراسة، تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين بغية التأكد من سلامة بنائه، وتصحيح الأخطاء التي قد تحول دون الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة من البحث، وقد تم الأخذ بالتوجيهات المقدمة من الأساتذة الذين قدموا عدة ملاحظات أهمها:

- إعادة صياغة بعض الأسئلة وتبسيطها حتى تكون مفهومة من طرف الأفراد المستجوبين؛
- تفادي وتجنب إستخدام الأسئلة المركبة والطويلة؛
- تفادي التكرار والتركيز عن الأسئلة الجوهرية محل الدراسة؛
- التوافق بين عدد الأسئلة الخاصة المتغيرين التابع والمستقل.

(الملحق رقم 02).

ب- حساب معامل الفا كرمباخ: يظهر الجدول التالي معامل الفا كرمباخ لمحاور الاستبانة ولإجمالي فقراتها:

الجدول رقم (07): معامل الثبات لفقرات الإستمارة (ألفا كرونباخ).

الرقم	محاور الإستبانة	عدد الفقرات	الثبات	الصدق
10-01	التدقيق الداخلي في الخزينة الولائية لولاية الوادي	10	0.727	0.852
37-21	نظام الرقابة الداخلية في الخزينة الولائية لولاية الوادي	09	0.884	0.940
	كل فقرات الإستمارة	19	0.896	0.946

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (08) الذي يوضح معامل الثبات لفقرات الاستمارة (معامل ألفا كرونباخ)، نلاحظ بأن أعلى معامل ثبات حققه المحول الثاني المتعلق بالرقابة الداخلية وذلك بمعامل ثبات قدره 0.884 ومعامل صدق قدره 0.940، يليه المحور الأول بعامل ثبات قدره 0.727 ومعامل صدق قدره 0.852، فيما بلغ معامل الثبات لمحاور الإستبانة ككل 0.896 وهي قيمة جيدة تزيد عن القيمة المقبولة 0.6 مما يدل على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي، وهو مؤشر على قدرة الأداة على تحقيق أهداف الدراسة.

4- توزيع الإستمارة

بعد الانتهاء من تصميم وإعداد الاستمارة جاءت مرحلة توزيعها على عينة الدراسة، وقد تمت هذه العملية عن طريق الاتّصال المباشر بالمؤسسة، مع حرص الباحثين على التواجد أثناء عملية ملئها من طرف الأفراد المعنيين من أجل إزالة اللبس والغموض اللذان قد يُصادفان الأفراد أثناء عملية ملء الاستمارة، وذلك حتى تكون إجاباتهم أكثر دقة وموضوعية، كما تم ترك الاستمارات بسبب تعّذر الحضور أثناء عملية ملئها.

5- مقياس ليكارت

لقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات، وهو مناسب لمعرفة دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة، وذلك لقياس درجة استجابات أفراد العينة محل الدراسة لفقرات الإستمارة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (08): يبين درجات مقياس ليكرت

الإستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
الدرجة	1.8-1	2.60-1.80	3.40-2.60	4.20-3.40	5-4.20

المصدر: من إعداد الطلبة.

بما أن قيمة المتوسط المعياري هي متوسط أوزان الدرجات الخمس المشار إليها في الجدول أعلاه فإن:

(1+2+3+4+5)/ 5=3 وهي قيمة المتوسط الحسابي المعياري، والتي على أساسها سيتم اختبار فرضيات الدراسة في مراحل لاحقة.

ومن أجل تحديد بداية منطقة كل اجابة في مقياس ليكارت الخماسي تم إتباع الخطوات التالية:

1- حساب المدى وذلك بطرح أصغر قيمة من اعلى قيمة في المقياس (5-1=4)؛

2- قسمة 4 على أكبر قيمة في المقياس (5) والهدف من ذلك تحديد الطول الفعلي لكل خلية وهي (5/4=0.8)؛

3- تكون نهاية الخلية الأولى من مقياس ليكارت الخماسي (1+0.8=1.80)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 1 والقيمة 1.80 يعد ضمن الخلية الأولى " غير موافق بشدة"؛

4- تكون بداية الخلية الثانية من 1.8 ونهايتها تكون (1.8+0.8=2.60)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 1.8 والقيمة 2.60 يعد ضمن الخلية الأولى "غير موافق"؛

5- تكون بداية الخلية الثانية من 2.60 ونهايتها تكون (2.60+0.8=3.40)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 2.60 والقيمة 3.40 يعد ضمن الخلية الأولى "محايد"؛

6- تكون بداية الخلية الثانية من 3.40 ونهايتها تكون (3.40+0.8=4.20)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 3.40 والقيمة 4.20 يعد ضمن الخلية الأولى "موافق"؛

7- تكون بداية الخلية الثانية من 4.20 ونهايتها تكون (4.20+0.8=5)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 4.20 والقيمة 5 يعد ضمن الخلية الأولى "موافق بشدة"؛

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة

أولا: الأدوات الإحصائية

تم إستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة حول دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومن هذه الأدوات نجد:

1- **المتوسط الحسابي المرجح:** يعرف بأنه: " مجموع القراءات مقسوما على عددها، وهو اكثر مقاييس المتوسطات إستخداما"[1]؛

[1] حامد الشمري، الأساليب الإحصائية في إتخاذ القرار: تطبيقات في منظمات أعمال إنتاجية وخدمية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص96.

2- الإنحراف المعياري: الانحراف المعياري هو البعد عن المتوسط، ويعتبر من أهم مقاييس التشتت في الإحصاء وأكثرها إستعمالا، ويعتمد في حسابه على المتوسط، ويعرف بأنه: " الجذر التربيعي لمتوسط مربعات الإنحراف عن المتوسط"[1]؛

3- المدى: " وهو البعد بين أكبر وأقل قيمة وهو يتأثر بالقيم الشاذة "[2]؛

4- إختبار الطبيعة (Test Of Normality): من أهم الفروض فيا لإختبارات الإحصائية المعلمية أن يكون التوزيع الإحتمالي للبيانات المستخدمة هو التوزيع الطبيعي حيث يعتبر من اهم التوزيعات في علم الإحصاء بل يعتبر أساسا لكثير من النظريات الإحصائية الرياضية ويلعب دورا أساسيا في إختبارات الفروض الإحصائية وفترات الثقة وغير ذلك وأن الكثير من الصفات كالطول والوزن ومستوى الذكاء والزواج وما إلى ذلك إذا قيست لعدد كبير من المشاهدات فإن توزيعها يقترب من التوزيع الطبيعي إن لم يكن يأخذ صورة التوزيع الطبيعي، ويعرف بأسماء مختلفة منها التوزيع الجرسي لكون شكله يشبه الجرس، وبدون ذلك الشرط لا يمكن تطبيق الأختبار من الناحية العلمية[3]؛

5- **اختبار ستيودنت (T)**: يستخدم في ثلاث حالات مختلفة تتضح في التالي[4]:

- One-Sample T-test هذه الحالة تعد من الحالات الخاصة جدا لإختبار " T "وفيها يتم مقارنة متوسط عينة ما (عينة واحدة) بمتوسط مجتمع معروف؛
- Independent-SamplesT-test وهي أكثر الحالات إستعمالا والتي فيها يتم المقارنة بين متوسطين مجموعتين مختلفتين (الذكور والإناث في الذكاء مثلا أو في الإبتكار أو في الوزن أو في التحصيل) أو متوسطي الدخل لشركتين أو قوت تحمل الضغوط لدى الذكور والإناث أو الرضا عن العمل لدى مجموعتين من عمال المصانع المهم من الضروري مراعاة وجود مجموعتين مختلفتين أما إذا كان هناك متوسطين لنفس المجموعة فإن ذلك يعني إستخدام الحالة الثالثة؛
- Paired-Samples T-test وهنا يكون لدينا مجموعة واحد تم قياس المتغير لديها مرتين ولذلك لكل فرد قيم متناظرة أو متزاوجة في مرتي القياس.

[1] هدى برهان سيف الدين، محاضرات الإحصاء في علم النفس، الفصل الخامس، السعودية، 2014، ص13.

[2] وليد عبد الرحمان الفرا، تحليل بيانات الإستبيان بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2008، ص16.

[3] نفس المرجع اعلاه، ونفس الصفحة.

[4] نفس المرجع اعلاه، ص31

6- معامل الإرتباط بيرسون: يستخدم معامل إرتباط بيرسون لحساب قيمة معامل الإرتباط عندما يكون المتغيران المراد قياس الإرتباط بينهما متغيرات متصلة أو مستمرة، ويشترط تساوي عدد حالات كلا من المتغيرين[1]؛

7- معامل الإنحدار البسيط: يستخدم تحليل الإنحدار الخطي للتنبؤ بقيمة متغير، يسمى المتغير التابع، من خلال مجموعة من المتغيرات المستقلة، وذلك من خلال تمثيل العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة[2]؛

8- تحليل تباين الإنحدار: يستخدم تحليل لإختبار معنوية الإنحدار ويتم بتجزأة التغير الكلي المشاهد[3].

ثانيا: البرامج المستخدمة في معالجة البيانات:

تم إستعمال برنامج spss v21 والذي يعني برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، حيث كان في بادئ الأمر يستعمل في دراسات العلوم الاجتماعية، إلا أنه تطور استخدامه في فروع العلم الأخرى نظرا لحاجة الباحثين له وهو ما تم القيام به في دراستنا هذه.

[1] رائد إدريس محمود الخفاجي، عبد مجيد حميد العتابي، الوسائل الإحصائية في البحوث التربوية والنفسية، دار دجلة، الأردن، 2015، ص104.

[2] محمد بركات نافذ، التحليل الإحصائي بإستخدام البرنامج الإحصائي spss، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013/2012، ص108.

[3] عدنان ماجد عبد الرحمان بري، محاضرات تحليل الإنحدار الخطي، قسم الإحصاء وبحوث العمليات، جامعة الملك سعود، السعودية، 2003، ص54.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

سيتم في هذا المبحث عرض نتائج الدراسة المتوصل إليها من خلال توزيعنا للاستمارة ثم مناقشتها.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية

سيتم من خلال هذا المطلب تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة محل الدراسة وذلك من حيث الجنس، المستوى التعليمي، السن، الاقدمية في العمل، حيث تساعد هذه الخصائص في التحليل في مراحل لاحقة.

1- تحليل خصائص أفراد العينة حسب الجنس

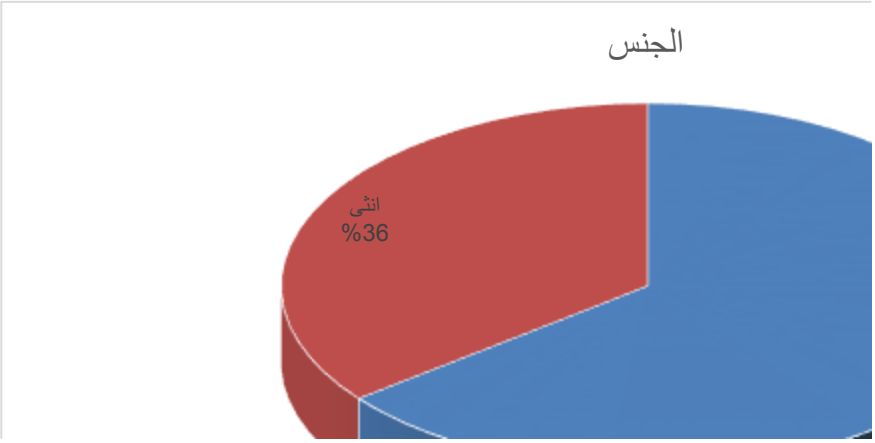
الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

البيان	التكرار	النسبة
ذكر	29	%64.4
انثى	16	%35.6
المجموع	45	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (10) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس، نلاحظ بأن عدد الذكور اكثر من عدد الاناث حيث وصل عددهم الى 29 ذكرا و 16 بالنسبة للإناث.

الشكل رقم (12): توزيع العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

2- تحليل خصائص أفراد العينة المستوى العلمي

الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

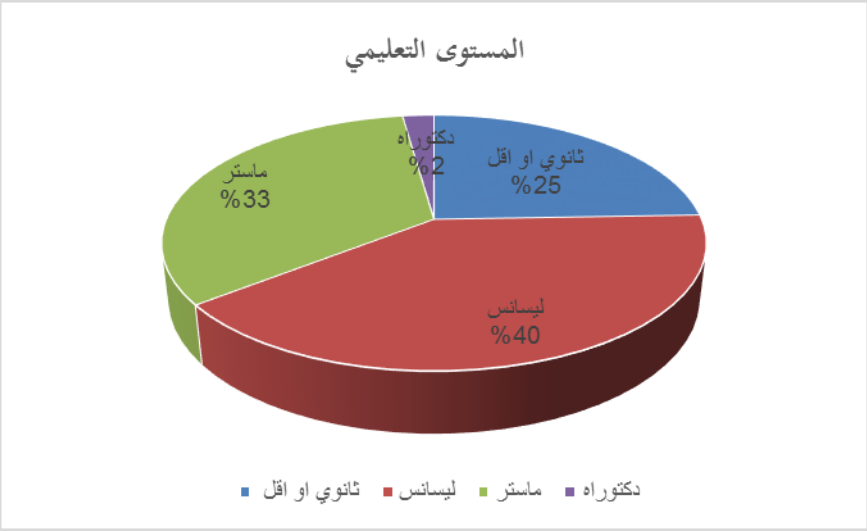
البيان	التكرار	النسبة المئوية
ثانوي او اقل	11	%24.4
ليسانس	18	%40.0
ماستر	15	%33.3
دكتوراه	1	%2.2
المجموع	45	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (11) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي، نلاحظ بأن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة الليسانس، حيث بلغ عددهم 18 فردا مشكلين 40.0% من افراد العينة، متبوعين بحملة الماستر والبالغ عددهم 15 فردا بنسبة 33.3% من افراد العينة، تليها من هم بمستوى الثانوي أو أقل بنسبة 24.4%، وفي الأخير فرد واحد بمستوى الدكتوراه ممثل 2.2% من أفراد العينة.

من خلال التحليل السابق يبرز لنا المستوى الأكاديمي لعينة الدراسة، وهذا مؤشر جيد ودليل على أن أغلب أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستمارة بشكل جيد، وهو ما يعزز من درجة الثقة في إجاباتهم ومن ثم الاعتماد عليها في التحليل.

الشكل رقم (13): توزيع العينة حسب المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

3- تحليل خصائص أفراد العينة حسب السن

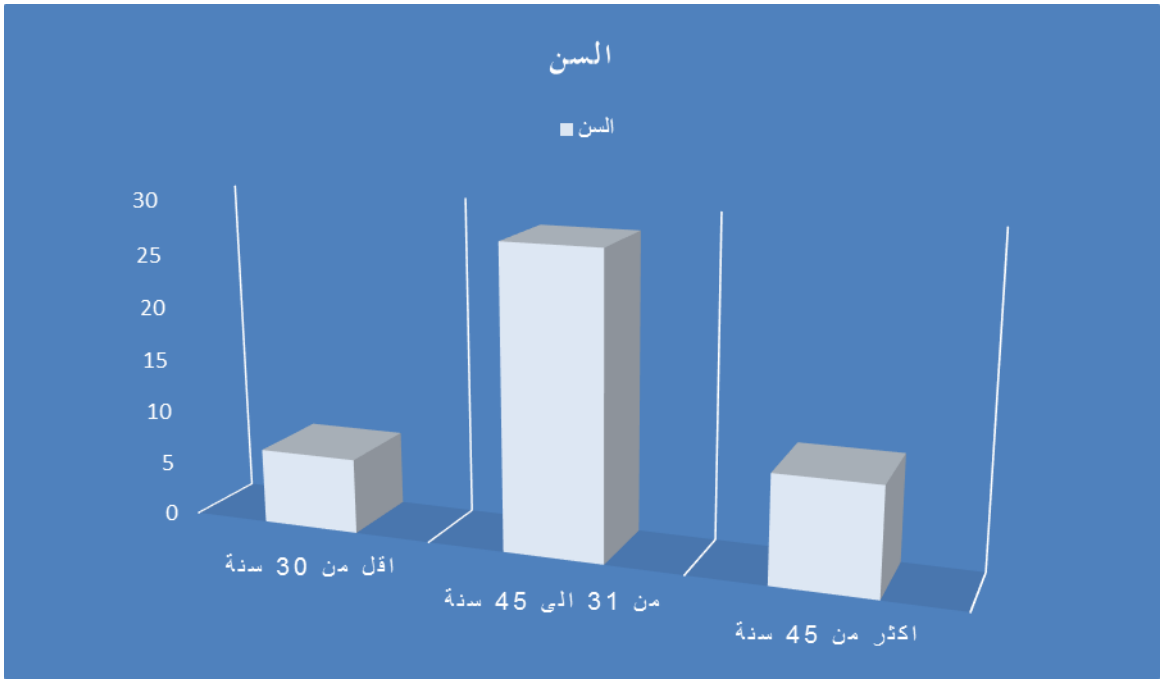
الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب السن

البيان	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	7	%15.6
من 31 الى 45 سنة	28	%62.2
اكثر من 45 سنة	10	%22.2
المجموع	45	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (12) الذي يوضع توزيع أفراد العينة حسب العمر، نلاحظ أن اعلى فئة عمرية هي من 31 الى 45 سنة وذلك بنسبة 62.2% من افراد العينة، تليها فئة أكثر من 45 سنة بنسبة 22.2%، والأخيرة فئة أقل من 30 سنة بنسبة 15.6%.

الشكل رقم (14): توزيع العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

4- تحليل خصائص أفراد العينة حسب الاقدمية في العمل

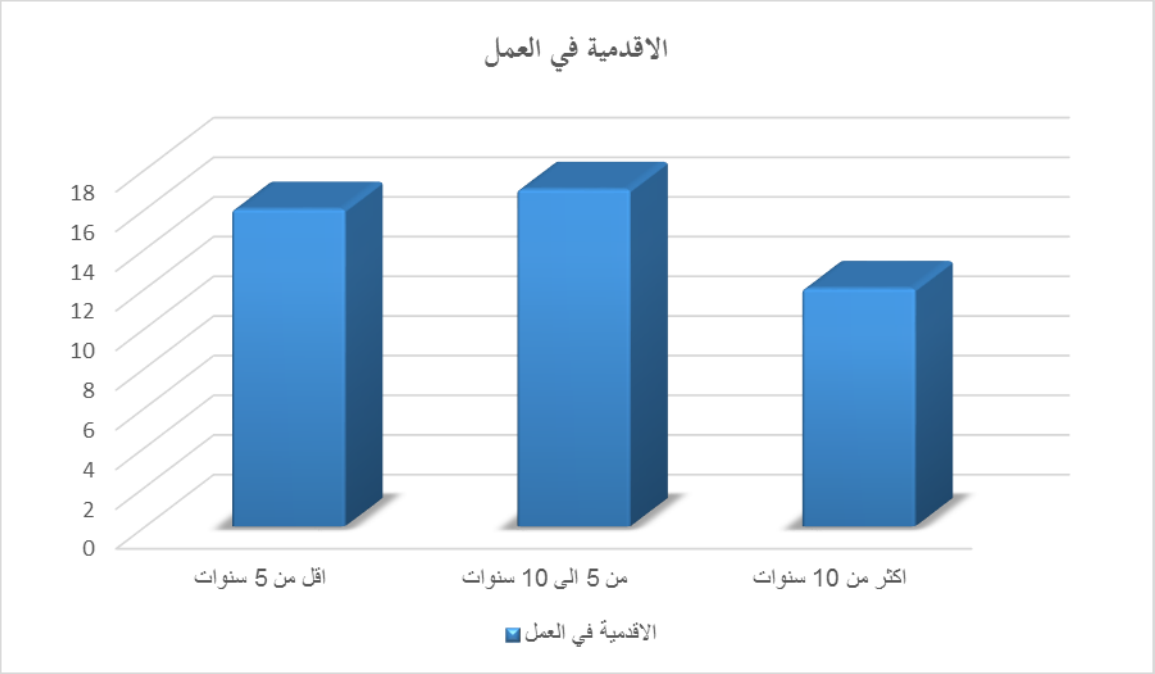
الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية في العمل

البيان	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	16	%35.6
من 5 الى 10 سنوات	17	%37.8
اكثر من 10 سنوات	12	%26.7
المجموع	45	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (13) الذي يوضع توزيع أفراد العينة حسب الاقدمية في العمل، نلاحظ أن أكبر فئة لها اقدمية في العمل هي من 5 الى 10 سنوات بنسبة 37.8% من افراد العينة، تليها الفئة الأقل من 5 سنوات بنسبة 35.6%، ثم الفئة الأكثر من 10 سنوات بنسبة 26.7% من افرد العينة.

الشكل رقم (15): توزيع العينة حسب الأقدمية في العمل



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

المطلب الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة، وذلك بحساب المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية واتجاه كل فقرة لكل محور وذلك إعتمادا على مقياس ليكارت الخماسي.

1- تفسير وتحليل اتجاهات الأفراد نحو المحور الأول "التدقيق الداخلي في الخزينة الولائية لولاية الوادي "

نظرا لعدم كفاية الجدول في حالة كتابة فقرات المحور كما هي، فإنه سيتم وضع رموز لها حيث يأخذ المحور الأول الرمز A وتأخذ فقراته العشرة الرموز من A1 إلى A10 والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (13): رموز فقرات المحور الاول.

	المحور الأول: التدقيق الداخلي
A1	يمتلك المدقق الداخلي لمؤسستك شهادة جامعية وتخصص في مجال المحاسبة، المالية، التسيير، التدقيق أي في مجال التخصص
A2	هناك تكوين وتدريب مستمر لمهارات أعوان التدقيق الداخلي
A3	مستوى المدققين الداخليين لمؤسستك يمكنهم من الكشف على جميع حالات الغش والاحتيال وكذا الأخطاء غير مقبولة
A4	عملية التدقيق التي يقوم بها الأعوان تقوم على معايير داخلية مضبوطة ومدروسة مسبقا
A5	يقوم المدققين بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية.
A6	معايير التدقيق المعتمدة تساهم بشكل كبير في إكتشاف الأخطاء والتلاعبات في حينها
A7	إستقلالية العون المدقق هي جوهر عملية التدقيق الداخلي.
A8	المدقق الداخلي مستقل إستقلالية تامة في عملية الرقابة ويتحمل جميع الأخطاء والهفوات والمخالفات
A9	الاستقلالية ضرورية لتحقيق أهداف ومقاصد وظيفة التدقيق الداخلي .
A10	إستقلالية المدقق تجعل تقريره أكثر مصداقية وشفافية ومسؤولية

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على استمارة (الملحق رقم 1).

الجدول رقم (14): يبين المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات المحور الأول.

	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة			
A01	01	2.2%	08	17.8%	04	8.9%	18	40.0%	14	31.1%	3.80	1.140	موافق
A02	02	4.4%	08	17.8%	04	8.9%	16	35.6%	15	33.3%	3.76	1.228	موافق
A03	01	2.2%	06	13.3%	03	06.7%	24	53.3%	11	24.4%	3.84	1.021	موافق
A04	01	2.2%	01	2.2%	02	4.4%	26	57.8%	15	33.3%	4.18	0.806	موافق
A05	-	-	03	6.7%	04	8.9%	23	51.1%	14	%31.1	4.09	0.830	موافق
A06	-	-	03	6.7%	03	6.7%	17	37.8%	22	48.9%	4.29	0.869	موافق بشدة
A07	01	2.2%	03	6.7%	01	2.2%	18	40.0%	22	48.9%	4.27	0.963	موافق بشدة
A08	02	4.4%	08	17.8%	05	11.1%	13	28.9%	17	37.8%	.378	1.259	موافق
A09	-	-	02	4.4%	01	2.2%	21	46.7%	21	46.7%	4.36	0.743	موافق بشدة
A10	-	-	-	-	01	2.2%	17	37.8%	27	60.0%	4.58	.0543	موافق بشدة
المـــجمـــوع											4.09	0.940	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss)، الملحق رقم (02).

بالاعتماد على نتائج الأدوات الإحصائية المبنية أعلاه في الجدول رقم 15، يبين لنا أن كل أراء أفراد العينة كانت إيجابية حول التدقيق الداخلي في الخزينة الولائية لولاية الوادي، ويتضح ذلك من خلال المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول، حيث حصلت الفقرة رقم 10 على أعلى متوسط حسابي 4.58 وبانحراف معياري 0.543، وهذا يدل على أن المجيبين يوافقون بشدة على "استقلالية المدقق تجعل تقريره أكثر مصداقية وشفافية ومسؤولية"، وفي الدرجة الثانية كانت للفقرة رقم 09 ذات متوسط حسابي 4.36 وانحراف معياري 0.743، وهذا يدل موافقة المجيبين على " الاستقلالية ضرورية لتحقيق أهداف ومقاصد وظيفة التدقيق الداخلي"، في حين كانت المرتبة الثالثة من نصيب الفقرة 06 " معايير التدقيق المعتمدة تساهم بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات في حينها" وذلك بعد أن بلغ متوسطها الحسابي 4.29 وانحرافها المعياري 0.869 مما يدل على أن إجابات أغلب أفراد العينة كانت موافقة على هذه الفقرة، اما المرتبة 10 والاخيرة فقد كانت من نصيب الفقرة 02 " هناك تكوين وتدريب

مستمر لمهارات أعوان التدقيق الداخلي"، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.76 وانحرافها المعياري 1.228 مما يدل على إجابات أغلب أفراد العينة تتجه نحو الموافقة على هذه الفقرة.

أما باقي المراتب والمحصورة بين المرتبة 04 و09 فقد احتلتها الفقرات 07، 04، 05، 03، 01، 08 على الترتيب وذلك بمتوسطات حسابية قدرها 4.27، 4.18، 4.09، 3.84، 3.80، 3.78 على التوالي وبانحرافات معيارية بلغت 0.963، 0.806، 0.830، 1.021، 1.140، 1.259 مما يدل على أن إجابات أغلب أفراد عينة الدراسة اتجاهها من موافق وموافق بشدة على هذه الفقرات.

أما بالنسبة للمحور ككل، فبلغ المتوسط الحسابي 4.09 والانحراف المعياري 0.940 ومنه فإن اتجاه المحور الأول هو موافق

2- تفسير وتحليل اتجاهات الأفراد نحو المحور الثاني " نظام الرقابة الداخلية في الخزينة الولائية لولاية الوادي"

نظرا لعدم كفاية الجدول في حالة كتابة فقرات المحور كما هي، فإنه سيتم وضع رموز لها حيث يأخذ المحور الثاني الرمز B وتأخذ فقراته الثلاثة عشر الرموز من B1 إلى B09 والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (15): رموز فقرات المحور الثاني

	المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية في الخزينة الولائية لولاية الوادي.
B1	تكون عملية الرقابة آنية عند القيام بعمليتي تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات
B2	تستخدم في عملية الرقابة برامج إعلام آلي متطورة ومخصصة لهذا الغرض
B3	تهتم الإدارة العليا في مؤسستك بالتقارير الصادرة عن لجان التدقيق الداخلي.
B4	تهتم إدارة مؤسستك بإجراء مراجعة دورية لاستراتيجيات الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها وتنميتها
B5	تحرص إدارة مؤسستك على تطبيق مبدأ فصل المهام وتوزيعها بشكل عادل بين المراقبين الداخليين
B6	إنجاز الأعمال الرقابية في مؤسستك مستند إلى نظام تعليمات مكتوب وواضح ودقيق
B7	النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسة محكم ودقيق
B8	لدى المؤسسة قنوات اتصال فعالة ومباشرة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية المسند لهم
B9	تقوم إدارة مؤسسة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة الداخلية من مسؤوليات كافة الأفراد العاملين فيها.

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على استمارة (الملحق رقم 1).

الجدول رقم (16): يبين المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني

	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة			
B1	-	-	01	2.2%	03	6.7%	18	40.0%	23	51.1%	4.40	0.720	موافق بشدة
B2	-	-	07	15.6%	-	-	18	40.0%	20	44.4%	4.13	1.036	موافق
B3	01	2.2%	05	11.1%	07	15.6%	18	40.0%	14	31.1%	3.87	1.057	موافق
B4	03	6.7%	07	15.6%	06	13.3%	21	46.7%	08	17.8%	3.53	1.160	موافق
B5	02	%4.4	07	15.6%	10	22.2%	15	33.3%	11	24.4%	3.58	1.158	موافق
B6	02	4.4%	04	8.9%	05	11.1%	18	40.0%	16	35.6%	3.93	1.116	موفق
B7	02	4.4%	02	4.4%	05	11.1%	13	28.9%	23	51.1%	4.18	1.093	موافق
B8	02	4.4%	07	15.6%	14	31.1%	16	35.6%	06	13.3%	3.38	1.051	موافق
B9	-	-	01	2.2%	07	15.6%	18	40.0%	19	42.2%	4.22	1.051	موافق بشدة
	المـــجمـــوع										3.91	1.049	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss)، الملحق رقم (02)..

بالاعتماد على نتائج الأدوات الإحصائية المبنية أعلاه في الجدول رقم 16، يبين لنا أن معظم أراء أفراد العينة كانت إيجابية حول نظام الرقابة الداخلية في الخزينة الولائية لولاية الوادي، ويتضح ذلك من خلال المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثاني، حيث حصلت الفقرة رقم 01 على أعلى متوسط حسابي 4.40 وبانحراف معياري 0.720، وهذا يدل على أن المجيبين يوافقون بشدة على أن "تكون عملية الرقابة آنية عند القيام بعمليتي تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات"، وفي الدرجة الثانية كانت للفقرة الاخيرة 09 ذات متوسط حسابي 4.22 وانحراف معياري 1.051، وهذا يدل موافقة المجيبين على "تقوم إدارة مؤسسة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة الداخلية من مسؤوليات كافة الأفراد العاملين فيها"، في حين كانت المرتبة الثالثة من نصيب الفقرة 07 "النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسة محكم ودقيق" وذلك بمتوسط حسابي 4.18 وانحراف معياري 1.093 حيث يكون اتجاه هذه الفقرة موافق، اما المرتبة 09 والاخيرة فقد كانت من نصيب الفقرة 08 " لدى المؤسسة قنوات اتصال فعالة ومباشرة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية المسند لهم "، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.38 وإنحرافها المعياري 1.051 مما يدل على إجابات أغلب أفراد العينة تتجه نحو الموافقة على هذه الفقرة.

أما باقي المراتب أحتلتها الفقرات 02، 06، 03، 05، 04 على الترتيب وذلك بمتوسطات حسابية قدرها 4.13، 3.93، 3.87، 3.58، 3.53، على التوالي وبانحرافات معيارية بلغت 1.063، 1.116، 1.057، 1.158، 1.160، مما يدل على أن إجابات أغلب أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على هذه الفقرات.

أما بالنسبة للمحور ككل، فبلغ المتوسط الحسابي 3.91 والانحراف المعياري 1.049 ومنه فإن اتجاه المحور الثاني هو موافق.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

نسعى من خلال هذا المطلب إلى اختبار صحة الفرضيات، حيث سنقوم باختبار مدى موافقة أو رفض كل منها، حيث تم اختبار الفرضيات عند مستوى معنوية 0.05، وقد اخترنا لتحقيق ذلك قمنا باستعمال معامل الارتباط بيرسون نظرا لكون البيانات توزيعها طبيعيا، ثم تحليل الانحدار الخطي البسيط.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

يعتبر اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات من أهم الفروض لمعرفة طبيعة الاختبارات اللاحقة التي يجب استخدامها. من أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي، تم اللجوء إلى اختبار كولمنجروف سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) تمهيدا لاستخدام أسلوب تحليل الانحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في اختبار فرضيات الدراسة الحالية؛ لأن الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ومن خلال برنامج SPSS يمكن إجراء الاختبار المسمى باختبار جودة المطابقة (K.S)[1].

كما يتضح في الجدول التالي:

[1] رياض عيشوش، مساهمة الثقافة التنظيمية في نجاح تطبيق ادارة المعرفة: دراسة حالة بعض وكالات البنوك العمومية بالمسيلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات تخصص: اقتصاد وإدارة المعرفة والمعارف، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010، ص138

الجدول رقم (17): إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

البيان		المحور الاول: التدقيق الداخلي	المحور الثاني: الرقابة الداخلية	جميع المحاور
التكرارات		45	45	45
المتوسط		4.0943	3.9136	4.0040
الإنحراف المعياري[a.b]		0.51824	0.74230	0.5935
معظم الاختلافات الشديدة	مطلق	0.161	0.181	0.163
	إيجابي	0.087	0.122	0.108
	سلبي	-0.161	-0.181	-0.163
Kolmogorov-Smirnov Z		1.081	1.213	1.092
مستوى الدلالة		0.193	0.106	0.184

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

فرضية العدم (H_0): بيانات العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة (H_1) : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

يلاحظ أن مستوى المعنوية لكل المحاور أكبر من 0.05، مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية وبالتالي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهذا يمكننا من استخدام الاختبارات المعلمية وخاصة أسلوب الانحدار المعتمد على طريقة المربعات الصغرى.

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية

أولا: تحليل العلاقة باستخدام معامل الارتباط

إن تحليل العلاقة باستخدام معامل الارتباط تعني التأكد من وجود علاقة فعلية وذات دلالة احصائية ولهذا نقوم باختبار الفرضية التي تنص على: "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية" نستخدم معامل الارتباط بيرسون نظرا لكون البيانات موزعة توزيعا طبيعيا. بذلك نستخدم إختبار بيرسون للإرتباط وفقا لما يلي:

الجدول رقم (18): معاملات الارتباط

البيان		التدقيق الداخلي	نظام الرقابة الداخلي
التدقيق الداخلي	معامل بيرسون	1	0.767**
	مستوى الدلالة		0.000
	N	45	45
نظام الرقابة الداخلية	معامل بيرسون	0.767**	1
	مستوى الدلالة	0.000	-
	N	45	45

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

فرضية العدم (H_0)= لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 99% بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

الفرضية البديلة (H_1) = توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 99% بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

يبين الجدول (14) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الإرتباط المحسوبة تساوي 0.767 مما يدل على وجود علاقة طردية وقوية وذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.000 فمن فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض فرضية العدم ومن فإنه:" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 99% بين المتغيرين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ".

ثانيا: تحليل دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية باستخدام معادلة الانحدار الخطي البسيط

من اجل تحليل دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية نستخدم تحليل الإنحدار الخطي البسيط وفقا لما يلي:

فرضية العدم (H_0)= لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

الفرضية البديلة (H_1) = توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

1- جدول نوع الطريقة

الجدول رقم (19): المتغيرات التي تم إدخالها/إزالتها

الطريقة	المتغيرات التي تم إدخالها	المتغيرات التي تم إزالتها
01	التدقيق الداخلي[b]	-

Dependent Variable:T2[a]

All requested variables entered.[b]

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

الجدول رقم (19) يبين أن طريقة المربعات الصغرى هي المتبعة في تحليل الانحدار الخطي وأن المتغيرات المستقلة هي التدقيق الداخلي والمتغير التابع هو نظام الرقابة الداخلية.

2- جدول الارتباط الخطي

الجدول رقم (20): الارتباط الخطي

البيان	معامل الارتباط	معامل التحديد	تأقلم معامل الارتباط	مقدار خطأ الانحراف المعياري	دوربين–واتسون
01	0.767	0.588	0.578	0.48223	1.889

Predictors: (Constant), T1[a]

Dependent Variable: T2[b]

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (20) يبين نتيجة حساب معامل الارتباط R ومعامل التحديد مربع قيمة معامل الارتباط R Square، ومعامل الارتباط الخطي بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية هو 0.767، وإن مدى الدقة في تقدير المتغير الرقابة الداخلية هو 58.8%.

3- جدور تحليل تباين خط الانحدار

بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام تحليل تباين الانحدار للتحقق من خطى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، أي مسألة وجود علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرات تفسرها المستقلة معادلة الانحدار جيدا.

الجدول رقم (21): تحليل تباين خط الانحدار

المصدر	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	ف المحسوبة F cal	P. Value
الإنحدار	1	14.245	14.245	61.254	0.000[b]
الخطأ	43	10.000	0.233	-	-
الكلي	44	24.244	-	-	-

Dependent Variable: T2a

Predictors: (Constant), T1b

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

يدرس هذا الجدول مدى ملائمة خط انحدار البيانات وفرضيته الصفرية التي تنص على لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، ويبين الجدول السابق:

- ✓ مجموع مربعات الانحدار 14.245 ومجموع مربعات البواقي هو 10.000 ومجموع مربعات الكلي هو 24.244
- ✓ درجة حرية الانحدار هي 1 ودرجة حرية البواقي هي: 43؛
- ✓ معدل مربعات الانحدار هو 14.245، ومعدل البواقي هو 0.233؛
- ✓ قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار هو 61.254؛
- ✓ ومستوى دلالة الاختبار هو 0.000 أقل من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.005 فنرفضها، وبالتالي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

4- جدول المعاملات:

الجدول رقم (22): المعاملات

المتغير	معاملات غير موحدة		معاملات موحدة	قيمة دالة الاختبار t	مستوى الدلالة
	B	مقدار الخطأ	معامل بيتا Beta		
الثابت Constant	-0.582	0.579	-	-1.005	0.321
التدقيق الداخلي	1.098	0.140	0.767	7.826	0.000

Dependent Variable: T2a

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

يبين الجدول اعلاه عدة نتائج أولها قيم الميل ومقطع خط الانحدار، بالإضافة أنه يجيب على الفرضية المتعلقة بميل ومقطع خط الانحدار حيث مقطع خط الانحدار **-0.582** الذي يمثل حرف a من معادلة الخط المستقيم Y=a + bX أما ميل خط الانحدار b في الجدول هو 1.098 بالنسبة للمتغير المستقل " التدقيق الداخلي" وبذلك تصبح معادلة خط الانحدار للمتغير المستقل Y=- **0.582** + 1.098 X حيث Y هي المتغير التابع وX هي

المتغير المستقل، وعليه يشير الجدول المستخرج إلى أن قيمتي (**T**)، المحسوبتان للمقدار الثابت ومعامل الانحدار (**X**)، جاءت على التوالي (**1.005–**، **7.826**)، بينما قيمة **Sig** بلغت (**0.321**، **0.000**) مما يعني إحصائيا عدم دلالة المقدار الثابت ودلالة معامل الانحدار، وكنتيجة إختبار T على فرضيات ميل خط الانحدار للمتغير المستقل " التدقيق الداخلي" هي 1.005-. وعند دراسة قيم Sig .نجد أن القيم 0.000 مقبولة لأنها تحقق الفرضية البديلة والتي تنص على: "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية". بذلك تصبح معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y = -0.582 + \underline{1.098}\ X$$

خلاصة الفصـل الثالث

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق اعداد الإستمارة لتوزيعها على عينة الدراسة والتي تهدف إلى إبراز الدور الهام الذي يؤديه التدقيق الداخلي ليحسن من نظام الرقابة الداخلية في خزينة ولاية الوادي، حيث تم توزيعها على عينة من موظفي الخزينة الولائية لولاية الوادي، وبعد إستلام الإجابات وتحليل النتائج التي جاءت بها نتائج الإستبيان والمدرجة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (Spss) بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة إحصائية تدعم موضوع الدراسة ،حيث تم التطرق إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، ثم قمنا بتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها التي تم تلخيصها ومعالجتها. في الاخير تم إختبار صحة فرضيات الدراسة التي وضعت في مقدمة الدراسة، وقد توصلنا إلى نتيجة رئيسة تمثلت في "أن التدقيق الداخلي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة".

الخـــاتمة

لقد انطلق موضوع بحثنا والذي هو بعنوان دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي أن يحسن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

ولمعالجة جوانب هذا الموضوع ولدراسة هذه الحالة من الناحية النظرية إلى الناحية الواقعية، فلقد تمثلت دراسة الحالة « بخزينة ولاية الوادي»

ومن خلال هذه الدراسة تمكنا من التوصل إلى مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، فالتدقيق الداخلي بالإضافة إلى تحقيقه الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المؤسسة وتقدير الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية يعتبر أيضا من أهم أدوات الرقابة الداخلية بصفة عامة ويتوقف مدى نجاحه وفعاليته إلى حد كبير بنجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

01- نتائج اختبار الفرضيات:

-بالنسبة للفرضية الأولى ثبت صحتها:

التدقيق الداخلي هي وظيفة يقوم بها موظفون تابعون للمؤسسة تتمثل في فحص السجلات المحاسبية والتحقق من الكشوفات المالية الختامية لها ومن بين أدواته الاستفسار وأهم وظائفه إكتشاف الإحتيال والتلاعب وتقديم توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

-بالنسبة للفرضية الثانية ثبت صحتها:

الرقابة الداخلية هي خطة محكمة تسطرها المؤسسة تهدف إلى حماية أصولها من السرقة والضياع وسوء الإستغلال عن طريق التأكد من المعلومات المحاسبية والإدارية ومن أهم إجراءاتها التأكد من صحة المستندات والرقابة المزدوجة.

-بالنسبة للفرضية الثالثة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية"، تم اثبات صحة هذه الفرضية، حيث وجدنا أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الإرتباط المحسوبة تساوي 0.767 مما يدل على وجود علاقة طردية وقوية وذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.000 فمن فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض فرضية العدم ومن فإنه:" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 99% بين المتغيرين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ".

-بالنسبة للفرضية الرابعة: " يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للخزينة الولائية لولاية الوادي"، تم اثبات صحة هذه الفرضية، وذلك عند مستوى ثقة 95%.

02- النتائج:

المتمثلة في:

- يلعب التدقيق الداخلي أهمية كبيرة على المستوي الداخلي إذ يتم من خلاله تحسين نظام الرقابية الداخلية للمؤسسات خاصتا الإقتصادية والمالية منها.

- يعتبر التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في إكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل أنواع الغش، ومحاولة معالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب والحفاظ على ممتلكات ا وأصول المؤسسات.

- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بجملة من المؤهلات العلمية والمبادئ والأخلاقيات والصلاحيات التي تحددها المعايير والقوانين، وهو ملزم بتطبيقها، لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

- يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

- يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى.

- نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي كلاهما لاغنى عنهما في أي مؤسسة كانت.

- المدقق الداخلي له دور كبير في المؤسسة في اكتشاف نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية، ومدى تقيّد وإلتزام الموظفين بالسياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة العليا.

03- الاقتراحات والتوصيات:

- الجدية والاهتمام الكبير ودراسة مدى إدراك المدقق الداخلي للمهام التي على عاتقه والدور الذي يلعبه في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

- ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية والمالية بمهمة التدقيق الداخلي من ناحية إستقلالية أقسامه والمؤهلات المطلوبة لشغله.

- ضرورة اهتمام التشريعات بأهمية والدور الذي يلعبه المدقق الداخلي وتأثيره على بنظام الرقابة الداخلية.

- ضرورة استخدام وسائل الدراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية، وتنويع وسائلها للاستفادة من مزاياها والتقليل من عيوبها بما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

- العمل على تكوين الموظفين وإتباع دورات تدريبية بهدف الرفع من أداء ومستوى العمال.

- اعتماد نظام رقابة داخلية حسب حجم المؤسسة واتساع نشاطها.

04- أفاق الدراسة:

لا شك انه رغم هذا الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، إلا انه لا يخلو كغيره من البحوث الأخرى من النقائص بسبب عدم القدرة على الإلمام بكل شيء وبالتفصيل ومن خلال هذا يمكن طرح مواضيع وإشكاليات جديدة لها صلة بموضوعنا هذا نذكر منها:

- اثر التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- أهمية ودور التدقيق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي.
- أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي لتعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

قـــائمة المراجع والمصادر

قائمة المصادر والمراجع

- الكتب

1-احمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية، الأردن، 2010.

2-خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط 1، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.

3-خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2010

4-خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة، عمان، 2003.

5-رأفت سامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة، الاردن،2012-2011.

6-زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2010م.

7-زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة1، 2010م.

8-طارق عبد العالي حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعية، د ب، 2005.

9-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة، عمان، الاردن، 2010.

10-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن،2007.

11-محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، د س.

12-محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط2، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س.

13-محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

14-محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2008.

15-محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2010.

16-محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار الكنوز للمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2010.

17-نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإليكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2003.

18-نزاف محمد عباس الرماح، مراجعة المعاملات المالية، ط1، دار حفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2010م.

المذكرات والرسائل الجامعية

1-لطاوي ميلود إلياس، اهمية التدقيق والمراجعة المحاسبية في اتخاذ القرارات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018-2019م.

2-الغطاس حسينة، شقيان صارة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة "تعاونية الحبوب والخضر الجافة"- البويرة- ، ذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محند أولحاج – البويرة، 2017-2018م.

3-أمان الله وجدان مارية، أهمية التدقيق الداخلي في تحسن أداء المؤسسة -دراسة حالة لمؤسسة سوناطراك خلال الفترة 2015، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير،2014-2015م.

4-اوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة،2017-2018م.

5-بديرة فارس، بيطار بهاء الدين، دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة في مطاحن الحضنة المسيلة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة،2017-2018م.

6-برابح بلال، تقيم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015.

7-بلال عيمون، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة الخزف الصحي – SCS- الميلية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة جيجل، 2015-2016م.

8-بن سالم حفيظة، دور التدقيق الداخلي في تقييم اداء المؤسسة دراسة حالة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2015-2016م.

9-بو علي عبد النور، برابح محمد، التدقيق الداخلي كمدخل لتقييم نظام الرقابة الداخلية مؤسسة باتيميتال هياكل الغرب- دراسة حالة –، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2019-2020م.

10-بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011-2013م.

11-بوسبعين تسعديت، اثر تطبيق النظام محاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، مدرسة العليا للتجارة، الجزائر.

12-توادري سليمة، مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية-مستغانم، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم،2014-2015م.

13-حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئه المخاطر الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

14-دغة ايمان وعنان رحمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة، مذكرة لنيل الماستر، التخصص: ثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائر، 2018-2019.

15-ذبيح قلاب إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ، 2011.

16-رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014-2015.

17-شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر.

18-علواني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المحاسبة والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة-أم البواقي، 2017-2018م.

19-غنو عبد القادر، دور المراجعة الداخلية تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة - DAHRA VIP حجاج، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم،2016-2017م.

20-فاتح غاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حكومة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012-2011.

21-فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار دراسة الحالة لمؤسسة الجزائرية لنسيج والتجهيز بسكرة SONITEX، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015م.

22-فضيل فاطمة الزهراء، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم،2016-2017.

23-لطفي شعباني، المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر،2008-2009.

24-لكحل فاطمة، دور التدقيق المحاسبي في ترشيد الأداء المؤسساتي دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2014-2015م.

25-وليد أدحيمن، وليد بوعناني، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية (جيجل-بجاية)، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص: محاسبة وادارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحي –جيجل،2016-2017م.

26-يوسف سعيد يوسف المدلل، دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

المجلات

1-تونسي نجاة، دقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم -2014.

2-ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد12، ع4، بغداد، العراق، 2010.

الملتقيات

1-صباحي نوال، بغدود راضية، دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر المالية وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.

5-المواقع الإلكترونية

1- أيمن عبدالرحيم، مبادئ التدقيق الداخلي أولاً، مقال منشور في مجلة التدقيق الداخلي الأردنية – سبتمبر 2019 ، متوفر عبر الرابط الالكتروني https://aymanoninternalaudit.wordpress.com .

قائمة الملاحق

الملحق الأول: الاستمارة

وزارة التعليـــم العالـــي والبحـــث العلـــمي

جامعة الشهيد حمّة لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

المستـــوى: ثانيـــة ماستـــر

إستمـــــارة إستبيـــــان

في إطار إنجاز مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت عنوان: " **دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة** " نتقدم إلى سيادتكم بهذه الإستمارة ونرجو منكم مساعدتنا بالإجابة عن أسئلتها بكل دقـــة وموضوعيـــة وشفافيـة علما أن المعلومات التي تقدمـوها ستبقى سريـــة ولا تستخدم إلا لأغراض علمية وفقط .

وأخيرا تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

ملاحظة: ضع علامة **(x)** في الخانة المناسبة لإجابتك.

الموسم الجامعي: 2021/ 2022

البيانات الشخصية

1- الجنس:

ذكـــــر ☐ أنثـى ☐

2- المستوى العلمي:

ثانوي أو أقل ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐

3- السن:

أقل من 30 سنة ☐ من 31 الى 45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐

4- الأقدمية في العمل:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات الى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المحور الأول: التدقيق الداخلي في الخزينة الولائية لولاية الوادي.

العبـــــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1-1-يمتلك المدقق الداخلي لمؤسستك شهادة جامعية وتخصص في مجال المحاسبة، المالية، التسيير، التدقيق أي في مجال التخصص					
1-2-هناك تكوين وتدريب مستمر لمهارات أعوان التدقيق الداخلي					
1-3-مستوى المدققين الداخليين لمؤسستك يمكنهم من الكشف على جميع حالات الغش والاحتيال وكذا الأخطاء غير مقبولة					
1-4-عملية التدقيق التي يقوم بها الأعوان تقوم على معايير داخلية مضبوطة ومدروسة مسبقا					
1-5-يقوم المدققين بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية.					
1-06-معايير التدقيق المعتمدة تساهم بشكل كبير في إكتشاف الأخطاء والتلاعبات في حينها					
1-07-إستقلالية العون المدقق هي جوهر عملية التدقيق الداخلي.					
1-08- المدقق الداخلي مستقل إستقلالية تامة في عملية الرقابة ويتحمل جميع الأخطاء والهفوات والمخالفات					
1-09-الاستقلالية ضرورية لتحقيق أهداف ومقاصد وظيفة التدقيق الداخلي .					
1-10-إستقلالية المدقق تجعل تقريره أكثر مصداقية وشفافية ومسؤولية					

المحور الثاني:نظام الرقابة الداخلية في الخزينة الولائية لولاية الوادي.

العبـــــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1-1تكون عملية الرقابة آنية عند القيام بعمليتي تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات					
1-2-تستخدم في عملية الرقابة برامج إعلام آلي متطورة و مخصصة لهذا الغرض					
1-3-تهتم الإدارة العليا في مؤسستك بالتقارير الصادرة عن لجان التدقيق الداخلي.					
1-4-تهتم إدارة مؤسستك بإجراء مراجعة دورية لاستراتيجيات الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها وتنميتها					
1-5-تحرص إدارة مؤسستك على تطبيق مبدأ فصل المهام وتوزيعها بشكل عادل بين المراقبين الداخليين					
1-6-إنجاز الأعمال الرقابية في مؤسستك مستند إلى نظام تعليمات مكتوب وواضح ودقيق					
1-7-النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسة محكم ودقيق					
1-8-لدى المؤسسة قنوات اتصال فعالة ومباشرة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية المسند لهم					
1-9-تقوم إدارة مؤسسة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة الداخلية من مسؤوليات كافة الأفراد العاملين فيها.					

الملحق الثاني: لجنة تحكيم الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث والعلمي

جامعة حمة لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص : محاسبة وتدقيق

لجنـــة تحكيـــم الإستبيـــــان

عنوان المذكرة: دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

الرقم	الإسم واللقب	الدرجة العلمية	جامعة الإنتماء
01	بالنور محمد الساسي"المشرف"	أستاذ محاضر " ب "	جامعة حمه لخضر– الوادي
02	زهـواني رضـا	أستاذ تعليم عالي	جامعة حمه لخضر– الوادي
03	غـربي العيـد	أستاذ محاضر " أ "	جامعة حمه لخضر– الوادي
04	عمـان أحمـد	أستاذ محاضر " ب "	جامعة ع الحميد مهري قسنطينة 2
05	فرحات عبد الكريم	أستاذ محاضر " ب "	جامعة ع الحميد مهري قسنطينة 2

السنة الجامعية : 2022/2021

الملحق الثالث: مخرجات spss

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.896	19

Statistics

	Mean
الجنس	1.36
المستوى العلمي	2.13
السن	2.07
الاقدمية في العمل	1.91
يمتلك المدقق الداخلي لمؤسستك شهادة جامعية وتخصص في مجال المحاسبة، المالية، التسيير، التدقيق أي في مجال التخصص	3.80
هناك تكوين وتدريب مستمر لمهارات أعوان التدقيق الداخلي	3.76
مستوى المدققين الداخليين لمؤسستك يمكنهم من الكشف على جميع حالات الغش والاحتيال وكذا الأخطاء غير مقبولة	3.84
عملية التدقيق التي يقوم بها الأعوان تقوم على معايير داخلية مضبوطة ومدروسة مسبقا	4.18
يقوم المدققين بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية.	4.09
معايير التدقيق المعتمدة تساهم بشكل كبير في إكتشاف الأخطاء والتلاعبات في حينها	4.29
إستقلالية العون المدقق هي جوهر عملية التدقيق الداخلي.	4.27
المدقق الداخلي مستقل إستقلالية تامة في عملية الرقابة ويتحمل جميع الأخطاء والهفوات والمخالفات	3.78
الاستقلالية ضرورية لتحقيق أهداف ومقاصد وظيفة التدقيق الداخلي.	4.36
إستقلالية المدقق تجعل تقريره أكثر مصداقية وشفافية ومسؤولية	4.58
تكون عملية الرقابة آنية عند القيام بعمليتي تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات	4.40
تستخدم في عملية الرقابة برامج إعلام آلي متطورة و مخصصة لهذا الغرض	4.13
تهتم الإدارة العليا في مؤسستك بالتقارير الصادرة عن لجان التدقيق الداخلي.	3.87
تهتم إدارة مؤسستك بإجراء مراجعة دورية لاستراتيجيات الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها وتنميتها	3.53
تحرص إدارة مؤسستك على تطبيق مبدأ فصل المهام وتوزيعها بشكل عادل بين المراقبين الداخليين	3.58
إنجاز الأعمال الرقابية في مؤسستك مستند إلى نظام تعليمات مكتوب وواضح ودقيق	3.93
النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسة محكم ودقيق	4.18
لدى المؤسسة قنوات اتصال فعالة ومباشرة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية المسند لهم	3.38
تقوم إدارة مؤسسة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة الداخلية من مسؤوليات كافة الأفراد العاملين فيها.	4.22

Statistics

	Std. Deviation
الجنس	.484
المستوى العلمي	.815
السن	.618
الاقدمية في العمل	.793
يمتلك المدقق الداخلي لمؤسستك شهادة جامعية وتخصص في مجال المحاسبة، المالية، التسيير، التدقيق أي في مجال التخصص	1.140

1.228	هناك تكوين وتدريب مستمر لمهارات أعوان التدقيق الداخلي
1.021	مستوى المدققين الداخليين لمؤسستك يمكنهم من الكشف على جميع حالات الغش والاحتيال وكذا الأخطاء غير مقبولة
.806	عملية التدقيق التي يقوم بها الأعوان تقوم على معايير داخلية مضبوطة ومدروسة مسبقا
.830	يقوم المدققين بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية.
.869	معايير التدقيق المعتمدة تساهم بشكل كبير في إكتشاف الأخطاء والتلاعبات في حينها
.963	إستقلالية العون المدقق هي جوهر عملية التدقيق الداخلي.
1.259	المدقق الداخلي مستقل إستقلالية تامة في عملية الرقابة ويتحمل جميع الأخطاء والهفوات والمخالفات
.743	الاستقلالية ضرورية لتحقيق أهداف ومقاصد وظيفة التدقيق الداخلي.
.543	إستقلالية المدقق تجعل تقريره أكثر مصداقية وشفافية ومسؤولية
.720	تكون عملية الرقابة آنية عند القيام بعمليتي تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات
1.036	تستخدم في عملية الرقابة برامج إعلام آلي متطورة و مخصصة لهذا الغرض
1.057	تهتم الإدارة العليا في مؤسستك بالتقارير الصادرة عن لجان التدقيق الداخلي.
1.160	تهتم إدارة مؤسستك بإجراء مراجعة دورية لاستراتيجيات الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها وتنميتها
1.158	تحرص إدارة مؤسستك على تطبيق مبدأ فصل المهام وتوزيعها بشكل عادل بين المراقبين الداخليين
1.116	إنجاز الأعمال الرقابية في مؤسستك مستند إلى نظام تعليمات مكتوب وواضح ودقيق
1.093	النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسة محكم ودقيق
1.051	لدى المؤسسة قنوات اتصال فعالة ومباشرة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية المسند لهم
.795	تقوم إدارة مؤسسة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة الداخلية من مسؤوليات كافة الأفراد العاملين فيها.

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	29	64.4	64.4	64.4
	انثى	16	35.6	35.6	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

المستوى العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ثانوي او اقل	11	24.4	24.4	24.4
	ليسانس	18	40.0	40.0	64.4
	ماستر	15	33.3	33.3	97.8
	دكتوراه	1	2.2	2.2	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 30 سنة	7	15.6	15.6	15.6
	من 31 الى 45 سنة	28	62.2	62.2	77.8
	اكثر من 45 سنة	10	22.2	22.2	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

الاقدمية في العمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	16	35.6	35.6	35.6
	من 5 سنوات الى 10 سنوات	17	37.8	37.8	73.3
	اكثر من 10 سنوات	12	26.7	26.7	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

يمتلك المدقق الداخلي لمؤسستك شهادة جامعية وتخصص في مجال المحاسبة، المالية، التسيير، التدقيق أي في مجال التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	1	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	8	17.8	17.8	20.0
	محايد	4	8.9	8.9	28.9
	موافق	18	40.0	40.0	68.9
	موافق بشدة	14	31.1	31.1	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

هناك تكوين وتدريب مستمر لمهارات أعوان التدقيق الداخلي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	2	4.4	4.4	4.4
	غير موافق	8	17.8	17.8	22.2
	محايد	4	8.9	8.9	31.1
	موافق	16	35.6	35.6	66.7
	موافق بشدة	15	33.3	33.3	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

مستوى المدققين الداخليين لمؤسستك يمكنهم من الكشف على جميع حالات الغش والاحتيال وكذا الأخطاء غير مقبولة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	1	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	6	13.3	13.3	15.6
	محايد	3	6.7	6.7	22.2
	موافق	24	53.3	53.3	75.6
	موافق بشدة	11	24.4	24.4	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

عملية التدقيق التي يقوم بها الأعوان تقوم على معايير داخلية مضبوطة ومدروسة مسبقا

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	1	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	1	2.2	2.2	4.4
	محايد	2	4.4	4.4	8.9
	موافق	26	57.8	57.8	66.7
	موافق بشدة	15	33.3	33.3	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

يقوم المدققين بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	6.7	6.8	6.8
	محايد	4	8.9	9.1	15.9
	موافق	23	51.1	52.3	68.2
	موافق بشدة	14	31.1	31.8	100.0
	Total	44	97.8	100.0	
Missing	System	1	2.2		
	Total	45	100.0		

معايير التدقيق المعتمدة تساهم بشكل كبير في إكتشاف الأخطاء والتلاعبات في حينها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	6.7	6.7	6.7

	محايد	3	6.7	6.7	13.3
	موافق	17	37.8	37.8	51.1
	موافق بشدة	22	48.9	48.9	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

إستقلالية العون المدقق هي جوهر عملية التدقيق الداخلي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	1	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	3	6.7	6.7	8.9
	محايد	1	2.2	2.2	11.1
	موافق	18	40.0	40.0	51.1
	موافق بشدة	22	48.9	48.9	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

المدقق الداخلي مستقل إستقلالية تامة في عملية الرقابة ويتحمل جميع الأخطاء والهفوات والمخالفات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	2	4.4	4.4	4.4
	غير موافق	8	17.8	17.8	22.2
	محايد	5	11.1	11.1	33.3
	موافق	13	28.9	28.9	62.2
	موافق بشدة	17	37.8	37.8	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

الاستقلالية ضرورية لتحقيق أهداف ومقاصد وظيفة التدقيق الداخلي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4.4	4.4	4.4
	محايد	1	2.2	2.2	6.7
	موافق	21	46.7	46.7	53.3
	موافق بشدة	21	46.7	46.7	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

إستقلالية المدقق تجعل تقريره أكثر مصداقية وشفافية ومسؤولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	محايد	1	2.2	2.2	2.2
	موافق	17	37.8	37.8	40.0
	موافق بشدة	27	60.0	60.0	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

تكون عملية الرقابة آنية عند القيام بعمليتي تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.2	2.2	2.2
	محايد	3	6.7	6.7	8.9
	موافق	18	40.0	40.0	48.9
	موافق بشدة	23	51.1	51.1	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

تستخدم في عملية الرقابة برامج إعلام آلي متطورة و مخصصة لهذا الغرض

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	15.6	15.6	15.6
	موافق	18	40.0	40.0	55.6
	موافق بشدة	20	44.4	44.4	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

تهتم الإدارة العليا في مؤسستك بالتقارير الصادرة عن لجان التدقيق الداخلي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	1	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	5	11.1	11.1	13.3
	محايد	7	15.6	15.6	28.9
	موافق	18	40.0	40.0	68.9
	موافق بشدة	14	31.1	31.1	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

تهتم إدارة مؤسستك بإجراء مراجعة دورية لاستراتيجيات الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها وتنميتها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	3	6.7	6.7	6.7
	غير موافق	7	15.6	15.6	22.2
	محايد	6	13.3	13.3	35.6

	موافق	21	46.7	46.7	82.2
	موافق بشدة	8	17.8	17.8	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

تحرص إدارة مؤسستك على تطبيق مبدأ فصل المهام وتوزيعها بشكل عادل بين المراقبين الداخليين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	2	4.4	4.4	4.4
	غير موافق	7	15.6	15.6	20.0
	محايد	10	22.2	22.2	42.2
	موافق	15	33.3	33.3	75.6
	موافق بشدة	11	24.4	24.4	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

إنجاز الأعمال الرقابية في مؤسستك مستند إلى نظام تعليمات مكتوب وواضح ودقيق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	2	4.4	4.4	4.4
	غير موافق	4	8.9	8.9	13.3
	محايد	5	11.1	11.1	24.4
	موافق	18	40.0	40.0	64.4
	موافق بشدة	16	35.6	35.6	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسة محكم ودقيق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق شدة	2	4.4	4.4	4.4
	غير موافق	2	4.4	4.4	8.9
	محايد	5	11.1	11.1	20.0
	موافق	13	28.9	28.9	48.9
	موافق بشدة	23	51.1	51.1	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

لدى المؤسسة قنوات اتصال فعالة ومباشرة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية المسند لهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	غير موافق شدة	2	4.4	4.4	4.4
	غير موافق	7	15.6	15.6	20.0
	محايد	14	31.1	31.1	51.1
	موافق	16	35.6	35.6	86.7
	موافق بشدة	6	13.3	13.3	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

تقوم إدارة مؤسسة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة الداخلية من مسؤوليات كافة الأفراد العاملين فيها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.2	2.2	2.2
	محايد	7	15.6	15.6	17.8
	موافق	18	40.0	40.0	57.8
	موافق بشدة	19	42.2	42.2	100.0
	Total	45	100.0	100.0	

Correlations

		t1	t2
t1	Pearson Correlation	1	.767**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	45	45
t2	Pearson Correlation	.767**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	45	45

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.727	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.884	9

a. Based on availability of workspace memory.

a. Based on availability of workspace memory.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		t1	t2	t3
Normal Parameters[a,b]	N	45	45	45
	Mean	4.0943	3.9136	4.0040
	Std. Deviation	.51824	.74230	.59357
Most Extreme Differences	Absolute	.161	.181	.163
	Positive	.087	.122	.108
	Negative	-.161	-.181	-.163
Kolmogorov-Smirnov Z		1.081	1.213	1.092
Asymp. Sig. (2-tailed)		.193	.106	.184

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	t1[b]	.	Enter

a. Dependent Variable: t2

b. All requested variables entered.

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.767[a]	.588	.578	.48223	1.889

a. Predictors: (Constant), t1

b. Dependent Variable: t2

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	14.245	1	14.245	61.254	.000[b]
	Residual	10.000	43	.233		
	Total	24.244	44			

a. Dependent Variable: t2

b. Predictors: (Constant), t1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.582	.579		-1.005	.321
	t1	1.098	.140	.767	7.826	.000

Coefficients[a]

Model		95.0% Confidence Interval for B	
		Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	-1.749	.586
	t1	.815	1.381

a. Dependent Variable: t2