



جامعة ابن خلدون - تيارت



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: العلوم المالية و المحاسبة تخصص: محاسبة و جباية المعقمة

واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات

الإقتصادية من منظور المعايير الدولية

- دراسة ميدانية -

الأستاذ المشرف:

- د. شبلاوي ابراهيم

اعداد الطلبة:

- طيبي خالد

- خيرات نورالدين

لجنة المناقشة

| الصفة | الدرجة العلمية | اسم ولقب الأستاذ: |
|--------|-----------------|-------------------|
| رئيسا | أستاذ محاضر "أ" | بن قطيب علي |
| مقررا | أستاذ محاضر "ب" | شبلاوي ابراهيم |
| مناقشا | أستاذ محاضر "أ" | صافة محمد |
| مناقشا | أستاذ محاضر "أ" | طالم علي |

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ:

السنة الجامعية: 2022/2021

الله أكبر

كلمة شكر

الشكر لله الواحد الأحد والحمد لله الذي أذعم علينا
وأناز طريقنا ووفقتنا لإنجاز و إعداد هذا العمل

وإتمامه .

كما نقدم جزيل الشكر والإمتنان إلى الأستاذ

القدير

"شبلأوي ابراهيم"

على قبوله و الإشراف على هذه المذكرة وعلى
كل نصيحة علمية وتوجيهاته القيمة التي تفضل
بها علينا فكان نعم المشرف

كما نتوجه بالشكر المسبق إلى أعضاء اللجنة
الموقرة وأشكر كل الأساتذة الذين ساهموا في

تكويننا

لكم منا كل الشكر والإمتنان

إهداء

إن قاطرة بحثنا هذا قد مرت بالعديد من العوائق والصعوبات، وعلى الرغم من هذا فإننا حاولنا أن نتخطى كل هذه العقبات والصعوبات بثبات شديد بفضل الله سبحانه وتعالى، وبفضل الأهل .

إلى أمي وأخواتي وجميع أصدقائي الذين كانوا دائما بالنسبة لنا بمثابة العنق والسند حتى نستطيع أن نستكمل البحث .

ولا يمكن أن ننسى أساتذتنا الكرام الذين كان لهم الفضل الكبير والدور الأول في مساندتنا وتوضيح العديد من المعلومات الهامة والقيمة بالنسبة لنا فنحن اليوم نقوم بإهداء لكم بحث تخرجنا ونحن نتمنى من الله أن يطيل لنا في أعماركم ويرزقكم دائما بالخيرات

قائمة الجداول

| صفحة الجدول | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|-------------|---|------------|
| 30 | معايير الصفات الصادرة عن المعهد | 1-2 |
| 33 | معايري الأداء الصادرة عن المعهد | 2-2 |
| 47 | نموذج لورقة كشف وتحليل المشكل FRAP | 3-2 |
| 56 | متغيرات الدراسة | 1-3 |
| 56 | الإحصائيات الخاصة بإستمارة الإستبيان | 2-3 |
| 57 | مقياس ليكارت الثلاثي | 3-3 |
| 58 | معاملات الثبات للمؤسسة بإستخدام معامل ألفا كرونباخ | 4-3 |
| 62 | توزيع أفراد العينة حسب الجنس | 5-3 |
| 63 | توزيع أفراد العينة حسب العمر | 6-3 |
| 64 | توزيع أفراد العينة حسب متغير مستوى التعليم | 7-3 |
| 65 | توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة | 8-3 |
| 66 | توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة | 9-3 |
| 67 | تغيرات إتجاه العينة حسب مقياس ليكارت | 10-3 |
| 68 | إجابات أفراد العينة على المحور الأول | 11-3 |
| 73 | إجابات أفراد العينة على المحور الثاني | 12-3 |

قائمة الأشكال

| صفحة الشكل | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|------------|--------------------------------------|-----------|
| 08 | أنواع التدقيق الداخلي | 1-1 |
| 19 | أهم المقومات لنظام الرقابة الداخلية | 2-1 |
| 63 | توزيع أفراد العينة حسب الجنس | 1-3 |
| 64 | توزيع أفراد العينة حسب العمر | 2-3 |
| 65 | توزيع أفراد العينة حسب مستوى التعليم | 3-3 |
| 66 | توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة | 4-3 |
| 67 | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة | 5-3 |

قائمة المختصرات

| الرمز | اللغة العربية | اللغة الأجنبية |
|-------|---|--|
| IIA | معهد المدققين الداخليين | Institut of International Auditors |
| AICPA | معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي | American Institute of Certified Public Accountants |
| IFAC | الإتحاد الدولي للمحاسبين | Federation international of accounting |
| COSO | لجنة المنظمات التابعة للجنة التردواي | Committee of Sponsoring of The treadway commission |
| OECCA | منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسيين | Chartered of Order Accountants and Chartered Accountants of France |
| IPPF | المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي | International professional practices framework |
| IEC | اللجنة الدولية للأخلاقيات | International Ethic Committe |
| IASB | مجلس معايير التدقيق الدولية | International audit board standars |

الفهرس

| الصفحة | المحتويات |
|---|--|
| I | كلمة الشكر |
| II | الإهداء |
| III | قائمة الجداول |
| IV | قائمة الأشكال |
| V | قائمة المختصرات |
| VI | الفهرس |
| أ-د | مقدمة |
| الفصل الأول :الدعائم الأساسية للتدقيق الداخلي | |
| تمهيد | |
| 3 | المبحث الأول : الإطار العلمي للتدقيق الداخلي |
| 3 | المطلب الأول : تطور مفهوم التدقيق الداخلي |
| 5 | المطلب الثاني: أهداف و خدمات وظيفة التدقيق الداخلي الحديثة |
| 6 | المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي |
| 9 | المبحث الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي |
| 9 | المطلب الأول : أوراق عمل المدقق الداخلي |
| 11 | المطلب الثاني : مفهوم أدلة الإثبات في عمل المدقق الداخلي و أنواعه |
| 15 | المبحث الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بتفعيل و تحسين نظام الرقابة الداخلية |
| 15 | المطلب الأول : المفاهيم الأساسية حول نظام الرقابة الداخلية |
| 16 | المطلب الثاني : المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية و إجراءاته |
| 21 | المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بتفعيل و تحسين نظام الرقابة الداخلية |
| 23 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني : تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية | |

| | |
|---|---|
| تمهيد | |
| 26 | المبحث الاول : المعايير الدولية للممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين |
| 26 | المطلب الأول : تعريف و مهام معهد المدققين الداخليين و أهم جهوده |
| 28 | المطلب الثاني : أساسيات حول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي |
| 30 | المطلب الثالث : المعايير الدولية للتدقيق الداخلي للممارسة المهنية الحديثة |
| 37 | المبحث الثاني : تسيير وظيفة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية |
| 37 | المطلب الأول : فاعلية و أنشطة المراجعة الداخلية |
| 39 | المطلب الثاني : الرقابة على جودة المراجعة الداخلية |
| 42 | المبحث الثالث : الطوابط المنهجية لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية |
| 42 | المطلب الأول : مرحلة التحضير و التخطيط للمهمة |
| 44 | المطلب الثاني : مرحلة تنفيذ المهمات |
| 46 | المطلب الثالث : مرحلة إعداد التقرير النهائي و متابعة تنفيذه |
| 49 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثالث : دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز | |
| تمهيد | |
| 52 | المبحث الأول : الطريقة و أدوات جمع المعلومات |
| 52 | المطلب الاول : إختبار عينة و مجتمع الدراسة |
| 57 | المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في معالجة المعطيات |
| 58 | المبحث الثاني : عرض النتائج و مناقشتها |
| 58 | المطلب الأول : عرض النتائج |
| 77 | المطلب الثاني : مناقشة النتائج و إختبار الفرضيات |
| 79 | خلاصة الفصل |
| خاتمة | |
| المراجع | |
| الملاحق | |

لقد ظهرت العولمة في جميع أنحاء العالم وشملت العديد من المجالات منها الإقتصادية والسياسية وحتى الإجتماعية، ونتيجة التقدم العلمي والتكنولوجي وتطور المؤسسات الإقتصادية وتشعب عملياتها زاد إهتمامها بالتدقيق الداخلي، وجعلته من أولوياتها وشكلت مصالح مستقلة لهذا الأخير من أجل بلوغ وتحقيق أهدافها المرجوة.

بعدها كان قديما ينظر للتدقيق الداخلي على أنه وظيفة رقابية لحماية الأصول وكشف التلاعب فقط، مما دفع إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في 1941 من أجل تطوير التدقيق الداخلي والإعتراف به كمهنة لها معاييرها وقواعد سلوك يجب الإلتزام بها، وبفضل جهود المعهد أصبح هذا النشاط أداة ضرورية لخدمة مختلف أطراف ومستويات المنشأة، مما غير نظرة المجتمع الإقتصادي له بدرجة كبيرة في الفترة الأخيرة.

منذ ظهور معهد المدققين الداخليين فقد أخذ على عاتقه مهمة إصدار وتطوير المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق فقد أصبحت هذه المعايير الإطار المنظم لعمل وممارسة هذا النشاط لما توفره من إرشادات وتوجيهات للكيفية المناسبة للقيام بالأعمال والوفاء بالمسؤوليات لما يضمن تحقيق وظيفة التدقيق الداخلي لأهدافها بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

شملت هذه المعايير نوعين تمثلا في معايير الأداء ومعايير الصفات، وكان آخر إصدارها أكتوبر 2016 وبدأ التطبيق الفعلي في جانفي 2017.

■ إشكالية الدراسة :

مامدى إلتزام المؤسسة الإقتصادية بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ؟

للإجابة على هذا التساؤل جزأنا الإشكالية إلى أسئلة فرعية :

- ✓ هل تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي ذات أهمية في المؤسسة الإقتصادية سونلغاز ؟
- ✓ هل يلتزم المدقق الداخلي لمؤسسة سونلغاز في أداء مهامه بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي ؟

■ فرضيات الدراسة :

- ✓ وظيفة التدقيق الداخلي مهمة في مؤسسة سونلغاز.
- ✓ في مؤسسة سونلغاز هناك إلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي من طرف المدقق الداخلي.

■ أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية الموضوع المدروس إلى التعرف على التدقيق الداخلي ومعايير الخاصة بإعتباره ركيزة أساسية في المؤسسة من خلال إكتشاف نقاط قوتها وضعفها وتقديم التحسينات اللازمة ودوره الكبير في خدمة أهدافها.

■ أهداف الدراسة :

- ✓ فهم آلية عمل التدقيق الداخلي ومعايير الدولية.
- ✓ التعرف على مدى تطبيق مؤسسة سونلغاز للتدقيق الداخلي ومعايير الدولية.

■ أسباب إختيار الموضوع :

- ✓ أسباب شخصية تعود لتوافقها مع تخصص دراستنا (محاسبة وجباية معمقة).
- ✓ أسباب موضوعية تعود للرجبة في فهم التدقيق الداخلي والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي بإعتبارها من المواضيع المطروحة على الصعيد المحلي والدولي.
- ✓ إظهار مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية بالمعايير الدولية أثناء القيام بعملها.

■ حدود الدراسة :

- ✓ الحدود المكانية : تتمثل في الدراسة التي قمنا بها في مؤسسة سونلغاز.
- الحدود الزمنية : تتمثل مدة التريص في مؤسسة سونلغاز من 25 أفريل إلى 10 ماي 2022.

■ منهج وأدوات الدراسة :

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابات عن الإشكالية المطروحة وإختيار الفرضيات نعتمد على المنهج الوصفي المناسب لذلك في الجانب النظري،ومن أجل الإلمام بالموضوع نقوم بإجراء مقابلة مع مدير التدقيق

شخصيا وتوزيع إستبيان في الجانب الميداني لتقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي وذلك بجمع معلومات وبيانات الدراسة من طرف موظفي مصلحة المحاسبة والمالية، المصلحة التجارية ومصلحة تسيير المخازن، ثم قمنا بتحليلها عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS.

■ هيكل الدراسة :

لمعالجة الإشكالية المطروحة سنقسم هذه الدراسة الى ثلاثة فصول، خصص إثنين منها للجانب النظري، بينما تمت معالجة الجانب التطبيقي في الفصل الثالث، وقسم كل فصل الى مباحث ومطالب.

ففي الفصل الأول سنتطرق الى إعطاء نظرة حول الإطار العلمي للتدقيق الداخلي وأساسياته وعلاقة التدقيق الداخلي بتفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية

أما في الفصل الثاني لمحة حول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي IPPF وتسير وظيفته المراجعة الداخلية للمعايير الدولية والظوابط المنهجية لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية.

في الفصل الثالث "الدراسة ميدانية" خصص للمقابلة الشخصية ولدراسة إحصائية من خلال تحليل نتائج الإستبيان.

■ صعوبات البحث :

✓ تعامل بعض موظفي المؤسسة مع الإستبيان بتخوف من تقديم معلومات على وظيفة التدقيق الداخلي.

✓ قلة وجود مؤسسات تعتمد في دراساتها على التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

✓ ضيق الوقت لإكمال هذه الدراسة البحثية.

■ الدراسات السابقة :

✓ كشاط منى، تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، 2019، 2018

يتمحور موضوع الدراسة على التعرف على واقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي لعينة من مؤسسات إقتصادية التي تحتوي على أقسام التدقيق الداخلي وكذا التعرف على مدى تطبيقها وإلتزامها بعناصر الإطار المرجعي الدولي.

✓ كمال محمد سعيد النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي والتعرف عليها في البنوك الإسلامية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة ومعرفة أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير وتحديد مدى الإلتزام بتطبيقها بمجموعة من المتغيرات.

✓ أوسعيد نيسة، دور المراجعة الداخلية في كشف إختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2020، 2021.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في الكشف عن إختلالات نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من خلال التعرف على واقع ممارسات المراجعة الداخلية بالتوازي مع متطلبات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

✓ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006، 2007.

تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى معرفة مدى تطبيق البنوك التجارية الأردنية لمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها والصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية كما تناولت تقييما لمدى ملائمة هذه المعايير للتطبيق في بنوك المراجعة

■ أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

✓ لقد تمثلت دراستنا عن الدراسات السابقة بتطرقنا لوظيفة التدقيق الداخلي من منظور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المواكبة لأخر إصدار.

الفصل الأول

الدعائم الأساسية للتدقيق الداخلي

تمهيد:

لقد شهدت السنوات الأخيرة من عصرنا اهتماما كبيرا لنشاط التدقيق الداخلي لضرورته ولفائدته الكبيرة، ومع التطورات التي شهدتها هذا الأخير فقط توسع نطاقه ففرض نفسه وبجدية كحاجة ملحة وأساسيات لأعمال ومختلف أنشطة المؤسسة ناهيك عن ذلك دوره في حماية الأصول وتوفير البيانات رفع كفاءة واقتصادية الأداء إضافة على ذلك تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط قوته وضعفه، ويجدر بنا الذكر أنه ركيزة ووسيلة لتحقيق مختلف الأهداف بالمستوى المطلوب.

سنتناول في هذا الفصل الدعائم الأساسية للتدقيق الداخلي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار العلمي للتدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: أساسيات في التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بتفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: الإطار العلمي للتدقيق الداخلي

المطلب الأول: تطور مفهوم التدقيق الداخلي بين المفهوم التقليدي والحديث

لقد تطور مفهوم التدقيق الداخلي مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، حيث كان ينظر إليه قيما على أنه وظيفة رقابية تمارس في المنشآت من حيث إدارتها والتأثر بأهدافها وتطوراتها، ونظرا لكثرة الحاجة عليه أصبح وسيلة مستقلة للحد من التلاعب والأخطاء وحماية الأصول، كما يعود وجود التدقيق الداخلي لأكثر من ستة آلاف عام مضت، حيث يعتقد بوجود دليل على أن هناك نظما رسمية للتسجيل والتحقق وكان يستخدم في ذلك الوقت في منطقة الشرق الأدنى وفي القرن الثامن عشر ميلادي بدأ الاهتمام بالتدقيق الداخلي يزيد في أوروبا، ذلك نتيجة لظهور حالات غش وتلاعب كثيرة ومع النمو المضطرد في أنشطة الأعمال بدأ الاتجاه نحو ضرورة وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل الشركة بانتقال النظم المحاسبية والإدارية والتدقيق إلى الولايات المتحدة.

حيث كان يعتبر مفهوم التدقيق الداخلي على أنه مجرد نشاط بسيط داخل الإدارة المالية للمنشأة نتيجة انحصار مهمته في التأكد من سلامة العمليات المالية والمحاسبية عن طريق رقابة مدى الالتزام بالبيانات والإجراءات الموضوعية لخدمة المدير المالي.

وفي سنة 1941 ظهر معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تطوير التدقيق الداخلي والاعتراف به بوصفه مهنة له معايير المهنية وقواعد للسلوك المهني التي يجب الالتزام بها، كما ألح على ضرورة التعلم والمستمر لممارسي المهنة، وفي 1947 أصدر المعهد نشرة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي وقد ورد فيها تعريف للتدقيق الداخلي على أنه نشاط محايد يتم داخل المؤسسة بقصد تدقيق الجوانب المحاسبية والمالية وتقسيمها ونوع من أنواع الرقابة الإدارية بمختلف مستوياتها بهدف وقائي فقط.¹

¹ حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، جمعة دمشق، 2013-2014، ص 523.

لقد امتد مجال عمل التدقيق الداخلي، حيث شمل تقييم جميع العمليات سواء المالية منها وغير المالية وتوسعت أهدافه، حيث لم يقتصر على الوقائي منها فقط بالإضافة إلى أهداف أخرى بناءة تجعل الإدارة تطلب من المدقق الداخلي اقتراح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات إن أمكن، وظهر هذا سنة 1971¹.

وفي سنة 1974 بفضل الجهود الفعالة لمعهد المدققين الداخليين تم تشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني، وبعد ثلاث سنوات انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراساتها وتم التصديق النهائي لهذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978.

والتي تم إقرارها من ممارسي هذه المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له، وعرف حينها التدقيق الداخلي على أنه وظيفة تقوم مستقلة يتم بإنشائها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة، وهدفه مساعدة أعضاء التنظيم في أداء مسؤوليتهم بفعالية وكفاءة عن طريق تزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها.

لقد أصبح التدقيق الداخلي أداة مهمة لخدمة الشركات كلها وليس فقط إدارتها ونظرا لحالات فشل المنشآت وإفلاسها مما دفع المعهد الدولي IIA إلى صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي في عام 1999 على أنه نشاط نوعي استشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف بالتحقق من اتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى، في سنة 2001 تم تعريفه على أنه نشاط تأكيد مستقل وموضوعي ونشاط استشاري معهم بإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر الرقابة والتوجيه².

¹ حسين يوسف القاضي مرجع سبق ذكره ص 524 .

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 33.

المطلب الثاني: أهداف وخدمات ووظيفة التدقيق الداخلي الحديثة

➤ **أولاً: أهداف التدقيق الداخلي:** إن مختلف التطورات التي شهدتها مفاهيم التدقيق الداخلي جعلت من أهدافه موضع تغيير لما يتوافق مع متطلبات العصر الحالي ومن هذه الأهداف ما يلي¹:

- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها وقياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.

- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا بالإضافة إلى التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية.

- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر وبدقة عن الواقع.

وهناك من يضيف أهداف أخرى تتمثل في ما يلي²:

- تقييم أنظمة إدارة المخاطر وعملياتها وتقديم الحلول التي تسمح بتحسينها.

- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وسبل تحسينها.

- المساهمة في عملية حوكمة الشركات.

➤ **ثانياً: خدمات ووظيفة التدقيق الداخلي الحديثة:** تقوم وظيفة التدقيق الداخلي على عدة خدمات تتمثل في ما يلي³:

¹ نفاذ أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم واتخاذ القرار، مذكر ماجستير، جامعة الأغواط، 2007، ص 44.

² Jenny STEWART & NAVA Subramaniam, Internal audit independence and objectivity : emerging research opportunities, Managerial Auditing journal, Vol 25 NO, 4, Australia, 2010, p 340.

³ محمد السيد سربا، أصول المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل تطبيق العمل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص 128-ص 129.

1- خدمات وقائية: تشمل مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي من أجل الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس أو الإشراف وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة (الإدارية، الإنتاجية، المالية...) من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

2- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي من خلال قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية داخل الكيان بالتعاون مع المدقق الخارجي عن طريق استخدام نفس الأدوات لتسيير مهام كل منهما.

3- خدمات إنشائية: تقوم على توفر البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة مهما كانت طبيعتها (إدارية، مالية، فنية...) والتي تدخل في نطاق مساعدة المدقق الداخلي لإدارة هذه المؤسسة.

4- خدمات علاجية: وتشمل الإجراءات والتوصيات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء التي اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير تدقيقه الخاص بإصلاح الأخطاء وعلاج أوجه القصور في مختلف نظام المشروع.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

هناك عدة تقسيمات لأنواع التدقيق الداخلي نذكر منها :

1- تدقيق الالتزام: يطلق عليه البعض تدقيق الإذعان ويقوم على مراجعة وضبط الأنشطة والعمليات التشغيلية وتحديد مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة من جهة والقوانين والتنظيمات المعمول بها من جهة أخرى وهو بمثابة التدقيق الإداري¹.

2- التدقيق التشغيلي: يعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحصي والتقييم الشامل لعملية المشروع ومدى تطبيق السياسات الموضوعة والمتعلقة بأهداف الإدارة أثناء تأدية العمليات المختلفة وكشف مختلف المشاكل المتعلقة بهذه الأخيرة مثل (تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات... الخ².

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع الوراق، 2017، ص 178.

² خلف عبد الله الوردات، مرجع نفسه، ص 190.

3- التدقيق المالي: هو التأكد من صدق وسلامة الإجراءات والتسجيلات المحاسبية والمالية والقوائم المالية الناتجة عنها لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما يشمل أيضا مجال التدقيق الداخلي والخارجي معا، كما يلعب دورا كبيرا في حماية الأموال والتمكين من ملائمة أنظمة المراقبة الداخلية والكشف عن المخالفات المالية¹.

4- تدقيق نظم المعلومات: وتهدف إلى اختبار أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من هذه النظم، ويتضمن ذلك أن السجلات الخاصة بالعمليات التشغيلية والمالية والتقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات دقيقة قابلة للتصديق مهيأة في الوقت المناسب تامة ومفيدة. تدقيق نظم المعلومات².

5- تدقيق الأداء: هو تقييم لأنشطة المؤسسة لمعرفة ما إذا كانت الموارد يتم إدارتها بطريقة اقتصادية بكفاءة وفعالية، وأن متطلبات المسائلة يتم الوفاء بها بشكل معقول³.

6- التدقيق البيئي: وهو رقابة الإدارة على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية وذلك لتفادي تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر بيئية في المستقبل⁴.

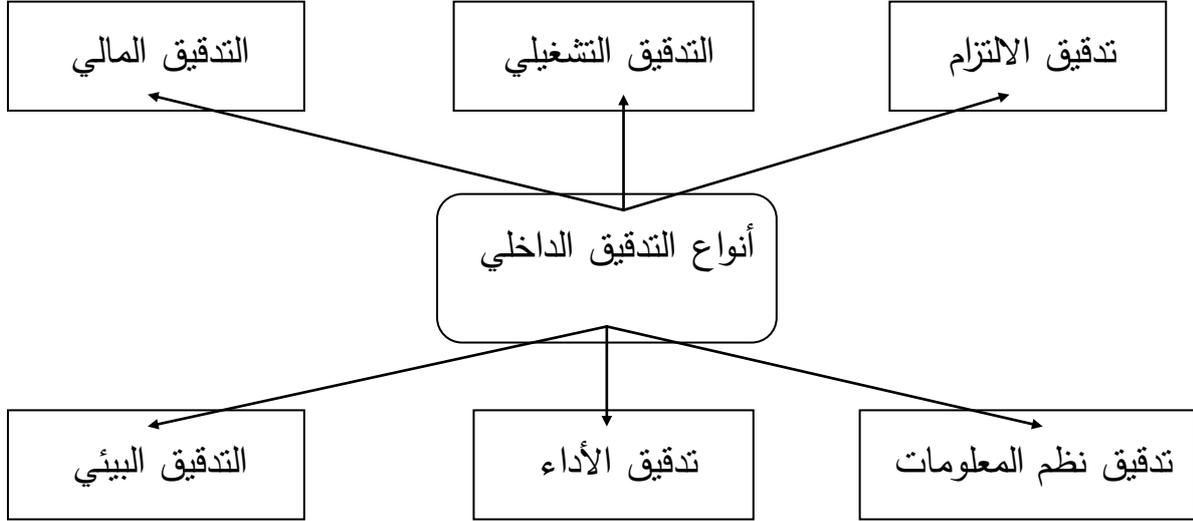
¹ زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة سخري، الجزائر، 2011/2010، ص 40.

² حسين يوسف القاضي ، مرجع سبق ذكره ، ص 109.

³ Adzor Ibianke, clement ojile & Mike sooniyol (2016), the effect of performance audit on the implementation of fadama II project in federal capital territory abuja, research journal of finance and accounting, 7 (23) USA, p34.

⁴ بان هاني أيوب، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء البيئي، مجلة العلوم الاقتصادية، (42)، العراق، 2014، ص 293.

الشكل (1-1): يوضح أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع خلف عبد الله الوردات ، دليل

التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA

المبحث الثاني: أساسيات في التدقيق الداخلي

المطلب الأول: أوراق عمل المدقق الداخلي

تعتبر أوراق العمل ركيزة أساسية للمدقق ووسيلة هامة تمكنه من تأدية مهامه بكفاءة وفعالية، وتمثل حجة ودليل مادي في يد المدقق وللتوضيح أكثر نتطرق إلى:

➤ **أولاً: تعريف أوراق العمل:** طبقاً للنشرة 41 من معايير المراجعة تعرف أوراق العمل على أنها المجالات التي تمتلكها ويحتفظ بها المراجع وتشمل كل ما تم تطبيقه من إجراءات وكل ما تم تنفيذه من اختبارات وتحصيلات المعلومات، بالإضافة إلى الأفكار النهائية التي تم التوصل إليها أثناء القيام بعملية المراجعة مع مراعاة احتواء أوراق العمل على المعلومات الضرورية والملائمة لنجاح المهمة¹.

➤ **ثانياً: أهداف أوراق العمل:** تتمثل أهداف أوراق العمل في العناصر التالية:²

1- الأساس لتخطيط المراجعة: لا بد من توفير معلومات وبيانات ضرورية لاستخدامها كإطار مرجعي في أوراق العمل لأداء المراجعة على نحو ملائم مثل: (معلومات عن الرقابة الداخلية، برنامج مراجعة... الخ).

2- سجل للأدلة التي تم تجميعها ونتائج الاختبارات: تعتبر أوراق العمل وسيلة للتوثيق الذي يعبر على مدى تنفيذ المراجع وفقاً للمعايير المتعارف عليها، ومن الضروري قدرة المدقق على إقناع الهيئات التنظيمية والمحاكم أن عملية التدقيق قد نفذت بشكل يتناسب مع متطلبات هذه الأخيرة.

3- بيانات يتم استخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير المراجعة:

تعد أوراق العمل مصدراً مهماً للمعلومات لغرض تسهيل عمل المدقق في تحديد نوع التقرير الذي يتماشى مع الظروف التي سبق له ملاحظتها وأيضاً أهميتها في إعداد القوائم المالية.

¹ ألفين أرنيز، جيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطنى ومراجعة أحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، ص 360.

² المرجع نفسه، ص 361

4- أساس لفحص المشرفين والشركاء: تمثل أوراق العمل إطارا رئيسيا ومرجعا هاما يستند إليه المشرفين لتقييم قدرة الأدلة الكافية على تبرير تقرير المراجعة.

بالإضافة إلى كل ما تم ذكره سابقا نذكر أهداف واستخدامات أخرى لأوراق العمل كأساس لإعداد الإقرار الضريبي وملاً استمارات التسجيل في هيئة سوق المال وتقديم تقارير حول ضعف الرقابة الداخلية في التوصيات المتعلقة بالتشغيل.

➤ ثالثا: أنواع أوراق العمل:

1- الملف الدائم: إن محتوى هذا الملف وتنظيمه على حسب نشاط المؤسسة موضوع المراجعة ويمكن أن يتضمن¹:

- عموميات حول المؤسسة (بطاقة فنية لها، التنظيم العام، الوثائق العامة).
- نظام المراقبة كل الوثائق والمستندات التي تمكن من تقييم هذا النظام مثل (توزيع المهام، خرائط التتابع...)
- معلومات محاسبية ومالية (ألة محاسبية مستعملة، طرق العمل المحاسبية المطبقة، وضعية الخزينة والتمويل...)
- معلومات قانونية ضريبية اجتماعية (قائمة بأسماء المساهمين والحصص المملوكة وحصص كل نحو منهم، مختلف أدلة الإثبات وأنواعها، تقارير الحسابات للسنوات السابقة).
- خصوصيات اقتصادية وتجارية (أسواق المؤسسة، العملاء والسياسات التجارية).
- معلومات حول المعلوماتية (الخرائط التنظيمية للمصلحة، البرامج والأنظمة المستخدمة).

وحتى يلعب هذا الملف دوره الأساسي ينبغي تحديثه كل دورة وإجراء التغييرات المناسبة وحذف المعلومات التي ليست لها أهمية.

2- الملف الجاري: يشمل الملف الجاري مختلف الألة والقرائن المثبتة في العمليات المسجلة، وهناك اختلاف بينه وبين الملف الدائم، ويحتوي هذا الملف على ما يلي²:

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 29.

² محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 130-131.

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.
- حسابات المؤسسة السنوية.
- مختلف التقارير بما يشمل العام والخاص المتعلقة بالدورة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وخطوات ووثائق تقييمه.
- ملاحظات فحص الحسابات.
- تعاملات المؤسسة التي تمت مع أطراف خارجية (بنك، موردون، عملاء).
- المشاكل والعراقيل التي واجهت المدقق أثناء تأدية مهامه.

المطلب الثاني: مفهوم أدلة الإثبات في عمل المدقق الداخلي وأنواعها

أولاً: مفهوم أدلة الإثبات: تتعدد استخدامات أدلة الإثبات في مختلف المهن والوظائف ولا يختلف إثنان على ضرورتها، كما أن لها نطاق واسع للاستعمال سواء كانوا علماء أو محامين وحتى مؤرخين، بالإضافة إلى دورها في الحياة العملية للمدقق في تحديد مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية وملائمتها.

كما سنتطرق أيضاً إلى بعض تعاريف أدلة الإثبات¹.

تعريف (01): عرفت المعايير الدولية للممارسة أعمال المدقق والتأكيد وقواعد وأخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها "المعلومات التي يتحصل عليها المدقق (المراجع) للتوصل إللاى استنتاجات يبنى على أساسه رأيه"².

تعريف (02): تعرف أيضاً على أنها كل ما يمكن أن يمس أو يؤثر أحكاماً وتقارير المدقق فيما يخص التوافق وتطابق المعلومات المالية المعروضة مع الحقيقة الاقتصادية³.

¹ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 177.

² المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الإثبات، الفقرة 04، بحيث تم نشره من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق صفحة أنترنت تم الاطلاع عليها من خلال الموقع التالي في شهر مارس، 2022، WWW. Ifac. Org

³ ويليام توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة وتعريب "حامد حجاج وكمال حسين سعيد"، الرياض: دار المريخ للطباعة والنشر والتوزيع، 1980، ص 311.

تعريف (03): رغم تعدد تعاريف أدلة الإثبات إلى أنها ترمي إلى كل ما يعتمد عليه الشخص للوصول إلى رأي معين حول مسألة ما، فأدلة الإثبات تكون كبرهان وحجة للتوصل إلى إصدار حكم نهائي ومناسب قائم على أسس ومبادئ وأسباب موضوعية بخلاف ما يقوم على تنبؤات في اتخاذ القرار¹.

➤ **ثانياً: أنواع أدلة الإثبات:** يجب على المدقق الحصول على أدلة كافية ومقنعة، بحيث تكون أساساً معقولاً لرأي المدقق في ما يختص في القوائم المالية محل الفحص²، وهناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق أهمها.

1- الوجود الفعلي: يعد الوجود الفعلي للمحتويات التي تمثلها بعض أرصدة الحسابات الموجودة في القوائم المالية والقيام بالفحص والمعاينة المادية بواسطة المراجع من أقوى أنواع أدلة الإثبات، فمثلاً إذا قام المدقق بعملية الجرد الفعلي المخزون ومقارنته بالجرد المحاسبي المسجل في القوائم المالية وتبين له التطابق بين الجردين، فهذا يعد دليل إثبات قاطع على وجود البضاعة ونفس والوضع بالنسبة لباقي الأصول الملموسة كالمعدات والمباني والآلات والأوراق المالية وأوراق القبض وحتى النقديات منها.

ومن ثم فإن هذا الدليل لا يمكن استخدامه لعناصر الأصول المعنوية كشهرة المحل وأرصدة المدنيين، كما لا يصلح لمعظم عناصر الالتزامات فضلاً على أنه لا يعتمد لتحقيق عناصر المصروفات والإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل، ويعد الوجود الفعلي للعنصر محل المراجعة والفحص دليل إثبات كافياً لتحقيق هدف واحد فقط وهو الوجود ولا نعدم الأهداف الأخرى التي تشمل التحقق من الملكية وصحة التقييم، لذلك يسعى المدقق على الحصول على أدلة إثبات أخرى فضلاً عن دليل الوجود الفعلي³.

2- المصادقات: تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المدققين، لأنه ينبثق من مصادر مستقلة عن المدقق والمؤسسة.

¹ آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018، ص 27.

² عمر إقبال توفيق المشهجداني، 2013، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات)، في ظل معايير التدقيق، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2 / 2013، الجزائر، ص 244.

³ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص 188.

ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم اعتمادها على توافر الحاجة لاستعمال في الموقف أو في حالة وجود بدائل أخرى للإثبات، وعادة لا يتم اتخاذ هذا الدليل في تدقيق بعض الأصول المالية لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي أو التوثيق¹.

يوجد ثلاثة أنواع من المصادقات ما يلي²:

1-2 مصادقات إيجابية بدون معلومات مرسله للمصادق: يقصد بهذا النوع من أن يرد المصادق عليها بعد أن يملأها بالبيانات المطلوبة فيه، فمثلا تطلب إدارة المؤسسة من العميل نقل معلومات تتعلق برصيده إلى المدقق.

2-2 مصادقات إيجابية يتضمونها بمعلومات يجب المصادقة عليها: يتمثل هذا النوع إرسال المؤسسة استفسار لعاملها حول رصيده وتنتظر منه تحويل خطابات سواء كتابية أو شفوية للمدقق، أما مطابق أو غير مطابق بمعنى آخر أن هذا يتطلب من الطرف الثالث (العميل) المصادقة على المعلومات المنقولة من المنشأة بالإيجاب أو الرفض.

3-2 مصادقات سالبة: تشمل هذه المصادقة رد العميل في حالة أن البيانات المصادق عليها غير صحيحة، أي أن عند طلب المؤسسة من الطرف الثالث إرسال الرد إلى المدقق في وضعية عدم وجود تطابق بين الوحيد المرسل له في المصادقة ودفتر العميل.

3- الدليل المستندي: ينشأ عن عملية المؤسسة تبادل مستندات وأوراق بينها وبين الأطراف الأخرى، فالمستندات من أدلة الإثبات الهامة في التدقيق باعتبارها من المراجع التي تسند إليها المراجع أثناء التثبيت بين صحة حدوث الواقعة والمبالغ المتعلقة بها، كما يمثل التدقيق المستندي والاطلاع على مختلف وثائق وبيانات الموجودة في المؤسسة محل الفحص من الركائز الأساسية لعملية التدقيق، يسعى المدقق إلى جمع مثل هذه الأدلة والقرائن من مراعاة أن تكون هذه المستندات صحيحة من الجوانب الشكلية الموضوعية والقانونية موقعا من طرف السلطة³.

¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين تعلم الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص 37.

² عمر دلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2006/2007، ص 41.

³ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 149-150.

2- الاستفسار: هي مجموعة الأسئلة الموجهة إلى العاملين حول جانب من جوانب نشاط المؤسسة بعبارة أخرى طلب المراجع المعلومات من طرف موظفي هذه الأخيرة والاستفسارات تثار عادة خلال كل خطوة من عملية المراجعة بدءا من التخطيط التمهيدي إلى الاختبارات النهائية لأرصدة الحسابات ويكون هذا الطلب والرد عليه، أما مكتوبا أو شفويا في حالة ما إذا كان شفويا يتوجب على المراجع كتابة مذكرة تلخص المناقشة، وعليه تعمها بأوراق عمل ونستلزم معايير المراجعة حصول المدقق على إقرارات مكتوبة من إدارة الشركة يفيد ذلك أنها تسمح له بدراسة كافة دفاترها وسجلاتها المالية وأنها ستقدم له أية بيانات أو إيضاحات أخرى يطلبها ويراهم ملائمة، بالإضافة إلى الإفصاح عن كافة الأحداث التالية على تاريخ الميزانية والمتعلقة بالقوائم المالية¹.

5- الملاحظة : يمكن تعريف الملاحظة على أنها استعمال وتوجيه الحواس وانتهت إلى ظاهرة أو مجموعة من الظواهر الحسية بغية الكشف عن صفتها وخصائصها والتوصل إلى الحقيقة وكسب معرفة جديدة وباعتبار الملاحظة عنصر مهم ودليل قوي يعتمد عليه للتقييم على المباشر الأمور والحالات التي تحتاج إلى ذلك ووسيلة سهلة للحصول على أدلة الإثبات، حيث تستخدم كل من:

- اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية المرتبطة بصحة العمليات هذا يتطلب ضرورة الملاحظة حول مدى تنفيذ وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية.

- اختبارات التحقق الأساسية يتوجب ملاحظة مجموعة الأصول الملموسة بغرض التحقق من وجودها والقيام بالمقارنة بينها وبين تسجيلات الدفاتر².

¹ أمين أحمد السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الجلال للطباعة، جامعة القاهرة، مصر، 2006، ص 308-309.

² أمين أحمد السيد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، القاهرة، 2001، ص 78.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت مفاهيم نظام الرقابة الداخلية وذلك لأهميته باعتباره الركيزة الأساسية لنجاح المؤسسات والشركات أثناء تأدية مهامها، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

التعريف 01: عرفه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بأنه: "يشتمل على الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المنشأة بقصد حماية الأصول وضمان دقة البيانات المحاسبية ورفع وتحفيز الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسة الإدارية الموضوعة"¹.

التعريف 02: على حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة IAG فإن "نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول ووقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء"².

التعريف 03: أما COSO فعرفت الرقابة الداخلية على أنها³: عبارة عن عمليات تنفذ وتتأثر من طرف مجلس إدارة المؤسسة والأفراد الآخرين (الموظفين) مصممة بإعطاء تأكيد معقول حول تحقيق المنشأة لأهدافها سواء كانت تشغيلية أو مالية والامتثال للقوانين وذلك كما يلي:

-إن العمليات ذات كفاءة وفعالية.

-ملائمة التقارير المالية والاعتماد عليها.

-ضرورة التقيد بالأنظمة والتشريعات والقوانين.

¹ وحدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، مدخل علمي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، ص ص 81-82.

² مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 22-23 أبريل 2003، ص 83.

³ Coso, Internal control-integrated france work, WWW. COSO. Org.

التعريف 04: وقد عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية OECCA بأن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المنشأة من أجل تحقيق الهدف المتعلق وضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات المديرية وتحسين النجاعة وذلك بالتنظيم والاعتماد على الطرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل ضمان أهدافها المرجوة¹. من خلال ما سبق ذكره من مختلف مفاهيم الرقابة الداخلية يمكننا القول بأنه: عبارة عن مجموعة الإجراءات التي تطبق من طرف الإدارة للسيطرة والتحكم في المؤسسة بمختلف وسائلها ليضمن هذا التحكم تحقيق أهداف المنشأة بأقصى درجة من الكفاءة والفعالية.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وإجراءاته

أولاً: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

1- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية: ويتضمن الجانب الإداري لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق تتمثل في²:

1-1 هيكل تنظيمي كفي: إن توفير هيكل تنظيمي كفي وملائم قادر على التجاوب مع احتياجات التنظيم، كما يلعب دور في تحسين أداء المؤسسة ويجب أن يتسم الهيكل التنظيمي بما يلي:

- تفويض اتلسلطات من الأعلى إلى الأسفل ولا بد من وضوحها ومفهومها.

- المرونة والبساطة في الخطط التنظيمية بين الإدارات والأقسام.

- تطبيق مبدأ الفصل بين المهام وخاصة السجلات عن الشخص القائم بالوظيفة أي تحديد الصلاحيات والمسؤوليات.

¹ Robert Rebellem Le controle interne: ;ette hors risaues l4entreprisem edition hartman, 1999, p 97.

² بوطورة فضيلة، علاقة الرقابة الداخلية في البنوك بظاهرة القروض المتعثرة، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، المجلد السادس، العدد الأول، الجلفة، الجزائر، 2015، ص 109-ص 110.

1-2 مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة: تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة الموظفين بالمؤسسة والذين تقع عليهم مسؤولية تنفيذهم لعملهم أي وضع الشخص المناسب في المكان المناسب في تعيين موظفين جدد وترقية الموظفين الحاليين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لكل وظيفة.

1-3 معايير أداء سليمة: إن امتلاك المؤسسة لهيكل تنظيمي كفؤ وعاملين مؤهلين لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء الموظفين، وذلك لمقارنة الإنجاز المخطط مع الإنجاز الفعلي، وتحديد أسباب الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة للتصحيح وأن يتم ذلك على جميع مستويات الإدارة.

1-4 مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول: يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات الضرورية لحماية الأصول وضمان دقة وصحة التقارير المحاسبية ومنع تسربها واختلاسها وتزداد هذه الأخيرة كل ما كان التنظيم المعتم لا مركزي أي وجود تباعد المواقع الخاصة بالوحدة والسياسات الموضوعية هي الهدف الذي تسعى إلى المؤسسات، أما الإجراء فهو طريقة تنفيذ هذا الهدف.

1-5 قسم المراجعة الداخلية: من الضروري وجود قسم للتدقيق الداخلي يهدف إلى الفحص المستمر للسياسات والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة، وكذا التأكد بشكل مستمر بمدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام.

2-المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية: يتضمن الشق المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الوسائل والتي تتمثل فيما يلي¹:

1-2 نظام محاسبي سليم: لتحقيق الضبط المحاسبي للإدارة لابد من وجود نظام محاسبي سليم الذي يعتمد على مجموعة من السياسات هي:

أ-المجموعة الدفترية: لابد من إعداد مجموعة دفترية متكاملة ومتناسقة حسب طبيعة المؤسسة ونوعية نشاطها مع مراعاة النواحي القانونية والشكلية في إعدادها.

ب-الدورة المستندية: إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة لتحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية باعتبارها مصدر أساسي للقيود وأدلة الإثبات مع احترام الجوانب الشكلية والقانونية.

¹ علي حسين الدوغجي، أمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، العراق، ص 407-408.

ج-الدليل المحاسبي: يعتمد على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتوافق مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المستخدم وتقديم بيانات إجمالية لها أهمية في مجال التحليل والمقارنة اللازمة لأغراض الرقابة.

2-2 استخدام الوسائل الإلكترونية والآلية: تعتبر هذه الوسائل الآلية المستعملة من عناصر النظام المحاسبي الهامة داخل المؤسسة في ضبط وتأدية الأعمال بدقة كبيرة وسرعة فائقة، وكذا إنجاز العديد من العمليات خلال الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو فحصها.

3-2 الجرد الفعلي للأصول: ويكون عن طريق مقارنة تسجيلات المحاسبية مع الموجودات فعلا، أي المقارنة بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي، وهذه العملية تسمح بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان المطابقة بين الجردين واكتشاف الفوارق والتمكن من معالجتها في الوقت المناسب.

4-2 الموازنات التخطيطية: الموازنة هي تعبير مالي عن خطة معينة وأداة رقابية يبنى عليها المقارنة بين الإنجاز الفعلي وبين ما تحتويه الموازنة من بيانات تقديرية مسبقا ليتم بعد ذلك تحديد الأخطاء والانحرافات واتخاذ إجراءات تصحيحية لازمة.

5-2 أنظمة التكاليف المعيارية ونظام التكاليف حسب الأنشطة: تعتبر التكاليف المعيارية تكاليف محددة مسبقا لتقييم تكلفة وحدة المنتجات خلال المدة المقبلة لما يجب أن تكون عليه عن طريق استخدام أساليب علمية تساعد الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة وحتى اتخاذ القرارات، وتقام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن المؤسسة من تحديد التكاليف الفعلية المرتبطة بالخدمات بناء على الموارد المستهلكة من قبل كل نشاط على حدا وهي أداة لترشيد قرارات الإدارة¹.

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص 27.

المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل (1-2): يوضح أهم المقومات لنظام الرقابة الداخلية .



المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على المرجع بوطورة فضيلة ،علاقة الرقابة الداخلية في البنوك بظاهرة القروض المتعثرة .

➤ثانيا: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الإمكانيات والوسائل المادية والبشرية للمؤسسة مؤشرا إيجابيا لتطبيق وتأدية الخطة العامة لها بأقصى درجة من الكفاءة، ففي هذا الإطار يجب على المؤسسة الحفاظ على مختلف مستويات الأداء المرسومة وتزويد النظام الإداري بالمعلومات المختلفة المتعلقة بالممارسات التشغيلية لوضعه قيد الاستجابة للأطراف المستعملة للمعلومات، بحيث تكون ذات مصداقية وتظهر الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمتها لغرض اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب من أجل ضمان الذي سبق وجب سن إجراءات متعددة لدعم المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية ومسار التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.¹

¹ مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، العدد 01 / 2002، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، ص 63-ص64.

كما تصنف إلى ثلاث إجراءات و هي¹:

- إجراءات تنظيمية وإدارية.
- إجراءات تخص العمل المحاسبي.
- إجراءات عامة.

1-إجراءات تنظيمية وإدارية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة فمنها ما يرتبط بالأداء الإداري من خلال تعيين مختلف الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل المديرية مما يسهل فرض الرقابة على الأشخاص، تحديد دائرة القصور في تنفيذ المهام المنوطة إليه وتوزيع وتقسيم المسؤوليات بما يسمح بمعرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى تطبيق المسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تتعلق بالجانب التطبيقي كإعداد وتوقيع الموظف على المستندات المنجزة، استخراج المستندات من أصل وعدة صور والقيام بحركة التنقلات بين الموظفين مع مراعاة حسن سير العمل ووضع قرارات تخص انتقال العاملين، ضبط الخطوات الواجب اتباعها لإعداد عملية معينة، وعدم السماح للعاملين بالتصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول عليه، تلخص هذه الإجراءات فيما يلي:

- تحديد الاختصاصات.
- تقسيم العمل.
- تقديم تعليمات صريحة.
- إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

2-إجراءات تخص العمل المحاسبي: إن الركيزة الأساسية للنظام الإداري هو نظام المعلومات المحاسبية، وقد أصبح من الضروري وضع إجراءات تسمح بإحكام رقابة دائمة ومستقرة على المعالجة المحاسبية من خلال التسجيل العاجل للعمليات، والتأكد من صحة المستندات والقيام بالمطابقات الدورية وعمليات الجرد المفاجئ وعدم تحميل العاملين ومراقبة أعمالهم، كل هذا لخدمة مقومات نظام الرقابة الداخلية من جهة وجعل نظام المعلومات المحاسبية من تقديم معلومات تتسم بالمصداقية والواقع الفعلي من جهة أخرى تسهيل اتخاذ قرارات المسيرين وتمثل هذه الإجراءات في النقاط التالية:

- التسجيل الفوري للعمليات.
- التأكد من صحة المستندات.

¹ مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره، ص 64.

- إجراء المطابقات الدورية.

- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله.

3-إجراءات عامة: هي مجموعة الإجراءات التي تسمح وتمكن المؤسسة من تفادي الوقوع في بعض الأخطار المرتبطة بالتشبيات (أصول ثابتة، أصول نقدية) بالاستعانة بأطراف خارجية عن طريق القيام بتأمينات مختلفة لتمكين النظام من تحقيق أهداف الكيان، وإعطاء دعم قوي لسياسة التأهيل الإداري، ومن بين هذه الإجراءات ما يلي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة.

- التأمين ضد خيانة الأمانة.

- اعتماد رقابة مزدوجة.

- إدخال الإعلام الآلي.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بتفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية

لقد تضمنت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين أن فحص وتقويم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المنشأة لا بد أن يكون ضمن نطاق عمل المراجع الداخلي، ويكون هذا الأخير هو الأجدر من غيره على الاطلاع على مختلف مهام الشركة، ويكمن دوره بمراجعة وسائل الرقابة الداخلية بالإضافة إلى إنجاز أهداف تتعلق بالرقابة الداخلية بأقصى درجة من الملائمة في تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وقياس مدى تنفيذ السياسات الإدارية من قبل مختلف الأقسام وفقاً لما خطط له¹.

من الضروري ذكر أن وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع في دقة هذا النظام، فقط تطور دورها من التركيز على الجوانب المالية إلى الجانب المالي والإداري على حد سواء وإضافة قيمة للمؤسسة وتقديمها للخدمات الاستشارية مع آخر المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال، فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفعالية تمام الرقابة أصبح مهماً وشائعاً حسب قانون (Sarbanes - Oxley- Act of 2002) وتغيرت المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (المعيار 2410 - معيار الإبلاغ) والتي نصت على أن رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل ما يلي:

¹ عماد عبد القادر يوسف، مدى تأثير قوة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، جامعة عمان للتربية، الأردن، 2004، ص 65.

- معايير التقييم وكيفية تطبيقها.
- مجال صلاحيات رأي المدقق الداخلي.
- الجهة المسؤولة عن إنشاء وصيانة تمام الرقابة الداخلية.
- المجالات الخاصة في شملها رأي المراجع الداخلي.
- أن يكون مدعوماً ببيانات ومعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها والتي من شأنها تحقيق المنافع التالية:

ضمان مداومة عملية المراقبة مع مراعاة الاستمرارية السنوية للتقييمات والتوصيات والتقارير التي تم إعدادها، مما يجعل اطمئنان أصحاب المصلحة مع تمكين استمرار الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في الوقت المناسب.

تشمل جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان إنجاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية وفعالة ويلعب المراجعين الداخليين دور رقابي مهم لتطبيق هذه الالتزامات.

تقديم الخدمات الاستشارية أن الموقع الذي يشغله المراجع الداخلي يمكنه من تزويد وإعطاء التعديلات الضرورية بما فيها التقييم والتوصيات بمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراقبة، المراجع الخارجي¹.

من جهة أخرى نستطيع القول بأن هناك تكامل بين التدقيق الداخلي وتعلم الرقابة الداخلية ومع تطورها أصبح لهما نفس الأهداف (مالية، إدارية)، فتعلم الرقابة يقوم على مبادئ وسياسات تسمح له في التحكم في المؤسسة والتحقق من عمل هذا الأخير يكون من طرف المراجعة الداخلية.

¹ خنيش اسماعيل، أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان محمد عاشور، المجلد 18 / العدد 3، الحلقة، الجزائر، 2020، ص 78.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى مفهوم التدقيق الداخلي بين المفهوم التقليدي والحديث والوقوف على أهم تعريفات معهد المدققين الداخليين له، وأيضا خدمات وأهداف التدقيق الداخلي سواء ما تعلق بإدارة المخاطر وحوكمة الشركات وللوقاية وخدمة مختلف الأطراف الداخلية منها والخارجية للمؤسسة، وكذا معرفة أنواع التدقيق الداخلي، وأزلنا بعض الغموض حول ما تعلق بأساسيات التدقيق الداخلي من بينها أوراق العمل وأدلة الإثبات وأنواعها، والتي تعهد برهان وحجة موصلة لإصدار حكم نهائي مناسب للمدقق، أما بالنسبة لآخر مبحث فقط تحدثنا على نظام الرقابة الداخلية بين مفهوم ومقومات وإجراءات والعلاقة التكاملية بين هذا الأخير والتدقيق الداخلي ودوره في تفعيل وتقييم هذا النظام وتقديم التحسينات اللازمة.

الفصل الثاني

تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير

الدولية

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

تمهيد:

لقد ساهمت الأزمات والانهيارات والفضائح المالية وغيرها من العوامل إلى إحداث تغييرات هائلة بما يخص مهنة التدقيق الداخلية وترتب عن كل هذه الظواهر قيام معهد المدققين الداخليين بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وبعدها أصدر جملة من المعايير (معايير الصفات -معايير الأداء) وعرض المعهد على متابعة معظم التحديثات لتحقيق التوافق بين إطار الممارسة المهنية وبين مؤثرات البيئة والمهنة.

لقد أصبحت معايير التدقيق الداخلي النموذج الحاكم لنوعية عمل المراجع الداخلي وحددت مسؤولياته وخططت أنشطة التدقيق الداخلي، وفعلا عن هذا أيضا راقبت جودة التدقيق الداخلي.

في هذا الفصل تطرقنا إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية IPPF الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

المبحث الثاني: تسيير وظيفة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية.

المبحث الثالث: الضوابط المنهجية لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

المبحث الأول: المعايير الدولية للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية IPPF الصادرة عن معهد المدققين الداخليين

المطلب الأول: تعريف ومهام معهد المدققين الداخليين IIA وأهم جهوده

➤ **أولاً: تعريف معهد التدقيق الداخلي:** تأسس معهد المدققين الداخليين في سنة 1941 ويعتبر جمعية مهنية دولية مقرها العالمي في ليك ماري، فلوريدا، الولايات المتحدة الأمريكية، يمكن القول بأنه الصوت العالمي والسلطة والقائد المعترف به والمعلم الرئيسي لمهنة التدقيق الداخلي، يعمل الأعضاء في التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية وتدقيق تكنولوجيا المعلومات والتعليم والأمن.

على الصعيد الدولي نظم معهد المدققين الداخليين أكثر من 210000 عضو، كما نظم في أمريكا الشمالية 159 فرعاً تخدم أكثر من 70000 عضو في الولايات المتحدة وكندا ومنطقة البحر الكاريبي، بالإضافة إلى دول أوروبا وبلدان أخرى، يتمتع الأعضاء بالمزايا التي يقدمها مركز خدمة أمريكا الشمالية بما في ذلك الشبكات المهنية المحلية والوطنية والعالمية، التدريب على مستوى عالمي، المعايير والإرشادات، البحوث، التطوير التنفيذي، وكذا الفرص الوظيفية وأكثر من هذا يتمتع أعضاء المعهد بخدمات مجانية عبر الأنترنت ومدخرات في المؤتمرات الوطنية مثل الإدارة العامة لمراجعة الحسابات (SAM) ومؤشرات (All Star) يمنح المركز التنفيذي لمراجعة الحسابات التابعة للمعهد للرؤساء التنفيذيين لمراجعة الحسابات القيادة الفكرية ذات الصلة وفي الوقت المناسب، ويوفر اتصالات لوضع المعايير وتبادل أفضل الممارسات والموارد كخدمات الجودة¹.

➤ **ثانياً: مهام معهد التدقيق الداخلي:** تتمثل مهام معهد المراجعة الداخلية في ما يلي²:

- توفير قيادة ديناميكية لمهنة التدقيق الداخلي على المستوى الدولي.

- الدعوة وتعزيز القيمة التي يمنحها محترفوا التدقيق الداخلي إلى مؤسساتهم.

¹ بالاعتماد على الموقع الرسمي للمدققين الداخليين:

<https://WWW.Theiia.Org/AbouttheInstituteofInternalAuditor>.

² نفس المرجع أعلاه.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

- منح فرص تعليمية وتطويرية مهنية شاملة ومعايير وغيرها من إرشادات وبرامج إصدار شهادات.

- إقامة علاقة بين المدققين الداخليين في مختلف البلدان لتبادل المعلومات والخبرات.

- تثقيف الممارسين وغيرهم من الجماهير بما يخص أفضل الممارسات في التدقيق الداخلي.

➤ **ثالثا: الجهود التي بذلها المعهد IIA لتطوير مهنة التدقيق الداخلي:** تزامن تأسيس معهد المدققين

الداخليين مع نمو وتطور مهنة التدقيق الداخلي باعتباره السلطة الرئيسية في مجال وضع المعايير

والإرشادات المهنية والخطوط التوجيهية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على المستوى العالمي.

من ناحية المعايير المهنية والمسؤوليات فيرى (Ramamoorti) أن الشخصيتين الأكثر تأثيرا في تاريخ

المعهد هما (Victor Z. Brink) و (Laurence. Suryer)، ومن أهم من دعوا إلى وضع بيان

يتضمن مسؤوليات المراجع الداخلي الصادر عن المعهد سنة 1947، حيث يتناول بيان بالدرجة الأولى

مهنة التدقيق الداخلي.

تطور نطاق ومسؤوليات التدقيق الداخلي ليشتمل على مجموعة كبيرة من الخدمات المقدمة للإدارة بين سنة

1957 و 1971.

وبحلول سنة 1978 اعتمد المعهد بشكل رسمي معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتي هدفت إلى

توحيد مهنة المراجعة الداخلية عبر أنحاء العالم والاعتراف بها كمهنة من خلال وضع آلية خاصة بها.

ومن عام 1993 إلى نهاية 2016 تم تعديل بيان المسؤوليات وقواعد أخلاقيات المهنة في العديد من

المرات ليساهم في التطور المستمر لمهنة التدقيق الداخلي¹.

¹ أوسعيد نيسة، دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2020-2021، ص 22.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

المطلب الثاني: أساسيات حول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

➤ **أولاً: مفهوم معايير التدقيق الداخلي:** المعيار كمصطلح يعتبر درجة الأفضلية أو الامتياز المطلوبة لهدف معين ما كقياس أو وزن للتوافق معه ومسايرته، وهو وسيلة للحكم على دقة أدائهم¹.

أما معايير التدقيق الداخلي فتعتبر مجموعة القواعد التي يتم الاستناد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، وفقا لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين فتمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون².

وهذا يعني أن معايير التدقيق الداخلي الدولية هي: "أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال من خلال تحديدها للأسس والمبادئ الإرشادية لما يجب أن تكون عليه ممارسات التدقيق الداخلي وتوفيرها إطارا لإنجاز وتعزيز أنشطته ووضع أسس تقييم أدائه"³.

على ضوء ما سبق يمكن اعتبار معايير التدقيق الداخلي الدولية بأنها سند أو دليل إرشادي يهدف إلى المساعدة في إنجاز أنشطة التدقيق الداخلي لما يتناسب مع متطلبات المهنة بشكل فعال وتحديد الإطار الذي يعمل على أساسه.

➤ **ثانياً: أهمية معايير التدقيق الداخلي:** تتمثل أهمية معايير التدقيق الداخلي فيما يلي:

- تعتبر مهمة بالنسبة للمدققين الداخليين لأنها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم الالتزام بها عند تأدية مهامهم، بحيث يحققون الغاية من وجودهم.
- المعايير ضرورية بالنسبة للإدارة، إن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون سيسمح للإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير المقدمة من طرف المدقق عند أدائه لوظائفه في المؤسسة.

¹ لعمرى أحمد محمد وفضل عبد المغني علي عبد الفتاح، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، الأردن، 2006، ص 346.

² المرجع نفسه، ص 346.

³ العايب عبد الرحمان، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحكومة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 16، الجزائر، 2016، ص 59.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

- إن وجود معايير تدقيق يلتزم بها المدقق الداخلي لها دور مهم بالنسبة للمدقق الخارجي لأنها تطمئنه على فعالية وكفاءة عمل المدققين الداخليين.
- يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد¹.

إن تشكيل هذا النوع من المعايير ساهم بشكل واسع في خلق وظيفة المراجعة الداخلية وبدونها لن تكون الوظيفة سوى مجموعة من الممارسات المختلفة المتباينة، لقد أعطت دافع كبير على توحيد الأهداف وطريقة الممارسة، كما أنها سمحت بالتطوير والتحسين لوظيفة التدقيق الداخلي عن طريق التعليقات والمناقشات والنماذج العملية للتطبيق².

➤ ثالثا: مميزات معايير التدقيق الداخلي:

تتميز معايير التدقيق الداخلي بمجموعة من الخصائص هي كالاتي³:

إن المعايير الدولية للممارسة المهنية تقوم على مبادئ ومتطلبات إجبارية منتظمة: تصريحات تحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتقييم فعالية أدائها وتعتبر واجبة التطبيق دوليا على المستوى التنظيمي والفردى. تفسيرات تبين العبارات والمصطلحات المدونة في التصريحات. تتصف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالعمومية في التطبيق (معايير عامة) ولها نفس طريقة التطبيق بدون مراعاة طبيعة المنظمة سواء كانت ربحية أو غير ربحية حكومية أو خاصة. الشمولية من سمات معايير التدقيق الداخلي أي إن نطاق تطبيق التصريحات الواردة بها لا تخص فرد أو قسم، فهي موجهة بصفة عامة لأفراد ممارسي المهنة والأقسام أو دوائر التدقيق في المنظمات على العموم.

¹ كمال محمد سعيد النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009، ص 52-53.

² Jacques Renard, « Théorie et Pratique de l'audit Interne », groupe eyrolles d'organisation, paris, 2010, p 121.

³ كشاط منى، تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 01، الجزائر، ص 40-41.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

➤ رابعا: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي معايير قابلة للتعديل:

إن عملية إعداد المعايير ومراجعتها وتحديدتها عملية مستمرة من صلاحيات المجلس الدولي لمعايير التدقيق الداخلي IASB المنبثق عن معهد المدققين الداخليين وبمشاركة اللجنة الدولية للأخلاق IEC التي تفحص التغييرات التي قد تحدث على قواعد وأخلاقيات المهنة، حيث يتولى هذا المجلس القيام باستشارات واسعة ومناقشات قبل نشر المعايير، كما أنه يسمح لكل الأعضاء المنخرطين في المعهد بتقديم إثراء وآراء على كل المشاريع الدولية لتصميم المعايير التي يتم نشرها عبر الموقع الإلكتروني الرسمي، لقد حدد مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين لمراجعة الإطار الدولي فيما يخص المعايير المهنية بثلاث سنوات، فعلى غرار هذه الفترة ليس من الضروري إحداث تغيير ولا تحسين جذري أو سطحي لمضمون المعايير وحتى شكلها خلال هذه الفترة بل التغييرات تتم حسب الضرورة والحاجة الناجمة عن الدراسة المتعمقة لظروف ممارسة مهنة التدقيق الداخلي تبعا لتلك المعايير.

المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي للممارسة المهنية الحديثة

➤ أولا: معايير الصفات:

الجدول رقم (2-1): يمثل أهم معايير الصفات

| رقم المعيار | اسم المعيار | محتوى المعيار |
|-------------|---|--|
| 1000 | الغرض والسلطة والمسؤولية | يجب أن تحدد الأغراض وسط مسؤولية نشاط التدقيق الداخلي بصفة رسمية ضمن ميثاق التدقيق الداخلي مع مراعاة رسالة التدقيق الداخلي ومع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي مع وجوب المراجعة الدورية للميثاق وعرضها على الإدارة العليا ومجلس الإدارة من الرئيس التنفيذي. |
| 1010 | الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي | يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير وتعريف التدقيق الداخلي في ميثاق التدقيق الداخلي، كما ينبغي على الرئيس التنفيذي مناقشة رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الإلزامية مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة. |

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

| | | |
|------|--|---|
| 1100 | الاستقلالية والموضوعية | يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب أداء الأعمال بموضوعية. |
| 1110 | الاستقلالية التنظيمية | تبعية منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لمستوى تنظيمي في المؤسسة أمر إلزامي، وهذا يكفل أداء نشاط التدقيق لمسؤولياته بكفاءة مع وجوب تأكيد الرئيس التنفيذي تأكيد الاستقلالية التنظيمية لمجلس الإدارة على الأقل بصفة سنوية. |
| 1111 | التفاعل المباشر مع المجلس | إلزامية تواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي والتفاعل بصورة مباشرة مع مجلس الإدارة. |
| 1112 | دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي | وجوب أخذ الاحتياطات المناسبة للحد من حجم التأثير السلبي على الاستقلالية الموضوعية لأدوار ومسؤوليات الرئيس التنفيذي التي تقع خارج إطار التدقيق الداخلي. |
| 1120 | الموضوعية الفردية | إلزامية اتصاف المدققون الداخليون بالنزاهة وعدم التحيز وإجتنب التضارب في المصالح. |
| 1130 | معوقات الاستقلالية أو الموضوعية | إجبارية الإفصاح عن كل ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية سواء في الواقع أو الظاهر إلى الأطراف المناسبة واعتماد هذا الإفصاح على طبيعة المعوقات. |
| 1200 | المهارة والعناية المهنية اللازمة | يجب إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة ومع توخي العناية المهنية اللازمة. |
| 1210 | المهارة | يجب امتلاك المدققين الداخليين للمعارف والمهارات الكافية لتنفيذ مسؤولياتها من جهة ونفس الشيء يتعلق بنشاط التدقيق الداخلي. |
| 1220 | العناية المهنية اللازمة | إلزامية بذل مستوى العناية والمهارة من طرف المدقق الداخلي والتحلي بمستوى معقول من التبصر والاعتدال وبذل العناية لا يعني العصمة من الخطأ. |
| 1230 | التطوير المهني | يجب على المدققين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءتهم |

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

| الأخرى. | المستمر | |
|--|---|------|
| وضع والمحافظة على برنامج التأكيد وتحسين الجودة من طرف الرئيس التنفيذي لتغطية كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي. | برنامج تأكيد وتحسين الجودة | 1300 |
| وجوب احتواء برنامج التأكيد وتحسين الجودة على التقييمات الداخلية والخارجية معا. | متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة | 1310 |
| يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي: استمرارية مراقبة أداء نشاط التدقيق الداخلي. المراجعات الدورية التي تنفذ بأسلوب التغيير الذاتي أو بواسطة أشخاص لديهم المعرفة الكافية لممارسة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة. | التقييمات الداخلية | 1311 |
| إجراء تقييمات خارجية من طرف مراجع أو فريق مؤهل ومستقل خارج المؤسسة على الأقل مرة كل 5 سنوات ويجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مع مجلس الإدارة الآتي: شكل وتيرة التقييمات الخارجية. مؤهلات واستقلالية المراجع أو فريق التقييم الخارجي والتركيز على عدم وجود تقارب في المصالح. | التقييمات الخارجية | 1312 |
| قيام الرئيس التنفيذي للتدقيق بتبليغ الإدارة العليا ومجلسها بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة وينبغي أن يتضمن (نطاق ووتيرة التقييمات، مؤهلات واستقلالية المقيم، استنتاجات المقيمين، خطط الإجراءات التصحيحية). | التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة | 1320 |
| تقييد نشاط التدقيق الداخلي بالمعايير الدولية للممارسة المهنية وتكون مناسبة فقط إذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة. | استعمال عبارة "متقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي". | 1321 |

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

| | | |
|------|------------|---|
| 1322 | الإفصاح عن | عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير من طرف نشاط التدقيق |
| | حالات عدم | الداخلي فيتوجب على الرئيس التنفيذي الإفصاح عن ذلك إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة. |
| | التقيد | |

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معهد المدققين الداخليين

<https://WWW.Theiia/Org/InternationalStandardsfortheprofessionalpracticeofinternalAuditing/Arabic.Pdf>
تم الإطلاع بتاريخ 25\03\2022

2- معايير الأداء:

الجدول رقم (2-2): يمثل أهم معايير الأداء

| رقم المعيار | اسم المعيار | محتوى المعيار |
|-------------|------------------------------------|---|
| 2000 | إدارة نشاط التدقيق الداخلي | من واجب الرئيس التنفيذي للتدقيق إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان إضافة قيمة للمؤسسة. |
| 2010 | التخطيط | وضع خطة مبنية على المخاطر إلزامي على الرئيس التنفيذي لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتناسب مع أهداف المؤسسة. |
| 2020 | التبليغ والموافقة | إبلاغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها من قبل الرئيس التنفيذي، وأي تغييرات مرحلية هامة فيها وتقييمها للإدارة العليا ومجلس الإدارة لمراجعتها والموافقة عليها والإبلاغ عن أي شيء يمس الموارد. |
| 2030 | إدارة الموارد | على الرئيس التنفيذي التأكد من مناسبة وكفاية موارد التدقيق ومدى توظيفها لإنجاز الخطة المعتمدة. |
| 2040 | السياسات والإجراءات | يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه النشاط. |
| 2050 | التنسيق والاعتماد | مشاركة المعلومات وتنسيق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى إلى تقديم خدمات التأكيد والاستشارة مع النظر في إمكانية الاعتماد عليها لضمان التغطية وتلاقي ازدواجية الجهود من طرف الرئيس التنفيذي. |
| 2060 | إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة | القيام بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بصفة دورية بواسطة الرئيس التنفيذي عن الغرض والسلطة والمسؤولية وأداء نشاط التدقيق |

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

| | | |
|---|--|------|
| الداخلي وفقا للخطة الموضوعة وعن تقيد النشاط بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير مع ضرورة اشتغال الإبلاغ على المخاطر الهامة والقضايا المتعلقة بالرقابة | | |
| عند قيام المزود بممارسة دور نشاط التدقيق الداخلي، فهذا يلزم عليه لفت انتباه المؤسسة لأنها مسؤولة عن الحفاظ على نشاط فعال. | مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية في التدقيق الداخلي | 2070 |
| إجبارية قيام نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عملية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وتحسينها من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم وتعزز أهمية ومصداقية التدقيق الداخلي عند تمتع المدققون بالاستباقية وتقييماتهم لها رؤى جديدة ومستقبلية. | طبيعة العمل | 2100 |
| يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسن أساليب الحوكمة في المؤسسة واقتراح توصيات تحسن أساليبها في المؤسسة بما يكفل تحقيق أهداف أخرى. | الحكومة | 2110 |
| يلزم نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاءة عمليات إدارة المخاطر والقيام بالتحسينات اللازمة لدعم هذا التعبير يمكن جمع المعلومات أثناء مهام التدقيق المتعددة ومراقبة عمليات إدارة المخاطر من خلال الأنشطة الإدارية المستمرة. | إدارة المخاطر | 2120 |
| لابد من الحفاظ على الروابط الرقابية المناسبة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والدعم لتحسينها المستمر، وهذا من خلال مساعدة نشاط التدقيق الداخلي. | الرقابة | 2130 |
| يجب وضع خطة عمل لكل مهمة للتدقيق تشمل الأهداف والنطاق والتوقيت والموارد المخصصة لها من طرف المدققين الداخليين وأن تأخذ الخطة في الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة. | تخطيط مهمة التدقيق الداخلي | 2200 |
| يأخذ بعين الاعتبار المدققون الداخليون عند وضع الخطة كل ما | اعتبارات التخطيط | 2201 |

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

| | | |
|---|------------------------------------|------|
| يتعلق باستراتيجيات وأهداف النشاط الخاضع للتدقيق والمخاطر المحتمل التعرض لها والوسائل التي يتم الإبقاء عن هذه المخاطر في مستوى مقبول وكذا مدى كفاية وفعالية عمليات الحوكمة والرقابة وفرص إدخال التحسينات الهامة. | | |
| يجب تحديد أهداف كل مهمة تدقيق داخلي. | أهداف مهمة التدقيق الداخلي | 2210 |
| يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافيا بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة. | نطاق مهمة التدقيق الداخلي | 2220 |
| يجب أن تحدد الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق بالاعتماد على تقسيم طبيعة وتعقيد كل مهمة القيود الزمنية والموارد المتاحة بواسطة المدققين الداخليين. | تخصيص المواد لمهمة التدقيق الداخلي | 2230 |
| يجب على المدققين الداخليين وضع وتوثيق برامج عمل لتحقيق أغراض مهمة التدقيق. | برنامج عمل مهمة التدقيق الداخلي | 2240 |
| يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق. | تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي | 2300 |
| إلزامية تحديد معلومات كافية وموثوقة ومفيدة لتحقيق غرض مهمة التدقيق. | تحديد المعلومات | 2310 |
| يعبر هذا على المدققين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائجهم على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة. | التحليل والتقييم | 2320 |
| يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية ومفيدة من أجل تأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق. | توثيق المعلومات | 2330 |
| يجب الإشراف على مهام التدقيق بالشكل الملائم بما يضمن تحقيق أهدافها والتأكد من جودتها وتطوير فريق العمل. | الإشراف على المهمة | 2340 |
| يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق. | تبليغ النتائج | 2400 |
| يجب أن تتضمن تبليغات مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة ونطاقها ونتائجها. | معايير التبليغ | 2410 |

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

| | | |
|------|--|---|
| 2420 | جودة التبليغات | يجب أن تكون التبليغات خالية من الأخطاء والتحريفات وموضوعية وتكون واضحة عندما تكون منطقية، بالإضافة إلى الإيجاز وتكون بناءة وكاملة ويتم إصدارها في الوقت المناسب وبالسرعة اللازمة. |
| 2421 | الخطأ والسهو | إذا احب التبليغ النهائي حالات خطأ أو سهو فهذا الأمر يجبر الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بالقيام بإبلاغ المعلومات المصححة إلى جميع الأفراد الذين تلقوا التبليغ الداخلي. |
| 2430 | استخدام عبارة "أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي". | يمكن للمدققين الداخليين أن يفيدوا بأن مهماتهم قد تمت وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي فقط في حالة ما إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة يدعم ويساند هذه الإفادات. |
| 2431 | الإفصاح عن حالات التوافق | عند التأثير بين عدم التوافق وميثاق الأخلاقيات أو المعايير على إحدى بالمهام فيلزم لهذا الإفصاح في مستوى التبليغ. المبادئ أو القواعد السلوكية أو المعايير التي لم يتم التقيد بها. أسباب عدم التقيد. التأثيرات على مهمة التدقيق وعلى النتائج التي تم تبليغها في حالة عدم التقيد. |
| 2440 | نشر النتائج | يجب على الرئيس التنفيذي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية، وعليه بالمراجعة والموافقة على التبليغ قبل إرساله مع تحديد لمن وكيف سيتم توزيعه؟ |
| 2450 | الآراء العامة | عند صدور آراء عامة فهذا يجبر مراعاة استراتيجيات أهداف ومخاطر المؤسسة وإنتظارات الإدارة العليا والمجلس والأطراف الأخرى المعنية، وعليه لا بد أن تكون هذه الآراء مستندة على معلومات كافية وموثوق بها ومفيدة وذات صلة. |
| 2500 | متابعة سير العمل | إن إعداد ووضع والقيام بتعيين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة واجب على الرئيس التنفيذي. |
| 2600 | إبلاغ قبول | على الرئيس التنفيذي للتدقيق مناقشة مدى قبول مستوى المخاطر |

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

| | |
|---------|---|
| المخاطر | مع الإدارة، وفي حالة رفض المستوى المرتفع للمخاطر فهذا إشكال يتوجب إبلاغ المجلس بالتفاصيل. |
|---------|---|

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معهد المدققين الداخليين

https : //WWW. Theia/ Org/ International Standards for the professional practice of internal Auditing/ Arabic. Pdf. تم الإطلاع بتاريخ 25\03\2022

المبحث الثاني: تسيير وظيفة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية

المطلب الأول: فاعلية وأنشطة المراجعة الداخلية

أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف المهمة لأغراض الرقابة والمسائلة المحاسبية، وبالتالي لا بد من التعرف وإدراك العوامل المحددة لفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية من جهة واستعراض الأنشطة الفنية المستخدمة في تنفيذ هذه العملية بفاعلية في المجال المالي والمحاسبي، وكذا التشغيلي منها من جهة أخرى، ويقوم ذلك على دعم دور المراجعة الداخلية في خدمة أغراض الرقابة والمسائلة المحاسبية، ويمكن القول أن فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي تكمن في تحقيقها الأهداف المسطرة وتقوم على العوامل التالية:

- استغلال المراجع الداخلي.
- تفويض السلطة للمراجعة الداخلية.
- وضع أهداف واضحة للمراجعة الداخلية.
- توفير الموارد اللازمة لوظيفة التدقيق الداخلي.

وسيتم شرح هذه العوامل فيما يلي:

يحتاج دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات المختلفة إلى توظيف رسمي في الدستور الخاص بها متضمنا تحديد أهدافها ونطاقها ويجب أيضا وضع الترتيبات التي تكفل مبدأ استقلالية المراجع الداخلي، وتعيين مسؤولياته وواجباته وإقرار دستور أو ميثاق وظيفة المراجعة الداخلية يعزز مصدر السلطة المفوضة للمدقق مع توفير الموارد المطلوبة للوفاء بالأهداف¹.

¹ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص51.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

"يجب أن تقوم الإدارة بتحديد أهداف واضحة لوظيفة المراجعة الداخلية عند إنشائها مع أخذ المخاطر المفترضة بعين الاعتبار، وسوف تحدد هذه الأهداف نطاق وظيفة المراجعة الداخلية الذي ينبغي تحديده في دستور وظيفة المراجعة الداخلية"¹.

ينبغي أن تتوافق أهداف المراجعة الداخلية مع أهداف المنشأة وأغراضها وتكون بمثابة التدعيم الحقيقي لمساعي الإدارة أثناء إنجاز السياسات والأهداف المرسومة، ووظيفة المراجعة الداخلية تتضمن للسعي والتأكيد لما يلي:

الاقتصاد والكفاية والفعالية لعمليات المنشأة.

دقة التسجيلات.

منع الضياع وتقليل ارتكاب الأخطاء والمخالفات.

الالتزام بسياسات المنشأة وأهدافها.

اتباع الإجراءات الرقابية.

سلامة نظم الرقابة وفعاليتها².

ومن الأنشطة التي تمارسها وظيفة المراجعة الداخلية "إن المخاطر تشير إلى احتمال أن الأحداث قد تقع وقد تهدد تحقيق أهداف المنشآت، كما أت نظم الرقابة هي عبارة عن المقاييس التي تم وضعها بفعالية لمنع أو اكتشاف الفشل"³.

تفويض السلطة داخل المؤسسة ضروري للقيام بالأعمال وإنجازها ويعتمد على المهارة والمعرفة والخبرة ومعايير الأداء يعد مهما للوفاء بالمسؤوليات الوظيفية ويحتاجه المراجعون الداخليون لمباشرة أعمالها والقيام بمقابلات تخص أفراد المنشأة وفحص المستندات وملاحظة العمليات للاستفادة منها في جمع أدلة الإثبات، وغالبا ما يفوض مجلس الإدارة السلطة للمراجع الداخلي ويصادق عليها وفي جميع الحالات لا بد من الإدارة العليا ضمان الفهم والإدراك السليم لدور وظيفة التدقيق الداخلي وغرضها عبر المنشأة كلها، ويجب أن تكون حقوق المراجع الداخلي في التوصل للمعلومات والاتصال بالأفراد معروفة جيدا وتامة الوضوح، والوفاء ب

¹ أيوب توفيق، طبيعة التدقيق الداخلي، مجلة المجلس القانوني العربي، العدد 97، الأردن، سنة 1998، ص 25.

² أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 51.

³ لطفي أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية وعملة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 232.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

مسؤوليات هذه الوظيفة يحتم عليها تكوين الأحكام والآراء اعتمادا على تفسيرهم لأدلة والقرائن التي تم تجميعها، فيقوم ذلك على تأكيد مديري الإدارات والعمليات الخاضعة للتدقيق من كفاءة وقدرات المراجع الداخلي في ملاحظة وإعداد التوصيات اللازمة.

تمتع المراجع الداخلي باستقلال تام على أساس الوضع التنظيمي وعلى أساس الموضوعية تمكنه من أداء واجباته بكل أريحية وتحقيق أهداف البناء والاستقلال يعني حرية تخطيط وتنفيذ حرية العمل والتمكن بالقيام باتصال مع أعلى مستويات الإدارة والتحرر من كل مسؤوليات التشغيل وحرية قرار التعيين والعزل والحوافز لجميع أعضاء المراجعة الداخلية مع وجوب تمتع المراجع الداخلي بالنزاهة، وأي افتراض يتعارض المصالح تقلل من مصداقية النتائج والتوصيات التي يقدمها، ويجب أن ترفع المكانة التنظيمية له وأن تكون تبعيته للإدارة العليا والتحرر من أي رقابة إشرافية من عزل رئيس إدارة المراجعة من اختصاصات المدير العام ولجنة التدقيق.

لابد من انسجام عملية التدقيق لنشاط التدقيق الداخلي وفق وثيقة رسمية تبين غرض أنشطة التدقيق والمسؤوليات والصلاحيات المتمثلة في وصول المدققين إلى السجلات والمكونات المادية في الكيان، ويجب التطابق بين أهداف التدقيق الداخلي والإمكانات المتاحة والمتمثلة في الخطط التشغيلية والموازنات لتجنب وجود فجوة بينهما، واحتواء برنامج التدقيق على الأنشطة المراد مراجعتها أمر ضروري، ويمكن تطوير وتعديل البرنامج بالتغيرات في اتجاهات الإدارة، وعلى مدير التدقيق أن يحدد مدى كفاية الرقابة الداخلية اللازمة للحد من تفادي المخاطر والتي يتم تغطيتها بشكل سنوي¹.

المطلب الثاني: الرقابة على جودة المراجعة الداخلية

➤ **أولا: تعريف جودة التدقيق الداخلي:** هو تركيز إدارة التدقيق الداخلي على تحديد المستوى الأمثل الأفضل والمناسب من خدمات التدقيق المطلوبة على أن يقدم من طرف المدقق الداخلي لعميله مع مراعاة ضرورة الوصول إلى نتائج مقترحات تفوق احتياجات المستفيدين الحالية، كلما أمكن ذلك لمقابلة توقعاته في المستقبل².

¹ أحمد محمد مخلوف، مرجع سبق ذكره، ص 52-53.

² حمزة كليوتي، بلال شيخي، جودة أنشطة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخليين بشركات المساهمة بولاية عنابة، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، العدد 01، 2022، ص 788.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

➤ **ثانيا: الرقابة على جودة المراجعة الداخلية:** يكمن دور المراجع الداخلي في التعبير عن مصداقية وعدالة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة إليه والاستغلال الأمثل والعقلاني لموارد المؤسسة الاقتصادية واكتشاف كل ما يتعلق بالفساد المالي داخلها، ونظرا لأهمية هذا الدور وكل مطالب مهنة المراجع الداخلي التي تحتاج إلى الدقة والخبرة العالية للتوصل إلى أفضل النتائج وأهدافها وتحقيق أسمى الأهداف المرجوة منها والرقبي بمهنة المراجعة الداخلية.

يقوم نشاط المراجعة الداخلية بقياس أداء الشخص للمدقق أي بعبارة أخرى رقابة الجودة على نشاطاته لتقييم ما إذا كان يستطيع تحقيق أهدافه بمجدارة وفعالية، لذلك يقوم مدير المراجعة الداخلية التنفيذي أحيانا وبصفة دورية بتقييم أداء نشاط المراجعة، كما نصت المعايير الدولية المنظمة لمهنة المراجعة في المعيار رقم 20 على ضرورة تطبيق المؤسسة للمراجعة وفق الرقابة على الجودة، وذلك من أجل ضمان قيام قسم المراجعة الداخلية بمساعدة وخدمة الأطراف الأخرى بشكل يتوافق مع معايير المراجعة الداخلية، وقد أشار المعيار إلى أن إجراءات الرقابة على الجودة تختلف باختلاف حجم المؤسسة وطبيعتها وكذا موقعها الجغرافي¹.

وقد أشار المعيار أن عناصر الرقابة على الجودة تشمل الآتي:²

- 1- المتطلبات المهنية:** التزام موظفي قسم المراجعة الداخلية بقواعد السلوك المهني مثل الاستقلالية والموضوعية والسرية وبذل العناية المهنية اللازمة.
- 2- الكفاءة والجدارة:** تتمثل في تمتع موظفي قسم المراجعة الداخلية بمستويات تكنولوجية ذات كفاءة وفعالية مهنية تسمح لهم بإنجاز المهام الموكلة إليهم وبذل الجهود المطلوبة وللمحافظة على المستوى العالي عليهم بالاستمرار بالتكوين والتعليم.
- 3- الإشراف:** لا بد من كفاية التوجيه والإشراف على حد سواء لمراجعة مستمرة للأعمال في مختلف المستويات من أجل الحصول على التأكيد المعقول بأن مختلف المهام منجزة بمستوى نوعية مقبولة.
- 4- التفويض:** يجب مراقبة فعالية نظام المراجعة الداخلية بشكل دوري ومستمر مع قيام القسم بتبليغ العاملين التابعين له على ذلك للإجراءات والسياسات والتأكد من الفهم والإدراك السليم لها.

¹ علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الثانية، مكتبة أفنان، عمان، 2009، ص 60-ص 62.

² توام زاهية، تقييم جودة المراجعة الداخلية في المؤسسة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الحلقة، العدد 2022/02، الجزائر، ص 79.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

نص المعيار الدولي للأداء المهني في المعيار 1300 والمتمثل في (رقابة الجودة وبرامج التحسين) في هذا الشأن على ما يلي: "على مدير المراجعة الداخلية أن يضع برنامجا لرقابة الجودة وبرامج التعيين والذي يغطي جميع أعمال المراجعة الداخلية ويراقب الفعالية بشكل مستمر، يجب أن يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وبما تضمن توافق نشاط المراجعة الداخلية مع المعايير ومع الميثاق الأخلاقي لها"¹.

كما أشار المعيار 1310 (تقييم برنامج الجودة) على وجوب إجراء التقييمات الداخلية والخارجية للجودة والبرامج.

من خلال هذا المعيار يتطلب من نشاط المراجعة الخارجية تبني أسلوب لرقابة وتقييم فعالية برنامج الجودة للتمكن من تحقيق هذه الأخيرة، ينص المعيار على تقييمات داخلية وخارجية².

كما جاء المعيار 1311 بكل ما يتعلق بالتقييمات الداخلية، كما دعا إللاى إمكانية القيام بدور رقابة الجودة إدارة مستقلة داخل قسم المراجعة الداخلية من خلال إدارة وضبط الجودة وذلك بإنشاء برنامج للمتابعة والأداء لمختلف الأنشطة على الأقل مرة واحدة سنويا، ويكون إما بالمراجعة المستمرة أو الدورية³. وأوضح المعيار الدولي 1312 أنه يمكن أن تتم عملية رقابة الجودة عن طريق التقييم الخارجي للمراجعة الداخلية، وهذا النوع يدعو المسؤول الأول للمؤسسة أو لجنة المراجعة جهة مهنية مستقلة (قد تكون مراجع خارجي مؤهل ومستقل أو فريق مراجعة من خارج المؤسسة) لعمل تقييم خارجي مستقل وإبداء الرأي حول مدى فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية للمنشأة، وعلى الرئيس التنفيذي أن يشجع مراقبة وإشراف مجلس الإدارة على التقييم الخارجي لتقليل أي تضارب مصالح⁴.

¹ IIA et IFACI normes, internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Les normes), USA, version révisée janvier 2015, p 06.

² توام زاهية، مرجع سبق ذكره، ص 79.

³ يمكن مراجعة المعيار 1311، التقييم الداخلي.

⁴ يمكن مراجعة المعيار 1312، التقييم الداخلي.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

المبحث الثالث: الضوابط المنهجية لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية

المطلب الأول: مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة

يستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة وعمليات المؤسسة مرة واحدة على الأقل في السنة حسب ما نصت عليه معايير الأداء وعلى ضرورة وضع خطة مبنية على أساس تقييم المخاطر وانسجامها مع أنظمة المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه ومن خلالها يتم:

1-التحضير للتدقيق: تعتبر أعمال التدقيق أنشطة معقدة تتطلب تخطيطا مناسباً لها، فالتخطيط يحول دون تجاهل المراحل الهامة من التدقيق ويشمل التعرف على المشاكل والصعوبات الهامة والاستجابة للأعمال التي يتم تكليف الموظفين بها ويحول دون تكليف المدققين بمهام لا تتوافق مع قدراتهم وكفاءاتهم.

2-تحديد أهداف التدقيق: تشكل الأهداف بيانات واضحة ودقيقة لأغراض التدقيق وتقسّم مجال التدقيق إلى أهداف يمكن أن تبلغ عن طريق تحديد المناطق التي يجب مراجعتها وتقييمها أثناء التدقيق.

إن الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو تسهيل تأدية مختلف مهام أعضاء المنشأة بفاعلية عن طريق قيام التدقيق الداخلي بتزويد مختلف الأطراف بالتحليلات والتقويمات والمعلومات التي تخص الأنشطة المراد مراجعتها، ولتحقيق هذا الهدف لا بد من رفع الكفاية الإنتاجية بواسطة التدريب اللازم، وكذا التحقق من إمكانية الاعتماد والوثوق بالبيانات الإدارية التي تتولد داخل المؤسسة.

3-نطاق العمل: يجب أن يشمل نطاق التدقيق الداخلي على فحص وتقدير كفاية نظام الرقابة الداخلية وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات المتخصصة في تنفيذ الأهداف والمهام المحددة، كما يجب أن يشمل نطاق العمل اعتبارات الأنظمة، القيود، العاملين، والأصول الملموسة بما فيها تلك التي تحت سيطرة ثلاثة نواحي:

1-3 الناحية الإدارية: يتضمن الجوانب الإدارية لعملية التدقيق بما في ذلك مراقبة تطبيق الإدارات والدوائر للأنظمة الداخلية للشركة والتأكد من ملائمتها.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

2-3 الناحية القانونية: وهي عملية التدقيق التي تتم على مدى التزام الشركة بتطبيق برامج تدقيق القوانين والتنظيمات المراقبة للإجراءات.

3-3 الناحية المالية: تقوم عملية التدقيق في هذه الناحية على مدى تطبيق الشركة من أنظمة وقوانين والتنظيمات IAS الداخلية المالية ومعايير المحاسبة الدولية المراعية للإجراءات.

4-اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق:

تقوم مهنة التدقيق باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق الداخلي ويمكن اختيار هذا النشاط بعدة طرق، ولا يتعلق الاختيار فقط برغبة المدقق ولكن بطلب من جهات داخل المؤسسة مع ضرورة تحديد الموارد الملائمة والكافية (المالية والبشرية) لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

5-اختيار فريق الموارد الأخرى: إن اختيار المدققين يجب أن يراعي أساس تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة والوقت اللازم لتنفيذها والموارد المتاحة ومدى إمكانية مساعدة المصادر الخارجية إذا تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من معرفة والخبرة.

وبشكل عام عادة ما يتكون فريق التدقيق للنشاطات العادية من مشرف تدقيق ومدقق أو أكثر اعتبارهما المسؤولان عن إنجاز معظم أعمال التدقيق الاعتيادية.

6-المسح الأولي: بعد القيام بمختلف الخطوات السابقة تأتي خطوة المسح الأولي للنشاط الخاضع للتدقيق بغرض الحصول على فهم عام للعمليات والمخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط، وذلك لكي تكون على بصيرة من أعمال النشاط ولتحديد الأولويات التي سيتم التركيز عليها، وكذلك اقتراحات و أو تعليقات إدارة وموظفي الجهة المدقق عليها.¹

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره ص 421-ص425.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمات

إن مرحلة تنفيذ عملية التدقيق هي أطول وأهم مرحلة في مهمة التدقيق الداخلي لمساهماتها في كتابة تقرير التدقيق النهائي، ولهذا يجب أن تنال العناية اللازمة من كل أطراف مهمة التدقيق خلال هذه المرحلة ينتقل فريق المهمة من العمل المكتبي إلى العمل الميداني، حيث " ينتقل إلى الوحدات محل التدقيق بدءا بالاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي الوحدة، حيث يتم شرح التقرير التوجيهي المصادق من طرف المكلف بالمهمة، ويتم التركيز على توضيح ومناقشة كيفية أداء المهمة والأساليب المستعملة في التدقيق وأساليب القيام بالاتصالات وتوفير المعلومات والظروف الملائمة من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق، حيث تمكن نتائج الاجتماع الافتتاحي بإعداد برنامج التدقيق المفصل والمطبق".¹

يعد برنامج التدقيق المفصل كما يلي:²

1- إعداد برنامج التدقيق: يسمى أيضا مخطط التنفيذ وكذلك برنامج العمل يتم إعداده من طرف فريق التدقيق وتحت إشراف رئيس المهمة، ويتم تحويله إلى مسؤول التدقيق الداخلي لفحصه طبقا للمعيار رقم 2240، ومسؤولية الاحتفاظ به في الملف تقع على عاتق رئيس المهمة، ويتضمن هذا المخطط وثيقة تعاقدية، مخطط عمل، دليل مرشد، نقطة انطلاق في بناء استمارة الرقابة الداخلية، متابعة للمهمة.

استبيان الرقابة الداخلية:

يعتبر من أهم الأساليب المستخدمة من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة من خلال توزيع قائمة من الأسئلة على المسيرين في انتظار الإجابة، ثم تحليلها للوقوف على مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية داخل الوحدة أو النشاط، تتضمن أسئلة استبيان الرقابة النواحي التنظيمية والتشغيلية، ونظم المعلومات، والعاملين، والوسائل المادية للوحدة، هذه الأسئلة تحقق الملاحظة الشاملة، وبذلك هي دليل للمدقق لتنفيذ برنامجه وتتمحور الأسئلة الرئيسية في النقاط التالية:

¹ عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، الإسناد الخارجي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية وآثاره على استقلال المراجع الداخلي وجودة المراجعة، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبية، جامعة عين الشمس، العدد 01، 2001، ص 170.

² صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص 53-55.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

من؟: أسئلة تتعلق بالمنفذ أو المشغل لتحديد مهامه أو سلطته، وفي حالة الإجابة يستعان بالمخطط الهرمي للمؤسسة.

ماذا؟: تجميع الأسئلة التي تسمح بمعرفة ما يتعلق، ليس ما هو الموضوع، ولكن الهدف من العملية ما هي طبيعة المنتج المصنع، من هم الأشخاص ذو العلاقة.

أين؟: لاختيار المناطق المهمة في عملية التدقيق فقط.

متى؟: تسمح بتجميع الأسئلة ذات الصلة بالزمن، ونهاية الزمن المستغرق.

كيف؟: أسئلة لوصف الإجراءات.

يتم إعداد العمل الميداني كالاتي: ¹

2-العمل الميداني: هي أول اختبارات المدقق بحيث لا تتشابه مع الملاحظات الأخرى لأنها آلية، وهنا تلعب الخبرة دور كبير، فالمدقق الجيد يمكنه ملاحظة المحيط بمجرد وصوله ووضع تقييمات وإحصاءات مبدئية، وتكون هذه الملاحظة بطريقة عقلانية مع مراعاة المؤثرات الوقتية أثناء الملاحظة.

الملاحظة المحددة:

من خلال تحديد مواضع الخطر واستمارة الرقابة الداخلية فيعمل المدقق بإجراء وتنفيذ اختبارات تتعلق ببعض العمليات والإجراءات المرتبطة بفترات معينة يجب أن يكون هذا الاختبار موضوعي من أجل الوصول إلى رأي حول سير العمليات.

ورقة كشف وتحصيل المشكلات:

تتميز بأنه وثيقة عمل موحدة ويقوم المدقق بتدوين كل خلل فيها، وتلخص هذه الأخيرة كل مرحلة من مراحل عمليات التدخل الميداني، كما تعتبر آلية للتواصل بين المدقق والوضعية المعنية بالتدقيق لها عدة تسميات منها وثيقة الحدث، وثيقة تحليل، وهناك من يسميها ورقة تحليل الرقابة الداخلية، إذ تنقسم إلى خمسة أجزاء: المشكلات، الملاحظات، الأسباب، العواقب والآثار، التوصيات.

¹ صالح محمد يزيد، مرجع سبق ذكره، ص 54-55.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

المطلب الثالث: مرحلة إعداد التقرير النهائي ومتابعة تنفيذه

➤ أولا: إعداد التقرير النهائي:

التقرير هو وثيقة صادرة عن الشخص المتمثل في المدقق لإبداء رأي في عما إذا كانت البيانات المالية التي قدمتها المؤسسة تمنح لها صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها بشكل دقيق وموضوعي¹.

كما تتم مرحلة إعداد التقارير وفق جزئين متتاليين ومتكاملين وهما²:

1- اجتماع نهاية المهمة: بعد الانتهاء من مرحلة الفحص والتدقيق يقوم أعضاء مهمة التدقيق بعقد اجتماع نهائي مع مسؤول الهيئة وأثناء هذا يقدم له تقرير أولي يشمل مختلف الملاحظات والنتائج المتوصل إليها، يتم مناقشة محتوى هذا التقرير مع مسؤول الهيئة الذي بدوره يشرح ويبرر أسباب الانحرافات التي تضمنتها ملاحظات أعضاء مهمة التدقيق إذا كان يملك حجج عن ذلك وإبداء الرأي حول هذه الملاحظات ومناقشة وتحديد جميع النقاط التي ستوثق في التقرير النهائي.

2- إعداد التقرير النهائي: يعتبر التقرير النهائي بمثابة المنتج النهائي ويتم التوثيق فيه أهم ما توصل إليه الاجتماع، فهو بمثابة بلورة لنتائج الفحص والتحقيق يقدم لمن يهمه الأمر، ويمثل المرحلة الأخيرة لعملية التدقيق، عادة يتضمن هذا التدقيق تشخيص عام لكل المعلومات التي تلقاها المدقق أثناء إنجاز لمهامه، ويكشف كل الاختلالات بين ما هو محقق وما هو مخطط، بالإضافة إلى أسباب هذه الاختلالات لمعرفة النتائج المترتبة عنها ويقدم الإجراءات التحسينية والتوصيات التصحيحية منها والوقائية.

يتميز التقرير عادة بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم وصدق تقرير المدقق، وأن يشير مضمون التقرير على أن عملية التدقيق وإعداد التقرير تمت وفق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتتمثل أجزاء التقرير في ما يلي:

¹ بلال عيمون، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة الخزف الصحي SCS، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، الجزائر، 2016، ص 37.

² بوكريمة كززة، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة في المؤسسة المائية لولاية سكيكدة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2016، ص 36-37.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

2-1 المقدمة: تتضمن موضوع المهمة والأشخاص القائمين بها والفترة الزمنية لها.

2-2 خطة العمل: تتمثل في المراحل المعتمدة للقيام بالمهمة.

2-3 مضمون التقرير: يبين فيه أعمال المدقق والنتائج المتوصل إليها.

2-4 الرئيس الشخصي: ييدي من خلاله المدقق رأيه في سير مختلف العمليات ونظام الرقابة.

2-5 المستندات والوثائق: ترافق التقرير لتسهيل عملية الاطلاع على المعلومات التفصيلية.

ولتوضيح وتبسيط هذه العناصر يتم عرضها ضمن ورقة كشف وتحليل المشكل (Fenille (La Frap) (de révélation et d'Analyse de problemes): هي بمثابة ورقة معيارية تمكن من إعداد وتوضيح التقرير النهائي للتدقيق.

جدول رقم (2-3) يمثل نموذج لورقة كشف وتحليل المشكل Frap:

| FRAPN° | ورقة كشف وتحليل المشكل الخاص ب: |
|----------------|--|
| Le Problem | المشكلة |
| Constat | المعاينة |
| Cause | الأسباب |
| Consequences | النتائج |
| Recommandation | التوصيات |
| | إعداد من طرف أعضاء البعثة:... |
| | المصادق عليها من طرف مسؤول الهيئة المدققة... |

Source : JACQUES RENARD, Theorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organization, paris, France, 7 éme édition, 2004, p 269.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

➤ثانيا:متابعة تنفيذ التوصيات والتصحيحات:

خلال هذه المرحلة تتم عملية متابعة وتنفيذ التوصيات المقدمة ضمن التقرير النهائي المقدم من طرف المدقق الداخلي بعد اقتراحه لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها، ويقوم المدقق بتتبع مدى تنفيذ وصلاحيه هذه الأخيرة وتنتمي مرحلة المتابعة بتحقيق كل التصحيحات والتوصيات المقترحة المصادق عليها من إدارة المؤسسة، وتأخذ هذه المرحلة ثلاثة أشكال:

تقوم الإدارة العليا بالاستفسارات من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار يسمح بتطبيق توصيات ومتى تطبق وكيف.

تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق مباشرة في تنفيذ التوصيات.

يتم منح مهلة زمنية من طرف المدقق للجهات الخاضعة لاتخاذ إجراءات تصحيحية مطلوبة لمتابعة اتخاذها والتأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ الإجراءات.¹

¹ بلال عيمون، مرجع سبق ذكره، ص 39-40.

الفصل الثاني تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية

خلاصة:

من خلال ما تم ذكره سابقا حول معهد المدققين الداخليين والجهود المبذولة في سبيل توحيد مهنة المراجعة عبر العالم ووضع آليات تخصصها، وقدمننا أساسيات تخص المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وقائمة معايير أداء وصفات، إضافة على هذا تسيير وظيفة المراجعة الداخلية والضوابط المنهجية لإنجاز هذه الوظيفة بين مرحلة التحضير إلى مرحلة إعداد التقرير ومتابعته مرورا بمرحلة العمل الميداني.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز

تمهيد:

من خلال تطرقنا في الفصول السابقة للدعائم الأساسية للتدقيق الداخلي في الفصل الأول وتصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير و تسليط الضوء على معايير الأداء و الصفات وفق آخر إصدار من طرف المعهد أما في هذا الفصل سنتطرق إلى دراسة واقع الإلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز تيارت و ذلك عن طريق إجراء مقابلة شخصية و إستخدام إستبيان من أجل إختبار فرضيات موضوع الدراسة .

للإمام أكثر بالدراسة الميدانية تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين و هما :

المبحث الأول : الطريقة و أدوات جمع المعلومات .

المطلب الأول : إختبار عينة و مجتمع الدراسة .

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في معالجة المعطيات .

المبحث الثاني : عرض النتائج ومناقشتها .

المطلب الأول : عرض النتائج .

المطلب الثاني : مناقشة النتائج و إختبار الفرضيات .

المبحث الأول: الطريقة و أدوات جمع المعلومات

المطلب الأول: إختبار عينة و مجتمع الدراسة

أولاً: نبذة تاريخية حول مؤسسة سونلغاز

1 - مراحل تطور المؤسسة

مرت شركة سونلغاز بمراحل عديدة تمثلت فيما يلي:

- سنة 1947 تم إنشاء الكهرباء والغاز الجزائر (EGA) رقم 471002 في 1947/06/05 وهي مكلفة بإنتاج الكهرباء والغاز.

- (EGA) هي عبارة عن مجمع لأقدم شركاء إنتاج وتوزيع الكهرباء ذات طابع خاص، التي سقطت تحت قانون التأميم سنة 1946 الصادرة عن السلطة الفرنسية

- التطورات التي حدثت بعد سنة 1962 (EGA): تبنتها السلطات الجزائرية بعد الاستقلال في بضع سنوات فضلا عن الجهود التكوينية للموارد البشرية الجزائرية التي تتضمن تسيير هذه المؤسسة.

- سنة 1969 إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بمرسوم رقم 59/69 الصادر عن الجريدة الرسمية في أول أوت 1969، تحول اسم (EGA) إلى سونلغاز التي أصبحت شركة وطنية للكهرباء والغاز وفي هذا الوقت كانت الشركة من الحجم الكبير أي تتجاوز عدد عمالها 6000 موظف، وقد حدد المرسوم مهمة رئيسية لها، تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلاد.

- إن احتكار ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة، كما أنها وجدت نفسها قد اسند إليها تسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن، وهذا لجميع أصناف الزبائن (صناعيون/ محطة توليد الطاقة الكهربائية/ زبائن المنزل).

- سنة 1975 في هذه المرحلة تم الفصل بين النشاطات الميدانية والنشاطات القاعدية وكذا إنشاء وحدات كهرباء وترتيب.

سنة 1983 إعادة هيكلة سونلغاز والتي جاء معها ستة مؤسسات، حيث أصبحت شركة سونلغاز في هذه السنة ذات خدمات عمومية وتسيير وتسويق المؤسسة، وبذلك تكتسب خمسة فروع الأعمال وهي:

- كهريف (KAHRIF) : الأشغال الكهربائية

- كهركيب (KAHRKIB): البنى التحتية والإنشاءات الكهربائية
- كاناغاز (KANAKAZ): أشغال الهندسة المدنية
- AMC: صناعة العدادات ومختلف التجهيزات المستعملة في المراقبة
- النظام الأساسي الجديد لسونلغاز سنة 1991: لقد أصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري
- PIC: في قرار تنفيذي رقم 975/91 المؤرخ في 1991/12/14 وقد فرض هذا النظام الطابع الجديد للتسيير الاقتصادي، ولأخذ بعين الاعتبار كيفية تسويق المنتجات.
- سنة 1995 أصبحت هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري بمرسوم 280/95 ليوم 1995/09/07 سونلغاز على رأسها نجد: المجلس التوجيهي الرقابي (COS)
- سنة 2002 تحولت سونلغاز إلى شركة ذات أسهم، وهذا التحول أعطى سونلغاز التوزيع في مبادئ أخرى في قطاع الطاقة، كذلك التدخل في الميدان خارج حدود الجزائر، باعتبارها مؤسسة ذات أسهم فعليها اكتساب محفظة الأسهم والقيم المنقولة الأخرى، مع إمكانية مشاركتها في مساهماتها في شركة أخرى
- سنة 2004 أصبحت سونلغاز عبارة عن مجمع (HOLDING) خلال السنوات 2006/2004 أين أصبحت سونلغاز مجمع أو مجموعة مؤسسات، تم إعادة هيكلة الفروع المكلفة بالنشاطات الرئيسية بها:

- سونلغاز إنتاج الكهرباء والغاز (SPE)
- مسير شبكة نقل الغاز (GRTG)
- سنة 2006 تم هيكلة وظيفة التوزيع وقسمت إلى أربعة فروع: سونلغاز للتوزيع: الجزائر العاصمة (SPA) / سونلغاز للتوزيع: الجهة الوسطى (SDC) / سونلغاز للتوزيع: الجهة الشرقية (SDE) / سونلغاز للتوزيع: الجهة الغربية (SDO).

2 - مفهوم شركة سونلغاز :

- الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز " سونلغاز " وهي شركة عمومية جزائرية مجال نشاطها إنتاج و نقل الطاقة وتوزيعها عبر قنوات ، و قانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة إلى المؤسسة ولا سيما في ميدان تسويق الكهرباء و الغاز .

- سونلغاز هي متعامل تاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية و الغازية ، على مستوى الوطن مقرها الرئيسي الجزائر العاصمة لها 39 شركة تابعة، تعود ملكيتها للدولة يبلغ عدد موظفيها (حسب إحصائيات 2011) 70005 موظف أما بالنسبة لعائداتها فتبلغ 191 مليار و 864 مليون دينار ما يعادل 2 مليار و 421 مليون دولار .

3 - أهداف شركة سونلغاز: تم حصر أهداف سونلغاز فيما يلي:

- توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية وتنويع منتجاتها.
- استقلالية التسيير وإدخال قواعد ذات طابع تجاري.
- الحصول على حصة السوق العالمي
- إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها
- نقل الغاز لتلبية السوق الوطنية
- توزيع الغاز عبر القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقه
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية ترقيتها وتنميتها
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية وكل نشاط يترتب عنه فائدة سونلغاز تضمن سونلغاز مهمة الخدمة العمومية وفقا للتشريع والتنظيم المعمول به.

4 - الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز

بحيث تتمثل فروعها العامة في ما يلي: (أنظر إلى الملحق 01)

1-4 فروع النشاطات المحيطة: تتمثل في

- مركز البحث و التطوير(الكهرباء و الغاز)
- المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي
- شركة نقل البضائع الصناعية و الكهربائية
- شركة صيانة المعدات الصناعية
- الشركة الجزائرية تكنولوجيا المعلومات
- رجال الأمن.
- شركة صيانة المركبات
- شركات خدمات مولدات الكهرباء

- مؤسسة طب العمل
 - فندق ماس
 - معهد في الكهرباء و الغاز
 - الشركة الهندسية في الكهرباء و الغاز
 - شركة تسيير املاك الدولة
- 2-4 فروع النشاطات الأساسية: تمثلت في
- الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء
 - الشركة الجزائرية لتسيير شبكات نقل الغاز
 - الشركة الجزائرية لتسيير شبكات نقل الكهرباء
 - القائم بالعمليات الخاصة بالنظام الكهربائي
 - شركة توزيع الكهرباء و الغاز الغرب
 - شركة توزيع الكهرباء و الغاز الشرق
 - شركة توزيع الكهرباء و الغاز الوسط
 - شركة توزيع الكهرباء و الغاز الجزائر

ثانيا: متغيرات الدراسة

الجدول رقم (3-1): يوضح متغيرات الدراسة

| | |
|-----------------|------------------------|
| المتغير المستقل | معايير التدقيق الدولية |
| المتغير التابع | التدقيق الداخلي |

المصدر: من إعداد الطلبة

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة

1-مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من موظفي مصلحة التدقيق، مصلحة المالية والمحاسبة

2-عينة الدراسة:

1-2 المقابلة: نظرا للأهمية البالغة لأداة الدراسة، ومن أجل التمكن من التوسع في مجال التدقيق الداخلي وفهمه أكثر، قمنا بإعداد مقابلة شخصية مع مدير التدقيق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة، والتي طرحنا من خلالها مجموعة من الأسئلة بشكل مفتوح لتتوصل على إجابات دقيقة و معلومات مباشرة، و بالتالي الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا في النهاية من الحكم على وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة ومدى إلتزامهم بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

2-2 الإستبيان: تم الاعتماد على الإستبيان كأداة رئيسية للدراسة في جمع البيانات التي تتناسب مع موضوع البحث وأهدافه، نظرا لما له من مزايا في قياس تقارب وجهات نظر أفراد العينة المكونة من 40 شخص عاملين في مؤسسة سونلغاز تيارت، وقد تم تصميم الإستبيان وفق سلم ليكارت الثلاثي، تصنيفات (موافق - محايد - غير موافق)، وقد إستهدف الإستبيان هؤلاء الموظفين من خلال توزيع 40 إستمارة إستبيان وتم إسترجاع 30 منها فقط.

الجدول (3-2): الإحصائيات الخاصة بإستمارة الإستبيان

| النسبة المئوية % | التكرار | البيان |
|------------------|---------|----------------------------|
| 100 % | 40 | الإستمارات الموزعة |
| 17.5 % | 07 | الإستمارات المفقودة |
| 7.5 % | 03 | الإستمارات الملغاة |
| 75 % | 30 | الإستمارات الصالحة للتحليل |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج برنامج SPSS 19

من الجدول يتبين العدد الإجمالي للإستثمارات الموزعة و البالغة عددها 40 إستمارة، منها 33 إستمارة تم إسترجاعها و 7 إستثمارات مفقودة وبعد تفحصنا للإستيبيانات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 3 إستثمارات من مجموع الإستبيانات الموزعة لعدم الجدية في الإجابة وبالتالي تم إلغائها، ليصبح بذلك العدد النهائي للإستثمارات الصالحة للإستعمال 30 إستمارة أي ما يعادل 75 %

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في معالجة المعطيات

أولاً: أدوات جمع المعلومات:

إستخدمنا في جمع المعطيات و المعلومات في هذه الدراسة إستمارة الإستبيان، والتي تتكون من:

✓ **الجزء الأول:** خصص للمعلومات العامة عن الشخص القائم بعملية لتقديم ملاحظات و توجيهات على الإستبيان، الذي تكون من خمس فقرات.

✓ **الجزء الثاني:** خصص لإختبار واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية على ضوء معايير التدقيق، حيث قسم إلى محورين وهما كما يلي:

✓ **المحور الأول:** إختبار واقع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة والذي شمل 12 فقرة.

✓ **المحور الثاني:** إختبار مدى الإلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي على الإجراءات الإدارية وتضمن 11 فقرة.

ثانياً: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة:

أعدنا مقياس ليكارت الثلاثي (Likerscale) والذي يحتمل ثلاث إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة لفقرات الإستبيان، ويسهل بالتالي ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): مقياس لكارث الثلاثي

| الرأي | غير موافق | محايد | موافق |
|----------------|-----------|-------|-------|
| الدرجة (الوزن) | 3 | 2 | 1 |

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والإستدلالي بإستخدام الجزء الثالث موضوعات مختارة، عمان، الأردن، سنة 2008 ص 538 .

الجدول رقم (3-4) يوضح معاملات الثبات لمؤسسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ

| مؤسسة سونلغاز | المؤسسة |
|---------------|--------------------|
| 0.987 | معامل ألفا كرونباخ |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج برنامج SPSS 19

من الجدول نلاحظ أن معامل ألفا يصل إلى 0.987 أي بنسبة 98.7%، حيث يعتبر ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات ، وهذا يعني أن هناك إستقرار بدرجة عالية في نتائج الإستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على أفراد العينة عدة مرات.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

المطلب الأول: عرض النتائج

أولا: عرض وتحليل المقابلة

بعد قيامنا بطرح أسئلة المقابلة على المدقق الداخلي للمؤسسة و جمع مختلف المعلومات المراد الوصول إليها ، سنستعرض كل سؤال وفق الجواب المقدم من المستجوب و إستنتاج بعض النقاط المتعلقة بكل سؤال كما يلي :

✓ هل يتم إبلاغ الجهات محل التدقيق من قبل قسم التدقيق الداخلي أو الإدارة قبل البدء بالمهمة ؟

نعم، تقوم الإدارة بإرسال نسخة من وثيقة الأمر بالمهمة إلى الجهة الخاضعة للتدقيق قبل البدء بعملية التدقيق

من الملاحظ أن المؤسسة تترك مجالاً للجهة الخاضعة للتدقيق لتحضير الوثائق والمستندات المتعلقة بالمهمة، وهذا يتوافق مع الخطوات المشكّلة لمنهجية التدقيق.

✓ هل يقوم قسم التدقيق الداخلي بتدقيق جميع الأقسام و المصالح ؟

نعم يتم تدقيق جميع اقسام ومصالح المؤسسة

من الملاحظ أن الإدارة تقوم بالرقابة على جميع الوظائف لتتأكد من التنفيذ الفعلي للسياسات والإجراءات المخطط لها و الكشف عن الإنحرافات و التلاعبات، مما يساعدها في التحكم أكثر في المؤسسة، ومنه نستنتج أن التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية تسعى لترشيد الأطر العليا بالمؤسسة

✓ هل تتوفر مصالحتكم على الإمكانيات المادية و المالية اللازمة لتنفيذ المهمة ؟

نعم ، تعمل مؤسسة سونلغاز تيارت على توفير الإمكانيات اللازمة التي تمكن المدقق الداخلي لديها من القيام بمهمته على أكمل وجه وفي الوقت المناسب سواء كانت لوازم مادية(مكتب للتدقيق ، كمبيوتر، آلة طباعة) أو مالية(وسائل للنقل، مكان للإقامة.....)

تحرص مؤسسة سونلغاز قدر الإمكان على تسهيل مهمة التدقيق، وهذا بسهرها على توفير مختلف الإمكانيات اللازمة للتنفيذ الجيد لمهام التدقيق الداخلي.

✓ ماهي الأدوات والتقنيات التي يستخدمها ويعتمد عليها المدقق الداخلي في تنفيذ مهام

التدقيق؟

يعتمد المدقق الداخلي في أدائه لمهمته على مجموعة من الأدوات و التقنيات المتمثلة في : المقابلة ، الملاحظة المادية ملاحظة ملفات الكمبيوتر، الأدوات الوصفية، مسار التدقيق، خرائط التدفق، الهيكل التنظيمي، أدوات الاعلام الآلي (أنترنت ، برمجيات)، الجرائد الرسمية، المنشورات وتعليمات التسيير.

يعتمد التدقيق الداخلي على جمع مقوماته من خلال الأدوات التي يقوم بإستخدامها، ومن الملاحظ أن المدقق الداخلي وعند أدائه لمهامه بالمؤسسة يقوم بإستخدام معظم الأدوات والتقنيات المتعددة في التدقيق الداخلي والمشار إليها في الجانب النظري، ومنه نستنتج أن إستخدام معظمها يساعده في تدعيم عمله و الكشف عن الأخطاء و المخالفات المرتكبة وتحليل المشكل المطروح، وهذا مؤشر جيد للمؤسسة

✓ ماهي العوائق التي تعترض المدقق الداخلي أثناء قيامه بعملية التدقيق ؟

يواجه المدققين الداخليين داخل المؤسسة مجموعة من العوائق خلال محاولتهم لتأدية مهامهم ، نذكر منها:
-التفكير السائد بين الموظفين وتخوفهم من أعمال التدقيق الداخلي لإعتقادهم بان المدقق يقوم بعملية تفتيشية تنتج عنها معاقبة الجهات المتسببة في الخطأ، مما يتسبب في محاولة إخفاء للمعلومات والوثائق اللازمة عن الجهات المعنية بالتدقيق.
-الإستقلالية المحدودة للمدققين الداخليين وعدم تمكنهم من الطعن في القرارات المتخذة من قبل الإدارة

يعترض التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز لمجموعة من العوائق التي تحول دون التنفيذ لمهمة التدقيق مما يؤثر على أداء المدققين ويزيد من مسؤولياتهم، ومنه نستنتج أن أداء عمل المدققين يعتمد بدرجة كبيرة على سهولة القيام بالمهمة وقلة العوائق التي يتعرض لها.

✓ هل يتم مراجعة مدى موثوقية وسلامة البيانات والمعلومات المتداولة داخل المؤسسة ؟

نعم، يتأكد المدقق الداخلي من أن المعلومات المتداولة صحيحة ويمكن الإعتماد عليها.

قيام المدقق بمراجعة مدى سلامة وثقة البيانات و المعلومات المتداولة داخل المؤسسة يساعد في التحكم في المؤسسة من خلال إستخدام الإدارة لمعلومات تحتوي على نتائج واقعية وليست مجرد إحتتمالات في إتخاذ قرار معين .وبالتالي التدقيق الداخلي بالمؤسسة يعد بمثابة أداة من أدوات حوكمة المؤسسات.

✓ هل يقدم المدقق الداخلي توصيات تخص الرؤية الاستراتيجية بالمؤسسة من اجل تطويرها ؟

يقدم المدقق الداخلي توصيات فيما يخص المجالات التي أمر بتدقيقها فقط.

المدقق الداخلي ليست له الصلاحية في التدخل في الأمور التسييرية للمؤسسة، أما اقتراحاته فتقتصر على الأشياء التي طلب منه تدقيقها فقط.

✓ ماهي الجهات التي يقدم لها المدقق الداخلي تقريره حول المهام و المصالح التي قام بتدقيقها ؟
يقدم المدقق الداخلي تقرير التدقيق إلى الجهة التي كلفته بالمهمة (المدير العام).

من الملاحظ أن تقرير التدقيق الداخلي يتمتع بالسرية ولا يحق لأي فرد بالمؤسسة الإطلاع عليه من غير المدقق الداخلي والجهة الطالبة للتدقيق.

✓ هل يتم اخذ اقتراحاتكم بعين الاعتبار؟
نعم يتم أخذ توصيات و اقتراحات المدقق الداخلي بعين الاعتبار في أعمال المؤسسة.

تعتمد الإدارة على الحلول و المقترحات المقدمة في تقرير التدقيق في أعمالها، الأمر الذي يزيد من فعالية الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة.

✓ في حالة الإجابة بنعم قدم لنا مثال ملموس عن حوادث تم تعديلها أو إصلاحها بناء على تقاريركم لكي تكون مثالا ضمن رسالة الماستر.

-قيام المدقق الداخلي بمهمة تدقيق المشتريات، لاحظ فيه تسيب و تسيير غير جيد في عملية الشراء سواء من ناحية عدم العمل الفعلي بالبرنامج المعلوماتي الخاص بالتسيير التجاري، وعدم وضع ملف خاص بالموردين من ناحية دخول بعض السلع للمخزن دون (وصولات إستلام)، وفي هذه المهمة قام المدقق بتقديم عدة إقتراحات و الحلول التي من شأنها أن تساعد في التحكم في المشتريات منها: العمل الفعلي بالبرنامج المعلوماتي الخاص بالتسيير التجاري، الحرص على توثيق متابعة المخزون الخاص ملكيتها للزبائن والحرص على إجتماع اللجنة الخاصة بمعالجة الفروقات شهريا.

بالرغم من إطلاعهم من قبل من طرف الإدارة (مصلحة التدقيق) على العمل الذي يجب أن يلتزموا بالقيام به، وهذا ما نرجعه كذلك إلى نقص الرقابة الداخلية من هذه الأخيرة، ومنه نستنتج أن عملية التدقيق الداخلي للمشتريات ومراقبة النوعية على التحسن في نظام الرقابة الداخلية والحصول على المعلومات الصحيحة والدقيقة حول الإجراءات المتبعة، وهذا ما يؤكد أن اعتماد الإدارة على حلول ومقترحات تقرير التدقيق من شأنها أن تساهم بدرجة كبيرة في عملية التحكم بالمؤسسة وتحسين تسييرها.

✓ ما مدى التزام المصالح و الأقسام بالسياسات و الإجراءات المتبناة من قبل المؤسسة؟
يلتزم معظم الأقسام و المصالح بالسياسات و الإجراءات المتبناة من طرف المؤسسة.

من الملاحظ أن هناك تطبيق معتبر لسياسات المؤسسة من قبل الموظفين.

✓ هل لديك شعور بأنك تشارك في إتخاذ القرارات داخل المؤسسة ؟
نعم ، يشارك المدقق الداخلي في إتخاذ القرارات داخل المؤسسة بطريقة غير مباشرة، من خلال اعتماد الإدارة على نتائج تقرير التدقيق الداخلي المسلم لهم للاستفادة مما يتضمنه من ملاحظات و توصيات لغرض إتخاذ قرارات صحيحة.

على الرغم من الدور الكبير الذي يلعبه المدقق الداخلي في المؤسسة في إكتشاف الإنحرافات و الأخطاء وإقتراح مختلف التوصيات والحلول، إلا أنه لا يملك الصلاحيات لإتخاذ القرارات مباشرة بالمؤسسة.

ثانيا : عرض وتحليل بيانات الإستبيان

1- الخصائص العامة لعينة الدراسة:

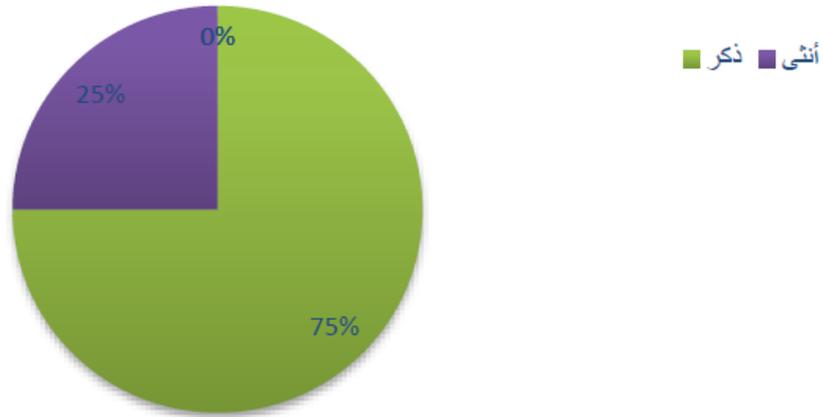
1-1 الجنس: وهو موضح في الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم(3-5): توزيع افراد العينة حسب متغير الجنس

| النسبة % | التكرار | الجنس |
|----------|---------|---------|
| 75 % | 25 | ذكر |
| 25 % | 5 | انثى |
| 100 % | 30 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج برنامج SPSS 19

الشكل رقم(3-1): توزيع أفراد العينة الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel2007

يتضح من خلال الجدول رقم(3-5) الخاص بتوزيع العينة حسب الجنس داخل المؤسسة ، حيث يتبين لنا أن العمال من جنس ذكر هو 25 عامل أي بنسبة 75 % من مجموع العينة الكلي أما فيما يخص العمال من جنس أنثى هو 5 عاملة أي بنسبة 25 % من مجموع العينة الكلي.

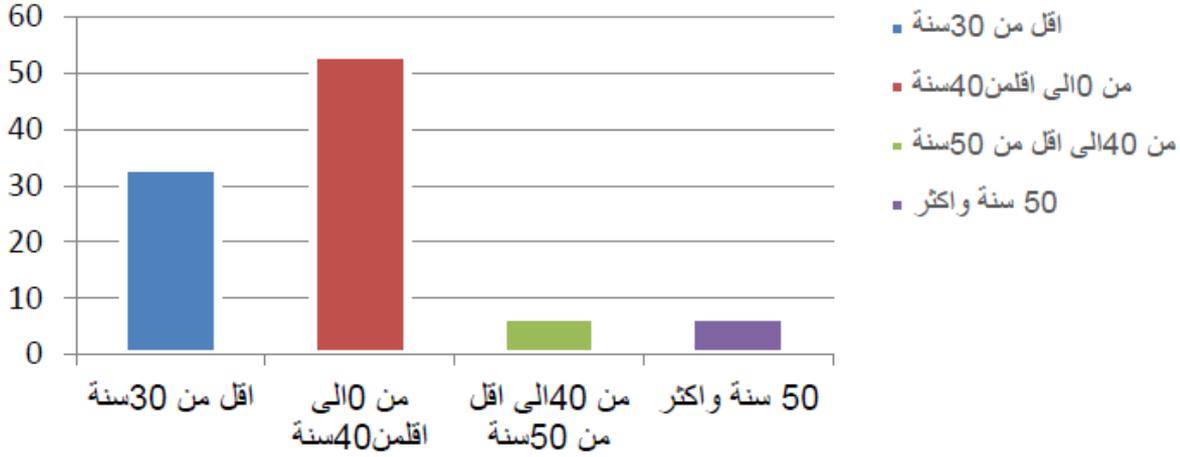
1-2 العمر: وهو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم(3-6): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

| النسبة % | التكرار | العمر |
|----------|---------|-------------------------|
| 33.3 % | 10 | أقل من 30 سنة |
| 35.3 % | 16 | من 30 إلى أقل من 40 سنة |
| 6.7 % | 2 | من 40 إلى أقل من 40 سنة |
| 6.7 % | 2 | 50 سنة و أكثر |
| 100 % | 30 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج برنامج SPSS 19

الشكل رقم(3-2): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel2007

يتضح من خلال الجدول رقم(3-6) أن عدد العمال الذين عمرهم يقل عن 30 سنة هو 10 عمال أي بنسبة 33.3 % ، و أن عدد العمال الذين عمرهم ينحصر من 30 إلى أقل من 40 سنة هو 16 عامل أي بنسبة 53.3 % ، وأن عدد العمال الذين تنحصر أعمارهم من 40 إلى أقل من 50 سنة هو 2 عامل أي بنسبة 6.7 % ، أما فيما يخص العمال الذين يفوق أعمارهم 50 سنة فأكثر هو 2 عامل أيضا أي بنسبة 6.7 % من مجموع العينة الكلي.

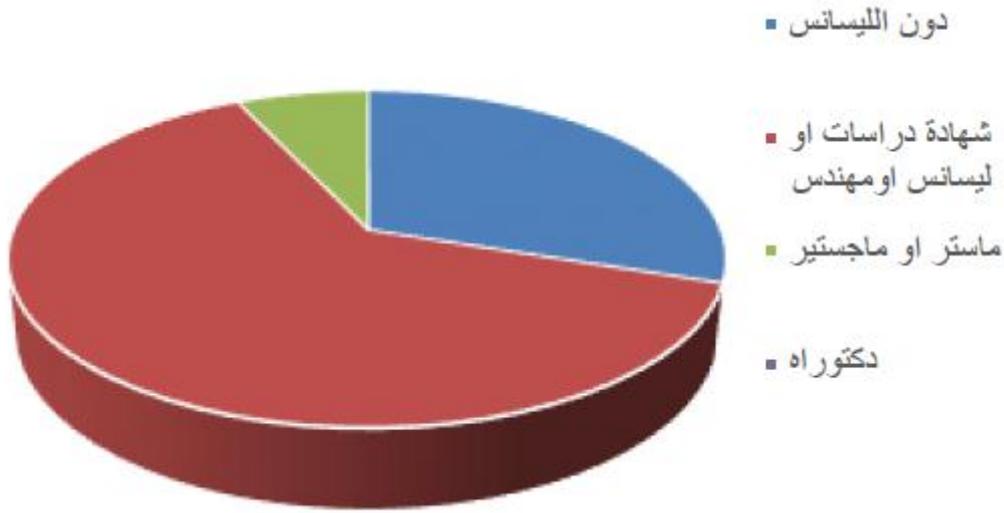
3-1 مستوى التعليم: وهو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم(3-7): توزيع أفراد العينة حسب متغير مستوى التعليم

| النسبة % | التكرار | مستوى التعليم |
|----------|---------|---------------------------------|
| 30 % | 9 | دون الليسانس |
| 63 % | 19 | شهادة دراسات أو ليسانس أو مهندس |
| 7 % | 2 | ماستر أو ماجستير |
| 00 % | 00 | دكتوراه |
| 100 % | 30 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج برنامج SPSS 19

الشكل رقم(3-3): توزيع افراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج Excel2007

يتضح من خلال الجدول رقم(3-7) أن عدد العمال الذين لديهم مستوى تعليمي دون الليسانس هو 9 أي نسبة 30 %، وعدد العمال الحاملين شهادة دراسات أو ليسانس أو مهندس هو 19 بنسبة 63 % وعدد العمال الحاملين لشهادة ماستر أو ماجستير هو 2 أي بنسبة 7 % من مجموع العينة الكلي ، أما فيما يخص العمال الحاملين لشهادة دكتوراه فلا يوجد 0 .

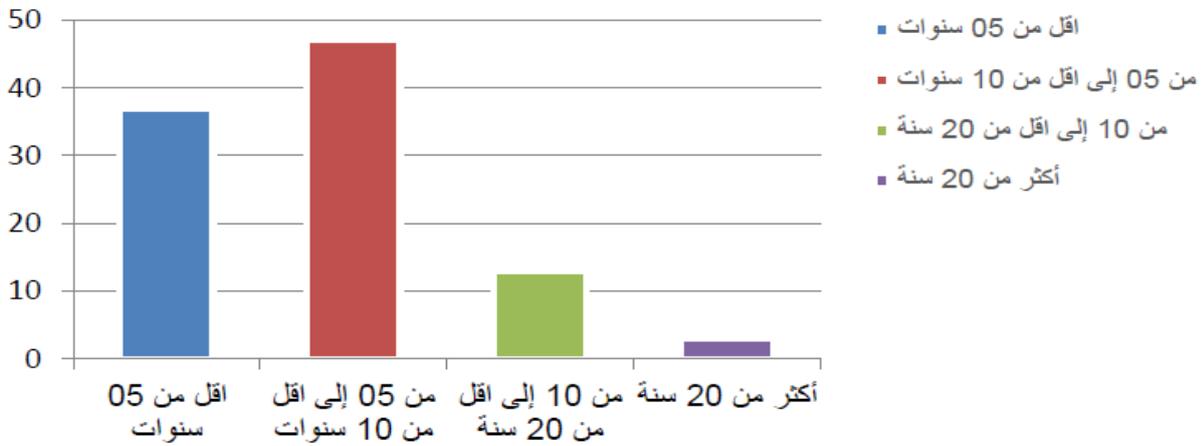
1-4 عدد سنوات الخبرة: وهي موضحة في الجدول و الشكل المواليين:

جدول رقم(3-8): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

| عدد سنوات الخبرة | التكرار | النسبة % |
|---------------------------|---------|----------|
| أقل من 5 سنوات | 11 | 37 % |
| من 05 إلى أقل من 10 سنوات | 14 | 47 % |
| من 10 إلى أقل من 20 سنة | 4 | 13 % |
| 20 سنة و أكثر | 1 | 3 % |
| المجموع | 30 | 100 % |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج برنامج SPSS 19

الشكل رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج Excel2007

يتضح من الجدول رقم (3-8) الخاص بتوزيع العينة حسب سنوات الخبرة داخل المؤسسة، حيث أن العمال الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات هو 11 عامل أي بنسبة 37% من مجموع العينة الكلي، أما الذين تتراوح خبرتهم ما بين 5 و10 سنوات هو 14 عامل أي بنسبة 47%، وأن عدد العمال الذين تتراوح خبرتهم من 10 إلى 20 سنة هو 4 عمال أي بنسبة 13%، وفي الأخير عدد العمال الذين تتراوح خبرتهم أكثر من 20 سنة هو 1 عامل من مجموع العينة الكلي.

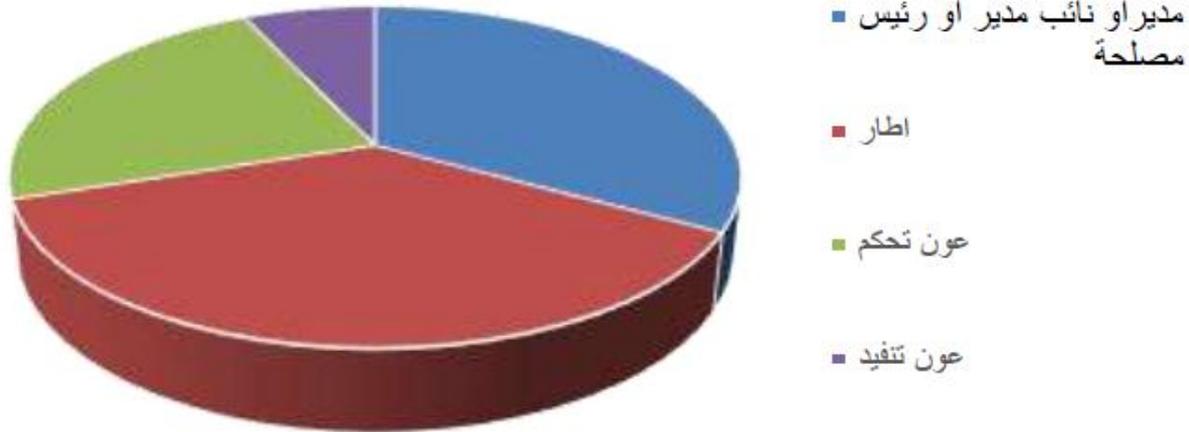
1-5 الوظيفة: وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (3-9): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الوظيفة

| الوظيفة | التكرار | النسبة % |
|------------|---------|----------|
| مدير مصلحة | 10 | 33% |
| إطار | 11 | 37% |
| عون تحكم | 7 | 23% |
| عون تنفيذ | 2 | 7% |
| المجموع | 30 | 100% |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج برنامج SPSS 19

الشكل رقم(3-5) :توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج Excel2007

يتبين من الجدول رقم (3-9) الخاص بتوزيع العينة حسب الوظيفة داخل المؤسسة، حيث أن العمال الذين يشغلون منصب مدير أو نائب مدير أو رئيس مصلحة هو 10 عمال أي بنسبة 33% من المجموع الكلي للعينة، أما بالنسبة للعمال الذين يشغلون منصب إطار عددهم 11 عامل أي بنسبة 37%، أما فيما يخص العمال الذين هم برتبة عون تحكم عددهم 7 عمال بنسبة 23%، وفي الأخير العمال الذين يشغلون منصب عون تنفيذ هو 2 عامل بنسبة 7% من مجموع العينة الكلي.

2- النتائج المتعلقة باتجاه المستجوبين حول محاور الاستبيان

جدول رقم(3-10):تغيرات اتجاه العينة حسب مقياس ثلاثية ديكارت

| الإتجاه | غير موافق | محايد | موافق |
|--------------|-----------|-------------|----------|
| مقياس ليكارت | 3 - 2.34 | 2.33 - 1.67 | 1.66 - 1 |

المصدر: وليد عبد الرحمن القرا، تحليل بيانات الاستبيان، الندوة العالمية للشباب الإسلامي

• المحور الأول: واقع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية

جدول رقم(3-11):يبين إجابات أفراد العينة على المحور الأول:

| النتيجة | الترتيب | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق | محايد | غير موافق | المقياس | المحور فقرات الثاني |
|---------|---------|-------------------|-----------------|-------|-------|-----------|---------|--|
| موافق | 1 | 0.43417 | 2.8667 | 27 | 2 | 1 | التكرار | 1- تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة |
| | | | | 90 | 6.7 | 3.3 | النسبة | |
| موافق | 9 | 0.77013 | 2.6000 | 23 | 2 | 5 | التكرار | 2- تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة في المؤسسة. |
| | | | | 76.6 | 6.7 | 16.7 | النسبة | |
| موافق | 4 | 0.58329 | 2.7333 | 24 | 4 | 2 | التكرار | 3- تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها. |
| | | | | 80 | 13.3 | 6.7 | النسبة | |
| موافق | 7 | 0.54667 | 2.6667 | 21 | 8 | 1 | التكرار | 4- تتوفر وظيفة التدقيق الداخلي على |

| | | | | | | | | |
|-------|----|---------|--------|------|------|-------|---------|---|
| | | | | 70 | 26.7 | 3.3 | النسبة | إمكانيات مادية وبشرية تمكنها من القيام بمهامها. |
| موافق | 2 | 0.46113 | 2.8333 | 26 | 3 | 1 | التكرار | 5- تجسيد |
| | | | | 86.7 | 10 | 3.3 | النسبة | نصائح وتوجيهات وظيفة التدقيق الداخلي يحسن من أداء المؤسسة. |
| موافق | 11 | 0.62146 | 2.4000 | 14 | 14 | 3 | التكرار | 6- يوجد وعي |
| | | | | 46.6 | 46.6 | 6.8 | النسبة | لدى الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي. |
| محايد | 12 | 0.73968 | 2.2667 | 13 | 12 | 5 | التكرار | 7- يوجد وعي |
| | | | | 43.3 | 40 | 16.67 | النسبة | لدى الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي. |
| موافق | 6 | 0.59596 | 2.7000 | 23 | 5 | 2 | التكرار | 8- يوجد |
| | | | | 76.6 | 16.7 | 6.7 | النسبة | تعاون وتنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي |

| | | | | | | | | الوظائف الأخرى. |
|-------|----|---------|--------|------|------|-------|---------|--|
| موافق | 8 | 0.62146 | 2.6000 | 20 | 8 | 2 | التكرار | 9- لدى موظفي التدقيق الداخلي قدرات اتصالية تمكنهم من الحصول على المعلومات المطلوبة. |
| | | | | 66.6 | 26.7 | 6.7 | النسبة | |
| موافق | 10 | 0.77608 | 2.5333 | 21 | 4 | 5 | التكرار | 10- يتمتع موظفي التدقيق الداخلي بعلاقات عمل جيدة مع باقي الموظفين. |
| | | | | 70 | 13.3 | 16.67 | النسبة | |
| موافق | 3 | 0.46113 | 2.8333 | 26 | 3 | 1 | التكرار | 11- يوفر قسمكم كافة الوثائق والإمكانيات اللازمة للمدقق الداخلي. |
| | | | | 86.7 | 10 | 3.3 | النسبة | |
| موافق | 5 | 0.53498 | 2.7000 | 22 | 7 | 1 | التكرار | 12- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين أداء |
| | | | | 73.3 | 23.4 | 3.3 | النسبة | |

| | | | | | | | | |
|-------|----|---------|--------|-----|----|----|---------|-----------------------|
| | | | | | | | | الوظائف والأنشطة. |
| موافق | -- | 0.58456 | 2.6545 | 260 | 72 | 28 | التكرار | نتيجة المحور الأول |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج برنامج SPSS 19

نلاحظ من خلال الجدول (3-11) أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية جدا، وذلك لأن المتوسط الحسابي وقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي (من 2.33 إلى 3) أي أن أفراد العينة وبصفة عامة موافقون على أن وظيفة التدقيق الداخلي لها دور مهم داخل المؤسسة، كما أن متوسط جميع الفقرات يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون على أغلب الفقرات حيث نجد:

- **الفقرة الأولى:** إتفقت العينة على أن وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة ويعتبر الجواب مقبول بشكل جيد وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.8667 الذي أخذت من خلاله المرتبة 1، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت حيث كان اتجاه هذا السؤال موافق.
- **الفقرة الثانية:** إتفقت العينة عموما بأن وظيفة التدقيق الداخلي تتمتع بالإستقلالية التامة في المؤسسة ويعتبر الجواب مقبول وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.6000، لكن من خلال الانحراف المعياري فهو كبير مقارنة بباقي الفقرات حيث قدر 0.77013، والذي جعلها تحتل المرتبة 9، لكن عند المقارنة مع ثلاثية ليكارت يكون اتجاه هذا السؤال موافق.
- **الفقرة الثالثة:** إتفقت العينة على أن وظيفة التدقيق الداخلي تتمتع بسلطة تمكنها من الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها و يعتبر الجواب مقبول، وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.7333، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت حيث كان اتجاه هذا السؤال موافق.
- **الفقرة الرابعة:** إتفقت العينة على أن وظيفة التدقيق الداخلي تتوفر على إمكانيات مادية وبشرية تمكنها من القيام بمهامها ويعتبر الجواب مقبول، وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.6667، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت كان اتجاه السؤال موافق.
- **الفقرة الخامسة:** إتفقت العينة على أن تجسيد نصائح وتوجيهات وظيفة التدقيق الداخلي يحسن من أداء المؤسسة وذهب رأي جميع أفراد العينة على أن الجواب مقبول، وهذا ما نراه أيضا من خلال المتوسط الحسابي 2.8333، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت كان اتجاه الفقرة مقبول.

- **الفقرة السادسة:** إتفقت العينة على أنه يوجد وعي لدى الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي ، ويعتبر الجواب مقبول وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.4000 ، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت كان إتجاه السؤال مقبول.
- **الفقرة السابعة:** لم تتفق العينة على أنه يوجد وعي لدى الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي، وهذا ما نستنتجه من خلال إرتفاع معدل الإنحراف المعياري 0.73668 والذي جعلها تحتل المرتبة الأخيرة وهذا يدل على تشتت آراء العينة حول السؤال، ومن تحديد النسبة حسب ثلاثية ليكارت فإن المتوسط الحسابي يساوي 2.2667 أي أن السؤال يؤول إتجاهه إلى محايد.
- **الفقرة الثامنة:** إتفقت العينة على أنه يوجد تعاون وتنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي والوظائف الأخرى، ويعتبر الجواب مقبول. وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.7000 ، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت كان إتجاه السؤال مقبول.
- **الفقرة التاسعة:** إتفقت العينة على أنه يوجد لدى موظفي التدقيق الداخلي قدرات إتصالية تمكنهم من الحصول على المعلومات المطلوبة، ويعتبر الجواب مقبول. وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.6000 ، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت كان إتجاه السؤال مقبول.
- **الفقرة العاشرة:** إتفقت العينة على أنه يتمتع موظفي التدقيق الداخلي بعلاقات عمل جيدة مع باقي الموظفين، ويعتبر الجواب مقبول. وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.5333 ، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت كان إتجاه السؤال مقبول.
- **الفقرة الحادي عشر:** إتفقت العينة على أنه يوفر قسمكم كافة الوثائق و الإمكانيات اللازمة للمدقق الداخلي، ويعتبر الجواب مقبول. وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.8333 ، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت كان إتجاه السؤال مقبول.
- **الفقرة الثاني عشر:** إتفقت العينة على أن التدقيق الداخلي يساهم في تحسين أداء الوظائف والأنشطة وبالتالي تحسين أداء المؤسسة ككل، ويعتبر الجواب مقبول. وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.7000 ، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت كان إتجاه السؤال مقبول.

➤ **المحور الثاني : مدى الإلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي**

جدول رقم(3-12):يبين مداخلات أفراد العينة على المحور الثاني

| النتيجة | الترتيب | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | موافق | محايد | غير موافق | المقياس | المحور فقرات الثاني |
|---------|---------|-------------------|-----------------|-------|-------|-----------|---------|--|
| موافق | 2 | 0.46113 | 2.8333 | 26 | 3 | 1 | التكرار | 13 - يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى التزام العاملين في المؤسسة بالأخلاقيات و القيم المناسبة ويساهم في تعزيزها. |
| | | | | 86.7 | 10 | 3.3 | النسبة | |
| موافق | 4 | 0.56832 | 2.7667 | 25 | 3 | 2 | التكرار | 14 - يعد المدقق الداخلي خطة يذكر فيها الجوانب التي يجب تدقيقها. |
| | | | | 83.3 | 10 | 6.7 | النسبة | |
| موافق | 5 | 0.53498 | 2.7000 | 22 | 7 | 1 | التكرار | 15 - تتناسب أهداف وظيفتكم مع الإجراءات والمهام التي يقوم بها موظفي التدقيق الداخلي. |
| | | | | 73.4 | 23.3 | 3.3 | النسبة | |

| | | | | | | | | |
|-------|----|---------|--------|------|------|-----|---------|---|
| موافق | 9 | 0.57135 | 2.5333 | 17 | 12 | 1 | التكرار | 16 - يمتلك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الواجبة لأداء مهمته |
| | | | | 56.7 | 40 | 3.3 | النسبة | |
| موافق | 6 | 0.53498 | 2.7000 | 22 | 7 | 1 | التكرار | 17 - معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة. |
| | | | | 73.4 | 23.3 | 3.3 | النسبة | |
| موافق | 11 | 0.57135 | 2.4667 | 15 | 14 | 1 | التكرار | 18 - تقوم بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند أدائك لعملية التدقيق. |
| | | | | 50 | 46.7 | 3.3 | النسبة | |
| موافق | 8 | 0.67891 | 2.5667 | 20 | 7 | 3 | التكرار | 19 - قيامك بتطبيق المعايير التدقيق سيعزز الثقة في التقرير الذي تقدمه. |
| | | | | 26.7 | 23.3 | 10 | النسبة | |
| موافق | 7 | 0.56324 | 2.6000 | 19 | 10 | 1 | التكرار | 20 - يعتبر قيامك بجمع أدلة و قرائن الإثبات جزءا من ضروريات التدقيق التي نصت عليها |
| | | | | 63.4 | 3.3 | 3.3 | النسبة | |

| المعايير الدولية للتدقيق. | | | | | | | | |
|---------------------------|----|---------|--------|------|------|-----|---------|--|
| موافق | 3 | 0.48423 | 2.8000 | 25 | 4 | 1 | التكرار | 21- معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق |
| | | | | 83.3 | 13.4 | 3.3 | النسبة | |
| موافق | 10 | 0.68145 | 2.5333 | 19 | 8 | 3 | التكرار | 22- معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة. |
| | | | | 63.4 | 26.6 | 10 | النسبة | |
| موافق | 1 | 0.43417 | 2.8776 | 27 | 2 | 1 | التكرار | 23- معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر. |
| | | | | 90 | 6.7 | 3.3 | النسبة | |
| موافق | -- | 0.54562 | 2,4875 | 237 | 77 | 16 | التكرار | نتيجة المحور الثاني. |
| | | | | 71.8 | 23.3 | 4.9 | النسبة | |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج برنامج SPSS 19

نلاحظ من خلال الجدول (3-12) أن اتجاهات عينة الدراسة جيدة جدا ، وهذا لأن المتوسط الحسابي وقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي (من 2.33 إلى 3) أي أن أفراد العينة وبصفة عامة موافقون على أن وظيفة التدقيق لها تأثير على الإلتزام بالمعايير الدولية. كما أن متوسط جميع الفقرات يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون على جميع الفقرات حيث نجد:

- **الفقرة الثالثة عشر:** إتفقت العينة على أنه تتم عملية التدقيق الداخلي بشكل مستمر. حيث يعتبر الجواب مقبول وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.8333 ومقارنة مع ثلاثية ليكارت قد كان إتجاه هذه الفقرة موافق.
- **الفقرة الرابعة عشر:** إتفقت العينة على أنه يوجد برنامج واضح في عملية التدقيق يتم إعلامكم به وتطبيقه بشكل صارم. يعتبر الجواب مقبول وهذا ما نستنتجه أيضا من خلال المتوسط الحسابي 2.7667 ومقارنة مع ثلاثية ليكارت قد كان إتجاه السؤال موافق.
- **الفقرة الخامسة عشر:** إتفقت العينة على أنه تتناسب أهداف وظيفتكم مع الإجراءات والمهام التي يقوم بها موظفي التدقيق الداخلي. يعتبر الجواب مقبول وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.7000 ومقارنة مع ثلاثية ليكارت قد كان إتجاه السؤال موافق.
- **الفقرة السادسة عشر:** إتفقت العينة على أنه تعتبر المهام التي تقوم بها وظيفة التدقيق الداخلي مهمة في تحسين وظيفتكم. يعتبر الجواب مقبول وهذا ما نستنتجه من خلال المتوسط الحسابي 2.5333 ومقارنة مع ثلاثية ليكارت قد كان إتجاه السؤال موافق.
- **الفقرة السابعة عشر:** إتفقت العينة على أن تقارير التدقيق تسمح باكتشاف الأخطاء في وقتها. يعتبر الجواب مقبول وهذا ما نلاحظه من خلال المتوسط الحسابي 2.7000 ومقارنة مع ثلاثية ليكارت قد كان إتجاه السؤال موافق.
- **الفقرة الثامنة عشر:** إتفقت العينة على أن إكتشاف الإنحرافات في التقارير المالية يسمح بمعالجتها سريعا. يعتبر الجواب مقبول وهذا ما نلاحظه من خلال المتوسط الحسابي 2.4667 ، لكن مع هذا إحتلت المرتبة 11 والأخيرة من بين الفقرات. حيث و مع المقارنة مع ثلاثية ليكارت يبقى إتجاه السؤال موافق.
- **الفقرة التاسعة عشر:** إتفقت العينة على أنه يتم الإعتماد على تقارير التدقيق الداخلي لتحسين الإجراءات في مختلف الوظائف الإدارية في المؤسسة. يعتبر الجواب مقبول وهذا ما نلاحظه من خلال المتوسط الحسابي 2.5667 ومقارنة مع ثلاثية ليكارت قد كان إتجاه السؤال موافق.
- **الفقرة العشرين:** إتفقت العينة على أن التدقيق الداخلي يؤثر على الإجراءات والمهام الإدارية داخل المؤسسة. يعتبر الجواب مقبول وهذا ما نلاحظه من خلال المتوسط الحسابي 2.6000 ومقارنة مع ثلاثية ليكارت قد كان إتجاه السؤال موافق.

- **الفقرة الواحد والعشرين:** إتفقت العينة على أنه يقدم التدقيق الداخلي قيمة مضافة لمهامكم. يعتبر الجواب مقبول وهذا ما نلاحظه من خلال المتوسط الحسابي 2,8000 ومقارنة مع ثلاثية ليكارت قد كان إتجاه السؤال موافق.
- **الفقرة الثانية والعشرين:** إتفقت العينة على أنه يتم التأكد من مدى تطبيق التوصيات الناتجة عن إدارة التدقيق الداخلي. يعتبر الجواب مقبول وهذا ما نستخلصه من خلال المتوسط الحسابي 2.8667 ومقارنة مع ثلاثية ليكارت قد كان إتجاه السؤال موافق
- **الفقرة الثالثة والعشرين:** إتفقت العينة على أنه يوفر قسمكم كافة الوثائق والإمكانات اللازمة للمدقق الداخلي ليتمكن من القيام بعمله. يعتبر الجواب موافق، وهذا ما نلاحظه من خلال ترتيب الفقرات حيث احتلت المرتبة 1 وهذا بمتوسط حسابي 2.8667 وإنحراف معياري 0.43417، ومقارنة مع ثلاثية ليكارت فقد كان إتجاه السؤال موافق.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج و إختبار الفرضيات

اولا : مناقشة نتائج الإستبيان

➤ المحور الأول: واقع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة :

نلاحظ من خلال نتائج الفقرات أن وظيفة التدقيق الداخلي لها دور فعال في المؤسسة إذ تعتبر وظيفة أساسية لقيامها بدعم الإدارة العليا في إتخاذ مختلف القرارات، وعلى الرغم من ذلك فإن إجابات الفقرة 07 والتي تتضمن وجود وعي لدى الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي والذي كان إتجاهه محايد. فالتدقيق الداخلي في المؤسسة يتمتع بالسلطة التي تمكنه من الحصول على كافة المعلومات التي يحتاجها من أجل التحقق من دقة وصحة مختلف العمليات المنفذة.

➤ المحور الثاني : مدى إلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق :

من خلال نتائج فقرات المحور الثاني و الذي تضمن مدى إلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلية ، نلاحظ أن جل الفقرات كانت إيجابية وهذا من خلال العمال الذين يرون أن التدقيق الداخلي يؤثر بصفة كبيرة على القرارات والإجراءات الإدارية و إعتقاد معايير التدقيق الداخلي الدولية كمرجعية في تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي وذلك أن هذه المقاربة المعيارية تسمح بإجراء تقييم متكامل و متوازن، يأخذ بعين الإعتبار مختلف العوامل التي لها تأثير على أداء واقع التدقيق الداخلي، والتي تتعلق بالجوانب التالية: نوعية المدققين الداخليين، تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي، طريقة تسيير نشاط التدقيق الداخلي، ومنهجية إنجاز مهام التدقيق الداخلي.

ثانيا: إختبار الفرضيات

➤ تتمثل الفرضية الأولى في أن واقع وظيفة التدقيق الداخلي وظيفه مهمة في المؤسسة

ولالإجابة على الفرضية قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بناء على الإجابات المقدمة من أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول الممثل في واقع وظيفة التدقيق، توصلنا إلى أن :

- الموظفين موافقين بشدة على أن واقع التدقيق الداخلي وظيفه أساسية في المؤسسة، حيث قدر المتوسط المرجح ب 2.86 وبانحراف معياري قدر ب 0.434 وبنسبة تقارب 90 % ،

و بالنسبة لواقعية التدقيق الداخلي و تتمتع بالاستقلالية التامة في المؤسسة بلغت نسبتها ما يقارب 70% ، وهذا ما يؤكد لنا أن التدقيق الداخلي وظيفه مهمة بالمؤسسة .

➤ تتمثل الفرضية الثانية في مدى إلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي

بناء على ضوء إجابات هذه الفرضية تم التوصل إلى ما يلي:

- أن هناك تأثير متفاوت لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة و يظهر من خلال إكتشاف إنحرافات التقارير المالية و سرعة معالجتها أما فعالته في المؤسسة فتتأثر بعدة متغيرات تنظيمية متعلقة به و التي تشمل (الإرتباط الوظيفي - الإرتباط الإداري - المستوى التنظيمي - المدة الزمنية للنشاط - الجهة المسؤولة عن تعيين و إنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي) هذه العوامل لها أهمية كبيرة في زيادة فعالية التدقيق الداخلي و تحقيق أهدافه و لا بد من ضرورة إنسجامها مع متطلبات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل تم عرض نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بواقع التدقيق الداخلي المؤسسة الاقتصادية على ضوء معايير التدقيق الدولية لمؤسسة سونلغاز ، وقد شملت الدراسة على 30 إستبيان للموظفين صالحة للتحليل الإحصائي من أصل 40 إستبيان، ثم قمنا بإجراء مقابلة شخصية مع مدير التدقيق و إستخدام الأساليب الإحصائية كالإستعانة ببرنامج SPSS من أجل إختبار فرضيات الدراسة وهذا من أجل جمع البيانات الخاصة بالدراسة وتحليلها بهدف الوصول إلى النتائج التي مكنتنا من خلالها قبول أو رفض الفرضيات. كما نستطيع أن نقول من خلال دراستنا لهذا الفصل أن المدققين الداخليين في مؤسسة محل الدراسة يلتزمون بمتطلبات معايير التدقيق الدولية بدرجة جيدة، حيث يقوم المدقق المكلف أو مسؤول بالمهمة بتصميم خطة متعلقة بكل التفاصيل اللازمة، بناء على المعلومات التي جمعها من الإدارة، أو النشاط المراد تدقيقه، و مناقشتها مع مسؤولي الجهة الخاضعة للتدقيق، لضمان تعاونهم لإنجاح المهمة و تحقيق أهدافها. وهذا ما يدل على تمتع المدققين الداخليين بالمؤسسة الإقتصادية محل الدراسة بمستوى مرتفع من المهنية في الممارسة الميدانية لنشاط التدقيق الداخلي على ضوء معايير التدقيق الدولية.

خاتمة :

باعتبار وظيفة التدقيق الداخلي ركيزة أساسية داخل المؤسسة ككل، قد مرت هذه الأخيرة بمراحل منذ ظهورها ، و تطورت أهدافها بين التقليدي و الحديث و فرضت نفسها كمهنة مستقلة لها معاييرها يجب الإلتزام بها ، و الدور الكبير الذي تلعبه في إكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف للمنشأة ، و تقديم التصحيحات اللازمة لها ، و بالتالي تحقيق الأهداف للكفاءة و الفعالية المطلوبة .

وبما أن التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية وإرشادية، يجب أن تقوم به وحدة متخصصة داخل المؤسسة ومستقلة عن الوظائف الخاضعة للتدقيق.

وبما أن البحث عن الأداء المتميز والفعال يعتبر ضرورة بالنسبة للمؤسسات المختلفة جاءت هذه الدراسة لمحاولة توضيح واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية على ضوء معايير التدقيق الدولية . الذي يدرس كيف يساهم التدقيق الداخلي بمؤسسة سونلغاز على ضوء معايير التدقيق . وأجريت الدراسة من خلال تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين يمثلان الخلفية المرجعية للدراسة، وفصل تطبيقي إستعرضنا من خلاله الدراسة الميدانية و إجراء مقابلة شخصية وإستخدام أسلوب إستمارة الإستبيان.

إختبار الفرضيات ونتائج الدراسة:

الفرضية الأولى: تناولت هذه الفرضية أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز. قام الطالب بإستخدام أداة الإستبيان لإختبار هذه الفرضية والتي توصلنا فيها أن هناك أهمية كبيرة للتدقيق الداخلي في إتخاذ القرارات المناسبة داخل المؤسسة، وذلك لما يقدمه من ضمانات مستقلة وموضوعية لمجلس الإدارة، من خلال تحديد العمليات أكثر عرضة للخطر و إقتراح الأساليب و الآليات الملائمة لمواجهتها، وبالتالي ضمان دقة وصحة المعلومات التي ستأخذ كأساس لمعالجة القرارات المناسبة ودعم القرارات الصحيحة، وبهذا فإن توفير نظام رقابي محكم للتدقيق من شأنه أن يساهم في تطوير المؤسسة، وعلى هذا الأساس تم قبول هذه الفرضية و التأكيد من صحتها.

الفرضية الثانية: تناولت هذه الفرضية مدى إلتزام المدقق الداخلي في المؤسسة في أداء المهام على ضوء معايير التدقيق الدولية و لإختبار هذه الفرضية قمنا في البحث باستخدام أداة المقابلة و الإستبيان لجمع البيانات و المعلومات من أفراد العينة ، والتي تبين منها أن هذه الفرضية صحيحة، نظرا لأن مؤسسة سونلغاز تراعي مجموعة من الشروط الموضوعية لزيادة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي لديها، من بينها إمتياز المدققين الداخليين بمجموعة من الصفات التي تتطلبها وظيفتهم، سواء من جانب إمتلاكهم للقدررة على الإتصال مع مختلف

الجهات بالمؤسسة، أو من خلال تمكنه من تحديد مؤشرات الغش و الإحتيال بالدفاتر و السجلات وبتجنب المخاطر المحتملة، كلها تشكل عوامل ذات أهمية في تحديد كفاءة وإستقلالية المدققين الداخليين وتشير إلى إلتزامهم بمعايير التدقيق الدولية المطلوبة، وبهذا تم إثبات الفرضية الثانية. وحققت الدراسة النتائج الآتية ، والتي قسمناها إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية

النتائج النظرية:

- ✓ تعتمد المؤسسة على وظيفة التدقيق الداخلي كأداة تسييرية، معتمدة في ذلك على معلومات دقيقة و كاملة توفرها لها التقارير بشكل دوري و في الوقت المناسب.
- ✓ للتدقيق الداخلي دور في المؤسسة محل الدراسة إذ تعتبر وظيفة أساسية لقيامها بدعم الإدارة العليا في إتخاذ مختلف الإجراءات والقرارات التنظيمية.
- ✓ تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها للقيام بمهمتها على أكمل وجه.
- ✓ تعتبر مهام التي تقوم بها وظيفة التدقيق الداخلي مهمة في تحسين مختلف الوظائف .
- ✓ تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بدور مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية وهو ما يؤثر على أداء المؤسسة .
- ✓ تقارير التدقيق الداخلي بالمؤسسة تسمح بإكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب، ويتم من خلالها وضع توجيهات يتم الإعتماد عليها في معالجة الأخطاء وتحسين الإجراءات في مختلف الوظائف الإدارية.
- ✓ تقارير التدقيق الداخلي يتم الإعتماد عليها لتحسين الإجراءات في مختلف الوظائف الأساسية بالمؤسسة .

النتائج التطبيقية:

- ✓ أظهرت نتائج الدراسة أن التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز له دور كبير وفعال في تقديم النصح لتسيير المؤسسة .
- ✓ أظهرت نتائج الدراسة أن الموظفين ليس لديهم وعي بأهمية التدقيق الداخلي وهو عامل له تأثير على هذه الوظيفة .
- ✓ إن ما يميز طبيعة الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة أنها خدمات تأكيدية، تتعلق بدرجة أولى بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المالية والتشغيلية.

✓ وظيفة التدقيق في مؤسسة سونلغاز تستجيب لمتطلبات معايير التدقيق الداخلي.

التوصيات:

- ✓ يستحسن العمل على التنسيق بين الأعمال المنجزة من طرف المدقق الداخلي ووظيفة التدقيق الخارجي داخل المؤسسة محل الدراسة.
- ✓ على الإدارة العليا ومختلف الموظفين الإدراك التام بدور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة.
- ✓ ضرورة التقيد بجميع التوصيات المدرجة في تقرير التدقيق الداخلي للتأكد من التنفيذ الفعلي لتلك الحلول و المقترحات.
- ✓ العمل على تغيير نظرة العمال لوظيفة التدقيق الداخلي و توعيتهم بدورها التحسيني بالمؤسسة، وذلك بالسماح لهم بالإستفسار من المدققين حول ملاحظاتهم وأرائهم الواردة في التقارير.
- ✓ العمل على توفير روح التعاون و التنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي و الوظائف الأخرى.
- ✓ يجب أن يتمتع موظفي التدقيق الداخلي بعلاقات عمل جيدة مع باقي الموظفين.
- ✓ على الإدارة العليا وضع برنامج لعملية التدقيق الداخلي بشكل مستمر ويتم إعلان الموظفين به و تطبيقه بشكل صارم.
- ✓ يجب أن يكون تقرير المراجع الداخلي على مستوى المؤسسة ككل، أي لجميع نشاطاتها بما يتيح لها إنجاز مسؤولياتها.
- ✓ ضرورة إعتقاد قسم التدقيق الداخلي في وضع خطته على درجة المخاطر المحتملة من خلال الإطلاع على أولويات و أهداف المؤسسة.
- ✓ ضرورة مباشرة المدققين الداخليين لدورات تكوينية و تدريبية بصفة مستمرة خصوصا في مجال إدارة المخاطر.

أفاق البحث:

- ✓ بعد محاولة الإمام بموضوع واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية على ضوء معايير التدقيق، نأمل أننا قد ساهمنا ولو بالقدر البسيط في إثراء موضوع التدقيق الداخلي ببحثنا هذا، ورغم ذلك يبقى الموضوع محل الدراسة و عليه تبقى بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث و الدراسة نذكر منها:

- التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات و أثره على تنافسية المؤسسة؛
- دور التدقيق الداخلي في تقويم نظام الرقابة الداخلية؛
- مدى التنسيق بين التدقيق الداخلي و إدارة المخاطر و دوره في تحقيق الأهداف.

المراجع و المصادر

الكتب:

أولاً: باللغة العربية

- 1- حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة ، جمعة دمشق، 2013-2014
- 2- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
- 3- محمد السيد سرى، أصول المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل تطبيق العمل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008
- 4- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع الوراق، 2017
- 5- زين يونس، عوادى مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة سخري، الجزائر، 2010/2011
- 6- ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطنى ومراجعة أحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر
- 7- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية
- 8- محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006
- 9- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، 2007
- 10- ويليام توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة وتعريب "حامد حجاج وكمال حسين سعيد"، الرياض: دار المريخ للطباعة والنشر والتوزيع، 1980

- 11- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008
- 12- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
- 13- أمين أحمد السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الجلال للطباعة، جامعة القاهرة، مصر، 2006
- 14- أمين أحمد السيد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، القاهرة، 2001
- 15- وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، مدخل علمي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010
- 16- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006
- 17- لطفي أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية وعمولة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005
- 18- علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الثانية، مكتبة أفنان، عمان، 2009

ثانيا : الكتب الأجنبية

- 1-Jenny STEWART & NAVA Subramaniam, Internal audit independence and objectiivity : emerging research opportunities, Man agerial Auditing journal, Vol 25 NO, 4, Autralia, 2010
- 2-Adzor Ibiameke, clement ojile & Mike sooniyol (2016), the effect of performance audit on the implementation of fadama II project in federal capital territory abuja, research journal of finance and accounting, 7 (23) USA
- 3-Robert Rebellem Le controle interne: ;ette hors risaues l4entreprisem edition hartman, 1999
- 4-Jacques Renard, « Théorie et Pratique de l'audit Interne », groupe eyrolles d'organization, paris, 2010

5-IIA et IFACI normes, internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Les normes), USA, version révisée janvier 2015

6-JACQUES RENARD, Theorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation, paris, France, 7 éme édition, 2004

أطروحات الدكتوراه و الرسائل الجامعية

- 1- نغاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم واتخاذ القرار، مذكر ماجستير، جامعة الأغواط، 2007
- 2- آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018
- 3- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين تعلم الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف.
- 4- عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2006/2007
- 5- عماد عبد القادر يوسف، مدى تأثير قوة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، جامعة عمان للتربية، الأردن، 2004
- 6- أوسعيد نيسة، دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر 2020-2021
- 7- كمال محمد سعيد النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009
- 8- كشاط منى، تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 01، الجزائر

9- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006-2007

10- صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2015-2016

11- بلال عيمون، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة الخزف الصحي SCS، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، الجزائر، 2016

12- بوكريمة كنتة، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة في المؤسسة المنائية لولاية سكيكدة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2016

المقالات العلمية

1- بان هاني أيوب، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء البيئي، مجلة العلوم الاقتصادية، (42)، العراق، 2014

2- عمر إقبال توفيق المشهداني، 2013، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات)، في ظل معايير التدقيق، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2 / 2013، الجزائر

3- بوطورة فضيلة، علاقة الرقابة الداخلية في البنوك بظاهرة القروض المتعثرة، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، المجلد السادس، العدد الأول، الجلفة، الجزائر، 2015

4- علي حسين الدوغجي، أيمن مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج Coso، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، العراق

5- مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، العدد 01 / 2002، مجلة الباحث، جامعة ورقلة

6- خنيش اسماعيل، أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان محمد عاشور، المجلد 18/ العدد 3، الجلفة، الجزائر، 2020

7- لعمرى أحمد محمد وفضل عبد المغني علي عبد الفتاح، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، الأردن، 2006.

8- العايب عبد الرحمان، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحكومة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 16، الجزائر، 2016

9- أيوب توفيق، طبيعة التدقيق الداخلي، مجلة المجلس القانوني العربي، العدد 97، الأردن، سنة 1998

10- حمزة كليوتي، بلال شيخي، جودة أنشطة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخليين بشركات المساهمة بولاية عنابة، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، العدد 01، 2022

11- توام زاهية، تقييم جودة المراجعة الداخلية في المؤسسة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد 2022/02، الجزائر

12- عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، الإسناد الخارجي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية وآثاره على استقلال المراجع الداخلي وجودة المراجعة، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبية، جامعة عين الشمس، العدد 01، 2001

المؤتمرات و الملتقيات

1- مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 22-23 أفريل 2003

المواقع الإلكترونية

WWW. Ifac. Org

WWW. Theiia. Org

WWW. COSO. Org

الملحق رقم (1)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

أولا : معلومات عامة :

| الجنس | ذكر | أنثى | العمر |
|---------------|-----------------|---------------------------------|-------------------------|
| | أقل من 30 سنة | من 30 إلى أقل من 40 سنة | |
| مستوى التعليم | دون الليسانس | شهادة دراسات أو ليسانس أو مهندس | ماجستير أو دكتوراه |
| | أقل من 05 سنوات | من 05 إلى أقل من 10 سنوات | من 10 إلى أقل من 20 سنة |
| الخبرة | أقل من 05 سنوات | من 05 إلى أقل من 10 سنوات | أكثر من 20 سنة |
| | مدير | إطار | عون تحكم |
| الوظيفة | مدير | إطار | عون تنفيذ |

المحور الأول : واقع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة

| الرقم | الفقرات | غير موافق | محايد | موافق |
|-------|--|-----------|-------|-------|
| 01 | تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة | | | |
| 02 | تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة في المؤسسة | | | |
| 03 | تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها | | | |
| 04 | تتوفر وظيفة التدقيق الداخلي على إمكانيات مادية و بشرية يمكنها من القيام بمهامها | | | |
| 05 | تقديم نصائح و توجيهات وظيفة التدقيق الداخلي بحسن من أداء المؤسسة | | | |
| 06 | يوجد وعي لدى الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي | | | |
| 07 | يوجد وعي لدى الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي | | | |
| 08 | يوجد تعاون وتنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي والوظائف الأخرى | | | |
| 09 | لدى موظفي التدقيق الداخلي قدرات اتصالية تمكنهم من الحصول على المعلومات المطلوبة | | | |
| 10 | يتمتع موظفي التدقيق الداخلي بعلاقات عمل جيدة مع باقي الموظفين | | | |

| | | | |
|--|--|--|---|
| | | | 11 يوفر قسمكم كافة الوثائق و الإمكانيات اللازمة للمدقق الداخلي |
| | | | 12 يساهم التدقيق الداخلي في تحسين أداء الوظائف والأنشطة وبالتالي تحسين أداء المؤسسة ككل |

المحور الثاني : مدى الإلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | 13 يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى التزام العاملين في المؤسسة بالأخلاقيات و القيم المناسبة ويساهم في تعزيزها. |
| | | | 14 يعد المدقق الداخلي خطة يذكر فيها الجوانب التي يجب تدقيقها. |
| | | | 15 تتناسب أهداف وظيفتكم مع الإجراءات والمهام التي يقوم بها موظفي التدقيق الداخلي. |
| | | | 16 يمتلك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الواجبة لأداء مهمته. |
| | | | 17 معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة. |
| | | | 18 تقوم بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند أدائك لعملية التدقيق. |
| | | | 19 قيامك بتطبيق المعايير التدقيق سيعزز الثقة في التقرير الذي تقدمه. |
| | | | 20 يعتبر قيامك بجمع أدلة و قرائن الإثبات جزءا من ضروريات التدقيق التي نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق. |
| | | | 21 معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق. |
| | | | 22 معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة. |
| | | | 23 معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر. |

الملحق المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية

Statistiques descriptives

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|--|----|---------|---------|---------|------------|
| تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,8667 | ,43417 |
| تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة في المؤسسة | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,6000 | ,77013 |
| تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,7333 | ,58329 |
| تتوفر وظيفة التدقيق الداخلي على إمكانيات مادية و بشرية يمكنها من القيام بمهامها | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,6667 | ,54667 |
| تقديم نصائح و توجيهات وظيفة التدقيق الداخلي يحسن من أداء المؤسسة | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,8333 | ,46113 |
| يوجد وعى لدى الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,4000 | ,62146 |
| يوجد وعى لدى الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,2667 | ,73968 |
| يوجد تعاون و تنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي والوظائف الأخرى | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,7000 | ,59596 |
| لدى موظفي التدقيق الداخلي قدرات اتصالية تمكنهم من الحصول على المعلومات المطلوبة | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,6000 | ,62146 |
| يتمتع موظفي التدقيق الداخلي بعلاقات عمل جيدة مع باقى الموظفين | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,5333 | ,77608 |

| | | | | | |
|--|-----------|------|------|--------|--------|
| يوفر قسمكم كافة الوثائق و الإمكانات اللازمة للمدقق الداخلي | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,8333 | ,46113 |
| يساهم التدقيق الداخلي في تحسين أداء الموظفين والأنشطة وبالتالي تحسين أداء المؤسسة ككل | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,7000 | ,53498 |
| يقوم المدقق الداخلي بتقديم مدعى التزام العاملين في المؤسسة بالأخلاقيات و القيم المناسبة ويساهم في تعزيزها | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,8333 | ,46113 |
| بعد المدقق الداخلي خطة يتكرر فيها الجوانب التي يجب تنفيذها | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,7667 | ,56832 |
| تحاسب أهداف وغاياتكم مع الإسراع وتلهم التي تقوم بها موقفي شكري عديني | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,7000 | ,53498 |
| يمتلك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الواجبة لأداء مهمته. معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة. | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,5333 | ,57135 |
| معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,7000 | ,53498 |
| تقوم بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند أدائه لعملية التدقيق | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,4667 | ,57135 |
| قيامك بتطبيق المعايير التدقيق معزز الثقة في التقرير الذي تقدمه. | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,5667 | ,67891 |
| يعتبر قيامك بجمع أدلة و قرائن الإثبات جزءا من ضرورات التدقيق التي نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,6000 | ,56324 |
| في تساعد الدولية التدقيق معايير المدقق أداء تحسين | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,8000 | ,48423 |
| معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة. | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,5333 | ,68145 |
| معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقم الممارسة المهنية في الجزائر | 30 | 1,00 | 3,00 | 2,8667 | ,43417 |
| N valide (listwise) | 30 | | | | |

الملحق التوزيع الديمغرافي

Statistiques

| | | الجنس | العمر | التعليم | الخبرة | الوظيفة |
|---|-----------|-------|-------|---------|--------|---------|
| N | Valide | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 |
| | Manquante | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |

Tableau de fréquences

الجنس

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-----------|------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | ذكر | 25 | 75 | 75 | 75 |
| | أنثى | 5 | 25 | 25 | 100,0 |
| | Total | 30 | 96,8 | 100,0 | |
| Manquante | Système manquant | 1 | 3,2 | | |
| Total | | 31 | 100,0 | | |

العمر

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-----------|----------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | اقل من 30 سنة | 10 | 32,3 | 33,3 | 33,3 |
| | من 30 الى اقل 40 سنة | 16 | 51,6 | 53,3 | 86,7 |
| | من 40 الى اقل 50 سنة | 2 | 6,5 | 6,7 | 93,3 |
| | 50 سنة و اكثر | 2 | 6,5 | 6,7 | 100,0 |
| Total | | 30 | 96,8 | 100,0 | |
| Manquante | Système manquant | 1 | 3,2 | | |
| Total | | 31 | 100,0 | | |

التعليم

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-----------|---------------------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | دون اللماس | 9 | 29,0 | 30,0 | 30,0 |
| | شهادة دراسات او ليسانس او مهندس | 19 | 61,3 | 63,3 | 93,3 |
| | ماستر او ماجستير | 2 | 6,5 | 6,7 | 100,0 |
| | Total | 30 | 96,8 | 100,0 | |
| Manquante | Système manquant | 1 | 3,2 | | |
| Total | | 31 | 100,0 | | |

الخبرة

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-----------|-------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | اقل من 5 سنوات | 11 | 35,5 | 36,7 | 36,7 |
| | من 5 الى 10 سنوات | 14 | 45,2 | 46,7 | 83,3 |
| | من 10 الى 20 سنة | 4 | 12,9 | 13,3 | 96,7 |
| | اكثر من 20 سنة | 1 | 3,2 | 3,3 | 100,0 |
| | Total | 30 | 96,8 | 100,0 | |
| Manquante | Système manquant | 1 | 3,2 | | |
| Total | | 31 | 100,0 | | |

الوظيفة

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-----------|---------------------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | مدير او نائب مدير او رئيس مصلحة | 10 | 32,3 | 33,3 | 33,3 |
| | اطار | 11 | 35,5 | 36,7 | 70,0 |
| | عون تحكم | 7 | 22,6 | 23,3 | 93,3 |
| | عون تنفيذ | 2 | 6,5 | 6,7 | 100,0 |
| | Total | 30 | 96,8 | 100,0 | |
| Manquante | Système manquant | 1 | 3,2 | | |
| Total | | 31 | 100,0 | | |

باللغة العربية

نهدف من وراء هذه الدراسة للتعرف على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية التي تحتوي على قسم يختص بوظيفة التدقيق الداخلي و ذلك من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من بحثنا قمنا بالتطرق إلى فصلين نظريين و فصل تطبيقي من خلال الفصل الأول تطرقنا إلى الدعائم الأساسية للتدقيق الداخلي و الفصل الثاني من خلال تصميم وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الداخلية كما سلطنا الضوء على آخر إصدارات معهد المدققين الداخليين للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي و في الفصل الثالث أعدنا مجموعة من الأسئلة و إستمارة إستبيان لإستخلاص وجوهات نظر أصحاب الإختصاص حول مدى تطبيق المعايير الدولية في المؤسسة الاقتصادية كما توصلنا إلى أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة و دوره الكبير في تقديم مختلف التحسينات الضرورية عبر مختلف مستويات المؤسسة كما توصلنا إلى ضرورة تطبيق المعايير الدولية في كل المؤسسات الجزائرية و هذا مرهون بتشارك كل جهود كل المدققين الداخليين و بقية الفاعلين الأساسيين في مجال التدقيق للإستفادة من مختلف الإيجابيات .

الكلمات المفتاحية : التدقيق الداخلي ؛ معهد المدققين الداخليين ؛ المعايير الدولية .

باللغة الأجنبية :

Abstract

The Aim of This Study Is to Learn About the Reality of Internal Auditing in the Economic Institution with a Section on Internal Auditing Function in Order to Reach the Objectives of Our Research. We Have Touched on Two Theoretical Chapters and an Applied Chapter Through Chapter I. We Touched on the Basic Pillars of Internal Auditing and Chapter Ii by Designing the Internal Audit Function in Accordance with International Standards . in Addition, We Have Found that International Standards Should be Applied in All Algerian Institutions. This Is Subject to the Participation of All Internal Auditors and Other Key Audit Actors to Take Advantage of the Various Advantages.

Keys words : Internal Auditors; International Standards; Economic Institution