

تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية.

أ.شمال نجاة

جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم / الجزائر

ملخص:

تهدف الدراسة إلى تقييم أثر التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، وقد تم خلال البحث الوصول إلى أن هناك تأثير كبير لمهنة التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية من خلال تحسين فعاليتها و كفاءتها في ظل نظم المعلومات المحاسبية و يظهر هذا من خلال تبوأ التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات و ارتبط بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كمنشط تأكيدي و استشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة؛ على المدقق أن يتمتع بمكانة تنظيمية تسمح له القيام بانجاز الأعمال و المسؤوليات الخاصة به بكل حرية وهذا ما يسمى باستقلالية المدقق؛ مهنة التدقيق كأي مهنة تحتاج لمهارات وكفاءات خاصة تحوّل المدقق القيام بعمليات التدقيق بالشكل الصحيح الدقيق اللازم؛ ويقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها، فقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على انه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقويم كفاية و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانته؛ هناك علاقة وترابط تعاوني ما بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية، و لهذا السبب تعتبر مهنة التدقيق الداخلي من أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بمختلف أنواعها، الهادفة و المانعة وحتى المصححة.

كلمات مفتاحية: التدقيق الداخلي، نظم المعلومات، معظم المؤسسات، معايير الممارسة المهنية .

Résumé :

L'étude vise à évaluer l'effet de l'audit interne quant à l'efficacité du système de contrôle interne dans un environnement des systèmes d'informations comptables, au cours de la recherche, il a été donné de constater qu'il y ait un impact significatif de la profession de l'audit interne sur le système de contrôle interne à travers l'efficacité et l'efficience à la lumière des systèmes d'informations comptables, et cela se fait apparaître à travers: l'audit interne a pris une place importante dans la plupart des

entreprises où il a été associé avec les plus hauts niveaux de l'organisation non pas comme un outil de contrôle, mais comme une activité consultative et de confirmation indépendante et objective pour donner une valeur ajoutée à l'entreprise ; l'auditeur peut jouir d'un statut réglementaire qui lui permet d'accomplir les travaux et d'accomplir les responsabilités propres à lui en toute liberté ; c'est ce qu'on appelle l'indépendance de l'auditeur; La profession d'audit, comme toute autre profession a besoin des aptitudes et des compétences particulières permettant à l'auditeur d'effectuer les opérations de vérification d'une façon correcte, précise et utile; - L'auditeur interne fait examiner et évaluer les systèmes de contrôle interne dans le but de les améliorer ; les normes de la profession de l'audit interne, émanant de l'institut des auditeurs internes en Amérique, stipulent qu'il est obligatoire d'inclure le champ de l'application de l'audit interne , la vérification et l'évaluation de l'adéquation et de l'efficacité des systèmes de contrôle interne dans l'entreprise et à en juger le degré de durabilité; Il ya une corrélation et un lien coopératif entre l'audit interne et le système de contrôle interne ; c'est pour cette raison que la profession de l'audit interne est considérée comme l'un des éléments les plus importants d'un système de contrôle interne efficace, déterminé, dissuasif et même correcteur.

Mots clés: l'audit interne, plupart des entreprises, systèmes d'informations, compétences particulières.

مقدمة:

قد شهدت الاقتصاديات العالمية في الآونة الأخيرة حالة من التشابك و التطور الهائل في التقنية، حدة المنافسة، إلى جانب استعمال أدوات مالية جديدة أكثر تعقيدا، ومع ظهور جهات مختصة بوضع المعايير وكذا إدخال تغييرات وتحسينات على نوعية المعلومات. تزداد الحاجة إلى معلومة سليمة، ملائمة، فعالة، يمكن الاعتماد عليها.

تعتبر إدارة التدقيق الداخلي من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاحها وفعاليتها إلى حد كبير، و مما لا شك فيه أن وجود نظام فعال وقوي للتدقيق الداخلي في أي مؤسسة يساعد على اكتشاف أي أخطاء و أي انحرافات قبل وقوعها بهدف تجنبها، و هذا هو لب التدقيق الداخلي السليم؛ و من ناحية أخرى فان الرقابة الفعالة ضرورية لضمان تحقيق أفضل النتائج بالنسبة لأنشطة المؤسسة المختلفة سواء الإنتاجية أو تلك الخدمية، كما لها الأثر المباشر في إدارة المؤسسة على تنفيذ مهامها بالطريقة السليمة و المناسبة.

ويرجع الاهتمام بموضوع التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية إلى ضرورة تفعيل دور التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تتبع جوانب القصور والثغرات التي تؤدي إلى ضعف الرقابة الداخلية للعمل على رفع كفاءة وتحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة بتلك الصورة السليمة و بما يتوافق مع أهداف المؤسسة.

وفي ضوء ماسبق يمكن صياغة سؤال الاشكالية في السؤال الجوهرى التالي:

ما مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية؟

أولاً: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي نوعاً من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص و تقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى، لهذا اعتبر البعض التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات وكذا تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية.

1. مفهوم التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الداخلي من طرف معهد المدققين الداخليين (IIA) على انه: "وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المؤسسة لفحص و تقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المؤسسة للقيام بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات و التقييمات و النصائح و الإرشادات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة"

ومن هذا التعريف لا بد من استخلاص الأمور التالية:

- التدقيق الداخلي: وظيفة تقييم مستقل وتعني هذه أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وان يتبع إدارياً لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، وذلك للمحافظة على موضوعيته و إصدار أحكاماً غير مميزة؛
- هدف التدقيق الداخلي: هو فحص و تقييم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة المؤسسة نفسها و ليس إدارتها أو أي جهة أخرى سواء داخلية أو خارجية؛

- إن لدائرة التدقيق الداخلي أن تتفحص كافة أنشطة المنشأة وهذا يستوجب بالضرورة عدم وجود تحديد على نطاق عمل التدقيق الداخلي و تتم الصلاحيات للدخول و الاطلاع على أية مستندات أو وثائق يطلبونها دوما عائقا أو ممانعة أو تأخير؛
- مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة؛
- يذهب التدقيق الداخلي إلى ابعاد من الرقابة المالية و العمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات و أنشطة المؤسسة و عملياتها التشغيلية.

2. أهمية التدقيق الداخلي:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث شار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي، ومما لا شك فيه أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيمة التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري و كذا التأميني يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة المضافة للشركة، بحث وضعه المعهد كهدف نهائي و استراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، و أشار المعهد إلى إضافة القيمة يتم من خلال تحسين و زيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة و تحسين الإجراءات و العمليات و تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة¹

3. دور التدقيق الداخلي:

- يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها من خلال:
- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة: تقوم الإدارة بالتخطيط و التنظيم و الأشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فان جميع أنظمة و عمليات و أنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي²

¹ المجمع العربي للمحاسبين أ، "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، سنة 2001، ص226.

² Irvin N.GLEIM CIA REVIEW. Internal audit process. . part 1 . Année 2001 .p26

- قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة و كاملة، و مفيدة أيضا، و أن تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة
- حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة و الحريق و التصرفات الغير قانونية في ممتلكات المنشأة، ولذلك فان الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول و حمايتها من المخاطر المحتملة وذلك للتأمين عليها ضد المخاطر المذكورة.
- الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية: يتحقق التدقيق الداخلي من أن أصحاب المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة و التعليمات، و في حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد الأسباب المؤدية لذلك ، فقد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها و ليس المسئول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة و المخاطر الناجمة عن عدم الالتزام و ما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة.
- الوصول إلى الأهداف وكذا الغايات: بموضع الأهداف و الغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف و غايات المنشأة، و تقع مسؤولية وضع الأهداف على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، و على المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.
- منع الغش و الاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على إدارة المنشأة و على المدقق الداخلي فحص وكذا تقييم كفاية و فعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش ، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكنه يجب بان تكون لديه معرفة كافية بطرق احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال، و واجب على المدقق عند اكتشافه ضعف في نظم المراقبة الداخلية أن يقوم باختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش، رغم ذلك

لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش و الاحتيال إلا انه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

- الشك المهني: يجب على المدقق الداخلي أن يخطط و ينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة، و بدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف و الأحوال التي أن وجدت فلا بأس عليه اخذ الحيطة و الحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.

- تحديد مواطن الخطر: على المدقق الداخلي تحديد المناطق و الأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية، و إعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق و يتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمؤسسة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

4. أنواع التدقيق الداخلي:

أصبح المفهوم المعاصر للتدقيق الداخلي أكثر شمولاً واتساعاً نتيجة التطور الزمني وتوسع وتنوع الأنشطة الاقتصادية. فأصبح يضم إلى جانب التدقيق المالي جوانب الأنشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية كلها، وفي مقدمتها تدقيق العمليات التشغيلية، في ضوء البرامج والنظم والسياسات والإجراءات الموضوعية التي أصبحت بدورها جزءاً أساسياً من مسؤوليات المدقق الداخلي، للتحقق من قابليتها للتطبيق والتقييم الدوري لنتائج تنفيذها وقياس الاعترافات وتقديم الاقتراحات البناءة لتنمية جوانب القوة ومعالجة جوانب الضعف.

أ - التدقيق المالي:

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للوحدة الاقتصادية وذلك من اجل حماية أموال الوحدة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

تعريف التدقيق المالي: يعرف التدقيق المالي بأنه التدقيق الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً فيها والتحقق منها حسابياً و مستندياً، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير³.

أهداف التدقيق المالي: إن الهدف الرئيسي من التدقيق المالي هو إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة والتي تم تطبيقها بطريقة مماثلة. ويمكن توضيح الأهداف الخاصة بالتدقيق المالي والتي تمثل الآتي:

1. التحقق من السجلات والطرائق المحاسبية المستعملة؛
2. التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة؛
3. التحقق من مسؤولية المدراء الماليين؛
4. التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الاقتصادية بصورة عادلة، طبقاً لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدد المحاسبية الماضية؛
5. التحقق من الوجود الفعلي للأصول؛
6. فحص وتدقيق الإيرادات والمصروفات المختلفة والتكرار من أن إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعنية؛
7. التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية جميعها والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم إتباعها؛
8. منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.

ب -تدقيق العمليات: استخدم تدقيق العمليات في السابق لمعرفة التنوع في الأنشطة والتي تتضمن تقييم أداء الإدارة، خطط الإدارة، ونظم رقابة الجودة، وأنشطة عمليات معينة فضلاً عن تقييم الأقسام، إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للوحدة الاقتصادية، أو

³ العمري ، احمد احمد ،و عبد المغني،فضل عبد الفتاح "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمينية"المجلة الاردنية في ادارة الاعمال،المجلد الثاني،العدد الثالث، 2006،ص346

بشكل عام فإن تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين، لكن في بعض الحالات يشارك المدققين الخارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق.

1- تعريف تدقيق العمليات: يعرف تدقيق العمليات " بأنه أداة الإدارة التي تخدم أنشطة الإدارة من خلال تقييم الأنشطة منه للوحدة الاقتصادية والتوصيات بالتحسينات الضرورية".

2- أهداف تدقيق العمليات: تدقيق العمليات ينبغي أن تنظر إلى اقتصاد وكفاءة العمليات معاً، وفي أن واحد ضمن المحكمة أن تعمل الوحدة الاقتصادية بطريقة اقتصادية وتستعمل في الوقت نفسه طرقاً وإجراءات وأساليب ونظم تتسم بالكفاءة أو بالعكس، ويهدف تدقيق العمليات إلى تحقيق الآتي :

أ- تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تدير وتستعمل طرقها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها باقتصاد وكفاءة؟

ب- الوقوف على أسباب الاستعمالات التي تتسم بالكفاءة والاقتصادية؟

ج- التعرف على ما إذا كانت الجهة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي تهتم بالكفاءة والاقتصاد؛

د- توفير معلومات دقيقة عن العمليات وفي الوقت المناسب؛

هـ- مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين؛

و- حماية الوصول من سوء الاستعمال؛

ز- استعمال الموارد بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الاستعمال الأقل للموارد وهو ما يعرف بالكفاءة.

ينبغي تحقيق هذه الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية، كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى وضع الافتراضات التي تمكن الجهات المعنية من تحسين طرائق استغلالها لمواردها الاقتصادية المتاحة.

5. الأهداف و المعايير الخاصة بالتدقيق الداخلي:

ساهمت التنظيمات القانونية في صياغة بنود عمليات التدقيق الداخلي؛ مثل: "قانون ساربنز

أوكسلي لعام 2002 Sarbanes-Oxley Act، الذي أقر بزيادة متطلبات الشركات لأداء

التدقيق الداخلي؛ فالقانون يشمل عناصر هامة في إدارة مخاطر الشركات، و التي بدورها تساعد

الشركات على تحديد المشكلات المحتملة قبل أن تصبح مشاكل كبرى، كما أن بنود القانون تساعد في تحديد مظاهر السلوك الخطر من قبل الموظفين كأفراد؛ أيضا من تنازلات أخلاقية، أو استغلال المعلومات السرية للشركة، وكذلك التهديدات التي قد تشكلها أطراف خارجية، مثل محاولات لسرقة الملكية الفكرية، و أهم العناصر الخاصة بالتدقيق الداخلي كما يلي:

1- مسؤولية إعداد البيانات المالية الصحيحة: تُعد المسؤولية التي تأتي في المقام الأول؛ حيث تقع على مجموعة أفراد المحاسبة الداخلية في الشركة، و الغرض من المراجعة في هذا الصدد هو إبداء رأي حول توجهات الإدارة من تخصيص مالي، إن وُجد، في البيانات المالية؛ فقد تعلن بعض الإدارات عن التزامات مالية معينة، و بفحص الحالة المالية للشركة يتضح ثغرات قد تؤثر في الوقت الحاضر أو المستقبل على هذه القرارات.

2- موثوقية المعلومات المالية: المراجعات تزيد من موثوقية المعلومات المالية وبالتالي تحسين كفاءة أسواق رأس المال، و يصل المدقق إلى رأي موضوعي و منهجي من خلال الحصول على تقييم الأدلة وفقا لمعايير المراجعة المهنية؛ الأدلة مجموعة من المواصفات الاستدلالية المتفق على استخدامها كمعايير تقييم؛ مثال: الخطابات الدورية المنتظمة للعملاء عن مسار العمل تعد نوع من الأدلة الموثقة، و هذه الأدلة تشمل:

- أدلة المعايير الخاصة بمواصفات المدقق نفسه⁴؛ فمعايير التدقيق تتطلب أن تُجرى كل عمليات التدقيق من قبل الأشخاص الذين لديهم التدريب الفني اللازم؛ وهذا يشمل التعليم الرسمي، والخبرة الميدانية، والتدريب المهني المستمر، بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتسم مراجعو الحسابات بالاستقلال الذاتي و الفكري و حيادية التوجهات والمواقف في اتخاذ القرارات، ضرورة توافر هذا المعيار لمراجع الحسابات للحفاظ على موقف الحياد تجاه عملائهم، وذلك يعني أيضاً أنه يجب أن يعتبر مراجعي الحسابات أنهم طرف مستقل لا يدين بالولاء لأي طرف من قبل الجمهور المتعامل مع نظام العمل.

4- Arabe britshe academey for higher, <http://www.abahe.co.uk/internal-audit.html> education, date 16/10/2016 .heure 22h13

- أدلة المعايير العامة: كل ما يتعلق بالنظم المحاسبية و الإدارية و الالتزامات القانونية و الحقوق بالنسبة لجميع الأطراف التي تشكل كيان التعامل المالي (صانعو القرار، المساهمون، الدائنون، المستثمرون).

الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي: التدقيق الداخلي بحكم كونه وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية في المنشأة و التابعة للإدارة العليا فيها، فهو يقدم العديد من الخدمات داخل المؤسسة من أهمها ما يلي⁵:

- خدمات وقائية: وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المنشأة، لتحقيق الحماية الكاملة للأصول و الممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهذر الإسراف و حماية السياسات المختلفة في الشركة الإدارية، الإنتاجية، المالية .. من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب و الإجراءات التي يستخدمها المدقق الخارجي بالتعاون معا لما في ذلك من تسيير لمهمة كل منهما.

- خدمات إنشائية: وهي التي تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة، سواء كانت هذه الأنظمة الإدارية، إدارية أو مالية أو حتى فنية.

- خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات و الأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير تدقيقه، و الخاص بإصلاح أي خطأ أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع؛ و مما لا شك فيه أن مختلف هذه الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي أو يساهم فيها تتم بسبب:

أ. وجود المدقق الداخلي طوال الوقت داخل المشروع و معاشته للمشاكل الداخلية في المنشأة؛

5 كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، ”دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة“، المكتب

الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2006، ص 124_126

ب. عمل المدقق الداخلي يتم بشكل منتظم على مدار السنة و بصورة شاملة لكافة العمليات.

ثانيا: ماهية نظام الرقابة الداخلية

1. تعريف الرقابة الداخلية: المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين⁶، يعرف نظام الرقابة الداخلية: «الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة»

2. أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية:

- أنواع نظام الرقابة الداخلية: تشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشتمل على صنفين من الرقابة: أ- الرقابة الإدارية: تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من الأشكال الرقابية. ب- الرقابة المحاسبية⁷: تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

أهداف نظام الرقابة الداخلية:

- صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة؛
- الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين و الأنظمة؛
- حماية الأصول و الموجودات و الممتلكات؛

⁶ هادي التيمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية"، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2006، ص 81

⁷ منتدى المحاسبين الجزائريين، الموقع الإلكتروني:

- استخدام الموارد باقتصاد و فعالية؛
- تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة.
- 3. نظام الرقابة الداخلية وإجراءات التقييم:
- يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة لتحقيق الأهداف المرجوة منه لذا
- وجب سن إجراءات من شأنها تدعيم مقومتها الرئيسية، وأيضاً جاءت لتحقيق خصائص
- الرقابة الداخلية السليمة، والمتمثلة في ما يلي :
- إجراءات تنظيمية وإدارية؛
- إجراءات محاسبية؛
- إجراءات عامة.
- إجراءات تنظيمية وإدارية وتشمل ما يلي:
- ✓ تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام؛
- ✓ توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد شخص بعملية من البداية إلى
- النهاية؛
- ✓ توزيع الواجبات بين الموظفين ليساعد على تحديد تبعية الخطأ؛
- ✓ توزيع الواجبات بين الإدارة والموظفين بحيث يتم فصل الوظائف التالية:
- وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة؛
- وظيفة الاحتفاظ بعهددة الأصول؛
- وظيفة القيد والمحاسبة.
- تنظيم موظفي الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة؛
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل؛
- منح تعليمات بأن يوقع كل موظف على المستندات لما قام به من عمل كإثبات؛
- استخراج المستندات الأصل وعدة نسخ منطبق الأصل وتوزيعها على الأقسام المعنية؛
- محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر؛

- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة.
- إجراءات محاسبية تتمثل هذه الإجراءات في ⁸ :
- إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لتقليل من الغش والاحتيال؛
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين؛
- استعمال الآلات الحاسوبية لسرعة ودقة المعلومات؛
- استخدام وسائل التوازن الحاسبي الدوري مثل المراجعة وحسابات المراقبة؛
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة والكشوف والسجلات الواردة من الداخل؛
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك للأرصدة الدفترية؛
- عدم السماح لموظف مراقبة عمله.
- إجراءات عامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب الإداري والتنظيمي والإجراءات المتعلقة بالجانب المحاسبي الإجراءات العامة المكتملة لسابقتها.
- التأمين على ممتلكات المؤسسة من كل الأخطار ⁹
- إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على:
- تحديد عدد العمليات؛
- السرعة في معالجة البيانات؛
- خفض نسبة الخطأ في المعالجة؛
- إمكانية الرجوع أو معالجة المعطيات بسرعة.
- وهناك إجراءات أخرى تتمثل في:
- وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
- استخدام وسيلة الرقابة الحديثة؛

⁸ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات النظري و العملي"، الطبعة الأولى، دار المستقبل

للنشر و التوزيع، 2009، ص 199

⁹ عبد الفتاح الصحن: "مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا"، المؤسسة الجامعية، سنة 1983، ص 167

- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات.

4. مكونات نظام الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة لأخرى، وباختلاف حجمها و كذا هيكلها التنظيمي إلى جانب طبيعة العمل فيها، و لكن هناك عناصر أساسية يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي داخلي فعال و المتمثلة في الآتي:

- المحيط الرقابي؛
- النظام المحاسبي؛
- إجراءات رقابية.

- المحيط الرقابي: يمثل وجهة نظر وفهم الإدارة العليا و رؤساء الأقسام لنظام الرقابة الداخلية و أهميتها للمؤسسة ويشمل الأسس التالية :

- الهيكل التنظيمي: وهو ذلك الإطار الذي تقسم فيه الواجبات و المسؤوليات بين الموظفين، الأمر الذي يجعل كل شخص يحترم ويؤدي واجباته التي تم إنجازها حسب السياسات الموضوعية من قبل المؤسسة¹⁰ لأجل الوصول إلى الكفاءة في التشغيل، و أيضا المحافظة على الموجودات و توفير المعلومات المالية التي يعتمد عليها من خلال فصل المسؤوليات الرئيسية و المتمثلة في الآتي:

- حصر التعامل لسلطة مخولة؛

- القيد في السجلات؛

- الاحتفاظ بالموجودات.

- وجود قسم للتدقيق الداخلي الوظيفة الأساسية تقييم نظام الرقابة الداخلية و درجة كفاءة كل قسم من الأقسام. التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ينشأ داخل المؤسسة بمساعدة الإدارة و في جميع مستوياتها لأجل الإيفاء بالتزاماتها، وكذلك من خلال تحديد التقييم وكذا الاستشارات، الدراسات و أيضا الاقتراحات.

¹⁰ أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1992 ، ص 180

- النظام المحاسبي: يتكون النظام المحاسبي من السياسات و الإجراءات و الأساليب الموضوعة من قبل الإدارة حول أنشطة¹¹ المؤسسة و لهذا لا يمكن أن يكون هناك نظام رقابة فعال بدون وجود نظام محاسبي جيد،

- الإجراءات الرقابية : على الإدارة القيام بإجراءات رقابية على النشاطات، وتتكون الإجراءات الرقابية من الخطوات و السياسات التي يجب إتباعها للتأكد من ضمان العمليات و المتمثلة فيما يلي:

- التدقيق على الأنشطة و التأكيد من القيم الحقيقية في السجلات؛
- المحافظة على السجلات و كذا الموجودات و عدم السماح الوصول إليها إلا عن طريق إذن من جهة مسؤولة و عمل جرد لكل ما هو مسجل في الدفاتر و الاستفسارات عن أي اختلافات؛
- أدلة كافية لتأييد و تأكيد العمليات المقيدة في السجلات.

ثالثا: واقع تقييم التدقيق الداخلي حول كفاءة و فعالية الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية

1. علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية:

بما أن المدقق الداخلي يعمل داخل وحدة اقتصادية، فالأكيد انه يسعى لخدمة الإدارة، و يكون هذا من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن تثبيت و حصر اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة في الآتي:

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة الوظائف الفرعية " التخطيط و التنظيم، التوجيه إلى جانب، التنسيق و كذا الرقابة"، تعتبر في الأغلب مهمة الرقابة للمدير و الذي يشارك في تنفيذها و بشكل فعال التدقيق الداخلي، ضمنا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.
- استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة الاقتصادية المعنية، هذا أمر يدعم قدرة المدقق الداخلي على تزويد الإدارة بالخوف و الطمأنينة، فطالما أن الرقابة

¹¹ مسعودي صديق ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، ص-63

تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة لأداء المخطط فان ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على التدقيق في تحقيق عملية الرقابة الفعالة.

- بما أن المدقق الداخلي ينتمي للوحدة الاقتصادية و يعتبر احد العاملين بها، فان قربه من السجلات المالية تجعله على الأغلب بدرابة كاملة على المشاكل التي تعاني منها المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على أنشطتها التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة و إتمام عملية الرقابة.

2. طبيعة الرقابة الداخلية و مدى أهميتها بالنسبة للمدقق:

عند تصميم نظام للرقابة هناك اهتمامات خاصة تخص المدقق كتقييمه لهذا النظام إلى جانب اهتمامات أخرى سوف نتطرق إليها في ما يلي:

تهد دراسة الرقابة و ما ينتج عنها من تقدير لخطر الرقابة أمرا هاما بالنسبة للمدققين في ضوء ما ورد بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

- مدى الاعتماد على التقرير المالي: حتى يتم العمل في إطار المعيار الميداني، يهتم المراجع بصفة أساسية بعناصر الرقابة التي تتعلق أساسا باهتمامات الإدارة عن الرقابة الداخلية: مدى الاعتماد على التقرير المالي، ويؤثر هذا الجانب مباشرة على القوائم المالية و المزايم التي ترتبط بها و بالتالي يؤثر على هدف المراجع في تحديد مدى عدالة العرض بالقوائم المالية. حيث يحتل آن لا تعكس القوائم المالية بعدالة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة التي تؤثر في إمكانيات الاعتماد على هذه القوائم غير ملائمة، ومن جانب آخر، يمكن أن تكون القوائم عادلة على الرغم من أن عناصر الرقابة لا تشجع كفاءة وفعالية تشغيل العمليات التي تنتج هذه القوائم عنها.

على المدقق مسؤولية جوهرية لاكتشاف غش الإدارة و العاملين، وبدرجة اقل، لاكتشاف أنواع معينة من التصرفات الغير قانونية، ولذلك على المدققين الاهتمام بعناصر الرقابة الخاصة بحماية الأصول و الإذعان للقوانين و القواعد التنظيمية إذا كانت تؤثر بشكل أو آخر في عدالة القوائم المالية.

على المدققين التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بإمكانية الاعتماد على البيانات المعدة للاستخدام الخارجي للتقارير، ولكن لا يجب تجاهل عناصر الرقابة التي تؤثر في المعلومات الداخلية للإدارة، كالموازنات و أيضا التقارير الخاصة بالأداء الداخلية، وتعتبر هذه الأنواع من المعلومات من المصادر الهامة للأدلة التي تساعد المدقق على تقرير مدى عدالة القوائم المالية. فإذا كانت عناصر الرقابة على هذه التقارير الداخلية غير ملائمة، تتضاءل فرص استخدامها كأدلة.

التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية:

الاهتمام الرئيسي للمدقق يتمثل في الرقابة¹² الخاصة بفئات العمليات المالية وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات. ويرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات النظام المحاسبي "الأرصدة الحسابات"، تعتمد أساسا على دقة المدخلات (العمليات المالية). وعلى سبيل المثال، إذا تم بيع المنتجات بفواتير بيع تحتوي على كميات أو أسعار خاطئة إلى العملاء، سيوجد تحريف في كل من المبيعات و المدينين، فإذا كانت هناك عناصر رقابة ملائمة على كل من الفواتير، إيصالات النقدية، مردودات و مسموحات المبيعات، وإنهاء مديونية العملاء، سيكون الرصيد الختامي للعملاء صحيحا.

3. الرقابة الإلكترونية:

كتعريف فان الرقابة الإلكترونية أو الرقابة بالحاسوب هي " اعتماد النظام الرقابي على استخدام الحاسوب في ممارسة العملية الرقابية وفق برنامج حاسوبية تعد خصيصا لهذا الغرض بما يحقق الاقتصاد و الجهد و الوقت و التكلفة في الوصول إلى النتائج المطلوبة بأقل ما يمكن من المخاطر وبدقة أكبر"

4. أساليب و إجراءات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني:

لا تختلف مكونات و إجراءات الرقابة الداخلية في ظل استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية عنها في ظل استخدام النظام اليدوي، ولكن الاختلاف ينحصر في طريقة وتنفيذ هذه

¹² الفين ارنيز و جيمس لوبك ، ترجمة د.محمد محمد عبد القادر الديسطي ، "المراجعة مدخل متكامل " ، دار المريخ

للنشر ، المملكة العربية السعودية ، ص

المكونات و الإجراءات، لذا فان إجراءات الرقابة أكثر أهمية في نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية عن تلك المتبعة في النظام اليدوي¹³

وتقسم الأساليب و الإجراءات في ظل التشغيل الالكتروني إلى قسمين أساسيين هما:
- إجراءات الرقابة العامة :

وتعرف الرقابة العامة بأنها: الرقابة ذات الآثار الحافزة" بمعنى إذا كانت ضعيفة أو غير موجودة فإنها ستوقف آثار رقابة التطبيق، وقد لا يكون المراجع قادر على الاعتماد على أي من نوعي الرقابة، وهي رقابة مانعة في طبيعتها، حيث يعني وجودها الوقاية من حدوث الأخطاء، وتتم هذه الإجراءات بالهيكل العام لقسم التشغيل الالكتروني للبيانات، وعلاقته بالأقسام التشغيلية الأخرى وكذلك بأنها خطة المنشأة التنظيمية و النشاطات المتعلقة بعمليات معالجة البيانات الكترونياً¹⁴

وحتى تتمكن من حسن تحقيق الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ينبغي أن تشمل الرقابة العامة على الآتي:¹⁵

- الرقابة التنظيمية: لقد عرفت الرقابة التنظيمية في ظل نظام التشغيل الالكتروني للبيانات من خلال معهد المحاسبين الكنديين على أنها " تقسيم المهام داخل وخارج قسم التشغيل الالكتروني للبيانات، وذلك بهدف تدنيه الأخطاء و المخالفات في ظل استخدام هذه النظم، وتقوم الرقابة التنظيمية على وجود خطة تنظيمية سليمة تحدد الإدارات و الأقسام التي تشملها المنظمة، وتحدد اختصاصات وواجبات ومسئوليات كل إدارة أو قسم، و أيضاً توضيح التفويض المناسب للمسئوليات الوظيفية ".
.

¹³ ستيفن ، موسكوف، مارك ، سميكن ، " نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات " ، مترجم

من دار المريخ ، السعودية ، سنة 2002 ، ص 351

¹⁴ علي عبد الوهاب ، شحاتة ، "مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات" ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، سنة

2004 ، ص 25

¹⁵ السوافيري فتحي وآخرون ، "الرقابة و المراجعة الداخلية" ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2002 ، ص

- الرقابة على إعداد وتوثيق النظام: يعمل الإعداد و التوثيق الجيد لنظام التشغيل الالكتروني للبيانات في تسهيل عملية تدقيقه، بحيث يقدم المدقق المستندات التي تمثل سندا كافيا للتدقيق، وتشتمل الرقابة في توثيق و توثيق النظام ما يلي: ¹⁶
- الرقابة على إعداد النظام: تهدف إلى إنشاء نظام يتضمن إجراءات الرقابة الكافية على تطبيقات الحاسب، ويعمل بما يتفق مع مواصفات التشغيل المعيارية، ويمكن اختباره و مراجعته بصورة مرضية؛
- الرقابة على توثيق النظام: هي عبارة عن تسجيل لطريقة تدفق المعلومات خلال النظام بدءا بالمدخلات وانتهاء بالمخرجات، وتوثيق للمعلومات التي تخص كل برامج النظام، والمعلومات التي تمكن مشغل الحاسب من تشغيل البرامج؛
- الرقابة على تعديل وتطوير النظام: تعتبر عدم القدرة على تعديل البرامج من أهم نقاط الضعف في نظام التشغيل الالكتروني، لأنه لا بد أن تتميز البرامج بالمرونة للتعديل و التطوير تلبية لما يطلبه المستخدمين، ولهذا مهما كان سبب التعديل والتطوير فلا بد أن يتم التعديل وفق إجراءات رقابية معروفة و صارمة و موافق عليها من قبل الإدارة العليا للحاسب
- الرقابة على الأجهزة و البرامج: وتشتمل أجهزة و برامج نظام الحاسب الحديثة على العديد من إجراءات الرقابة الذاتية المبرجة داخل برنامج الحاسب نفسه لاكتشاف أي قصور في أداء الأجهزة مثل اختبار التماثل، الفحص الذاتي، المراجعة الارتدادية (العكسية)، اختبار القراءة بعد الكتابة، اختبار القراءة المزدوجة، حماية الحدود
- الرقابة على أمن الأجهزة و البيانات: يتوقف الاعتماد على البيانات التي يقدمها نظام التشغيل إلى حد كبير على مدى كفاية إجراءات الرقابة على امن النظام، ضعف الرقابة على امن النظام يؤدي إلى التشغيل غير المصرح به للعمليات، وأيضا عدم دقة تقارير وسجلات البيانات، وفقدان الأصول والبيانات، لهذا يجب أن يقوم نظام

¹⁶ السوافيري فتحي وآخرون ، "الرقابة و المراجعة الداخلية " ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2002 ، ص366

المعلومات المحاسبية الالكترونية على حماية ملفات البيانات و البرامج من الأخطاء المعتمدة و الغير معتمدة،

- ممارسة إدارية سليمة: مما لا ريب فيه أن كل الإجراءات السابقة لا يمكن تحقيقها إلا في حالة وجود ممارسات إدارية على مستويات عالية من الكفاءة تشمل ما يلي: توفر عمالة أمينة، أيضا تنظيم عمل الحاسب و الإشراف على التغيير و التطوير في النظام مع تقييم العمل.

إجراءات الرقابة على التطبيقات: يعتبر هذا النوع من الإجراءات أسلوبا متخصصا لرقابة تدفق العمليات خلال أداء وظائف النشاط المتخصص، و صمم لهدف ضمان امن وصول البيانات ودقة إتمام العمليات المطلوبة، كما تستهدف هذه الإجراءات منع حدوث الأخطاء وأيضا ضبطها في حالة حدوثها وتصحيحها خلال مسار البيانات داخل نظم التطبيقات؛ وان الهدف العام لرقابة التطبيقات في التحقق هو أن العمليات مصرح بها وأنه تم تسجيلها وكذا تشغيلها و التقرير عنها بالدقة المطلوبة، ويتم ممارسة هذه الرقابة على كل مراحل تدفق البيانات داخل النظام.

ويمكن تقسيم أساليب الرقابة على التطبيقات إلى ثلاث مجموعات:

- الرقابة على المدخلات: تهدف إلى التأكد من تسجيل كل العمليات، وان تكون مصرح بها وكاملة ودقيقة أيضا، وان جل الأخطاء المحتملة قد تم اكتشافها قبل بدء التشغيل، ويمكن تجميع إجراءات الرقابة على المدخلات وفقا لخطوات إدخال البيانات إلى الحاسب وهي: التصريح، التسجيل، الإعداد، الإدخال.

- الرقابة على المعالجة: تعتبر الرقابة على التشغيل، من أهم أنواع الرقابة على الحاسب وبدون هذا النوع فان المنظمة تتعرض لخسائر كبيرة نتيجة التشغيل غير الصحيح و تلك الصعوبات التي تكون وقت اكتشاف الغش وأيضا الانحرافات ولهذا السبب يجب التأكد من أن جميع إجراءات التشغيل الموضوعة من قبل الإدارة التي قد تم تطبيقها بصورة كاملة وان المعلومات التي تم تشغيلها صحيحة والمسجلة في الوقت الصحيح وان تكون كاملة و

مخولة من السلطة المسؤولة ولهذا السبب فان الأخطاء في المدخلات ستنعكس على مرحلة التشغيل و مرحلة المخرجات، أما الأخطاء في مرحلة التشغيل فهي إما أخطاء تكون في المدخلات أو نتيجة أخطاء فنية في وحدة التشغيل.

- الرقابة على المخرجات: تهدف إلى التحقق من دقة المعلومات التي تم تشغيلها ارتكازا على كشف الأخطاء التي عينت خلال عملية التشغيل، وليس منع الأخطاء خلال عملية التشغيل بالإضافة إلى الحفاظ على سرية المعلومات، والتحقق من أن كافة العمليات التي تم إدخالها قد انعكس أثرها على المخرجات كما هو متوقع منها، ومن أهم الأساليب المستخدمة¹⁷ كالأتي:

- فحص معقولة المخرجات من طرف صاحب الخبرة و القدرة على التحليل؛

- مقارنة مخرجات الحاسب مع بعض الأمور المتعلقة بالمدخلات المحسوبة.

إن هدف إجراءات الرقابة على المخرجات ما هو إلا التأكد من صلاحيتها، ودقتها، و استكمالها، وبذلك يجب التأكد من النقاط التالية :

- وجود نماذج ثابتة لأشكال التقارير؛

- أن يكون محتوى التقرير المرآة العاكسة للبيانات المخزنة في الملفات؛

- أن يتم إيصال التقارير إلى الأشخاص الذين يملكون حق الاطلاع عليها؛

- يجب المحافظة على مواعيد إصدار التقارير.

من واجب هذه الإجراءات الضمان بان الأخطاء قد مرت من خلال أنظمة الرقابة الداخلية، و ان تكون قد صححت وتمت إعادة إدخالها بدقة إلى النظام من اجل أن تتم معالجتها مرة أخرى وهذه البيانات المصححة والمعدلة يجب أن تكون قد خضعت للاختبار نفسه الذي خضعت له البيانات الأصلية، إضافة لذلك فان توزيع لمخرجات يجب مراقبته من اجل تخفيض خطر توصيل معلومات

¹⁷ الذنبيات علي ، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية و الأنظمة و القوانين المحلية نظرية وتطبيق

" ، مطبعة الجامعة الأردنية ، الأردن ، سنة 2006 ، ص313

غير مرخص بتوصيلها إلى الحد الأدنى، تتم مراقبة توزيع المخرجات من خلال التوثيق و الإشراف و نموذج سجل توزيع المخرجات يجب أن يتضمن على رقابة التنظيم للتقارير، وهذه السجلات و الوثائق المرفقة لها يجب أن تتم مراجعتها بشكل دوري من قبل قسم التدقيق الداخلي¹⁸

5. التدقيق الإلكتروني و فحص نظام الرقابة الداخلية:

مع التطورات السريعة في تكنولوجيا الكمبيوتر و صناعة المعلومات على المدقق تحديات عدة من أهمها تعديل طريقة تفكيره، و نظرتة إلى المتغيرات المحيطة به، وضرورة الاستفادة من تلك المتغيرات لتطوير أدائه، وهذا الأمر احدث تغيرا جوهريا في منهجية المدقق على النحو الآتي:¹⁹

- التغيير في ثقافة و معرفة المدقق، بحيث يلزم عليه الإمام التام بأساسيات التشغيل الإلكتروني للبيانات، إلى جانب تكنولوجيا صناعة المعلومات، أيضا الدراسة الكاملة بلغات و برامج الكمبيوتر المتطورة؛

- إعادة النظر في خطة و البرنامج الخاص بالتدقيق، خصوصا أن جزء كبير من عناصر النظام المحاسبي موجود داخل جهاز الكمبيوتر مثل الدفاتر وكذا المستندات و أيضا القوائم و التقارير؛

- إعادة النظر في طبيعة أدلة الإثبات، و الاستفادة من الكمبيوتر و أساليب بحوث العمليات؛

- إعادة النظر في آلية نظم الضبط الداخلي، و الاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي في تقوية نظم الضبط الداخلي للبيانات و أيضا المعلومات؛

- إعادة النظر في طرق إعداد و عرض التقارير الخاصة بالتدقيق بما يتلاءم مع التطورات الحديثة في فكر و منهجية الإدارة العليا²⁰

¹⁸ قاسم ، عبد الرزاق محمد ، "تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية " دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الاردن ، سنة 2006 ، ص 405

¹⁹ العبادي ، مصطفى راشد ، " تطور المراجعة الداخلية بين النظرية و الممارسة العلمية في ضوء التحديات الاقتصادية و الاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الاول ، سنة 1999 ، ص 106

التدقيق الإلكتروني: هو " عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط و الرقابة و توثيق أعمال التدقيق "

ولهذا فإن شرط التدقيق الإلكتروني هو استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لدعم ومساعدة المدقق في مراحل عمله المختلفة، إننا في زمن متغير في عالم سريع ما يميزه انه عالم المعرفة لغته التكنولوجيا، هذا ما يجعل من المؤسسة مجبرة على الالتزام بالسرعة و المرونة في معالجة بياناتها وتوصيلها للمستخدم للاستفادة منها في اتخاذ القرارات وترشيدها²¹ ، ولم يتوقف الأمر هنا و فقط بل أن هذه التكنولوجيا وضعت أمن و سلامة المؤسسات على المحك، بحيث اوجب منها وضع العديد من الإجراءات الأمنية التي رافقت استخدام هذه التكنولوجيا من أجل حماية معلوماتها.

إجراءات التدقيق الإلكتروني: تتمثل إجراءات التدقيق في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات في ثلاث مداخل كالتالي:²²

- التدقيق حول الحاسوب: يهتم المدقق من خلال هذا الإجراء بالمدخلات والمخرجات فقط، دون النظر لما يحصل داخل الحاسوب من عمليات تشغيل بيانات بالافتراض أن أنظمة الرقابة على التشغيل تكون فعالة، ويعد هذا المدخل من أبسط مداخل التدقيق الإلكتروني، ولا يحتاج لتكاليف عالية، كما أنه لا يحتاج لخبرات ومهارات عالية بالحاسوب، إلا انه لا يعد فعالا في ظل ازدياد اعتماد المنشآت على استخدام الأنظمة الحاسوبية، وتعقد طرق تشغيل ومعالجة البيانات، وتنوع طرق الاحتيال وعدم مقدرة هذا المدخل على ضبطها؛

²⁰ فاطمة العبيدي ، " مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في

الأردن " ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط كلية الأعمال ، الأردن ، سنة 2012، ص36

²¹ غراب كامل ، حجازي ، " نظم المعلومات الإدارية ، مدخل متكامل " ، مكتبة الإشعاع ، القاهرة ، سنة 2003

، ص 87

²² هادي التميمي ، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية " ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة ، سنة 2006

، ص 143

- التدقيق من خلال الحاسوب: في هذا المدخل تشتمل إجراءات التدقيق على عملية تشغيل البيانات داخل الحاسوب بالإضافة إلى تدقيق المدخلات و المخرجات، حيث يقوم المدقق بالتأكد من صحة إدخال وتشغيل البيانات لدى العميل، وصحة المخرجات، عن طريق اخذ عينات و إعادة تشغيلها مرة أخرى إما بواسطة المدققين أو بواسطة الخبراء في الشركة تحت التدقيق و بإشراف المدقق المسئول؛
- التدقيق باستخدام الحاسوب: و هنا يستخدم المدقق بعض البرامج المساعدة، و التي بعضها يحتاج إلى مهارة و خبرة في مجال الحاسوب، و من هذه الطرق ما يلي:
- منهج المحاكاة المتوازية: في هذه الطريقة يقوم المدقق بمعالجة عينات من بيانات الشركة الفعلية باستخدام برامج مشابهة لتلك التي يستخدمها العميل، تم يتم مقارنة نتائجه مع نتائج العميل، لكن عليه توخي الحذر في اقتناء العينات التي تكون ممثلة لبيانات الشركة.
- البيانات الاختيارية: في هذه الطريقة يقوم المدقق بالتأكد من أن التشغيل ببرامج العميل يتم بصورة سليمة و لهذا السبب يقوم بإعداد بيانات وهمية و من تم يقوم بإدخالها على نظام العميل ليتأكد من سلامة معالجتها.

خاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة اثر التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للأنظمة المحاسبية في المؤسسة وتم تسليط الضوء على الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي وكيف يؤثر على فعالية نظام الرقابة الداخلية، و تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- تبوأ التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات و ارتبط بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تأكيدى و استشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة، و كل هذه الأدوات تعمل من اجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف و اكتشاف الغش وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والعمل على اقتراح ما من شأنه تحسين العمل؛

- على المدقق أن يتمتع بمكانة تنظيمية تسمح له القيام بانجاز الأعمال و المسؤوليات الخاصة به بكل حرية وهذا ما يسمى باستقلالية المدقق، و يكون مدير التدقيق مسئولا أمام المدير العام مباشرة، و يرفع جميع تقارير التدقيق الداخلي إلى المدير العام و يتم من خلال هذا وضع خطط التدقيق في بداية كل عام بالتعاون معه. وتحديد نوع هذه المسؤولية أن نشاط التدقيق الداخلي يعمل في شكل مستقل و باستقلالية تامة عن دوائر المؤسسة كي يتمكن المدقق من أداء واجباته بالشكل الذي يمكنه من التعبير عن رأيه و يقدم توصياته المهنية دون أي تحيز؛

- مهنة التدقيق كأى مهنة تحتاج لمهارات وكفاءات خاصة تخولها القيام بعمليات التدقيق بالشكل الصحيح الدقيق اللازم، ولهذا فعلى المدقق الداخلي تنمية مهاراته في جوانب أخرى غير تلك المعرفية و العلمية و هي الجانب النفسي وكذا السلوكي، حيث أن مهنة التدقيق تفرض علينا الاصطدام بعوائق و اتجاهات مضادة ومعاكسة للمهنة، سواء من أفراد من داخل المؤسسة الذين يخلقون المشاكل بغية تعطيل السير الحسن لعمل المدقق و التي تصعب حتما من مأمورية مهمته الفنية و لهذا فهو بحاجة لمهارات خاصة بالتواصل وقدرة الإقناع والعمل بروح الفريق؛

- إن المدقق الداخلي يقوم بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها، فقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على انه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقوم كفاية و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانتها.

- هناك علاقة وترابط تعاوني ما بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية، و لهذا السبب تعتبر مهنة التدقيق الداخلي من أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بمختلف أنواعها ، الهادفة و المانعة وحتى المصححة ، إن ركن التدقيق الالكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق، وتطلب ذلك وضع العديد من الإجراءات والتي تمثلت في ثلاثة مداخل من خلال و حول الحاسوب والتدقيق باستخدامه.

قائمة المراجع:

الكتب :

1. أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992
2. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات النظري و العملي"، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، 2009
3. الذنيبات علي، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية و الأنظمة و القوانين المحلية نظرية و تطبيق "، مطبعة الجامعة الأردنية، الأردن، سنة 2006
4. الفين ارينز و جيمس لوبك، ترجمة د.محمد محمد عبد القادر الديسطي، "المراجعة مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، سنة 2002
5. السوافيري فتحي وآخرون، "الرقابة و المراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002
6. عبد الفتاح الصحن: "مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا"، المؤسسة الجامعية، سنة 1983
7. علي عبد الوهاب، شحاتة، "مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات"، الإسكندرية، الدار الجامعية، سنة 2004
8. غراب كامل، حجازي، "نظم المعلومات الإدارية، مدخل متكامل"، مكتبة الإشعاع، القاهرة، سنة 2003
9. قاسم، عبد الرزاق محمد، "تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية" دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن، سنة 2006
10. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006،
11. ستيفن، موسكوف، مارك، سميكن، "نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات"، مترجم من دار المريخ، السعودية، سنة 2002
12. الجمع العربي للمحاسبين أ، "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، عمان، الأردن، 2001
13. هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية"، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، سنة 2006

المراجع باللغة الفرنسية:

1. IRVIN N. GLEIM, CIA REVIEW : « Internal Audit process », part 01, 2001

المقالات العلمية:

1. العمري، احمد احمد، و عبد المغني، فضل عبد الفتاح "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمينية" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006
2. مسعودي صديق، "دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الباحث، عدد 2002/01

مذكرات التخرج:

فاطمة العبيدي، " مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن "، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط كلية الأعمال، الأردن، سنة 2012

المواقع الالكترونية:

- منتدى المحاسبين الجزائريين، الموقع الالكتروني، بتاريخ 17/10/2016

<http://mouhasaba.3oloum.org/t263-topic>

- Arabe britshe academey for <http://www.abahe.co.uk/internal-audit.html>
higher, education, date 16/10/2015.