
دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية
وتدعيم الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الاقتصادية

العبد محمد	أستاذ محاضر أ	كلية الاقتصاد والتسيير / جامعة مستغانم
بن نعمة سليمة	أستاذة مساعدة	كلية الاقتصاد والتسيير / جامعة مستغانم
دواح بلقاسم	أستاذ محاضر أ	كلية الاقتصاد والتسيير / جامعة مستغانم

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية و كذا دوره في مراجعة و قياس الكفاءة و الفاعلية داخل المؤسسة الاقتصادية.

وقد أدى اتساع المؤسسات الاقتصادية و كبر حجمها إلى العمل على وضع و تصميم أنظمة الرقابة الفعالة و الكفيلة بحماية ممتلكاتها و حقوقها من شتى أعمال التلاعب و الاختلاس و الإهمال. و عليه أصبح التدقيق الداخلي أمرا حتميا للإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة، بهدف اطمئنان مجالس الإدارة على سلامة العمل و حاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب.

كلمات مفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، الكفاءة والفاعلية، المؤسسة الاقتصادية.

Abstract:

This study aims to highlight the importance of the Internal Auditing function in the internal control systems division as well as its role in the assessing and auditing of the effectiveness and the efficiency inside the foundations.

The expansion and the size increasing of the foundations led to work on designing effective control systems which are able to protect its properties and rights from the tampering, embezzling and neglecting.

Hence, the Internal Auditing becomes an inevitable issue for the modern scientific management to protect the available sources for the purpose that the directors' boards insure the proper work and the needed accurate periodic data of the different activities to make the correct decision.

Keywords: Internal Auditing, internal control system, effectiveness and efficiency, economic enterprise.

مقدمة:

لقد أدى التقدم العلمي و التكنولوجي إلى كبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها فضلا عن تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها و حجم أعمالها، مما جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ومن هذا المنطلق فإن هذا البحث يهدف إلى إبراز الدور الأساسي لوظيفة التدقيق الداخلي في تقييم و دعم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك التأكيد على ضرورة التزام المدقق الداخلي بالمتطلبات المعرفية والمهنية وأخلاقيات المهنة ، و إظهار مدى أهمية التقارير التي يعدها المدقق الداخلي مع الأخذ بعين الاعتبار التوصيات التي تساعد المسيرين في ترشيد قراراتهم وأحكامهم.

إن أهمية دراسة و تحليل دور وظيفة التدقيق الداخلي في هذا الحقل الاقتصادي، و ضرورة تصميم و تنفيذ السياسات و الإجراءات اللازمة لدعم موقع هذه الوظيفة بالمؤسسة، يقودنا إلى دراسة هذا الموضوع و ذلك بطرح الإشكالية التالية:

✓ ما مدى أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية و تدعيم الكفاءة و الفاعلية للمؤسسة الاقتصادية؟

و هذه الإشكالية تمكننا من التطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. ماذا يقصد بالتدقيق الداخلي؟
2. ما هي الغاية من وضع نظام للرقابة الداخلية بالمؤسسة؟
3. ما مدى أهمية قيام المدقق الداخلي بقياس الكفاءة و الفاعلية للمؤسسة الاقتصادية؟

الفرضيات:

- ❖ التدقيق الداخلي هو وظيفة يقوم بها موظف داخل المنشأة يتمثل دوره في مراجعة و تقييم مدى كفاءة و فاعلية وسائل الرقابة الداخلية بالمنشأة و كذا التحقق من حماية الأصول و الموجودات؛
- ❖ تتضمن الرقابة الداخلية المقاييس و الأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الأخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية؛
- ❖ يهدف البحث عن المعوقات في العملية التشغيلية و اقتراح الحلول التصحيحية المناسبة لها لا بد من مراجعة الكفاءة و الفاعلية و تقييم الأداء من طرف المدقق الداخلي.

و لتحقيق الغرض المرجو من البحث قسمنا هذه الورقة البحثية لثلاثة محاور أساسية مثلة في:

المحور الأول: مقومات و دعائم وظيفة التدقيق الداخلي؛

المحور الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

المحور الثالث: دور المدقق الداخلي في مراجعة و تقييم الكفاءة و الفاعلية للمؤسسة الاقتصادية.

أولاً: مقومات و دعائم وظيفة التدقيق الداخلي

ظهرت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، واقتصر مفهوم التدقيق الداخلي في البداية شأنه شأن التدقيق بشكل عام على التدقيق المالي والمحاسبي الهادف إلى تصيد الأخطاء.⁸³ وقد ازدادت الحاجة إليها نظرا للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بشكل عام ومجالات المحاسبة والتدقيق بشكل خاص حيث تطور التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقا وأكثر شمولاً ليشمل جميع مجالات عمل المؤسسة المالية والتشغيلية.

1. التطور التاريخي للتدقيق الداخلي:

بدأ الاهتمام بالتدقيق الداخلي منذ إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، حيث ساهم منذ إنشائه في تدعيم وتطوير وظيفة التدقيق الداخلي و اتساع نطاق الانتفاع بخدماته.⁸⁴ وهناك العديد من التعريفات التي تطرقت إلى التدقيق الداخلي وذلك حسب التطور التاريخي الذي عرفته هذه الوظيفة، وعليه يمكن استعراض أهم التغيرات التي طرأت على وظيفة التدقيق الداخلي كما يلي:

تم تقديم أول تعريف للتدقيق الداخلي بداية عام 1947 في أول نشرة أصدرها المعهد و عرفه في ذلك الوقت بأنه: " النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة". كما قام بإصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي خلال نفس العام، و في عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي.⁸⁵

و في عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه "مراجعة للأعمال و السجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا و بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض و يختلف نطاق و أهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المنشآت المختلفة و خاصة في الكبيرة منها إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية".⁸⁶

⁸³ بدران سناء محمد، تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية (دراسة تطبيقية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1994، ص 5.

⁸⁴Side_IIA@theiaa.org

⁸⁵Institute of Internal Auditors 1997

⁸⁶ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة

الأولى،الوراق للنشر و التوزيع،عمان،2006،ص 31.

و في عام 1978 تم تعريف التدقيق الداخلي على أنه: "وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص و تقويم أنشطتها المختلفة، بهدف مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤوليتهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالبيانات و المعلومات التحليلية و عمل الدراسات و تقديم المشورة و التوصيات المناسبة حول الأنشطة التي يتم تدقيقها"⁸⁷

و في عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن (IIA).⁸⁸

و في عام 1999 تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من طرف المعهد على أنه: "نشاط نوعي و استشاري و موضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة و تحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات الموضوعية و اقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".⁸⁹

و في عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي على أنه " نشاط تأكيد مستقل و موضوعي و نشاط استشاري

مصمم لإضافة قيمة للمنشأة و لتحسين عملياتها، و هو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة و التوجيه".⁹⁰

2. مفهوم التدقيق الداخلي:

عمل معهد المدققين الداخليين على تطوير التعريف كلما تطلبت المستجدات المهنية التي تعرفها المشروعات والمنشآت كما اجتهد الكثير من الكتاب والباحثين في وضع تعاريف متعددة و مختلفة للتدقيق الداخلي، و التي يمكن سرد أهمها في مايلي:

يعرف التدقيق الداخلي بأنه⁹¹ "وظيفة تقييميه مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص و تقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم"

⁸⁷Institute of Internal Auditors (IIA), Standards for the professional practice of Internal Auditing.

⁸⁸خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 32.

⁸⁹Side_IIA@theiia.org

⁹⁰خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 33.

ويشير هذا التعريف إلى أن التدقيق الداخلي هو وظيفة تشمل فحص وتقييم جميع الأنشطة داخل المنشأة بدون استثناء وبالتالي لا يقتصر فقط على النشاط المالي والمحاسبي كما يشير إلى استقلالية هذه الوظيفة عن الوظائف الأخرى.

كما يعرف التدقيق الداخلي بأنه⁹²:

"مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التأكد من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها، وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".

من خلال هذا التعريف نلاحظ أن:

التدقيق الداخلي هو وظيفة داخل المؤسسة تعمل كأداة رقابة فعالة على أنشطتها، و عليه من الضروري منح المدقق الداخلي الصلاحيات اللازمة مما يمكنه من الوصول إلى كافة إدارات المؤسسة، حتى يستطيع التحقق من إتباع الموظفين للسياسات و الخطط و الإجراءات المعمول بها و من ثم تقديم الاقتراحات و التوصيات.

كما عرفها مجمع المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) على أنها: " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع و تتناول الفحص الانتقادي للإجراءات و السياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية، بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية و التحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة و معلومتها سليمة و دقيقة و كافية"⁹³

و يلاحظ من خلال هذا التعريف أن:

⁹¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، 2007، ص 42.

⁹² عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 181.

⁹³ محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل (الإطار النظري، المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العملي)، كلية التجارة، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 126.

التدقيق الداخلي هو وظيفة يقوم بها موظف داخل المؤسسة يتمثل دوره في تدقيق و تقييم مدى كفاءة و فاعلية وسائل الرقابة الداخلية و كذا التحقق من حماية الأصول و الموجودات، و ذلك بهدف التأكد من مدى الالتزام بتنفيذ سياسات و إجراءات الرقابة الداخلية و كذلك من أجل التحقق من مدى كفاءة و فاعلية الأداء بالمؤسسة.

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه "فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار و تقييم و مراقبة ملائمة النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي و فعاليتها" ⁹⁴.

ويلاحظ من تعريف معهد المحاسبين تركيزه على النواحي المالية والمحاسبية و نظام الضبط الداخلي.

3. أنواع التدقيق الداخلي: ينقسم التدقيق الداخلي إلى ثلاثة أنواع:

1.3. التدقيق الداخلي المالي:

يعرف التدقيق الداخلي المالي بأنه ⁹⁵ "الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً" وعليه، يمكن اعتبار أن التدقيق الداخلي المالي أداة هامة تمكن الإدارة من ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية و الحفاظ على الأصول و الموجودات من عمليات التلاعب و الاختلاس.

تخضع كافة عمليات التدقيق المالي و المستندي إلى: ⁹⁶

- ❖ التأكد من أن عملية الصرف تتم وفقاً لما تنص عليه اللوائح و القواعد و التعليمات المعمول بها؛
- ❖ التأكد من سلامة إجراءات الصرف؛
- ❖ المراجعة المستندية لعملية الصرف؛
- ❖ التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي.

2.3. التدقيق الداخلي التشغيلي:

⁹⁴ يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 43 .

⁹⁵ العمري أحمد محمد، عبد المغني فضل عبد الفتاح، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006، ص 346.

⁹⁶ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 57.

يطلق عليه البعض أسماء أخرى مثل التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء ويسعى هذا النوع من التدقيق إلى التحقق من الكفاءة و الفاعلية و الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها.

و يعرف هذا النوع من التدقيق بأنه⁹⁷ "الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المنشأة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة وراقبتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية".

و يعرف أيضا بأنه:⁹⁸ " الفحص الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية و المتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة استخدام الموارد المادية و البشرية،بالإضافة إلى تقويم إجراءات مختلف العمليات"

ويشكل التدقيق الداخلي التشغيلي دورا استشاريا للإدارة العليا حيث يقدم المدققين الداخليين لها التقارير التي تخدم جميع المستويات الإدارية والتي تمكن الإدارة من:⁹⁹

- ❖ تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقا لأهداف الإدارة؛
- ❖ ضمان شمول و تجانس ووضوح خطط الإدارة من طرف المستويات التنفيذية؛
- ❖ الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة ؛
- ❖ الحصول على معلومات مناسبة حول نقاط الضعف في الرقابة الإدارية؛
- ❖ التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل.

3.3. التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:

يتعلق هذا النوع بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستحدث من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي والذي يشمل عمليات التفتيش الفجائية بهدف اكتشاف الغش أو الفساد .

⁹⁷العمرى، عبد المغني،مرجع سبق ذكره، ص348.

⁹⁸خلف عبد الله الوردات، نفس المرجع السابق.

⁹⁹العمرى،عبد المغني،نفس المرجع السابق.

4. مقومات وركائز وظيفة التدقيق الداخلي:

1.4. استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي:

يعتبر مفهوم الاستقلال عنصر مهم و أساسي في عملية التدقيق، حيث يشير إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق أن يكون مستقلا خلال أدائه لعمله وأن لا يتأثر بالجهة التي يتولى تدقيق عملياتها، وأن يكون بعيدا عن تأثير مصالحه الشخصية في المؤسسة.

أما مفهوم الموضوعية فيتعلق بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام وجودتها، انطلاقا من الحالة الذهنية التي يمر بها والتي لا يشعر من خلالها بتضارب المصالح.¹⁰⁰

بحيث تعرف الموضوعية بأنها:¹⁰¹ " الموقف الذهني الواجب على المدققين الداخليين التنبيه إليه عند تطبيق إجراءات التدقيق، و يجب عليهم أن لا يخضعوا أحكامهم المتعلقة بأمور التدقيق لأراء الآخرين".

على المدققين الداخليين أن يكونوا موضوعيين أثناء تنفيذ مهامهم من خلال الالتزام بما يلي:¹⁰²

❖ عدم الخضوع لأراء الآخرين و أن يكون حكمهم على الأشياء من خلال قيامهم بتدقيقها.

❖ القيام بأعمال التدقيق بأسلوب يدل على إيمانهم الصادق بأعمالهم ، ويتم ذلك من خلال:

1. إبلاغ مدير التدقيق الداخلي عن أي وضع فيه تعارض أو تحيز أو شك بوجودها.
2. عدم تولي المدققين مسؤوليات تنفيذية، و أن تطبيق و تشغيل الأنظمة ووضع السياسات و الإجراءات لا تعتبر من أعمال التدقيق.
3. يجب أن لا يرتبط المدقق الداخلي بأداء أي عمل يقوم بتدقيقه، كما يجب أن يكون موضوعيا في حكمه على الأشياء.

وقد أكد معهد المدققين الداخليين IIA من خلال تعريفه للاستقلال بأنه: "تحرر المدقق الداخلي من جميع العوامل والشروط التي تهدد موضوعيته أو تبدو كذلك".

¹⁰⁰Mutchler, Jane CH.7, **Independence and Objectivity, A framework Research Opportunities In Internal Auditing**, p235.

¹⁰¹IIA/Institute of Internal Auditors Jun 1999_www.theiia.org/standard

¹⁰²خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 69-70.

وبناء على ما سبق فإن الاستقلال المطلوب يعتمد بشكل كبير على موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته الإدارية للإدارات والأقسام التنفيذية، حيث ينبغي على المدقق الداخلي أن يتبع أعلى مستوى إداري في المؤسسة دون تقيده بأية وظائف تنفيذية¹⁰³.

ومهما يكن من أمر فإنه لا يمكن للمدقق الداخلي الوصول إلى درجة استقلالية المدقق الخارجي¹⁰⁴، فالمدقق الداخلي يتمتع باستقلال جزئي لأنه من ناحية يتبع للإدارة العليا في المؤسسة حيث يرفع إليها تقريره بما يتضمنه من نتائج أداءه خلال الفترة، و من ناحية أخرى فإدارة أو قسم التدقيق الداخلي مستقل تماما عن باقي إدارات و أقسام المؤسسة لأنه يقوم بفحص و تقييم أداء هذه الإدارات و الأقسام لحساب الإدارة العليا و من ثم يجب أن يكون مستقلا في عمله منها.¹⁰⁵

و قد حددت أوجه الاستقلالية المتعلقة بالمدقق الداخلي كما يلي:¹⁰⁶

❖ الاستقلال المهني:

يمكن تحقيق هذا الشكل من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة للتدقيق داخل المؤسسة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بالعمل وكذلك قرار تعيين هو قرار نقله وعزله وتحديد راتبه ومكافآت هو كذلك تتلقى تقريره، وهذا ما يطلق عليه الاستقلال التنظيمي والذي يتم تدعيمه من خلال الهيكل التنظيمي.

❖ الاستقلال في أداء عملية التدقيق: يقصد به عدم تأثر عملية التدقيق بآراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام بالفحص وكذلك عند إعداد التقرير، وهذا ما يمكن أن يطلق عليه الموضوعية التي يتم تدعيمها بقواعد

¹⁰³ الهواري محمد نصر، محمد أحمد سلطان، أساسيات المراجعة (دراسة للأصول العلمية والعملية والإجراءات التنظيمية

لمراجعة الحسابات في الوحدات الاقتصادية)، مكتبة غريب، القاهرة، 1987، ص32.

¹⁰⁴الجمع العربي للمحاسبين أ، مفاهيم التدقيق المتقدمة،الجمع العربي للمحاسبين،الأردن، 2001، ص 214 .

¹⁰⁵محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 125.

¹⁰⁶فخرا محمود عبد الملك، سمير عبد المغني، مدى كفاية معيار المراجعة الدولي رقم 10 في توفير الإرشادات اللازمة

للمراجع الخارجي لتقييم أعمال المراجعة الداخلية، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 1996،

ص 406.

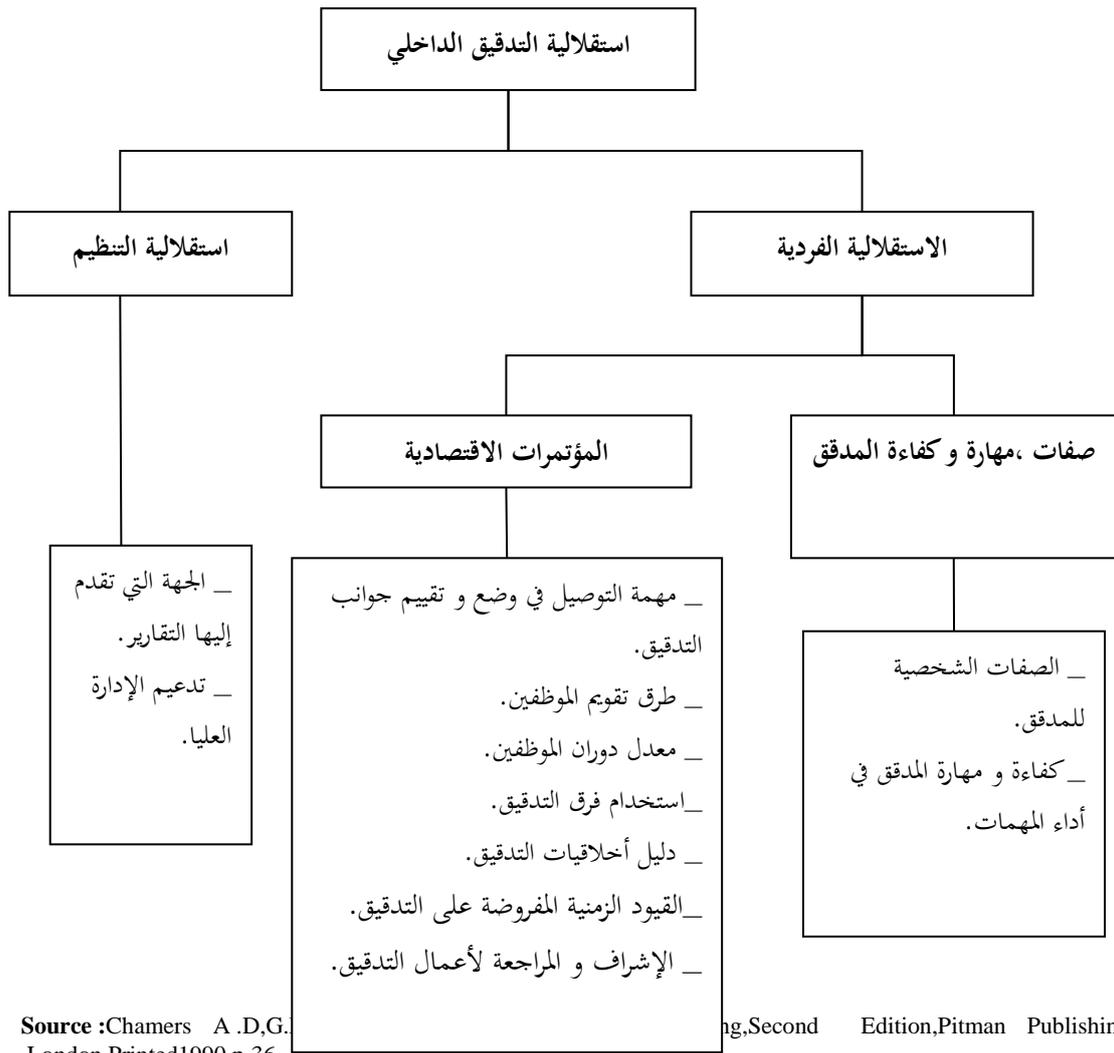
وأخلاق مهنية عالية المستوى يتم احترامها من قبل المدقق الداخلي ومن قبل الأطراف الأخرى ذات العلاقة بعمله.

❖ **الاستقلال الفني:** يقصد بها متلا كالمدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنوط به وهذا ما يتم تعزيزه من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب وسياسات التعيين والتوظيف.

❖ **الاستقلال المالي:** ويقصد به عدم تدخل الإدارات التنفيذية في تعيين المدقق الداخلي وتحديد أتعابه ومكافآته، حيث يعتبر هذا الشكل امتدادا أو جزءا مهما من موضوع الاستقلال التنظيمي.

و يوضح الشكل المقابل نموذج استقلالية التدقيق الداخلي:

الشكل رقم(01): نموذج استقلالية التدقيق الداخلي.



2.4. مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة:

يؤثر الموقع التنظيمي للمدقق الداخلي بشكل كبير على تحقيق الاستقلالية والموضوعية في عمله، ويختلف الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي من مؤسسة إلى أخرى أو من دولة إلى أخرى ، ويشير الباحثون في هذا الموضوع إلى

أن الوضع الأمثل هو أن تكون تبعية المدقق الداخلي إلى أعلى مستوى إداري بالشركة إن لم يكن لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

وهذا ما أكدت عليه معايير التدقيق الدولية في سياق تقييم المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي، إذ أشارت إلى أن الوضع الأمثل هو تبعية قسم التدقيق الداخلي إلى أعلى مستوى إداري بالشركة.¹⁰⁷

و بهدف دعم استقلالية و موضوعية نشاط التدقيق الداخلي، وكذا التغلب على صعوبة تبعية التدقيق الداخلي قامت هيئة البورصة الأمريكية عام 1940 بإصدار أول توصية بتأسيس لجان التدقيق الداخلي بشرط أن يتم اختيار اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، و من مسؤولياتها تعيين المدقق الخارجي.

لقد أصدر معهد المدققين الداخليين بياناً بين فيه علاقة لجان التدقيق مع دائرة التدقيق الداخلي كما يلي:¹⁰⁸

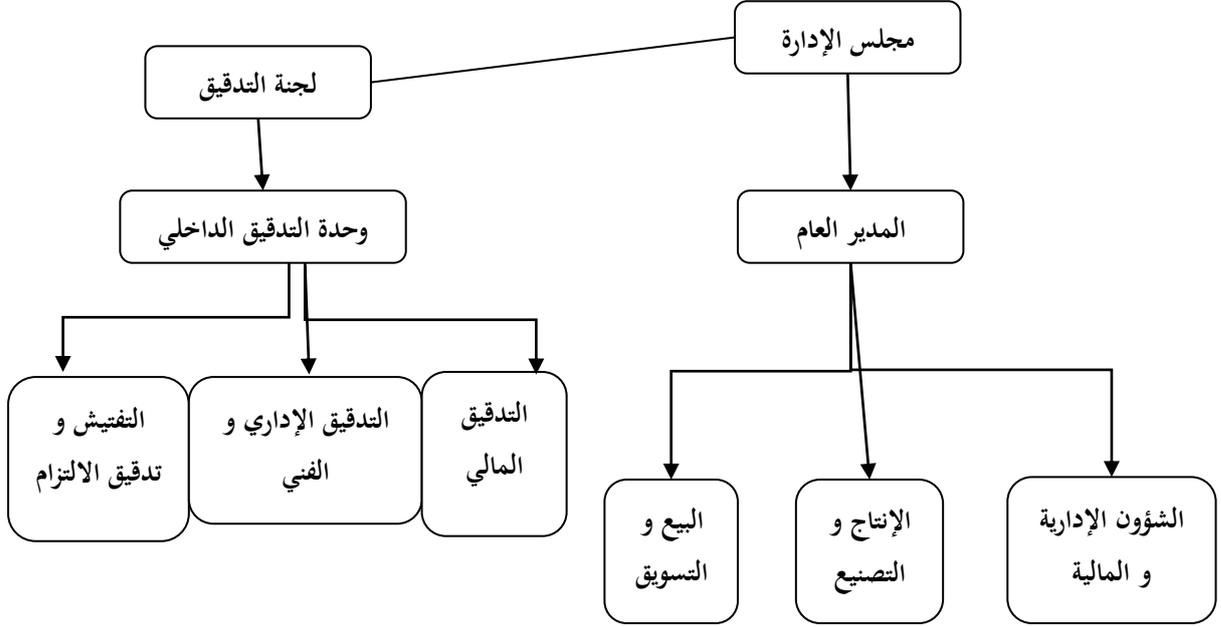
- ❖ يجب أن تتضمن المسؤولية الأساسية للجنة التدقيق مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته المرتبطة بسياسات المؤسسة المالية و الرقابة الداخلية؛
- ❖ يجب على لجنة التدقيق أن تحافظ على خطوط الاتصال بين المجلس و التدقيق الخارجي و الداخلي و الإدارة المالية؛
- ❖ يجب على لجنة التدقيق التأكد من قيام التدقيق الداخلي بفحص و تقويم كفاءة و فاعلية نظام الرقابة الداخلية و الحكم عليها؛
- ❖ يمكن الاستفادة من التدقيق الداخلي في حالات الاختلاس لتزويد اللجنة بمعلومات عنها؛
- ❖ يجب على لجنة التدقيق المصادقة على نطاق و خطة العمل لإدارة التدقيق؛
- ❖ يجب على لجنة التدقيق تحديد المخاطر المقبولة؛
- ❖ للجنة الحق في عزل و تعيين مدير التدقيق؛
- ❖ على لجنة التدقيق التأكد من الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي؛
- ❖ دراسة التقارير السنوية و الدورية.

يوضح الشكل المقابل الوضع التنظيمي الأمثل لموقع التدقيق الداخلي:

¹⁰⁷ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، معايير التدقيق الدولية، 1999، الطبعة الأولى، 2001، ص. 214.

¹⁰⁸ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص. 77، 78.

الشكل رقم (02): الوضع التنظيمي الأمثل لوحدة التدقيق الداخلي في المؤسسة.



المصدر: يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، 2007، ص.79.

3.4. المتطلبات المعرفية والمهنية وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي:

تستوجب التطورات التي حدثت على وظيفة التدقيق الداخلي تطورا موازيا في القواعد والمتطلبات المعرفية والمهنية، وقد اهتمت العديد من الدراسات بهذا الموضوع من خلال دراسته وتحليله حيث اعتبرت دراسة التدريب والتطور المهني شرطا لنجاح المهنة في ظل التطورات الحديثة في بيئة الأعمال.

وقد حدد معهد المدققين الداخليين المواصفات الواجب توافرها في المدقق الداخلي حيث وضع أربعة قواعد عامة يندرج في إطارها مجموعة من الجزئيات وهي كالتالي:¹⁰⁹

النزاهة: إذ يجب على المدققين الداخليين أن يتحلوا بالنزاهة في أداء عملهم مما يؤسس للثقة في أعمالهم والاعتماد عليها ويندرج تحت هذا البند القواعد السلوكية التالية:

- الأمانة والموضوعية والاجتهاد حيث يجب على المدققين الداخليين أن يتسموا بالأمانة والموضوعية والحرص في أداء واجباتهم ومسئولياتهم؛
- عدم ممارسة أو التغاضي عن أفعال تسيء للمهنة أو المؤسسة التي يعمل بها؛
- احترام و المساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية و الأخلاقية للمؤسسة؛¹¹⁰
- ملاحظة القوانين و عمل الافصاحات المتوقعة من قبل القانون و المهنة.

الموضوعية: حيث أنه على المدققين الداخليين إبداء أعلى درجات الموضوعية في جمع وتقييم الأدلة وإيصال المعلومات والتقارير حول عملهم وأن لا يخضعوا لتأثير مصالحهم الشخصية وتأثير الأطراف المختلفة عند بناء تقديراتهم وتكوين رأيهم المهني وذلك يقتضي من المدققين الداخليين ما يلي¹¹¹:

- عدم المشاركة في أي نشاط أو علاقة من شأنها أن تضعف موضوعيتهم وقدرتهم على إصدار الأحكام البعيدة عن التحيز؛
- أن لا يشتركوا في أي نشاط أو علاقة قد تضعف موضوعيتهم و تتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المؤسسة؛
- عدم قبول أي شيء قد يضعف أحكامهم المهنية؛
- أن يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، و التي من شأن عدم ذكرها التأثير على قيمة التقرير عن الأنشطة تحت التدقيق.

¹⁰⁹Institute of Internal Auditors IIA, 2004, **Code of Ethics and Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**, P4. available at: <http://www.theiia.org/>

¹¹⁰ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 117.

¹¹¹ خلف عبد الله الوردات، نفس المرجع السابق.

السرية: حيث أنه يجب على المدققين الداخليين احترام قيمة وحياسة المعلومات التي يحصلون عليها، و لا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحية مناسبة ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني لفعل ذلك.¹¹²

و ذلك يقتضي من المدققين الداخليين:

- الحذر في استخدام وحماية المعلومات التي اكتسبها أثناء تأدية واجبه؛
- لن يستخدم هذه المعلومات في سبيل الحصول على أية مكاسب شخصية أو أي استخدام مخالف للقانون أو مخالف للأهداف المشروعة للمنظمة وإطارها الأخلاقي.

الكفاءة: حيث أنه يجب على المدققين الداخليين أن يطبقوا المعرفة والمهارات والخبرات المطلوبة أثناء تقديمهم للخدمات وهذا يتطلب منهم:

- أن يؤدي المدقق الداخلي خدمات التدقيق بموجب معايير التدقيق الداخلي الدولية للممارسة المهنية؛
 - تحسين مهاراتهم بشكل مستمر وتحسين جودة ونوعية خدماتهم.
- من الضروري تعزيز المدققين الداخليين لمهاراتهم في أربعة مجالات رئيسية على الأقل، من أجل خلق القيمة وهذه المجالات هي:¹¹³

- ضرورة تعزيز معرفتهم في مجال التقنية وتكنولوجيا المعلومات؛
- ضرورة تعزيز معرفتهم بمعايير الجودة؛
- ضرورة إدراك الاتجاهات الحديثة في إدارة الأعمال؛
- ضرورة تقوية مهاراتهم في مجال إدارة التغيير والمرونة والاستماع والتفاوض وفهم الشخصيات.

ثانيا: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعد الرقابة أحد الوظائف الأساسية في المؤسسات التي تهدف إلى خدمة الإدارة ومساعدتها على الوفاء بمسئولياتها وإطلاعها على مدى إنجاز الأعمال والخطط الموضوعة والأهداف المرسومة للإدارة، كما تعتبر عاملا أساسيا في نجاح أو فشل أي مؤسسة مهما كان حجمها أو نوعها أو مجال نشاطها.

¹¹² خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 116.

¹¹³ الكاشف، محمود يوسف، نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر، القاهرة، 2000، ص41.

1. مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

لقد ظهرت تعاريف مختلفة لنظام الرقابة الداخلية وضعت من قبل باحثين و قائمين على مؤسسات دولية، من بينها نذكر:

تعريف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC): "هي نظام يحتوي على خطة تنظيمية ومجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية تحقيق الأهداف المرسومة، لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال". و تشمل هذه الأهداف على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء، وكذلك تتضمن الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية.¹¹⁴

أما حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA): فهي " تشمل الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".¹¹⁵

كما عرفها المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين (1984): "أما" تلك الخطة التنظيمية والطرق والمقاييس المعتمدة، داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان الدقة وصدق البيانات المحاسبية، وتشجيع فعالية الاستغلال والمحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة".¹¹⁶

و كذلك تعرف على أنها: " مختلف الإجراءات والضمانات والضوابط الإدارية والمحاسبية وغيرها التي تعدها وتنفذها المؤسسة تحت مسؤوليتها، من أجل حماية الذمة المالية، نوعية المعلومات المحاسبية والتسييرية، ومدى مطابقتها مع تعليمات الإدارة و تحسين الأداء"¹¹⁷

و بناء على ما تقدم يمكن استنتاج تعريف لنظام الرقابة الداخلية:

هو نظام يحتوي على خطة تنظيمية و مجموعة من الإجراءات و الوسائل المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية أصولها، وتشجيع فعالية الاستغلال والعمل على تحقيق الأهداف المسطرة.

¹¹⁴ Lionel Collins et Gérard Valin, **Audit et control interne et vérification**, Edition préparatoire, INC,canada, 1984,p p.39,40 .

¹¹⁵ عبد الله، خالد أمين، مرجع سبق ذكره ، ص167.

¹¹⁶R. birien, J. senical: **control interne et vérification**, édition preportaine inc, Canada, 1984, p36.

¹¹⁷محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية،2003،ص 70.

2. أنواع الرقابة الداخلية :

وتنقسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع كما يلي :

❖ الرقابة الإدارية:

تمثل الرقابة الإدارية عنصر رئيسي من عناصر الرقابة الداخلية وتشمل الخطة التنظيمية ، ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن، من تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية ، ولها عدة أدوات تتمثل في ما يلي:

الإجراءات: تسمى الخطوات التي تتخذ لتنفيذ الخطة بالإجراءات، فتصمم الإجراءات بحيث يجب تنفيذ الخطط بأسلوب واحد في جميع الأقسام بالنسبة للموضوع الواحد.¹¹⁸

أما العلاقة بين الإجراءات والسياسات فتكمن في ما يلي:¹¹⁹

الإجراء هو مجموعة من الأعمال المحددة والمعينة بطريقة واحدة لما يجب عمله، على خلاف السياسات التي تكتفي بتقديم الخطوط العريضة للعمل وترك تفصيل تنفيذ الإجراءات، وحتى تكون الإجراءات فعالة يجب الأخذ بعين الاعتبار الآتي:

- يجب الاقتصار على تلك الاعتبارات، التي تكون هناك الحاجة لها؛
- نظرا لأن الإجراءات هي نوع من الخطط، فيجب أن تصمم لكي تعكس أهداف المؤسسة وسياساتها ثم العمل على تحقيقها. و ذلك من خلال القيام بما يلي :
- ينبغي تحليل الإجراءات لمنع الازدواج والتعارض؛
- يجب أن تكون الإجراءات واضحة ومفهومة من جانب الذين سيقومون باستخدامها؛
- ينبغي المحافظة على التوازن بين ثبات الإجراءات ومرورها؛
- يجب إعادة النظر في كل الإجراءات التي توجد بالمؤسسة بشكل دوري، بغية التأكد من مساهمتها للظروف التشغيلية الحالية.

¹¹⁸ عادل حسن، التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج، دار النهضة العربية، بيروت، 1976، ص508.

¹¹⁹ جميل أحمد توفيق، مذكرات في إدارة الأعمال، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1975، ص.168-169.

القواعد: هي خطط توضع بهدف القيام بالأعمال اللازمة، وتمثل فائدتها في تقييد مجال التصرف، وعدم ترك أي متسع للتأويل، فتتطلب فاعليتها حسن الصياغة لمنع الالتباس.¹²⁰

كما تتضمن الرقابة الإدارية مجموعة من العناصر تتمثل في مايلي:¹²¹

- تحديد الأهداف العامة و الرئيسية للمؤسسة مع وضع توصيف دقيق لهذه الأهداف من أجل تسهيل تحقيقها؛
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة؛
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها و بشكل دوري؛
- وضع نظام خاص للسياسات و الإجراءات المختلفة بالمؤسسة للاسترشاد بها؛
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة.

❖ الرقابة المحاسبية:

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق الهادفة لاختبار البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة، منها مثلا: إتباع نظام القيد المزدوج، واستخدام حسابات المراقبة الإجمالية، إتباع موازين المراجعة الدورية، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من طرف موظف مسئول، ووجود نظام مستند يسليم، وإتباع نظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

و يمكن استخدام عدة أدوات من أجل تحقيق أهداف الرقابة المحاسبية و التي يتمثل أهمها في ما يلي:¹²²

- التدقيق المستندي؛
- التدقيق الفني؛
- الرقابة المالية؛
- التدقيق الداخلي؛

¹²⁰ محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير (أساسيات ، وظائف ، تقنيات) ، المطبوعات الجامعية ، الجزء الثاني، الجزائر، 1975، ص03، 02.

¹²¹ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 82.

¹²² محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 81، 80.

- الضبط الداخلي؛
- النظام المحاسبي.

كما تتضمن الرقابة المحاسبية مجموعة من العناصر تتمثل في مايلي:¹²³

- وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المؤسسة ؛
- وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يتفق و طبيعة نشاط المؤسسة ؛
- وضع نظام سليم لجرد أصول و ممتلكات المؤسسة؛
- وضع نظام مراقبة و حماية المؤسسة وأصولها و ممتلكاتها و متابعتها؛
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات المحاسبة المسئولة عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حياة المؤسسة؛
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة تسجيله من بيانات و معلومات مالية؛
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات الجردية في نهاية الفترة من مسئول واحد أو أكثر في المؤسسة.

❖ الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق، والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة، من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل والمراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.¹²⁴ وللضبط الداخلي قواعد وأسس محاسبية تحكمه، حيث تتمثل هذه القواعد في مجموعة الإجراءات التي يتم وضعها لزيادة فعالية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المؤسسة، وحماية الأصول ومن أهم هذه القواعد ما يلي:¹²⁵

❖ **التسجيل الدفترى للعمليات:** ويتم ذلك من خلال المستندات المؤدية لحدوث هذه العمليات في الدفاتر والسجلات المختصة بذلك و التحقق من صحتها.

¹²³ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 80.

¹²⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 165.

¹²⁵ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 177.

❖ **التأكد من صحة المستند والتوقيعات:** التي يتضمنها ومن صحة العملية التي تمت وبعد ذلك يتم التسجيل الدفترى بشكل فوري، دون التأخير تفاديا لحدوث أي تلاعب أو تزوير لهذا المستند.

❖ **الضبط الحسابي للدفاتر:** ويتم ذلك من خلال استخدام أساليب معينة مثل:

- استخدام حساب المراقبة الإجمالية، لكل مجموعة من الحسابات المتجانسة لحساب مراقبة إجمالي العملاء، وإجمالي الموردين، حيث يتم مطابقة المفردات مع الإجماليات؛

- المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل قسم ؛

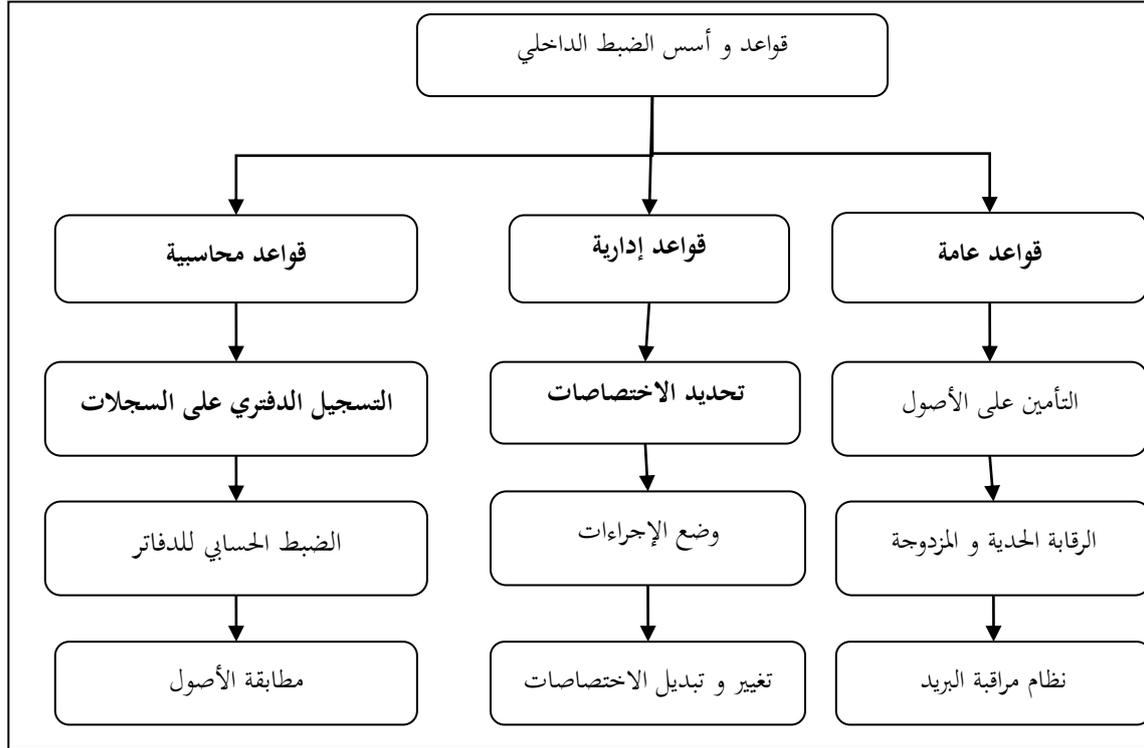
- التفتيش المفاجئ على أعمال الموظفين مما يجعل الموظف ، دائما على حذر لشعوره بإمكانية حدوث تفتيش مفاجئ.

❖ **مطابقة الأصول:** وهذا يتم عن طريق المقارنة بالأرصدة الدفترية لهذه الأصول، في السجلات الخاصة ويمكن

أن تتم هذه المطابقة عن طريق الجرد الفعلي، أو شهادات من أطراف أخرى، ويلزم تحري أسباب اختلاف الرصيد الدفترى والفعلي، والتحقق منها وتحديد من المسئول عن هذه الاختلافات.

و الشكل المقابل يوضح أهم القواعد و الأسس التي يعتمد عليها الضبط الداخلي:

الشكل رقم(03): قواعد و أسس الضبط الداخلي.



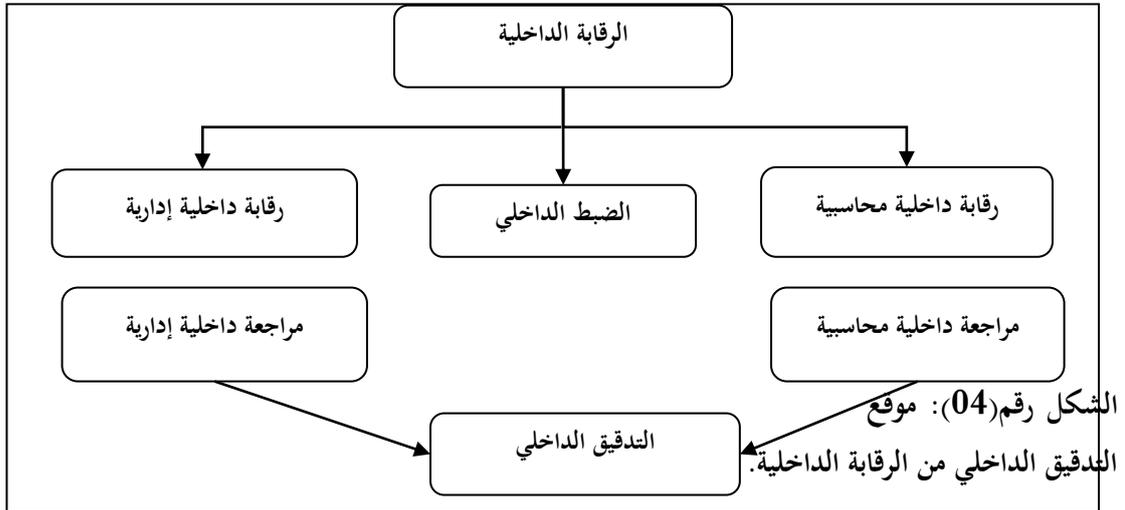
المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص178.

3. دور المدقق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية :

يشير الباحثون إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي تعد أحد أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة، فبعد تحولها إلى مهنة معترف بها دولياً لم تعد مجرد جزء من نظام الرقابة الداخلية، حيث ينحصر دور المدقق الداخلي في هذا المجال في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وكذلك تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية¹²⁶.

¹²⁶ بكري، علي حجاج، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة ، العدد 30، جامعة الأزهر، 2005، ص 111.

و يمكن تحديد موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية من خلال الشكل المقابل:



المصدر: يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2007، ص113.

يمثل دور المدقق الداخلي في اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة و متطلباته من إجراءات وسياسات أمرا هاما للإدارة، وقد تفوق أهميته وجود نظام للرقابة الداخلية ومن هنا تنبع أهمية التدقيق الداخلي في هذا الأمر، بحيث يمكن من خلاله توفير الجهد و الوقت على المدقق الخارجي نظرا لعدم قدرته على القيام بذلك لعوامل عديدة .

أما بالنسبة لقيام المدقق الداخلي بتقييم الإجراءات فالمقصود منه تقييم نظام الرقابة بشكل شامل بهدف الحصول على تأكيد من أن النظام يعمل بشكل جيد وعرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة التدقيق يجعله مشاركا أساسيا في تطوير نظام الرقابة الداخلية، بحيث يمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بعدة خطوات وهي:¹²⁷

❖ جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:

و يقصد به تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وأنظمة الرقابة التي يتم تصميمها حول النشاطات المختلفة مما يستلزم جمع المعلومات عن الخرائط التنظيمية وخرائط التدفق داخل المؤسسة ودليل الإجراءات.

❖ فحص النظام:

تعني هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا وذلك يتم بإجراء مجموعة من اختبارات مدى الالتزام وذلك بمراعاة التوقيت المناسب لها.

❖ تقييم النظام:

وتمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد القيام بجمع المعلومات الكافية عن النظام وفحص الالتزام به يصبح المدقق الداخلي في وضع يمكنه من الحكم على فاعلية وكفاءة النظام ودرجة الاعتماد عليه ومن ثم يتم اقتراح السبل الكفيلة بتقويم النظام و اكتشاف نقاط الضعف و القصور. كما أن المدقق الداخلي لانباز الأمور السابقة ينبغي عليه الفحص الدقيق والمنظم للأمر التالية والقيام بما يلزم تجاهها:¹²⁸

1. مدى فاعلية نظام الرقابة في تحقيق المهام وانباز الأهداف المرسومة؛
2. مدى الالتزام بمعايير وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعملية الرقابة؛
3. شمول الرقابة على كل أنشطة و أعمال المنظمة؛
4. شمول الرقابة على كل أوجه النشاط المالي والمحاسبي والإداري والتشغيلي؛
5. وجود إجراءات ووسائل محددة تستخدمها في معالجة الأخطاء التي تكتشفها أثناء التنفيذ؛
6. تخصيص بعض أنظمة الرقابة لتنفيذ رقابة مستمرة لبعض الأنشطة التي تتطلب متابعة مستمرة؛
7. إعداد نماذج مختلفة لأنواع التقارير بما ينسجم مع متطلبات عملية الرقابة؛

¹²⁷ يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 114.

¹²⁸ بكري، علي حجاج، مرجع سبق ذكره، ص 128.

9. السعي لإعداد تقارير تتضمن مقترحات وتوصيات جديدة تشجع الإدارة على الأخذ بها.

4. دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والتلاعب:

للتدقيق الداخلي دور هام في مكافحة الغش والتحايل والتقليل من حالاته حيث أن وجود التدقيق والرقابة دائما يمنع من تسول له نفسه من الأعمال غير المشروعة من القيام بها ظنا منه بإمكانية اكتشافه ومحاسبته، فالهدف من مراجعة أوجه التلاعب تهدف إلى الكشف عن التضييل المقصود للسجلات أو أية عملية تخصيص غير مناسب للأصول والموجودات و قد ينشأ خطر الاحتيال من خلال توفر ثلاثة عناصر أساسية هي:¹²⁹

1. وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين قد تدفع به إلى ممارسة الاحتيال؛
 2. وجود فرصة لحدوث الاحتيال مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية؛
 3. عدم نزاهة الشخص الذي توفرت عنده الضغوط الخاصة والفرصة السانحة.
- وعليه يقع على عاتق المدقق الداخلي الانتباه لكل هذه الحالات وعدم إغفال أية إشارات قد توحي بحدوث الغش والاحتيال ورصدها .

ثالثا: دور المدقق الداخلي في مراجعة وتقييم الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الاقتصادية

1. مفهوم المؤسسة الاقتصادية:

يمكن إعطاء عدة تعاريف مختلفة للمؤسسة الاقتصادية كما يلي:

تعرف بأنها "عبارة عن تجمع إنساني متدرج تستعمل وسائل فكرية، مادية ومالية لاستخراج، تحويل، نقل وتوزيع السلع أو الخدمات طبقا لأهداف محددة من طرف المديرية بالاعتماد على حوافز الربح والمنفعة الاجتماعية بدرجات مختلفة".¹³⁰

كما تعرف بأنها "عبارة عن تنظيم يستخدم عدة وسائل تسمى عوامل الإنتاج بطريقة مثلى لبلوغ الأهداف التي سطرته الإنتاج أو بيع سلع أو خدمات".¹³¹

وكذلك "هي منظمة تجمع بين أشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال وقدرات من أجل إنتاج سلعة ما، والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى مما تكلفته".¹³²

¹²⁹ يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 117.

¹³⁰J. M. AURIAC, A. CAVAGNOL et les autres, **Economie d'entreprise**, Edition Casteilla, Paris, 1995,P07.

¹³¹IBID,P07.

¹³²دادي عدون ناصر، **اقتصاد المؤسسة**، دار الخمدية العامة، الطبعة الأولى، 1998، ص 10.

و من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل للمؤسسة يتمثل في ذلك التنظيم الذي يجمع بين الوسائل المالية والمادية والبشرية بغية الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

2. مفهوم الكفاءة والفاعلية:

يهدف البحث عن المعوقات في العملية التشغيلية واقتراح الحلول التصحيحية المناسبة لها لا بد من مراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، و عليه من الأنسب إسناد هذه المهمة للمدقق الداخلي نظرا لتواجده بشكل مستمر داخل المؤسسة و كذا بسبب إطلاع الدائم على أنشطتها و كيفية إدارتها.

تتمثل الفعالية¹³³ في مدى تحقيق المشروع لأهدافه و أدائه لأعماله و أنشطته بصورة جيدة، أي أن الفعالية تركز على نوعية و جودة النتائج التي تتحقق من وراء استخدام الموارد بطريقة مثلى. و تعرف الفعالية أيضا بأنها: ¹³⁴ " التأكد من تحقيق عمل ما أو نشاط ما أو هدف ما بحسب الخطة الموضوعية مسبقا وهذا ما يستدعي أن تكون الأهداف التي ترغب المنظمة بتحقيقها محددة مسبقا وفي جميع الأقسام وعلى جميع أوجه النشاط".

و تتضمن الفعالية العناصر الرئيسية التالية: ¹³⁵

❖ تحديد ما إذا كانت النتائج المطلوبة و المتوقعة قد تحققت أم لا ؟؛

❖ تحديد ما إذا كانت الأهداف المخططة من قبل قد تم التوصل إليها و تحقيقها؛

❖ تحديد ما إذا كانت النتائج قد تحققت بفاعلية و بأقل تكلفة ممكنة.

كما تعرف الكفاءة بأنها: ¹³⁶ "التدقيق الذي يركز على التأكد من تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام أقل قدر من المدخلات أو الموارد و بالجودة المطلوبة".

ويمكن تعرفها أيضا بأنها: ¹³⁷ "تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر و جهود التنظيم و عناصر المخرجات، أي أن الكفاءة تعني الاستغلال الأمثل لهذه الموارد عن طريق تحقيق أكبر قدر من المخرجات بأقل قدر ممكن من المدخلات".

و تتمثل الكفاءة في الاستخدام الأمثل لموارد المشروع و ذلك من خلال العناصر التالية: ¹³⁸

¹³³ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 127.

¹³⁴ بكري، علي حجاج، مرجع سبق ذكره، ص 123.

¹³⁵ محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق.

¹³⁶ بكري، علي حجاج، نفس المرجع السابق.

¹³⁷ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 156.

- ❖ تحديد ما إذا كان المشروع قد دبر الموارد المختلفة بطريقة اقتصادية؛
- ❖ تحديد الأسباب الرئيسية لعدم استخدام هذه الموارد بشكل اقتصادي و بكفاءة مناسبة؛
- ❖ التأكد من استخدام هذه الموارد بكفاءة عالية و بشكل مثالي؛
- ❖ تحديد مدى كفاءة نظم المعلومات الإداري في المؤسسة و الإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري فيه.

3. دور المدقق الداخلي في تقييم الكفاءة والفاعلية:

أدت التطورات الحديثة التي عرفها التدقيق الداخلي إلى ضرورة إعطاء دور أكبر للمدقق الداخلي في عملية مراجعة الكفاءة والفاعلية لجميع أنشطة المؤسسة الاقتصادية، حيث نصت معايير التدقيق الدولية، إلى أن نطاق التدقيق الداخلي يشمل مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، ومن ضمنها اختبار المعلومات المالية والتشغيلية¹³⁹، وقد أشار المجمع العربي للمحاسبين إلى أنه قد حدث تطور منطقي في وظيفة التدقيق الداخلي وهو نشاط التقييم، وذلك لمساعدة الإدارة في حكمها على كيفية تنفيذ الأنشطة المختلفة داخل المؤسسة.¹⁴⁰ يتضمن نطاق التدقيق الداخلي فحص و تقييم كفاءة و فاعلية الأداء و يشتمل ذلك على ما يلي:¹⁴¹

- ❖ التأكد من توافر العناصر التالية لأي نشاط مطلوب تدقيقه:
 - _ التعرف على أهداف كل نشاط أو برنامج؛
 - _ تحديد مستوى المنتجات المطلوبة لتحديد كمية عناصر المدخلات المطلوبة لذلك؛
 - _ توافر برامج تدريب مستمرة للعاملين؛
 - _ تحديد مصادر الموارد و تنميتها.
- ❖ التأكد من توافر برنامج موضوعي لقياس و تقييم أداء الأفراد في المؤسسة بشكل دوري؛
- ❖ ينبغي البحث عن معايير أو مؤشرات مناسبة لقياس عناصر الكفاءة و الفاعلية في المؤسسة؛
- ❖ ينبغي على المدقق الداخلي عند اختيار قائمة المعايير التي سيستخدمها لتدقيق عناصر الكفاءة و الفاعلية الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:
 - _ طبيعة التنظيم و هيكله في المؤسسة؛

¹³⁸ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 127.

¹³⁹ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مرجع سبق ذكره، ص 213 .

¹⁴⁰ المجمع العربي للمحاسبين أ، مرجع سبق ذكره، ص 228.

¹⁴¹ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 158، 159، 160.

— حجم و طبيعة البرامج؛
— البيئة الداخلية في المؤسسة؛
— البيئة الخارجية التي تعمل فيها المؤسسة؛
— البيئة الاقتصادية و السياسية على مستوى الدولة؛
— التركيز على المؤشرات الكمية و الموضوعية.

وقد أشار المجمع العربي للمحاسبين إلى أن المدقق الداخلي لتحقيق الأهداف السابقة لا بد له من إجراء تدقيق شامل لكل من:

- تدقيق كفاءة الأفراد؛
- تدقيق إنتاجية القسم؛
- تدقيق جودة الإنتاج؛
- تدقيق التكاليف؛
- تدقيق حجم الإنتاج والعمل؛
- تدقيق جودة التقارير المالية وانسايبيتها.

الخاتمة:

يتضح من خلال عرض هذه الدراسة أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في اختبار درجة الالتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين و اللوائح الموضوعة و قياس مدى صلاحية تلك الخطط، مما يمكن المدقق الداخلي من اكتشاف نقاط الضعف و القصور و بالتالي اقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها حتى تصل المؤسسة الاقتصادية إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

كما يتضمن نطاق التدقيق الداخلي فحص و قياس كفاءة و فاعلية الأداء للمؤسسة من خلال تقييم مدى كفاءة استخدام الموارد و تدقيق وسائل الحفاظ على الأصول و الموجودات، و قد تم التوصل إلى بعض الاستنتاجات حول موضوع الدراسة، و التي يمكن إجمالها على النحو التالي:

أولاً، النتائج.

❖ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة، بغية الوصول إلى تسيير ناجح للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها؛

- ❖ يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها؛
- ❖ تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وحتى تتحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط يمكن ذكر:

__ تغطية التدقيق الداخلي لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة؛

__ تحديد الموقع لوظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف؛

__ يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة التدقيق الداخلي على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان العملي.

ثانيا: التوصيات.

- ❖ ضرورة الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية نظرا لدورها الأساسي في تقييم و دعم نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ ضرورة التزام المدقق الداخلي بالمتطلبات المعرفية والمهنية وأخلاقيات المهنة خصوصا السرية، الموضوعية، النزاهة و الكفاءة؛
- ❖ الاهتمام بالتقارير التي يعدها المدقق الداخلي والأخذ بعين الاعتبار بالتوصيات والحلول التي تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات؛
- ❖ ينبغي على المدققين الداخليين أن يتمتعوا بالاستقلالية و الموضوعية أثناء تنفيذ مهامهم و تجنب الخضوع لآراء الآخرين أثناء قيامهم بعمليات التدقيق.

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

مؤلفات:

1. الهواري، محمد نصر، محمد أحمد سلطان، أساسيات المراجعة : دراسة للأصول العلمية والعملية والإجراءات التنظيمية لمراجعة الحسابات في الوحدات الاقتصادية، مكتبة غريب، القاهرة، 1987.

2. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى،الوراق للنشر و التوزيع،عمان،2006.
3. عادل حسن، التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج، دار النهضة العربية، بيروت، 1976.
4. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا،الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية،مصر،2004.
5. عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
6. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل_الإطار النظري_المعايير و القواعد_مشاكل التطبيق العملي، كلية التجارة،جامعة الإسكندرية،المكتب الجامعي الحديث،2007.
7. محمد بوتين،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية،2003.
8. محمد رفيق الطيب،مدخل التسيير(أساسيات، وظائف، تقنيات)، الجزائر، الجزء الثاني، 1975.
9. دادي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، دارالمحمدية العامة، الطبعة الأولى،1998.
10. جميل أحمد توفيق، مذكرات في إدارة الأعمال، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1975.

المجلات العلمية:

1. الكاشف، محمود يوسف،نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة،جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الرابع، أكتوبر 2000.
 2. العمري أحمد محمد، عبد المغني فضل عبد الفتاح،مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006.
 3. بكري، علي حجاج،دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال،المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، 2005.
 4. بدران، سناء محمد، تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية (دراسة تطبيقية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1994.
 5. فخرا محمود عبد الملك، محمود سمير عبد المغني،مدى كفاية معيار المرجعة الدولي رقم 10 في توفير الإرشادات اللازمة للمراجع الخارجي لتقييم أعمال المراجعة الداخلية، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة،جامعة الزقازيق السنة السادسة عشر،العدد الأول،1996.
- المذكرات:

— يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، 2007.

مصادر أخرى:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى 2001.
2. الجمع العربي للمحاسبين أ، مفاهيم التدقيق المتقدمة، الجمع العربي للمحاسبين، الأردن، 2001.

المراجع باللغة الفرنسية:

Ouvrages:

1. Chambers A.D,G.M Selma,and G.Vinter,Internal Auditing,Second Edition, Pitman Publishing, London,Printed 1990
2. J. M. AURIAC, A. CAVAGNOL et les autres, Economie d'entreprise, Edition Casteilla, Paris, 1995.
3. Lionel Collins et Gérard Valin, **Audit et control interne et vérification**, Edition préparatoire, INC.Canada, 1984.
4. R . birien, J. senical: **control interne et vérification**, édition preportaine inc, Canada, 1984 .

Articles et documents :

1. Mutchler,Jane CH.7, **Independence and Objectivity, A frame work Research**
2. **Opportunities In Internal Auditing.**
3. IIA/Institute of Internal Auditors Jun 1999 www.theiia.org/standard
4. Institute of Internal Auditors IIA, 2004, **Code of Ethics and Standardsfor The Professional Practice of Internal Auditing.**
5. Institute of Internal Auditors (IIA),Standards for the professional practice of Internal Auditing.
6. Institute of Internal Auditors 1997

Sites internet :

_Side_IIA@theiia.org