



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية, تسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بغنوان:

## التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية بين التكامل و التمايز

دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

تحت إشراف الأستاذة :

- د. لشلاش عائشة

من اعداد الطالبين :

- بن خدة فتحي

-هبول عبد الحفيظ

نوقشت و أجزيت علناً بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة :

رئيساً

مناقشاً

مشرفاً

الدكتور : قدوري هودة سلطان

الدكتور : محرز عبد القادر

الدكتور : لشلاش عائشة

السنة الجامعية 2021-2022

## تشكرات

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:  
(إن أشكر الناس لله عز وجل أشكرهم للناس)  
نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للدكتورة لشلاش عائشة على مجهوداتها ونصائحها  
وعلى صبرها معنا لإنجاز هذا المذكرة.  
كما نتقدم بجزيل الشكر المسبق للجنة المناقشة على ما سيقدمونه من ملاحظات  
وتوجيهات والتي لن تزيد هذا العمل إلا إتقاناً وجمالاً.  
و نشكر كل أستاذة كليتنا على دعمهم وتشجيعهم لنا، دون أن ننسى من مد لنا  
يد المساعدة من قريب أو من بعيد.

# الإهداء

الحمد لله الذي بعونه تتم الصالحات والصلاة على رسوله الكريم سيدنا  
أهدي هذا العمل المتواضع إلى

العين الساهرة التي رعتني والقلب الحنون والصدر الرحب

أمي الغالية

و إلى المشتعل الذي يضيء دربي، قاموس أفكاري ومنجد انطباعي

أبي العزيز رحمه الله

و إلى من أنسني في دراستي وشاركني همومي تذكارا وتقديرا

و كل من ساهم في نشأتي وتعليمي من أساتذة

### المخلص :

يهدف هذا البحث الى توضيح أهمية التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية لتفعيل أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال التقليل من التكاليف والازدواجية في العمل , ولمعالجة الموضوع تم تصميم إستبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وتوزيعها على عينة مكونة 50 حيث تم إسترداد 45 إستبانة بنسبة 91% , كما تم الاعتماد في تحليلها على برنامج الحزم الاحصائية SPSS V25 , ولتحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري إضافة الى المنهج التحليل و الكمي الاحصائي في الجانب التطبيقي, وقد أشارت نتائج الدراسة الى أن التكامل الوظيفي بين كل من المتغيرين يؤثر بالإيجاب على أهداف المؤسسة بشكل خاص وحسن تسييرها بشكل عام .

**الكلمات المفتاحية :** التدقيق الداخلي ,نظام الرقابة الداخلية ,

### Summary :

This research aims to clarify the importance of functional integration between internal auditing and the internal control system to activate the performance of the economic institution by reducing costs and duplication of work. In its analysis, it was relied on the statistical packages program SPSS V25, and to achieve the objectives of the study, the descriptive approach was used in the theoretical aspect in addition to the analytical and quantitative statistical approach in the applied aspect, and the results of the study indicated that the functional integration between each of the two variables positively affects the objectives of the institution in particular and good management in general.

**Keywords:** internal audit, internal control system,

الفهرس

	التشكرات
	الاهداء
	الفهرس
أ.....	المقدمة
الفصل الأول : الاطار النظري للتدقيق الداخلي	
2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق.....
3.....	المطلب الاول: التطور التاريخي للتدقيق.....
4.....	المطلب الثاني: ماهية التدقيق .....
5.....	المطلب الثالث: خصائص التدقيق و انواعه .....
5.....	1-أنواع التدقيق .....
8.....	2- خصائص التدقيق .....
8.....	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي.....
8.....	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي .....
9.....	المطلب الثاني : أهمية وأهداف التدقيق الداخلي .....
9.....	1-أهمية التدقيق الداخلي .....
10.....	2-أهداف التدقيق الداخلي .....
12.....	المطلب الثالث : أنواع و خصائص التدقيق الداخلي.....
12.....	1- أنواع التدقيق الداخلي .....
15.....	2-خصائص التدقيق الداخلي ودوره:.....
19.....	المبحث الثالث : منهجية التدقيق الداخلي .....
19.....	المطلب الأول : معايير وميثاق التدقيق الداخلي.....

19.....	1- معايير التدقيق الداخلي
24.....	2- ميثاق التدقيق الداخلي
31.....	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني : نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي
33.....	تمهيد
34.....	المبحث الاول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
34.....	المطلب الاول: نشأة و مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل تطوره,
34.....	1- نشأة نظام الرقابة الداخلية
35.....	2- مفهوم نظام الرقابة الداخلية.
38.....	3- العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية.
40.....	المطلب الثاني : أنواع و مكونات و أدوات نظام الرقابة الداخلية,
40.....	1-أنواع نظام الرقابة الداخلية
41.....	2- مكونات نظام الرقابة الداخلية.
43.....	3-أدوات نظام الرقابة الداخلية.
44.....	المطلب الثالث : أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية
44.....	1- أهمية نظام الرقابة الداخلية.
45.....	2- أهداف نظام الرقابة الداخلية.
48.....	المبحث الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية
48.....	المطلب الاول : عناصر و مقومات نظام الرقابة الداخلية
48.....	1- مقومات نظام الرقابة الداخلية.
49.....	2- عناصر نظام الرقابة الداخلية.
50.....	المطلب الثاني : طرق فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و مخاطر تقييمه.
50.....	1-فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية.
52.....	2- مخاطر تقييم نظام الرقابة الداخلية.
54.....	المطلب الثالث : معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
54.....	1- معيار فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية.

54.....	2- معيار تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية.
55.....	3- معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية.
56.....	4- معيار كفاءة وفعالية إدارة التدقيق الداخلي.
56.....	5- معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها.
57.....	المبحث الثالث: التكامل و التمايز بين نظام الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي
57.....	المطلب الأول: مفهوم التكامل بين الدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.
57.....	1- تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.
57.....	2- أهداف التكامل بين الدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.
57.....	3- أهمية التكامل بين التدقيق الداخلية ونظام الرقابة.
58.....	المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.
60.....	المطلب الثالث : التمايز بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي
61.....	خلاصة.
	الفصل الثالث :دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة
63.....	تمهيد
63.....	المبحث الاول : تقديم مؤسسة مطاحن الصحاري
63.....	المطلب الأول :تعريف مؤسسة مطاحن الصحاري
63.....	المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
64.....	المبحث الثاني : منهجية الدراسة وتحليل البيانات
65.....	المطلب الاول : منهجية وحدود الدراسة
65.....	المطلب الثاني: ثبات أداة الدراسة وصدقها و نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها
73.....	المبحث الثالث : إختبار صحة الفرضيات والنتائج والتوصيات
73.....	المطلب الأول : إختبار صحة الفرضيات
78.....	المطلب الثاني : النتائج والتوصيات
79.....	خلاصة الفصل.

81. ....	الخاتمة.....
84.....	المصادر والمراجع .....
90 .....	الملاحق.....



قائمة الأشكال

- الشكل رقم 1-1 :ميادين التدقيق الداخلي.....12.....
- الشكل رقم 1-2 : المستويات التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي ..... 25.....
- الشكل رقم 1-3 : الشكل المركزي للتدقيق الداخلي.....26.....
- الشكل رقم 1-4 : الهيكل اللامركزي للتدقيق الداخلي.....27.....
- الشكل رقم 1-5 : الهيكل المخطط للتدقيق الداخلي.....27.....
- الشكل رقم 1-6: تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة التدقيق.....30.....
- الشكل رقم 1-2 : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 51 .....
- الشكل رقم 1-3 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة,..... 63 .....
- الشكل 2-3 : يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن..... 65.....
- الشكل 3-3 : يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الطبيعي..... 65.....
- الشكل 3-4 يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية,..... 67 .....

قائمة الجداول

- الجدول رقم 1-1 : التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه.....3
- الجدول رقم 1-2: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي .....21
- الجدول رقم 1-2 : يوضح العلاقة بين كل من التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية .....59
- الجدول رقم 3- 1 :يمثل إحصائيات الثبات " ألفا كرونباخ.....65
- الجدول رقم 3- 2 :معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة .....65
- الجدول رقم 3-3 : درجات مقياس ليكارت الخماسي .....68
- الجدول رقم 3- 4 :يوضح اتجاهات إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول.....69
- الجدول رقم 3- 5 :يوضح اتجاهات إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني.....71
- الجدول رقم 3- 6 :يوضح اتجاهات إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث.....72
- الجدول رقم 3- 7 :معاملات الارتباط بين المحاور الثلاث.....73
- الجدول رقم 3- 8 :نتائج اختبار الفرضيات للمحاور الثلاث .....75
- الجدول رقم 3- 9 :فروقات بين متوسطات الاجابة تبعا للمؤهل العلمي.....76
- الجدول رقم 3- 10 :اختبار جودة النموذجين المتغير المستقل والمتغير التابع، اختبار التأثير، نموذج العالقات البسيطة ( الانحدار ) بين المتغير المستقل والتابع.....77

GAAS	معايير التدقيق المقبولة عموماً
COSO	لجنة حماية المنظمات Committee of Sponsoring Organizations
IFACI	المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية Institut français de l'Audit et du Contrôle internes
IIA	معهد المدققين الداخليين institute of internal Auditors

# مقدمة

إن التطور المستمر و التوسع الكبير الذي شهدته المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها عبر الزمن، ألزم المؤسسة التعامل مع أطراف مختلفة وهيئات بشكل مباشر أو غير مباشر وذلك باعتبارها نظام مفتوح يؤثر و يتأثر بالمحيط ، فأدى هذا إلى خلق المؤسسة لعدة وظائف كانت ثانوية إلا أنها أصبحت ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها، فنجح الوظائف الأخرى لا يأتي إلا بوجود آلية للضبط و المراقبة و التنسيق و التصحيح ألا و هي آلية التدقيق و الرقابة ، هاتين الأخيرتين شهدتا تطورا مواكبا ومتماشيا مع تطور الحياة البشرية الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية، و التي تعتبر عصب الاقتصاد و المؤسسة فلا بد منها للتشخيص و التأكد من أن الوظائف تسير وفق المعايير و القوانين المعمول بها في المؤسسة لتحقيق الأهداف المراد الوصول لها.

فالتدقيق الداخلي يعتبر من الوظائف المهمة داخل المؤسسة ، بالإضافة إلى أنه من أهم أدوات الرقابة الداخلية لدعم الوظيفة الإدارية، كما أنه يساهم في تفعيل و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة . فهذا الأخير هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات والقواعد والقوانين والمبادئ والضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات وتحسين الأداء .

ومن خلال ما تم ذكره يتضح أن المؤسسات في أمس الحاجة لخدمات كل من التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية لذلك لا بد من تضافر جهود خدماتهما معا والتكامل بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما وإبراز التمايز بينهما ، لما لذلك من دور كبير في حسن سير المؤسسة وتحقيقها لأهدافها ووصولها إلى أعلى المستويات. ومن هنا جاءت إشكالية هذه الدراسة.

### طرح الإشكالية:

وبناءً على ما سبق سنحاول تحليل هذا الموضوع إنطلاقاً من طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى أهمية وظيفتي التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وما طبيعة العلاقة بينهما؟

ومن خلال هذه الإشكالية اشتمت الأسئلة الفرعية التالية لتحقيق هدف الدراسة:

- 1- ما مدى أهمية التدقيق الداخلي في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة ؟
- 2- ما مدى أهمية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة ؟
- 3- ما هي طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة؟

- 1- للتدقيق الداخلي أهمية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة .
- 2- للرقابة الداخلية أهمية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة.
- 3- يوجد علاقة وطيدة وتكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة .

### أسباب اختيارنا الموضوع :

- ـ رغبتنا في البحث في هذا الموضوع و الإلمام بجميع جوانبه , أهميته وفائدته للباحث في مجال تخصصه العلمي والعملية،
- ـ محاولة إبراز أهمية وفعالية كل من وظيفة التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية المؤسسات الاقتصادية .
- ـ إظهار اثر التكامل بين التدقيق الداخلية و الرقابة الداخلية على المؤسسة الاقتصادية .
- ـ الأهمية المتزايدة لموضوع التمايز بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية ، وماله من دور على جودة ونجاح وازدهار المؤسسة
- ـ محاولة تقديم مرجع علمي يستفيد منه كل من الطلاب والباحثين.

### أهداف الدراسة:

- تتمثل أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من خلال هذه الدراسة في الأتي:
- ـتحديد مفهوم كل من الدقيق ونظام الرقابة الداخلية
- ـالتعرف على أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة و توضيح أهميته وفائدته في المؤسسة .
- ـ تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى ضرورة توفر خدماته فيها .
- ـ إيضاح كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
- ـتوضيح مدى التكامل بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية .

### اهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الايجابي الذي يلعبه كل من التكامل والتمايز بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ، و أثرهما الكبير على فعالية الرقابة الداخلية في

المؤسسة، حيث أصبح التدقيق الداخلي من الأدوات التي تساهم من ضمان إكتشاف مختلف الطرق للقضاء على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية .

### حدود الدراسة:

- الجانب النظري: تم التطرق وبشكل عام لكل من التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية من حيث المفهوم والهدف وطبيعة كل منهما وتطورهما، وكذلك التطرق بشيء من التفصيل العلاقة التكاملية و التمايز بينهما .

- الجانب التطبيقي: محاولة تحليل التكامل والتمايز بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة.

### منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة الفرعية منها، ولاختبار الفرضيات فقد تم الاعتماد على عموميات حول التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، وعلى المنهج الوصفي والتحليلي في استعراضنا لبقية الموضوع في الفصلين الأول و الثاني .

أما الفصل الثالث فقد قمنا بدراسة الميدانية، وتم استخدام كل من المنهج الوصفي والتحليلي إلى جانب دراسة حالة من خلالها قمنا بحديد مستوى ودرجة التكامل والتمايز المحققة فعلا في الدارسة الميدانية .

### صعوبات الدراسة:

1- صعوبة الحصول على بعض الوثائق المهمة للدراسة من قبل المؤسسة ، وذلك لسريتها

2- صعوبة ضبط بعض المصطلحات

### الدراسات السابقة :

- د . مصباح ياقوت ، بودشيش مامية ، التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة وهران 2 . وضحت هذه الدراسة التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

- بارة شامة ، التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الاكاديمي في التدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة هدفت هذه الدراسة الى إيجاد أثر التكامل بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية .

- عبد السلام سعيد أبو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، 2010، تمثلت إشكالية هذه الدراسة في ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، في تنفيذ مهمة المراجعة .

ثم تناول موضوع التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية بين التكامل والتمايز في ثلاثة فصول, كل فصل مكون من ثلاثة مباحث:

الفصل الأول : يتحدث عن الاطار النظري لتدقيق الداخلي ثم تقسيمه الى ثلاثة مباحث ، الأول تناول مفاهيم عامة حول التدقيق, والثاني تناول الاطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي والثالث تناول منهجية التدقيق الداخلي في المؤسسة .

الفصل الثاني :يتحدث عن نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي تم تقسيمه الى ثلاثة مباحث ، الأول تناول عموميات حول نظام الرقابة الداخلية, والثاني تناول تقييم نظام الرقابة الداخلية والثالث تناول التكامل والتمايز بين نظام الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي.

الفصل الثالث : تدور أحداثه حول الدراسة العلمية الميدانية للموضوع, والتي تم تطبيقها في مؤسسة مطاحن صحاري بالنعامة



# الفصل الأول

## الإطار النظري للتدقيق الداخلي

## تمهيد:

نشأ التدقيق وتطور نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها، فالتدقيق بشكل عام يهدف إلى التحقق من صحة وسلامة البيانات المالية، الإدارية، والتشغيلية للمؤسسة ومدى التزام الموظفين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد الموضوعة لتسيير نشاطاتها والمبادئ المحاسبية المعمول بها والمقبولة عموماً بغرض تقادي حدوث الأخطاء وحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والغش.

وقد ظهرت الحاجة إلى التدقيق بكل أنواعه الداخلي المساعدة إدارة المؤسسة على حسن إدارتها وتسييرها من خلال قيام المدقق الداخلي بالتقييم والفحص المستمر للأنشطة الداخلية للمؤسسة وتحديد مدى كفاءة الأنظمة والعاملين ومن ثم رفع تقرير عن ذلك وعرضه على الإدارة المعنية، والخارجي بهدف طمأنة الملاك على حسن تسيير مؤسساتهم ومدى صدق المعلومات المالية المقدمة من جهة وطمأنة الأطراف الخارجية المستخدمة لهذه المعلومات على مدى عدالتها وشموليتها من جهة أخرى

ولنتناول ما سبق أكثر تفصيلاً قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لتدقيق الداخلي

المبحث الثالث: منهجية التدقيق الداخلي

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق

### المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

قد نشأت مهنة التدقيق منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100 % ، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة " هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية"<sup>1</sup>.

#### الجدول رقم 1- 1 : التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه

المدة	الامر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح الى 1700 ميلادي	الملك . إمبراطور . الكنيسة . الحكومة	رجل الدين كاتب	معاينة السارق على اختلاس اموال . حماية الأموال
من 1700 الى 1850	الحكومة . المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش و معاينة فاعليه . حماية الأصول
من 1850 الى 1900	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصادقية الميزانية
من 1900 الى 1940	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء , الشهادة على مصادقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 الى 1970	الحكومة , البنوك و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظار القوائم

<sup>1</sup> محمد التوامي طواهر , مسعود صديقي ، ( المراجعة وتدقيق الحسابات ) ، بن عكنون الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية . 2003 . ص 06

المالية التاريخية			
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير التدقيق	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة و استشارة	الحكومة , هيئات اخرى و المساهمين	من 1970 الى 1990
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية ضد الغش العالمي	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة و استشارة	الحكومة , هيئات أخرى و المساهمين	ابتداء من 1990

المصدر : محمد التوامي طواهر , مسعود صديقي ، ( المراجعة وتدقيق الحسابات ) ، بن عكنون الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية . 2003 . ص 07

### المطلب الثاني: ماهية التدقيق

قد تعدد تعريف التدقيق بين المختصين في هذا المجال ومن بين التعاريف المطروحة تطرقنا الى التعاريف التالية<sup>1</sup> :

**التعريف الأول:** يعرف التدقيق على أنه: "عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"

**التعريف الثاني:** يمثل التدقيق عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين.

<sup>1</sup> خالد راب الحبيب و خليل محمود الرفاعي، (الأصول العلمية والعملية التدقيق الحسابات)، الأردن، دار المستقبل، 1948 ، ص 12-13

**التعريف الثالث:** عرفت لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنه: " عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"

### المطلب الثالث: خصائص التدقيق و أنواعه

#### 1-أنواع التدقيق :يمكن تصنيف التدقيق إلى عدة تبويات كالآتي:

##### 1-1 تبويب التدقيق من حيث حدودها

✓ **التدقيق الكامل:** وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه. ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدني في نهاية الأمر أن يقدم رأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية ككل ولذلك يناسب هذا التدقيق قبل المنشآت الصغيرة، أما في حالة اعتماد المنشآت الكبيرة على هذا النوع من التدقيق فان ذلك يتوقف على مئاة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختياراته .

✓ **التدقيق الجزئي:** وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال، ويراعى أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وعليه فإن تدقيق المنشآت سواء كان كامل أو جزئي فإنه يتوقف على الإلزام القانوني لهذه المنشآت وعلاقتها بالملاك<sup>1</sup>.

##### 1-2 تبويب التدقيق من حيث مدى الفحص التدقيقي التفصيلي

يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العملات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، ولا يناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار .

<sup>1</sup> - خالد راب الحبيب و خليل محمود الرفاعي ، مرجع السابق ص 14-15

✓ **التدقيق الإختباري:** وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المد في أحد الأسلوبين هما: الأولى التقدير الشخصي والثاني العينات الإحصائية. ولعل إتباع المدني لأحد هذه الأساليب يعتمد على الحيرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة، ولذلك يعتبر التدقيق الإختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني.

ومن الجدير بالذكر في هذا المجال التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية والتدقيق الجزئي والتدقيق الإختباري من ناحية أخرى، وذلك تجنباً للخطأ بين هذه الأنواع حيث أن التدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات في حين أنه يكون إختباري إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، وكذلك الحال فإن التدقيق الحربي قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محل التدقيق. وقد يكون إختباري إذا تم إختبار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء.<sup>1</sup>

### 1-3 تبويب التدقيق من حيث التوقيت

✓ **تدقيق مستمر:** تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها
  - عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته
  - توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.
- ويمتاز هذا النوع من التدقيق بسرعة اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل، وتمكين المدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.<sup>2</sup>

✓ **تدقيق نهائي:** يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، ومن المزايا التي يحملها التدقيق النهائي تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم

<sup>1</sup> محمد أمين مارون، (التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر)، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011-2010، ص 10

<sup>2</sup> محمد أمين مارون، مرجع السابق، ص 13-12

تدفنها حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها، وبالرغم من هذه الإمتيازات إلا أنه لا يخلوا من العيوب حيث أن اكتشاف الأخطاء لن يكون إلا في نهاية السنة المالية.<sup>1</sup>

#### 1-4 من حيث القائم بعملية التدقيق

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين :

✓ **تدقيق داخلي:** هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحدي، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم گوونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة بهدف التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية أن المعلومات صادقة وشرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة<sup>2</sup>

✓ **تدقيق خارجي:** وهو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها وذلك لإعطائها المصدقية حتى تتال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).

#### 1-5 من حيث الإنزام : ينقسم إلى نوعين : تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري

✓ **تدقيق إلزامي :** يحتم القانون القيام به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة

✓ **تدقيق اختياري :** هو عملية غير ملزمة بالقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع طالب عملية التدقيق حيث أن وجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان و محمد الغيومى، المراجعة بين التنظير والتطبيق. بيروت. الدار الجامعية. 1990 ص30

<sup>2</sup> HAMINA.Laudicable financier BERTI edition .alger .2002 p 07

<sup>3</sup> محمد بهي الحسان، المراجعة بين التسيير والتطبيق، مرجع سبق ذكره. ص 46-47

2- خصائص التدقيق :

يمكن أن نتعرف على خصائص التدقيق من خلال التعاريف التالية و التي نحصرها فيما يلي:

- ✓ التدقيق عملية منتظمة تعتمد على الفكر والمنطق لذلك فهو يعتبر نشاطا يجب التخطيط له مسبقا كما يجب أن تكون عملية التنفيذ بأسلوب منهجي وليس بطريقة عشوائية.
- ✓ ضرورة الحصول على أدلة وقرائن ويتم تقييمها بطريقة موضوعية ويعتبر ذلك جوهر عملية التدقيق و هو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه عن القوائم المالية للمؤسسة .
- ✓ يشمل التدقيق على إبداء الرأي أو إصدار الحكم و من ثمة فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير التي يتم استخدامها كأساس للتقييم و إصدار الحكم الشخصي و من جملة هذه المعايير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، التي تستخدم كمعيار للحكم على مدى سلامة البيانات محل الدراسة .
- ✓ إيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية و ذلك فإن التدقيق يمثل وسيلة من الوسائل الاتصال حيث يعتمد المدقق في عرض نتيجة الفحص و الدراسة وإيصالها إلى الجهات المعنية على التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد.

**المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي**

**المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي**

لقد تعددت المفاهيم الخاصة بالتدقيق الداخلي نظرا للتطورات التي مست به وسنتطرق إلى أبرز المفاهيم الحديثة:

- ✓ يعرف التدقيق الداخلي على انه مجموعة من الأنظمة وأوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشؤه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية في التأكد من الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة وفي التحقق من إتباع موظفيها للسياسات والخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم ، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها ، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>يونس جربوع، (مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق)، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2018 ، ص 34



✓ هو وظيفة تقييم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة ( المنشأة ) لفحص و تقييم كافة أنشطتها كخدمة بهدف مساعدة موظفيها للإطلاع بمسؤولياتهم بجدارة ، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها ، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة<sup>1</sup>.

✓ عرف معهد المدققين الداخليين في أمريكا في آخر تعديل لمعاييرها لسنة 2004 التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل و موضوعي ذو طبيعة استشارية مصممة لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم التقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم"<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني : أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

#### 1-أهمية التدقيق الداخلي :

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات التدقيق الدليل عن مدى أهميته لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية التدقيق وأهدافه العامة والميدانية

يعتبر التدقيق مهما بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من التدقيق نذكر<sup>3</sup>:

#### ✓ مسيرو المؤسسات:

يتجه مسير و المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها والتحقق من نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لإتخاذ القرارات.

#### ✓ المساهمون و ملاك المؤسسة:

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج التدقيق و هذا للتأكد من:

- قدرة تسيير المسؤولين

- الاستغلال الجد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة

<sup>1</sup>خلف عبد الله الوردات ، (دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية) ، الطبعة الأولى، عمان ،الوراق للنشر والتوزيع ، 2014 ، ص10

<sup>2</sup>كريمة علي الجوهر ، (التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات )، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2012 ، ص 16

<sup>3</sup>محمد سمير الحسان،(المراجعة بين النظر والتطبيق)، مرجع سبق ذكره، ص 45-47.

- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

#### ✓ الدائنون والموردون:

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة، متعاملها ودائنها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية و المركز المالي، كما أن درجة السيولة والريح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية .

✓ **المستثمرون:** بلعب التدقيق دور بالنسبة للمستثمرين، فهو يتقدم كضمان أساسي لطلب الفروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية .

✓ **الهيئات الحكومية:** تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط المراقبة الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المدقق وكذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم.

✓ **إدارة الضرائب:** إن احترام النصوص التشريعية والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصادقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصادقية للتصريحات الضريبية .

**2-أهداف التدقيق الداخلي :** كما أسلفنا الذكر فإن التدقيق قد تطور عبر العصور، وهذا التطور انعكس على

أهدافه فانتقل من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية نذكر<sup>1</sup> :

- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الإعتماد عليها
  - ابداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية
  - اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية
  - التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء
  - مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة
  - مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه
  - المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.
- و مؤخرا أصبح التدقيق يهدف إلى ما يلي<sup>1</sup> :

<sup>1</sup>القاضي دحدوح،( أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية)، عمان، مؤسسة الوراق. 2000، ص 15.

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت
- المصادفة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة الإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدمها في اتخاذ القرارات.

وبعد التعرض للأهداف العامة أو التقليدية للتدقيق، سوف نتطرق الأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للتدقيق و أعمال المدقق و التي هي كالتالي<sup>2</sup>:

✓ **عرض القوائم المالية:** التحقيق هدف عرض القوائم الإفصاح فإن المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر أو مكونات القوائم المالية التي قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا فإن على المدقق أن ينفذ إجراءات التدقيق للتحقق من صحة القوائم المالية، وبالطبع فإن الإفصاح يشمل ما جاء في صلب القوائم المالية أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات أو مرفقات.

✓ **مشروعية وصحة العمليات المالية (الشمولية):** يطلب هدف التحقق من مشروعية وصحة العمليات من المدقق ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة، والتحقق من مشروعية وصحة العمليات.

✓ **الملكية (الحقوق والالتزامات):** يجب على المدقق فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوبة . وعلى الرغم من أن الحيافة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول. إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلا .

✓ **استقلالية الفترة المالية:** يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية

<sup>1</sup>شعباني لطفي، (المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2013-2014، ص 25

<sup>2</sup>الصحن عبد الفتاح، (كامل سداب، الرقابة والمراجعة الداخلية)، ط1، مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001، ص219

الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية موضع التدقيق.

✓ **التقويم:** يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمدقق، وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية، أو السوق أيهما أقل، وذلك طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

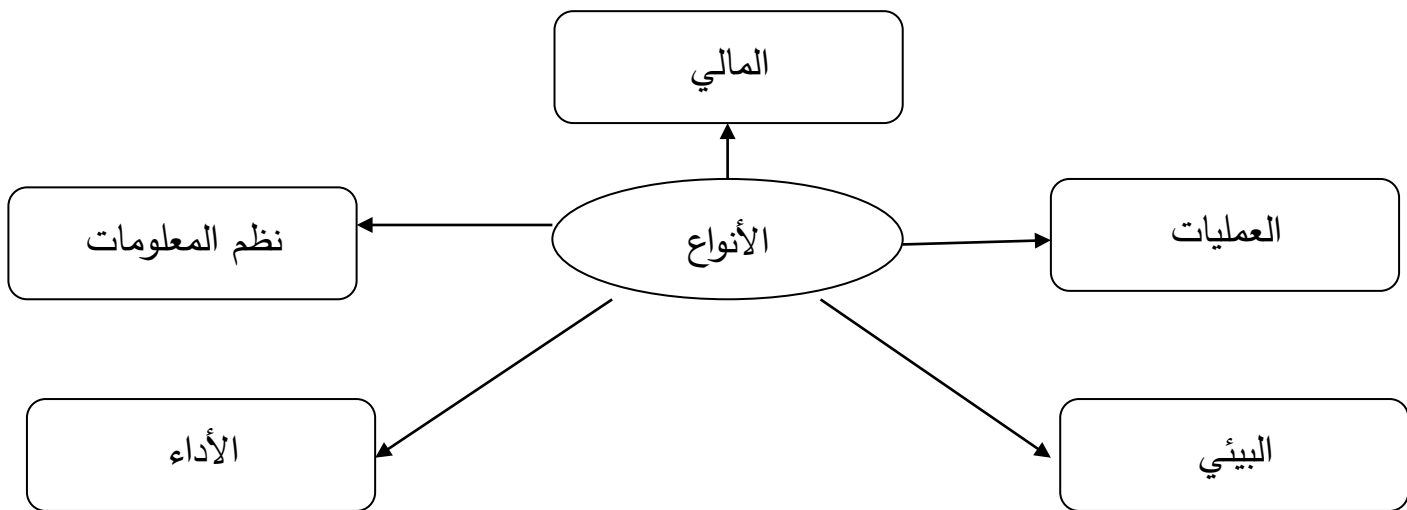
✓ **الوجود (الحدوث):** يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف التدقيق، فمسؤولية المدقق الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول وال حقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول وال حقوق موجودة فعلا، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسؤولية المدقق تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر.

### المطلب الثالث : أنواع و خصائص التدقيق الداخلي

#### 1- أنواع التدقيق الداخلي :

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا انه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق، ولهذا فقد عميد معهد المدققين على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من اجل تحقيق أهداف التدقيق<sup>1</sup>

#### الشكل رقم 1-1: ميادين التدقيق الداخلي



المصدر : خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص56

✓ **التدقيق التشغيلي(العمليات) :** يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من اجل سلوك نهج عمل واقعي ، ويعرف

<sup>1</sup>خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص55

التدقيق التشغيلي (تدقيق العمليات) بأنه " الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة ، كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة استخدام المواد المادية والبشرية ، بالإضافة إلى تقويم إجراءات مختلف العمليات ويجب أن يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.

✓ **التدقيق المالي** : يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول . وتخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي والتي تقوم على<sup>1</sup>:

- التأكد من أن الصرف يتماشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.  
- التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها،

- المراجعة المستندة لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير و المخالصات و الإيصالات والكشوف الأصلية ..

- التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي لا ينفي وجود مراجعة مالية متخصصة قبل الصرف مسؤولية الإدارات والأقسام اتجاه واجبات التدقيق الداخلي .

✓ **تدقيق نظم المعلومات** : أن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من سلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة .

وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في :

- فصل المهام : يؤدي التشغيل الآلي للعمليات الى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي ضعف الرقابية الناتجة عن فصل المهام ، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن تعويضها بسهولة بإجراءات رقابية بديلة.

- اختفاء مسار التدقيق : تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة، فبينما كانت البيئة البدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات وبالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية ، تطلب ذلك إلى ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة وعنيد المجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية .

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص55-56

- تشغيل موحد للعمليات : تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية ، وفي المقابل فان بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة البدوية الأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب خطأ مثلا في بناء البرامج .
- مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات : يقوم الحاسب المباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية .
- تزايد فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات: تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي على زيادة فرصة وقوع الأخطاء والتجاوزات المقصودة:
  - إمكانية الوصول من الحاسب الآلي إلى بيانات الحاسب وخاصة في بيئة شبكات الحاسب
  - التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي، على عكس الحال في بيئة العمل اليدوي .
  - عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء.
  - إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم ، او صيانة الحاسب .
- زيادة فرصة المتابعة والإشراف الإداري: تمنح برامج الحاسب الآلي فرصة اكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي
- اعتماد عناصر الضبط والمتابعة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي<sup>1</sup>.
- زيادة الفرص للقيام بالمراجعة التحليلية : نظرا لتوفير الحاسب الآلي الكمية أكبر من البيانات والتقارير، فان الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها.
- ✓ **تدقيق الأداء** : إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة الاقتصادية الأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين ، يطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل الإجراءات والأساليب الإدارية وتتم في الآتي :

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 584

- تقييم الأداء : من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة)

- الحكم على الكفاية وترشيده الإنفاق: حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكر الغير ضروري وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.

✓ **التدقيق البيئي** : الهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهورها ومواردها وكذا حمايتها من الاستنزاف، أو الانقراض .. وتحديد وتقييم المظاهر البيئية التالية :

الأخيرة، الضجيج، المياه العادمة، حرق المخلفات، المواد المستنزفة لطبق الأوزون، التدخين الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الإنتاج ، هدر الطاقة الكهربائية، المخلفات الصلبة .. الخ.

فعلى التدقيق الداخلي أن يتأكد من أن المنشأة عملت على اعتماد مظاهر البيئة الهامة لضبطها والسيطرة عليها التحسين الأداء البيئي للمنشأة وكذلك اخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر البئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها<sup>1</sup> .

## 2- خصائص التدقيق الداخلي ودوره:

للتدقيق الداخلي خصائص كما له دور داخل المؤسسة يمكن ذكر اهمها:<sup>2</sup>

**2-1 خصائص التدقيق الداخلي:** التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم تؤديها مجموعة مؤهلة من الموظفين من داخل المؤسسة، و لأنها كذلك فهي تتميز عن غيرها من الوظائف الأخرى بمجموعة من الخصائص يمكن ذكر أهمها:

### 2-1-1 التدقيق الداخلي ووظيفة جديدة

وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة نسبية جديدة ويرجع ذلك إلى ظهورها بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929م بالولايات المتحدة الأمريكية، كما أنها لم تظهر في فرنسا إلا بعد الستينات وكانت تهتم بصفة خاصة بالرقابة المحاسبية، ولم تبدأ أصولها وخصائصها بالظهور إلا في سنوات الثمانينات.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق شكره ، ص59

<sup>2</sup> Jacques Renard, op-cit, p.33

2-1-2 التدقيق الداخلي وظيفته شاملة

تظهر صفة الشمول في التدقيق الداخلي من خلال كونها:<sup>1</sup>

أ- التدقيق الداخلي يمارس في كل المنظمات:

ظهرت وظيفة التدقيق الداخلي و تطورت في المؤسسات الكبرى بسبب توسع حجم أعمالها وتعدد أوجه النشاط بها، وكذلك بسبب امتدادها الجغرافي (فروع) حتى خارج حدود البلد الواحد (نخص منها المؤسسات المتعددة الجنسيات، إلا أنها لم تبق حكرا عليها، فالمؤسسات المتوسطة والصغيرة أصبحت هي الأخرى معنية هذه الوظيفة شريطة أن تكون قادرة على تحمل تكاليف عمل إدارة التدقيق الداخلي، و من ناحية أخرى، يمكن كذلك أن لا ترتبط وظيفة التدقيق الداخلي بهيكل خاصة بها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بحيث يمكن أن نتصور وظيفة التدقيق الداخلي بدون إدارة معينة ويتم تطبيقها من طرف أعوان آخرين داخل المؤسسة .

ب - التدقيق الداخلي يطبق على جميع الوظائف:

لا زال الكثيرون لحد الآن - ممن هم ليسوا على علم بالتطور الذي عرفه التدقيق الداخلي - يعتقدون أنه وظيفة تخص فقط النواحي المحاسبية والمالية، فهم لا يجدون فرقا بينه وبين التدقيق الخارجي إلا من حيث القائمين به والواقع أنه نظرا لما عرفه التدقيق الداخلي من تطور في مفهومه وأهدافه، وتوسع في نطاقها لم تعد تلك الوظيفة التي تقتصر أعمالها على تدقيق الوظيفة المحاسبية والمالية، بل امتدت لتشمل كل وظائف المؤسسة بدون استثناء نذكر منها وظيفة الإنتاج، الوظيفة التجارية والإعدادية، وظيفته التسيير وغيرها وبما أن التدقيق الداخلي هو إحدى وظائف المؤسسة، فهو الآخر يخضع لعملية التدقيق.

ج - التدقيق الداخلي يشمل كل العمليات:

بالإضافة إلى تطبيقه على جميع وظائف المؤسسة، فإنه أيضا يشمل كل الأعمال التي تتم فيه، حيث يعمل المدقق الداخلي على تنفيذ برامج بتدقيق كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة من شراء، تخزين إشارات، توزيع وصيانة ... الخ، فهو إذن تدقيق تفصيلي. والواقع إن هذا التدقيق يكون مكون في المؤسسات الصغيرة وحتى المتوسطة الحجم، إلا أنه يبدو صعب التطبيق في المؤسسات الكبيرة بسبب كثرة وتنوع عملياته، في هذه الحالة يلجأ المدقق الداخلي إلى الطرق الإحصائية لتنفيذ مهامه، ومن ثم تطبيق التدقيق الإختباري (من خلال

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق شكره ، ص55



(العينات).

**ج-1- التدقيق الداخلي وظيفية دورية :** إن وجود المدقق الداخلي الدائم في المؤسسة (باعتباره موظفا فيها) يجعل من وظيفة التدقيق الداخلي وظيفية دورية، وهي خاصة تفرقها عن غيرها ( التدقيق الخارجي).

يضع المدقق برنامجا خاصا لتنفيذ عمله، قد يتعلق الأمر هنا بتدقيق أعمال أحد فروع المؤسسة أو تدقيق إحدى وظائفها أو أنشطتها، كما قد تدوم مهمته أسبوعا، أو أسبوعين أو أشهر لتتوج بتقرير يتضمن التوصيات المناسبة، على أن يعيد الكرة ( تدقيق نفس الفرع أو الوظيفة أو النشاط) بصفة منتظمة على مدار السنة، وهذا يتوقف على درجة الخطر الموجودة بذلك الفرع أو النشاط أو بتلك الوظيفة التي تم تدقيقها.

وعليه، فإن قياس درجة الخطر المرتقب في كل نشاط أو وظيفة أو فرع يعد معيارا يستخدمه المدقق الداخلي في تحديد توقيت أداء مهماته، فكلما كانت درجة الخطر كبيرة كانت مهماته لتدقيق نفس الوظيفة أو النشاط أو الفرع متقاربة خلال الزمن، والعكس تكون مهماته متباعدة في الأنشطة التي درجة الخطر فيها ضعيفة .

**ج-2- التدقيق الداخلي وظيفية مستقلة<sup>1</sup>:** يستوي كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في ضرورة توفر معيار الاستقلالية لتنفيذ أية برنامج تدقيق بغاية، إلا أن درجة استقلال كل واحد منهما تختلف عن الآخر وذلك بحكم العلاقة التي تربطهما بالمؤسسة محل التدقيق. والمدقق الداخلي مسؤول عن تحقيق أهدافي وظيفته، ومسؤوليته هذه لا تغطي على مسؤولية القائمين على الأنشطة التي خضعت للتدقيق، كما أنه لا يملك أية سلطة على العاملين بالإدارات والأقسام لكون وظيفة التدقيق الداخلي وظيفية استشارية، فهو يقدم النصح والإرشاد لهم دون أن يكون رأيه ملزما لهم إلا من خلال قرارات تصدرها الإدارة العامة.

## 2-2 دور التدقيق الداخلي :

شبه "ليونال ستوليرو أهمية وظيفة التدقيق في المؤسسة بدور الأذن الداخلية عند الإنسان، والتي تعد بمثابة منطقة توازن الجسم ككل<sup>2</sup> كما وصف "أوليفي ليمون" التدقيق بطبيب المؤسسة على أساس أنها وظيفة تتدخل بطلب من الإدارة لفحص أعمال وظيفة أو نشاط و تتبع في ذلك خطوات الطبيب عندما تكون أمامه حالة مرضية حيث يعمل المدقق الداخلي على<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> الخطف عبد الله الوردات ، مرجع سبق شكره ، ص58

ETIENNE BARBIER : «L'audit interne-permanence et actualité », paris, 1995, p: 24 <sup>2</sup>

OLIVIER LEMANT, R.F.A.I. op- cit, p: 25.<sup>3</sup>

- وضع تشخيص شامل لتلك الوظيفة أو النشاط لتحديد نقاط الضعف الموجودة و التعرف على أسبابها وتقييم نتائجها؛

-إنذار المسؤولين وإعلامهم بتلك المشاكل، والتعاون معهم لإيجاد حلول تنظيمية مناسبة؛

- تقاسم العلاج في صورة توصيات في تقرير يرفعه للإدارة العليا لتتخذ القرارات اللازمة .

وكما هو الحال بالنسبة للطبيب، فإن دور المدقق الداخلي لا يتوقف عند وضع التوصيات، بل يمتد إلى متابعة تنفيذها.

وبين تشبيهه ( Stolenu ) و ( Lemant ) فإن لوظيفة التدقيق الداخلي عدة أدوار نذكر منها:

-تعاني المؤسسة من اختلالات واضطرابات، كما قد يراود مسؤوليها شكوكا في بعض الأمور، وحتى يستطيعوا مواجهة تلك الاختلالات وإزالة تلك الشكوك في أفضل ظروف ممكنة فإنهم يستعينون بالتدقيق الداخلي. فالمدقق الداخلي يعمل على التدقيق في صحة ونزاهة المعلومات المعروضة، والتي يعتمد عليها المسؤولين عند اتخاذ القرارات، والتحقق من توفر الحماية الكافية والشاملة للأصول والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وكذلك تقييم فعالية الأداء عند كل مستويات المؤسسة.<sup>1</sup>

- ليس من مسؤوليات التدقيق الداخلي ضمان التوازنات داخل المؤسسة، وإنما مهمتها تقتصر على التحقق من مدى توفر الشروط اللازمة للمحافظة على تلك التوازنات، كما أنه ليس من مهام المدقق الداخلي إعادة التوازنات عند حدوث أي اختلالات لأن هذا من مسؤوليات الإدارة، فهي وحدها قادرة على توفير الوسائل المادية والبشرية الضرورية، وإنما دوره ينحصر في تقديم التوصيات والنصائح المناسبة.<sup>2</sup>

- إن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة على التأقلم مع كل التغيرات التي تحدث سواء في محيطه الداخلي أو في المحيط الخارجي، فهو يلعب دور الكاشف والمتحرك والوسيط في آن واحد، حيث يعمل التدقيق الداخلي على كشف كل المشاكل التي تعيق السير العادي لعمل المؤسسة، كما أنه يتحرك لمعرفة أسباب تلك المشاكل ونتائجها، وهي تتوسط لإيجاد الحلول المناسبة لها.

- إن الدور الآخر للتدقيق الداخلي مرتبط بفكرة الخطر والأمن، حيث يهتم هذا الأخير بتحديد جميع المخاطر

<sup>1</sup> Jean-René EDIGHOFFER: "Précis de gestion d'entreprise". Edition Nataaan, Paris, 1997, p: 124

<sup>2</sup> ETIENNE BARBIER, op cit, pp: 25-26

الظاهرة والخفية بالمؤسسة، كما يحرص على أن تكون تلك المخاطر المعروفة مغطاة بشكل يضمن بقاء المؤسسة<sup>1</sup>. ويعمل المدقق الداخلي كذلك على تحليل المخاطر حتى يتمكن من وضع خطة عمل مناسبة.

- كي تحافظ المؤسسة على فعاليتها، يتوجب عليها الإبقاء على الروابط العلاقات الأفقية الضرورية بين مختلف وظائفها، وعليه يقوم التدقيق الداخلي بعمليات تقصي للحقائق وتبيين الوقائع وملاحظة أي انحرافات في تلك العلاقات والتي قد تؤدي إلى عرقلة نشاط المؤسسة<sup>2</sup>.

على العموم، إن التدقيق الداخلي يعمل على حماية مردودية المؤسسة الحالية والمستقبلية، وذلك بالسهر على نوعية المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة عند اتخاذ قراراتها هذا من جهة، والتحقق من فعالية العمليات التي تقوم كما من جهة أخرى، وهذا كله من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

### المبحث الثالث : منهجية التدقيق الداخلي

إن الأهمية البالغة و المكانة التي أصبح يتمتع بها نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة من جهة و العقوبات التي تعيق الدور المنوط به من جهة أخرى، تمثل في الحقيقة رد فعل لضرورة خلق بيئة تنظيمية ملائمة لأداء فعال يختص به نشاط التدقيق الداخلي وعليه سنتناول بعض الخصائص التي تتميز بها هذه الخلية من خلال دراسة العناصر التالية المتمثلة في تنظيم التدقيق الداخلي في المؤسسة، موقعه فيها ، المعايير و الميثاق الخاص به .

#### المطلب الأول : معايير وميثاق التدقيق الداخلي:

##### 1- معايير التدقيق الداخلي : قد إنقسمت الى صنفين :

1-1 المعايير المقبولة قبولاً عاماً: تضم معايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS) قائمة من 10 معايير، مقسمة إلى الأقسام الثلاثة التالية:<sup>3</sup>

##### ✓ المعايير العامة:

- يجب أن يكون لدى المدقق تدريب تقني وكافي مناسب لإجراء التدقيق.

<sup>1</sup> Guide de Self-Audit: 98 grilles pour identifier et maitriser les risques dans son organization ...ou créer son Audit Interne, Eds d'organisation, paris, 1998, p:155

<sup>2</sup> ETIENNE BARBIER, sp- cit., pp: 22-23.

<sup>3</sup> <https://e3arabi.com/?p=46207>

- يجب أن يحافظ المراجع على الاستقلال في المواقف العقلية في جميع الأمور المتعلقة بالتدقيق.
- يجب على المدقق توخي العناية المهنية الواجبة في أداء التدقيق وإعداد تقرير المدقق.

#### ✓ معايير العمل الميداني:

- يجب على المدقق تخطيط العمل بشكل كافٍ ويجب الإشراف على أي مساعدين بشكل صحيح.
- يجب على المدقق الحصول على فهم كافٍ للكيان وبيئته، بما في ذلك الرقابة الداخلية؛ لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. ولتصميم طبيعة وتوقيت ومدّة مزيد من التدقيق الإجراءات.
- يجب على المراجع الحصول على أدلة تدقيق مناسبة كافية، من خلال تنفيذ إجراءات التدقيق لتوفير أساس معقول للرأي، فيما يتعلق بالبيانات المالية قيد التدقيق.

#### ✓ معايير التدقيق:

- يجب على المراجع أن يذكر في تقرير المدقق ما إذا كانت البيانات المالية يتم تقديمها، وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.
- يجب على المدقق أن يحدد في تقرير مدقق الحسابات تلك الظروف، التي لم تتم فيها مراعاة هذه المبادئ باستمرار في الفترة الحالية فيما يتعلق بالفترة السابقة. إذا قرر المدقق أن الإفصاح بالمعلومات في البيانات المالية غير مناسب إلى حد معقول،
- يجب على المراجع أن يذكر ذلك في تقرير المدقق.
- يجب أن يعبر تقرير مدقق الحسابات إما عن رأي بشأن البيانات المالية، ككل، أو ذكر أنه لا يمكن التعبير عن رأي.

### 1-2 المعايير الدولية :

- **معايير التدقيق الداخلي Internal Audit Standards** : إن الممارسة المهنية لوظيفة التدقيق الداخلي تعليق في حدود المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين ( IIA ) و المعروفة بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ( ISA ) والتي أقرت رسمياً هذه المعايير وتم إصدار أول نسخة لها سنة 1978 حيث أصبحت مرجعاً أساسياً يشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال، وضمان المدققين الداخليين الوفاء مسؤولياتهم و الالتزام بهذه المعايير مهما اختلفت ممارسات التدقيق الداخلي في بيئات قانونية و ثقافية متنوعة، و مهما اختلفت مستوى المنشآت من ناحية الأهداف و الحجم و الهيكلية، فمجلس معايير التدقيق الداخلي ( IASB, The Internal Audit StandardsBoards )

أصدر هذه المعايير بغرض<sup>1</sup>:

- تحديد المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلية
- توفير إطرار مرجعي لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة للتدقيق الداخلي
- إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي
- تعزيز ، تحسين عمليات ومسارات المنشأة.

قام المعهد بإصدارات لهذه المعايير من بينها إصدار 2001، وإصدار 2004 فقسمت هذه المعايير إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

• **معايير الصفات AttributeStandarals سلسلة الألف** : تسمى هذه المعايير أيضا معايير السمات الخصائص تتكون من أربعة معايير رئيسية تحدد سمات وخصائص الشركات و الأفراد الذين يودون أنشطة التدقيق الداخلي فيها ،

• **معايير الأداء Performance Standards سلسلة الألقين** : تتكون من سبعة محاور رئيسية تصف أنشطة التدقيق الداخلي و المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة

كما قام المعهد بعدة تعديلات تخصص إصدار سنة 2010، حيث تكلم على معايير التنفيذ Imnplienation (Standards) سلسلة (nnnnXn) التي تتولى تطبيق كل من معايير السمات و الأداء في أنشطة محددة مثل فحص الغش والتدليس ، التقييم الذاتي للرقابة، فميز بين نوعين من الأنشطة : الأنشطة الاستشارية و التي يشار إليها بحرف C بعد رقم المعيار مثل C11130-C1)، و أنشطة التأكيد التي يشار إليها بحرف A بعد رقم المعيار مثل A11130(A<sub>1</sub>)، وعليه سنحاول إظهار هاتين المجموعتين الرئيسيتين بشكل مختصر في الجدول التالي:

<sup>1</sup>المعيار Standards:معياره العيار وها لما ورد في معجم المعاني الجامع له عدة مرادفات منها وقياسه الاسماء النط أو التواجد فنشر هذه الكلمة إلى نموذج متحقة او متصورة لما ينبغي أن يكون عليه الشي وهو بذلك مرجعية التقييم توعية الأوساخ و الامارات، كما أن هذا القسم يعرف على أنه نموذج للأداء يحدد بمعرفة فرد أو هيئات علمية ومهنية متخصصة، و تأتي صباغة هذا المصطلح لكي يعبر عن محتوى علمي او عملي فهو قابل للتطبيق و قاعدة اساسية . موجودة في عنوان: [www.almany.com](http://www.almany.com). اطلع عليه يوم 2022-4-30



اعتبارات التخطيط	2201		المهارة	1210	
أهداف المهمة	2210		العناية المهنية اللازمة	1220	
نطاق المهمة	2220		التكوين المهني المستمر	1230	
الإشراف على المهمة	2240				
تنفي المهمة		2300	برنامج ضمان وتحسين الجودة		1300
	2310		متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة	1310	
تحديد المعلومات	2320		التبعية الداخلية	1311	
التحليل والتقييم	2330		التبعية الخارجية	1312	
توثيق المعلومات	2340		التقارير المتعلقة ببرنامج الضمان وتحسين الجودة	1320	
الإشراف على المهمة			استعمال عبارة "مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"	1321	
			الإفصاح عن عدم التوقف	1322	
تبليغ النتائج		2400			
معايير التبليغ	2410				
جودة التبليغات	2420				
الخطأ والسهو	2421				
إستخدام عبارة أنجزت المهمة وفقاً لمعايير الدولة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	2430				
الإفصاح عن حالات عدم التوافق	2431				
نشر النتائج	2440				
الإراء العامة	2450				
متابعة مسير العمل		2500			
إبلاغ قبول المخاطر		2600			

### 2- ميثاق التدقيق الداخلي

تعتبر وثيقة رسمية تحدد هدف وصلاحيه ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي، يتم المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق و الإدارة العليا للمؤسسة، جاءت هذه الوثيقة الخاصة بالتدقيق الداخلي كشركات و بالمدققين الداخليين كأفراد طبقا للمعيار الأول و الرئيسي في معايير الصفات و الذي يحمل رقم 1000 وبالتحديد رقم المعيار الفرعي رقم 1010 والذي يقصد منه" الإقرار بتعريف التدقيق الداخلي و ميثاق الأخلاقيات و المعايير في ميثاق التدقيق الداخلي ؛ تحتوي هذه الوثيقة والتي فرضتها المعايير المهنية على المعلومات التالية<sup>1</sup>:

تعريف التدقيق الداخلي، ميثاق الأخلاقيات (مدونة قواعد السلوك)؛ المعايير المهنية للممارسة الدولية للتدقيق الداخلية ، كما أنها تحتوي على معلومات أخرى على وجه الخصوص تندرج فيما يلي:

تحديد وضعية مصلحة التدقيق الداخلي في المنظمة السماح للمدقق بالاطلاع على كل الوثائق و الاتصال بكل الأشخاص، ومعاينة كل المعدات والأدوات اللازمة لضمان السير الحسن لمهمة التدقيق الداخلية تحديد نطاق و مجال أنشطة التدقيق الداخلي.

#### التدقيق الداخلي في المؤسسة:

تحتل وظيفة التدقيق الداخلي مكانة مرموقة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فهي تعكس الثقافة التنظيمية لها، حيث تولى بالأهمية البالغة التي أعطيت لها من قبل مجلس الإدارة و الإدارة العليا للمنظمة، وإنشاء هيكل تنظيمي لهذه الوظيفة يمكن الاستناد لمعيارين أساسيين هما<sup>2</sup>: حجم المؤسسة مركزية ولا مركزية التدقيق الداخلي.

**حجم المؤسسة :** فحجم المؤسسة يعتبر محددًا أساسيًا لطبيعة التدقيق الداخلي المعتمد في الموسمية، فلا يمكن في أي حال من الأحوال تصميم هيكل موحد للتدقيق الداخلي بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية ، فاختلاف حجم وشكل المؤسسة هو الذي يحتم تحديد شكل التدقيق الداخلي. فخلية أو قسم التدقيق الداخلي تكون عادة من عدد قليل نسبيًا من المدققين الذين يتمتعون بمهارات عالية كمهارات التأهيل و الحرورة، مقارنة مع معظم الأقسام الأخرى وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مدقق داخلي واحد كما أنه يتسع لعدد كبير من المدققين في تنظيمات أخرى، يعملون وحدهم تحت تنظيم كبير محكم بخلاف المصالح الأخرى،

<sup>1</sup>L'ITA, The Institute of Internal Auditors, 'What guides Internal Audit Work?' Disponible sur l'adresse suivante :

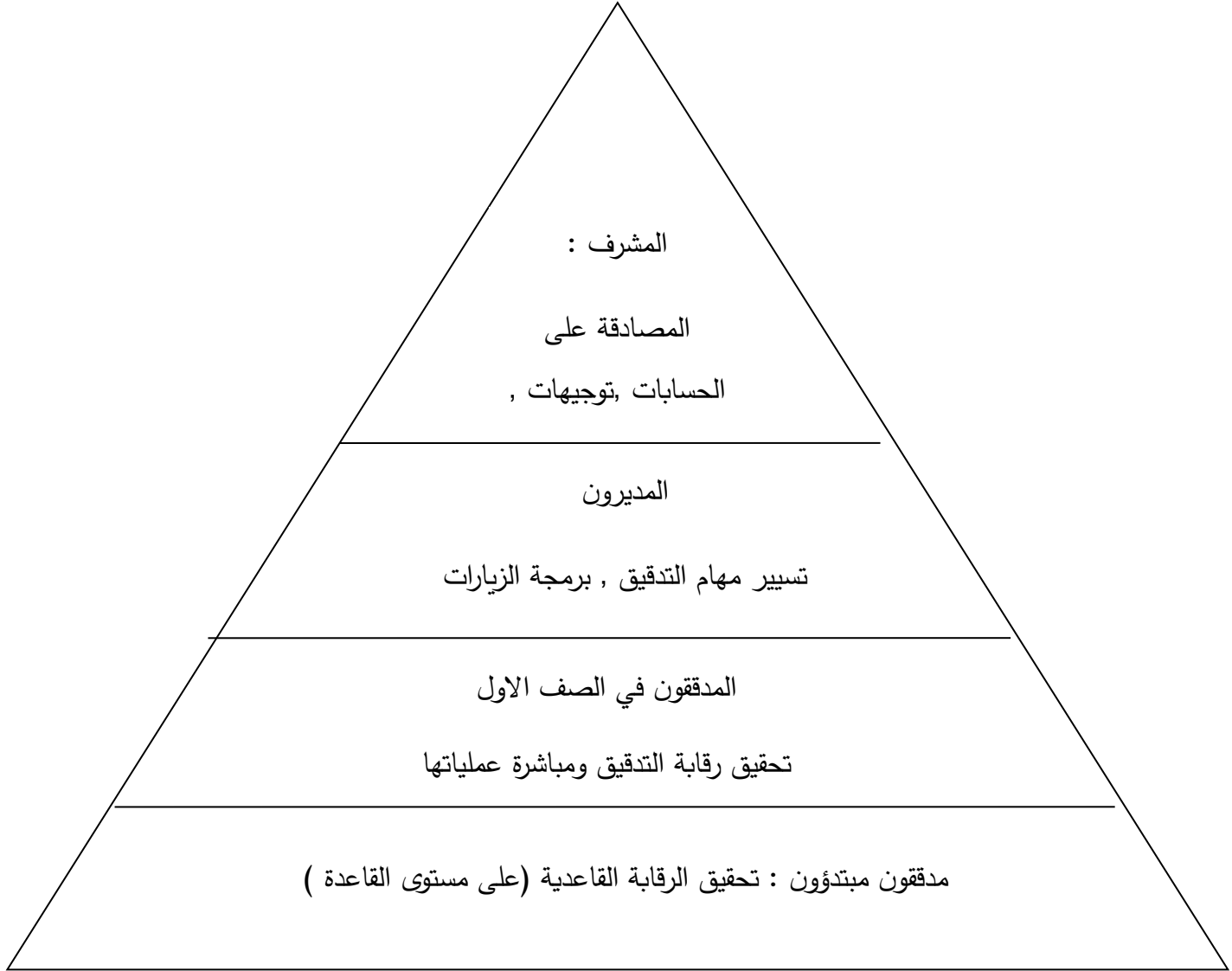
www.is.org.au.

<sup>2</sup>صديقي مسعود، براق محمد ( إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي ) ، مداخلة مقدمة الموقر العلمي الدولي حول الأداء المتميز المنظمات والحكومات كليه الحقوق و العلوم اقتصادية جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005 . ص23-24



فالهيكـل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي ينطوي عادة على أربع مستويات من المدققين ممارسي المهنة و ذلك كما يتضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم 1-2 : المستويات التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي<sup>1</sup>



نجد في أعلى الهرم المشرف على قسم التدقيق مكلف بمسؤولية التحمل و الاشراف لكل نجد في أعلى الهرم المشرف على قسم التدقيق مكلف بمسؤولية التحمل و الاشراف لكل المستويات العامة القسم ، كما يقوم بإعطاء التوجيهات العامة له بوضع الخطوط العريضة لهذه المهمة من تخطيط، سياسات وإجراءات وإدارة العاملين معه

<sup>1</sup> Bonoir pige .audit et contrôle interne .2ème édition ;EMS . paris .1004

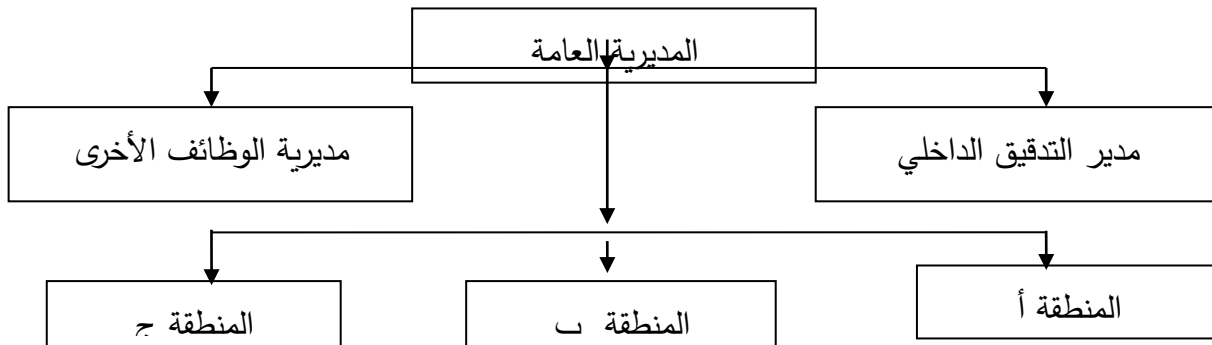
بالقسم، كما يعمل أيضا على التنسيق مع المدققين الخارجيين، بالإضافة إلى وضعه البرنامج ونماذج مختلفة للتحقق من جودة التدقيق .

كما نجد في المستوى الثاني من أعلى الهرم المديرون الذين يقومون بتوزيع و تسيير مهام التدقيق كما يعملون على برمجة الزيارات المختلف الأقسام الشاغرة وظيفيا و التي توجد في المؤسسة أما المدققون في الصف الأول يقومون على تولي الجوانب الإشرافية لأعمال التدقيق فيسعون إلى تحقيق رقابة هذا الأخير، ومباشرة عملياته ( التدقيق الداخلي)، يشترط في هؤلاء المدققون خبرة ثلاث سنوات على الأقل في المستوى القاعدي في أسفل الهرم يتواجد مدققون مبتدئون مهمتهم القيام بأعمال روتينية غير صعبة و غير معقدة، بحكم أم حديثي العهد. بالمهنة أو كونهم تحت التربص أو التمرين.

**مركزية و لا مركزية التدقيق:** فكبر حجم المؤسسات واتساعها جغرافيا تحتم وجود هياكل قارة نسبيا لتسيير الأنشطة في مناطقها ، بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، كما يجب أن يضمن هيكل وحجم الهيكل المعتمدة فعالية نشاط التدقيق الداخلي و عليه يوجد نوعين من التدقيق وفقا لهذا الوضع

- تدقيق داخلي مركزي : يكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة لتقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لفروع هذه المؤسسة .

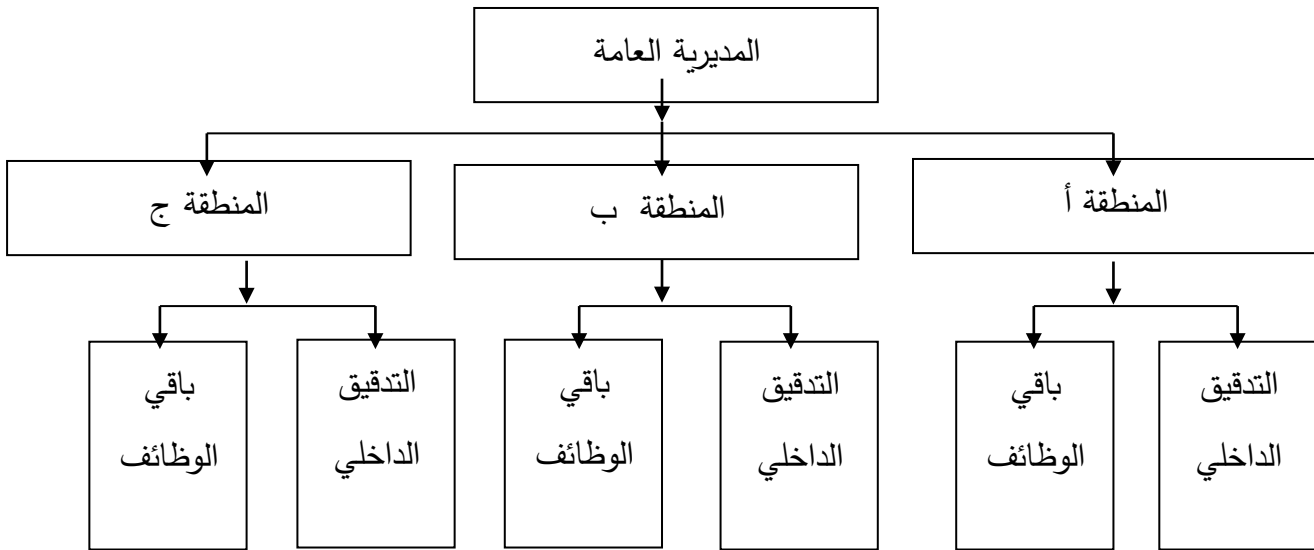
الشكل رقم 1- 3 : الشكل المركزي للتدقيق الداخلي



المصدر : صديقي مسعودي ، براق محمد ، مرجع سابق ، ص 23

- تدقيق داخلي لامركزي : في ظل هذا النوع هياكل التدقيق الداخلي موجودة على مستوى كل منطقة نشاط أي يكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين المؤسسة قسم التدقيق كما يظهر في الشكل التالي:

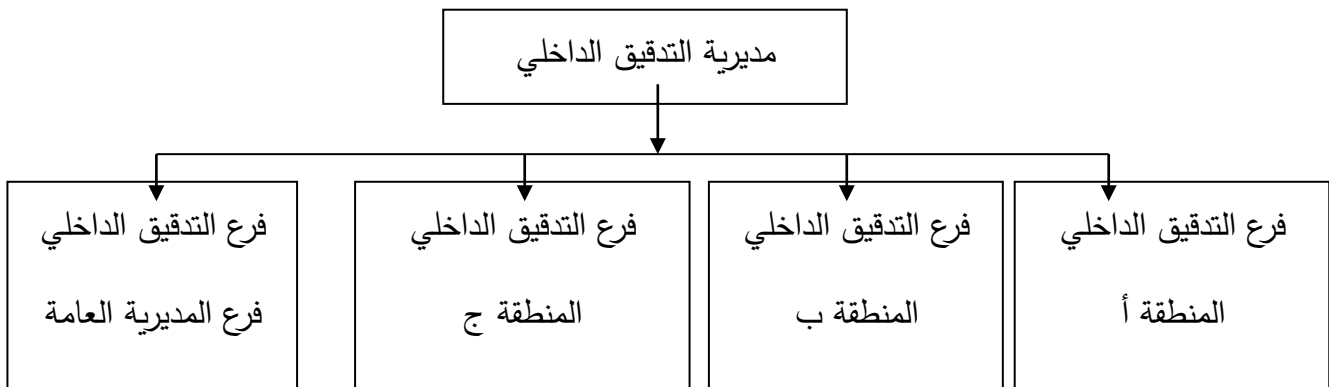
الشكل رقم 1-4 : الهيكل اللامركزي للتدقيق الداخلي



المصدر : صديقي مسعودي ، براق محمد ، مرجع سابق ، ص 24

كما يوجد نوع آخر من هيكل التدقيق الداخلي ألا وهو التدقيق الداخلي المختلط، هذا الأخير يتم فيه المزج بين النوعين السابقين حيث يتم إرساء مديرية التدقيق الداخلي على مستوى المديرية العامة للمؤسسية، وجعل فروع لها على مستوى كل متعلقة نشاط..

الشكل رقم 1-5 : الهيكل المخطط للتدقيق الداخلي



المصدر : صديقي مسعودي ، براق محمد ، مرجع سابق ، ص 24

موقع قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة:

إن إدارة التدقيق الداخلي هي إدارة مستقلة عن باقي الإدارات التشغيلية الأخرى، تتمتع بمكانة تنظيمية ملائمة في المؤسسة بغض النظر عن شكل وحجم هذه المؤسسة، تحقق هذه الاستقلالية في ظل ابتعادها عن سلطة الإدارات التنفيذية فهي إدارة مرتبطة و تابعة لأعلى المستويات في الحرم الإداري و الوظيفي للمؤسسة. إن معايير التدقيق الدولية لم تفصل بوضوح و لم تحدد 100% الجهة التي يرتبط بها مباشرة قسم التدقيق، الاتجاه السائد- حاليا -لممارسات التدقيق الداخلي على المستوى الدولي، يتولد منه أن فكرة الاستقلالية التنظيمية لهذه الوظيفة لا تتحقق إلا بوجود ارتباطين هما: ارتباط إداري ويكون ارتباط بالمدير العام التي تقع على عاتقه المسؤولية الادارية لضمان تقديم المساعدة النشاط التدقيق الداخلي عندما تستدعي الضرورة ، مما يضمن دعم الادارة العليا، التنسيق و التعاون بين الجهات الخاضعة للتدقيق، بالإضافة إلى ارتباط وظيفي يكون هذا الارتباط مع مجلس الادارة مباشرة، إذ يجد أن هذه الادارة تستمد قوتها و سلطتها منه ، كما تقوم إدارة هذه الوظيفة برفع التقارير إلى مجلس الادارة باتصال مباشر وبصفة منتظمة، كما يسهر هذا الأخير على حماية المؤسسة وممتلكاتها من أي أعمال غير قانونية أو مشروعة، وفيما يلي نبين وضع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي من ناحية الارتباط الوظيفي.

وعليه عند تحديد الموقع التنظيمي المناسب لإدارة التدقيق الداخلي يجب الأخذ باعتبارات ضرورية تتمثل في تحديد موقع هذه الادارة عند المستوى الذي من شأنه تأكيد دعم الادارة العليا لها، كما يتوجب على هذه الادارة أن تكون مسؤولة أمام جهة محددة في المؤسسة تتمتع بقدر من السلطة الكافية للسماح بتدعيم استقلالية المدقق الداخلي، مما يتيح لها القدرة على متابعة الاجراءات اللازمة التي تكفل تنفيذها، والتزام الادارات الأخرى بهذه الاجراءات كما يجب أن لا يقوم المدقق الداخلي بتأدية أعمال و أنشطة تنفيذية لجهة معينة وذلك تحتها تتعارض المصالح، وفي هذا الصدد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة من طرف معها المدققين الداخليين على ما يلي<sup>1</sup>:

**الاستقلال السليمي معيار (1110):** صنف هذا المعيار على أنه يجب أن يكون مسؤول التدقيق الداخلي على اتصال بالمستوى الاداري الذي يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته " كما جاء في معايير التنفيذ الخاصة بهذا المعيار تحت بند (11,1110)" أنه يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون حرا و ألا يتدخل في تحديد نطاق عمله، وإيصال نتائجه".

<sup>1</sup> ITA, Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne/SPPIA, Honda 2701 :431. USA. 204

الاتصال المباشر مع مجلس الادارة معيار «1111 : تضمن هذا المعيار" أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يتصل ويتفاعل مباشرة مع مجلس الادارة".

الموضوعية الفردية معيار (1120) : "على المواقين الداخليين تبني موقف نزيه، غير متحيز ويتجنبوا تضارب المصالح " .

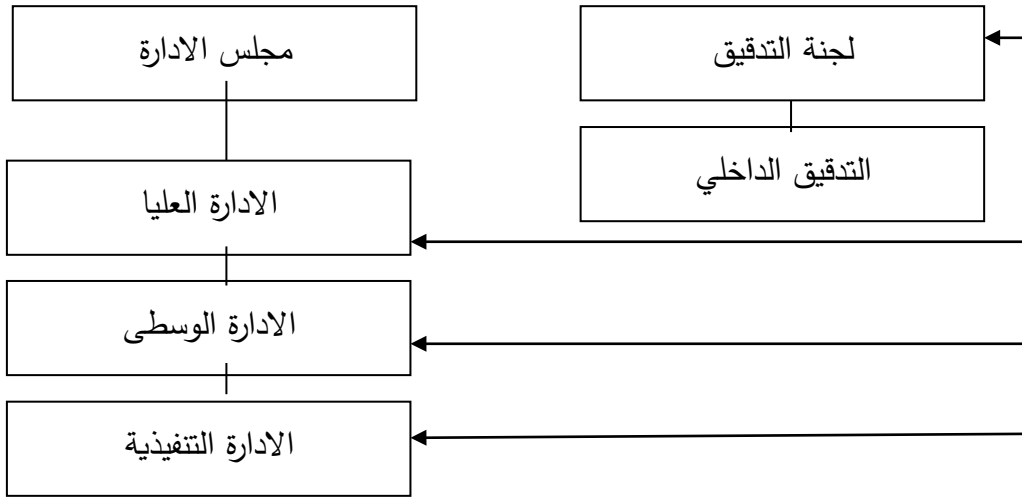
معوقات الاستقلالية أو الموضوعية: إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية سواء في الواقع أو الظاهر، يجب الافصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المعنية، مع الإشارة بأن طبيعة هذا الافصاح تختلف باختلاف المعوقات.

بالإضافة إلى هذين الارتباطين السابقين تتجه و تزايد مستمر الكثير من المؤسسات إلى إنشاء فرع خاص بما يعرف باسم لجنة التدقيق وربطها مع إدارة التدقيق الداخلي وذلك بغرض الاشراف على وظيفة هذه الأخيرة، تتألف هذه اللجنة من عدد من الأعضاء يتراوح عددهم ما بين (3-5) من الأعضاء الغير المتفرعين في مجلس الإدارة الذين لا يقومون بتأدية أية واجبات تنفيذية داخل الشركة، إذ يتم تعيينهم من خارج الشركة وهم في الغالب يمثلون أعضاء مجلس إدارات و مدراء سابقين في شركات أخرى أو رجال الخدمة المدنية المتقاعدين أو أساتذة الجامعات أو السياسيين السابقين البارزين الذين يملكون خلفية علمية عن المحاسبة و إدارة الأعمال و التمويل و الاقتصاد و فتجلى أهمية إنشائها كم وضح Birkett في دراسته الميدانية سنة 1985م بأن الضغوط الكثيرة المتوقعة لإدارة الشركة على المدققين عند اعدادهم التقارير، قد يؤدي إلى التأثير السلبي على استقلالية المدققين نتيجة الاستجابة البعض لضغوط إدارة الشركة، لذا فإن لجان التدقيق تعد أفضل وسيلة للحفاظ على استقلالية المدق وعلاقته مع إدارة الشركة<sup>1</sup> .

فيتضمن هذا الاجراء ايجابيات كبيرة من حيث توفير الحماية وزيادة توفر الاستقلالية و الموضوعية في الفحص و التقدير، مما يجعل منه قوة لازمة لنشاط التدقيق الداخلي، كما أنه يجعل فرص نجاح و تطبيق اقتراحات التدقيق الداخلي أمراً مشجعاً، علاوة على ذلك تجد أن فرع لجنة التدقيق الداخلي زود مجلس الإدارة بعين إضافية تمكنهم من لمس حقيقة أوضاع العمل في المؤسسة، بدون تدخل من مسؤولي الادارات التنفيذية فيكون بتلك تموضع قسم التدقيق الداخلي وفق لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي :

<sup>1</sup>اسلام احمد محمد المعاني، دورلجان المقبل في تعزيز أداء و استقلالية الدقيق الداخلي"، بمجلة الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 54-2005، ص

الشكل رقم 1- 6: تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة التدقيق



المصدر : مقدم عبيرات ، احمد نلقاز ، مرجع سابق ، نفس صفحة

خاتمة الفصل :

يعتبر التدقيق الداخلي الداعم الرئيسي للإدارة في عملية الرقابة ويساهم في اضافة قيمة للمؤسسة من خلال الحماية الكاملة لها وضمان الالتزام بكل الانظمة والقوانين وهو من اهم ادوات الرقابة بصفة عامة يتوقف على مدى نجاحها وفعاليتها الى حد كبير لذلك زادت الحاجة الى تدعيم دور التدقيق الداخلي وتطويره حفاظا على اصول وممتلكات المؤسسة من الضياع والسرقة .

وتعد مهنة التدقيق الداخلي من اهم عناصر نظام الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة والهادفة .

## الفصل الثاني

نظام الرقابة الداخلية وعلاقته

بالتدقيق الداخلي



تمهيد:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها حيث أن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها، ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع عند إعدادة لبرنامج المراجعة ، فكلما كان هذا النظام سليما و فعالا كلما قل المراجع من حجم العينة الخاضعة للدراسة و كلما كان ضعيفا اضطر المراجع لتوسيع العينة.

سنتطرق في هذا الفصل إلى نظام الرقابة الداخلية و علاقته بالتدقيق الداخلي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث : التكامل و التمايز بين نظام الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي

### المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

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

#### المطلب الأول :نشأة و مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل تطوره

##### 1-نشأة نظام الرقابة الداخلية :

السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو انفصال الملكية عن التسيير .وكذا كبر حجم المؤسسات وتعدد الشئ الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الرقابية، كما أصبح أمرا حتما تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق أهدافها .

ويؤدي نظام الرقابة الداخلية دورا هاما في حلقة التغذية المرتدة لإدارة المخاطر، بحيث يتم إيصال المعلومات الصادرة عن عملية نظام الرقابة الداخلية إلى مجلس الإدارة .وتعمل آليات نظام الرقابة الداخلية على تحسين عملية اتخاذ القرارات وذلك من خلال التأكيد على دقة اكتمال وإرسال تلك المعلومات في حينها لكي يتمكن كلا من مجلس الإدارة والإدارة من المعالجة الفورية لشؤون الضبط عند ورودها، لذلك إذا قامت المؤسسة بربط آليات ضبطها الداخلي بإدارة المخاطر، يصبح بإمكان نظام الرقابة الداخلية تحديد المخاطر المتبقية واعلام الإدارة بها. ففي بادئ الأمر لم يكن لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، وانشصر مفهوم الرقابة في حماية النقدية فقط باعتباره أكثر أصول المؤسسة تداولاً<sup>1</sup>.

وبعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم مرادف للضبط الداخلي والذي يعني تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق قيام موظف ما بعملية كاملة ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه " مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها.".

<sup>1</sup> سماح رفعت أبو حجر وإيمان أحمد محمد رويحة، " دور المراجعة الداخلية كالية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"، المؤتمر السنوي الخامس القسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة، دون سنة،ص9

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتحقيق الداخلي

كما أن كبر حجم المؤسسات وتعدد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً للإدارة الحديثة والمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن إدخال نظم المعلوماتية وتعدد عالم الأعمال وحوث الفضائح المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره وتحسين فعاليته ليتماشى مع المستجدات الحالية.<sup>1</sup>

### 2- مفهوم نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الطرق والوسائل والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لأغراض متعددة منها حماية أصول وأموال المؤسسة وضمان تمسك المنتسبين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة لتحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية وعلى هذا الأساس لا تقتصر أنظمة نظام الرقابة الداخلية على الجوانب المحاسبية المالية بل تشمل أيضاً النشاط الإداري والفني.

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها وتعدد معرفتها.

### 2-1 مراحل تطور وتبلور مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

لقد تطور تعريف نظام الرقابة الداخلية تاريخياً ليساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما وافقه من نمو في حجم المشاريع والوحدات الاقتصادية، اتساع نطاقها ومواكبة التطور في علم الإدارة وبصورة عامة يمكن تلخيص وإظهار المراحل التي مر بها نظام الرقابة الداخلية كما يلي :

#### • المرحلة الأولى

هي مرحلة الرقابة الشخصية وقد تضمنت المفهوم الضيق لنظام الرقابة الداخلية، والذي تناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت آنذاك، وفيها اقتصر تعريفه على أنه مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس، ثم امتد ليشمل بعض الموجودات الأخرى مثل المخزون.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مرجع السابق ، ص 10

<sup>2</sup> الان عجيب مصطفى هلدني، تاثر الصبري محمود الخبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي، مجلة العلوم الإنسانية جامعة بابل، المجلد 7 ، العدد 45 ، العراق، 2010 ، ص ص، 6-7

### • المرحلة الثانية

هي مرحلة الضبط الداخلي وقد شوهد في هذه المرحلة نمو في حجم المؤسسات وزيادة أنشطتها وعملياتها كما اتسع نطاقها الجغرافي، وبموجب ذلك أعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية موجوداتها وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات. ومن أهم تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1936 حيث عرف نظام الرقابة الداخلية على أنه " مجموعة من الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر<sup>1</sup>."

### • المرحلة الثالثة

هي مرحلة الكفاءة الإنتاجية، اتسع فيها مفهوم نظام الرقابة الداخلية ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية، إلى جانب الحفاظ على أصول المؤسسة وضمان الدقة المحاسبية في تسجيل العمليات، ويمثل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1949 الأساس لهذه المرحلة، حيث عرف نظام الرقابة الداخلية على أنه يشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية<sup>2</sup>.

### • المرحلة الرابعة

مرحلة نظام الرقابة الداخلية وهي تتضمن المفهوم الحديث لنظام الرقابة الداخلية، وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية باعتبار أن هذه الأخيرة أكثر شمولاً، وقد وضع تعريف جديد لها واعتبرت بموجبه على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعية بما يوفر تأكيد معقول بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، ويرتكز مبدأ نظام الرقابة الداخلية هنا على أنه لأداء أي نشاط مسؤوليات أساسية يتحملها المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي عليه تأدية مهامه الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عثمان عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة الموصل، العراق، 1990، ص، -35.

<sup>2</sup> زهير الحدرب، لم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص، -135.

<sup>3</sup> الان عقيب مصطفى هلدتي، تأثر الصبري محمود العيان، مرجع سبق ذكره، ص، 7.

### 2-2 أهم التعاريف الحديثة لنظام للرقابة الداخلية

من أهم التعاريف الحديثة والمعاصرة لنظام الرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان ومنها:

#### • التعريف الأول

عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة<sup>1</sup>.

#### • التعريف الثاني

عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI على أنها "نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى<sup>2</sup>".

#### • التعريف الثالث

عرفه المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنه "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص 228.

<http://www.IFACI.com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-controleinterne-78-html> 05-01-2015, 14:00.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009، ص 207.

الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب<sup>1</sup>.

### • التعريف الرابع

كما عرفته لجنة حماية المنظمات COSO على أنه " عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة في<sup>2</sup>:

• كفاءة العمليات التشغيلية؛ • الموثوقية في التقارير المالية؛ . الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات."

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل لنظام الرقابة الداخلية، على أنه " ذلك النظام الذي يظم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المديرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها."

### 3-العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية

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

#### ✓ تعدد أنواع المؤسسات

تميزت المؤسسة بعدة أصناف وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة أنشطتها ( تجارية، صناعية، خدماتية وفلاحيه ) ، أو من ناحية طبيعتها القانونية ( خاصة، عمومية ) ، أو من ناحية حجمها ( صغيرة، متوسطة وكبيرة)، ونتيجة لهذه الأصناف والتقسيمات كان من الضروري على المساهمين تكوين مجلس الإدارة لمناقشة كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ولتقييم عمل الهيئات المسيرة لها، وهذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه هذه الهيئات من نتائج

<sup>1</sup> مرجع نفسه ص207

<sup>2</sup> Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risque d'entreprise et contrôle interne, Village mondial, 1er édition, .80, 2006, France

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي

مبررة لنشاطاتها بما تم رسمه في الخطة التنظيمية، وهذا التقييم يكون عن طريق ما يسمى بالنظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

### ✓ تعدد العمليات

تقوم المؤسسة بعدة وظائف، حيث أنها تستثمر، تشتري، تنتج وتبيع في نفس الوقت، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على أي وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، ونظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك<sup>2</sup>.

### ✓ تفويض السلطات

يكون هذا واضحا في شركات المساهمة، وهذا بإنفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم، وبالتالي يستندون ذلك إلى جزء منتخب منهم " مجلس الإدارة" ، والذي هو بدوره غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده فيقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة في المؤسسة والإخلاء بمسؤولياته أمام المساهمين، مع ضمانه تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات نظام الرقابة الداخلية وهذا من أجل الاطمئنان على سلامة العمل داخل المؤسسة<sup>3</sup>.

### ✓ تطور إجراءات المراجعة الخارجية

إن تحول عملية المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة إختبارية تقوم على أساس العينة بسبب عدم إمكانية المراجع الخارجي القيام بالمراجعة التفصيلية لكافة العمليات المدونة في الدفاتر والسجلات، أدى إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعتمد عليه المراجع الخارجي في تحديد حجم العينة المناسبة للقيام بعملية المراجعة الخارجية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسائيات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006، ص 93

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 93.

<sup>3</sup> مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص 11،

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص 12.

### ✓ حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة

لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على تقارير دورية معبرة عن الأوجه المختلفة لنشاطاتها، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة واللازمة، وتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة المستقبلية، ومن هنا لابد من وجود نظام رقابة داخلية سليم ومتين يطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير التي يعتمد عليها في اتخاذ هذه القرارات<sup>1</sup>.

### ✓ حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المؤسسات المختلفة الناشطة داخل البلد، وذلك الاستعمالها في عملية التخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية، التسعير وغير ذلك، فإذا ما طلبت هذه البيانات من المؤسسة يجب أن تقدمها هذه الأخيرة بسرعة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن لها نظام رقابة داخلية فعال وقوي<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: أنواع و مكونات وأدوات نظام الرقابة الداخلية

نتيجة اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى نظام الرقابة الداخلية تقسم هذه الأخيرة إلى ثلاثة أنواع، كما أنها تتبع مكونات أساسية .

#### 1-أنواع نظام الرقابة الداخلية :

تتمثل الأنواع الثلاثة لنظام لرقابة الداخلية في :

**1-1 نظام الرقابة الإدارية :** هي تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية، دراسة الوقت والحركة، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 1998، ص.، 162.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص. 162.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص. 229.



### 1-2 نظام الرقابة المحاسبية

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبياً، ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية ووظائف النظام المحاسبي، وتتضمن أساليب نظام الرقابة المحاسبية نظماً لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمساك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتمثل وظائف ذلك النظام في<sup>1</sup>:

- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية؛
- فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات؛
- إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

### 3.1 نظام الضبط الداخلي

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات<sup>2</sup>.

### 2- مكونات نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يختلف من مؤسسة الأخرى ، وذلك باختلاف حجم المؤسسة ، الهيكل التنظيمي وطبيعة العمل، ولكن هناك عناصر يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي داخلي جيد وهي:

- 1-2 **الخيطة الرقابية** : يعني وجهة نظر فهم الإدارة العليا ورؤساء الأقسام النظام الرقابة الداخلية وأهميتها للمؤسسة ويشمل الأسس التالية :

<sup>1</sup> . تامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12 ، العدد 4، العراق، 2010، ص.180

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص، 230

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتحقيق الداخلي

✓ **الهيكل التنظيمي:** وهو اطار لتقسيم الواجبات والمسؤوليات بين الموظفين ، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تخطي اي شخص لواجباته ، وان هذه الواجبات تم انجازها حسب السياسات الموضوعة من قبل المؤسسة لاجل الوصول إلى الكفاءة في التشغيل ، المحافظة على الموجودات وتوفير معلومات مالية يعتمد عليها وذلك من خلال فصل المسؤوليات الرئيسية التالية :

تحويل التعامل من قبل سلطة مخولة .

- القيد في السجلات .

- الاحتفاظ بالموجودات .

وجود قسم للتحقيق الداخلي وظيفته الأساسية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية و درجة كفاءة كل مستوى او قسم من الأقسام وتقديم تقارير للإدارة العليا او الى لجنة التدقيق . فالتدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ينشأ داخل المؤسسة مساعدة الإدارة في جميع مستوياتها لأجل الايفاء بالتزاماتها وكفاءتها ، وذلك من خلال التحليل و التقييم و الاستشارات و الدراسات والاقتراحات.

إن قسم التدقيق الداخلي هو صمام الأمان للإدارة العليا للتأكد من أن السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة قد تم تطبيقها بصورة صحيحة ، كما وان استقلالية المدقق الداخلي عن الإدارة التنفيذية توفر حرية أكثر للقيام بواجباته وبدون خوف ، ولهذا يجب أن يكون المدقق مرتبطاً بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي او مع لجنة التدقيق .

✓ **النظام المحاسبي :** يتكون النظام المحاسبي من السياسات والاجراءات والاساليب الموضوعة من قبل الإدارة التعيين وجمع وتحليل وتصنيف وقيد و التقرير حول أنشطة المؤسسة ، وهذا لا يمكن أن يكون هناك نظام رقابة داخلية جيد دون وجود نظام محاسبي جيد والنظام المحاسبي الجيد يشمل :

- أدلة و مستندات كاساس للقيد من السجلات .

- هيكل تنظيمي لقسم المحاسبة و دليل حسابات ميوباً حسب الاقسام والمستويات المختلفة ومبيناً مسؤوليات كل موظف من الموظفين .

- كتاباً ( دليلاً ) بين اجراءات وسياسات المؤسسة ومسافات عمليات النشاط .

- موازنات تقديرية واجراءات المقارنة ما بين ما تم انجازه فعلياً مع الموازنات التقديرية ، ومن بين هذه الموازنات تجد موازنات البيع و الإنتاج و مصاريف البيع و التوزيع و المصاريف الادارية و الموازنات الراسمالية وموازنة التدفقات النقدية وكذلك موازنة الارباح والخسائر و الميزانية العامة .

✓ **اجراءات رقابية :** بالاضافة الى المحيط الرقابي والنظام المحاسبي، على الإدارة عمل اجراءات رقابية على العمليات من خلال :

- الفصل بين الواجبات وذلك بعدم السماح لأي شخص من القيام باي عملية من أولها لآخرها، ويجب الفصل بين التحويل، القيد والاحتفاظ، الأمر الذي يؤدي الى تقوية نظام الرقابة الداخلية .
- التدقيق على الأنشطة والتأكد من قيد القيم ( المبالغ ) الحقيقية في السجلات .
- المحافظة على السجلات والموجودات وعدم السماح للوصول اليها الا بتحويل من جهة مسؤولة وعمل جرد دوري للموجودات ومقارنة نتيجة الجرد مع ما هو مسجل في الدفاتر والاستفسارات عن اية اختلافات .
- ادلة كافية لتأييد و تأكيد العمليات المقيدة في السجلات .
- وجود تحويل من جهة مسؤولة بشأن جميع التعاملات في النشاطات ).

### 3- أدوات نظام الرقابة الداخلية :

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذه الأخيرة تعتمد على مجموعة من الوسائل والتي هي بمثابة أدوات له، بغية تحقيق أهدافه<sup>1</sup>:

#### 3-1 -الخطة التنظيمية

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبني هذه الخطة على ضوء تحديد هذه الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة، وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلى أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات ولقد حددت عناصر أساسية للخطة التنظيمية وهي:

-تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.

-تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.

-تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط.

---

<sup>1</sup> عمارة عبد الرؤوف، دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - بيسكر"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بيسكرة، 2011/2012، ص

-تعيين حدود ورقابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص

### 3-2 - الطرق والإجراءات

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، فبإحكام وفهم تطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة إذ تتمثل هذه الطرق في طريقة الاستغلال، الإنتاج والتسويق، تأدية الخدمات .

وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق.

كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق هدفها المرسوم.

### 3-3 المقاييس المختلفة

تستعمل هذه المقاييس في المؤسسة لتمكين نظام الرقابة من تحقيق أهدافها المرسومة في تعمل على إنجازه من خلال قياس العناصر التالية:

-درجة مصداقية المعلومات.

-مقدار النوعية الحاصلة من العمليات الفعلية.

-احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

### المطلب الثالث : أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية

#### 1- أهمية نظام الرقابة الداخلية

زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها المؤسسات على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه المؤسسات وهذا ما يدخل في

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي

نطاق عمل نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي<sup>1</sup>:

- نجاح وكفاءة وفعالية رقابة العاملين ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة وبرامج مختلفة.

- زيادة كفاءة أداء العاملين في المؤسسة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.

- مدى تدقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة وبرامج المؤسسة.

- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود ومساعدية في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من تفصيل خاص بإجراءات مراجعته العمليات وأنشطة المؤسسة موضوع التدقيق.

- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج هذه المؤسسة قبل وقوعها حتى يتمكن تجنبها، ويمثل جوهر نظام الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

### 2- أهداف نظام الرقابة الداخلية

النظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة وأصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق، وتتمثل في :

#### 2-1 حماية أصول المؤسسة

إن النظام الفعال للرقابة الداخلية لا بد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزون، التثبيات، المعدات والأدوات) بل لا بد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى والمتمثلة في<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005، ص60

<sup>2</sup> ادريس عبد السلام اشتيوية المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، لبيياء 2008، صال، 59.

- العنصر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها؛
- صورة المؤسسة تجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ راجع إلى الإدارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها؛
- الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة

### 2.2. ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية

يتضمن نظام الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية، المحاسبية والتشغيلية المعدة من قبل موظفيها والمعبرة عن نشاطات المؤسسة وهذا بوجود استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك، كما أن صورة المؤسسة تعكس معلوماتها المالية المقدمة لمحيطها الخارجي، والمتعلقة بالعمليات التي تقوم بها بالإضافة إلى ربحيتها، وبالتالي يجب أن تكون هذه المعلومات خالية من الأخطاء والغش والتلاعبات، وعلى نظام الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية<sup>1</sup>:

**1.2.2 أن تكون صادقة وحقيقية :** لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها كما يجب أن يتضمن كل نظام رقابي على نظام إثبات يعمل على إثبات صدق المعلومات المتحصل عليها.

**2.2.2 أن تكون مفهومة وواضحة :** لا يكفي أن تكون المعلومات دقيقة ما لم تكن كاملة ومفهومة، ولذلك فعلى نظام الرقابة الداخلية التحقق من أن المعلومات المتوصل إليها قد استخرجت مع الأخذ بعين الاعتبار كل العناصر التي قد تؤثر فيها أي دون إهمال أي بيان مهما كانت درجة أهميته.

**3.2.2 ملاءمة ووفرة المعلومات :** هناك معلومات تصل متأخرة ومعلومات لا تصل بسهولة، وعلى نظام الرقابة الداخلية تجنب هذه الأنواع والاعتماد على المعلومات الآنية والتي تصل في الوقت المناسب، كما يجب على المعلومات المالية أن تكون مكيفة ومتلائمة مع أهداف المؤسسة.

كما يهدف نظام الرقابة الداخلية أيضا إلى<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, groupe Eyrolles, 7eme édition, paris, France, 2010, p 2,145-146.

<sup>2</sup> تامر محمد مهدي، مرجع سبق ذكره، ص، 181

### 2.3 الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية

أي العمل على تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وهذا عن طريق تتبع مجموعة من الأساليب والطرق التي تساعد في ذلك مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة.

### 2.4 الالتزام بالإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة

إن أهداف المشروع يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات والإجراءات الإدارية المتكاملة والتي تغطي جوانبه المختلفة، ويعمل نظام الرقابة الداخلية على ضمان الالتزام بهذه السياسات والإجراءات أثناء الأداء.

### 2.5 توفير مصادر المعلومات

توفر النظم الرقابية مصادر هامة للمعلومات بشأن أنواع ومخاطر التحريفات الجوهرية الممكنة متضمنة تحريفات الإدارة التي يمكن أن تحدث في تأكيدات القوائم المالية، كما تعد أيضا المصدر الرئيسي للمعلومات الخاصة بالعمليات والسجلات والتقارير التي تستخدمها المؤسسة لإعداد تقاريرها المالية.

### 2.6 أهداف نظام الرقابة على المبيعات

ضمان إعداد فواتير صحيحة للمنتجات المباعة أو الخدمات المقدمة، فحص منح الائتمان للعميل قبل الموافقة على طلبية معينة، والموافقة على المردودات من العملاء.

### 2.7 أهداف نظام الرقابة على الإنتاج أو الخدمات

هذا بإنتاج الكميات المناسبة والعمل على الحد الأدنى من كل مخلفات التشغيل والفاقد من المنتج.

### المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية مرحلة أساسية ، و بالغة الأهمية في أي منشأة ، و هذا بالاعتماد على مجموعة من المقومات والعناصر والمعايير المختلفة التالية :

#### المطلب الأول : عناصر و مقومات نظام الرقابة الداخلية

##### 1-مقومات نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الاساسية التالية :<sup>1</sup>

✓ **فصل المهام** : يشكل فصل المسؤوليات أو الوظائف وسيلة من وسائل المراقبة الاساسية التي تساعد على انجاز العملية في مجملها ، بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد، وتشمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة بأصدار اوامر الصرف والتنفيذ والحماية والتسجيل وكذلك عمليات تطوير الانظمة والعمليات اليومية في حالة اعتماد الوظيفة على نظام محاسبة المسؤولية كما يجب أن يكون التدقيق .

✓ **التنظيم** : يجب على الوحدات الخاضعة للتدقيق ان تتوفر فيها تصميم للتنظيم يحدد المسؤوليات والصلاحيات وكذلك اجراءات عمل تشخيص قنوات المعلومات للعمل اليومي ، كما يجب تحديد وبوضوح تفويض مختلف الصلاحيات كيفما كان نوعها لتفعيل محاسبة المسؤولية .

✓ **عمليات المراقبة** : تركز أساسا على حماية مكونات الأصول من خلال عدة اجراءات أمنية للتأكد ان الوصول اليها مقتصر فقط على المستخدمين المرخص لهم سواء تعلق الأمر بالمنفذ المباشر او الغير مباشر . وتعد عمليات المراقبة هامة في حالة كون مكونات الأصول قابلة أو مرغوب فيها للعمل . وقد تطل اعمال المراقبة إلى التأكد من أن العمليات التي ستخضع للتسجيل والمعالجة قد تم ادراجها كلها ، و تسجيلها ومعالجتها على وجه صحيح و تشمل هذه العمليات تحري دقة التسجيلات الحسابية ، والمقارنات ، ورقابة مادية على اصول و ممتلكات المنشأة أصول أو من خلال نظام محاسبي يقوم على مجموعة ملائمة من المستندات والسجلات المحاسبية ودليل الحساب .

✓ **الترخيص و التأشيرة** : تتطلب جميع قرارات التنفيذ وكذلك العمليات ترخيصا او تأشيرة من مسؤول متخصص ويجب أن تكون حدود هذه بتراخيص دقيقة .

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 138



✓ **الموظفون** : يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن جل الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم ، لان السير الجيد لاي نظام يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين لذا تشكل المهارات والكفاءة والمميزات الفردية عناصر هامة يجب اخذها بعين الاعتبار عند وضع اي نظام مراقبة .

✓ **التسيير** : يتعلق الأمر بعمليات المراقبة التي يقوم بها الاداريون خارج أوقات العمل اليومي العادي ، وتضم مراقبة الاشراف العام الذي يمارسه هؤلاء الاداريون ، كذلك فحص معلومات التسيير ومقارنتها بالميزانيات ومقاييس الاداء ن وكل اجراء يهم الفحص .

✓ **الإشراف على العمل** : يجب أن يحتوي كل نظام مراقبة داخلية اعتماد وسيلة الاشراف على سير العمل اليومي للعمليات وعلى تسجيلها وذلك من خلال الهيكل التنظيمي المعتمد ، فكان رئيس القسم يراجع أعمال الموظفين للقسم ، او من خلال الاشراف المباشر من شخص مؤهل يراجع الاعمال اول بأول ..

✓ **المراجعة الداخلية ( المراقب المالي )** : يمارس المراقب المالي مهمة مراقبة مستقلة مجالات واسعة بحيث يحق له رد أو الاعتراض على صرف مستند ما لم يكن مكتمل الشروط وفقا لإجراءات العمل المعتمد أو وفق الأنظمة والتعليمات المصرح بها في العمل.

ويودي توفر نظام فعال للرقابة الداخلية في المنشأة إلى منع واكتشاف الغش والتلاعب بما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا وبما يعتمد عليه من اساليب و وسائل <sup>1</sup>.

**2- عناصر نظام الرقابة الداخلية:** لم يعد نظام الرقابة الداخلية يختص بالنواحي المحاسبية فقط ، ولكنه اصبح يختص بجميع أوجه النشاط داخل المؤسسة وهذا لضمان تحقيق الأهداف الموضوعية لخدمة كل من ادارة المؤسسة ومراقب الحسابات ، وفيما يلي سيتم عرض عناصر نظام الرقابة الداخلية .

• **نظام الرقابة الداخلية الادارية** : يتمثل نظام الرقابة الداخلية الادارية في الخريطة التنظيمية وكل الطرق والاجراءات التي تختص اساسا بالكفاية الانتاجية والالتزام بالسياسات الادارية الموضوعية ، وهذه الاجراءات ترتبط عادة بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية .

• **نظام الرقابة الداخلية المحاسبية** : يمثل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية الوجه المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية و عنصرا رئيسيا من عناصره في المؤسسة و تم بالاجراءات اللازمة لحماية موارد المؤسسة من لي تصرفات غير مشروعة ، وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص139

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي

• **الضبط الداخلي** : يعد الضبط الداخلي مرحلة من مراحل نظام الرقابة الداخلية ، اذ تقوم انظمة الضبط الداخلي اصلا على فكرة ضبط ورقابة تنفيذ المهام بطريقة مستمرة ذاتية ، وذلك عن طريق تطبيق مبدا توزيع العمل داخل كل ادارة بحيث يقوم كل عامل بحلقة من حلقات دورة تنفيذ كل عملية وبالتالي كل عامل يقوم بتدقيق اعمال زميله وبذلك تتحقق الرقابة التلقائية على التنفيذ اثناء عملية اتمام دورته<sup>2</sup>.

يعد الضبط الداخلي الجزء الميكانيكي أو الالي لنشاط الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل ، ويوفر لها دليلا تلقائيا على الدقة الانضباط<sup>3</sup>.

• **التدقيق الداخلي** : التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وهادف يقدم للمؤسسة ضمان على درجة التحكم في عملياتها ، ويقدم نصائح للعمل على تطويرها ، ويعمل على خلق قيمة مضافة<sup>4</sup>. يعتبر التدقيق الداخلي احد الادوات والوسائل الاساسية التي تتحقق نظام الرقابة الداخلية من خلالها ، ويعد المرحلة الاخيرة في مجموع اجراءات نظام الرقابة الداخلية ، اذ أن مجرد وضع الاجراءات الخاصة بالنظام لرقابة الداخلية لايدل على كفاية التنفيذ وحسن الأداء الا اذا كانت هناك اداة فعالة لتقييم هذه الأنظمة ، ومدى فاعليتها في تحقيق الاهداف ، فالتأكد من تنفيذ المهام وفقا للخطط الموضوعة والتعليمات المحددة هو دور انظمة التدقيق الداخلي ومن هنا ظهرت الحاجة اليها<sup>5</sup>.

### المطلب الثاني : طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومخاطر تقييمها

**1- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية** : تعد نقطة بداية التدقيق في فحص مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية ويقوم بها برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات الأزرمة و حجم العينة المناسبة ، والتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق<sup>6</sup>

• التعرف على انواع الرقابة الموجودة

<sup>1</sup> ثناء علي القباني ، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين البديوي و الالكتروني ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 ، ص18

<sup>2</sup>-Renard Jacques , Avec Le Concours De Chaplain Jean Michel , Théorie Et Portique De L'audit Interne ,Edition , d'organisation , France , cinquième Edition , 2004 , p. 02.

<sup>3</sup> حسين القاضي ، حسين دحدوح ، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية و الدولية ، مؤسسة وراق ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 1999

<sup>4</sup> محمد احمد خليل ، الرقابة والمحاسبية ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ص 125

<sup>5</sup> محمد السيد السرايا ، اصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، الطبعة الاولى ، 2007 ، ص 83

<sup>6</sup> - احمد حلمي جمعة ، " المدخل الى التدقيق الحديث " ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، الأردن ، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص 114

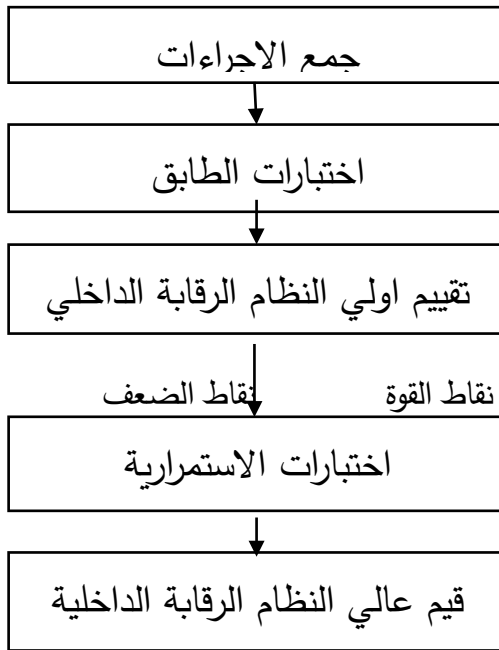
## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي

- التعرف على اساليب الرقابة الاساسية التي لم يتضمنها النظام
- تحديد الأخطاء الجوهرية المحتملة التي يمكن أن تحدث
- اخذ انواع الرقابة المتكافئة المحتملة في الاعتبار

وبعد اتباع المدقق ل احد طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية و ذكر كل هدف من اهدافها العامة ، وكذلك الأهداف التفصيلية ، فاذا كانت النتيجة من التقييم الثقة او الاعتماد على نواحي القوة ، والانظمة الرقابية الموجودة فان هذا دليل على أن الأنظمة الرقابية الموجودة تعمل على نحو صائب ووفقا لما هو مخطط لها.

واذا كانت النتيجة من التقييم تعيين نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية ، فانه يجب على المدقق توسيع نطاق الفحص عما كان يحدث في الحالة السابقة ، واعلام لجنة التدقيق او العميل وذلك وفقا لما هو موضح في المنهاج العلمي للضعف الجوهرى الهام نسبيا في نظام الرقابة الداخلية واثرها على عملية التدقيق ، وذلك كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم 2 - 1 : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر : حريزية فائزة ، أثر التدقيق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة خرج من متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير, جامعة عبد الحميد بن باديس بالخروبة ، 2012 - 2013

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي

ولا يقتصر فحص وتقييم أنظمة نظام الرقابة الداخلية لأي منشأة على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في كراريس او منشورات بل يتعداها إلى دراستها كما هي الفترة من الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق ما يلي<sup>1</sup> :

• **الاستبيان** : وهو عبارة عن اسئلة استفسارية لما يجب أن يكون عليه نظام الرقابة الداخلية وتقدم هذه القائمة الى موظفي المنشأة المختصين للاجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الاجابات عن طريق الاختبار والمعاينة وذلك للحكم على درجة متابعة النظام المستعمل . ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الأجابات ( نعم ) على أنظمة دقيقة والاجابة ( لا ) على أنظمة ضعيفة.

• **المخلص التذكيري** : يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية السليم وطرق تحديد اسئلة واستفسارات ، حيث تمتاز هذه الطريقة بالاقتصاد في الوقت و لكن تؤخذ على هذه الطريقة بانه لا يتم التدوين الكتاني ، والأمر متروك لكل مدقق بان يضع الأسس التي يراها مناسبة .

• **التقرير الوصفي** : يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المنشأة لكل عملية في العمليات مع وصف نظام الرقابة . ويتم تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها ، فقد يعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطلوب للأنظمة وكذلك عدم تغطية جميع الجوانب لأنظمة الرقابة الداخلية.

• **دراسة الخرائط التنظيمية** : يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل : المبيعات و الرواتب ، فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن اظهار الاجراءات الغير عادية<sup>2</sup> .

• **فحص النظام المحاسبي** : يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة كل المسجلات.

### 2- مخاطر تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند تقييم نظام الرقابة الداخلية غالبا ما يسفر هذا التقييم عن كشف النقاط القوة و نقاط الضعف فعندئذ. ما على المدقق الا بتقدير مخاطر التدقيق والتي نجدها في ثلاثة أنواع<sup>3</sup>:

المخاطر الجوهرية - مخاطر الرقابة - مخاطر الاكتشاف

<sup>1</sup> مرجع سبق ذكره ، ص13

<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص19

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 118

يعرف مجلس معايير التدقيق الدولية المخاطر الجوهرية (المتأصلة) بانها :

"قابلية رصد حساب او مجموعة عمليات إلى أن تكون محرفة ماديا بشكل فردي أو عن طريق تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعة من عمليات بفرض أنه لا توجد ضوابط رقابية داخلية ذات علاقة " . ولأجل تحديد هذه المخاطر فان المدقق يجب أن يستخدم حكمه المهني كما سبق القول لتقييم عوامل متعددة تذكر منها:

**بالنسبة للبيانات المالية :**

- نزاهة الادارة

- خبرة الادارة ومستوى المعرفة والتغيرات الادارية اثناء الفترة

- الضغوط غير العادية على الادارة ( نقص راس المال )

- العوامل المؤثرة على الضياع ( الظروف التنافسية والاقتصادية )

**بالنسبة للأرصدة او العمليات :**

- احتمال تعرض حسابات البيانات المالية للاخطاء

\_ احتمال تعرض المجودات ( النقدية ) للفقدان وسوء الاستخدام

- العمليات الغير خاضعة للمعالجة اثناء الصنع

كما يعرف المجلس مخاطر نظام الرقابة على انها : " خطر أخطاء البيانات التي يمكن أن تحدث لرصد حساب او مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة ، أو عندما يتم تجميعها مع اخطاء بيانات اخرى لأرصدة اوعمليات وهي الأخطاء التي لا يمكن منعها ، او اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة انظمة المحاسبة والرقابة المحاسبية .

بالتالي على المدقق عمل ما يلي :

- الاهتمام بالعلاقة بين المخاطر الجوهرية ومخاطر الرقابة .

\_ تحديد نوعية ووقت الحصول على دليل التدقيق.

- اجراءات اختيارات الرقابة ( للتأكد من قدرة الأنظمة الرقابية على منع الأخطاء واكتشافها وتصحيحها)

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي

كما يعرف المجلس مخاطر الاكتشاف بأنها<sup>1</sup> : " المخاطر الناتجة عن اخطار البيانات والتي لا يمكن أن يكتشفها المدقق عند قيامه بالاجراءات التفصيلية والتي تكون موجودة في رصيد حساب او مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية أو منفردة أو عند تجميعها مع بيانات اخطاء اخرى للارصدة أو العمليات .

لذلك على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي :

(1) أن مخاطر الاكتشاف تكون موجودة دائما حتى اذا تم التدقيق بنسبة مائة بالمائة وذلك لأن معظم ادلة التدقيق تكون متعة والعكس بالعكس .

(2) توجد علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف والمخاطر الجوهرية والرقابية .

ان تقييم المدقق لمكونات مخاطر التدقيق ربما تتغير اثناء عملية التدقيق وبالتالي يجب على المدقق تغيير الاجراءات التفصيلية على أساس تعديل مستويات التقييم المخاطر الجوهرية والرقابية .

### المطلب الثالث: معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا في تحقيق الأهداف المرجوة منه لابد من توفر المعايير التالية:<sup>2</sup>

#### 1- معيار فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية

يجب أن تكون الإدارة مدركة للهدف من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، حيث أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى يجب أن تدرك أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن دقة أرصدة الحسابات تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها.

#### 2- معيار تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية:

سبق وأوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة المعلومات والاتصال، والمتابعة، وتكون إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته الخمس بصورة متكاملة.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 115

<sup>2</sup> محمود عيد السلام محسن، مدي اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص 22، مذكرة غير منشور

### 3- معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية:

سنتعرض في هذا الجزء المعايير فعالية كل جزء من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة وذلك على النحو التالي:<sup>1</sup>

- **معيار فعالية بيئة الرقابة:** يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأربع الأخرى، ولا شك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود نظام فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لأن تلك السياسات ستعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة.

- **معيار فعالية تقييم المخاطر:** يجب أن تقوم إدارة المؤسسة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة وفي ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها المؤسسة، حيث أنه يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال في ظروف معينة، وغير فعال في ظروف أخرى ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر، والقيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة.

ومن العوامل التي تؤدي إلى زيادة الخطر عدم كفاءة العاملين بالمؤسسة، وزيادة درجة تعقيد نشاط المؤسسة، وزيادة درجة اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات، ودخول منافسين جدد في سوق المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيعها.

- **معيار فعالية أنشطة نظام الرقابة:** لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا لابد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات، والفصل بين الواجبات والمسؤوليات، والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- **معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات:** يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاما فعالا وملائمة للمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا وآخرون، مرجع سابق، ص-ص: 46-49.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي

المؤسسة والتقارير عنها لمختلف المستويات الإدارية إلى أسفل أو إلى أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة بها.

### - معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات نظام الرقابة الداخلية:

تؤدي المتابعة والتقييم المستمر وفعاليتها لمختلف مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في نظام الرقابة الداخلية، لأن التقييم والمتابعة المستمرة وفعاليتها لمكونات الرقابة الداخلية يساعد على معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم السابق إعداده أم لا؟ وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزائه لتنمشي مع التغيرات في ظروف التشغيل.

### 4- معيار كفاءة وفعالية إدارة التدقيق الداخلي:

لاشك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة، وتلعب إدارة التدقيق الداخلي التي تعمل بفعالية دورا كبيرا في تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

### 5- معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها:

لكي يتم تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من استخدام والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة وسائل الاستفادة من هذه التكنولوجيا عند تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات الية، والتحقق من دقة التشغيل ، وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي، والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة الإنترنت.



### المبحث الثالث : التكامل و التمايز بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

في هذا المطب سنحاول ولو بالقليل إلى توضيح مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية وأهداف وأهمية هذا التكامل على المؤسسات، بالإضافة إلى العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال فرعين.

#### المطب الأول: مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

##### 1- تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية:

إن التكامل بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية يقصد به التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمراقبين في المؤسسة أثناء تنفيذها لمهامها، بما يضمن فعالية أكبر وكفاءة عالية الأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة بشكل عام، ما يعود بالفائدة على المؤسسة.<sup>1</sup>

##### 2- أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية:

يمكننا تحديد أهم أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والنظام الرقابة الداخلية في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- الحصول على نظام رقابة فعال
- تنفيذ أعمال التدقيق والرقابة بجودة عالي؛
- الحد من ازدواجية العمل
- تخفيض التكاليف وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء وقت وقوعها بذل من تفاقمها؛
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح
- تغطية أعمال التدقيق لكافة أنشطة المؤسسة

##### 3-أهمية التكامل بين التدقيق الداخلية ونظام الرقابة

تتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في عدة جوانب لعل أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> نعمة كاظم حسين، احمد محسن حسن، دور الرقابة الداخلية في حماية أصول وأموال المنظمة، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة بابل، المجلد 15، العدد 3/2008، ص900

<sup>2</sup> - السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2010، الصفحة 40

- الاطمئنان من دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفاعلية التدقيق الداخلي؛
  - الثقة في وظيفة التدقيق الداخلية مما يؤدي إلى تحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل
  - يساعد التكامل بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة على اكتشاف الأخطاء والمخاطر في الوقت المناسب؛
  - من خلال هذا التكامل يمكن معرفة المفهوم والدور الحقيقي لكل من الدقيق والرقابة
- إضافة إلى ما سبق ذكره، فإن هذا التكامل في النهاية لاشك بلعكس لصالح المؤسسة من خلال حسن تسيير المؤسسة و بالتالي نجاحها وازدهارها

### المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية الفعال يساعد الإدارة والمدققين في التعرف على النواحي ذات الضعف (نقاط الضعف) في أنظمة الرقابة الداخلية، و الذي يؤدي إلى منع الأخطاء وعمليات الاحتيال، وبالتالي فإن علاقة التدقيق بنظام الرقابة الداخلية علاقة مباشرة حيث يسعى كلا منهما لتحقيق ما هو مطلوب تحقيقه، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الداخلية تتعلق بالمنشأة ككل، أما التدقيق الداخلي يهتم بكفاءة وقوة نظام الرقابة الداخلية. ومن خلال كل ما سيتم ذكره في الجدول أسفله نستنتج بناء على ذلك أن العلاقة أو التكامل بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية يكمن في :

- أن علاقة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية تظهر عند مقارنة أهداف كل منهما، وما يمكن استخلاصه هو أن التدقيق الداخلي ما هو إلا امتداد لتطور نظام الرقابة الداخلية، خاصة أن أهم مهمة يكلف بها التدقيق الداخلي تتمثل في التأكد من وجود وكفاءة نظام الرقابة الداخلية<sup>2</sup>.
- أن التدقيق الداخلي يعمل على تطوير وتحسين أنظمة نظام الرقابة الداخلية، وحتى تتمكن هذه الوظيفة من القيام بمهامها على أحسن وجه و للوصول إلى نظام رقابة داخلية جيدة يجب وضع أو تصميم هذا النظام الرقابي.

<sup>1</sup> هوام جمعة ، تقييم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة ،مداخلة في ملتقى ، جامعة باجي مختار ، عنابة ، 2012، الصفحة

<sup>2</sup> . سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في نهوض بمصادقية المعلومات المالية، مذكرة ماجستير ، قسم علوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة ، 2004 الصفحة 100

الجدول رقم 2-1 يوضح العلاقة بين كل من التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

المكونات	الرقابة الداخلية	التدقيق الداخلي
المفهوم	تشتمل على الحملة التعليمية ووسائل النسيق و المقاييس المتبعة في الشركة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة .	نشاط توكيدي استشاري مستقل و موضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة المنشأة وتحسين عملياتها، ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر والرقابة والتوجيه
مسؤولية الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي عليه، وعند تنفيذها للمسؤولياتها يجب عليها. مراجعة بانتظام مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهامة بفاعلية .	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد الصلاحيات التي تخول للمدقق بتأدية عمله</li> <li>- إعطاء الحق للمدقق الداخلي بالحصول على أية معلومات براها ضرورية لعملية التدقيق،</li> <li>- تحديد نطاق عملية التدقيق لتأديتها.</li> </ul>
مسؤولية المدقق	يجب أن يتضمن مال عمل المدقق فحص وتقويم كفاءة وفعالية أنظمة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ونوعية الأداء في تنفيذ المهمات المحددة	<ul style="list-style-type: none"> <li>تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية</li> <li>تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز العمل</li> </ul>
الاقسام	ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى؛ رقابة إدارية - رقابة محاسبية وضبط داخلي	يقسم التدقيق الداخلي إلى: التدقيق المالي - التدقيق الإداري - التدقيق الإستراتيجي
الادوات	الرقابة المالية والإداية والضبط الداخلي هدفها تأمين سلامة وتنفيذ عملياتها والمحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.	التدقيق الداخلي هدفه تقوم الأنظمة المعنية بحماية ممتلكات الشركة وتحقيق كفاءة الأدلة ومطابقتها مع الأهداف

المصدر : محمد محمود ذيب ، الرقابة والدقيق للاغراض الضريبية، مذكرة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، بجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005، الصفحة 64

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي

نلاحظ أن مجال تدخل التدقيق الداخلي واسع جداً، خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود إستراتيجية، ومراقبة احترام القوانين والإجراءات (وهذا ما يتمثل في نظام الرقابة الداخلي للمنشأة).

### المطلب الثالث : التمايز بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

ومما سبق يمكن إستخلاص أوجه التمييز بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي بوضوح على الأسس التالية:<sup>1</sup>

تسمى الأساليب والإجراءات التي تطبقها الإدارة للسيطرة على العمليات ، وذلك لمساعدة المنظمة في تحقيق الأهداف المرجوة ، على أنها مراقبة داخلية.

كما يُطلق على برنامج التدقيق الذي تتبناه الشركة ، لأنشطتها المالية والتشغيلية من قبل الخبير ، التدقيق الداخلي.

في حين أن نظام الرقابة الداخلية عبارة عن نظام تم تصميمه وتنفيذه وصيانته في المؤسسة. التدقيق الداخلي للحسابات هو وظيفة صممها المكلفون بالحوكمة و على العموم فإن نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي مهما في كل مؤسسة ونطاق نظام الرقابة الداخلية أوسع من نطاق التدقيق الداخلي .

---

<sup>1</sup> <https://ar.weblogographic.com/difference-between-internal-control>

### خلاصة الفصل

التدقيق الداخلي يعتبر أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية الغرض منه التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة ورفع تقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف والانحرافات، بهدف التدقيق الداخلي إلى قياس مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، ويلى ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم، والأنشطة، والأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعية، حيث تكون الرقابة فعالة عندما تدير الإدارة الأنظمة الرقابية بالطريقة التي توفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها ويتضمن ذلك التصريح بالأداء ومراقبته، ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بصورة دورية، وتوثيق هذه الأنشطة التوفير تأكيد إضافي بأن الأنظمة تعمل كما هو مخطط لها.

## الفصل الثالث

الدراسة الميدانية في مؤسسة  
مطاحن الصحاري بالنعامة

بعد التطرق الى التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في الجانب النظري ,سيتم دراسة هذا الموضوع من خلال دراسة حالة لمؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة على شكل دراسة ميدانية .ومن خلال الدراسة التطبيقية تم تقسيم هذا الفصل الى :

المبحث الاول : تقديم مؤسسة مطاحن الصحاري

المبحث الثاني : منهجية الدراسة وتحليل البيانات

المبحث الثالث : إختبار صحة الفرضيات والنتائج والتوصيات

### المبحث الاول : تقديم مؤسسة مطاحن الصحاري

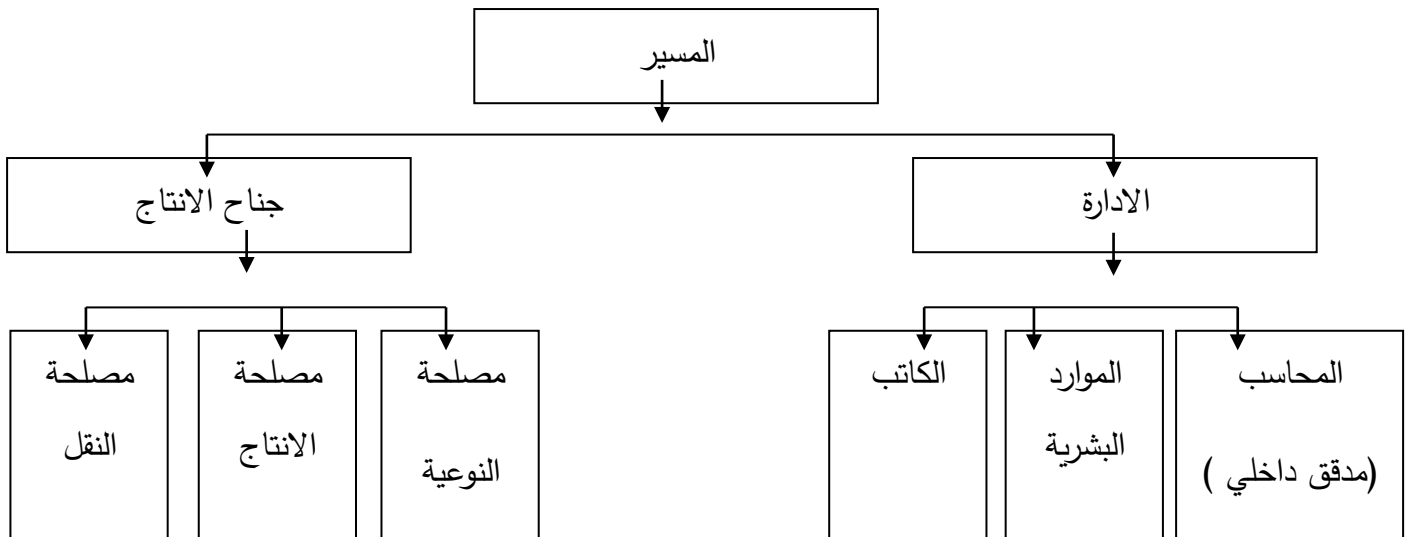
أمام تزايد النمو الديمغرافي وتزايد حاجة السكان للمواد الغذائية والتي أصبحت تستحوذ على نسبة هامة من واردات الدولة وزيادة على تدهور القطاع الفلاحي والاقتصادي والنقص الحاد في المواد الاستهلاكية تم إنشاء مؤسسة مطاحن الصحاري للقضاء على هذا النقص.

#### المطلب الأول :تعريف مؤسسة مطاحن الصحاري

مؤسسة الصحاري هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة تأسست في 04\_10\_2011 وبدأت الانتاج في 8-2-2015 مقرها بولاية النعامة تتربع على مساحة قدرها 4000 م<sup>2</sup> يوجد بها 50 عامل و شمل نشاطها في انتاج مادة الفرينة المخصصة للخبازة و مادة النخالة المخصصة للانعام والمواشي , تقدر طاقة انتاجها ب 1000 قنطار يوميا .

#### المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 3-1 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : من إعداد الطالبين



## المبحث الثاني : منهجية الدراسة و تحليل البيانات

### المطلب الأول : منهجية و حدود الدراسة

سننظر في بناء الإستبيان الى مجتمع و عينة الدراسة و أدوات الدراسة التي تم إستخدامها و كيفية جمع البيانات و تحليلها

#### 1- منهجية الدراسة :

#### 1-1 مجتمع الدراسة :

يشتمل مجتمع الدراسة على عمال مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة وقد تم توزيع إستبيان محكم لأغراض هذه الدراسة.

#### 2-1 عينة الدراسة:

تمثلت عينة الدراسة في 50 إستبيان قد تم توزيعها خلال شهر ماي من سنة 2022 استرجع 50 إستبيان وبعد فرز 45 إستبيان صالح للتحليل بنسبة 91% من إجمالي الإستبيان الموزعة، و 5 غير صالحة

#### 3-1 اداة الدراسة :

الإستبيان: يعتبر الإستبيان أكثر أدوات جمع البيانات استخداما في البحث العلمي و هو الأداة الأكثر ملائمة وفعالية لتحقيق أهداف الدراسة، لذلك تم الاعتماد عليه لجمع المعلومات، حيث تم تصميم قائمة الأسئلة بالاعتماد على بعض الكتب العلمية والدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، يحتوي الإستبيان على 24 سؤال وفقا لنموذج ديكارت الخماسي، إضافة إلى أسئلة المعلومات الشخصية، وفيما يخص أسئلة الإستبيان فقد تم تقسيمها إلى جزئين وهما :

الجزء الأول: يحتوي على معلومات متعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة ( السن، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية)

الجزء الثاني: يشمل 3 محاور حيث يتضمن المحور الأول 11 سؤال و المحور الثاني يتضمن 7 أسئلة أما المحور الثالث يتضمن 6 أسئلة

### المطلب الثاني: ثبات أداة الدراسة وصدقها و نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

#### 1- صدق وثبات الإستبانة:

يقصد بالثبات أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لوتم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لوتم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال الفترات الزمنية معينة، وقد تم الإعتماد على مقياس معامل ألفا كرونباخ للحكم على ثبات و صدق الاستمارة و أوضحت النتائج المتحصل عليها أن هناك إتساق و ثبات بين محاور الإستمارة حيث بلغ معامل الثبات ألفا بشكل عام 81.7% و هي نسبة جيدة والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم 3-1: يمثل إحصائيات الثبات " ألفا كرونباخ "

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,817	27

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

القيمة 27 تمثل عدد متغيرات إجمالي الإستبانة

الجدول رقم 3-2: معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

المتغيرات	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	صدق = الجذر التربيعي
المحور الاول	11	0.738	0.740
المحور الثاني	7	0.651	0.676
المحور الثالث	6	0.714	0.724
معامل ألفا كرونباخ للمحاور	24	0.839	0.843
معامل ألفا كرونباخ الإستبيان	27	0.817	0.827

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

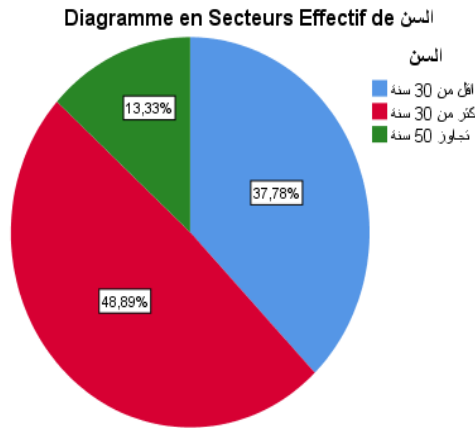
**التعليق:** تم حساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، بحيث تحصلنا على معامل الثبات بقيمة 0.817 كما هو موضح في الجدولين (01) و(02) لمتغيرات المؤشرات الثلاث ( مقياس ديكرت الخماسي) بحيث أن هذه القيمة تدل على أن الإستبانة تتمتع بمعامل ثبات مرتفع ويفوق المعدل المتعارف عليه والذي يقدر ب 0.70 ومنه نستنتج أن نتائج الإستبانة حققت ثبات في التقديرات، أما معامل صدقها قدر بقيمة 0.827 وهذا يدل على صدق جيد ووجود اتساق داخلي داخل هذه المحاور وهذا يجعلها صالحة للدراسة.

2-نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها :

2-1 تحليل و تفسير النتائج الميدانية المتعلقة بالجزء الأول للبيانات الشخصية .

يتم في هذا الجزء عرض البيانات المتعلقة بخصائص الأفراد و تشمل المتغيرات (السن، المؤهل العلمي، الخبرة المهنة)

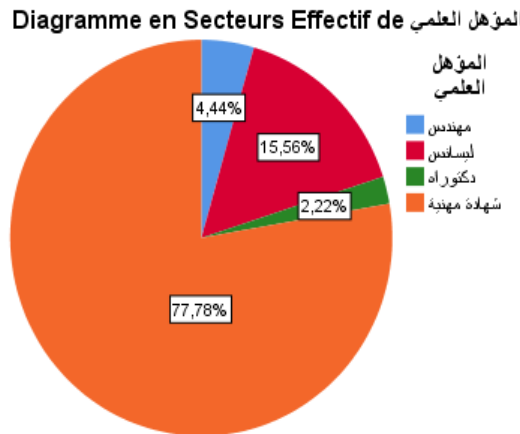
الشكل 3-2 : يو ضح توزيع أفراد العينة حسب السن.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

**التعليق:** نلاحظ من الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب السن فإن الفئة التي تحتل المرتبة الأولى هي الأفراد الذين يتجاوز عمرهم أكثر من 30 سنة حيث بلغت النسبة 49%، وتليها فئة الأفراد اللذين عمرهم أقل من 30 سنة حيث بلغت نسبتها 38%، و تأتي في الأخير فئة الافراد اللذين يتجاوز عمرهم 50 سنة بنسبة بلغت 13%.

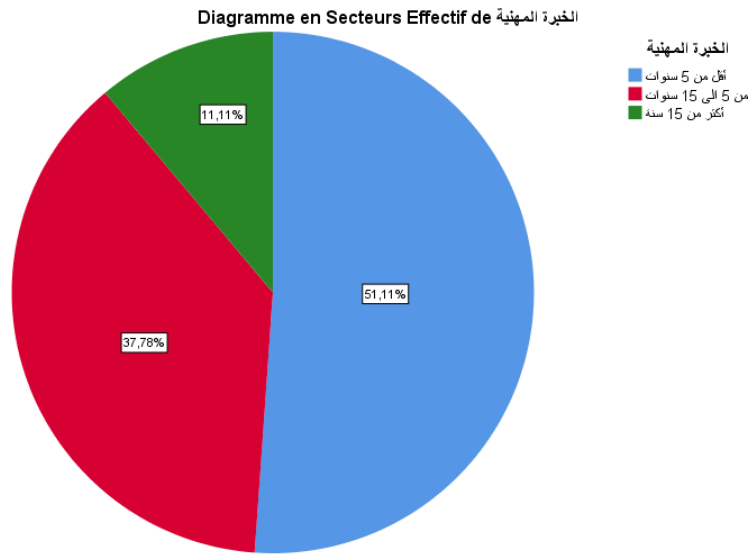
الشكل 3-3 : يو ضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الطبيعي.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

**التعليق:** نلاحظ من الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي فإن الفئة التي تحتل المرتبة الأولى هي المتحصلون على شهادة مهنية حيث بلغت النسبة 77%، وتليها فئة المتحصلون على شهادة ليسانس حيث بلغت نسبتها 16%، أما الفئة المتحصلون على شهادة مهندس فبلغت نسبتها 5%، وتليها الفئة المتحصلون على شهادة الدكتوراه حيث بلغت نسبتها 2%، وهذا مما يدل على أن لأفراد العينة كفاءة ومؤهلين علميا، ولديهم القدرة على الإجابة على أسئلة لإستبيان، وهذا ما يرفع من درجة الاعتماد عليها في التحليل.

الشكل 3-4: يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



#### المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

**التعليق:** نلاحظ من الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية نجد ان 51% من الافراد لديهم خبرة اقل من 5سنوات ذلك راجع لنشاط المؤسسة الحديث الذي بدأ نشاطها سنة 2015, ثم تليها نسبة 38% للافراد الذين لديهم خبرة من 5الى 15 سنة ثم تاتي في الاخير فئة الافراد الذين لديهم خبرة اكثر من 15 سنة بنسبة 11%

#### تحليل فقرات الإستبانة

تم ادخال بيانات الإستبانة في القاعدة البيانية الإحصائية الالكترونية (SPSS 25)، حسب مقياس ليكارت الخماسي (SCALE LIKERT)، ولتحديد الإتجاه العام لكل عبارة قمنا أولاً بحساب المدى والمتمثل في الحدود العليا -الحدود الدنيا اي (5-1=4) ومن تم تحديد طول الفئة أي المدى/ عدد البدائل (4=5/4) بعد ذلك تمت إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد، كما هو موضح في الجدول التالي:

#### الجدول رقم 3-3: درجات مقياس ليكارت الخماسي

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الفئات	]1,8 - 1]	]2,6-1,8]	]3,4 -2,6]	]4,2-3,4]	]5 -4,2]

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

2-3 اتجاهات إجابات المستجوبين على عبارات محاور الدراسة.

تم التوصل لنتائج تحليل المحور الأول و الملخصة في الجدول التالي :

الجدول رقم 3-4: يوضح اتجاهات إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول

رقم	العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
1	تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة	26	19	-	-	-	1.42	0.499	اوافق بشدة
2	يسهل إتباع المعايير الدولية مهام المدقق الداخلي	14	18	13	-	-	1.98	0.783	اوافق
3	يقوم التدقيق الداخلي بفحص الإجراءات للتأكد من مطابقتها بالخطط والنظم	19	19	7	-	-	1.73	0.720	اوافق بشدة
4	يهتم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة موظفين ومراقبة جودة العمل في المؤسسة	14	20	9	2	-	1.98	0.839	اوافق
5	يحافظ التدقيق الداخلي على أصول المؤسسة و ممتلكاتها من سوء الاستعمال	23	20	2	-	-	1.53	0.588	اوافق بشدة
6	يجب على المدقق الداخلي أن تكون لديه معرفة جيدة وكاملة بالمؤسسة	30	15	-	-	-	1.33	0.477	اوافق بشدة
7	للمدقق الداخلي مكانة أساسية بالنسبة لمجلس الإدارة العليا	11	26	8	-	-	1.93	0.654	اوافق
8	يهتم نشاط التدقيق بتحديد احتمالات حدوث غش وتقييم المجالات التي	14	31	-	-	-	1.69	0.468	اوافق

								تكون عرضة للخطر في المؤسسة	
اوافق	0.860	2.18	-	3	12	20	10	يتمتع المدقق الداخلي ومساعديه بكامل الاستقلالية وكل الصلاحيات لتنفيذ مهامه	9
اوافق بشدة	0.586	1.56	-	-	2	21	22	تقديم تقارير تظم كل النتائج للإدارة العليا	10
اوافق	0.706	2.16	-	-	15	22	8	يخضع المدقق الداخلي لتدريب و تكوين مستمر في دورات تكوينية مختلفة	11

**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25**

**التعليق:** من خلال الجدول أعلاه رقم (07) تبين لنا أن المتوسط الحسابي للعبارة (9) قدرت ب 2.18 وانحراف معياري يقدر ب 0.86 وتشير نتائج عينة الدراسة إلى أوافق ويندرج هذا ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي لأن المدقق الداخلي يتمتع هو ومساعديه بكامل الاستقلالية وكل الصلاحيات لتنفيذ مهامه ، أما بخصوص أدنى قيمة للمتوسط الحسابي فقد تحصلت عليها العبارة (6) ويقدر ب 1.33 وانحراف معياري 0.477 وتشير النتائج إلى أوافق بشدة ويندرج ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي وهذا يدل على انه يجب على المدقق الداخلي أن تكون لديه معرفة جيدة وكاملة بالمؤسسة من الجدول السابق نلاحظ ان الإتجاه العام لعينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول يتمركز حول الموافقة و هذا يدل على أن موظفي و عمال المؤسسة لديهم معلومات و معرفة حول وظيفة التدقيق الداخلي و يبدو أنهم مدركون للأهمية التي يكتسبها داخل المؤسسة و ضرورة تطبيق مبادئه و اللجوء إليه لتحديد نقاط قوتها و ضعفها ، تم التوصل لنتائج تحليل المحور الثاني والملخصة في الجدول التالي :

الجدول رقم 3-5: يوضح إتجاهات إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني

رقم	العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
1	نظام الرقابة الداخلية مسؤولية كافة الأفراد في المؤسسة	10	15	11	9	-	2.42	1.055	اوافق
2	يساعد نظام نظام الرقابة الداخلية على إستخدام موارد و أصول المؤسسة بطريقة فعالة ويحافظ عليها	18	25	2	-	-	1.64	0.57	اوافق
3	يوجد قانون داخلي خاص بكل مصلحة في المؤسسة	8	30	7	-	-	1.98	0.583	اوافق
4	تساهم التقارير الدورية في نجاح إجراءات الرقابة	14	29	2	-	-	1.73	0.539	اوافق
5	يوجد نظام قوي ودقيق لنظام المعلومات	6	29	8	2	-	2.13	0.694	اوافق
6	تستخدم التكنولوجيا الحديثة في الرقابة داخل المؤسسة	6	33	6	-	-	2	0.5522	اوافق
7	يتم استعمال تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء	12	31	2	-	-	1.78	0.517	اوافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

**التعليق:** تشير النتائج المتحصل عليها من الجدول رقم (08) أعلاه أن العبارة (1) في المحور الثاني من وجهة نظر الأفراد المستجوبين نالت أعلى متوسط حسابي قدر ب 2.42 وانحراف معياري يقدر ب 1.055 وتشير نتائج عينة الدراسة إلى أوافق ويندرج هذا ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي و التي تدل على نظام الرقابة الداخلية مسؤولية كافة الأفراد في المؤسسة أما بخصوص أدنى قيمة للمتوسط الحسابي فقد تحصلت عليها العبارة (2) ويقدر ب 1.64 وانحراف معياري 0.57 وتشير النتائج إلى اوافق ويندرج ضمن الفئة الثانية من قياس ليكارت الخماسي وهذا يدل ان نظام نظام الرقابة الداخلية يساعد على إستخدام موارد و أصول

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

المؤسسة بطريقة فعالة ويحافظ عليها من الجدول السابق نلاحظ ان الإتجاه العام لعينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثاني يتمركز حول الموافقة و هذا ما يدل أيضا بصفة عامة على أن موظفي المؤسسة موافقون على مدى أهمية نظام الرقابة الداخلية تم التوصل لنتائج تحليل المحور الثاني والملخصة في الجدول التالي :

### الجدول رقم 3- 6: يوضح إتجاهات إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث

رقم	العبارات	وافق بشدة	وافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
1	يهدف المدقق الداخلي الى التغيير المستمر لنظام نظام الرقابة الداخلية	15	24	6	-	-	1.8	0.661	وافق
2	يساهم المدقق الداخلي في تحسين إجراءات العمل في مصلحتك	9	34	2	-	-	1.84	0.475	وافق
3	يشكل المدقق الداخلي حلقة وصل بين الإدارة العليا وكل مصلحة في المؤسسة	13	30	2	-	-	1.76	0.529	وافق
4	يساهم التدقيق الداخلي قي تقوية نظام نظام الرقابة الداخلية و يعزز فعاليته في المؤسسة من خلال التقارير المقدمة للإدارة العليا	18	27	-	-	-	1.6	0.495	وافق
5	يوجد تكامل وتناسق بين نظام نظام الرقابة الداخلية في مصلحتك ومهام التدقيق الداخلي في المؤسسة	12	33	-	-	-	1.73	0.447	وافق
6	تعتبر عملية الفحص والتقييم التي يقوم بها المدقق الداخلي مفيدة لنظام نظام الرقابة الداخلية	19	26	-	-	-	1.58	0.499	وافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25



**التعليق:** من خلال النتائج الموجودة في الجدول رقم (09) نجد أن العبارة رقم (2) نالت أعلى متوسط حسابي ويقدر ب 1.84 أما الانحراف المعياري للعبارة يقدر ب 0.475 وتشير عينة الدراسة إلى أوافق وتندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ديكارت الخماسي وهذا يدل على ان المدقق الداخلي يساهم في تحسين إجراءات العمل في مصلحتك. أما العبارة رقم (6) نالت أدنى متوسط حسابي قدر ب 1.58 وانحراف معياري ب 0.499 وتشير عينة الدراسة إلى اوافق وتندرج ضمن الفئة الثانية من سلم ديكارت الخماسي وهذا يدل على أن عملية الفحص والتقييم التي يقوم بها المدقق الداخلي مفيدة لنظام نظام الرقابة الداخلية.

من الجدول السابق نلاحظ ان الإتجاه العام لعينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثالث يتمركز حول الموافقة و

هذا ما يدل على التأثير الايجابي للتدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية

### المبحث الثالث : إختبار صحة الفرضيات والنتائج والتوصيات

#### المطلب الأول : إختبار الفرضيات

#### 1- معاملات الارتباط بين محاور الإستبيان

يشير معامل الارتباط إلى المدى الذي تقع فيه النقاط الموجودة في مخطط التشتت على خط المستقيم، حيث تستخدم معاملات الارتباط في الإحصائيات لقياس مدى قوة العلاقة بين متغيرين، وهناك عدة أنواع من معامل الارتباط معامل الارتباط بيرسون (Pearsons R) هو إحصائيات الاختبار التي تقيس العلاقة الإحصائية أو الارتباط بين متغيرين مستمرين.

تتراوح قيمة  $r$  في معامل إرتباط بيرسون (Pearson) من -1 إلى 1، إذا كانت  $r$  تساوي -1 تشير إلى علاقة خطية سالبة مثالية بين المتغيرات، في حين أن  $r$  تساوي 0 تشير إلى عدم وجود علاقة خطية بين المتغيرات، في حال  $r$  تساوى 1 تشير الى وجود علاقة خطية موجبة مثالية بين المتغيرات.

#### الجدول رقم 3-7: معاملات الارتباط بين المحاور الثلاث

		Corrélations		
		محور 1	محور 2	محور 3
محور 1	Corrélation de Pearson	1	,629**	,362*
	Sig. (bilatérale)		,000	,015
	N	45	45	45
محور 2	Corrélation de Pearson	,629**	1	,543**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000

	N	45	45	45
محور 3	Corrélation de Pearson	,362*	,543**	1
	Sig. (bilatérale)	,015	,000	
	N	45	45	45

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

**التعليق:** من خلال الجدول رقم (10) أن معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثاني كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01 لدى محور الأول حيث جاءت نتيجة 0.629 أي بنسبة 62% وتدل على وجود علاقة إرتباطية بين المحور الأول التدقيق الداخلي والمحور الثاني نظام الرقابة الداخلية، وعليه يمكن قبول صحة الفرض البديلة H1 :

**توجد علاقة إرتباطية بين التدقيق الداخلي ونظام رقابة الداخلية**

### 2- إختبار صحة الفرضيات

من أجل اختيارهم يتم صياغتهم بالشكل التالي:

**الفرضية الاولى:** للتدقيق الداخلي اهمية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

فرضية العدم H0 : ليس للتدقيق الداخلي اهمية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

فرضية البديلة H1 : للتدقيق الداخلي اهمية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

**الفرضية الثانية:** لنظام رقابة الداخلية اهمية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

فرضية العدم H0 : ليس لنظام رقابة الداخلية اهمية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

فرضية البديلة H1 : لنظام رقابة الداخلية اهمية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

**الفرضية الثالثة:** يوجد علاقة وطيدة و تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

فرضية العدم H0 : لا يوجد علاقة وطيدة و تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

فرضية البديلة H1 : يوجد علاقة وطيدة و تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة.

الجدول رقم 3 - 8: نتائج اختبار الفرضيات للمحاور الثلاث

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
محور 1	33,930	44	,000	19,489	18,33	20,65
محور 2	34,728	44	,000	13,689	12,89	14,48
محور 3	38,141	44	,000	10,733	10,17	11,30

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

**التعليق:** من خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن المحور الأول محقق بمستوى دلالة محسوبة 0.00 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية 0.05 عند مستوى ثقة 95 % كما أن قيمة T المحسوبة قدرت ب 33.930 عند مستوى دلالة 0.05 وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة، ويمكن أن نؤكد صحة الفرضية الأولى كما يلي:

**للتدقيق الداخلي أهمية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة**

نلاحظ أن المحور الثاني محقق بمستوى دلالة محسوبة 0.00 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية 0.05 عند مستوى ثقة 95 % كما أن قيمة T المحسوبة قدرت ب 34.728 عند مستوى دلالة 0.05 وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة، ويمكن أن نؤكد صحة الفرضية الأولى كما يلي :

**لنظام نظام الرقابة الداخلية أهمية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة**

نلاحظ أن المحور الثالث محقق بمستوى دلالة محسوبة 0.00 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية 0.05 عند مستوى ثقة 95 % كما أن قيمة T المحسوبة قدرت ب 38.141 عند مستوى دلالة 0.05 وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة، ويمكن أن نؤكد صحة الفرضية الأولى كما يلي :

يوجد علاقة وطيدة و تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

أسلوب التباين الأحادي (ANOVA) :

يستخدم هذا الاختبار عند توفر متغير مستقل واحد، الذي يطلق عليه بالمتغير العامل (Factor) وهو متغير من النوع الاسمي أو الترتيبي الذي على أساسه ستقسم العينات المراد اختبار فروقات متوسطاتها و متغير تابع واحد وهو متغير من النوع الكمي و أن مصدر التباين في المتغير التابع هو الناتج عن التباين من المتغير العامل و التباين غير معروف المصدر (التباين الخطأ).

من أجل اختبار تحليل التباين الاحادي F يجب صياغة الفرضيات كما يلي:

فرضية العدم  $H_0$ : لا توجد فروق بين متوسطات إجابة الافراد تبعا للمؤهل العلمي.

فرضية العدم  $H_1$ : توجد فروق بين متوسطات إجابة الافراد تبعا للمؤهل العلمي.

الجدول رقم 3- 9: فروقات بين متوسطات الإجابة تبعا للمؤهل العلمي.

المحاور	اختبار F	القيمة المعنوية SIG
محور 1	1.17	0.333
محور 2	0.618	0.607
محور 3	0.474	0.702

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

التعليق: يوضح الجدول رقم (12) مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار F و النتيجة عدم وجود دلالة لفروقات المحاور علي الترتيب حيث أن احتمال القيم المعنوية أخذ القيم 0.333 و 0.607 و 0.702 أكبر من 0.05 و بذلك نرفض الفرضية البديلة  $H_1$  و نقبل بفرضية العدم  $H_0$  القائلة : لا توجد فروق بين متوسطات إجابة الافراد تبعا للمؤهل العلمي.

تقدير النموذج:

سيتم اختبار فرضية تأثير المتغير المستقل للنموذج على المتغير التابع و هذا استنادا إلى أسلوب الانحدار الخطي:

اختبار الانحدار الخطي البسيط: و الذي يهدف إلى التعرف على العلاقة بين المتغير المستقل و المتغير التابع

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

و ذلك باعتماد على معامل الارتباط بير سون R لتوضيح نوع العلاقة بين المتغيرين. اختبار الانحدار الخطي المتعدد: هو امتداد الارتباط بين المتغيرين، نتيجة الانحدار هي معادلة تمثل أفضل تقدير للمتغير التابع من عدة متغيرات مستقلة، يستخدم تحليل الانحدار عندما تكون المتغيرات المستقلة مرتبطة ببعضها البعض و بالمتغير التابع.

### - عرض المعطيات:

Y هي المتغير التابع (نظام الرقابة الداخلية) و X هي المتغير المستقل (التدقيق الداخلي).

H0: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية.

H1: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم 3-10: اختبار جودة النموذجين المتغير المستقل والمتغير التابع، اختبار التأثير، نموذج العالقات البسيطة ( الانحدار) بين المتغير المستقل والتابع

النموذج	معامل الارتباط R	اختبار جودة النموذج F	معامل التحديد R2	اختبار التأثير T	قيمة معنوية SIG	النموذج
درجة التأثير						المتغير المستقل (X)
$y=0.43x+5.28$	0.629	28.106	0.395	5.302	0.000	التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المخرجات SPSS V25

$$y=0.43x+5.28$$

التعليق: يتضح من خلال الجدول رقم (13) نتائج الانحدار الخطي البسيط للفرضية أن نموذج الانحدار معنوي وذلك من خلال قيمة (F) البالغة 28.106 بدلالة إحصائية Sig بقيمة 0.000 أصغر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05) أي نستطيع التنبؤ بالمتغير التابع (نظام الرقابة الداخلية) من خلال الاعتماد على المتغير المستقل (التدقيق الداخلي)، و بالتالي نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة و التي تنص على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية لدى الفئة المبحوثة كما أن معامل

التحديد R2 قدر ب0.395 مما يعني 39.5 % من أداء نظام الرقابة الداخلية يرجع إلى التدقيق الداخلي أما 60.5 % ما تبقى يرجع إلى عوامل أخرى، أي كلما زاد المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) بمقدار وحدة تأثر المتغير التابع ( نظام الرقابة الداخلية) بمقدار 0.43، حيث يبين مدى أثر التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية و دوره عليها كما يمكن تحديد العلاقة الخطية البسيطة ما بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية بالصيغة التالية :

$$\text{نظام الرقابة الداخلية} = 0.43(\text{التدقيق الداخلي}) + 5.28$$

و تشير قيمة اختبار T إلى أن تأثير التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية لا يمكن أن يصل إلى الصفر بمعنى أن التدقيق الداخلي له تأثير على نظام الرقابة الداخلية، أي للتدقيق دور في تقوية نظام الرقابة الداخلية و يعزز فعاليته في المؤسسة.

### المطلب الثاني : النتائج و التوصيات

**1- النتائج :** من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج العملية التالية:

- أن للتدقيق الداخلي تأثيرا إيجابيا على نظام الرقابة الداخلية من حيث تصحيح مسارها و توجيهها ليكون نظام فعال.

- يبدو من خلال دراسة العينة، أن المؤسسة محل الدراسة لها اهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي كأداة مكملة لنشاطها.

**2- التوصيات :** في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة نصوغ أهم التوصيات كما يلي:

-رغم توصلنا ان المؤسسة محل الدراسة تهتم بالتدقيق الداخلي إلا أنه يعرف ان المؤسسات الجزائرية تكاد تستغني عن هذه الوظيفة الحيوية متوهمة انها مضيعة للوقت و زيادة في التكاليف لذا يجدر بنا الإشارة إلى أنه يتوجب على هذه المؤسسات التخلص من هذا الاعتقاد الخاطئ و تبني أداة التدقيق كوسيلة تجنبها الأخطار التي قد تتعرض لها.

- أثناء إنجاز بحثنا هذا اعترضتنا صعوبات تتعلق بقلة المراجع الجزائرية التي تتناول التدقيق لذا نوصي بضرورة الإلتفات لهذا الموضوع و إعطائه كل ما يستحق من البحث و الدراسة من طرف الباحثين الجزائريين.

خلاصة الفصل :

مما سبق و بالاعتماد على المقاييس الإحصائية، يمكن القول إن التدقيق الداخلي لمؤسسة الصحاري له تأثير إيجابي على نظام الرقابة الداخلية مما يتطلب من المؤسسة الاهتمام و التركيز على هذه الوظيفة ودعمها و اعتبارها أداة يلجأ إليها لتصحيح الأخطاء و اكتشاف نقاط القوة و الضعف للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

خاتمة



تسعى المؤسسات الاقتصادية الى تطبيق سياستها و إجراءاتها وبلوغ أهدافها لكفاءة وفعالية , كما تسعى أيضاً الى إثبات وجودها و ضمان بقائها وإستمرارها مما أدى بالمسؤولين الى وضع نظام رقابة داخلية كفيل بضمان سير عملياتها و حماية موجوداتها من التلاعب و الإهمال , وفي ضل الظروف التي تعيشها المؤسسات حالياً لا بد من وجود أداة داخلية تعمل على فحص و تقييم هذا النظام من خلال تحديد نقاط القوة والضعف وتقديم توجيهات لتعديله وتحسينه فأدى ذلك الى ظهور وظيفة التدقيق الداخلي والتي من شأنها تفعيل هذا النظام .

من خلال دراستنا لموضوع التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية بين التكامل والتمايز في المؤسسة الإقتصادية حاولنا الاجابة على الاشكالية الرئيسية التي تدور حول ما مدى أهمية وظيفتي التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية وما طبيعة العلاقة بينهما؟ وذلك من خلال دراسة حالة لمؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة

و من خلال الفصول التي تمت دراستها وإنطلاقاً من الفرضيات الأساسية لموضوع البحث , تم التطرق الى التدقيق الداخلي بصفة عامة و تبين أن التدقيق الداخلي مهم في المؤسسة , ليتم التطرق بعدها الى العنصر الثاني من موضوع البحث وهو نظام الرقابة الداخلية ومحاولة التوسع فيه أكثر , وفيما يخص الفرضيات قد تم التوصل الى مايلي :

فيما يخص الفرضية الأولى فإنه فعلاً لتدقيق الداخلي أهمية لدى المؤسسة .  
وفيما يخص الفرضية الثانية فإنه فعلاً لرقابة الداخلية أهمية لدى المؤسسة ,  
أما الفرضية الثالثة فإنه يوجد فعلاً علاقة وطيدة وتكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الصحاري بالنعامة .

وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة الى جملة من النتائج و التوصيات تم إجمالها فيما يلي :

#### أولاً: النتائج

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج العملية التالية:

- 1- أن للتدقيق الداخلي تأثيراً إيجابياً على نظام الرقابة الداخلية من حيث تصحيح مسارها و توجيهها ليكون نظام فعال .
- 2- يبدو من خلال دراسة العينة، أن المؤسسة محل الدراسة لها اهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي كأداة مكملة لنشاطها .
- 3- يعتبر التدقيق الداخلي كأداة إدارية تعتمد عليها المؤسسة في تحسين وتقويم نظام الرقابة الداخلية ,
- 4- وجود علاقة وطيدة و متكاملة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ,

### ثانيا: التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة نصوغ أهم التوصيات كما يلي:

- 1- رغم توصلنا ان المؤسسة محل الدراسة تهتم بالتدقيق الداخلي إلا أنه يعرف ان المؤسسات الجزائرية تكاد تستغني عن هذه الوظيفة الحيوية متوهمة انها مضيعة للوقت و زيادة في التكاليف لذا يجدر بنا الإشارة إلى أنه يتوجب على هذه المؤسسات التخلص من هذا الاعتقاد الخاطئ و تبني أداة التدقيق كوسيلة تجنبها الأخطار التي قد تتعرض لها.
- 2- أثناء إنجاز بحثنا هذا اعترضتنا صعوبات تتعلق بقلّة المراجع الجزائرية التي تتناول التدقيق لذا نوصي بضرورة الإلتفات لهذا الموضوع و إعطائه كل ما يستحق من البحث و الدراسة من طرف الباحثين الجزائريين.
- 3- ضرورة فصل وظيفة التدقيق الداخلي عن الوظيفة المالية والمحاسبية في المؤسسة محل الدراسة.
- 4- التدريب المستمر للمدقق الداخلي و مساعديه وضرورة اعتماد المعايير الدولية .
- 5- يجب وضع حدود لكلا من وظيفتي التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية لضمان التمايز الايجابي بينهما الذي يؤدي للتحكم في التكاليف وعدم ازدواجية العمل .

# قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### قائمة المصادر والمراجع:

- احمد حلمي جمعة ، " المدخل الى التدقيق الحديث " ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، الأردن، الطبعة الثانية ، 2005
- ادريس عبد السلام اشتيوية المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، 2008
- اسلام احمد محمد المعاني، دورلجان المقبل في تعزيز أداء و استقلالية الدقيق الداخلي"، بمجلة الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 54- 2005،
- الان عجيب مصطفى هلدنى، تاثر الصبري محمود الخبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي، مجلة العلوم الإنسانية جامعة بابل، المجلد7 ، العدد45 ، العراق، 2010 ،
- تامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد12 ، العدد4 ، العراق، 2010
- ثناء علي القباني ، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين البدوي و الالكتروني ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002
- حسين القاضي ، حسين دحدوح ، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية و الدولية ، مؤسسة وراق ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 1999
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 1998
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية ، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004
- خالد راب الحليب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية التدقيق الحسابات، الأردن، دار المستقبل، 1948 ،
- خلف عبد الله الوردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، الطبعة الأولى، عمان ،الوراق للنشر والتوزيع ، 2014
- زهير الحدرّب، لم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2010

## قائمة المصادر والمراجع

- سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في نهوض بمصادقية المعلومات المالية، مذكرة ماجستير ، قسم علوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة ، 2004
- السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2010،
- سماح رفعت أبو حجر وإيمان أحمد محمد رويحة، " دور المراجعة الداخلية كالية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"، المؤتمر السنوي الخامس القسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة،
- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2013-2014
- الصحن عبد الفتاح، كامل سداب، الرقابة والمراجعة الداخلية، ط1، مصر، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2001،
- صديقي مسعود، براق محمد " إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي ، مداخلة مقدمة الموقر العلمي الدولي حول الأداء المتميز المنظمات والحكومات كليه الحقوق و العلوم اقتصادية جامعة ورقلة (08-09 مارس 2005 .
- عثمان عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة الموصل، العراق، 1990،
- عمارة عبد الرؤوف، دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - بسكر"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص :تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2012
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية ، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009
- القاضي دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، عمان، مؤسسة الوراق. 2000،
- كريمة علي الجوهر ، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2012

## قائمة المصادر والمراجع

- محمد احمد خليل ، الراجعة والرقابة المحاسبية ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسانيات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006 ،
- محمد السيد السرايا ، اصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، الطبعة الاولى ، 2007
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005
- محمد أمين مارون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011-2010
- محمد سمير الصبان و محمد الغيومى، المراجعة بين التنظير والتطبيق. بيروت. الدار الجامعية. 1990
- محمد محمود ذيب ، الرقابة والدقيق للاغراض الضريبية، مذكرة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، بجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005،
- محمود عبد السلام محسن، مدي اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011،
- نعمة كاظم حسين، احمد محسن حسن، دور الرقابة الداخلية في حماية أصول وأموال المنظمة، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة بابل، المجلة 15، العود 3/2008
- هوام جمعة ، تقييم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة ،مداخلة في ملتقى ، جامعة باجي مخطار ، عنابة ، 2012
- يونس جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية، 2008
- Bonoir pige .audit et contrôle interne .2éme édition ;EMS . paris .1004
- Edition , d'organisation , France , cinquième Edition , 2004
- ETIENNE BARBIER : «L'audit interne–permanence et actualité », paris, 1995

- ETIENNE BARBIER, op cit,
  - Guide de Self-Audit: 98 grilles pour identifier et maitriser les risques dans son organization ...ou créer son Audit Interne, Eds d'organisation, paris, 1998,
  - HAMINA.Laudicable financier BERTI edition .alger .2002
  - <http://www.IFACI.com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-controleinterne-78-html> 05-04-2022, 14:00.
  - <https://ar.weblogographic.com/difference-between-internal-control>
  - ITA, Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne SPPIA, Honda 2701 :431. USA.
  - Jacques Renard, op-cit,
  - Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, groupe Eyrolles, 7eme édition, paris, France, 2010,.
  - Jean-René EDIGHOFFER: "Précis de gestion d'entreprise". Edition Nataan, Paris, 1997
- L'ITA, The Institute of Internal Auditous, What guides Internal Audit Work? •  
Disponible sur l'adresse suivante : [www.is.org.au](http://www.is.org.au).
- Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risque d'entreprise et contrôle interne, Village mondial, 1er édition,.. ,2006 ,France
  - OLIVIER LEMANT, R.F.A.I. op- cit,
  - Renard Jacques , Avec Le Concours De Chaplain Jean Michel , Théorie Et Portique De L'audit Interne ,

الملاحق





« جمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية »

وزارة التعليم العالي و البحث  
العلمي  
جامعة د. مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

سعيدة في : 10 أكتوبر 2022

إلى السيد: محمد بن مؤمنه الملاحق المصاحف

الموضوع: طلب استقبال

يشرفنا أن نتقدم إلى سيادتكم المحترمة، بطلب استقبال و مساعدة الطالب(ة):

- الطالب(ة): هيبول ديبه المحفوظ مسجل(ة): في السنة: الثانية ماستر تخصص: مخاطباتية و ترميم

الطالب(ة): بنا ذرة جيجي: مسجل(ة): في السنة: الثانية ماستر تخصص: مخاطباتية و ترميم

بتسهيل عملية دخولها إلى مؤسستكم التي تشرفون عليها، و تمكينها من الإطلاع على كل ما يساعدها

لإنجاز بحثها، وذلك حسب القانون الداخلي المتبع لديكم، وهذا حتى يتسنى لها التحضير الجيد لإعداد البحث.

و أخيرا تقبلوا فائق الاحترام و التقدير.

رئيس قسم

رئيس قسم علوم التسيير  
العوني محمود



جامعة الدكتور مولاي الطاهر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

استمارة الاستبيان

أخي الموظف, أختي الموظفة .

يقوم الباحثين بإعداد دراسة بعنوان "التكامل والتمايز بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية" دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن صحاري بالنعامة وذلك استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر في تخصص محاسبة وتدقيق من جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة علما أن الإجابة قد تستغرق بعضا من وقتك الثمين الا أننا نتطلع الى تعاونك معنا ونثق أنك تدرك أهمية الاجابة عن أسئلة الاستبيان في تحقيق أهداف هذه الدراسة .

ولكم جزيل الشكر .

الباحثين :

بن خدة فتحي

هبول عبد الحفيظ



اختر الاجابة بوضع علامة x في الخانة المناسبة :

الجزء الاول: المعلومات الشخصية

- 1- السن : اقل من 30 سنة  أكثر من 30 سنة  تجاوز 50 سنة
- 2- المؤهل العلمي : مهندس  ليسانس  دكتوراه  هادة مهنية
- 3- الخبرة المهنية : أقل من 5 سنوات  من 5 الى 15 سنوات  أكثر من 15 سنة
- الجزء الثاني : محاور الدراسة

المحور الاول : إجراءات خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة					
البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1					
تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة					
2					
يسهل إتباع المعايير الدولية مهام المدقق الداخلي					
3					
يقوم التدقيق الداخلي بفحص الإجراءات للتأكد من مطابقتها بالخطط والنظم					
4					
يهتم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة موظفين ومراقبة جودة العمل في المؤسسة					
5					
يحافظ التدقيق الداخلي على أصول المؤسسة و ممتلكاتها من سوء الاستعمال					

					يجب على المدقق الداخلي أن تكون لديه معرفة جيدة وكاملة بالمؤسسة	6
					للمدقق الداخلي مكانة أساسية بالنسبة لمجلس الإدارة العليا	7
					يهتم نشاط التدقيق بتحديد احتمالات حدوث غش وتقييم المجالات التي تكون عرضة للخطر في المؤسسة	8
					يتمتع المدقق الداخلي ومساعديه بكامل الاستقلالية وكل الصلاحيات لتنفيذ مهامه	9
					تقديم تقارير تظم كل النتائج للإدارة العليا	10
					يخضع المدقق الداخلي لتدريب وتكوين مستمر في دورات تكوينية مختلفة	11
<b>المحور الثاني: الرقابة الداخلية في المؤسسة</b>						
					الرقابة الداخلية مسؤولية كافة الأفراد في المؤسسة	1
					يساعد نظام الرقابة الداخلية على إستخدام	2

					موارد و أصول المؤسسة بطريقة فعالة ويحافظ عليها	
					يوجد قانون داخلي خاص بكل مصلحة في المؤسسة	3
					تساهم التقارير الدورية في نجاح إجراءات الرقابة	4
					يوجد نظام قوي ودقيق لنظام المعلومات	5
					تستخدم التكنولوجيا الحديثة في الرقابة داخل المؤسسة	6
					يتم استعمال تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء	7
<b>المحور الثالث : العلاقة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية</b>						
					يهدف المدقق الداخلي الى التغيير المستمر لنظام الرقابة الداخلية	1
					يساهم المدقق الداخلي في تحسين إجراءات العمل في مصلحتك	2
					يشكل المدقق الداخلي حلقة وصل بين الإدارة العليا وكل مصلحة في المؤسسة	3
					يساهم التدقيق الداخلي في تقوية نظام الرقابة الداخلية و يعزز فعاليته في	4

					المؤسسة من خلال التقارير المقدمة للإدارة العليا	
					يوجد تكامل وتناسق بين نظام الرقابة الداخلية في مصلحتك ومهام التدقيق الداخلي في المؤسسة	5
					تعتبر عملية الفحص والتقييم التي يقوم بها المدقق الداخلي مفيدة لنظام الرقابة الداخلية	6