

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

BADJI MOKHTAR-ANNABA UNIVERSITY
UNIVERSITE BADJI MOKHTAR-ANNABA



جامعة باجي مختار - عنابة

السنة: 2012-2013

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

رسالة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه

تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية
دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية

الشعبة: تسيير المؤسسات

للطالب: نورالدين مزياني

مدير رسالة التخرج: جمعة هوام أستاذة التعليم العالي جامعة باجي مختار - عنابة

أمام اللجنة

الرئيس: رجم نصيب أستاذ التعليم العالي جامعة باجي مختار - عنابة

الفاحصون: عبد الرزاق خليل أستاذ التعليم العالي جامعة 8 ماي 1945 - قالمة

رضا جاوحدو أستاذ محاضر - أ جامعة باجي مختار - عنابة

نورالدين زعبيط أستاذ محاضر - أ جامعة منتوري - قسنطينة

مريزق عدمان أستاذ محاضر - أ المدرسة العليا للتجارة - الجزائر

تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، وذلك من خلال تحديد درجة توافق ممارسات التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات مع معايير التدقيق الداخلي (طبعة 2008) الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، وتأثير المتغيرات المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي، والمتغيرات الشخصية للمدققين الداخليين، على مدى الإلتزام بتطبيق هذه المعايير، ومن ثم تقديم التوصيات الملائمة لرفع مستوى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية. ولتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فرضياتها، فقد قام الباحث بتصميم إستبيان موجه إلى جميع المدققين الداخليين العاملين بعينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية، مكونة من 22 مؤسسة، تم إختيارها وفق معايير موضوعية تتناسب مع أهداف الدراسة. وقد بلغ عدد الإستبيانات الموزعة 109، تم إسترجاع منها 64 إستبيان. و إعتد الباحث أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي و الإستدلالي، لوصف وتحليل بيانات الدراسة، وإختبار فرضياتها.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة تتوافق إلى حد كبير مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، و أن المتغيرات المتعلقة بأفراد العينة، والمتغيرات المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي، لها تأثير ذو دلالة إحصائية على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بهذه المؤسسات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام أكثر بتكوين الكفاءات البشرية الملائمة لإحتياجات وظائف التدقيق الداخلي، والعمل على نشر ثقافة التدقيق الداخلي داخل هذه المؤسسات، وتوفير البيئة التنظيمية الملائمة له، لأداء دوره بفعالية عالية.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الداخلي، فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، معايير التدقيق الداخلي الدولية، المؤسسة الاقتصادية العمومية.

Abstract

Evaluating the effectiveness of internal audit function in economic enterprise Empirical study on a sample of public economic companies.

The purpose of this study is to explore the extent of the effectiveness of the internal audit function in the Algerian economic public companies, that through identifying the degree of coherence between the internal audit practices in these companies and internal auditing standards(version 2008) issued by the Institute of Internal Auditors(IIA), and the Impact of variables related to the internal audit activity, and personals variables of internal auditors, on compliance with those standards apply, and Accordingly, we make appropriate recommendations to raise the level of effectiveness of internal audit function in Algerian public economic companies.

To achieve the objectives of the study, and test its assumptions, a questionnaire had been made, and it was distributed to all internal auditors working in a sample of economic public companies, which represents 22 companies, that were selected according to objective criteria, corresponding the objectives of the study. Total of 109 questionnaires were distributed, which the number of the received questionnaires was only 64. The descriptive and the inferential statistical techniques were applied to describe and analyze collected data and test of assumptions study.

The study shows that the internal audit practices in economic public Algerian companies under study, correspond to a large extent, with the international standards for internal audit, and that variables related to sample elements, and the internal audit activity, have statistically an significant Impact on the internal audit function effectiveness, in these companies.

The study recommended the need for more attention to training of human competencies appropriate to the needs of internal audit functions, and work towards the diffusion a culture of internal audit within these companies, and provide an appropriate organizational environment for him, to perform its role efficiently.

Key Words: Internal Audit, Internal Audit Function Effectiveness, Corporate Governance, Risk Management, Internal Controls, International Standards Of Internal Audit, Public economic company.

Résumé

Evaluation de l'efficacité de la fonction d'audit interne dans l'entreprise économique Etude empirique sur un échantillon d'entreprises économiques publiques.

Cette étude vise à découvrir l'étendue de l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises économiques publiques algériennes, et ce à travers de l'identification du degré de cohérence entre les pratiques d'audit interne dans ces entreprises et les normes internationales d'audit interne (version 2008), publiées par l'institut des auditeurs internes (IIA), et de l'impact des variables relatifs à l'activité d'audit interne et les variables personnels des auditeurs internes sur le respect d'appliquer ces normes. En conséquence, nous formulons des recommandations appropriées pour élever le niveau de l'efficacité de la fonction d'audit interne dans les entreprises économiques publiques algériennes.

Pour atteindre les objectifs de l'étude et tester ses hypothèses, le chercheur avait élaboré un questionnaire destiné à tous les auditeurs internes travaillant dans un échantillon des entreprises économiques publiques, qui se constitue de 22 entreprises qui étaient choisies conformément aux critères objectifs, correspondant aux objectifs de l'étude. Le nombre de questionnaires distribués est de 109, sur lequel on a récupéré 64 seulement. Le chercheur a utilisé la méthode de l'analyse statistique descriptive ainsi que la méthode inférentielle pour décrire et analyser les données collectées, et tester les hypothèses de l'étude.

L'étude a montré que les pratiques d'audit internes dans les entreprises publiques économiques algériennes concernées, s'inspirent beaucoup des normes internationales d'audit internes, et que les variables liés aux éléments de l'échantillon et les variables liés à l'activité d'audit interne ont un impact statistiquement significatif sur l'efficacité de la fonction d'audit interne dans ces entreprises.

L'étude avait insisté sur la nécessité de s'occuper de la formation des compétences humaines correspondant aux besoins des fonctions de l'audit interne, et de travailler dans le sens de la diffusion d'une culture d'audit interne dans ces entreprises, et de fournir un environnement organisationnel convenable pour lui, pour jouer son rôle efficacement.

Mots clés : Audit Interne, Efficacité de la Fonction d'Audit Interne, Gouvernance d'entreprises, Gestion des risques, Contrôle Interne, Normes Internationales d'Audit Interne, l'entreprise économique publique.

التشكرات

أبدأ بحمد رب العالمين الذي وفقني لإتمام هذه الرسالة، و نسأله التوفيق لشكره على نعمه، وأصلي وأسلم على خير البرية محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من :

- مديرة البحث الأستاذة الدكتورة **جمعة هوام** على قبولها الإشراف، وعلى كل المساعدات المقدمة، و كرم فضلها و عظيم جهدها؛
- الأستاذ المشرف المساعد الأستاذ الدكتور **حسين أحمد دحدوح** على قبوله الإشراف والتعاون في سبيل إنجاز هذه الرسالة، والمساهمة في إثراءها؛
- الأستاذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة على قبول المشاركة في اللجنة؛
- من ساهموا من قريب أو بعيد في إخراج هذا العمل بهذا الشكل، وأخص بالذكر: السادة مسؤولي التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين في المؤسسات العمومية الاقتصادية المكونة لمجال الدراسة، الأستاذ طيار أحسن، الدكتور بوشنقير ميلود، الأستاذ بن إيدير جمال، الدكتور كورتل فريد، الأستاذة كيرزان فاتن(جامعة دمشق)، السيد نورالدين ختال، والسيد محمد مزيان.

الباحث: نورالدين مزياني

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

لوالدين الكريمين

لزوجتي أم زيد

لولدائي: مريم و وائل

لجميع الأهل والأقارب و الأصدقاء

_ قائمة الأشكال البيانية

الأشكال البيانية		
الصفحة	العنوان	الشكل رقم
7	طبيعة التدقيق	11-
33	مثلث الأداء	2-1
49	أهداف حوكمة الشركات	1-2
60	العلاقة بين حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية	2-2
36	مفهوم الخطر	3-2
70	نظام إدارة المخاطر (ERM) وفقا للجنة COSO	4-2
79	الأطراف الفاعلة في نظام إدارة المخاطر في المنشأة	5-2
86	إدارة المخاطر في المنشأة و دور وظيفة التدقيق الداخلي	6-2
99	العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر	7-2
105	العلاقة بين التكلفة والمنفعة لنظام الرقابة الداخلية	8-2
181	مفهوم ومصادر الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي	1-3
113	طبيعة الإستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي	2-3
331	نموذج لهيكله التدقيق الداخلي الممركز	3-3
341	نموذج لهيكله التدقيق الداخلي غير الممركز	4-3
016	إختبارات التوافق و الإختبارات الجوهرية	5-3
172	مراحل إنجاز مهمة التدقيق الداخلي إستنادا إلى معايير التدقيق الداخلي الدولية	6-3
831	نموذج الدراسة	1-4
190	توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي	2-4
191	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	3-4
192	توزيع أفراد العينة حسب خبرتهم خارج مجال التدقيق الداخلي	4-4
193	توزيع أفراد العينة حسب خبرتهم في التدقيق الداخلي	5-4
194	توزيع أفراد العينة حسب أعمارهم	6-4
195	توزيع أفراد العينة حسب مؤهلاتهم الأكاديمية	7-4
196	توزيع أفراد العينة حسب تخصصاتهم الأكاديمية	8-4

197	توزيع أفراد العينة حسب شهاداتهم المهنية في التدقيق	9-4
200	طبيعة وتسمية هيكلية التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة	10-4
202	توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب الجهة التي يرتبط بها نشاط التدقيق الداخلي وظيفيا	11-4
203	توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب الجهة التي تصادق على أهداف و صلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي	-412
204	توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب الجهة التي لها صلاحية تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي	-413
205	هل يوجد تدقيق لامركزي في المؤسسات محل الدراسة؟	14-4

- قائمة الجداول -

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
22	أوجه الاختلاف بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير	1-1
39	أنواع ومجالات التدقيق الداخلي	2-1
154	نموذج لجدول المخاطر	1-3
185	مقياس ليكرت لإستبيان الدراسة	1-4
188	درجات فعالية وظيفة التدقيق الداخلي	2-4
199	توزيع أفراد العينة حسب مصدر الخبرة في التدقيق	3-4
206	توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب سنوات إنشاء نشاط التدقيق الداخلي	4-4
208	توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب العدد الإجمالي للعاملين وعدد المدققين الداخليين	5-4
210	نتائج آراء أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسات محل الدراسة	6-4
212	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار الهدف، السلطة، والمسؤولية	7-4
213	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار الإستقلالية والموضوعية	8-4
214	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار الكفاءة والعناية المهنية	9-4
216	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار برامج الرقابة النوعية	10-4
218	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار التخطيط	11-4
219	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار الإتصال والمصادقة	12-4
220	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار السياسات والإجراءات	13-4

221	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار التنسيق	14-4
222	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار رفع التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة	15-4
223	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار طبيعة العمل	16-4
226	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار التخطيط للمهمة	17-4
227	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمعيار تنفيذ المهمة	18-4
229	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار التقرير ونشر النتائج	19-4
231	نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمعيار المتابعة	20-4
233	نتائج إختبار t لفرضية فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة	21-4
234	نتائج تحليل التباين الأحادي لتأثير المتغيرات المتعلقة بالمدققين الداخليين على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة	22-4
235	إختبار t لتأثير متغير الجنس على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي	23-4
236	نتائج تحليل التباين الأحادي لتأثير المتغيرات المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة	24-4
237	إختبار t لتأثير الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة	25-4
237	إختبار t لتأثير الجهة التي يرتبط بها نشاط التدقيق الداخلي وظيفيا على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة	26-4

الفهرس

الصفحة

I	ملخص	—
IV	- الإهداء	—
V	- التشكرات	—
	- قائمة الأشكال	—
VI	البيانية	—
	- قائمة الجداول	—
	VIII	—
	- الفهرس	—
	X	—

المقدمة العامة

	تمهيد	—
	ب	—
ج	- أولاً: إشكالية الدراسة	—
د	- ثانياً: أهداف الدراسة	—
د	- ثالثاً: أدبيات البحث والدراسات السابقة	—
ل	- رابعاً: دوافع إختيار الموضوع و أهميته	—
ل	- خامساً: حدود الدراسة	—
م	- سادساً: فرضيات الدراسة	—
م	- سابعاً: منهجية الدراسة	—
ن	- ثامناً: أدوات الدراسة	—

-
-
- ثامنا: الصعوبات الملازمة لإنجاز البحث.....س
- تاسعا: خطة البحث.....س
- الحادي عشر: التعريفات الإجرائية.....ع
-
-

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

- تمهيد:..... 2
- المبحث الأول: عموميات حول التدقيق..... 3
- أولا: نشأة وتطور التدقيق..... 3
- ثانيا: تعريف التدقيق..... 6
- ثالثا: أنواع التدقيق..... 10
- المبحث الثاني: طبيعة التدقيق الداخلي..... 13
- أولا: تعريف التدقيق الداخلي..... 13
- ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي (أساس تقييم فعالية التدقيق الداخلي)..... 18
- المبحث الثالث: الفروق بين وظيفة التدقيق الداخلي و وظائف أخرى داخلية مشابهة..... 21
- أولا: وظيفة مراقبة التسيير..... 21
- ثانيا: وظيفة التفنيش..... 23
- ثالثا: وظيفة التنظيم..... 24
- المبحث الرابع: أنواع التدقيق الداخلي
ومجالاته..... 26
- أولا: أنواع التدقيق الداخلي..... 26
- ثانيا: مجالات التدقيق الداخلي..... 38
- خلاصة الفصل الأول..... 44

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في ظل المستجدات العالمية المعاصرة

46	تمهيد.....
47	المبحث الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات.....
47	أولاً: مفهوم حوكمة الشركات.....
49	ثانياً: مبادئ حوكمة الشركات.....
52	ثالثاً: أهمية التدقيق الداخلي في التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.....
59	رابعاً: دور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات في ضوء نظرية الوكالة.....
62	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر.....
62	أولاً: مفهوم المخاطر ومصادرها بمنظمات الأعمال.....
66	ثانياً: طبيعة إدارة المخاطر.....
68	ثالثاً: مكونات نظام إدارة المخاطر (ERM).....
78	رابعاً: الأطراف المسؤولة على وضع، تطبيق والإشراف على نظام إدارة المخاطر.....
81	خامساً: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر.....
88	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية.....
88	أولاً : العوامل المساعدة على تطور مفهوم الرقابة الداخلية وأهميتها.....
91	ثانياً: طبيعة الرقابة الداخلية.....
98	ثالثاً: العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.....
100	رابعاً: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية.....
107	خلاصة الفصل الثاني.....

الفصل الثالث: متطلبات فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية

109	تمهيد.....
110	المبحث الأول: نوعية المدققين الداخليين لتحقيق فعالية التدقيق الداخلي.....
110	أولاً: الصفات الشخصية والقدرات الذاتية للمدقق الداخلي.....
115	ثانياً: الإستقلالية.....
116	ثالثاً: الكفاءة المهنية.....

122	رابعاً: العناية المهنية.....
125	المبحث الثاني: الضوابط التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي.....
125	أولاً: ضرورة وضع "ميثاق التدقيق" في المؤسسة.....
127	ثانياً: إستقلالية نشاط التدقيق الداخلي، وعلاقتها بمكانته التنظيمية في المنشأة.....
131	ثالثاً: محددات إختيار الهيكله التنظيمية لوظيفة التدقيق الداخلي.....
135	رابعاً: الوصف الوظيفي لإدارة التدقيق الداخلي.....
138	المبحث الثالث: تسيير نشاط التدقيق الداخلي.....
138	أولاً: تخطيط أنشطة التدقيق الداخلي.....
141	ثانياً: تقارير الأنشطة.....
142	ثالثاً: إعداد دليل التدقيق الداخلي.....
144	رابعاً: التنسيق مع الأطراف الخارجية والداخلية.....
145	خامساً: الرقابة على نوعية نشاط التدقيق الداخلي.....
150	المبحث الرابع: الضوابط المنهجية لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي.....
150	أولاً: إختيار الجهة المراد تدقيقها.....
151	ثانياً: التحضير للمهمة.....
155	ثالثاً: تنفيذ عملية التدقيق.....
164	رابعاً: إعداد التقرير النهائي و تبليغ النتائج.....
170	خامساً: متابعة نتائج المهمة.....
173	خلاصة الفصل الثالث.....

الفصل الرابع: تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في عينة من المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية

175	تمهيد.....
176	المبحث الأول: نشأة و تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.....
	أولاً: نبذة مختصرة حول تطور الإطار التشريعي المتعلق بممارسة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية.....
176	الإقتصادية العمومية.....

178	.....	ثانيا: الإطار التنظيمي (المؤسسي) لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر
181	.....	المبحث الثاني : منهجية الدراسة وأسلوبها
181	.....	أولا: مجال، مجتمع وعينة الدراسة
182	.....	ثانيا: متغيرات الدراسة
183	.....	ثالثا: أسلوب جمع البيانات
186	.....	رابعا: توزيع الاستبيانات وجمعها
187	.....	خامسا : طرق تحليل البيانات و الأساليب الإحصائية المستخدمة
190	.....	المبحث الثالث: تحليل البيانات ومناقشة النتائج
190	.....	أولا: عرض بيانات الدراسة
		ثانيا: تحليل آراء أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسات
209	.....	محل الدراسة
232	.....	ثالثا: إختبار الفرضيات
239	.....	- الخاتمة العامة
239	.....	أولا: النتائج العامة للدراسة
242	.....	ثانيا: التوصيات
246	.....	ثالثا: آفاق البحث
248	.....	-قائمة المراجع
		-الملاحق:

- الملحق رقم 1: معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (طبعة 2008)

- الملحق رقم 2: نموذج لإستبيان الدراسة

- الملحق رقم 3: جدول تفصيلي لإجابات أفراد العينة حول أسئلة القسم الثالث من الإستبيان

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تمهيد

لقد شهدت منظمات الأعمال في العقود الأخيرة كبرا في حجمها، ونمو مضطربا وتعقدا في أنشطتها، في ظل إرتفاع ضغوط المنافسة عليها محليا ودوليا؛ نتيجة لهذا التطور، أصبحت هذه المنظمات تبحث عن تحسين مستمر لأدائها، في ظل محيط متغير ومضطرب وغير آمن، هذا التحسين يكون من خلال إنتهاج أسلوب اللامركزية في إتخاذ القرارات لضمان ملائمتها وتنفيذها بسرعة. ومن أجل ذلك يريد مجلس الإدارة و الإدارة العليا للمنشأة معرفة - بصفة دائمة- مدى التحكم في التسيير من طرف مختلف المستويات الإدارية في المنشأة.

من هذا المنطلق، فإن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن لها تقديم ضمان مقبول بأن العمليات المنجزة والقرارات المتخذة يتم مراقبتها باستمرار، وأنها تساهم في تحقيق أهداف المنشأة؛ وإذا لم يكن كذلك، فإن هذه الوظيفة تساهم بتوصيات لتصحيح الخلل، وتحسين طرق العمل. ومن أجل القيام بهذا الدور، يقوم التدقيق الداخلي بتقييم مستوى نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ومدى قدرته على التحكم في المخاطر الملازمة لأنشطتها. إنها وظيفة مفيدة جدا لمجلس الإدارة لأداء دوره الإشرافي بفعالية، و للمسيرين مهما كانت مستويات مسؤولياتهم، و هذا ما يفسر تطورهما في العقدين الأخيرين بتوسع مجالات تدخلها و إهتمام المنظمات بالعمل على ضمان إطار تنظيمي ملائم لها، و تدعيمها بالكفاءات البشرية و الوسائل المادية و المعنوية، للقيام بدورها على أحسن وجه.

و نظرا لأهميته لكافة المنظمات على إختلاف بيئاتها و أهدافها و طبيعة أنشطتها و متطلبات إدارتها، بالإضافة إلى الإرتفاع في أعداد المدققين الداخليين العاملين في تلك المنظمات، وحاجتهم إلى أدلة يسترشدون بها لتنفيذ مهامهم وفق منهجية واضحة وصارمة، فقد أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) عام 1978 أول معايير دولية للتدقيق الداخلي مقسمة على (5) مجموعات، إلا أن هذه المعايير لم توفر حولا كافية للمشكلات التي تواجه المدققين الداخليين أثناء ممارستهم لمهامهم، مما تطلب من المعهد تبني خطة جديدة لتحديث وتطوير هذه المعايير، كان ثمرتها إصدار معايير جديدة للتدقيق الداخلي عام 2001م، مقسمة على مجموعتين (أنظر الملحق رقم:1)، تعتبر في مجموعها إمتدادا وتفسيرا للمعايير السابقة وتطويرا لها، وليست تبديلا أو تغييرا فيها. كما أنها خضعت للتحديث بين فترة وأخرى. نالت هذه المعايير القبول على المستوى الدولي، وشاع تطبيقها في العالم، وأثبتت فعاليتها في العديد من الدول ذات باع في هذا المجال.

تمثل معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الإطار المنظم لعمل وممارسات ووظيفة التدقيق الداخلي، وفي نفس الوقت تعتبر أساسا لتقييم فعاليتها، نظرا لما توفره هذه المعايير من إرشادات

وتوجيهات لنشاط المدققين الداخليين، وتوضيح كيفية قيامهم بالوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما يضمن تحقيق وظيفة التدقيق الداخلي أهدافها، كمعيار للحكم على فعاليتها.

لقد عرف العالم تحولات جذرية و متسارعة في شتى المجالات، وما تتطوي عليه من تحديات كبيرة ومتنوعة للمؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، بإعتبارها الرهان الأول الذي تعول عليه الجزائر لتحقيق تنمية اقتصادية و إجتماعية شاملة. واستجابة منها لهذه التحولات، وسعيا لتحقيق مزايا التدقيق الداخلي، عملت السلطات العمومية الوصية على وضع تشريعات، ونصوص تنظيمية، تهدف إلى دفع إدارات المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تعمل في إستقلالية وموضوعية، وتستخدم وسائل بشرية ومادية كافية وملائمة. وقد تجسد ذلك في المادة (40) من القانون رقم 01/88 الصادر في 02 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي حول المؤسسات الاقتصادية العمومية، ورغم إلغاء هذا القانون سنة 1995، فإن السلطات الوصية واصلت إرسال التعليمات والتوجيهات بضرورة الإهتمام بالتدقيق الداخلي. ومن جهة أخرى، بادرت الكثير من المؤسسات الاقتصادية العمومية، تجاوبا منها مع هذه النصوص القانونية، إلى إنشاء وظيفة للتدقيق الداخلي ضمن بنيتها التنظيمية، التي إعترتها نقائص خاصة فيما يتعلق بعدم وجود تنسيق كاف وضعف الأنظمة المعلوماتية، و هشاشة نظام الرقابة الداخلية في ظل إفتقاد الرقابة الخارجية على المؤسسات العمومية الاقتصادية للفعالية، لغياب التنظيم و القدرة على القيادة، و تركيزها على الشكل دون المضمون.

إن إستفادة المؤسسة العمومية الاقتصادية من مزايا وجود وظيفة للتدقيق الداخلي بها لن يتأتى، إلا إذا كانت هذه الوظيفة ذات فعالية في أداء مهامها، من هنا برزت الحاجة إلى التعرف على مدى إلتزامها بمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (طبعة 2008)، كأداة لتقييم فعاليتها، نظرا للمزايا المذكورة آنفا، في ظل عدم وجود أدلة يسترشد بها في مجال التدقيق الداخلي خاصة بالجزائر.

أولا: إشكالية الدراسة :

في ضوء ما تقدم، تتلخص إشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

هل وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية ذات فعالية في أدائها لمهامها، بما ينسجم مع معايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة التالية :

* ما طبيعة التدقيق الداخلي و ما هي أهدافه و أهميته؟ ماذا نقصد بمفهوم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي؟ ما

هي مقومات أو متطلبات تحقيق هذه الفعالية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية ؟

* هل تلتزم وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها؟

* هل تؤثر مجموعة المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وهي: الإرتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي، الإرتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي، المستوى التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، عمر نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة، والجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة ؟

* هل تؤثر مجموعة المتغيرات الديموغرافية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي، وهي: الجنس، العمر، المركز الوظيفي، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، التخصص، الخبرة خارج مجال التدقيق الداخلي، والخبرة في مجال التدقيق الداخلي على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة ؟

ثانيا: أهداف الدراسة:

تحاول هذه الدراسة الوصول إلى مجموعة من الأهداف، أهمها:

- 1- التعرف على التدقيق الداخلي من حيث طبيعته، أهدافه، مجالاته وما يقدمه من خدمات للمنشأة؛
- 2-الإطلاع على معايير التدقيق الداخلي الدولية وإبراز أهميتها في تحقيق فعالية وظيفة التدقيق الداخلي؛
- 3-تشخيص واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الإقتصادية من خلال الوقوف على أهدافه والتطبيقات الفعلية ومقارنتها بمعايير التدقيق الداخلي الدولية؛
- 4-تسليط الضوء على جوانب النقص في ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية، وحصر مختلف الصعوبات التي تعرقل تطبيقها الكامل والصحيح لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ثم تقديم إقتراحات لتفعيل دورها أكثر وتعظيم مساهمتها في العملية الإدارية للمؤسسة العمومية الإقتصادية الجزائرية.

ثالثا: أدبيات البحث والدراسات السابقة

قام الباحث بمراجعة والإطلاع على الكثير من الدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة بالموضوع، والتي توفرت لديه، بهدف التعرف إلى أهم النتائج والمؤشرات العامة التي أسفرت عنها، وفيما يلي إستعراض لأهم هذه الدراسات والبحوث حسب تسلسلها الزمني:

1) دراسة الخريسات¹(1993)، بعنوان " تقويم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى تحديد درجة فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال مقارنة الإجراءات وأهداف عملية التدقيق المطبقة مع معايير الأداء المهني الصادرة عن معهد المدققين الداخليين عام 1978. وقد كانت نتائج هذه الدراسة كما يلي:

- إن التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية قد حقق فعالية جيدة بلغت 71%؛
 - هناك علاقة موجبة بين فعالية التدقيق الداخلية وحجم الشركات ممثلة برأسمالها وعدد العاملين؛
 - إن المدقق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة ليس لديها الإلمام الكافي في استخدام وفهم كيفية عمل الحاسب الآلي، فقد بلغت درجة الإلمام 2.8%؛
- وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات لتطوير التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية العامة، أهمها: ضرورة قيام الإدارة العليا في الشركات الصناعية العامة الأردنية بإنشاء وحدات تنظيمية للتدقيق الداخلي، مستقلة تماما عن باقي الإدارات والأنشطة الأخرى داخل الشركة، والعمل على تدعيمها بالكفاءات البشرية اللازمة، و الإهتمام بالتكوين والتدريب لتطوير معارف المدققين الداخليين وتنمية مهاراتهم باستمرار.

2) دراسة Kinney and William²(2003): بعنوان: « Auditing risk assessment and management processes »

كان الهدف الأساسي لهذا البحث هو إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة مخاطر المنشأة، وذلك وفق مقاربة جديدة وهي المقاربة بالأخطار. وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود ثلاثة أنواع من المخاطر التي تواجهها المنشأة، ألا وهي مخاطر البيئة الخارجية، مخاطر العمليات، ومخاطر المعلومات، كما توجد سبع مكونات لإدارة هذه المخاطر، تشمل البيئة، تحديد الأحداث، تقييم المخاطر، الإستجابات نحو المخاطر، أنشطة الرقابة، الإتصال والمعلومات، والمتابعة. و يمكن لنشاط التدقيق الداخلي تقديم خدمات مفيدة لتحسين وتطوير سيورة إدارة المخاطر.

3) دراسة Al Twaijry¹(2004) بعنوان: « An Evaluation of the performance of internal auditing in the arabian gulf region »

¹ حمدان الخريسات، " تقويم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، 1993.

² R. William and Jr. Kinney, « Auditing risk assessment and management processes », Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, on site of IIA: www.theiia.org.

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار الكيفية التي تمارس بها مهنة التدقيق الداخلي في دول الخليج العربي، و إلى أي مدى تتوافق تلك الممارسات مع التعليمات والإرشادات المرفقة بالمعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 400. هذا بالإضافة إلى محاولة البحث عن العوامل التي تؤثر في القيمة النوعية لأداء مهنة التدقيق الداخلي. وقد توصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات التي إستجابت (116 شركة خليجية) تتبع إجراءات مهنية سليمة حينما تقوم بتنفيذ عملية التدقيق، ولكن في معظم الأحيان لا يصل التقرير النهائي عن عملية التدقيق إلى الإدارة العليا. كما دلّت نتائج الدراسة على وجود عوامل داخلية مؤثرة في القيمة النوعية لأداء التدقيق الداخلي منها قسم التدقيق الداخلي، ودور مدير التدقيق الداخلي، وتوفر ميثاق التدقيق في القسم، كما أوضحت الدراسة أيضا عدم وجود فروق جوهرية في الممارسة العملية لأداء مهنة التدقيق الداخلي في دول الخليج العربي.

4) دراسة Marais² (2004)، بعنوان: «Quality assurance in internal auditing: An analysis of the standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA)»

كان هدف الباحث من هذه الدراسة هو تحليل أهداف و طرق تنفيذ برامج الرقابة على نوعية التدقيق الداخلي طبقا لإرشادات معايير التدقيق الداخلي الخاصة بهذا الموضوع (المعايير 1300،...،1330). وقد توصل الباحث إلى أن هذه البرامج تؤدي إلى رفع مستوى المهنية، و تسمح بترقية نوعية، تنافسية، وتميز مهنة التدقيق الداخلي، من خلال عمليات التقييم الداخلية و الخارجية المستقلة والدورية، والتي تكشف عن مدى توافق ممارسات التدقيق الداخلي في المنشأة مع متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية.

5) دراسة الراحلة³ (2005)، بعنوان " فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية، وذلك من خلال التعرف على مدى إلتزام تلك الأجهزة بالمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في عملها، وتأثير العوامل المتعلقة بالجامعة والعوامل الشخصية للعاملين على مدى الإلتزام بتطبيق هذه المعايير، وتقديم التوصيات لرفع مستوى فاعليتها. وقد توصلت الدراسة إلى أن الجامعات الأردنية تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي، كما أن العوامل المتعلقة بالمدققين ليس لها تأثير على فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي، أما بالنسبة للعوامل المتعلقة بالجامعة فقد كان لعمر الجامعة دون غيره من العوامل أثر

¹ A.Al Twaijry, « An Evaluation of the performance of internal auditing in the Arabian Gulf Region », *Accounting Arabic Review*, N 1, Vol 7, Bahrain University, Kingdom of Bahrain, May 2004.

² M. Marais, «Quality assurance in internal auditing: An analysis of the standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA)», *Meditari Accountancy Research Vol. 12 No. 2, 2004.*

³ محمد ياسين الراحلة، " فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية"، *المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد1، العدد1، الجامعة الأردنية، عمان، 2005.*

على فاعلية أداء التدقيق الداخلي، وقد أوصت الدراسة بضرورة تبادل الخبرة والمعرفة بين الجامعات في مجال التدقيق الداخلي.

6) دراسة نفاذ¹(2007)، بعنوان "دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار - دراسة حالة مجمع صيدال". كان هدف هذه الدراسة هو إبراز أهمية المراجعة الداخلية في العملية الإدارية، ودرجة الاستفادة منها، خصوصا في عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة، بمختلف أصنافها (إستراتيجية، تكتيكية، وتنفيذية). وقد توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن متخذي القرارات مهما كانت مستوياتهم الإدارية، فإنهم في حاجة إلى الإعتماد على معلومات ذات نوعية، الأمر الذي يجعل المراجعة الداخلية كأداة مساعدة في توفير هذه المعلومات وضمان نوعيتها، وبالتالي، دعم و تفعيل القرارات المتخذة في المؤسسة. ولهذا قام مجمع صيدال باعتماد وظيفة المراجعة الداخلية، لعبت دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها في المجمع، الأمر الذي جعله يحقق نتائج إيجابية متلاحقة. وقد أوصى الباحث بمعالجة النقائص الملاحظة، منها ضعف الموارد المادية والبشرية والتقنية المتاحة لهذه الوظيفة.

7) دراسة² Diard et Trebucq (2007)، بعنوان « Analyse exploratoire des normes internationales d'audit interne »

كان هدف الباحثين من هذه الدراسة هو تحليل نصي لمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة سنة 2001، لتقييم نوعية هذه المرجعية من عدة جوانب تتعلق بمدى ترجمة المحاور الأساسية لهذه المرجعية ضمن محتوى المعايير نفسها، ومدى قدرتها على تسهيل تعلمها من قبل مستعملها فرديا وجماعيا. وقد توصل الباحثان إلى أن الإلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي يشكل عاملا أساسيا في تحقيق تحكم جيد في مخاطر المنظمة، و إيجاد الفرص المفيدة من أجل تطويرها، إلا أن هذا الإطار المرجعي لا يخل من نقائص أثرت سلبا على فهمه وتطبيقه من قبل المستعملين، فقد أظهر التحليل النصي وجود غموض نسبي في الأسس النظرية التي بنيت عليها هذه المعايير، وعدم وضوح العلاقة بين التدقيق الداخلي و الأطراف الأخرى المرتبطة بالتدقيق الداخلي، خصوصا الإدارة العملياتية، وغياب بعض المصطلحات المرتبطة بالتدقيق الداخلي، مثل: حجم المنظمة، هيكل الملكية، الثقافة، الإلتزام القطاعي، درجة الفاعلية، التكنولوجيا، ودرجة تعقد وعدم إستقرار المحيط. إستدعت هذه النتائج من الباحثين التوصية بإعادة هيكلة نصية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية من أجل تسهيل فهمها، وتطبيقها، وتطويرها.

8) دراسة الحيزان¹ (2008)، بعنوان: " تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة"

¹ أحمد نفاذ، " دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار - دراسة حالة مجمع صيدال"، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة الأغواط- الجزائر، 2007.

²C . Diard et S.Trebucq, « Analyse exploratoire des normes internationales d'audit interne », *cahier de recherche*, Université de Tours, France, 2007, sur le site : www.univ-tours.fr/recherche.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على نطاق وتأهيل وإستقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لمواجهة متطلبات الحوكمة، وقد إعتد الباحث لتحقيق هذا الهدف على عرض وتحليل وجهات النظر في المراجع المتخصصة، هذا بالإضافة إلى جمع وتحليل وعرض آراء بعض المدراء والمحاسبين، والمراجعين العاملين في بعض الشركات المساهمة في مدينة الرياض، وذلك بالإعتماد على قوائم الإستبيان وُجّهت إليهم. وقد توصل الباحث إلى أن نطاق عمل المراجعين الداخليين، وتأهيلهم العلمي والعملية و الإستقلال المهني المتاح لهم في عينة الدراسة تتفق - إلى حد كبير - ومتطلبات الحوكمة، إلا أن الأمر يتطلب المزيد من التأهيل والإستقلال وتوسيع نطاق العمل بما يتفق مع تحقيق أهداف الحوكمة. لذا يوصي الباحث بتفعيل كافة الجهود والإمكانيات مهنية وأكاديمية في المملكة العربية السعودية بشكل أكبر، وتوحيد هذه الجهود بهدف تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة، وذلك بما يتفق وتطبيق الحوكمة.

(9) دراسة بنود² (2008)، بعنوان " دور أنظمة الرقابة الداخلية في تقييم جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية، دراسة تطبيقية لمراجعة جودة الأداء على عينة من منظمات الأعمال الحكومية الإقتصادية في سورية":

سعى الباحث من خلال هذه الدراسة لبلوغ مجموعة من الأهداف أهمها: إبراز واقع منظمات الأعمال الحكومية، وحاجتها الماسة إلى أنظمة رقابة داخلية فعالة ومتطورة، وإبراز دور التدقيق الداخلي، الذي هو جزء من الرقابة الداخلية، في تقييم الأداء لكل من الالتزام والفعالية والكفاءة والاقتصاد في منظمات الأعمال الحكومية، ومن ثم تحديد الشروط والوسائل والأساليب التي من خلالها يستطيع التدقيق الداخلي تفعيل الأداء في هذه المنظمات وتحسينه وتطويره، بما يضمن تحقيق أهداف هذه المنظمات. وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج، أهمها: تنامي ظاهرة الفساد المالي والإداري في منظمات الأعمال الحكومية الإقتصادية في سورية، وأن الإلتزام بمعايير ممارسة التدقيق الداخلي يعد أمراً ضرورياً للإيفاء بالمتطلبات الوظيفية للتدقيق الداخلي حيال تلك المنظمات، وأن وظيفة التدقيق الداخلي في هذه المنظمات لا تتواجد بالآلية والطريقة التي أقرتها أهم المنظمات المهنية والأكاديمية المختصة بالتدقيق الداخلي، حيث تعاني من مشاكل عديدة أهمها، عدم ممارستها من قبل أشخاص مختصين، فضلاً عن عدم إلتباعهم للقواعد العملية المنصوص عليها في معايير التدقيق الداخلي الدولية.

¹ أسامة بن فهد الحيزان، " تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة "، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، الجزء 1، العدد 70، 2008.

² محمد خالد بنود، " دور أنظمة الرقابة الداخلية في تقييم جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية، دراسة تطبيقية لمراجعة جودة الأداء على عينة من منظمات الأعمال الحكومية الإقتصادية في سورية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب، سورية، 2008.

بناء على ما توصل إليه الباحث من نتائج البحث، فقد قدم مجموعة من التوصيات، أهمها: ضرورة الاهتمام ببناء وتصميم نظام رقابة داخلي فعال في المنظمات الحكومية للاستجابة للتغيرات والتحديات المعاصرة، و زيادة الاهتمام بأجهزة التدقيق الداخلي من خلال التشريعات التي تنظم عملها، و الإهتمام بتكوين المدققين الداخليين، مشيراً في الأخير إلى ضرورة تبني المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) لتطوير عمل أجهزة التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال الحكومية في سورية.

« 10 دراسة¹ Bota-Avram and Palfi (2009) بعنوان: Measuring and assessment of internal audit's effectiveness »

كان الهدف الرئيس لهذا البحث هو تحديد الطرق الأكثر إستعمالاً في تقييم أداء التدقيق الداخلي بإتباع منهج التحليل الأساسي. وقد توصل الباحثان إلى أن المدققين الداخليين أصبحوا يواجهون تحديات صعبة في ظل إضطراب الأحوال الإقتصادية محلياً ودولياً، مما يجعل القيمة المضافة التي يساهم بها التدقيق الداخلي ذات أهمية بالغة، الأمر الذي يدفع بالمدققين الداخليين إلى الإهتمام أكثر فأكثر بالبحث عن أفضل الطرق في قياس وتقييم فعالية التدقيق الداخلي. كما بيّن البحث وجود عدة طرق وأدوات بعضها كمية، وأخرى نوعية، والبعض الآخر يجمع بين العوامل الكمية و النوعية كما هو حال نموذج Balanced Score Card . ويرى الباحثان أن إختيار طريقة التقييم أو القياس يتعلق بتحقيق الهدف الرئيسي للقياس و التقييم، ألا وهو الحصول على تصور ملائم لفعالية التدقيق الداخلي، وتقديم الحجج من أجل الإستثمار في الموارد الضرورية في سبيل تحقيق تطور جيد لوظيفة التدقيق الداخلي.

« 11 دراسة² Sarens et al (2009) بعنوان: Internal audit : A comfort provider to the audit committee »

حاول الباحثون من خلال هذه الدراسة الإجابة على سؤالين مهمين، هما:

- ما الذي يدفع لجنة التدقيق إلى النظر بإهتمام إلى طمأنة وظيفة التدقيق الداخلي لها؟
- ما الذي تفعله وظيفة التدقيق الداخلي لتقديم هذه الطمأنة للجنة التدقيق؟

للإجابة على هذين السؤالين، قام الباحثون بتوضيح إهتمامات لجنة التدقيق و وظيفة التدقيق الداخلي في إطار نظام حوكمة الشركات، و طبيعة العلاقة بينهما. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها:

¹ C. Bota-Avram and C. Palfi , « Measuring and assessment of internal audit's effectiveness », *Annals of Faculty of Economics*, Vol 3, Issue 1, University of Oradea, Romania, 2009 .

² G. Sarens et al, « Internal audit : A comfort provider to the audit committee », *The British Accounting Review*, N 41, 2009.

- يلتقي التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق في الإهتمام بعملية إدارة المخاطر و نظام الرقابة الداخلية، بإعتبار أن مراقبتهما مسؤولية لجنة التدقيق، في ظل وجود مشكلة "عدم تماثل المعلومات" بين لجنة التدقيق و إدارة المنشأة؛

- تمثل تقارير التدقيق الداخلي و الإتصالات الرسمية و غير الرسمية بلجنة التدقيق طرقا ملائمة لطمأننتها على فعالية إدارة المخاطر، و نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة؛

- تتوقف درجة مساهمة التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر و نظام الرقابة الداخلية على إمتلاك المدققين الداخليين لمستويات عالية من المعرفة و المهارة، و الصفات الذاتية اللازمة؛

- تساهم العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تقديم مزيد من الطمأنينة للجنة التدقيق، بإعتبار أنهما يلتقيان في الإهتمام بفعالية نظام الرقابة الداخلية للقوائم للمالية.

« Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries » دراسة¹ Burnaby et al (2009)، بعنوان

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد درجة توافق ممارسات التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية، بلجيكا، إيطاليا، هلندا، المملكة المتحدة وإيرلندا، مع معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، ومن ثم تحديد الفروق في الإلتزام بهذه المعايير بين هذه البلدان، التي توجد بها فروع لهذا المعهد. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثون بإعداد إستبيان حول مواضيع متعددة عن التدقيق الداخلي، وتم توزيعه عبر البريد الإلكتروني في شهر سبتمبر 2006، على المدققين الداخليين المنخرطين في معهد IIA، والبالغ عددهم 62297، إستنادا إلى قاعدة البيانات الموجودة بالمعهد. وقد بلغت الإستبيانات المسترجعة والقابلة للإستعمال 4080، أي بنسبة إستجابة لا تتعدى 6%.

أظهرت الدراسة وجود فروق جوهرية في الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية بين البلدان المذكورة، وأن هناك مستويات ذات معنوية للإختلاف في الإجابات الخاصة بكل بلد. بالنسبة للمعيار رقم 1300 المتعلق برنامج ضمان الجودة، والمعيار رقم 2600 المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر، فقد أظهرت النتائج مستويات مرتفعة لعدم توافق الممارسات مع متطلبات هذين المعيارين.

وإنطلاقا من أهمية التدقيق الداخلي كآلية من آليات حوكمة الشركات، ودوره في إضافة قيمة للمنشأة، فقد أوصت الدراسة بضرورة إعداد وتطوير خطة لمعالجة حالات عدم التوافق مع معايير التدقيق الداخلي الدولية مع مراعاة خصائص كل بلد.

¹P. A. Burnaby et al, « Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 9, 2009.

من إستعراض الدراسات السابقة نجد أن البعض منها ركزت على مفهوم الرقابة الداخلية، ودور التدقيق الداخلي في تقييمها كإحدى وظائفه، دون ربط واضح لعملية التقييم بإدارة المخاطر التي تواجهها المنظمة، بينما ركزت بعض الدراسات على إحدى الوظيفتين الحديثتين للتدقيق الداخلي، ألا وهي تقييم إدارة المخاطر وعملية الحوكمة، دون ربط واضح بين هذه الوظائف الثلاثة، رغم الإرتباط الوثيق-عمليا- بين عمليات التقييم للرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة. أما الدراسات التي تناولت فعالية التدقيق الداخلي، فنجد البعض منها حددت متطلبات للفعالية كانت مقبولة في ظروف سابقة، وهي اليوم غير كافية أو غير ملائمة، والبعض الآخر منها تناول متطلبات الفعالية وفق الممارسات المتعارف عليها، و ليس بالضرورة أن تكون متوافقة مع معايير التدقيق الداخلي الدولية الحديثة. ومن هنا، فإن ما يميز هذه الدراسة أنها:

- تناولت موضوع التدقيق الداخلي وفعاليته في المؤسسات الإقتصادية العمومية في إطار مقارنة حديثة ديناميكية، يبرز فيها نشاط التدقيق الداخلي كطرف فاعل ضمن نظام الحوكمة، و يلعب دورا كبيرا في عملية الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، من خلال مساهماته في عملية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

- دراسة تعتمد المدخل المعياري في التقييم، حيث إعتد الباحث على معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد IIA، وفق التحديث الذي تم في نهاية سنة 2008، كمرجعية في تقييم فعالية التدقيق الداخلي.

- تناولت مختلف المتغيرات أو العوامل المتعلقة بالمدققين الداخليين، وبالمنظمة، وإدارة التدقيق الداخلي وفق مقارنة شاملة، لتحديد مدى تأثيرها على فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

- دراسة مُوسَّعة، شملت مجموعة من المؤسسات العمومية الإقتصادية، ذات مكانة وسمعة في قطاعات نشاطها، وفي الإقتصاد الجزائري ككل. وهو ما يُمكن من تكوين فكرة حقيقية و متكاملة عن واقع ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية ككل، ولم يكن بالإمكان التوصل إليها من خلال دراسات أكاديمية سابقة حول هذا الموضوع إعتمدت منهج دراسة حالة مؤسسة واحدة.

رابعاً: دوافع إختيار الموضوع و أهميته: توجد عدة دوافع وراء إختيار الموضوع للدراسة، تتمثل فيما يلي :

1- أسباب موضوعية:

- التغيرات التي تشهدها مهنة التدقيق الداخلي الناتجة عن الفضاخ المالية في الشركات الأمريكية أدى إلى تزايد الإهتمام بالتدقيق الداخلي من خلال وضع إطار نظري حديث للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، بما يضمن دوره الفعال في تقييم و الإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

- التحقق مما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية تتبنى معايير التدقيق الداخلي الدولية في ممارساتها. ومن المتوقع أن تساهم نتائج هذه الدراسة وتوصياتها في تطوير أداء وظيفة التدقيق الداخلي بها.

2- أسباب شخصية :

- إهتمامنا الكبير بميدان التدقيق الداخلي و رغبتنا في التحكم فيه علما و تطبيقا، خاصة في ظل قلة المتخصصين في هذا المجال في الجزائر.
- الرغبة في تكملة جهود الباحثين حول المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية، حيث أن الكثير من هذه البحوث لم تتطرق بتعمق لوظيفة التدقيق الداخلي كآلية لرفع مستويات أداءها و بناء قدرتها التنافسية من خلال التحكم و توجيه أنشطتها، في الوقت الذي تعرف فيه هذه الوظيفة إهتماما متزايدا من طرف الباحثين و المنظمات بمختلف أنواعها في العالم.
- نوع التخصص الدراسي: بدأ بتخصص " مالية " في مرحلة التدرج ثم تخصص "تسيير المؤسسات" في الطور الأول ما بعد التدرج"، فإن هذا موضوع يندرج ضمن إنشغالات علوم التسيير عامة.

خامسا: حدود الدراسة :

حتى تتم معالجة الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة، تم تحديد الإطار العام وحدود البحث كما يلي:

- 1- **الحدود الزمنية:** إعتدنا في هذه الدراسة على حدود زمنية مختلفة، فتم التطرق إلى الجذور التاريخية الأولى للتدقيق بصفة عامة، والتدقيق الداخلي بصفة خاصة. كما تناولت الدراسة أهم التطورات الحاصلة على مستوى الإطار المفاهيمي النظري و القواعد العملية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى غاية نهاية عام 2008. أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي، فإن الدراسة الميدانية على المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية قد تحددت زمنيا بإعتماد ضمن عينة الدراسة، المؤسسات التي لها تجربة في التدقيق الداخلي لا تقل عن ثلاث(03) سنوات، وفي إعتقادنا أنها مدة كافية للحكم على فعالية نشاط التدقيق الداخلي بها. و قد تم توزيع الإستبيانات على عينة الدراسة، و إسترجاعها، خلال الفترة الممتدة من شهر مارس إلى غاية شهر ديسمبر 2009م (حوالي 10 أشهر).
- 2- **الحدود المكانية:** يتم إسقاط الجانب النظري للدراسة على واقع المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، التي إعتدت هيكلية للتدقيق الداخلي في بنيتها التنظيمية، حيث تم إختيار عينة من هذه المؤسسات، تتواجد بمناطق مختلفة من القطر الجزائري.

3- الحدود البشرية (عينة الدراسة): تشمل عينة الدراسة مسؤولي التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين العاملين في المؤسسات العمومية الاقتصادية المختارة كمجال للدراسة، وعليه فإن تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، يتم وفق آراء و تصورات عينة الدراسة حول واقع ممارسات التدقيق الداخلي في مؤسساتهم.

سادسا: فرضيات الدراسة

لمعالجة القضايا المطروحة في البحث، يجدر بنا أن نحدد الفرضيات الأساسية للموضوع لتكون منطلقا لدراستنا والتي نوجزها فيما يلي :

1- الفرضية الرئيسية: لا تتفق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، بما يضمن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها.

2- الفرضية الفرعية الأولى: " لا تتأثر فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة بمجموعة المتغيرات الديمغرافية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي، وهي: المركز الوظيفي، الجنس، الخبرة خارج مجال التدقيق الداخلي، الخبرة في مجال التدقيق الداخلي، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، والشهادات المهنية."

3- الفرضية الفرعية الثانية: لا تتأثر فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة بمجموعة المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وهي، الارتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي، الارتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي، طبيعة هيكلية التدقيق الداخلي، عمر نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة، الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي."

سابعا: منهجية الدراسة

نظرا لطبيعة الموضوع و الأهداف التي نسعى إلى بلوغها ستمم معالجة هذا الموضوع وفق المنهجين التاليين هما:

1- المنهج التاريخي: و ذلك من خلال التعرض إلى مراحل التطور التاريخي لوظيفة التدقيق الداخلي و صناعة معايير التدقيق الداخلي الدولية .

2- المنهج الوصفي التحليلي: إشكالية البحث مستمدة من واقع المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، و من ثم فالمنهج الوصفي التحليلي وفق المسح بالعينة يمكننا من تحليل و تفسير حالة وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة من الوظائف الحديثة في هذه المؤسسات، و ذلك بالرجوع إلى مختلف الأدبيات و المساهمات في مجال التدقيق الداخلي.

ثامنا: أدوات الدراسة :

1- أساليب جمع البيانات :

سنعتمد في عملية جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على نوعين رئيسيين من الأدوات هما :

- أ- المسح المكتبي: و ذلك لجمع البيانات الثانوية لتحديد الإطار النظري للدراسة، حيث يتم الحصول عليها من خلال بعض الكتب المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي بالإضافة إلى الدراسات السابقة حول الموضوع.
- ب- الإستبيان: و ذلك لجمع البيانات الأولية لهذه الدراسة، حيث تم تصميمها لهذه الغاية و توزيعها على عينة الدراسة.

2- أساليب تحليل البيانات:

بهدف استخلاص النتائج و الحصول على معلومات من البيانات التي تم جمعها و في سبيل إختبار الفرضيات تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات بالإستعانة بالبرنامج الإحصائي للتحليل الإحصائي SPSS، و فيما يلي الأساليب الإحصائية المستخدمة:

أ- الإحصاء الوصفي: استخدمت النسب المئوية و التكرارات لوصف المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالمؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة، و المتغيرات الديموغرافية للعاملين (أفراد العينة) في وظيفة التدقيق الداخلي بها، إضافة إلى الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لترتيب وبيان مدى الإلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة، من وجهة نظر أفراد العينة.

ب- تحليل التباين الأحادي: لتحديد تأثير المتغيرات الديموغرافية و المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالمؤسسة العمومية الإقتصادية على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها.

ج- إختبار T: لإختبار مدى التزام وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة بمعايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها.

تاسعا: الصعوبات الملازمة لإنجاز البحث

- قلة المراجع المتخصصة في التدقيق الداخلي باللغة العربية، مما جعلنا نلجأ، وباستمرار إلى الترجمة لما توفر لدينا من مراجع أجنبية، في ظل عدم وجود إتفاق على ترجمة الكثير من المصطلحات إلى العربية.

- صعوبة توزيع الإستبيانات على عدد أكبر من المؤسسات العمومية الإقتصادية بسبب تباعدها، وحساسية موضوع الدراسة للكثير من مدراء هذه المؤسسات. وقد رفض بعضهم الموافقة على توزيع الإستبيانات على المدققين الداخليين، رغم وضوح أهداف الدراسة الميدانية.

عاشرا: خطة البحث

إنطلاقاً من الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، واختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول مترابطة، ثلاثة فصول نظرية، وفصل تطبيقي. كما يلي:

- **الفصل الأول:** يتناول هذا الفصل الأصول النظرية للتدقيق الداخلي، وقد خصصنا المبحث الأول لتقديم لمحة تاريخية حول نشأة وتطور التدقيق عبر أحقاب زمنية مختلفة، ثم تحديد مفهوم التدقيق، وبيان أنواعه، ليكون ذلك منطلقاً لتوضيح طبيعة التدقيق الداخلي وضبط خصائصه، من خلال التطرق بالتحليل والمناقشة للتعريف المقترحة من قبل الهيئات المتخصصة والأكاديميين، وذلك ضمن المبحث الثاني. وتكملة لهذا الأخير، قمنا بتوضيح أهم الفروق التي تميز نشاط التدقيق الداخلي، عن بعض الأنشطة الأخرى داخل المنشأة المشابهة له، وذلك ضمن المبحث الثالث. ثم ختمنا هذا الفصل بالمبحث الرابع، الذي عالجن فيه بأسلوب نقدي إشكالية اختلاف تصنيفات مهام التدقيق الداخلي، و إقترحنا مدخلا عمليا لفهم أنواعه ومجالاته.

- **الفصل الثاني:** عالج الباحث في هذا الفصل طبيعة دور التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال، وفق مقاربة حديثة، جاءت إستجابة لمختلف التطورات المعاصرة في بيئة منظمات الأعمال، و قواعد وطرق إدارتها. ولهذا خصصنا المبحث الأول لتقديم الإطار النظري المفاهيمي لحوكمة الشركات، وإبراز علاقتها بنشاط التدقيق الداخلي، وتوضيح طبيعة دوره في سيرورة الحوكمة، لتحقيق أهدافها. أما في المبحث الثاني فقد تناولنا دور التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر، بإعتبارها إحدى أنشطة نظام الحوكمة، حيث وضّحنا طبيعة إدارة المخاطر، وكيفية مساهمة نشاط التدقيق الداخلي في تحقيق أهدافها. وختمنا الفصل الثاني بالمبحث الثالث، الذي عالج دور التدقيق الداخلي في الرقابة الداخلية بإعتبارها جزءاً من نظام إدارة المخاطر. وقد قمنا بإبراز جوانب مساهمة نشاط التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

- **الفصل الثالث:** خصصنا هذا الفصل لتحديد مختلف المقومات (أو الشروط) التي ينبغي توفرها لتحقيق فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك بالإستناد إلى معايير التدقيق الداخلي الدولية كمرجعية، لتحديد وضبط هذه المقومات. وقد قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث تغطي مختلف الجوانب التي لها تأثير على أداء وظيفة التدقيق الداخلي، وهي: نوعية المدققين الداخليين، و الضوابط التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، و طريقة تسيير وظيفة التدقيق الداخلي، ومنهجية إنجاز مهام التدقيق الداخلي.

- **الفصل الرابع:** وهو الفصل الوحيد في الجانب التطبيقي، وقد إستهلناه بتقديم لمحة تعريفية مختصرة بالإطارين القانوني و التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، وذلك ضمن المبحث الأول، ثم عرّجنا إلى المبحث الثاني الذي خصصناه لعرض منهجية الدراسة الميدانية وأسلوبها، بهدف كشف واقع ممارسات التدقيق الداخلي في عينة من المؤسسات العمومية الإقتصادية المختارة بعناية، و تحديد درجة فعالية هذه الوظيفة بها. ثم قمنا، ضمن المبحث الثالث، بتحليل بيانات الدراسة التي تم جمعها عن طريق الإستبيان، ومناقشة نتائج التحليل.

لنختم بحثنا بعرض مجمل لأهم نتائج البحث على المستويين النظري والتطبيقي، ثم قدمنا مجموعة من الإقتراحات والتوصيات نعتقد أنها تساهم في تحسين و تطوير ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية، مع اقتراح أفاق البحث المستقبلية التي يمكن أن تدفع الباحثين إلى مواصلة إجراء مزيد من البحوث العلمية حول التدقيق الداخلي.

الحادي عشر: التعريفات الإجرائية

- **التدقيق الداخلي:** يعرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه "تشاط تأكيد إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، وحوكمة الشركات"¹.
- **فعالية وظيفة التدقيق الداخلي:** تساعد وظيفة التدقيق الداخلي المنشأة في تحقيق أهدافها بإضافة قيمة لعملياتها و أنشطتها، من خلال ما تقدمه من توصيات ودراسات و إقتراحات ومشورة. وحتى تتمكن هذه الوظيفة من إضافة قيمة، وتكون حينئذ فعّالة، يجب أن تقوم بأداء وظائفها المناطة بها، فيما يتعلق بمجالات إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية و الحوكمة، وهذا ما يتطلب توفر مجموعة من الشروط أو المتطلبات، التي تتعلق بعملية التدقيق ذاتها، وبالمدققين الداخليين، وبالنواحي التنظيمية لوظيفة التدقيق الداخلي، وبطريقة تسيير هذه الوظيفة.
- **معايير التدقيق الداخلي الدولية:** وهي معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) سنة 2001 ، والمقسمة على مجموعتين، معايير الصفات ومعايير الأداء، وهي بمثابة أدلة يسترشد بها في عمل التدقيق الداخلي، وبيان كيفية أداءه، وأساس في تقييمه. وقد تم تحديث هذه المعايير مرارا، لتستجيب أكثر لبعض المتطلبات وتواكب المستجدات في عالم الأعمال، و كان آخرها نهاية سنة 2008.
- **المؤسسة العمومية الإقتصادية:** تعرف اللجنة الأوروبية (1980) المؤسسة العمومية بأنها "كل مؤسسة يمكن أن تمارس عليها السلطات العمومية تأثيرا مسيطرا مباشرا، أو غير مباشر، بفعل الملكية، أو المساهمة المالية، أو القواعد التي تحكمها"².

¹ Institute of Internal Auditors(IIA) , « Definition Of Internal Auditing », on site of IIA: www.theiia.org

1. محمد دهان، " المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية في ظل اقتصاد السوق - التحديات والافاق"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري- قسنطينة، 2003، ص. 11.

- **حوكمة الشركات:** حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE, 1999)، فإن "حوكمة الشركات توطر مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها وحملة الأسهم و غيرهم من أصحاب المصالح ، وهكذا فهي توفر الهيكل الذي من خلاله تحدّد الأهداف و الوسائل التي تساعد في بلوغها و تشخيص معايير الأداء اللازم لقياس مدى إنجاز هذه الأهداف".
- **إدارة المخاطر:** تعرف لجنة رعاية المنظمات (COSO, 2004) إدارة المخاطر بأنها " السيرورة الموضوعية من طرف مجلس الإدارة، الإدارة، ومختلف الفاعلين في المنشأة، والتي يتم أخذها بعين الاعتبار في عملية بناء الإستراتيجية، وكذلك ضمن كافة أنشطة المنشأة، يتم وضعها من أجل تحديد الأحداث المحتملة والتي يمكن أن تؤثر على المنشأة، و كذلك، من أجل تسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة، الهدف منها توفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة".¹
- **الرقابة الداخلية:** عرف قسم الأبحاث التابع لمعهد (IIA) في تقريره "رقابة وتدقيق الأنظمة (SAC)" نظام الرقابة الداخلية على أنه " مجموعة من العمليات والوظائف، والأنشطة، والنظم الفرعية، والأشخاص الذين اجتمعوا معاً أو تم فصلهم، من أجل ضمان تحقيق الأغراض والأهداف".²

¹ The Committee Of Sponsoring Organization (COSO), « Enterprise Risk Management – Integrated Framework » 2004, on site of COSO: www.coso.org.

² Institute Of Internal Auditors(IIA), « Systems Auditability and Control », Institute of Internal Auditors Research Foundation ,1994, P.2.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

تمهيد

لقد مرّت مهنة التدقيق بالكثير من المراحل، عرفت خلالها تطورات على المستويين النظري والعملي، متأثرة بعوامل إقتصادية، إجتماعية، إدارية، وتكنولوجية، أهمها، كبر حجم منظمات الأعمال، وتعدد أنشطتها، وتحول الكثير منها إلى شركات متعددة الجنسيات أو شركات عالمية، و إنتشار ظاهرة فصل الإدارة عن الملكية، في ظل إشتداد المنافسة، و لعل من أهم تلك المحطات هو ميلاد وظيفة التدقيق الداخلي، والتي تميزت عن غيرها من الوظائف التي تمارس داخل منظمات الأعمال بخصوصيات معينة. وقد دفع تنامي الحاجة إلى هذه الوظيفة، معهد المدققين الداخليين منذ إنشائه عام 1941م، إلى بذل جهود كبيرة لتطوير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وذلك من خلال وضع معايير مهنية متنسقة تساعد المدققين الداخليين على ممارسة مهامهم بكفاءة. وهذا ما يتطلب وضع إطار نظري عام، يوضح طبيعة التدقيق الداخلي وأهدافه، ونطاق تدخله، ويحدد المبادئ الأساسية التي تحكم هذه المهنة، ليكون أساسا متينا لتحديد الطريقة الصحيحة لممارستها، ومرجعا لأي تطوير فيها.

ولهذا، نسعى من خلال هذا الفصل إلى تقديم الإطار المفاهيمي النظري للتدقيق الداخلي، وذلك وفق

الخطة التالية:

- المبحث الأول: عموميات حول التدقيق؛
- المبحث الثاني: طبيعة التدقيق الداخلي؛
- المبحث الثالث: الفروق بين وظيفة التدقيق الداخلي و وظائف أخرى داخلية مشابهة؛
- المبحث الرابع: أنواع التدقيق الداخلي ومجالاته.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

عرف مفهوم التدقيق منذ نشأته تغيرات جذرية إلى غاية اليوم، متأثراً بالتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال من فترة لأخرى، وقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، وتميزها، و أصبحت محل إهتمام من المهنيين و المؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين. ولهذا إرتأينا في هذا المبحث، التذكير بأهم التغيرات التي عرفها مفهوم التدقيق، وتقديم تعريف عام للتدقيق، يكون قاعدة في فهم طبيعة كل أنواع التدقيق، بما فيها التدقيق الداخلي.

أولاً: نشأة وتطور التدقيق :

نشأت مهنة التدقيق منذ القدم ، فكلية "التدقيق" (Audit) مشتقة من الكلمة اللاتينية "audire" التي تعني استمع و أصغى¹، ففي عهد العصور القديمة في مصر و بابل و روما واليونان كانوا يتحققون من صحة الإيرادات والمصروفات بإرسال موظفين مختصين (قضاة) في مهمات إلى مختلف مقاطعات الإمبراطورية لمراقبة أنشطة التجار والحرفيين و إيرادات ومصاريف المقاطعات بتقديم تقرير شفوي للإمبراطور يكون في الساحة العامة يهدف عادة إلى فرض عقوبات ضد المخالفين، كما أن التدقيق عرف بصورته القديمة في الحضارة الإسلامية، فقد جعل الخليفة الثاني عمر بن الخطاب رضي الله عنه مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها².

لقد أخذ التدقيق في تلك الحقبة الطويلة شكل التدقيق الكامل أي بنسبة 100% ، غرضه الرئيسي إكتشاف الغش و الإختلاس ومحاسبة المسؤولين عنهما وفرض عقوبات ضدهم، وبعبارة أخرى، كان هدف التدقيق هو التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية للدولة أو الإمبراطورية.

وفي القرن الخامس عشر ميلادي(15م)، وعلى إثر ظهور حركة تجارية و إقتصادية نشيطة ولجوء الأفراد إلى تجميع رؤوس الأموال وتكوين شركات كبيرة نسبياً، وما يعني ذلك حاجتهم إلى تنظيم محاسبي دقيق لا يكتفي بقيد العمليات النقدية، ظهر نظام القيد المزدوج بشكله الواضح على يد الإيطالي Luca Baccilo عام

* أكثر المتخصصين يستعملون مصطلح "التدقيق" كترجمة لمصطلح (Audit) ، والذي يعني في اللغة العربية : التحقيق بإفراط، بحث بعمق،...؛ أما ترجمته إلى (المراجعة)، فإنه يبدو بعيد، لكون المراجعة هي تلك الإختبارات التي يقوم بها المدقق للوقوف على الحقائق، و هي تقابل في اللغة الإنجليزية مصطلح (Review) ، وبذلك تعتبر خطوة من خطوات عملية التدقيق.

¹ P. Loyer, « L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants », Thèse de doctorat , Université des sciences et technologies de Lille1, France, 2006, p.2.

² هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق، من الناحية النظرية و التطبيقية"، دار وائل للنشر، ط.3، عمان، 2006، ص. 17.

1494م، الذي يعتبر إكتشافه بداية نشوء علم المحاسبة¹. لقد أخذت المحاسبة مكانتها بهذا الإكتشاف بإعتبارها أول شكل من أشكال نظم المعلومات في المؤسسة، فهي تقنية تسمح بتسجيل و معالجة المعلومات المتعلقة بالأحداث الإقتصادية والمالية للمؤسسة ونشرها لأطراف مختلفة ذات المصالح، وعليه فهي وسيلة إتصال مالي تساعد على المتابعة المباشرة لإدارة المؤسسة وتمكن متخذي القرارات -عموما- على إختيار أفضل البدائل. ومن الطبيعي أن تظهر الحاجة إلى التدقيق كوسيلة مراقبة متميزة عن المحاسبة، بوجود مختصين يقومون بتدقيق هذه الحسابات ويشهدون بصحتها.

غير أن مهنة التدقيق قد إكتسبت قوتها و أهميتها في القرن التاسع عشر ميلادي(19م)، حيث توسعت الأعمال التجارية والصناعية نتيجة للثورة الصناعية في أوروبا ونمو النظام الرأسمالي وظهور شركات الأموال خاصة شركات المساهمة الكبرى، و كثر بذلك أصحاب رأس المال، مما تعذر معه قيامهم بالإدارة والإشراف على نشاط الشركة، فإنفصلت ملكية رأس المال عن الإدارة، و إزدادت الفجوة بين أصحاب الشركة وأعمال الإدارة بها.

نتيجة لهذا التطور، إزدادت الرغبة في وجود نظام محاسبي يضمن دقة القوائم المحاسبية ويمكن من منع و إكتشاف الغش و الأخطاء، وبالموازاة مع ذلك إزدادت الحاجة إلى تدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحيد، وقد نص على ذلك صراحة قانون الشركات الإنجليزي سنة 1862م². الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق من خلال تدريب و تأهيل أشخاص للقيام بهذه المهنة، غير أن الهدف من التدقيق لم يتغير حيث ظل هو إكتشاف الغش والأخطاء، كما نشير إلى أن هذه الفترة لم تعرف إعترافا بأهمية الرقابة الداخلية) تنحصر آنذاك في الرقابة المحاسبية) بسبب الإعتقاد السائد آنذاك بأن المراقبة تتم بواسطة القيد المزدوج، إضافة إلى ذلك أن التدقيق كان يتم تفصيليا، ولجميع العمليات. و مع زيادة حجم عمليات منظمات الأعمال، وتطور الأنظمة المحاسبية، بدأ الإعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات (التدقيق الجزئي).

أما خلال الفترة (1930-1933)، فقد أعطيت أهمية للرقابة الداخلية بعد إدراك مزاياها لمنظمات الأعمال، ولعملية التدقيق ذاتها، حيث أعتبر وجودها بمثابة بديل عن التدقيق التفصيلي، كما تعزز دور ومكانة التدقيق الخارجي، حيث أصبح "هدفه الرئيسي هو التأكد من أن الحسابات الختامية تظهر حقيقة المركز المالي للمؤسسة وتعتبر المرآة الصادقة لأنشطتها خلال الدورة المالية و أصبح في المقابل إكتشاف الأخطاء الفنية والغش ومنعهما لا تشكل أهدافا ذات أولوية بالنسبة للتدقيق الخارجي"³.

لقد فرض هذا التطور في طبيعة التدقيق ما كشفت عنه الأزمة الإقتصادية عام 1929م من عدم تطابق القيمة السوقية للشركات مع قيمتها الحقيقية، الأمر الذي جعل المستثمرين يطالبون بإعطاء ثقة للسوق، من

¹ P. Loyer, OP.Cit., p.15.

²هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص17

³ P. Loyer, Op.Cit., P. 16.

خلال وجود تدقيق خارجي فعّال يستند إلى إطار تنظيمي واضح ويضمن نوعية المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة للمساهمين. لقد ظلت الرقابة الداخلية في هذه الفترة مقتصرة على الرقابة المحاسبية من خلال النظام المحاسبي المعمول به، ولهذا كان ميدان تطبيق التدقيق منحصرًا في فحص مدى إنتظام (Régularité) التسجيل المحاسبي مع المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها¹.

أما الفترة (1933 - 1960)، فقد عرفت تنامي حجم الشركات المتعددة الجنسية وتعاضم دورها على مستوى الإقتصاد العالمي، بإنشاء فروع لها خارج بلدانها الأصلية وفي عدة دول. هذه الإستراتيجية التوسعية تتطلب اللامركزية في إتخاذ القرار والإعتماد على التفويض بتوسع، من خلال وجود خطة تنظيمية ملائمة، إضافة إلى إستعمال أدلة الإجراءات الداخلية والمناشير التوجيهية لأداء الأعمال، وفي المقابل "إرتفعت حالات إفلاس العديد من الشركات الكبيرة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في الأربعينيات من القرن الماضي، مما إستدعى القيام بدراسات وبحوث خلصت إلى أن ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في إستقلالية مجلس الإدارة، أو إنخفاض جودة لجان التدقيق أو غياب وظيفة التدقيق الداخلي"². و كنتيجة لهذه التحولات، فإن موضوع وأهداف التدقيق توسعت لتشمل التأكد من تطبيق وإحترام الإجراءات والقوانين المعمول بها والسياسات المحددة من طرف الإدارة العليا للشركة من طرف فروعها ووحداتها، غير أن هذا الشكل من التدقيق كان يركز في بداية الأمر على النواحي المالية للعمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ثم توسع بعد ذلك إلى مراجعة النواحي الأخرى (وسائل الرقابة الإدارية).

إن هذا التوسع في موضوع و أهداف التدقيق تطلب وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل المؤسسة تساعد الإدارة العليا على القيام بوظيفتها الرقابية بكفاءة من خلال العمل على تحقيق الأهداف التالية التي تعبر عن الأهداف التقليدية للرقابة الداخلية:

• الحد من الغش و ضمان سلامة التسجيلات المحاسبية وبالتالي الوصول إلى قوائم مالية ختامية تعبر بصدق عن حقيقة نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي؛

• الإلتزام بالسياسات والإجراءات والقواعد الموضوعية من طرف الإدارة العليا للمؤسسة.

لقد أعتبر ميلاد هذه الوظيفة بمثابة إمتداد لعمل المدقق الخارجي، وقد وصفها Loyer³ بالمقولة من الباطن حيث قال: « l'auditeur interne était un sous-traitant des auditeurs externes » ، بإعتبار أن هذا الأخير يعتمد على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحديد نطاق تدخله أثناء قيامه بمهمته التي تهدف إلى المصادقة على الحسابات الختامية للمنشأة، كما أن المدقق الداخلي سيقوم بالكثير من الأعمال الروتينية التي يقوم بها المدقق الخارجي، ليستفيد منها هذا الأخير في بلورة رأيه الفني الذي يفصح عنه في تقريره النهائي.

¹ B.Grand et B.Verdalle, « Audit comptable et financier », Ed.Economica, Paris, 1999, p.21.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، "التدقيق الداخلي"، منشورات جامعة دمشق، سورية، 2008، ص.106.

³ P. Loyer, Op.Cit., P.18.

وفق هذه النظرة، فقد تم الإعراف بالتدقيق الداخلي "كمهنة" لها مقوماتها التي تمكنها من تحقيق الغرض منها بإنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م، بهدف تطوير التدقيق الداخلي كمهنة لها مقوماتها وقواعدها تمكن من تحقيق أهدافها؛ وفي هذا الشأن، فقد إنتشرت فكرة المهنة (Professionalisme) في التدقيق الداخلي، من خلال إنشاء فروع لهذا المعهد في عدد كبير من الدول¹. وأصبح بذلك معهدا عالميا، و ليس أمريكيا، يرمز له إختصارا بـ(IIA).

لقد عمل معهد المدققين الداخليين منذ إنشائه على ترقية و تطوير مهنة التدقيق الداخلي، إستجابة للتحويلات الإقتصادية و الإجتماعية و الثقافية السائدة في العالم، وذلك من خلال:

- تعميق المعرفة الخاصة بالتدقيق الداخلي و الموضوعات المتعلقة بها، من خلال قسم الأبحاث بالمعهد (Research Foundation)، والعمل على نشر و تعليم هذه المعرفة بمختلف الوسائل (مجلات دورية، برامج تكوينية وتدريبية، مكتبات، ملتقيات وندوات،...).

- إرساء إطار للممارسة المهنية، يتضمن تعريف التدقيق الداخلي، المعايير، و دليل أخلاقيات المهنة. يبين هذا الإطار المبادئ والقواعد، التي يجب الإلتزام بها في ممارسة التدقيق الداخلي من أجل تحقيق أهدافه.

لقد ساهمت جهود معهد IIA في تعزيز مكانته في المنظمات يوما بعد يوم، ليتحول أخيرا إلى شريك أساسي في الرقابة على المنشأة، وعنصرا مهما في نجاحها في بيئة الأعمال التي تنشط فيها. سنتناول، بالتفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل، طبيعة التطورات التي عرفها مفهوم التدقيق الداخلي بعد إنشاء معهد المدققين الداخليين، وبيان أهم العوامل المساهمة في تلك التطورات.

ثانيا: تعريف التدقيق

لقد أصبح مفهوم التدقيق يتسع لعدة مجالات متجاوزا بذلك المجال المحاسبي، فبداية من الثمانينات من القرن الماضي، أصبحت كل مهمة إستشارية أو تحليل أو تحويل خبرة تأخذ اسم "التدقيق". وإذا تمعنا في طبيعة التدقيق تبين لنا أنه طريقة من طرق الرقابة لكونه يسمح بمقارنة ما هو موجود (الحقائق) مع ما كان متوقعا أو مطلوبا. وفق هذه المقاربة، عرف كل من Verdalle & Grand التدقيق بتعريف بسيط بقوله: " إبداء رأي مبرر من خلال مقارنة ما هو موجود بمرجعية معينة التي تمثل التوقعات".²

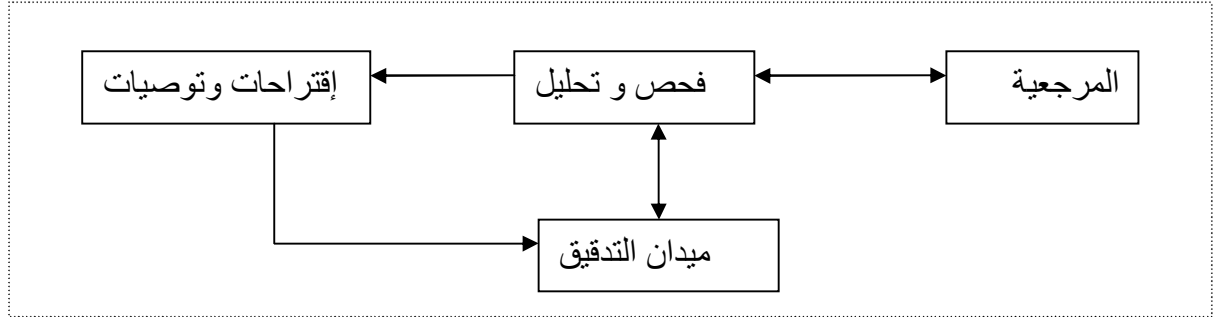
¹ فتحي رزق السوافري و آخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص.65

² B.Grand et B.Verdalle, Op.Cit., p.09.

حسب هذا التعريف، فإن التدقيق يعبر عن مهمة من خلالها يتم إيداء رأي فني مبرر ومحايد عن مستوى التوافق أو التطابق بين حالة معينة وإطار مرجعي يحكمها بإعتباره الوضع الأمثل. ويمكن التعبير عن طبيعة مهام التدقيق بالشكل التالي:

طبيعة التدقيق

الشكل رقم: 1-1



المصدر: من تصور الباحث

ولفهم أعمق للتعريف السابق لمفهوم التدقيق ، يجدر بنا توضيح المفاهيم الأساسية التالية:

1) مفهوم المرجعية وأهميتها: يعتبر وجود المرجعية شيء أساسي، فهو يسمح بتمييز مهام التدقيق (التأكيد) عن مهام الإستشارة، فهذه الأخيرة " قائمة على أساس خبرة المستشار الذي يعتبر بمثابة متخصص في مجال ما، سمحت له خبرته ومؤهلاته التقنية بإعطاء رأي مبرر حول موضوع معين جدّ محدد لصالح الجهة التي طلبت رأيه، قد تكون الإدارة العليا أو مسؤول في المنشأة"¹، وذلك دون أن يستند إلى مرجعية محددة بعينها سواء كانت في المؤسسة أو خارجها". ولهذا فإن تعريف المرجعية وضبطها يعتبر من الأهمية بمكان لتمييز مهام التدقيق عن مهام الإستشارة. وهذا لا ينفي أن يقوم المدقق، مهما كان صنفه، بمهام الإستشارة، التي أصبحت لا تتفك عن عمل المدقق تحت تأثير التطورات التي عرفتها بيئة الأعمال (العولمة المالية، التجارة الإلكترونية،...)، ولهذا فقد تم إعتبار خدمات الإستشارة ضمن الخدمات التي يمكن أن يقدمها المدقق لزبائنه، لكن مع " التمييز بين مهام التأكيد (Les Missions d'assurance)، التي تهدف إلى تقييم عملية إدارة المخاطر، تقييم نظام المراقبة الداخلية، المصادقة على الحسابات الختامية للمؤسسة، تدقيق الفعالية،... إلخ، من جهة، و مهام الإستشارة (les missions de conseil) ، التي قد تكون في شكل إيداء رأي حول تطبيق إجراءات داخلية جديدة أو خطة تنظيمية معينة،...، مع الإشارة إلى أن هذه الخدمات عادة ما تكون محدودة بالمقارنة مع الخدمات التأكيدية، من جهة أخرى"².

يشكل تحديد المرجعية تحدياً (أحياناً) أمام المدققين لكن ليس بنفس الدرجة، " فالمدقق المالي لا يجد صعوبة في تحديد مرجعيته فهي معلومة و جدّ محددة، إذ تتمثل في المخطط المحاسبي العام المعمول به في البلد و ما

¹ J. Renard , « Théorie et pratique de l'audit interne » , Ed. Organisation , 6^{ème} Ed., Paris , 2007 , p.76.

² P. Loyer, Op.Cit., P.42.

يقوم عليه من قواعد ومبادئ محاسبية متعارف عليها، إضافة إلى القوانين والتشريعات الضريبية والتجارية والإدارية ذات العلاقة بالمحاسبة¹.

يختلف الأمر نوعا ما في حالة تدقيق العمليات، فإذا كان المدقق بصدد تدقيق التموين، الذي يهدف إلى إبداء رأي محايد وموضوعي ومبرر حول تسيير التموين في المؤسسة، فعليه (المدقق) أن يكون ملما بطريقة التسيير المثلى للتموين التي تحددها الإدارة العليا بإعتبار أن هذه الطريقة تشكل المرجعية الملائمة لهذا النوع من التدقيق، يستطيع - على أساسها- تحليل واقع تسيير التموين. تختلف مرجعية تدقيق وظيفة التموين من مؤسسة إلى أخرى بل من فرع إلى آخر في المؤسسة الواحدة، وهذا الإختلاف راجع إلى طبيعة نشاط كل مؤسسة وأساليب التموين المعتمدة لديها؛ فمؤسسة تعتمد نظام التموين في الوقت المناسب (Juste à temps) كما هو حال شركات صناعة السيارات مثل "Toyota"، تتبنى معايير جد صارمة في تحديد نوعية الموردين و إلتزامهم، و لا تتبنى مؤسسة أخرى لا تتبع هذا النظام في التموين تلك المعايير.

يكبر التحدي أمام المدقق، إذا كان الأمر يتعلق بتدقيق إستراتيجي، فهذا النوع من التدقيق لا يتحدد بمرجعية معينة ثابتة، بل يجتهد المدقق في إختيار المرجعية التي تضمن موضوعيته في إطار مهمته.

(2) الرأي المبرر: تنتهي مهمة التدقيق بكتابة تقرير في عدة أسطر أو صفحات يحوي خلاصة النتائج التي توصل إليها المدقق أثناء أدائه لمهمته، حيث يبدي رأيه الفني المحايد حول الحالة موضوع التدقيق. وعليه يجب على المدقق أثناء أدائه لمهمته، أن يجمع القرائن وأدلة الإثبات الكافية والمناسبة تمكنه، من خلال تقييمها بطريقة موضوعية، من التوصل إلى نتائج معقولة، تكون أساسا متينا في كتابة تقريره وإبداء رأيه، ولا يعتمد على إفتراضات وتخمينات.

بصفة عامة، فإن أدلة الإثبات والقرائن هي "جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول للإستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأي التدقيق"². وبتعبير آخر، هي أي معلومة تستخدم من طرف المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها وتدقيقها تتفق مع معايير موضوعه. تختلف أدلة الإثبات والقرائن بإختلاف مهام التدقيق، وعموما فهي تتمثل في:

- الوجود الفعلي؛
- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشئت داخل المؤسسة أو خارجها؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية؛
- الإقرارات المكتوبة (رسائل التأكيد)... إلخ.

¹ Y. N. Benmaarouf, « Audit total, approche globale, par les politiques à long terme, et par la qualité », Thèse de magister, Université d'Alger, Algérie, 2008, p.16

1. أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وقواعد أخلاقيات المهنة"، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص.16.

ومهما كان نوع التدقيق، فعلى المدقق أن يجمع أكبر عدد ممكن من أدلة الإثبات والقرائن ليدعم رأيه الفني الذي يفصح عنه في تقريره النهائي. فبعد ما يجمع المدقق أدلة الإثبات والقرائن التي تعبر عن حقائق (Réalités) يجب أن يقوم بمطابقتها بمرجعية مهمته لتحديد الخلل والبحث عن أسبابه وتحليل مخاطره ثم تقديم الحلول و الإقتراحات. فمثلا: إذا لاحظ المدقق أن مهلة تسديد الزبائن لفواتيرهم هي 125 يوم في المتوسط، وهي تفوق مدة التسديد المرجعية المقدرة بـ: 80 يوم يجب أن يبحث - عندئذ - عن الأسباب، ولنفرض أن سببها هو لجوء رجال البيع إلى رفع حجم مبيعاتهم لتأثيره طرديا على قيمة مكافأتهم. بعد تحديد أسباب المشكلة، يجب على المدقق أن يقيس تأثيراته أو نتائجها ثم يقدم إقتراحات لمعالجة المشكلة.

إضافة إلى الخاصيتين السابقتين للتدقيق، توجد خاصيتين أخرتين تتعلقان بنوعية الأشخاص الذين يقومون بمهام التدقيق ألا وهم "المدققون"، الذين يعتبرون أهم العناصر الفاعلة (Acteurs) في هذا النوع من المهام، بل إن مصداقية النتائج التي يتوصلون إليها وقابلية الإعتماد عليها لدى الجهات المستفيدة منها تتوقف على توفر هاتين الخاصيتين بإعتبارهما أهم مبادئ التدقيق، و المتمثلة في:

- **الإستقلالية:** حتى يقوم المدقق بعمله بفعالية وينجز مهمته بكل نزاهة وموضوعية يجد أن يكون متحررا من كل الروابط الشخصية (كالقربة) والمصالح المادية ومن كل أصناف الضغوط. ففي سياق تحديده لطبيعة التدقيق، يرى كل من ¹ chemangui & Manita أن الإستقلالية ليست حقيقة مطلقة، فهي لا تتحدد بدرجة معينة وإنما تعبر عن وضعية من خلالها يستطيع المدقق أن يبدي رأيه بكل موضوعية ونزاهة. ولن يتحقق ذلك إلا إذا تمتع المدقق بسلطة يكون مصدرها داخل المؤسسة أو خارجها حسب نوع التدقيق.

- **الكفاءة المهنية:** قبل كل شيء التدقيق هو منهجية توضع بصفة منسجمة من طرف المدققين الذين يجب أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات التقنية الضرورية لأداء مهمة التدقيق.² فالمدقق مطالب بأن يكون مؤهلا لفهم وإدراك مرجعية مهمته وكفأ ذا مهارة وذو خبرة ليحدد أنواع أدلة الإثبات والقرائن وكميتها، وليقوم بفحصها وتقييم أهميتها ودرجة الإعتماد عليها في تدعيم رأيه الفني، الذي يفصح عنه في تقريره.

ثالثا: أنواع التدقيق

إن مفهوم التدقيق وفق المقاربة السابقة يدل على إمكانية فحص وتقييم أي حقيقة أو واقع مقارنة بمعايير مرجعية ملائمة، وعليه، يمكن أن نميز عدة أنواع من التدقيق طالما أن الحقائق والمعايير المرجعية التي تحكمها غير متجانسة. عموما، يمكن تصنيف مهام التدقيق من زوايا مختلفة إلى الأنواع التالية:

¹R. Manita et M. chemangui, « Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique », Euro-Mediterranean Economics And Finance Review , Vol. 2, N°3, Third Quarter 2007, Institut supérieur de commerce, Paris , P.3, sur le site : www.isceparis.fr/recherche

² Ibid, P.4.

1) من حيث أهداف مهمة التدقيق:

- تدقيق مالي قانوني: غرضه المصادقة على الحسابات الختامية من خلال التأكد من أن القوائم المالية الختامية تعكس حقيقة الوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسة ومختلف أنشطتها خلال دورة مالية معينة. يأخذ هذا النوع من التدقيق طابعا إلزاميا لأنه تدقيق فرضه القانون، حيث تلتزم المؤسسات وفقا للقانون السائد في البلد بتعيين مدقق حسابات خارجي للقيام بهذه المهمة، ومثال ذلك ما ينص عليه القانون التجاري الجزائري في مواده من: 678 إلى غاية 684 الذي يلزم الشركات بتعيين مفتش الحسابات، ومن ثم يترتب على عدم القيام بذلك وقوع المخالفين تحت طائلة العقوبات المقررة.
 - تدقيق مالي: يشمل هذا النوع من التدقيق مختلف مهام التدقيق الأخرى غير النوع السابق والتي تركز على القوائم المالية للمؤسسة ومن أمثلة هذه المهام:¹
 - تدقيق مالي لإجراءات التسجيل المحاسبي وفق نظم المعلوماتية بهدف التأكد من جودة تشغيلها؛
 - تدقيق مالي للتصريحات الجبائية التي تم إعدادها من طرف المؤسسة بهدف التأكد من صحة حساب المستحقات الضريبية عليها؛
 - تدقيق مالي لحسابات الزبائن بهدف التأكد من أن تقييم حسابات الزبائن المشكوك فيهم قد تمت وبطريقة صحيحة وفق مبدأ الحيطة والحذر؛
 - تدقيق مالي للتسجيل المحاسبي للتكاليف الاجتماعية بهدف التأكد من إحترام القوانين الاجتماعية...إلخ.
- وهكذا فإن كل مهمة تدقيق تتناول جزء أو كل النظام المحاسبي في المؤسسة يطلق عليها اسم "تدقيق مالي".
- تدقيق العمليات (Audit opérationnel): يشمل هذا النوع من التدقيق مختلف مهام التدقيق التي تُطبَّق على كل أعمال المؤسسة ودون الإقتصار على أثارها على عناصر القوائم المالية الختامية. "يتمثل الهدف الأساسي لتدقيق العمليات في الحكم على الطريقة التي تم بها تحديد الأهداف وكيفية تحقيقها، إضافة إلى المخاطر التي يحتمل أن تضعف قدرة المؤسسة في تحديد الأهداف الملائمة وفي طرق تحقيقها وتقدير فرص المؤسسة في ذلك"². وبعبارة أخرى، فإن مهام تدقيق العمليات تستهدف تحسين أداء المؤسسة من خلال تحليل المخاطر الموجودة لتقديم نصائح و إقتراحات قد تكون إجراءات أو سياسات أو إستراتيجيات جديدة.

¹ A. Mikol, « Les audits financiers », Ed. Organisation, Paris, 1999, P.18.

² H. Bouquin et J.C. Becour , « Audit opérationnel », Ed.Economica , 2^{ème} Ed., Paris , 1996 , P.13.

2) من حيث طبيعة المؤسسة محل التدقيق: لقد أصبح التدقيق يمارس في كل أنواع المنظمات، ولم يقتصر على المؤسسات الإقتصادية والمالية فقط، بل اتسع تطبيقه إلى المنظمات غير الهادفة للربح (non lucratif) مثل: الجامعات العمومية، المؤسسات الصحية العمومية، الجمعيات الخيرية، الإدارات العمومية،...إلخ.

3) من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق:

▪ التدقيق الخارجي: يقوم به شخص أو فريق من الأشخاص خارجين عن المؤسسة لا يعتبرون موظفين لديها، يمكن أن يكون هؤلاء:

➤ مدققون قانونيون* وهم المدققون الذين يقومون بمهام التدقيق المالي والمحاسبي للمصادقة على الحسابات؛

➤ مدققون متعاقدون: يقومون بمهامهم في إطار عقد يربطهم بالمؤسسة المراد تدقيقها، وتكون واجباتهم محددة في هذا العقد. خلافا للتدقيق الخارجي القانوني الذي تعتبر أهدافه معروفة سلفا، فإن التدقيق التعاقدى له أهداف متعددة لتعدد القائمين به، الذين يمكن أن يكونوا خبراء محاسبين محامين، مختصين في المعلوماتية،...إلخ. عادة ما يكون وراء التدقيق التعاقدى دوافع موضوعية متعددة كأن يطلب البنك القيام بمهمة تدقيق في مؤسسة ترغب في الاستفادة من قرض بنكي.

▪ التدقيق الداخلي: ترغب الكثير من المؤسسات في تأمين بواسطة موظفيها تدقيق مستمر لأنشطتها وأنظمة عملها، ويكون هؤلاء عندئذ موظفين تابعين للمؤسسة كبقية الموظفين الآخرين، مهمتهم السهر على تحسين فعالية نظام المراقبة الداخلية لتحقيق أهداف المؤسسة. ينتمي هؤلاء الموظفين إلى وظيفة مستقلة يطلق عليها اسم "وظيفة التدقيق الداخلي"، ولتأدية دورها بفعالية يشترط أن تكون هذه الوظيفة مستقلة تماما عن باقي الوظائف الأخرى، وتكون مسؤولة مباشرة أمام مجلس الإدارة و الإدارة العليا للمؤسسة. تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة، ويمتد عملها إلى مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلاله (التدقيق الداخلي) يتم فحص وتقييم مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول إلى تطبيق جيد للسياسات والإجراءات المتبعة في المؤسسة¹. وتجدر الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي هو جزء من نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، يعمل على تحسين فعالية المكونات الأخرى لهذا النظام، ومن ثم يعتبر وجوده في المؤسسة بالشروط المذكورة آنفا، مؤشرا على تمتعها بنظام رقابة داخلية فعّال.

* التسمية القانونية لمن يقوم بهذه المهمة، في الجزائر هي "محافظ الحسابات"، ويسمى أيضا "الخبير المحاسبي".

¹ A. Hamini, « Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable », Ed.O.P.U., Alger, 2003, P.35.

المبحث الثاني: طبيعة التدقيق الداخلي

تعددت الآراء حول طبيعة التدقيق الداخلي كأحد أنواع التدقيق، فالبعض يعتبره أسلوب علمي، وآخرون يعتبرونه وظيفة إدارية بحتة، أو نشاط علمي مستقل، إلا أن فهم ماهية التدقيق الداخلي يقتضي معرفة الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، و الدور الذي يؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية في المنظمة، وذلك بالإستناد إلى تعاريف التدقيق الداخلي المقترحة من قبل الهيئات المتخصصة والباحثين.

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي:

إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد، فقد عُرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير، فبعدها كان يمثل رقابة مالية مستمرة هدفه إكتشاف الأخطاء والغش، أصبح اليوم يقوم على مبدأ شمولية التدقيق بشقيه التأكيدي و الإستشاري لتحسين الأداء، وهذا ما تؤكدته تعاريف التدقيق الداخلي خلال فترات زمنية مختلفة تعكس مميزات ومستجدات محيط ممارسته.

يرجع أول تعريف للتدقيق الداخلي إلى سنة 1947م، فقد أصدر معهد IIA أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي، جاء فيها: "التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمات الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة وهي نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى وهذا النوع من التدقيق يتعامل -أساساً- مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"¹. وعليه فإنه وفقاً لهذه القائمة فإن مجال تدخل المدقق الداخلي هو نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالنواحي المحاسبية والمالية، ولا يتدخل في الأمور التشغيلية إلا في بعض الحالات الإستثنائية، وعندما تطلب الإدارة العليا منه ذلك.

نتيجة لتغير الظروف الإقتصادية و إزدياد حدة المنافسة محلياً ودولياً، وما تبع ذلك من تطورات في الفكر والممارسات الإدارية، أصدر معهد IIA قائمة معدلة لمسؤوليات المدقق الداخلي سنة 1957م جاء فيها ما يلي: "التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال من أجل تدقيق العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى كأساس لخدمة الإدارة، وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"².

وبالتعمن في هذا التعريف وفي الذي سبقه يظهر لنا أن التعريف الأخير ساوى، من حيث الأهمية، بين العمليات المالية والمحاسبية وبين العمليات التشغيلية، فهو لا يميز بينها ويعتبرها جميعها ضمن مجال تدخل

¹ أحمد صالح العمرات، "الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار البشير للنشر و التوزيع، عمان، 1990، ص.34.

² المرجع السابق.

التدقيق الداخلي، في حين كان -حسب القائمة الأولى- يتعامل بشكل رئيس مع العمليات المحاسبية والمالية، في حين لا يتعامل مع العمليات التشغيلية إلا في حالات إستثنائية.

لقد حدد هذا التعريف الوظيفة الأولى والتقليدية للتدقيق الداخلي وهي وظيفة "الفحص" للوقائع والأحداث الماضية سواء كانت مالية أو غير مالية للتحقق من:

• دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية؛

• إمكانية الإعتماد على البيانات المحاسبية؛

• أن أصول المؤسسة محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال؛

• وجود فصل بين وظيفة الإحتفاظ، ووظيفة التنفيذ و وظيفة المحاسبة؛

• وجود تقسيم للأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ الأعمال وعدم تكرارها.

وفي عام 1971م أصدر معهد IIA قائمة لمسؤوليات المدقق الداخلي بتعديل ثانٍ، جاء فيها ما يلي:

" التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".¹

يتضح من هذا التعريف أن مجال عمل التدقيق الداخلي أصبح مفهوما و واضحا حيث أصبحت جميع العمليات بغض النظر عن طبيعتها سواء كانت مالية أو تشغيلية أو ذات طبيعة إدارية بحتة تدخل ضمن فحص وتقييم المدقق الداخلي ، وهذا التعميم يفيد بأن للمدققين الداخليين الحق في توسيع نطاق عملهم ليشمل مراجعة الخطط والأهداف والسياسات والبرامج والأنظمة وكل ما يتصل بالعملية الإدارية. وعليه فإن نشاط التدقيق الداخلي ينطوي على الأعمال التالية:

• التحقق من مدى إلتزام العاملين في كافة المستويات الإدارية بالسياسات والخطط والإجراءات

الموضوعة من قبل الإدارة؛

• فحص وتقييم مدى ملائمة نظام الرقابة المحاسبية في المؤسسة وقدرته على توفير الحماية والأمان

للأصول؛

• تقييم درجة الإعتماد على المعلومات المحاسبية الختامية؛

• تحديد مدى فعالية تنفيذ المسؤوليات المنوطة بمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.

لقد شهدت سنوات الستينات و السبعينات تزايد حدة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية، مما أثر على وظائف التدقيق الداخلي التي توسعت إلى تقييم الأداء مع الأخذ بعين الإعتبار محيط المؤسسة؛ فلم ينحصر إهتمام المدقق الداخلي في التأكد من مدى إنتظام التسجيلات المحاسبية وصحة المعلومات المحاسبية المنشورة

¹ A. D. Chambers, «Research on internal auditing: issues and possibilities », Pitman Publishing, London, 1984, P.107.

و مدى تطبيق الإجراءات والقواعد والقوانين المعمول بها في المؤسسة، بل توسع إلى التأكد - أيضا- أن هذه الإجراءات والقوانين والقواعد ذات أداء جيد.

وفي عام 1978م أصدر معهد (IIA) أول معايير للأداء المهني للتدقيق الداخلي وعرف التدقيق الداخلي حينها بأنه "وظيفة تقييمية مستقلة، تؤسس داخل المنظمة لفحص وتقييم نشاطاتها كخدمة للمنظمة، وهدف التدقيق الداخلي مساعدة موظفي المنظمة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، ومن أجل هذه الغاية يزودهم التدقيق بالتحليلات، التقييمات، التوصيات، المشورة والمعلومات الخاصة بالنشاطات التي يقوم بتدقيقها"¹.

إن التعريف السابق يعكس التطور في عمل التدقيق الداخلي، حيث أصبح هدفه خدمة المنظمة ككل وليس الإدارة العليا فقط كما ورد في التعاريف السابقة، وبناء على ذلك فهو يساعد الإدارة - بكل مستوياتها- في حكمها على كيفية تنفيذ الأنشطة المختلفة للمنظمة ومدى تطابق أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف العامة. وبهذا، فهو يعمل على تحسين إجراءات وأنظمة المؤسسة أو تجديدها ولن يكون ذلك إلا بالتحليل الإيجابي لسيرورات العمليات الذي يركز من خلاله المدقق على فهم الصعوبات التي تواجهها إدارات العمليات ومحاولة القضاء على المشاكل المطروحة، وفي النهاية، فهو يساهم في تحسين وتطوير الأداء إلى أقصى حد ممكن.

ولا يختلف عن التعريف السابق التعريف المقترح من طرف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) عام 1977م، حيث يعرف التدقيق الداخلي على أنه:

" نشاط مستقل داخل المنظمة لتقييم مراقبة العمليات من خلال تقدير وتقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة في الممارسة الفعالة لمسؤولياتها بتزويدها بتحليلات، تقييمات و إقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها. التدقيق الداخلي معني بكافة مراحل نشاط المؤسسة التي تهم الإدارة العليا للمؤسسة ولتحقيق هدفه النهائي يستلزم على المدقق الداخلي القيام بالأنشطة التالية:

- فحص وتقييم نوعية كفاية وتطبيق إجراءات المراقبة المحاسبية، المالية والتشغيلية وإقتراح إجراءات رقابة فعالة ذات تكلفة مقبولة ؛
- فحص التوافق مع السياسات والمخططات والإجراءات المعتمدة ؛
- فحص مدى حفظ أصول المؤسسة من أي خسائر ؛
- فحص نوعية المعلومات المستعملة من طرف الإدارة؛
- تقييم نوعية الأعمال عند تطبيق المسؤوليات المناطة؛
- إقتراح تحسينات عملياتية "².

¹ أحمد صالح العمرات، مرجع سبق ذكره، ص.36.

² L. Collins et G. Valin, « Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques », Ed. Dunod, Paris, 1992, P.23 .

ومنذ عام 1978 و من حين لآخر، أصدر معهد IIA عدة تعريفات للتدقيق الداخلي، أهمها التعريف الصادر في شهر جوان 1999م، فقد أعاد المعهد تعريف التدقيق الداخلي وفق مفهوم جديد حيث جاء فيه: " التدقيق الداخلي هو "نشاط تأكيدي إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة وحوكمة الشركات"، والنص الأصلي هو¹:

« internal auditing is an independent ,objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organisation's operations it helps an organisation accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management ,control and governance processes ».

ويرى الباحث أن التعريف السابق للتدقيق الداخلي يعتبر تطورا في أهداف و دور التدقيق الداخلي وفق مفهوم حديث وشامل، حيث منحه نطاقا واسعا؛ فإضافة إلى الوظيفة الأساسية للتدقيق الداخلي والمتمثلة في تقديم الخدمات التأكيدية بطمأنة مجلس الإدارة أن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة تم تحديدها ويتم التعامل معها بطريقة ملائمة، أصبح التدقيق الداخلي يقدم أيضا خدمات إستشارية للمؤسسة بتزويد الإدارة بالتحليلات، الدراسات و النصح لإتخاذ قرارات معينة. إن هذا التطور الملحوظ يعكس التغيرات التي تشهدها مهنة التدقيق الداخلي الناتجة عن أزمة الثقة والمصادقية في بيئة الأعمال بسبب ضعف الشفافية والإفصاح عن المعلومات. من إستقراء التعاريف السابقة وتحليلها، وبالتركيز على التعريف الأخير(1999)، يمكن استخلاص أهم مميزات التدقيق الداخلي، كما يلي:

- التدقيق الداخلي نشاط داخلي مستقل تنشئه المنظمة لخدمتها، يقوم به موظفون من داخل المؤسسة مستقلون عن الأنشطة التي يقومون بتدقيقها ويتبعون إداريا لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، وذلك للمحافظة على موضوعيته بإصدار أحكام غير متحيزة، غير أن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي يشير إلى إمكانية الحصول على خدمات التدقيق الداخلي ذات جودة عالية من خلال الإستعانة بأطراف خارجية(sous-traitance)، في حالة الإفتقار إلى الكفاءات المطلوبة لمهمة تدقيق معينة؛
- غاية التدقيق الداخلي مساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال خلق قيمة مضافة لها، وذلك إذا قام بمهامه ومسؤولياته على أكمل وجه، وهذا يتطلب وجود إستراتيجية للتدقيق الداخلي تستهدف إضافة قيمة للمنشأة، وليس للإدارة التنفيذية فقط؛

¹ Institute of internal auditors (IIA), «Definition of internal auditing», 1999, on side of IIA: www.theiia.org.

- يفترض التعريف الجديد للتدقيق الداخلي أن أدوات الرقابة لا تتواجد إلا لمساعدة المنشأة على إدارة المخاطر و تعزيز الإلتزام بمبادئ الحوكمة، وهذا ما يعني توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل إدارة المخاطر والرقابة وعملية الحوكمة، ويغطي المسؤولين عن نظام حوكمة الشركات، مثل ما يغطي الخاضعين لهذا النظام.
- مجاله هو عمليات ونظم معلومات وأنشطة و أقسام المنشأة ككل، لذا فهو يشمل كافة أنواع التدقيق : تدقيق مالي، تدقيق الإلتزام، تدقيق الأداء، التدقيق الإستراتيجي؛
- التدقيق الداخلي أداة رقابية (تأكيدية) من خلال فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وعملية الحوكمة في المنشأة، فالمدقق لا يكتفي بالتأكد من كفاية الإحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة والتحقق من إتباع موظفيها للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، بل يمتد عمله إلى قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء وظيفتها، والخروج بإقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل المنشأة إلى درجة الفاعلية القصوى.
- يقدم التعريف الجديد للتدقيق الداخلي المهنة على أنها موجهة للعميل، من خلال الخدمات الإستشارية التي يقدمها له، فيما يخص القضايا الأساسية المتعلقة بالرقابة، إدارة المخاطر، والحوكمة. وقد أصبحت كفاءة ومهارة المدقق الداخلي لا تقاس فقط بقدرته على تحديد المشكلات و إكتشاف الخلل، بل بقدرته
- أيضا- على إقتراح تغييرات ذات فاعلية و تحسيس إدارة المنشأة بأهميتها ودفعها لتطبيقها. وفق هذه المقاربة، يرى ¹sawyer أنه ينبغي للمدقق الداخلي أن يجتهد في بيع خدماته للإدارة، ولا ينتظر أن تدله على ما يجب أن يفعل وما يقوله لها.
- يتميز التدقيق الداخلي بتطبيق منهجية صارمة ومنظمة تعتبر بمثابة سيرورة (processus) منطقية ومنظمة لمجموعة من المراحل، تسمح للمدقق الداخلي بتجميع المعطيات وتحليلها وتقييمها، ثم تحرير التقرير النهائي الذي يحتوي على التوصيات اللازمة من أجل معالجة نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة، ومن خلال هذه المنهجية يستعمل تقنيات ومؤشرات ومرجعيات خاصة، يطلق على المراحل السابقة بمهمة التدقيق الداخلي.

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي (أساس تقييم فعالية التدقيق الداخلي)

¹ L. Sawyer, « La pratique de l'audit interne », Traduction par IFACI et IFG, Ed. Berger-Levrault, 2^{ème} Ed, 1976, P.01

إن الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أعضاء المنشأة على تأدية مهامهم والقيام بمسؤولياتهم بطريقة فعالة، وذلك بتزويدهم بتحاليل موضوعية للبيانات وبتقارير صحيحة عن أنشطة المنشأة. ولما كانت الإدارة مسؤولة عن تحقيق الغاية من إنشاء المنشأة ألا وهي خلق قيمة مضافة لجميع الأطراف ذات المصالح فيها، بإعتبارها وكيلا عن المساهمين، أصبح الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو إضافة قيمة للمنشأة، كما ورد ذلك في التعريف الصادر عن معهد IIA عام 1999، حيث جاء فيه "التدقيق الداخلي هو نشاط تأكيدي إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها،..."، و يستخدم المدقق الداخلي لهذا الغرض التكنولوجيا والإبتكار، وإعادة الهندسة لتعظيم الإستفادة من كافة الموارد المتاحة ولجميع الأطراف ذات المصالح. يعرف مصطلح "إضافة القيمة" بأنه: " أي نشاط أو عملية قد تعزز حق المساهم في موارد المنظمة، وذلك بعد الوفاء بكل المطالبات الأخرى المستحقة على مواردنا"¹، وعليه، فإن التدقيق الداخلي يلعب دورا محوريا في سلسلة القيمة، التي تنتهي بما يتحقق للعملاء والأطراف الأخرى المستفيدة من القيمة. وفي هذا السياق، يشير كل من² Bota-Avram & Palfi أن أهم معيار لإنشاء التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي هو خلق القيمة، وقد أصبح السبب الأساسي لوجود مهنة التدقيق الداخلي، ومن ثم ينظر إلى هذا النشاط كنشاط منشئ للقيمة للمنشأة. ومن ناحية أخرى، وبما أن فكرة تقييم فعالية التدقيق الداخلي تتبع من أن الفعالية تعبر عن درجة تحقيق الأهداف بالمقارنة مع الإنجازات، فإن عملية التقييم يجب أن تتم في إطار الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي ألا وهو إضافة قيمة للمنشأة، وما يتفرع عنه من أهداف أخرى.

ومع أن الغاية من التدقيق الداخلي في أي منشأة هو إضافة قيمة لها، و الإسهام في تحقيق أهدافها، فإنه يسعى لبلوغ غايته، من خلال تحقيق الأهداف التالية:

✓ التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها: ويقصد بدقة البيانات أن تكون موضوعية وتعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها وأن تكون هذه البيانات متوفرة وبالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب خدمة للإدارة العليا والأطراف المستفيدة. يتطلب من المدقق الداخلي ضرورة القيام بعملية تدقيق مستمر مستنديا وحسابيا لجميع عمليات المؤسسة وذلك للتأكد من صحة ودقة البيانات والتقارير التي تصل إلى متخذي القرارات وملائمتها لأغراض التخطيط ومتابعة التنفيذ و إتخاذ القرارات اللازمة لكي تتم على أسس سليمة وصحيحة. كما يجب على المدقق الداخلي أن يقوم

¹ حسام عمر البطاح، " الإتجاهات الحديثة لوظائف المراجعة الداخلية و مساهمتها في تحقيق الجودة الشاملة، دراسة ميدانية على عينة من الشركات في المملكة العربية السعودية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب، سورية، 2008، ص.77.

² C. Bota-Avram and C. Palfi, Op.Cit, P. 784.

بتحليل القوائم المالية بالربط والمقارنة بين عناصرها لإستنتاج علاقات معينة بينها، يمكن الإستفادة منها من قبل الإدارة العليا للمؤسسة؛

✓ حماية ممتلكات المؤسسة: يهدف التدقيق الداخلي أيضا إلى المحافظة على أصول المؤسسة من السرقة أو الإختلاس أو التلاعب أو سوء الإستخدام، ولتحقيق هذا الهدف يتطلب الأمر ضرورة إحكام الرقابة وفحص مدى سلامة الإجراءات الموضوعية للمحافظة على الأصول وخصوصا ما يتعلق بالعمليات النقدية وعمليات التخزين، حيث يتأكد المدقق الداخلي من وجود التأمين اللازم وتفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية، ومن أمثلة ذلك: خسائر التخزين غير السليم للمواد والبضائع مما يعرضها للتلف.

✓ متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات المعتمدة وتقييمها: يعتبر هدف متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات المرسومة من أهم الأهداف بالنسبة لإدارة التدقيق الداخلي وذلك للتأكد من إتباع العاملين في المؤسسة لهذه الخطط والسياسات وتنفيذهم لها كما مرسومة، ولا يتوقف عند هذا الحد بل يعمل التدقيق الداخلي على إكتشاف نقاط الضعف أو النقص في الإجراءات والخطط المطبقة ويوصي بتعديلها أو تصحيحها لكي تتلائم مع ظروف التطبيق العملي مما يحقق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة. فعلى سبيل المثال، يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بمراقبة طريقة تعامل أمين الخزينة مع النقدية و تقييم الإجراءات المتبعة في القبض و الصرف. إن المتابعة المقصودة بمفهومها الشامل لا تتركز فقط على الأنظمة والسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية، بل تمتد إلى كافة أنشطة المؤسسة والفاعلين فيها من شراء، إنتاج، تخزين، وتمويل؛

✓ تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال: وذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله وبما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال أو بطئها وبما يحقق قاعدة الفصل بين وظائف الحيازة، التسجيل و التنفيذ.

✓ رفع كفاية العاملين عن طرق التدريب: إن إدارة التدقيق الداخلي بحكم إلمامها التام بجميع أوجه النشاط في المؤسسة وبمختلف عملياتها فإنها الأقدر بين مختلف الأقسام والإدارات الأخرى على المساهمة الفعالة في عملية إقتراح و وضع البرامج المختلفة لتدريب العاملين بالتعاون مع إدارة الموارد البشرية. وهذا الهدف يأتي بحكم معرفة إدارة التدقيق الداخلي بكيفية تقييم عمل الموظفين و المسؤولين في المؤسسة، وذلك لعدة أسباب منها:¹

- قرب المدقق الداخلي من عملية وضع وتشغيل الأنظمة وتنفيذ الأعمال؛

1- محمود عبد الرحيم شروري، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2003، ص.22.

- الإتصال المستمر مع المستويات التنفيذية داخل المؤسسة والإحتكاك اليومي بهم؛
- الإطلاع الدائم على أهداف المؤسسة من خلال الإتصال بالإدارة العليا والعمل معها على تحقيق تلك الأهداف بالطرق الإدارية المناسبة؛
- معرفة ما يتلائم والقرارات الإدارية ؛
- إنضمام خبراء في الرقابة والتحليل والتقييم للعمل في إدارة التدقيق الداخلي، مما يجعل الأشخاص الذين يقومون بأعمال التدقيق (التدقيق الإداري، تدقيق العمليات، تدقيق مالي،...) خبراء في المهام الإدارية لأنهم يدققون كل ما يتصل بالعملية الإدارية ويقيمون نتائجها. بهذا، أصبحت إدارة التدقيق الداخلي مصدرا للتزود بالمهارات الإدارية و وعاءً لتدريب الأشخاص ليتولوا مناصب عليا في المنشأة؛
- ✓ دراسة وتحليل أسباب المشكلات التي تحدث في المؤسسة، وتقدير مدى الأضرار الناجمة عنها و إقتراح الحلول المناسبة ومحاولة إيجاد الطرق الوقائية التي تحول دون حدوثها؛
- ✓ إجراء الدراسات و الإختبارات الخاصة ببناء على طلب الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، لمساعدتها في إتخاذ قرارات معينة.
- ✓ التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق، بما يساهم في تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، و من ثم توفير مبالغ مالية للمنشأة.

ويرى الباحث أن وضوح الأهداف وتحديدها بدقة في "ميثاق التدقيق الداخلي" يلعب دورا هاما في تفعيل عمل إدارة التدقيق الداخلي لتمكينها من القيام بوظائفها بكفاءة عالية خدمة للمنشأة ككل، وفي حالة عدم وضوح أهداف التدقيق الداخلي أو أنها غير واقعية فإن ذلك سينعكس سلبا على أداء نشاط التدقيق الداخلي، و من ثم تفقد دورها الفاعل في خدمة كل عناصر المنشأة، الأمر الذي ينتج عنه إنخفاض كفاءة المدققين الداخليين وعدم قدرتهم على تطويرها، وإحساسهم باليأس وظهور ذلك على سلوكهم.

المبحث الثالث: الفروق بين وظيفة التدقيق الداخلي و وظائف أخرى داخلية مشابهة

نظرا لإهتمامها بالمجالات المحاسبية، المالية، التنظيمية، والإدارية، فإن بعض الوظائف التي تمارس في المؤسسة تتداخل مع وظيفة التدقيق الداخلي، يصعب عندئذ التمييز بينها. ومن أهم تلك الوظائف الأكثر تداخلا بالتدقيق الداخلي نجد: مراقبة التسيير، التفنيش، التنظيم. نقوم في هذا المبحث بتوضيح مختلف الفروق التي تميز وظيفة التدقيق الداخلي عن وظائف أخرى رقابية داخل المنشأة.

أولاً: وظيفة مراقبة التسيير:

في العقود الأخيرة إتسعت مجالات التدقيق وتنوعت بذلك مهامه (تدقيق مالي، تدقيق الفعالية، تدقيق نظم المعلوماتية...)، مما أدى إلى غموض في حدود التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير رغم أنهما من طبيعة مختلفة، ولعل وجود التكامل بينهما، و إهتمامهما بكافة أنشطة المؤسسة وعملياتها هو الذي يفسر هذا الغموض.

إن التمييز بين مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي ليس يسيرا، ففي بعض المنشآت، يقوم المدقق الداخلي بضمان بعض وظائف مراقب التسيير، غير أن "مبدأ الفصل بين الوظيفتين هو الطابع الدوري لمهام التدقيق الداخلي، في الوقت الذي ينبغي أن تقوم وظيفة مراقبة التسيير بتقييم أداء مراكز المسؤولية تبعاً للأهداف المسطرة لها من خلال تحليل الفوارق بين الأهداف والنتائج".¹

إن من أهم مبررات ظهور وظيفة مراقبة التسيير هو عملية تفويض المسؤوليات في مجال التسيير، مما يستدعي المراقبة على عمل المسيرين المفوضين و مصداقية هذه المراقبة تتوقف على نوعية نظم المعلومات في المؤسسة مثل المحاسبة التحليلية، الميزانيات التقديرية و لوحات القيادة، غير أن هذه الأنظمة تخضع لسيطرة المسؤولين عنها وهم المعنيين بالرقابة، الأمر الذي يتطلب التأكد من مصداقية هذه الأنظمة وضمان صحتها وهو الدور المنتظر من وظيفة التدقيق الداخلي²؛ ومن ثم فإن هذه الأخيرة تتأكد من صحة المعلومات المقدمة إلى الإدارة العليا للمنشأة، وهذا أحد أهم أوجه التكامل بين الوظيفتين. إضافة إلى ذلك، يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي أن تطلب من وظيفة مراقبة التسيير تزويدها بمعلومات حول مناطق الخلل في أنشطة وعمليات المنشأة، وذلك بغرض إدراجها ضمن خطة التدقيق، التي يتم إعدادها من قبل وظيفة التدقيق الداخلي. في المقابل تطلب وظيفة مراقبة التسيير من وظيفة التدقيق الداخلي إجراء تدقيق لنشاط معين بغرض أخذ فكرة

¹ G. Langois et C. Bonnier, « Contrôle de gestion », Ed.Foucher, Paris, 1998, P.15.

² L. collins et G. Valin, « Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques », Ed.Dalloz, Paris, 1986, P.195

صحيحة قبل تحديد الأهداف، ووضع الخطط. وهكذا يتبين أن هاتين الوظيفتين متكاملتان، و لا يمكن الإستغناء عن إحداهما، أو دمجهما في وظيفة واحدة.

إن التمييز بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير شيء ضروري من أجل تحديد مهام ومسؤوليات كل وظيفة، و بالتالي، سنتمكن من إجراء تقييم موضوعي لأدائها. يوضح الجدول رقم 1-1 أوجه الإختلاف بين الوظيفتين:

الجدول رقم 1-1 أوجه الإختلاف بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير

مراقبة التسيير	التدقيق الداخلي
إلى أين نريد الوصول؟ من أين ننتقل؟	كيف يسير ما هو موجود؟، كيف يتم تحسينه؟
صورة مستمرة وشاملة	صورة دورية ومفصلة
التوجه نحو مؤشرات عامة	التوجه نحو المشاكل الملاحظة في الميدان، والبحث عن أسبابها ونتائجها
تخطيط ومتابعة العمليات ونتائجها. تصميم و تنفيذ نظام للمعلومات لأغراض التخطيط و المتابعة. تحليل ميزانية وظيفة التدقيق الداخلي	مراقبة تطبيق الإجراءات والتعليمات والقوانين، نوعية المعلومات، وملائمة الطرق: السيرورات، شروط تحقيق النتائج. تدقيق وظيفة مراقبة التسيير
من أجل التحكم في المستقبل(مخطط)، تحليل أسباب الإختلاف بين الماضي والحاضر(الفروق)	بحث مستمر وعميق في الماضي(الحقائق) من أجل إيجاد فرص التحسين، وتطبيقها في المستقبل: الرغبة في تغيير الماضي
إعداد(من دون إتخاذ القرار) الأهداف بالإستناد إلى فرضيات واضحة. تحليل التكاليف والمنافع.	إكتشاف الوسائل التنظيمية من أجل تحقيق الأهداف. فحص الأهداف للتأكد من صحة وسلامة طريقة تحديدها، و مدى إمكانية تحقيقها.
تحليل مختلف القطاعات في المنشأة ككتلة واحدة	إصلاح كل قطاع على حدى

P. Schick, « Mémento d'audit interne », Ed.Dunod, Paris, 2007,P.59

المصدر:

ثانيا: وظيفة التفتيش:

إن أوجه التداخل بين مهام التدقيق الداخلي ومهام التفتيش كثيرة بإعتبارهما مهام رقابية تمارس في المؤسسة وفق منهجية متقاربة وقد يقوم المفتش بأعمال التدقيق. لتوضيح أوجه الاختلاف والتكامل بين الوظيفتين نأخذ المثال التالي:

في مؤسسة ما، تبين أن المخزني إستلم سلعا ذات نوعية رديئة، إذا لاحظ المدقق الداخلي هذا الخلل كيف سيكون موقفه؟ وكيف سيتصرف؟ كذلك الأمر بالنسبة للمفتش.

إذا كان إكتشاف هذا الخلل من طرف المفتش أو من طرف المدقق الداخلي فإن موقفهما وتصرفهما مع هذا الحدث يختلف من أحدهما إلى الآخر، وذلك كما يلي:

• إن المفتش المكلف بمراقبة التطبيق الجيد للقواعد والتعليمات من طرف المسيرين والعمال في المؤسسة خلال مدة محددة سيتمكن من ملاحظة الخلل أو الإنحراف عند قيامه بتحليل شامل لعمليات المخزني، أما بالنسبة للمدقق فإن إكتشاف الإنحراف سوف يكون فجأة لأن دوره لا يتمثل في مراقبة الأفراد، بل يهتم - أساسا - بكيفية سير النظام، من خلال القيام بمجموعة من الإختبارات التي قد تكشف عن هذا الخلل أو تعطيه فكرة عن احتمال وجود خطر إنحرافات أو أخطاء دون أن يصادفها.

• إن من بين أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتفتيش نجد طريقة تصرفهما مع الخلل الملاحظ ، فالمفتش سيقوم بثلاثة أشياء:

- عند التأكد من الخطأ أو الإنحراف سيعاقب أو يطلب معاقبة المخزني أو على الأقل يبدي رأيه حول طبيعة العقاب الذي سيكون مستوحا من الثقافة السائدة في المؤسسة؛

- سيقوم بعد ذلك بإجراء تحقيق حول الجهات المستفيدة من هذا الخلل أو الإنحراف، حيث يعمل على إرجاع السلع التي إستلمها المخزني إلى الموردين المعنيين و إسترداد أموال المؤسسة المدفوعة إليهم؛

- يأمر المفتش بإجراءات لإعادة الأمور إلى حالتها الطبيعية وتمنع تكرار هذا الخلل كأن يأمر بفحص كلي للسلع المستلمة من طرف المخزني.

أما المدقق فتصرفه يختلف كليا ، فلا يهتم بشخص المخزني إلا فيما يتعلق بالإشارة إلى الحدث إذا كان مهم وذلك أمام الجهة المسؤولة مباشرة، أما إذا كان الحدث غير مهم والكمية أو القيمة المستلمة من البضائع رديئة الجودة غير معتبرة، فكل من المسؤول المباشر أو وظيفة التفتيش سيطلعان على الخلل من خلال تقرير المدقق الداخلي. إن تصرف المدقق في هذه الحالة سيكون على مستويين:

❖ **المستوى الأول:** يقوم المدقق بدراسة كل الإجراءات والقواعد الموضوعة لحسن سير عملية إستلام

السلع والمواد من المشتراة بهدف التأكد من الإجراءات والقواعد المطبقة بصفة جيدة وتلك التي لم

تطبق نهائيا أو تم تطبيقها بطريقة سيئة، وعليه فالمدقق الداخلي سيعتمد "التحليل السببي" لفهم قواعد

الرقابة الداخلية التي أهملت وتحديد النقائص فيها التي تسببت في عدم التحكم الجيد في نشاط المخزني.

❖ **المستوى الثاني:** بعد الخطوة الأولى، يقوم المدقق الداخلي بتحديد ما يجب تغييره أو إضافته أو إلغائه في نظام المراقبة الداخلية حتى لا تتكرر مثل هذه الإنحرافات في المستقبل.

من خلال ما سبق نستخلص أن التدقيق الداخلي والتفتيش وظيفتان متكاملتان تستفيد إحداهما من الأخرى، غير أنهما مختلفتان من النواحي التالية:

- وظيفة التفتيش ليس مطالبة بتقييم القواعد والإجراءات وطرق العمل، بل هذا من إختصاص وظيفة التدقيق الداخلي، غير أنه لا يمنع أن تقوم بذلك وظيفة التفتيش، و بهذا فهي تقوم بعمل التدقيق.
- وظيفة التفتيش تتدخل من تلقاء نفسها وبأمر من رئيسها المباشر، بينما وظيفة التدقيق الداخلي لن تتدخل إلا بتكليف من الإدارة العليا أو مجلس الإدارة؛
- إهتمام وظيفة التفتيش بسلوك الأفراد من حيث نزاهتهم وإنضباطهم بقواعد العمل في المؤسسة، بينما تتركز إهتمامات المدقق الداخلي بكيفية سير نظم العمل وتحديد نقاط الضعف بناء على حالات الخلل والإنحرافات المكتشفة من طرف المفتشين؛
- وظيفة التفتيش لها السلطة في فرض تطبيق توجيهاتها لتصحيح الخلل الملاحظ دون الإستعانة بسلطة أعلى، بينما لا يمكن للتدقيق الداخلي إجبار المسيرين في المؤسسة بتطبيق توصياته ومقترحاته بشأن نظام الرقابة الداخلية، إلا بموافقة الإدارة العليا عليها وإعطاء الأوامر للإلتزام بها وتنفيذها.

ثالثا: وظيفة التنظيم:

أثناء ممارسة مهامه، يمكن للمدقق ملاحظة بعض الأخطاء في التنظيم التي يمكن أن تؤدي إلى نتائج خطيرة على المؤسسة، مما يستدعي منه الإشارة إليها غير أنه " ليس من مسؤوليات التدقيق الداخلي البحث عن أحسن الحلول للمشاكل التنظيمية المكتشفة، بل هذا من واجب وظيفة التنظيم لكن هذا لا يمنع المدقق الداخلي من تقديم إقتراحات وإبداء رأيه في الحلول المقترحة"¹.

إن مهام التدقيق الداخلي تختلف عن مهام وظيفة التنظيم وذلك من عدة أوجه:

- وظيفة التنظيم تعمل على تحسين طرق العمل والتنظيم في المؤسسة من دون تخطيط مسبق من خلال القيام بدراسات تنظيمية يمكن أن تأخذ وقتا طويلا، خصوصا عندما يتعلق الأمر بأنظمة الإعلام الآلي بطلب من جهة معينة؛

¹ L. Collins et G. Valin, « Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques », Op.Cit., P.196.

• لا تتوقف وظيفة التنظيم عند مجرد إقتراح الحلول التنظيمية التي تتوصل إليها بل تذهب أبعد من ذلك ، فهي تشارك في تطبيقها، كما أن هذه الحلول أو الإقتراحات قد لا تأتي بالضرورة من خلال تشخيص مسبق للمؤسسة، فقد تكون تصميمات جديدة أو أصيلة دعت إليها الضرورة مثل حصول تطورات جديدة أو تبني إستراتيجية جديدة، إضافة إلى أن هذه التصميمات لا تهدف بالضرورة إلى تحسين التحكم الحالي في المؤسسة.¹

• إن التدقيق الداخلي يمكنه أن يدفع إلى إعادة النظر في التنظيم وطرق العمل عندما يكتشف وجود خلل فيها ويشير إليها، ويعطي رأيه حول الحلول التنظيمية الملائمة، ومن ثم فهو "يساعد وظيفة التنظيم على تحديد وضبط الحلول لتقوم بتطبيقها بشكل جيد، فالتدقيق الداخلي يجب أن يبقى مستقلا ولا يتدخل مباشرة في تسيير المؤسسة حتى لا يبتعد عن أهدافه المسطرة"². إن تدخل التدقيق الداخلي لا يقتصر فقط على الوضعية التنظيمية القديمة، بل ينبغي أن يفحص و يقيم الوضعية التنظيمية الجديدة و أثرها على متانة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بعد هذا التغيير .

وعليه، يرى الباحث أن تطور هدف التدقيق الداخلي من مجرد التحقق من صحة وسلامة التسجيلات المحاسبية، والحفاظ على أصول المؤسسة من السرقة والتلاعب، إلى تحسين وتطوير العمليات والإجراءات الداخلية في المؤسسة، بما يمكن من تحقيق أقصى أداء ممكن، كان له أثر في إتساع حدود تدخل التدقيق الداخلي، إلى درجة حصول غموض في تحديد حدود تدخل بعض الوظائف التقليدية المشابهة مثل وظيفة مراقبة التسيير، رغم وضوح طبيعة التدقيق الداخلي من الناحية النظرية؛ ولهذا ينبغي على الإدارة العليا للمؤسسة أن تحدد مهام وصلاحيات ومجال تدخل التدقيق الداخلي بصفة واضحة و رسمية، بما لا يدع مجالاً لسوء التطبيق أو حدوث إزدواجية في المهام مع الوظائف الأخرى المشابهة.

¹ J.Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.84.

² P. Loyer , Op.Cit., P.47.

المبحث الرابع: أنواع التدقيق الداخلي ومجالاته

إن التمييز بين مهام التدقيق الداخلي صعب ودقيق، في ظل الإتجاهات الحديثة لمفهوم التدقيق الداخلي الذي أصبح يقوم على شمولية التدقيق (Audit total) لكافة العمليات والإدارات في المؤسسة، و ما يعني ذلك وجود مجالات تدخل مشتركة بين مختلف أنواع التدقيق الداخلي، مما يجعل إمكانية وضع حدود فاصلة بينها أمر صعب من الناحية العملية؛ غير أنه يمكن التمييز بين نوعين رئيسيين للتدقيق الداخلي هما: التدقيق المالي (تدقيق القوائم المالية) و تدقيق العمليات.

أولاً: أنواع التدقيق الداخلي

1) التدقيق المالي الداخلي: يعتبر التدقيق المالي أول أنواع التدقيق الداخلي ظهوراً ومجاله التقليدي، نشأ نتيجة التحول إلى التدقيق الإختباري (التدقيق بواسطة العينات)، حيث لم يعد بإمكان المدقق الخارجي القانوني أن يقوم بتدقيق كافة العمليات ليتأكد من صدق وسلامة الحسابات الختامية للمؤسسة بهدف المصادقة عليها، نظراً لكبر حجم عملياتها وتعقد عملياتها.

لقد عرف خالد أمين عبد الله¹ التدقيق المالي الداخلي بأنه: "الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى"، وعليه، يعمل المدقق المالي الداخلي، على فحص كافة حسابات المؤسسة من خلال فحص إجراءات التسجيل المحاسبي، للتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية والتطبيق الجيد للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إضافة إلى القواعد المعتمدة داخل المؤسسة. وهكذا يتبين لنا أن المدقق المالي الداخلي والمدقق الخارجي القانوني يسعيان للتحقق من دقة البيانات المالية والمحاسبية ومدى الإعتماد عليها، و لكنهما يختلفان في مدى الفحص، فالمدقق المالي الداخلي يقوم بفحص كامل للتسجيلات المحاسبية والتأكد من صحتها وسلامتها من خلال الرجوع إلى مستنداتها الثبوتية، ومختلف السجلات المحاسبية للمؤسسة والتحقق من دقة و ملائمة القوائم المالية الختامية. بتعبير آخر، فالمدقق المالي الداخلي مطالب بإجراء تدقيق كامل ومستمر لنظام المعلومات المحاسبي ليتأكد من سلامته وفعاليتها، وأنه ينتج معلومات مالية ومحاسبية ذات جودة يمكن لمتخذي القرارات الإعتماد عليها. في المقابل، فإن المدقق المالي الخارجي لا يسعه إلا القيام بتدقيق جزئي نهائي مستندا في تحديد مدى الفحص على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية، لكونه مُقيّد بوقت زمني قصير (نسبياً) مقارنة بحجم عمليات المؤسسات ودرجة تنوعها وتعقدتها، كما

¹ خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص.126.

أنه مدقق مستقل قانونا عن المؤسسة، بمعنى ليس موظفا لديها فلا يتواجد باستمرار بها. غير أن Renard يرى أن التدقيق المالي الخارجي القانوني و التدقيق المالي الداخلي لهما أهداف مختلفة، ولهذا فهو يدعو إلى إعادة النظر في الإصطلاح على التدقيق المالي الداخلي ليميز عن النوع الأول، حيث يقترح أن تكون الإصطلاحات كما يلي:

- التدقيق المالي والمحاسبي: الهدف منه المصادقة على إنتظام وصدق الحسابات الختامية للمؤسسة، وهذا دور التدقيق الخارجي (القانوني)؛
- تدقيق الوظيفة المحاسبية من طرف المدققين الداخليين: الهدف منه إصدار حكم عن مدى التحكم في الوظيفة من طرف المسؤولين عليها، وإقتراح الإجراءات الواجب إتخاذها من أجل تحسين التحكم في الوظيفة المحاسبية.

و طالما أن المدققين الخارجيين يهتمون بنظام الرقابة الداخلية للوظيفة المحاسبية فهم يلتقون في نفس الإهتمام مع المدققين الداخليين، مما يستدعي وجود تعاون بينهما،...، بل إن المدققين الخارجيين يهتمون بكافة الوظائف من حيث إنتاجها لأرقام ومعطيات يمكن أن تأثر على النتيجة والقوائم المالية¹. إن هذا التمييز دقيق من الناحية النظرية، ويجعلنا نفهم أكثر دور المدقق المالي الداخلي، غير أنه صعب الملاحظة في التطبيق العملي، فلا يمكن أن نعتبر هدف المصادقة(بالمفهوم القانوني) على الحسابات الختامية معيارا للتمييز بين التدقيق الخارجي القانوني والتدقيق المالي الداخلي، فهذا الأخير يسعى -من خلال تدقيقه للقوائم المالية الختامية- إلى كتابة تقريره يشهد فيه على مدى صدق وسلامة الحسابات الختامية وأنها تعطي صورة صادقة (Image fidèle) عن الوضعية المالية و الإقتصادية للمؤسسة، فهذه الشهادة - في الحقيقة- تعتبر مصادقة(بالمفهوم اللغوي) يطمئن من خلالها الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ويجعلها تثق في المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة لها. ولهذا ينبغي تمييز التدقيق المالي الداخلي عن التدقيق الخارجي القانوني من زوايا أخرى، نستطيع من خلالها تحديد طبيعة كل نوع، يمكن توضيحها في النقاط التالية:

- ✓ إن الأطراف المستفيدة من التدقيق الخارجي القانوني هي كل الأطراف (خاصة الخارجية منها) المستفيدة من المعلومات المالية والمحاسبية، فهو يضمن لها حقيقة العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وسلامة تسجيلها، وأنها تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية و الإقتصادية للمؤسسة. في المقابل، يعمل المدقق المالي الداخلي-أساسا- على خدمة إدارة المؤسسة بمساعدة المسؤولين بتحليلاته، إقتراحاته وتوصياته، وذلك من خلال فحص وتقييم التقارير المالية والمحاسبية للحصول على فهم جيد للعمليات.

¹ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.49.

✓ يستند التدقيق الخارجي في تحديد نطاق الفحص على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية المحاسبي، الذي يعتبر مجالاً مشتركاً مع التدقيق المالي الداخلي، مما يساعد المدقق الخارجي على الاستفادة من أعمال المدقق المالي الداخلي لتحديد هذا النطاق، بل قد يمتد التعاون إلى مشاركة هذا الأخير في وضع مخطط الفحص. وعليه، فالنظرية إلى فعالية نظام الرقابة الداخلية ليس إلا معياراً للمدقق الخارجي القانوني في تحديد حجم ونطاق إختبارات الفحص، التي تضيق في حالة تمتع هذا النظام بفعالية أكبر. وهكذا يتبين "أن فعالية نظام الرقابة الداخلية هدف للتدقيق الداخلي، و وسيلة بالنسبة للمدقق الخارجي"¹ ، فليس من واجب المدقق الخارجي القانوني السعي لتحقيق نظام رقابة داخلية فعال، فمهمته الأساسية هي المصادقة على حسابات المؤسسة، لكن هذا لا يمنعه من تقديم ملاحظاته و توصياته حول نظام الرقابة الداخلية.

✓ تختلف منهجية التدقيق الخارجي القانوني عن تلك المتبعة من قبل المدقق المالي الداخلي، وهذا الإختلاف نابع عن تفاوت المعرفة بالمؤسسة وبمحيطها الخارجي، مما كان له أثر في إختلاف نسبي في الأدوات والطرق المستخدمة ونوعية المعلومات المطلوبة التي يستعين بها كل مدقق أثناء قيامه بمهامه؛ فبحكم تواجده الدائم بالمؤسسة كأحد الموظفين، يمتلك المدقق المالي الداخلي معلومات كاملة ومعقدة حول المؤسسة من حيث سير العمل بها، ثقافتها، وتنظيمها، ولكنه قد لا يحوز على معلومات كافية وذات أهمية حول المحيط الخارجي للمؤسسة، خاصة ما كان يتعلق بمؤسسات أخرى تنتمي لنفس النشاط أو القطاع. في المقابل، فالمدقق الخارجي القانوني يمتلك معلومات عامة عن المحيط الداخلي للمؤسسة، حيث يسعى لجمع الأدلة والقرائن باستخدام أدوات (رسائل التأكيد المباشر، التحليلات،...) يستعملها أيضاً المدقق المالي الداخلي، لكن هذا الأخير يتميز باستخدام أدوات أخرى خاصة به. إن إختلاف درجة المعرفة بالمؤسسة وبمحيطها، وتفاوت الخبرة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي القانوني، يدفع إلى ضرورة وجود تعاون بينهما، لزيادة فعالية التدقيق و تحقيق أهدافه.

✓ مفهوم التدقيق المالي الداخلي الذي ذكرناه آنفاً يقوم على مبدأ التفرقة بين التدقيق المالي للقوائم المالية من جهة و تدقيق الأنشطة المالية، من جهة أخرى؛ فالأول يهدف إلى تقييم موثوقية المعلومات المالية والمحاسبية ومدى الإعتماد عليها، من خلال فحص الإجراءات والطرق المطبقة في العمل المحاسبي في المؤسسة (نظام الرقابة المحاسبية)، وبالتالي فهو يلتقي مع التدقيق المالي القانوني في هدف مشترك، أما الشكل الثاني، فهو من قبيل تدقيق العمليات الذي يذهب لما وراء إختبار دقة وعدالة القوائم المالية، فهو يُركز على تقييم المجالات التالية:

¹ Ibid, P.66.

- السياسات والإجراءات المالية الأساسية ومدى الإلتزام بها داخل المؤسسة؛
- فعالية إدارة كل الأصول المالية بما في ذلك النقدية و الإستثمارات القصيرة و الطويلة الأجل؛
- الرقابة المحاسبية على العمليات مثل إجراءات التكلفة على أساس النشاط ABC؛
- إدارة الضرائب بما في ذلك الإجراءات الموجهة نحو تحديد ما إذا كانت إقرارات الضرائب قد أعدت في الوقت المناسب؛
- إجراءات إعداد التقارير الإحصائية والتحليلات المالية¹؛
- فعالية السياسة التمويلية الحالية وأثرها على التكلفة الكلية للإستدانة، ومدى قدرتها على ضمان الإحتياجات التمويلية المستقبلية؛
- فعالية نظام التسيير التنبؤي في المدى القصير، المتوسط والطويل لتدفقات الخزينة، ومدى إستناده على فرضيات سليمة وواقعية تتعلق بمردودية الإستثمارات المتوقعة، و تطور مستويات الإنتاج والتكاليف².

مما سبق، نستنتج أن تدقيق الوظيفة المالية والمحاسبية يتعلق بمجال التسيير المالي للمؤسسة، يهدف إلى معرفة مواطن الضعف في أداء الأنشطة والإجراءات المالية، إضافة إلى التأكد من إلتزام الإدارة المالية بسياسات وخطط المؤسسة وتقديم التوصيات لتحسين الأداء، من خلال تقوية التأمينات المتعلقة بالتمويل و التوظيف في الأدوات المالية المتاحة، بما يسمح بتعظيم قيمة المؤسسة في ظل مستوى مقبول للمخاطر المالية. وتأسيسا لما سبق، يمكن تلخيص أهداف التدقيق المالي الداخلي (تدقيق القوائم المالية) فيما يلي:

- تقييم دقة وصدق المعلومات المحاسبية والمالية؛
- ضمان حماية أصول المؤسسة؛
- التأكد من فعالية نظام المعلومات المحاسبي؛
- ضمان التطبيق الصارم للقواعد المعتمدة من طرف المؤسسة.

لقد كان نشوء التدقيق الداخلي مستمدا من التدقيق الخارجي القانوني، الذي شهد نضجا وقبولاً عاماً، وهو ما جعل التمييز بين هاتين الوظيفتين غامضاً للبعض، رغم أنهما متميزتين تماماً. غالباً ما يرتبط التدقيق الداخلي في أذهان البعض بالجانب المحاسبي فقط (تدقيق القوائم المالية)، غير أن التدقيق الداخلي قد تطور وتوسع إلى كافة أنشطة المؤسسة وعملياتها، وإداراتها بهدف التحكم فيها بطريقة أفضل. أفرز هذا التطور

¹ عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، " المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص.209.

² R. khelassi, « L'audit interne - audit opérationnel », Ed.Houma, 2^{ème} Ed., Alger, 2007, P.121.

أنواعاً أخرى للتدقيق الداخلي، تتجاوز نظام الرقابة المحاسبية للمؤسسة إلى مجال أحر أكثر إتساعاً، ألا وهو نظام الرقابة الإدارية.

2) تدقيق العمليات (Audit opérationnel): يُدعى أيضاً بـ: "التدقيق التشغيلي"، و "التدقيق الإداري"، يتميز بمجال تدخله الواسع جداً لأنه يهتم بكافة أنشطة و وظائف المؤسسة (بما فيها الوظيفة المالية والمحاسبية)، سواء كانت تخلق قيمة أو تساهم في ذلك كدعم لوجستيكي. وعليه، فإن المدقق الداخلي يعمل على تحليل كافة الجوانب المختلفة للوظائف والأنشطة، مع عدم حصر تدقيق العمليات في العمليات التقنية دون أخذ بعين الاعتبار آثارها على إستراتيجية المؤسسة. وفقاً لهذا التصور الواسع لمفهوم تدقيق العمليات، يصبح هذا الأخير يغطي كافة مستويات التسيير في المنشأة: التسيير التكتيكي أو الجاري، التسيير الوظيفي والتسيير الإستراتيجي. وعليه فإن هذا الشكل يضم كافة أنواع التدقيق غير المالي وهي: تدقيق الإلتزام (أو التوافق)، تدقيق الأداء، والتدقيق الإستراتيجي، والتي نتناولها بالتفصيل فيما يلي:

1.2) تدقيق التوافق (Audit de conformité): يطلق عليه أيضاً "تدقيق الإلتزام" (Audit de régularité). يعتبر تدقيق التوافق المجال الإداري التقليدي للتدقيق الداخلي، "يهدف إلى التحقق من مدى الإلتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من المنشأة، حيث تقع على إدارة التدقيق عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة؛
 - الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛
 - رقابة مدى إلتزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إداراتهم.¹
- في الواقع، إن هذا النوع من التدقيق الداخلي ما هو إلا مقارنة بين القواعد والإجراءات والأنظمة، التي تشكل في مجموعها مرجعية المدقق، بحقائق تطبيقها في واقع المنشأة، ليكتشف الفوارق التي تعبر عن عدم أو سوء التطبيق الناتج عن الإهمال أو سوء فهم الإجراءات، القواعد والأنظمة. فالمدقق الداخلي يقوم بتحليل هذه الفوارق لفهم أسبابها ونتائجها، ومن ثم تقديم إقتراحات وتوصيات ملائمة تضمن التطبيق الجيد للقواعد والإجراءات والأنظمة الموضوعية في المنشأة. وعليه، ينبغي على المدقق الداخلي أن يقوم بتشخيص الطرق والإجراءات، و تحليل التنظيم و وظائف العمل في المنشأة، للتعبير عن رأي ليس فقط عن التطبيق الجيد للقواعد والإجراءات بل يتجاوز ذلك إلى إبداء رأيه حول نوعيتها أيضاً.² فالمدقق مطالب بتعميق تحليلاته لفهم أسباب عدم التطبيق الجيد للقواعد والإجراءات والأنظمة، ومن ثم سيجد نفسه مضطراً إلى الإجابة على مجموعة من الأسئلة، نذكر منها سؤالين أساسيين هما:

¹ خلف عبد الله الوردات، " التدقيق الداخلي، بين النظرية والتطبيق"، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص.56.

² P. Loyer, Op.Cit., P.28.

- ما مدى وضوح الإجراءات والقواعد والأنظمة في المنشأة، وقابليتها للفهم من طرف المعنيين بتطبيقها؟

- ما مدى كفايتها، وفائدتها للمنشأة؟

وفق هذه المقاربة، فإن المدقق الداخلي لا يمكنه -من الناحية العملية- القيام بمهمة تدقيق الإلتزام دون تقييم مدى فعالية الإجراءات والقواعد والأنظمة الموضوعة في المؤسسة، وهنا يكون قد قام بتدقيق الأداء.

2.2) تدقيق الأداء (Audit de la performance): يطلق على تدقيق الأداء مصطلحات أخرى مثل "تدقيق الفعالية"، "التدقيق الوظيفي"، وجميع هذه المصطلحات تهدف إلى وصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين.

يسعى المدقق الداخلي - في إطار مهمة تدقيق الأداء- إلى الحصول على أدلة و قناعات تثبت إرتفاع كفاءة العمليات وفعالية السياسات والإجراءات و وسائل الرقابة المتبعة لتدعيم كفاءة تلك العمليات¹، وعليه، فإن الهدف من تدقيق الأداء هو فحص وتقييم الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعة والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم الإجراءات الخاصة بمختلف العمليات، مع ضرورة أن يخلص التدقيق بتوصيات ملائمة لمعالجة نقاط الضعف و إقتراح طرقا وإجراءات جديدة لزيادة الكفاءة والفعالية.

لتحقيق أهداف تدقيق الأداء، يتبع المدقق الداخلي مدخلين هما:²

- المدخل التنظيمي: يركز المدقق الداخلي في هذا المدخل اهتماماته على الوحدة التنظيمية، حيث يخضع جميع عملياتها وأنشطتها لمراجعتها وتحليله وتقييمه، ويشمل فحصه مراجعة أهداف وخطط وسياسات وأساليب وإجراءات هذه الوحدة ولكنه لا يخرج بفحصه عن الحدود التنظيمية لهذه الوحدة؛
- المدخل الوظيفي: يتبع المدقق الداخلي في هذا المدخل العملية أو النشاط محل التدقيق من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته، حتى وإن إختزقت إجراءات هذه العملية الحدود التنظيمية للوحدات المختلفة. فالعمليات كثيرا ما تشترك في إنجازها أكثر من وحدة تنظيمية، وعلى المدقق أن يقوم بفحص جميع الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعتها في مختلف الوحدات التنظيمية، ومن أمثلة هذه العمليات التي تراجع بموجب هذا المدخل: عمليات الشراء والبيع، إصدار الأوراق المالية، عمليات الدفع.

عمليا، يبدو هذا النوع من مهام التدقيق غامضا للبعض، غير منضبط بمنهجية وقواعد محددة كما هو الحال في النوعين السابقين: التدقيق المالي وتدقيق الإلتزام. و يرى الباحث أن الفهم الجيد لطبيعة ومنهجية تدقيق

¹ أحمد صالح العمرات، مرجع سبق ذكره، ص.47.

² المرجع السابق، ص.48.

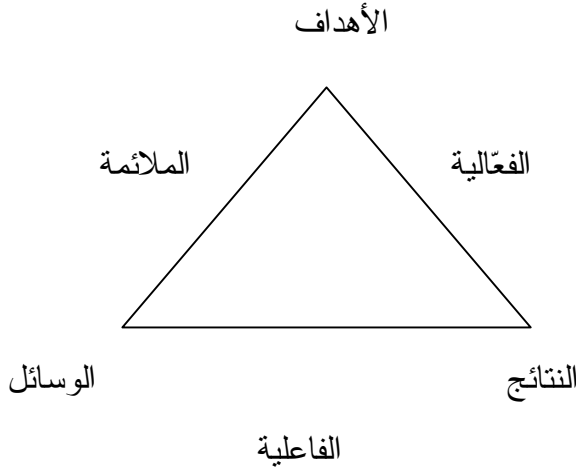
الأداء يتطلب قبل كل شيء تحديد مفهوم الأداء وأبعاده وطبيعته وكيفية تحديد المعايير التي يستند إليها المدقق الداخلي في تحليلاته، تقيّماته وإستنتاجاته بخصوص أداء مختلف الأنشطة و العمليات في المؤسسة.

ليس موضوع الأداء بموضوع حديث في حقل الإدارة بالمؤسسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية، حيث استقطب العديد من الدراسات والبحوث والتي كانت تهدف إلى تحديد مفهومه ولم يتمكن الباحثون لحد الآن من تقديم تعريف محدد ومتفق عليه لهذا المفهوم، وذلك راجع لتعدد الأبعاد التي يتكون منها الأداء، إذ غالبا ما نتحدث عن الأداء الاقتصادي (المردودية و النتائج المالية)، والذي غالبا ما يتم قياسه بمجموعة من النسب تسمح لنا بمقارنة المؤسسات فيما بينها. غير أن هناك وجهات نظر أخرى لمفهوم الأداء عند المؤسسات، فالمؤسسة العمومية مثلا غالبا ما تكون لها بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية أهدافا أخرى ذات طبيعة اجتماعية، وهو ما يدفعنا بالقول على المؤسسة أن تعمل لبلوغ مستوى متميز من الأداء الشامل، وعدم الاقتصار على النتائج المالية للحكم على أدائها.

ولا يمكننا أن نتحدث عن الأداء المتميز في المؤسسة كما يقول Lorino إلا إذا تمكنا من تحسين الثنائية: قيمة - تكلفة، بمعنى تحسين خلق الثروة، ولا يعني هذا بأن نعمل على رفع القيمة أو تخفيض التكاليف بمعزل عن بعضها، هذه الثنائية يمكن التعبير عنها بمصطلح القيمة المضافة، والتي تمثل الزيادة في القيمة التي تضيفها المؤسسة إلى السلع والخدمات التي تتحصل عليها من الغير.¹ كما لا يمكننا أن نتحدث عن أداء المؤسسة إلا إذا تمكنا من تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وهو ما يعني أن المؤسسة الناجحة هي المؤسسة التي تتمكن من تحقيق الأهداف المسطرة و المعبر عنها بالنتائج المتوصل إليها مقارنة بمنافسيها في القطاع، أخذًا بعين الاعتبار الموارد اللازمة لذلك (بمعنى اقل هدر للموارد).

بينما يرى A.Bartoli بأن مفهوم الأداء يرتبط بثلاثة أبعاد أساسية تتمثل في: الفعالية (Efficacité)، الفاعلية (Efficience)، الملائمة (Pertinence)، تجمع هذه الأبعاد الثلاثة بين ثلاثة عناصر، و هي : الوسائل، الأهداف و النتائج، كما يبرزها الشكل الموالي

¹ A. Khemkhem, « La dynamique du contrôle de gestion », Ed.Dunod, Paris, 1992, p331.



المصدر: A. Bartoli, « Le management dans L'organisation publique », Ed.Dunod , Paris, 1997, P78.

إنطلاقاً من الشكل السابق، يمكن توضيح المفاهيم الثلاثة السابقة كما يلي:

- الفعالية: يربط هذا المفهوم بين الأهداف المسطرة والنتائج المحصل عليها، وعليه فإن فعالية المؤسسة أو أي جزء منها تظهر عندما تتمكن (أو تقترب) من تحقيق الأهداف المسطرة لها. فعلى سبيل المثال، إذا كان حجم المبيعات السنوية الفعلية للمؤسسة "س" في العام "ن" لا يمثل سوى 70% من الحجم المستهدف، فإن هذه المؤسسة لا تتمتع بفعالية تسويقية عالية. فالفعالية مصطلح يستخدم عندما يتعلق الأمر بمخرجات المؤسسة ومقارنتها مع الأهداف.
- الفاعلية (أو الكفاءة): تقاس الفاعلية بالربط بين النتائج المحصل عليها من جهة، والوسائل المستخدمة في تحقيقها من جهة أخرى، فهي تعبر عن الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة. فإذا كان حجم الإنتاج لم يتغير بالمقارنة مع السنة الماضية رغم زيادة الطاقة الإنتاجية بإقتناء إستثمارات جديدة، فهذا يدل على سوء إستخدام الإستثمارات التي تحوز عليها المؤسسة، ومن ثم نقول عن هذه الأخيرة أنها لا تتمتع بفاعلية. يشير Cohen¹ إلى أن "تقييم الفاعلية يقودنا إلى مفهوم الإنتاجية الذي يعبر عن العلاقة بين الموارد المستهلكة و الإنتاج المحقق، بصفة عامة، فالفاعلية تتعلق بتقييم تحكم المنشأة في عملياتها التقنو إقتصادية (Technico-économiques)، مما يساهم في الوصول إلى الفعالية المطلوبة بتحقيق الأهداف المسطرة". وهكذا، يتبين أن وصول المؤسسة إلى مستوى عال من فاعلية أنشطتها وعملياتها شرط لتحقيق الأهداف المسطرة (الفعالية)، فإذا كانت المنشأة تهدف -مثلاً- إلى رفع رقم الأعمال فقد يكون المدخل لذلك تدنية الإستهلاكات الوسيطة لتخفيض تكلفة الإنتاج، بما يسمح للمؤسسة بتحسين تنافسيتها في السوق عن طريق السعر؛ غير أن البحث عن الفعالية من خلال الوصول إلى الفاعلية قد

¹ E.Cohen, « Dictionnaire de gestion », Ed. La découverte, Paris, 2000, P.131.

يصطدم بمحدودية الموارد المتاحة، يفترض الإستعمال الأمثل لها عدم تحقيق مستوى الفعالية المطلوب، وهذا يقودنا إلى الأخذ بعين الإعتبار عامل آخر عند تقييم الأداء، ألا وهو الوسائل المتاحة و المستخدمة لتحقيق الأهداف المسطرة، وهو ما يُركّز عليه البعد الثالث من أبعاد تقييم الأداء: الملائمة

- الملائمة: تعبر الملائمة عن حالة التوافق بين الوسائل المتاحة والمستخدمه من طرف جهة مسؤولة، من جهة، والأهداف المحددة لها والمطلوب منها تحقيقها، من جهة أخرى. فقد تضع المؤسسة (أو وحدة تنظيمية منها) أهدافا معينة لا تتفق مع واقع الوسائل المتاحة لديها، والتي يمكن أن تستعملها وتتحكم فيها بطريقة جيدة. وكمثال على ذلك، يمكن أن يكون هدف وظيفة التمويل تأمين إستهلاك المواد الأولية الضرورية في الإنتاج وذلك للسداسي الأول من السنة "ن"، غير أن طاقة التخزين التي تتوفر عليها المؤسسة لا تتمكن من إستيعاب الكمية المراد شراءها. للإشارة، فإن توفير الوسائل الضرورية لتحقيق الأهداف المسطرة ينبغي أن يراعي "مبدأ الإقتصاد" (Economie) الذي ينص على إنجاز الأهداف بإستخدام أقل قدر ممكن من الوسائل¹.

تعتبر الأبعاد الثلاثة المذكورة أعلاه كمقاييس موضوعية لتنفيذ تدقيق الأداء، غير أن تحديد المعايير الكمية والنوعية التي يستند عليها المدقق الداخلي في إطار مهام تدقيق الأداء من أكبر التحديات التي يواجهها، فقد تكون هذه المعايير ملائمة في ظل ظروف معينة، لا تكون كذلك في ظل ظروف أخرى. لذا ينبغي على المدقق الداخلي أن يكون حذرا جدًا في الإعتماد على هذه المعايير، التي هي في الحقيقة، مبنية على فرضيات، فالإستعمال السيئ للمعايير سيكون له تأثير على مصداقية التدقيق الداخلي. وعموما، هناك ثلاث مصادر لمعايير تقييم الأداء، يمكن للمدقق الداخلي أن يستند إليها، وهي:

➤ المرجعية الداخلية: ينبغي للمدقق أخذ فكرة عن المستوى الطبيعي للأداء لوظيفة أو نشاط معين في المؤسسة، وإذا كان ممكنا، تحديد التطورات عبر عدة سنوات. ليقوم بعد ذلك المدقق الداخلي بتحديد مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالمستوى الطبيعي، لإستخلاص الفروق وتحليلها، وإظهار مدى التقدم المحقق أو التدهور المسجل. يمكن للمدقق عقد مقارنات بين الوحدات التنظيمية أو النشاطات المتماثلة في المؤسسة الواحدة.

➤ المرجعية الخارجية: يستند المدقق الداخلي على معايير الأداء في مؤسسات أخرى لها نفس أنشطة المؤسسة محل التدقيق؛ أو على معطيات إحصائية منشورة من قبل هيئات مهنية، أو هياكل عمومية مثل الغرف التجارية والصناعية؛ أو دراسات قطاعية أو وظيفية قامت بها مؤسسات متخصصة؛...إلخ.

¹ H.bouquin et J.C.Becour, Op.Cit., P.336.

➤ خبرة المدقق الداخلي: إذا كان للمدقق الداخلي خبرة عالية في التسيير و قوة في الملاحظة ومهارة في تطبيق التدقيق الداخلي، فإنه بإمكانه تكوين مرجعيته الخاصة التي تسمح له بوضع معايير قابلة للمقارنة في ظل ظروف متقاربة قدر الإمكان.

إن إختلاف المرجعيات التي يمكن أن يستند إليها المدقق الداخلي في إطار مهام تدقيق الأداء، يدل على المرونة التي يتصف بها هذا النوع من التدقيق، والناجئة- أساسا- عن الطبيعة الديناميكية لهذه المرجعيات، وعليه ينبغي على المدقق الداخلي أن يأخذ بعين الإعتبار الوضعية الإقتصادية للمؤسسة، فإذا كانت هذه الأخيرة تشهد حالة نمو مهم ، مما يستدعي تدنية إلى أقصى حد ممكن مثبّطات وعوامل التباطؤ، وعليه فإن تقييم الأداء سيقود إلى القبول بمستوى معقول من المخاطر. في الحالة العكسية، أين تمر المؤسسة بمرحلة تباطؤ في النمو، فإن التفكير يتجه نحو كيفية المحافظة على المكتسبات أكثر من البحث عن النمو، فهذه المرحلة تتميز بكثرة المخاطر وتنوعها، مما يعني أن تدقيق الأداء سيخلص إلى إلغاء إجراءات وقواعد معينة، تحديد أفضل للمسؤوليات وإحلال قواعد وإجراءات جديدة أكثر صرامة من تلك المطبقة من قبل¹، وبهذا يتضح مدى أثر الإختيارات الإستراتيجية وما ينتج عنها على عملية تدقيق الأداء، إنطلاقا من فكرة أن الأداء المحقق في المدى القصير ما هو إلا انعكاس عملي لهذه الإختيارات، وعليه، يجب أن تستكمل عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة بنوع آخر من التدقيق يثري نتائج عملية التدقيق بصفة عامة، ولكن من منظور إستراتيجي، يتمثل في "التدقيق الإستراتيجي".

3.2) التدقيق الإستراتيجي: بداية من 1980م، شاع إستخدام بعض المفاهيم مثل: الإستراتيجية، التفكير الإستراتيجي، اليقظة الإستراتيجية،... في الفكر والممارسات الإدارية في منظمات الأعمال، مما فتح المجال لظهور نوع آخر من مهام التدقيق الداخلي ألا وهو "التدقيق الإستراتيجي"، لاسيما مع وجود حاجة ملحة له لعدة عوامل نذكر منها:²

• "إن هيئات الرقابة والإدارة مثل مجلس الإدارة والإدارة العليا أصبحت ترغب في إثراء أفكارها حول المؤسسة بوجود تحليل مستقل وموضوعي، يمكن الإعتماد عليه حول الإختيارات الإستراتيجية وبعض القضايا ذات العلاقة، نذكر منها: سياسة التوسع أو الإنكماش، التخصص أو تنويع المنتجات أو العملاء، التدويل أو توسيع السوق المحلية، نمو داخلي أو خارجي، إتباع سياسة الإبتكار أو التتميط،...إلخ. إضافة إلى إمكانية أن يوجه التدقيق الإستراتيجي إلى القيام بدراسة للماضي لفترة طويلة تتعلق هذه الدراسة بالنتائج المحصل عليها من السياسات التي تم تنفيذها، و تقييم مدى إنسجامها مع السياسات على المدى الطويل؛

¹ J.Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.42

² L.Collins et G.Vallin, « Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques », Op.Cit., P.P.296-297.

• إن هيئات الرقابة ليست - دائما- على دراية بالمعارف الجديدة في مجال التكنولوجيا والتسيير، غير أن تطور معايير التسيير وتكيفها مع محيط المؤسسة يسمح بتحديد درجة المخاطرة الحقيقية التي تتحملها المؤسسة. استخدام أدوات مالية جديدة في إطار التقلبات السريعة في أسعار الفائدة هي مثال جيد عن المؤسسات المالية، ودرجة قبول المخاطر تمثل عنصر إستراتيجي هام للتوازن المالي على المدى الطويل، وهو أيضا شرط لإستقلالية المؤسسة، وعليه فإن التدقيق الإستراتيجي يقوم بدراسة المعايير الجديدة للتسيير ومدى تماشيها مع المخاطر، إضافة مدى الإستفادة منها في الوقت المناسب، مع الأخذ بعين الإعتبار خصائص المؤسسة و محيطها. وهذا الدور يتجاوز مستوى التدقيق التشغيلي الذي يكفي بفحص الإجراءات الموضوعية و العمل على تحسينها بإستمرار، دون أن ينقد مبادئ التسيير؛

• كثيرا ما تحتاج هيئات الرقابة إلى الأخذ بعين الإعتبار معايير معينة في إتخاذ القرارات، ونعني بها القواعد المحددة مسبقا والمتعلقة بالإتصال المالي، القوانين المحلية والدولية. يتعلق الأمر أساسا بـ:

- أخلاقيات المهنة، التي قد تكون محددة في قوانين خاصة بقطاعات إقتصادية معينة. تتعلق هذه الأخلاقيات بقواعد المنافسة العادية وبسلوك المسيرين في علاقاتهم المهنية؛
- أخلاقيات الأعمال المتعارف عليها في كل بلد، أو في بعض المؤسسات؛
- هوية المؤسسة، المحددة بتاريخها، وبطبيعة نشاطها و سلوكياتها مع متعاملاتها.

يعتبر التدقيق الإستراتيجي إمتدادا للأنواع السابقة للتدقيق الداخلي، التي تركز-أساسا- على جوانب التسيير العملياتي(التسيير في المديين المتوسط و القصير)، فيما " يُصوّب التدقيق الإستراتيجي نحو إدارة المؤسسة و الإستراتيجيات المطبقة في مجالات نشاطها، يعمل على تحليل الأنظمة الموضوعية من أجل تحديد و إدارة و توجيه الإستراتيجيات، والحكم على أداء هذه الأنظمة"¹، وهو بذلك، يفحص و يقيم مدى إنسجامها و ترابطها مع محيط المؤسسة و واقع التسيير العملياتي. "يسمح التدقيق الإستراتيجي بتحديد و إكتشاف طبيعة الإستراتيجية التي تبنتها المنشأة في فترة معينة، حيث يتم التعرف بسرعة على مدى صياغتها وتنفيذها بطريقة صحيحة، وهو ما يمكن من توفير إطار تحليلي متكامل للإدارة العليا للمنشأة من إعادة توجيه الإستراتيجية المتبعة بسرعة"².

تعتبر مهام التدقيق الإستراتيجي أصعب مهام التدقيق على الإطلاق، وذلك لتميزها بإستعمال المدقق أدوات وطرق عمل غير ثابتة، تختلف بحسب موضوع التدقيق، وقد يصعب التحكم فيها من الناحية العملية من طرف المدقق نفسه. فإذا أخذنا كمثال على ذلك، مسألة تحديد المرجعية التي يستند إليها المدقق الداخلي في

¹ H. Bouquin et J. C. Becour , Op.Cit, P.17.

² C. Sicard, « L'audit de stratégie », Ed.Dunod , Paris, 1997 , P.2

التعبير عن رأيه المحايد والموضوعي في إطار مهام التدقيق الإستراتيجي، فإنها تشكل أهم التحديات التي يواجهها المدقق، خاصة في ظل ترك الحرية له في إختيار مرجعيته. ومهما يكن، فإنه ينبغي أن تستوفي مهام التدقيق الإستراتيجي الشروط المنهجية للتدقيق، و مبادئه عموما، نذكر بالخصوص :

❖ الإستقلالية: يجب على المدقق الداخلي أن يحرص على تفادي كل ما يؤثر سلبا على إستقلاليته، و إلا أصبحت بذلك مهمته في خدمة مصالح شخصية لأطراف معينة، أكثر من كونها في خدمة المؤسسة أولا وقبل كل شيء، خاصة أنه يقوم بمهمة تدقيق على مستوى الإدارة العليا للمؤسسة. و لضمان إستقلاليته وموضوعيته، يجب أن يكون المدقق الداخلي تابعا لهيئات الرقابة في المؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، التي بدورها ستضمن الإشراف الفعال عليه، و سرية المعلومات عن الأداء الإستراتيجي للمؤسسة التي يزودها إياها.

❖ المرجعية المناسبة: إن التدقيق الإستراتيجي لا يركز على مرجعيات ثابتة محددة مسبقا، كما هو الحال في الأنواع السابقة للتدقيق الداخلي، بل يسعى المدقق إلى تحديدها في بداية مهمته آخذا بعين الإعتبار طبيعة مهمته، أهدافها ومجالها؛ ومهما يكن، يستوجب أن تضمن المرجعية التي يختارها موضوعيته، وأن تخدم أهداف التدقيق، وأن تتميز بالإستقرار والجودة وسهولة الفهم والتفسير. عموما، يستعمل التدقيق الإستراتيجي ثلاث مرجعيات ذات طبيعة مختلفة، يمكن إستعمالها بشكل دائم، تتمثل فيما يلي:¹

● الأولى: تتمثل في أهداف المؤسسة طويلة المدى، التي يمكن معرفتها من خلال القرارات المتخذة في هيئات الإدارة والرقابة (مجلس الإدارة، الإدارة العليا،...) أو من خلال المذكرات الداخلية الموجهة للمستخدمين أو من طرق أخرى. إن مبرر تبني هذه المرجعية هو أن أهداف المؤسسة طويلة المدى ذات أهمية بالغة في إجراء تحليل للتوقعات على المدى الطويل التي تتجسد في شكل مخطط كمي ونوعي، الأمر الذي يضمن (نسبيا) موضوعية التدقيق التي يمكن أن تضعف فيما لو قام بفحص النتائج المحصل عليها وتفسيرها بصفة مجردة؛

● الثانية: تتعلق بدليل الأخلاقيات (Code d'éthique) في المؤسسة، وهو ميثاق تتبناه المؤسسة وتفرضه على المستخدمين. تستخدم هذه المرجعية بكثرة في فرنسا خاصة في المؤسسات المالية والعقارية. غير أن الإشكال المطروح في إستخدامها كأساس في التدقيق الإستراتيجي يتعلق بطبيعة الإجراءات و السياسات المقترحة في حال عدم إحترام القواعد الأخلاقية الداخلية؛

● الثالثة: تتعلق بالسياسة القطاعية المنتهجة من طرف سلطات البلد الذي توجد فيه المؤسسة، فهناك تقاطع بين سياسات المؤسسة و الإختيارات الحكومية، هذه الأخيرة تكون في شكل تقارير توجيهية

¹ L. Collins et G. Vallin, « Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques », Op.Cit., P.298

إجبارية التطبيق من طرف المؤسسات. إن هذا الإطار الذي يحكم مهمة التدقيق الإستراتيجي عادة ما يكون في البلدان التي تنتهج نمط الإقتصاد الموجه، ومهما يكن، فإنه ينبغي على المدقق أن يدمج هذه المعطيات المهمة المتعلقة بالسياسات الحكومية القطاعية، وأن يفحص مدى إمكانية وجود ترابط وإنسجام بين سياسة الحكومة القطاعية، من جهة، وسياسة المؤسسة، من جهة أخرى.

وهكذا يتبين مما سبق أن المرجعيات الثلاث السابقة تشكل- بحق- قواعد موضوعية للمدقق في إطار مهمة التدقيق الإستراتيجي، يمكن له أن يستغني بها عن مرجعيات أخرى تأخذ طابعا شخصيا وذاتيا يصعب تحديدها وضبطها، مثل الخيارات الثقافية، خاصة إذا كانت المؤسسة تشهد تدويلا لأنشطتها أو تسعى إلى ذلك أو أنها تعمل في بيئة محلية متنوعة ثقافيا وعقائديا.

إنطلاقا مما سبق، يرى الباحث أن التدقيق الإستراتيجي له دور هام و متميز في إكتشاف حالات عدم الإنسجام بين الأهداف والسياسات والإستراتيجيات المطبقة في المؤسسة مع متطلبات محيطها الداخلي والخارجي، وتقديم الحلول والنصائح للوصول إلى حالة الإنسجام الكلي بين كل المستويات وفي كل المجالات، غير أن لعب هذا الدور من التدقيق الداخلي يتطلب توفير مدققين داخليين يتمتعون بقدر كبير من الكفاءات والمهارات المتخصصة في الإدارة الإستراتيجية، وعلى دراية عميقة بقطاع نشاط المؤسسة وبتطورات محيطها بصفة عامة، ومحيطها التنافسي بشكل خاص؛ فقد لوحظ أن الكثير من المؤسسات في الدول الأقل تطورا لا تطبق هذا النوع من مهام التدقيق نظرا لفقدانها للكفاءات والمهارات اللازمة لإنجازها.

ثانيا: مجالات التدقيق الداخلي

لقد إعتد الباحث في تصنيف مهام التدقيق الداخلي (تدقيق العمليات) وفق مقارنة "الهدف من التدقيق"، دون حصر ذلك في نشاط محدد أو وحدة تنظيمية بعينها، فقد أصبح التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث يمارس في مختلف أجزاء المؤسسة دون إستثناء، و يراجع كافة العمليات المالية، الإدارية و التشغيلية لخدمة الأهداف الكلية للمؤسسة، وعليه، فإن الأنواع الثلاثة لتدقيق العمليات يمكن تطبيقها على أي مجال (نشاط، وحدة تنظيمية، نظام...) في المؤسسة بغض النظر عن طبيعته وأهميته، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: 2-1 أنواع ومجالات التدقيق الداخلي

التدقيق	مجالات التدقيق الداخلي						
	المالية والمحاسبة	التأمين	الإنتاج	الموارد البشرية	التسويق	الشؤون القانونية	الصيانة
التدقيق الداخلي							
تدقيق مالي (تدقيق القوائم المالية)							
تدقيق العمليات	تدقيق التوافق (أو الإلتزام)						
	تدقيق الأداء						
	التدقيق الإستراتيجي						

المصدر: من تصور الباحث

من خلال الجدول أعلاه، يظهر لنا أن الوظيفة المالية والمحاسبية تشكل المجال المشترك بين التدقيق المالي (تدقيق القوائم المالية) و تدقيق العمليات، بإعتبار أن هذه الوظيفة هي المسؤولة على إعداد القوائم المالية الختامية وضمان صحتها و موثوقية المعلومات المحاسبية و المالية التي تحتويها، من جهة، وعليها مسؤوليات أخرى تتعلق بالتسيير المالي للمؤسسة، من جهة أخرى.

يعتبر الجدول المبين أعلاه سلماً (Une grille) واضحا للربط بين أنواع التدقيق الداخلي حسب أهدافه من جهة، وبين أنواعه حسب مواضيعه أو مجالاته التي تنصف بالكثرة و التنوع، من جهة أخرى. ويرى الباحث أن هذا السلم المقترح سيقبل إلى حد كبير الغموض في تمييز مهام التدقيق الداخلي بتحديد مجالاتها وأهدافها، في ظل كثرة التصنيفات التي لا يستند بعضها إلى منهجية واضحة ومتكاملة مقبولة نظريا وعمليا، والبعض الآخر منها، يصعب إدراكها وضبطها نظريا، حيث يقترح البعض تصنيفات لمهام التدقيق الداخلي مع الخلط بين أنواعها من منظور الهدف الذي تسعى لتحقيقه، وبين أنواعها حسب الموضوع أو مجال التطبيق، التي لا يمكن حصرها في عدد محدود كونها تشهد تطورا وتوسعا من حين لآخر، لتواكب التطورات التي تعرفها بيئة الأعمال.

ولتوضيح منهجية التصنيف والربط بين أنواع ومجالات التدقيق الداخلي المبينة من خلال الجدول السابق، يمكننا أن نقدم -بصورة مختصرة- بعض أنواع التدقيق الداخلي (تدقيق العمليات) الأكثر تطبيقا، كما يلي:

1) التدقيق الإجتماعي: ويسمى أيضا "تدقيق الأفراد"، "تدقيق تسيير الموارد البشرية"، ويرجع كثيرون تعدد تسمياته إلى تعدد المصطلحات الخاصة بالوظيفة، غير أن التدقيق الإجتماعي يعد المصطلح الأكثر إستعمالا، حيث يعرفه Lgalens¹ & Peretti¹ على أنه " عملية مطبقة على تسيير، أنشطة و علاقات الأفراد والجماعات داخل المنظمات، وكذلك علاقاتهم مع الأطراف المهتمة الخارجية والداخلية. تتميز هذه العملية بأنها منهجية، مستقلة و مؤتقة، تسمح بالحصول على أدلة التدقيق وتقييمها بطريقة موضوعية، من أجل تحديد ما إذا كانت معايير التدقيق (les critère d'audit) مرضية ". حسب هذا التعريف، فإن التدقيق الإجتماعي يساهم في رفع أداء المؤسسات من خلال تحسين أداء مواردها البشرية، ودمجها ضمن الإستراتيجية الشاملة للمؤسسة، من خلال دراسة حالتها الإجتماعية بإتباع المدقق الإجتماعي لمنهجية صارمة تتمثل في ما يلي:

- جمع المعلومات من المصادر المتاحة داخل وخارج المؤسسة؛
- تحليلها بالإعتماد على المرجعيات والمعايير المناسبة من خلال المقارنة؛
- إستخراج الإختلالات والانحرافات بإستعمال وسائل فعالة للبحث عن الأسباب الحقيقية؛
- تقديم الإقتراحات والتوصيات لتصحيح الإختلالات والانحرافات غير الملائمة.

يمكننا أن نميز بين ثلاثة أنواع (أو مستويات) تشكل ميدان تدخل التدقيق الإجتماعي، كما يلي:

- تدقيق التوافق: يخص هذا المستوى التدقيق في التسيير الوظيفي اليومي والهدف منه هو تفادي المخاطر من خلال الوصول إلى نتائج و توصيات فورية عاجلة، فهو تدقيق قصير الأجل حيث يمس فحص المعلومات المتاحة عن طريق إختبار مصداقيتها وطرق تحليلها ومصادرها، كما يدرس مدى مطابقة الإجراءات المتبعة والمطبقة في المؤسسة للأنظمة والتشريعات الوطنية والدولية السارية المفعول، وللقواعد الداخلية المعتمدة في المؤسسة.
 - تدقيق الأداء: ويسمى أيضا تدقيق فعالية التسيير الإجتماعي، يسهر هذا النوع من التدقيق الإجتماعي على إيجاد ديناميكية لوظيفة تسيير الموارد البشرية في تحقيق القيادة المثلى من خلال قياس المؤثرات الممكنة المرتبطة بالعنصر البشري وتقييم أثارها على المؤسسة.
- من خلال مهمة تدقيق الأداء، يسعى المدقق للإجابة عن ثلاثة أسئلة، و هي:²

- هل النتائج الإجتماعية و الإجتماعيو إقتصادية (Socio-économiques) متوافقة مع الأهداف المسطرة؟

- هل النتائج المحصل عليها تمت بأقل تكلفة؟

¹ J.Lgalens et J.M.Peretti, « Audit social, Meilleures pratiques, méthodes, outils », Ed.Organisation, Paris, 2008, P. 37

² B.Martory, « Audit social, pratiques et principes », Revue Française de Gestion, N° 147, Paris, 2003.P.237.

- هل الموارد المستخدمة تتوافق كما ونوعا مع الأهداف الإجتماعية و الإجتماعيو إقتصادية المسطرة ؟

• التدقيق الإستراتيجي: يهدف هذا النوع من التدقيق الإجتماعي إلى المساهمة في تقييم السياسات في المجال الإجتماعي، وفي تحديد البرامج المتوسطة والطويلة الأجل، كما يسمح بإندماج أفضل للمورد البشري ضمن مراحل التخطيط العام في المؤسسة، حيث "يسعى المدقق إلى إبداء رأيه حول قدرة الموارد البشرية في تحقيق مشروع المؤسسة، وبعبارة أخرى، تقييم مدى ملائمة الموارد البشرية نوعيا وكميا لأهداف إستراتيجية المؤسسة"¹.

(2) **التدقيق التسويقي:** مع تزايد إدراك أهمية التسويق ودوره المحوري لتحقيق نجاح المؤسسات، فقد برزت الحاجة المتزايدة لممارسة عملية تقييم ورقابة الأنشطة التسويقية بصورة فعّالة، وهذا ما جعل المهتمين والباحثين في ميدان التسويق يدعون إلى تطبيق عملية التدقيق التسويقي، حيث عرفه Kotler (1997) بأنه "إختبار شامل مستقل نظامي دوري للبيئة التسويقية للمنظمة (أو وحدة الأعمال الإستراتيجية) والأهداف التسويقية والإستراتيجيات والأنشطة التسويقية، ومن خلاله يتم تحديد وتشخيص مجالات المشكلات والفرص ووضع خطة عملية مقترحة لتحسين الأداء التسويقي للمنظمة"². وهكذا فإن التدقيق التسويقي يُحقّق للمؤسسة رؤية واسعة وشاملة داخليا وخارجيا في ظل تعقد بيئتها وتغيرها المضطرب و المستمر في مختلف المجالات. وبعبارة أخرى، فهو يُمكن المؤسسة من معرفة المخاطر المرتبطة بالأنشطة التسويقية والمساهمة في تقييمها و تحسين إدارتها من خلال إقتراحات ملائمة.

يتم التدقيق التسويقي على ثلاثة مستويات، كما يلي:

- تدقيق التوافق: يسعى المدقق الداخلي إلى التأكد من تطبيق الإجراءات والسياسات والطرق المعتمدة في المنشأة، إضافة إلى التحقق من التنفيذ الصحيح لكافة البرامج والخطط التسويقية الموضوعية.

- تدقيق الأداء: تكون مهام تدقيق الأداء التسويقي على عدة مستويات، كما يلي :

➤ تدقيق تنظيم التسويق: حيث يركز المدقق الداخلي على تحليل وتقييم فعّالية تنظيم التسويق في تحقيق التنسيق والتكامل بين وظائف التسويق المختلفة، وبين هذه الوظائف وباقي وظائف المؤسسة لجعل هذا التنظيم أكثر إستجابة للسوق؛

➤ تدقيق نظم التسويق: حيث يقوم المدقق الداخلي بتحليل وتقييم فعّالية النظم المختلفة التي تستخدمها إدارة التسويق لجمع المعلومات والتخطيط والرقابة، حيث " يتأكد من نوعية المعلومات كوسيلة

¹ Ibid, P.50.

² يوسف أبو فارة، "التدقيق التسويقي"، دار الأدبية للطباعة والنشر، الخليل - فلسطين، 2001، ص.212.

للتحفيز وللرقابة على النتائج، من خلال الإجابة على عدة أسئلة: هل الأهداف مُعبر عنها كميًا؟ هل تم تحليل التكاليف بشمولية وتفصيل كافي؟ هل تم أخذ بعين الاعتبار الجوانب النوعية؟...¹.

➤ تدقيق وظائف التسويق: ونعني به تدقيق وظائف التسويق الأربعة وهي: المنتج، السعر، الإتصال و التوزيع، والأنشطة المنفردة عنها بهدف تحديد الوظيفة (أو الوظائف) التي تعاني مشكلات في أدائها، و التأكد من مدى وجود تنسيق وتكامل كاف بينها بما يُحقق أثر التداؤب (Effet de synergie). كما يقوم المدقق الداخلي -أيضا- بتحليل و تقييم مدى ملائمة الوسائل المستخدمة (وظائف التسويق الأربعة) من طرف وظيفة التسويق للأهداف التسويقية المحددة من طرف المؤسسة.²

- التدقيق الإستراتيجي: يقوم المدقق الداخلي بتدقيق إستراتيجية التسويق للتحقق من بلوغها درجة التمرکز التي تمكنها من مواجهة المشكلات و إقتناص الفرص بأفضل السبل، حيث يبدأ المدقق بتدقيق الأهداف العامة للمؤسسة، ثم يدقق الأهداف التسويقية للتعرف على درجة الارتباط بين هذه الأهداف ومدى مساهمة الأهداف التسويقية في تحقيق الأهداف العامة³، هذه الأخيرة تعكس إستراتيجية المنشأة. تتناول عملية التدقيق -أيضا- كيفية تحديد الأهداف ومدى ملائمتها لفرص المؤسسة ومواردها. فقد تضع المؤسسة أهدافا إستراتيجية تسويقية لا تستجيب لواقع السوق، كأن تتبنى إستراتيجية النمو في ظل سوق ناضج. ولا يمكن للمدقق الداخلي القيام بتدقيق إستراتيجية التسويق بمعزل عن عملية تدقيق البيئة التسويقية للمؤسسة، فبدون معرفة طبيعة ودرجة التأثيرات البيئية المتوقعة لا يمكن فهم وصياغة الإستراتيجيات التسويقية التي تقود المؤسسة إلى الإقتناص المبكر للفرص بدلا من خسارتها وتركها للمنافسين.

(3) التدقيق البيئي: لا يوجد إتفاق عام على مفهوم محدد للتدقيق البيئي، إلا أن معهد المعايير البريطانية (B.S.I*) قدّم تعريفا شاملا تناول كل مستوياته، حيث عرفه بأنه: "تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة البيئية للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمنشأة"⁴. ويتضح أن هذا التعريف قد تضمن عناصر عملية التدقيق البيئي على النحو التالي:

➤ إن التدقيق البيئي وكأيّ عملية تدقيق هو عملية فحص إنقادي ومنظم، تتسم بالموضوعية والدورية، يتم أداءها عن طريق المنشأة ذاتها(التدقيق الداخلي) أو عن طريق جهة خارجية مستقلة،

¹ L.Collins et G.Vallin, « Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques », Op.Cit., P.236.

² Idem.

³ يوسف أبو فارة، مرجع سبق ذكره، ص.240.

* British Standards Institution

⁴ أمين السيد لطفي، " المراجعة البيئية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص.135.

➤ يتضمن التدقيق البيئي تدقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية، وعليه فإن نظام الإدارة البيئية ومختلف الجوانب البيئية في المنشأة تشكل مجالاً لتدخل التدقيق البيئي؛

➤ يشتمل التدقيق البيئي على عدة أنواع، وهي:

- تدقيق التوافق: يهدف إلى التأكد من الإلتزام بالتشريعات والقوانين البيئية، وتنفيذ البرامج والمخططات المرتبطة بالأنشطة البيئية وفقاً للسياسة الداخلية للمنشأة؛
- تدقيق الأداء: في إطار مهمة تدقيق الأداء البيئي، يسعى المدقق الداخلي إلى تحديد مدى كفاءة وفعالية نظام الإدارة البيئية ومن أنه كافي وملئم للوفاء بالمتطلبات القانونية وسياسات المنشأة.
- تدقيق إستراتيجي: يهدف إلى التأكد من ملائمة نظام الإدارة البيئية المطبق للسياسة البيئية التي وضعتها المنشأة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى تناسق السياسة البيئية المتبعة مع إستراتيجية المؤسسة وأهدافها العامة، خاصة فيما يتعلق بتحسين والمحافظة على سمعة المنشأة في إطار تحسين وفائها بمسؤوليتها الإجتماعية ككل.

وتجدر الإشارة إلى أن تقسيم مهام التدقيق الداخلي (تدقيق العمليات) إلى ثلاثة أنواع وهي: تدقيق التوافق، تدقيق الأداء والتدقيق الإستراتيجي ما هو إلا تقسيم نظري لغرض ضبط خصائص وحدود ومنهجية عمل المدقق الداخلي، وإلا فإن هذا الأخير يبحث على المستويات الثلاثة معاً حتى يتمكن من تحديد الإختلالات و الإنحرافات الممكنة.

إستعرضنا في هذا الفصل بالدراسة والتحليل كل من مفهوم التدقيق وأنواعه، و طبيعة التدقيق الداخلي، و أهم الفروق بينه وبين بعض الوظائف المشابهة له الموجودة في المنظمات، و أنواع التدقيق الداخلي ومجالاته، و بذلك فهو يتناول الإطار المفاهيمي النظري للتدقيق الداخلي.

خلصنا إلى أن مفهوم التدقيق يعد من المفاهيم الأكثر تداولاً ونضجاً، بفعل تطور بيئة الأعمال و إزدياد الحاجة إليه، وأصبح مفهوماً يرتكز على أركان واضحة، تميزه عن غيره من الأنشطة الرقابية، وهي: المرجعية، الرأي المبرر، الإستقلالية، التأهيل العلمي والكفاءة المهنية، وتشكل هذه الأركان، أساساً في فهم مختلف أنواعه، ومنها التدقيق الداخلي. إستناداً إلى مختلف التعاريف المقدمة، فقد خلصنا إلى أن التدقيق الداخلي هو نشاط تأكيدى وإستشاري يمارس داخل المنظمة من قبل أشخاص مستقلين و ذوو كفاءة، يستخدمون منهجية صارمة و أدوات مخصصة، من أجل مساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال خلق قيمة مضافة لعملياتها، ويشمل مجال تدخله كل أجزاء المنظمة وعملياتها. و قد أظهرت المقارنة بين التدقيق الداخلي وبعض الوظائف المشابهة له في المنظمة وجود فروق جوهرية تميز نشاط التدقيق الداخلي عن هذه الوظائف، رغم ملاحظة وجود تداخل معها في مجالات تدخلها، و أهدافها.

إعتمدنا مقارنة تجمع بين شرطي القبول النظري و الإدراك العملي من أجل التمييز الدقيق بين أنواع التدقيق الداخلي ومجالاته، وذلك بضبط أنواعه على أساس "الهدف من مهمة التدقيق الداخلي"، و تحديد مجالاته على أساس "موضوع التدقيق". وقد توصلنا إلى أن أنواع التدقيق الداخلي تدرجت وفق تطورها عبر الزمن، في عدة مستويات، تعكس تزايد أهميته ودوره في المنظمة، حيث كان في شكل التدقيق المالي، ليتوسع إلى تدقيق التوافق، ثم تدقيق الأداء، إلى أن أصبح التدقيق الداخلي يقوم بتدقيق إستراتيجي للمنظمة. وفي المقابل، فقد توسع مجال تدخله ليشمل كافة الوظائف و العمليات والإدارات بمختلف مستوياتها، بما فيها الإدارة العليا.

لقد أصبح التدقيق الداخلي اليوم ركناً أساسياً للنظام الرقابي في المنظمة، يعمل على تحقيق مصالح كل الأطراف ذات العلاقة، وتخفيف أوجه التعارض بينها، وهذا من خلال الدور الذي يضطلع به في إطار مقارنة نظرية حديثة. هذا ما سنتناوله بالتحليل والدراسة في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

دور التدقيق الداخلي في ظل

المستجدات العالمية المعاصرة

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في ظل المستجدات العالمية المعاصرة

تمهيد:

لقد أدت ضخامة و قساوة حالات إفلاس العديد من الشركات العالمية (Enron, Worldcom,...) التي حدثت في العشرية الأخيرة، إلى حرص المستثمرين، والجهات الوصية، والأطراف الأخرى ذات المصالح في المنشأة على ضرورة إعادة بناء الثقة لديهم نحو منظمات الأعمال، من خلال تبني وتطبيق هذه الأخيرة مبادئ الحوكمة، لإعتقاد هؤلاء أن من أهم أسباب الفساد و إنهيار هذه الشركات هو ضعف أساليب إدارتها، وهيمنة شخص أو أشخاص على قراراتها، وعدم الإلتزام بالقيم والمبادئ. دفعت هذه التغيرات معهد IIA إلى وضع إطار نظري، و قواعد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، تواكب المتغيرات الحديثة التي طرأت على مجال الأعمال مثل إدارة المخاطر، عولمة تكنولوجيا المعلومات، المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال، بحيث تدل على التطور الكبير في دوره داخل المنظمة، وتعكس التحول الثقافي في تعريف أنشطة التدقيق الداخلي. وقد أوضح معهد IIA عام 1999 من خلال تعريف حديث للتدقيق الداخلي أن طبيعة مهام التدقيق الداخلي هي تقديم خدمات تأكيدية و إستشارية، وحدد مجال تدخله، في ثلاثة مجالات هي حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية.

يهدف الباحث، من خلال هذا الفصل، إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في المنشأة من خلال وظائفه وخدماته و توضيح أوجه مساهماته في مجالات حوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية. وعليه، ستكون خطة الفصل كما يلي:

- المبحث الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات
- المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر
- المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات

لقد سادت حالة اللامسؤولية، و ضعف ثقافة الإلتزام، وشيوع ظاهرة الفساد في منظمات الأعمال منذ العقد الأخير من القرن العشرين، بسبب ضعف الأداء الرقابي بها، و إنتشار ممارسات خاطئة من جانب الأطراف ذات المصالح. أُعتبرت حوكمة الشركات عندئذ كعلاج متعدد الجوانب لهذه الوضعية، و برزت معها أهمية الإستعانة بوظيفة التدقيق الداخلي لتحقيق أهداف الحوكمة، من خلال الخدمات التي يمكن توريدها لمختلف الأطراف الأخرى المكونة لنظام الحوكمة في منظمات الأعمال.

أولاً: مفهوم حوكمة الشركات:

تعتبر "حوكمة الشركات (Corporate governance)*" مصطلح ذو أصل أمريكي، ظهر في سنوات السبعينات، بعد الإنهيارات و الكشف عن حالات التزوير و الرشاوى التي تقدمها منظمات الأعمال الدولية والتي تدخل العديد من جوانبها ضمن إجراءات الرقابة الداخلية¹، جاء هذا المفهوم ليُلبي متطلبات بيئة تنافسية تفرض الشفافية، وتطلب المساءلة في أعمال الشركات الكبرى، خوفاً من حالات فساد إداري و غش و تلاعب تؤدي إلي إنهيار محتمل لبعض هذه الشركات، مما يؤثر سلبيًا على الوضع الإقتصادي، الإجماعي و السياسي على صعيد بلد ما أو على الصعيد العالمي. وهذا ما يفسر الكم الهائل من الأبحاث و التقارير المنشورة، والتي تعطي تصورات مختلفة لمفهوم و قواعد حوكمة الشركات، و يؤكد- في الوقت ذاته- على الإفتقار إلى تعريف موحد لهذا المفهوم، و يعود ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية و الإقتصادية و المالية و الإجتماعية للشركات. يمكننا الإقتصار على التعريفين الآتيين:

- تعريف G.Charreaux (1997): "حوكمة الشركات تضم مجموعة من الآليات التنظيمية التي لها دور في تحديد (أو ضبط) السلطات و التأثير على قرارات المسيرين، وعبارة أخرى، تلك الآليات التي تتحكم في المجال الذي هو تحت تصرفها"²؛

- تعريف منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية (OCDE) (1999): "حوكمة الشركات تُؤطر مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها و حملة الأسهم و غيرهم من أصحاب المصالح، وهكذا فهي توفر

* إختلفت المصطلحات المستخدمة باللغة العربية و المقابلة لمصطلح Corporate governance ، منها الحكم الراشد، الإدارة الرشيدة، التحكم المؤسسي، الحاكمة، الحكم الجيد،... إلا أنها كلها تعبر على مفهوم واحد، غير أن المصطلح الأكثر إستخداماً هو "حوكمة الشركات"، خاصة في ظل إعماده من قبل بعض مجامع اللغة العربية مثل المجمع المصري للغة العربية.

1. إنعام زويلف و كريمة جوهر، "دور الإلتزام بعناصر الرقابة الداخلية في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي"، مجلة البحوث و الدراسات الإنسانية، العدد 1، جامعة سكيكدة - الجزائر، 2007، ص.232

² G. Chareaux , « Le gouvernement des entreprises », Ed. Economica , Paris , 1997, P. 52.

الهيكل الذي من خلاله تحدد الأهداف و الوسائل التي تساعد في بلوغها و تشخيص معايير الأداء اللازم لقياس مدى إنجاز هذه الأهداف"¹.

من خلال التعريفين السابقين، يمكننا أن نخلص إلى أن مفهوم حوكمة الشركات، يشير إلى العملية التي بموجبها يتم تقدير، تنظيم، توجيه، تنسيق، ومراقبة أعمال المنشأة بما يضمن الإلتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة لتعزيز أدائها وضمان إستمراريتها. ولم يعد مفهوم حوكمة الشركات هو مجرد أنظمة وإجراءات تتبع في الشركات لحماية المساهمين وأصحاب المصالح فقط وفق النظرة التقليدية، التي تركز على العلاقة بين الإدارة والمساهمين و مختلف المتعاملين مع الشركة، بل غدت هنالك اليوم نظرة جديدة يجري بموجبها الربط، وبقوة- بين الحوكمة والأداء الناجح للشركة، ولذلك تم إضافة أهداف جديدة لحوكمة الشركات، منها:²

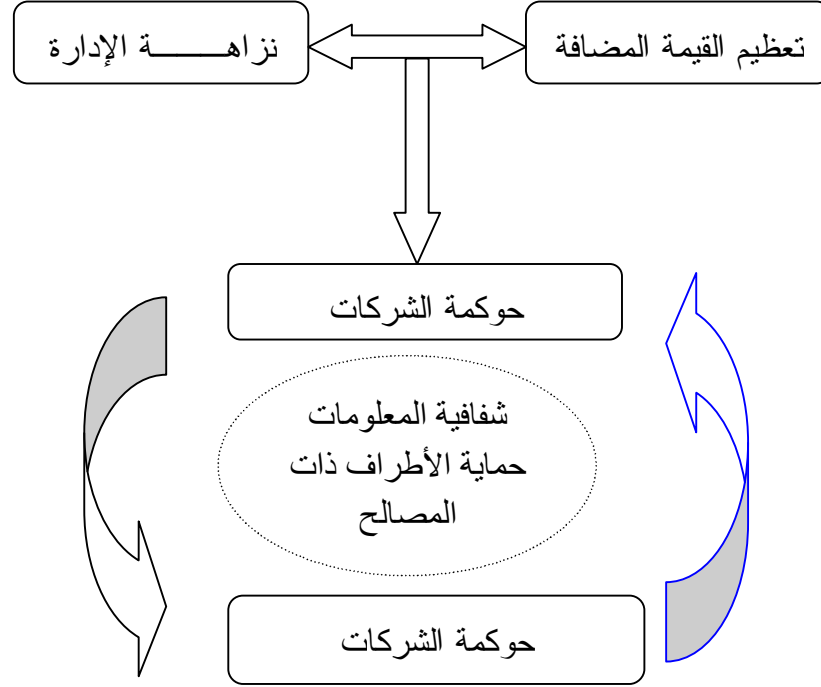
- الأداء الناجح والإنجاز الجيد للشركة؛
- إدارة المخاطر المختلفة ومنها مخاطر العمليات، ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان، ومخاطر التكنولوجيا ومخاطر مخالفة القوانين، ومخاطر الكوارث؛
- وضع إستراتيجية لأعمال الشركة من فريق واحد ومتابعتها ومراقبة نتائجها.

تختلف نماذج أنظمة حوكمة الشركات من بلد لآخر، وهي تعكس خصائص البيئة الإقتصادية، الإجماعية، والقانونية للبلد، ولا يوجد نظام أمثل للحوكمة، يصلح تطبيقه في مختلف البيئات؛ ففي الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، تلعب الرقابة الخاصة (من خلال مجالس الإدارة، و الجمعيات العامة للمساهمين، وغير ذلك) على الشركات دورا مهما إلى جانب الرقابة العمومية، أما في أوروبا، فإن الرقابة على الشركات تمارس بدرجة أكبر من قبل الجهات الحكومية. ورغم هذا التنوع في أنظمة حوكمة الشركات، فإنها تشترك في سعيها إلى تحقيق هدفين أساسيين، هما: ضمان نزاهة الإدارة، و التوجيه لتعظيم القيمة المضافة لمختلف الأطراف ذات المصالح (Les parties prenantes) في الشركة، كما هو مبين في الشكل رقم: 2-1(أنظر الصفحة الموالية).

2. الغالبي طاهر محسن و العامري صالح مهدي، "المسؤولية الإجماعية و أخلاقيات الأعمال"، دار وائل للنشر، ط 1، الأردن، 2005، ص.

² K. H. S. Pickett, «The essential handbook of internal auditing », Ed. John Wiley & Sons Ltd, England, 2005.P.13.

الشكل رقم: 1-2 أهداف حوكمة الشركات



المصدر: L. Bostan and V. Grosu, « The role of internal audit in optimization of corporate governance at the groups of companies », *Theoretical and Applied Economics Journal* , Vol XVII, No. 2(543) , 2010, Romania, P.91.,

ثانياً: مبادئ حوكمة الشركات: ومن أجل وضع نظام فعال وسليم لحوكمة الشركات يسمح بتحقيق أهدافه و تعظيم المنافع المنتظرة منه، يجب أن يستند هذا النظام إلى مجموعة من المبادئ والقواعد أو المقومات التي تساعد في تحسين و تقييم الأطر القانونية و التنظيمية لموضوع حوكمة الشركات، بالإضافة إلى توفير الخطوط الإرشادية و المقترحات لأسواق الأوراق المالية و المستثمرين و الشركات و غيرها من الأطراف التي تلعب دوراً في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات، و هي تعد أداة مفيدة لتحسينها لاسيما في الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصات، كما أنها تهدف إلى تحسين أساليب حوكمة الشركات الأخرى سواء كانت عمومية أو خاصة. وفي هذا الإطار، فقد وضعت العديد من المنظمات الدولية معايير قواعد محددة لتطبيق حوكمة الشركات ومن هذه المنظمات، منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية¹ عام 1999 حيث تعد

¹ Organization for Economic co-operation and Development (O.C.D.E), « Principles of corporate governance », Organization for Economic co-operation and Development publications service,1999, www.oecd.org

معاييرها أول مبادرة دولية في هذا الشأن، وبنك التسويات الدولية BIS ممثلاً في لجنة بازل¹، وفي الواقع، نجد أنه كما اختلفت التعاريف المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك المعايير أو القواعد التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع هذه المعايير، ورغم ذلك فهي تتفق- عموماً- على المبادئ والقواعد الكلية التالية:

1- **القوانين والأنظمة:** تتداخل عملية حوكمة الشركات بالعديد من القوانين مثل قوانين الشركات، وأسواق المال، والبنوك، والمحاسبة، والتدقيق، والمنافسة، والضرائب، والعمل والبيئة... إلخ. وأن وجود هذه القوانين والتشريعات يوضح حقوق المساهمين وواجباتهم مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وحق تعيين وعزل المدقق الخارجي، ويوضح كذلك حقوق المجتمع على منظمات الأعمال وواجباته إتجاهها. وهكذا فإن توفر مثل هذه البيئة القانونية والتنظيمية سيضمن حماية حقوق كل الأطراف ذات المصالح في منظمات الأعمال من أي ممارسات سلبية تضر بهم.

2- **العدالة:** ونعني بها الإحترام و الإعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح وعلى قدم المساواة ومن هذه الأطراف مصالح أقلية المساهمين، والعدالة تكون أيضاً بمعاملة المساهمين سواء كانوا في موقع المسؤولية المباشرة بالإدارة أو خارجها أو سواء كانوا مواطنين يحملون جنسية المنشأة أو جنسيات أخرى سمح لهم القانون بالمساهمة و الإستثمار فيها، والعدالة في توزيع المكاسب سواء كانت وظيفية أو أرباح عادية، أو غيرها من معطيات عمل المنشأة، وهذا كله سيعزز من سيادة القانون والأنظمة. وقد أكدت منظمة OCDE على ضرورة وضع نظم تمنع العاملين داخل المنشأة بما فيهم المدراء، من الإستفادة من مناصبهم وعلى أعضاء مجلس الإدارة أن يفصحوا عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على المؤسسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

3- **الإستقلالية:** تعبر الإستقلالية عن الوضعية التي من خلالها يمكن تقليل أو إلغاء تضارب المصالح مثل هيمنة رئيس قوي للمنشأة أو مساهم كبير في مجلس الإدارة، ولن يكون ذلك إلا بتشكيل لجان مستقلة في المنشأة تمنع إستعمال النفوذ للسيطرة أو التأثير على قرارات مجلس الإدارة. وقد أوصت لجنة Cadbury بإستقلالية لجان التدقيق من خلال تشكيلها من أعضاءها غير تنفيذيين مستقلين عن الإدارة من أجل دعم قوة هذه اللجنة في محاسبة المدراء التنفيذيين². كما يقتضي وجود الإستقلالية وجوب تعيين مدقق الحسابات وأن يقوم بعمله بكل موضوعية ونزاهة ودون الخضوع لأية تأثيرات أو ضغوطات، لأن المدقق عند تنفيذ عمله يكون قاصداً العدل إتجاه جميع الفئات المستفيدة من تقريره ولتوفير البيئة العملية لضمان إستقلاليته لا بد من مراعاة المعايير المهنية والقوانين التي تنظم عملية

¹ Basel Committee, « Enhancing corporate governance for organization banking », 2006, on side of BIS: www.bis.org

² B. Richard et D. Mielllet, « La dynamique de gouvernement d'entreprise », Ed. Organisation, paris, 2003, P.6.

تعيينه وعزله وتحديد أتعابه والأمور الأخرى ذات العلاقة¹، ويتطلب تحقيق الإستقلالية أيضا وجود نشاط التدقيق الداخلي مستقل وموضوعي مرتبط بتنظيميا بالإدارة العليا للمنشأة و يعمل تحت إشراف لجنة التدقيق التي يجب أن تضمن نزاهته و إستقلاليته.

4- **الإفصاح والشفافية:** و تعني توفير المعلومات الملائمة لغرض حماية المساهمين و المتعاملين مع المنشأة، وإعلام المجتمع بحقيقة ما هي عليه، والمنشآت "الشفافة" لها إجراءات واضحة لصناعة القرار، وقنوات مفتوحة للاتصال بين المسؤولين وأصحاب المصالح في المنشأة توفر قدراً واسعاً من المعلومات لهم. ولا شك أن الشفافية والإفصاح أهم دعائم الحوكمة، فمن خلالها تتحقق العدالة والنزاهة والثقة في إدارة المنشآت، وقد برزت أهميتها بعد تعاظم الدور الإقتصادي لأسواق المال وبعد أن أصبحت التقارير المالية المنشورة مصدراً هاماً للمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات. ويجب أن تحقق حوكمة الشركات الإفصاح والشفافية بأسلوب يتفق مع معايير الجودة المحاسبية وبشكل ملائم وفي الوقت المناسب، ويتضمن ذلك الإفصاح عن المكافآت المدفوعة للمدراء وعن كل ما يتعلق بنشاط المنشأة وأهدافها وأداءها المالي و التشغيلي والمواضيع المتعلقة بالعاملين. كما أن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح الخاصة بالهيكل الإداري والمالي ونظام شؤون الموظفين ولائحة سير عمل المنشأة جميعها موضوعات يجب توفيرها للعاملين في المنشأة وتدريبهم عليها وتعريفهم بها ضمن برنامج زمني متكرر، الأمر الذي يجعل شفافية الصلاحية والمسؤولية والمعلومة متاحة للجميع مما يؤدي إلى تطبيق أسلم للحوكمة المنشودة.²

5- **المساءلة:** وتعني إمكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية، ويقوم بذلك الأطراف المعنية ذات العلاقة بالمنشأة وهم حملة الأسهم والعاملين والمجتمع، وذلك بتوفير هيكل رقابي داخل المنشأة مثل مجلس الإدارة و لجنة التدقيق و وظيفة التدقيق الداخلي، التي ينبغي أن تقوم بدورها الرقابي بفعالية، في إطار الإستقلالية الكافية. كما أن تحقيق إستراتيجية المنشأة التي بنيت عليها أهدافها يتطلب

-أيضا- إخضاع الأطراف الآتية للمساءلة أمام أصحاب المصالح وهم: مجلس الإدارة و لجنة التدقيق والإدارة العليا والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.³

¹ الذنيبات عبد القادر، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية- نظرية وتطبيق"، ط1، مطبعة الجامعة الأردنية، الجامعة الأردنية، عمان، 2006، ص.78

² البشير محمد، "التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات"، المؤتمر العلمي الخامس تحت شعار: التحكم المؤسسي و إستمرارية المنشأة، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، 25/24 سبتمبر 2003.

³ . إنعام زويلف وكريمة الجوهر، مرجع سبق ذكره، ص.239

6- **المسؤولية:** أي النظر إلى المنشأة كعون إقتصادي جيد، لها رسالة أخلاقية في المجتمع الذي هي جزء منه، ومن ثم فعلى المسؤولين في المنشأة واجبات إتجاه الزبائن والعاملين في المنشأة بتحسين الخدمات المقدمة لهم، فضلا عن مسؤوليتهم إتجاه المساهمين بتعظيم عوائدهم، إضافة إلى المساهمة في حماية البيئة. وترتبط المسؤولية بالمساءلة من حيث القيام بالإجراءات التصحيحية أو المعاقبة على سوء الإدارة، حيث تساعد المسؤولية في تنفيذ عمليات المنشأة بشكل أفضل من خلال تعريف العاملين على الأعمال المطلوبة منهم ومحاسبتهم عليها، وهذا يتطلب وضوح الصلاحيات وتحديد المسؤوليات ومراجعتها وتقييمها بصفة دائمة وربط ذلك مع نتائج العمل ومدى سيولة الإتصال داخل المنشأة.

ثالثا: أهمية التدقيق الداخلي في التطبيق الجيد لحوكمة الشركات

تسعى عملية حوكمة الشركات إلى إدارة العلاقات بين مختلف الأطراف ذات المصالح في المنشأة بتطبيق المبادئ المذكورة آنفا، وذلك من خلال مجموعة من الآليات التي تمكن هذه الأطراف من رعاية مصالحها. يمكن التمييز بين نوعين من الآليات:

1) الآليات الخارجية: وتشير إلى أن الرقابة والإشراف يتم تأمينها من أطراف خارجية عن المؤسسة، نجد من ذلك، القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي وكفاءة السوق المالي وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (مثل هيئة سوق المال) في إحكام الرقابة على الشركات، والمؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتدقيق القانوني، والتصنيف الائتماني، والاستشارات المالية والاستثمارية...إلخ. وترجع أهمية الآليات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، وتقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص. على الرغم من أهمية الآليات الخارجية لنظام حوكمة الشركات، فإنها تبقى غير كافية لضمان جودة الحكم في منظمات الأعمال، وعليه يتطلب الأمر وجود آليات داخلية، ينتظر منها المساهمة بشكل فعال وبقسط أكبر في إرساء قواعد الحوكمة داخل هذه المنظمات، وتحقيق أهدافها.

2) الآليات الداخلية: تتمثل في جميع الترتيبات التي تتخذ داخل الشركة بقصد تقليل المخاطر إلى أدنى حد بضبط العلاقات بين المديرين، المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة، وأصحاب المصالح الآخرين، وضمن هذا الإطار يمكننا أن نصنفها كالآتي:

1.2) مجلس الإدارة: يعتبر الناشطون في مجال حوكمة الشركات، الباحثون، والممارسون أن مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. وقد إستقر الفكر الحديث في حوكمة الشركات على أن المهمة الأساسية لمجلس الإدارة هي "التأكد من إزدهار مصالح الشركة عن طريق عمل أعضائه مجتمعين في توجيه أعمالها وتحقيق الأغراض المشروعة للمساهمين والأطراف الأخرى

ذات المصلحة في الشركة"¹. وفي هذا السياق يؤكد تقرير لجنة Cadbury أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية وبمسؤولية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة². ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار. كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة صلاحياتها الخاصة بعيدا عن التدخلات في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك. وفي الإطار، يؤكد محمد الخطيب على ضرورة أداء مجلس الإدارة لمهمته الإشرافية للمحافظة على حد مقبول من السيطرة على مجريات الأمور مع ترك الإدارة للمدراء دون الإنغماس في عمل الإدارة التنفيذية³.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها ما يأتي:

✓ لجنة التعيينات: تتمثل مهمة هذه اللجنة في إجراء عمليات اختيار الكفاءات اللازمة لمجلس الإدارة و لإدارة المنشأة وفقا لما يرغب فيه المساهمون، وهو ما يوجب أن تكون أغلبية هذه اللجنة من الأعضاء المستقلين؛

✓ لجنة المكافآت: يجب أن تضم هذه اللجنة على الأقل ثلاثة أعضاء ممن يتمتعون بالاستقلالية، تتمثل مسؤوليتها في وضع مستوى وهيكل المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا؛

✓ لجنة التدقيق: وتعد أهم اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، تقوم هذه اللجنة بمساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤولياته والخاصة بالإشراف على إعداد القوائم المالية والتأكد من سلامة الإفصاح، و تقييم جودة واستقلالية كل من المدققين الخارجيين والداخليين والتنسيق بينهم، كما يكون لهذه اللجنة السلطة في تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه، وتنصيب مسؤول التدقيق الداخلي، وتتكون هذه الأخيرة من ثلاثة أعضاء على الأقل جميعهم مستقلين عن إدارة الشركة ولديهم الخبرة الكافية في مجال المحاسبة والتدقيق، كما يشترط عليهم عدم الحصول على مكافآت مقابل الخدمة في لجنة التدقيق.

لقد حظيت لجنة التدقيق (Le comité d'audit) في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات الدولية والمحلية المتخصصة، ومن الباحثين، وبخاصة بعد الإخفاقات و الإضطرابات المالية التي حصلت في

¹ محمد محي الدين الخطيب، "تطوير كفاءة مجالس الإدارة في العالم العربي"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص.20.

² B. Richard et D. Miellel, Op.cit, P.05.

³ محمد محي الدين الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص.122.

الشركات العالمية. و يرجع هذا الإهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها .

لقد أخذ مفهوم لجنة التدقيق أهمية بالغة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبيرة كما ذكرنا؛ ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley في جويلية 2002م، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجنة التدقيق، لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي¹. ويؤكد Saada أن العديد من الدول الأخرى مثل بريطانيا، وفرنسا قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة منذ سنوات عديدة، وتطور هذا المفهوم بعد صدور العديد من التوصيات والمقترحات لحل المشكلات التي تواجهها هذه اللجنة في الواقع العملي، و تم وضع إطار قانوني يلزم شركات المساهمة (خاصة تلك المدرجة في البورصة) بتشكيلها ويحدد كيفية ذلك، ومن ذلك تقرير Cadbury في بريطانيا سنة 1992م ، وتقرير Viénot I سنة 1995م في فرنسا².

سبق الإشارة إلى أن إحدى أهم مسؤوليات لجنة التدقيق هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على أرض الواقع، كما إن وجود نظام رقابة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة، وعليه، فإن الدور الرئيسي للجنة التدقيق فيما يتصل بهذا النظام بالتحقق من كفايته، وفاعلية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، والتي من شأنها تفعيل النظام وتطويره، بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة. وفي هذا السياق، يرى كل من المنيف والحميد³ أنه لا يوجد من الناحيتين النظرية والعملية- تحديد دقيق لوظائف لجنة التدقيق، فقد تنحصر في مهمة إختيار مدقق الحسابات، وتحديد نطاق عمله، وقد تمتد لتشمل التدخل في جميع المسائل المالية للشركة ابتداءً من الحدث المالي إلى إصدار القوائم المالية، وقد تتعداها إلى تدقيق أداء إدارة الشركة وكذلك الإشراف على عمل التدقيق الداخلي، فلا يمكن حصر وظائف لجنة التدقيق في عدد معين، فهي تتباين من منشأة إلى أخرى داخل المحيط الإقتصادي الواحد، بحسب الأهمية التي تعطى لهذه اللجنة، و طبيعة الإحتياجات لها. وعلى الرغم من عدم وجود قائمة واضحة و

¹ H. Stolowy et al, « Audit financier et contrôle interne, l'apport de la loi Sarbanes-Oxley », Revue Française de Gestion, N° 141, Novembre 2002, France, P.135.

² T. Saada, « Les comités d'audit en France : un an après le rapport Viénot », Revue Finance, Contrôle, Stratégie, Vol. 1, n°3, septembre 1998, p. 159-184.

³ عبد الله المنيف و عبد الرحمن الحميد، " مهام لجان المراجعة و معايير إختيار أعضائها، دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية"،

موحدة تحدد وظائف لجان التدقيق إلا أن هناك وظائف أساسية سواء كانت تقليدية أو حديثة أصبحت اليوم

تشكل صلب مهام هذه اللجان في الكثير من الشركات في العالم، تتلخص هذه الوظائف فيما يأتي:¹

- مراجعة الكشوف المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة؛
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المدقق الخارجي؛
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في التدقيق والاتفاق عليها؛
- المناقشة مع المدققين الخارجيين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية التدقيق؛
- المناقشة مع المدققين الخارجيين والداخليين لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في الشركة؛
- الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة؛
- القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة ، والتي لها صلة بأعمال التدقيق والرقابة.

(2) التدقيق الداخلي: لقد أوصت التقارير الصادرة عن هيئات ومراكز بحث بضرورة الإهتمام بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الشركات، و ترتب على ذلك تضمين شروط القيد في العديد من البورصات العالمية ضرورة إنشاء قسم خاص بالتدقيق الداخلي في الشركات التي تريد قيد أسهمها في تلك البورصات. ففي أواخر عام 2003 أقرت لجنة تبادل الأوراق المالية " SEC " في الولايات المتحدة الأمريكية لائحة بضوابط حوكمة الشركات تضمنت طلباً بوجود نشاط تدقيق داخلي في الشركات المدرجة في بورصة نيويورك " NYSE "، و ذلك لتحسين مستوى تطبيق حوكمة الشركات في تلك الشركات.²

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بالمساهمة في تطبيق قاعدة المساءلة في الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في المنشآت وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وعليه، فإن التدقيق الداخلي يعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير. وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة، فقد أكدت لجنة Cadbury على أهمية مسؤولية

¹ محمد عبد الله المومني، " تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات

- دراسة ميدانية "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية"، المجلد 26، العدد 1، 2010، ص. ص. 254-258.

² سليمان محمد مصطفى، " حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري "، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص. 186.

المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير وضمان تحكم فعال في تسيير المنشأة، ولتحقق هذه الوظيفة أهدافها، يجب أن تكون مستقلة وموضوعية وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها¹.

وفي هذا الاتجاه، فقد أدرك معهد IIA في أواخر التسعينات أهمية وضرورة تطوير المبادئ التي تحكم مهنة التدقيق الداخلي، وطبيعة المعارف والمهارات الضرورية لها، لتعزيز دور هذه المهنة في عملية حوكمة الشركات. ويمكن أن نلمس هذا التطوير في ثلاثة مستويات:

أ- إعادة تعريف التدقيق الداخلي: ففي نشرته الرسمية عام 1999، عرفه معهد IIA بأنه "نشاط تأسيسي إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، و حوكمة الشركات"، بموجب هذا المفهوم الحديث، فإن التدقيق الداخلي يشتمل على وظيفتين هما²:

▪ خدمات التأكيد (Assurance): هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لعمليات الحوكمة و إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية بالمنشأة. مثال ذلك، مختلف عمليات التدقيق التالية: التدقيق المالي، تدقيق الأداء، تدقيق الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية والتشريعات، وتدقيق أمن نظام لمعلومات؛

▪ الخدمات الإستشارية (conseil): وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المنشأة أو خارجها، وتحدد طبيعة ونطاق هذه العمليات بالإتفاق مع العميل الذي تؤدي له، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر، ونظم الرقابة الداخلية للمنشأة، بدون أن يكون للمدقق الداخلي أية مسؤولية إدارية. ومثال ذلك: المشورة، النصح، تصميم العمليات،...

بهذا يتضح مدى التطور في خدمات التدقيق الداخلي، حيث كانت تشمل - وفقاً للمفهوم القديم للتدقيق الداخلي- على وظيفتي الفحص والتقييم. و هذا التوسع في خدمات التدقيق الداخلي أدى إلى حدوث تطور في أهدافه، فبعدما كان أهم أهداف التدقيق الداخلي هو توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة، أصبح³:

- زيادة قيمة الشركة و تحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية الشركة و توفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الإستراتيجية؛
- تقييم و تحسين فاعلية إدارة المخاطر؛
- تقييم و تحسين فاعلية الرقابة؛
- تقييم و تحسين فاعلية عمليات حوكمة الشركات.

¹ B. Richard et D. Miellel, Op.Cit., P.06.

²Institute Of Internal Auditors(IIA), « International standards for Professional practice of internal auditing », Florida, USA, 2008, on site of IIA www.theiia.org/Glossaire

³ صفاء العاني و محمد العزاوي، "التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات و دوره في زيادة قيمة الشركة"، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال- التحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة. الأردن، يومي 29/28 أفريل 2009، ص.07.

ب- مراجعة شاملة لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي: يؤكد المهتمون بالأزمات المالية العالمية أن تطبيق حوكمة الشركات يعتبر الحل الأنسب لمعالجة هذه الأزمات والوقاية منها مستقبلاً، بتفعيل دور آليات الحوكمة، ومن ذلك تطوير دور التدقيق الداخلي و الوظائف التي يؤديها، و يتم تسهيل تحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات. و هذا ما قام به معهد IIA عام 2001، حيث أصدر معايير* حديثة لمواكبة المستجدات في بيئة الأعمال، وذلك في مجموعتين، كما يأتي:

- معايير الصفات (Les normes de qualification): و هي عبارة عن مجموعة (سلسلة الآلف) مكونة من أربعة معايير رئيسية، و التي تتناول سمات و خصائص المنظمات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها؛

- معايير الأداء (Les normes de la performance): و هي عبارة عن مجموعة (سلسلة الآلفين) مكونة من سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين و التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، و المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة.

تطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات التدقيق الداخلي بشكل عام، بينما توجد معايير أخرى تسمى بمعايير التنفيذ (Les Normes de Mise en Œuvre)، تطبق على ممارسات معينة ومحددة، أي أنها تبين كيفية تنفيذ معايير الصفات ومعايير الأداء في تلك الحالات المحددة، مثل: تدقيق التوافق، فحص الغش، والرقابة الذاتية على المنظمة. و بعبارة أخرى، أن معايير التنفيذ توضح معايير الصفات ومعايير الأداء من خلال تحديد المتطلبات الواجب مراعاتها عند تنفيذ الخدمات التأكيدية (والتي يرمز لها بالحرف A بعد الرقم) والخدمات الإستشارية (والتي يرمز لها بالحرف C بعد الرقم).

يختص المعيار رقم 2110 المتفرع من المعيار رقم 2100 من المجموعة الثانية، بحوكمة الشركات، و يشير إلى أنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في سيورة حوكمة الشركات بواسطة إسهامه في تقييم و تحسين سيورة الحوكمة للتأكد من تحقيقها الأهداف التالية:

- ترقية القيم و القواعد الأخلاقية في المنظمة؛
- ضمان فعالية إدارة أداء المؤسسة والتأكد من المساءلة.
- إيصال المعلومات حول الرقابة والمخاطر للجهات المعنية في المنظمة.
- ضمان إيصال المعلومات فيما بين أطراف الحوكمة، والمتمثلة في مجلس الإدارة (لجنة التدقيق)، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، والإدارة، التنسيق الفعال بين أنشطتهم.

* ننبه القارئ إلى أن الباحث إقتصر على استخدام مصطلح " المعيار " في الرسالة، للإشارة إلى أحد معايير التدقيق الداخلي الدولية المبينة في الملحق رقم:1.

وقد أوجب المعيار رقم 2060 على مسؤول التدقيق الداخلي عند رفع تقاريره الدورية إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي، عن صلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي، ودرجة إنجاز خطة التدقيق، أن يتعرض فيها إلى المواضيع المتعلقة بحوكمة الشركات. وبشكل عام، يبدو جلياً من خلال مراجعة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الجديدة أن هذه المهنة أصبحت تضطلع بمسؤولية واسعة إتجاه المنشأة ذاتها، وإتجاه الأطراف ذات المصالح فيها، كما أن تقديم وظيفة التدقيق الداخلي للخدمات الإستشارية للمنشأة سيساهم بشكل كبير في تحسين حوكمة الشركات، وستساعد هذه الوظيفة متخذي القرار خارج و داخل المنشأة من خلال المعلومات التي تزودهم بها.

ج- إصدار دليل أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي: ففي عام 2000، وضع معهد IIA دليلاً أو ميثاقاً جديداً لأخلاقيات المهنة (Code de déontologie)، الذي يهدف إلى ترقية الثقافة الأخلاقية في مهنة التدقيق الداخلي، ليكون في مستوى الثقة الممنوحة له كنشاط موضوعي مستقل. وإستناداً إلى المفهوم الجديد للتدقيق الداخلي وأهدافه، فقد تم تقسيم هذا الدليل إلى مكونين أساسيين، هما:¹

- المبادئ الأخلاقية: والتي تعبر عن الشروط المهنية والأخلاقية ذات العلاقة بالمهنة والممارسة العملية للتدقيق الداخلي، وهي أربعة: النزاهة، الموضوعية، السرية، والكفاءة المهنية.
- قواعد السلوك: والتي تصف السلوك النموذجي المتوقع من المدققين الداخليين، وهي اثنتي عشر قاعدة سلوكية، وسنشير إليها في الفصل الثالث، حسب مناسبة المقام.

وقد أشار كل من Dana & Larry إلى أن وجود دليل أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي يعد عاملاً أساسياً في دعم حوكمة الشركات، إذ أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت بتطورها تخدم أطرافاً يمارسون دوراً هاماً في عملية الحوكمة مثل لجنة التدقيق، المدقق الخارجي ومجلس الإدارة، وكذلك تضيف قيمة لهؤلاء الذين يخضعون للحوكمة مثل الإدارة العليا والوحدات التنظيمية الموجودة في المنشأة، عن طريق التأكد من رسم الأهداف الإستراتيجية لهذه الوحدات بطريقة تحقق مصالح جميع الأطراف و بأساليب نزيهة.² ويأتي وضع الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي لتعزيز الثقافة الأخلاقية في هذه المهنة حفاظاً على إستقلاليتها ومن ثم دعم عملية الحوكمة.

بناء على ما تقدم، يتضح أن هذه التطورات الجديدة لمهنة التدقيق الداخلي جاءت إستجابة لظاهرة الحوكمة، وتفصح عن تعاظم دور التدقيق الداخلي في دعم وتحسين عملية الحوكمة.

رابعاً: دور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات في ضوء نظرية الوكالة

¹ Institute Of Internal Auditors(IIA), « Code of ethics », on site of IIA www.theiia.org

² H. Dana and R. Larry, «Internal Auditing and Organizational Governance», The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.

يمكن إستخدام الكثير من النظريات لفهم العلاقة بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات، ولعل أهمها-على الإطلاق- نظرية الوكالة (La Théorie de l'agence) ، التي قدمها الباحثان Jensen & Meckling عام 1976. تصف هذه النظرية المنشأة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية بين مجموعات من أصحاب المصالح؛ هذا وتوصف علاقة الوكالة على أنها العقد الذي بموجبه شخص يدعى الوكيل يلزم شخصا يدعى العون للقيام بأعمال لحسابه، حيث تفترض هذه العلاقة أن يفوض الوكيل بعضا من سلطاته في إتخاذ القرار إلى العون، وفي ظل هذه العلاقة إذا كان طرفي العقد سيعظمان مصلحتهما الخاصة، فلنتوقع أن لا يسعى العون دائما لمصلحة الوكيل، الأمر الذي سينتج عنه حدوث نزاعات وصراعات حول المصالح، والتي سيترتب عنها في الأخير تكاليف وكالة¹. وفق هذه النظرية تظهر مشكلة بوجود علاقة تعاقدية بين المساهمين في رأس مال المنشأة من جهة، وبين المسيرين (الإدارة) الذين يديرونها من جهة أخرى، وذلك على مستويين:

- الأول: عدم تماثل المعلومات (Asymétrie de l'Information) بين الطرفين؛

- الثاني: إتخاذ القرارات من قبل إدارة المنشأة في غياب المساهمين.

ومن بين الحلول لهذه المشكلة هو إدراج طرف ثالث وهو التدقيق الداخلي وذلك بتفويضه مهمة الرقابة وإعداد تقرير للمساهمين متعلق بنشاطات وقرارات المسيرين، و يصف حالة أداء المنشأة. وبهذا يظهر التدقيق الداخلي كحل فعال لمشكلة الوكالة، حيث يسمح بتقليص السلوكيات غير الملائمة للإدارة، كما يعطي مصداقية أكبر للقوائم المالية و للتقارير المتعلقة بالعمليات التي تم إعدادها من طرف الإدارة، هذه الأخيرة تستخدم، بالإضافة إلى المعلومات المحاسبية، معلومات غير محاسبية(معلومات التسيير) تنتجها أنظمة المعلومات الإدارية، ولا يمكن للمساهمين التأكد من صحتها إلا عن طريق المدقق الداخلي من خلال تقريره الذي يقدمه للجنة التدقيق أو مجلس الإدارة. وفي هذا السياق، يشير محمد الخطيب² إلى أن عالم إدارة الأعمال والشركات الكبيرة المتشعبة الأنشطة والمسؤوليات أصبح مثل النفق المظلم بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة، لا يمكن الوصول إلى الحقائق الفعلية لما يجري فيه عن طريق الأرقام والمعلومات المقدمة من قبل الإدارة فقط، ولا توجد طرق واضحة للحكم فيما إذا كانت الحقائق التي يؤسسون عليها قراراتهم صحيحة أم لا، إلا باستعانتهم بوسائل أخرى مثل وظيفة التدقيق الداخلي،

و المدققين الخارجيين.

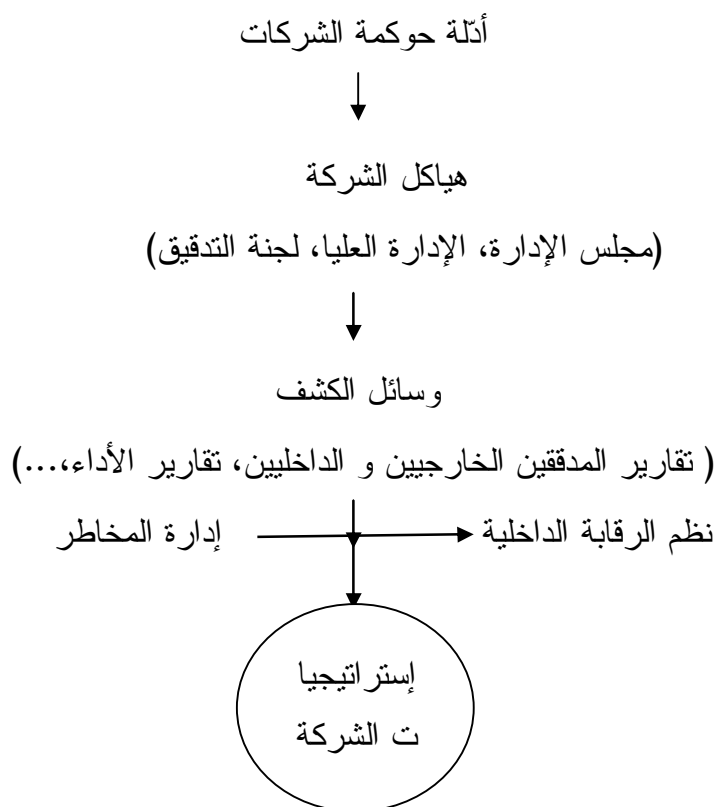
يمكن للمدقق الداخلي المساهمة في التطبيق الجيد للحوكمة بتخفيض حالة عدم تماثل المعلومات حول المنشأة، والمساهمة في توجيهها لتحقيق أهدافها من خلال تقييم عملية إدارة المخاطر و نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، و المساهمة في تحسينها، بالإضافة إلى التفاعل مع الأطراف الأخرى في نظام الحوكمة، المتمثلة

¹ R. Cobbaut, « Théorie financière », Ed. Economica, 4^{ème} Ed. Paris, 1997, P. 336.

² محمد محي الدين الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص.126.

في مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا، والمدقق الخارجي. وقد بيّن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد IIA عام 1999 أن مجال عمله يُغطي إدارة المخاطر، الرقابة وعملية حوكمة الشركات، وهو ما يؤكد ارتباط هذه المفاهيم ببعضها، كما يظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم: 2-2 العلاقة بين حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية



K. H. S. Pickett, Op.Cit., P. 43.

المصدر:

يبين الشكل رقم 2-2 أن هيكل الحوكمة (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا) تقوم بتطبيق قواعد حوكمة الشركات المدونة في الأدلة المعروفة أو المعمول بها، وذلك من خلال تقارير المدققين الداخليين و

الخارجيين، وما تتضمنه من معلومات حول عمليات إدارة المخاطر و نظم الرقابة الداخلية، إضافة إلى تقارير الأداء التي تُرفع بصفة دورية لمجلس الإدارة والإدارة العليا من قبل الإدارات التنفيذية في الشركة. تسمح كل هذه التقارير لمجلس الإدارة و الإدارة العليا من التأكد من إنسجام إستراتيجية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية مع الإستراتيجية العامة للشركة، بما يُمكنها من تحقيق أهدافها، ومن ثم الوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات. ومن هنا تظهر أهمية إدارة نظم المعلومات في المنشأة في تحقيق ذلك الإنسجام، ولهذا تم إضافة المعيار رقم A2.2110 عند التحديث الذي تم لمعايير التدقيق الدولية عام 2008، حيث نص على " وجوب تقديم التدقيق الداخلي تأكيدات حول مدى دعم إدارة نظم المعلومات في المنشأة لإستراتيجيتها وأهدافها".

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي الحلقة التي تربط بين مختلف الأطراف في نظام الحوكمة، وتساعد على أداء دورها في هذا النظام، وهي تمثل بالنسبة للجنة التدقيق مصدر للإطمئنان، تعمل على مساعدتها في الوفاء بمسؤولياتها عن القوائم المالية، والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، ومهام التدقيق الخارجي، من خلال الخدمات التأكيدية و الإستشارية التي تُقدمها حول هذه المواضيع.¹ و يرى كل من Dana & Larry² أن المدقق الداخلي يلعب دورا مهما على مستوى وظيفتين أساسيتين لنظام الحوكمة هما: متابعة المخاطر، و ضمان رقابة داخلية ملائمة لتخفيض المخاطر، بما يساهم في تحقيق أهداف الحوكمة، والتي تتلخص في تحقيق أهداف المنشأة و المحافظة على قيمتها، حيث يساعد الأطراف المشاركة في الحوكمة على الوفاء بمسؤولياتها إتجاه المنشأة والأطراف ذات المصالح فيها، من خلال الخدمات التأكيدية و الإستشارية حول هذين المجالين.

وتلخيصا لما سبق، يمكن القول أن مفهوم حوكمة الشركات يعتبر بمثابة المظلة التي يتم تحتها الرقابة و إعداد التقارير التي تتعلق بإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وهو ما يجعل العناصر الثلاثة) حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، والرقابة) تشكل نظاما متكاملًا، الذي يخدم الأداء الفعال ومسؤولية الأطراف ذات المصالح. فالحكم الجيد للمنشأة يرتبط بإدارة تفهم المخاطر التي تواجهها المنشأة، وقادرة على ضمان رقابة داخلية كافية على أعمالها، و بهيكل إشرافية(مجلس الإدارة، لجنة التدقيق،...) قادرة على ضمان متابعة فعالة لأداء المنشأة، و سلوك الإدارة، بما يحقق أهداف كل الأطراف ذات المصالح في المنشأة.

¹ G. Sarens et al, Op.Cit, P.97.

² H. Dana and R. Larry, Op.Cit., P.35.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

لقد مرّ معنا أن إدارة المخاطر تعتبر أحد أهداف حوكمة الشركات، وبذلك أصبح وجود نظام فعال لإدارة المخاطر، في صلب إهتمامات الأطراف الفاعلة في نظام الحوكمة، على إختلاف مسؤولياتهم، ومن بينها التدقيق الداخلي، الذي توسع مجال تدخله، ليشمل تدقيق نظام إدارة المخاطر.

أولاً: مفهوم المخاطر ومصادرها بمنظمات الأعمال

الكثير منا لا يحب أن يتكلم عن "الخطر" إنه مصطلح يثير الخوف، وكثيرا ما نفضل عدم إستحضار المخاطر سواء كانت معروفة أو غير معروفة لدينا، ففي بعض الأحيان يجحد متخذي القرار المخاطر المحدقة بقراراتهم، غير أن هذه المخاطر لا تنفك عنها. في ميدان الأعمال، لا يوجد مفهوم "الخطر المنعدم" (Le risque zéro). وعلى الرغم من إختلاف طبيعة أعمال المنشآت وتفاوتها، فإن مخاطر الأعمال تتحدد في هذه المنشآت بشكل متشابه، بإعتبار أن الأسباب التي تعمل على منع المنشأة من تحقيق أهدافها متشابهة، الأمر الذي يتطلب من المدقق الداخلي أن يدرك ويتفهم عمل المنشأة محل التدقيق.

استنادا إلى ¹Pickett، فإن "الخطر" كلمة مشتقة من الكلمة الإيطالية (Risicare) بمعنى التجرؤ، وبهذا المعنى فهو إختيار وليس مصيرا. قدّم cohen تعريفا عاما لمفهوم الخطر بأنه "إمكانية وقوع حدث ضار"²، أما مفهوم الخطر بالنسبة للمؤسسة، فيعرفه كل من barreau & delahey وفق مقارنة مالية بأنه "يتعلق بحدث غير متوقع أو غير مؤكد وقوعه، بإمكانه التأثير سلبا على ملاك المؤسسة أو ذمتها المالية أو نتائج أنشطتها"³. وفي معجم مصطلحات التدقيق الداخلي لمعهد IIA، يُعرف الخطر بأنه "إمكانية وقوع حدث ما، يمكن أن يكون له تأثير على تحقيق الأهداف، ويتم قياسه من منظور العواقب (التأثير) و الإحتمال".

إنطلاقا من التعاريف السابقة، يمكن إستخلاص الخصائص العامة للخطر، فيما يلي:

▪ حدث ضار: أي وقوع (أو عدم وقوع) أمر ما قد يؤثر بشكل سلبي على المنشأة ككل أو على نشاط معين فيها،

▪ غير متوقع أو غير مؤكد الحدوث: أي وجود إمكانية لحدوث هذا الحدث الضار، وعليه فإن الخطر يقاس بالترجيح و الإحتمالات؛

ويرى David أن مفهوم الخطر يختلف عن حالة عدم التأكد (incertitude)، فالأول يدل على وضعية سيئة معروفة، توجد إمكانية للوصول إليها، ويُمكن توقعها، أما المفهوم الثاني فيدل على وضعية (قد تكون جيدة أو

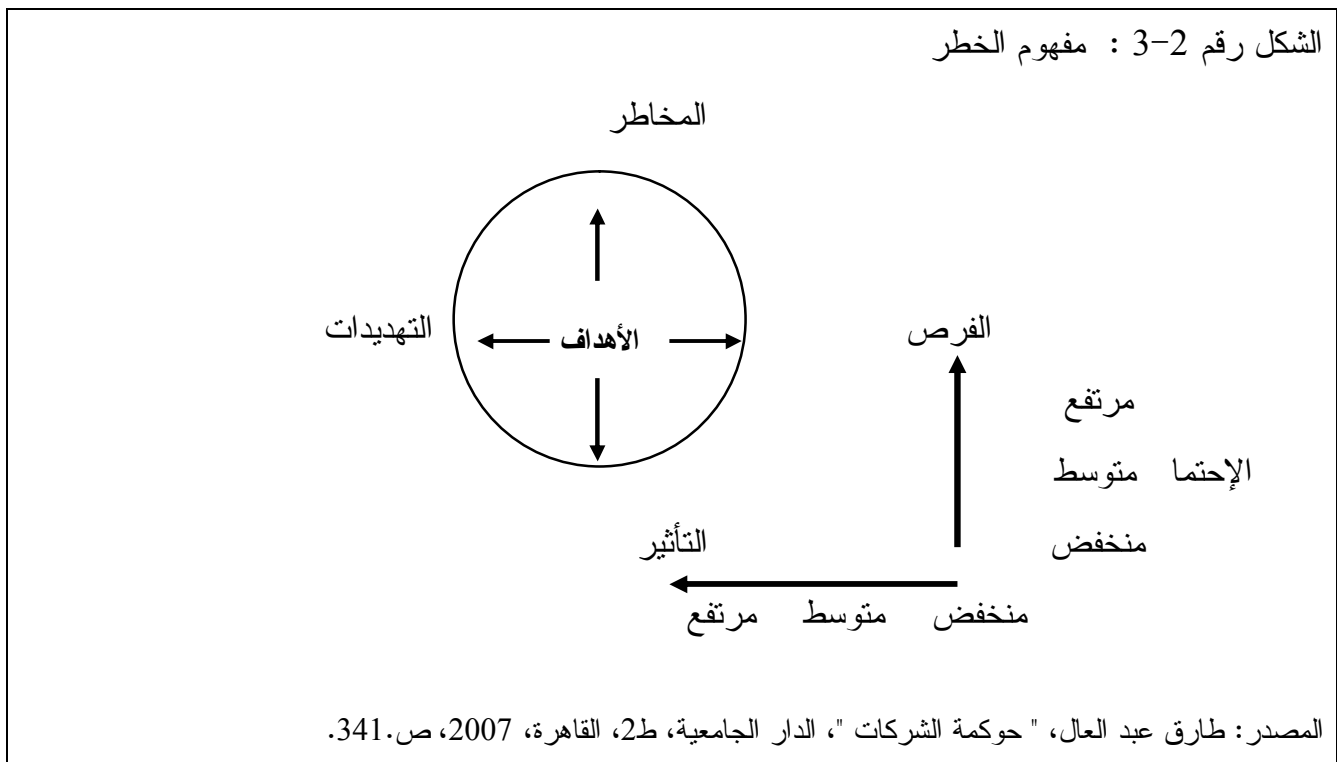
¹ K. H. S. Pickett , Op.Cit, P54.

² E. Cohen, Op.Cit., P325

³ J. barreau et J. delaheye : « Gestion Financière » , Ed, Dunod, Paris.1999, P 270.

سيئة)، لا نعرف مدى وجود إمكانية لبلوغها، بل نجهل إن كانت موجودة أصلاً (فهي غير مُدرّكة)¹، وعلى هذا الأساس فإن مفهوم عدم التأكد يتعلق بتهديد (أو فرصة) مستقبلي مفتوح قد لا يمكن التحكم فيه من طرف إدارة المنشآت، أما الخطر فلا يتعلق بالمستقبل فقط، بل قد ينشأ في الماضي وقد يستمر في المستقبل، إضافة إلى إمكانية التعرف على المخاطر والتأكد من وجودها، وتقييمها.

إن النظرة الحديثة للخطر تعتبر هذا الأخير تحدياً يجب مواجهته، وقد لا يكون النجاح في الإبتعاد عنه، بل قد تتحول المخاطر من فرصة خسارة إلى فرصة مكسب؛ ووفق هذه المقاربة فإن المخاطر لا يكون لها إعتبار إلا بربطها بالأهداف المراد تحقيقها، والتأكد من تأثيرها في المنشأة ومنعها من الوصول إلى الأهداف المنشودة. و يمكن للمنشأة قبول الخطر في سياق تحقيق أهدافها، ولكن في وجود وسائل للتحكم في الخطر عند مستوى مقبول، وهذا بتقدير تأثير و إحتمال الخطر. أما المخاطر التي تمنع من تحقيق أهداف المنشأة وتتميز بمستوى إحتمال مرتفعة(نسبياً) و درجة تأثير مرتفعة(نسبياً) فيمكن إعتبارها تهديدات، كما هو مبين في الشكل التالي:



تتعدد مصادر المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، غير أن الباحثين متفقون على تصنيف هذه المخاطر في ثلاث مجموعات،² هي: مخاطر بيئة الأعمال(البيئة الخارجية)، مخاطر العمليات التشغيلية، ومخاطر المعلومات، كما يلي:

¹ P. David, « La gestion des risques dans les entreprises en Europe centrale et orientale : état des lieux et perspectives », Market Management, Vol 7, Ed. Eska, 2007, p.33.

² للمزيد أنظر: إيهاب نظمي إبراهيم، " التدقيق القائم على مخاطر الأعمال"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط 1،

عمان، 2009، ص.ص.37-39. & R. William and Jr, Kinney, Op.Cit, P.P.135-140.

1) البيئة الخارجية للمنشأة: وتشمل كل التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال، ولم تتسبب فيها المنشأة، سواء كانت تغيرات إقتصادية أو إجتماعية أو ثقافية، أو تكنولوجية، أو...إلخ. الأمر الذي يتطلب متابعة ومراقبة لهذه التغيرات بهدف دراسة تأثيرها على النتائج النهائية لعمليات المنشأة، وفيما إذا كانت ستمنعها من تحقيق أهدافها. تتمثل أهم هذه التغيرات في:

- التغيرات التي تحدث في رغبات وأذواق الزبائن المتعلقة بمنتجات المنشأة؛
- وجود منتجات جديدة بديلة للمنتج (أو المنتجات) الذي تنتجه أو تسوقه المنشأة،
- التغيرات التي تحدثها التطورات التقنية المتلاحقة،
- شدة المنافسة؛
- التغيرات التي تحدث في سوق العمل، وأسواق المواد الوسيطة، ورأس المال؛
- التغيرات التي تحدث في المناخ السياسي والثقافي؛
- التغيرات التي تحدث في التشريعات التي تنظم العمل في قطاع الأعمال، أو لها تأثير على سياسة المنشأة مثل تطبيق مبادئ التنمية المستدامة و المسؤولية الإجتماعية للمنشآت؛
- تراجع قطاع نشاط المنشأة؛

2) العمليات التشغيلية: وتشمل الضعف الذي قد يصيب عمليات الإنتاج والتسويق وغيرها داخل المنشأة، مثل:

- ضعف (أو عدم) فاعلية وإنتاجية أنشطة المنشأة؛
- فقدان أو تراجع موجودات المنشأة الناجمة عن الإختلاس والسرقة، وتآكلها وتقادمها. وهذه المخاطر لا تشمل الموجودات الملموسة فحسب بل تشمل -أيضا- غير الملموسة مثل: سمعة المنشأة وبراءة الإختراع، والكفاءات والمهارات التي تخسرها المنشأة، والمغادرة الطوعية لبعض العاملين الأكفاء والأساسيين، إضافة إلى أنها تشمل إنخفاض معنويات العاملين لديها؛
- فقدان أو تراجع قاعدة السوق المتمثلة في الزبائن، ودرجة رضاهم و ولائهم لمنتجات المنشأة؛
- مخاطر مالية، وتشمل مستقبل ذمم المنشأة على الغير وتقلبات أسعار الفائدة و العملات وأسعار الأسهم؛
- عدم ملائمة الحوافز التي تدفع للعاملين والشركاء التجاريين؛
- فقدان السمعة الناجمة عن سلوكيات غير أخلاقية وغير قانونية وممارسات غير مقبولة من قبل العاملين أو الإدارة أو الشركاء التجاريين؛

3) المعلومات: وهي مخاطر ناشئة عن عدم توفر معلومات دقيقة وصحيحة تساعد على إتخاذ قرارات صحيحة تتعلق بالنشاط أو العمل سواء كانت هذه المعلومات تتعلق بالبيئة الخارجية للمنشأة أو بعملياتها،

تشمل هذه المخاطر العديد من الجوانب ذات العلاقة بإدارة وأمن و إختراق المعلومات المتعلقة بعمل المنشأة، ومنها:

- عدم ملائمة السجلات المستخدمة في العمليات المحاسبية والإدارية؛
- إختراق قواعد البيانات والمعلومات ذات العلاقة بعمليات المنشأة أو الدخول والإطلاع عليها من قبل أشخاص غير مرخص لهم بذلك؛
- عدم مصداقية وثبات وتكامل المعلومات ذات العلاقة بعمليات المنشأة الداخلية؛
- عدم إكتمال ومصداقية المعلومات المالية المستخدمة في عمليات إتخاذ القرارات؛
- القراءة الخاطئة للقوانين والأنظمة المتعلقة بالمعلومات المالية والرقابة الداخلية والسلامة العامة وتنظيم العلاقة مع العاملين والبيئة وشروط العقود و الإتفاقيات سواء كانت هذه القراءة مقصودة بهدف الإلتفاف عليها أم غير مقصودة والناجمة عن عدم المعرفة والجهل؛
- عدم كفاية وملائمة المعلومات المتعلقة بفشل وإخفاقات الإدارة و العاملين والشركاء التجاريين والمخالفة للقوانين والأنظمة المطبقة؛

وما يثير إنزعاج إدارة المنشأة ومختلف الأطراف ذات المصالح خاصة المساهمين هو جسامه الآثار المادية والمعنوية التي يخلفها وقوع المخاطر، التي قد تكون كارثية ومدمرة، كأن يتم إتخاذ قرارات خاطئة نتيجة لإستخدام معلومات غير صحيحة، أو إستخدام الموارد بشكل مكلف أو إستخدامها بلا فاعلية ولا فعالية، أو الفشل في حماية أصول المنشأة من السرقة و التلاعب. و عدم تحكم المُسير في تقدير وإدارة المخاطر وأخذ القرارات الملائمة، في ظل التهديدات التي تواجهها المؤسسة من الداخل ومن الخارج، فإنه سيكون أمام إنحرافات خطيرة، تُهدد نمو المؤسسة أو حتى إستمراريتها. ولتفادي ذلك، فالمؤسسة في حاجة إلى وضع مجموعة من المبادئ والإجراءات والسياسات تهدف إلى تحديد وتوضيح كيفية تقييم وإدارة وتقليل المخاطر خاصة في ظل إمكانية إنقسام الخطر إلى مخاطر فرعية وهذا ما يتطلب منها إعداد سيرورة لإدارة المخاطر على المدى الطويل.

إن الاهتمام المتزايد بالمخاطر التي تواجهها المؤسسة، خلق مجال للإبداع النظري و التقني والذي إتجه إلى التخصص المنسجم و المُسمى بـ: "إدارة المخاطر" (Management des risques)، هذا التخصص أصبح مجالاً قائماً في كل وظائف وأنشطة المنشأة (إدارة المخاطر الصناعية في وظيفة الإنتاج ، إدارة المخاطر المالية في الوظيفة المالية، ...إلخ).

ثانياً: طبيعة إدارة المخاطر:

لقد رأينا مما سبق كيف تحولت النظرة إلى مفهوم الخطر من كونه قدرا، وليس لنا إلا خضوع له كجزء من الحياة، إلى كونه إختيارا، يمكن أن نتحملة إذا كانت المنافع المنتظرة من ذلك تفوق التكلفة المتوقعة. ومن هذا المنطلق، فإن عملية تحسين الأداء الاقتصادي للمنشآت تتم من خلال تحسين إدارة المخاطر، و أن هذا المفهوم يجب ألا يُنظر إليه على أنه مفهوم سلبي (خطر) وإنما النظر إليه باتجاه إيجابي، أي أن الخطر يعد مفتاح قيادة أنشطة المنشأة، وأن حوكمة الشركات تعتبر إستجابة إستراتيجية من قبل المنشأة للخطر، وفي هذا الإطار يؤكد David أن مفهوم الخطر يعد مُحرك نمو المنشأة، حيث أن قدرة إدارة المنشأة على التحكم في المخاطر سيكون معيارا مهما في تحديد "المسير الفعّال"، الذي يستفيد من تحفيزات مادية ومعنوية من المالكين لها، مما يدفعه للمساهمة أكثر في بقاء ونجاح المنشأة¹.

عُرّف نظام إدارة المخاطر بأنه "جميع السياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة المنشأة والأنشطة التي تقوم بها لتحديد وتقدير وإدارة الأحداث المحتملة والرقابة عليها وذلك لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة"²، أما لجنة رعاية المنظمات (COSO) فقد قدمت تعريفا حديثا و شاملا لإدارة المخاطر في إطار تقريرها بعنوان: "إدارة مخاطر المنشأة-الإطار المتكامل" الصادر سنة 2004، حيث جاء فيه ما يلي: " إدارة المخاطر هي السيورة (Processus) الموضوعة من طرف مجلس الإدارة، الإدارة، ومختلف الفاعلين في المنشأة، والتي يتم أخذها بعين الإعتبار في عملية بناء الإستراتيجية، وكذلك ضمن كافة أنشطة المنشأة، يتم وضعها من أجل تحديد الأحداث المحتملة والتي يمكن أن تؤثر على المنشأة، و كذلك، من أجل تسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة، الهدف منها توفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة"³، أما الفيدرالية الأوروبية لإدارة المخاطر (FERMA) فقد قدمت التعريف التالي: " إدارة المخاطر هي السيورة التي من خلالها تعالج المنظمات المخاطر التي ترتبط بأنشطتها وتبحث كذلك عن الفرص الدائمة في إطار هذه الأنشطة"⁴. ويتضح من التعاريف السابقة أن إدارة المخاطر تعبر عن الوسائل والأدوات والأنظمة التي تساهم في تجنب النتائج السلبية، و تمكن من التحسين المستمر في كافة المجالات داخل المنشأة، و وفق هذا المفهوم، فليس المقصود بها (حصرا) الإدارة التي تختص بتقييم المخاطر كما هو موجود في شركات التأمين مثلا. تتضمن التعاريف السابقة بعض المفاهيم الأساسية التي تستند عليها أي منظمة -مهما كان شكلها- في تحديد نظام إدارة المخاطر، وتُشكل هذه المفاهيم أسسا في تطبيقه. و إنطلاقا من التعاريف السابقة، يمكن إستخلاص الخصائص العامة لنظام إدارة المخاطر، كما يلي:

¹ P. David, Op.Cit, P.31

² عطية صلاح سلطان، " دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرارية المنشأة"، بحوث و أوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول " التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، سبتمبر 2005، ص.223.

³ The Committee Of Sponsoring Organization (COSO), « Enterprise Risk Management – Integrated Framework », Executive summary, 2004, on site of COSO: www.coso.org.

⁴ Fédération Européenne de Risk Management, « What is Risk Management », Sur le site de FERMA : [www.ferma.eu/what is risk management](http://www.ferma.eu/what%20is%20risk%20management).

- إدارة المخاطر هي سيرة دائمة، وديناميكية تغطي المنشأة ككل وفي كل المستويات؛
- تقع المسؤولية نحو هذا النظام على مختلف الفاعلين في المنشأة: مجلس الإدارة، الهيئات الوصية، الإدارة العليا، الإدارات العملياتية، التدقيق الداخلي؛
- يتم أخذه بعين الاعتبار عند إعداد إستراتيجية المنشأة، وبالتالي فهو جزء من عملية الإدارة الإستراتيجية للمنشأة؛
- موجه إلى تحديد الأحداث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على المنشأة، وإدارة المخاطر ضمن الحدود المقبولة للخطر، كما يتناول نظام إدارة المخاطر مفاهيم التهديدات والفرص؛
- إعطاء الإدارة ومجلس الإدارة تأكيد معقول وليس مطلق؛
- يعمل ويركز على تحقيق أهداف المنشأة ككل.

يتضح مما سبق، أن المفهوم الحديث لإدارة المخاطر يقوم على مقاربة شاملة (Une approche globale)، في تحديد المخاطر على مستوى المنشأة، وقياس هذه المخاطر، وأخذها بعين الاعتبار عند قياس فعالية الأنشطة، و وضع سيرورات لمتابعة هذه المخاطر تكون مُدمجة ضمن إدارة العمليات. وبهذا يتضح أن هناك حالة تكامل و ترابط بين الإدارة الإستراتيجية و العملياتية وبين إدارة المخاطر. ففي إطار مهمة و رؤية المنشأة، تعمل الإدارة على تحديد الأهداف الإستراتيجية، و وضع الإستراتيجية الملائمة، و كذلك تعيين الأهداف المنبثقة عنها في كل مستويات المنشأة. وعلى هذا الأساس، يمكن التمييز بين أربعة أصناف من أهداف المنشأة، كما يلي:

- الأهداف الإستراتيجية: تخدم مهمة المنشأة؛
- الأهداف العملياتية (أو تشغيلية): الغرض من وضع الأهداف العملياتية هو إستعمال الموارد بفعالية وفاعلية؛

➤ أهداف التقرير: أهداف تتعلق بمصادقية التقرير؛

➤ أهداف التوافق: أهداف تتعلق بالتوافق مع القوانين والتشريعات المعمول بها.

والربط بين هذه الأهداف المتنوعة يستجيب لكل إحتياجات المنشأة ويسمح بالتركيز على مختلف جوانب إدارة المخاطر، ويكشف عن المسؤولية المباشرة لمختلف المسيرين. ونتيجة لذلك، فإن مجلس الإدارة، من خلال دوره الإشرافي، وإدارة المنشأة بحكم مسؤولياتها على وضع وتطبيق نظام إدارة المخاطر ينتظران من هذا الأخير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة، سواء تلك المتعلقة بمصادقية التقرير والتوافق مع القوانين والتشريعات المعمول بها التي يعد تحقيقها أقل صعوبة من الأهداف الأخرى مثل الأهداف الإستراتيجية و العملياتية التي تخضع لتأثيرات الأحداث الخارجية، والتي قد تنفلت من رقابة المنشأة. كما يضمن هذا النظام معرفة الأطراف ذات المصالح في المنشأة، في الوقت الملائم، بحالة التقدم نحو تحقيق هذه الأهداف.

ثالثاً: مكونات نظام إدارة المخاطر (ERM):

يتجسد نظام إدارة المخاطر في المنشأة بمرور الزمن، ويتم إستكماله وتطويره بالتدرج، من خلال الخبرات والمساهمات المتتالية، غير أن المنتظر من وضع هذا النظام يختلف بحسب قطاع النشاط، وطريقة التسيير المتبعة في المنشأة، كما أن بعض المنشآت مُضطرة أكثر إلى إيجاد طرق قياس كمي للمخاطر في حين تقرر منشآت أخرى الإستناد - أساساً - إلى التقييم الكيفي (أو النوعي). وعليه، فإن وضع أي نظام لإدارة المخاطر ينبغي أن يراعي مبدأ المرونة والتكيف، كما يتطلب تطوير ونشر ثقافة إدارة المخاطر التي ينبغي أن تخالط سلوك كل الفاعلين في المنشأة. والسؤال الذي يطرح نفسه هو: على أي مرجعية يمكن أن نستند في إنشاء نظام إدارة المخاطر في المنشأة؟

هناك الكثير من المرجعيات في متناول إدارة المنشأة و مجلس الإدارة، يمكن أن تساعد على تأطير المراحل المتعلقة بوضع هذا النظام، ورغم تنوعها، فإنها متكاملة، حيث تستجيب للإحتياجات المختلفة. يمكن ذكر أهم هذه المرجعيات فيما يلي:

- مرجعيات عامة: تتناول إدارة المخاطر من زوايا متقاربة مثل: مرجعية¹ FERMA، ومرجعية COSO II بعنوان «Entreprise Risk Management - Integrated Framework»
- المرجعيات الخاصة بقطاعات نشاط معينة مثل الإطار المحدد من طرف لجنة بازل² (Bâle II) الخاصة بالمؤسسات المالية.
- مرجعيات تستجيب إلى مواضيع محددة مثل: مرجعية منظمة الرقابة والتدقيق المتعلقة بنظام المعلومات (ISACF) بعنوان: «Control Objectives for Information And Related Technology : (COBIT)» الذي يتناول مخاطر المعلوماتية³، ومرجعية المعيار ISO 14001 المتعلق بالمخاطر البيئية.

يعتبر الإطار المقترح من طرف لجنة COSO المنشور عام 2004 ثمرة مجهودات دامت أربع سنوات، لغرض تطوير مرجعية منهجية للإدارة الشاملة للمخاطر في المنشأة، ولم يأت هذا الإطار فقط كرد فعل على الكوارث التي عرفتها الحياة الإقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية وفي أوروبا، بدءاً بفضيحة Enron،

¹ La Fédération Européenne de Risk Management (FERMA) , « A Risk Management Standard », sur le site de FERMA: [www.ferma.eu/ A Risk Management Standard](http://www.ferma.eu/A_Risk_Management_Standard) .

² للمزيد أنظر: أحمد شعبان محمد، " إنعكاسات المتغيرات المعاصرة على القطاع المصرفي و دور البنوك المركزية "، الدار الجامعية، ط2، الإسكندرية، 2007، ص.ص. 293 - 295.

³ نعيم دهمش و عفاف أبو زر، " الضوابط الرقابية و التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، المؤتمر العلمي الدولي الخامس، لجامعة الزيتونة الأردنية، تحت شعار اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، يومي 27-28 / 4 / 2005، عمان، الأردن.

وإنما كان نشوءه مرتبط -أيضا- بحصول طلب مرتفع من مسيري المنشآت على أدوات الإدارة المتكيفة مع محيطٍ أصبح أكثر من أي وقت مضى غير مؤكد.

ورغم تنوع مكونات نظام إدارة المخاطر، فإنه من الضروري أن يُمكن هذا النظام من تحقيق كل أهداف المنشأة (ككيان)، أو تلك المحددة على مستوى الفروع والأقسام والوحدات. هذه العلاقة الأساسية بين أهداف المنشأة و وحداتها ومكونات نظام إدارة المخاطر عبرت عنها لجنة COSO بمصفوفة ذات ثلاثة أبعاد تأخذ شكل مكعب، كما هو مبين في الشكل رقم: 2-4 (أنظر الصفحة الموالية).

الشكل رقم: 2-4 نظام إدارة المخاطر (ERM) وفقا للجنة COSO



المصدر:

Committee Of Sponsoring Organization (COSO), « Enterprise Risk Management – Integrated Framework », Executive summary, 2004, www.coso.org.

نلاحظ أن الأصناف الأربعة للأهداف (إستراتيجية (Strategic)، عملياتية (Operations)، التقرير (Reporting)، والتوافق (Compliance)) تم عرضها بالأعمدة، أما المكونات الثمانية لنظام إدارة المخاطر عُرضت بالأسطر، وأخيرا تم عرض وحدات المنشأة بالبعد الثالث. وتكمن فائدة هذا العرض في

تمكين الأطراف المعنية من فهم شمولية إدارة المخاطر لكل أهداف المنشأة، و في كل أجزاءها. إستنادا إلى نموذج نظام إدارة المخاطر (ERM) للجنة COSO ، والمعروف بتقرير II* COSO ، فإن هذا النظام يتكون من ثمانية (08) عناصر، تنشأ هذه العناصر بطريقة تكون مُدمجة في سيرورات إدارة المنشأة، وذلك وفق مقارنة شاملة. تتمثل هذه العناصر فيما يلي:

- البيئية الداخلية Internal Environment
- وضع الأهداف Objective Setting
- تحديد الأحداث Event Identification
- تقييم المخاطر Risk Assessment
- الإستجابة للمخاطر Risk Response
- أنشطة الرقابة Control Activities
- المعلومات والاتصالات Information & Communication
- الرقابة (أو المتابعة) Monitoring

1) البيئة الداخلية: تشمل البيئة الداخلية ثقافة والحالة الذهنية للمنشأة، تُؤطر الطريقة التي تُمكن من فهم المخاطر وأخذها بعين الإعتبار من طرف كل الفاعلين في المنشأة، تتعلق -خاصة- بتصميم الإدارة ومدى قبولها للمخاطر، والتكامل والقيم الأخلاقية، والمحيط الذي تعمل فيه المنشأة. أعطى تقرير لجنة COSO أهمية كبيرة للبيئة الداخلية باعتبارها الأرضية أو الأساس الذي تُبنى عليه باقي المكونات، وتعمل فيها لتحقيق فعالية إدارة المخاطر. تتكون البيئة الداخلية من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشرة بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المنشأة ذاتها، ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف مجلس الإدارة، والإدارة العليا من مفهوم إدارة المخاطر والأهمية التي تعطيها لها. تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

- نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية: إن القيم الأخلاقية و إستقامة الإدارة تؤثر على طريقة تنفيذ كل من الإستراتيجية والأهداف، فالسمعة الجيدة للمنشأة أمر في غاية الأهمية. يعتبر السلوك الأخلاقي و إستقامة الإدارة مشتقات من ثقافة المنشأة، والتي تلعب الإدارة العليا دورا أساسيا في تحديدها، توصيلها وتنفيذها. وعليه، فإن وجود دليل لأخلاقيات المهنة، وتطبيق قواعد السلوك الأخلاقي يعتبر أمرا مهما في وجود وتعزيز عملية إدارة المخاطر في أي منشأة¹. وما ينبغي التأكيد عليه هو أن الإدارة العليا

* يعتبر نموذج نظام إدارة المخاطر المقترح من قبل لجنة COSO، و المعروف بـ COSO2 تكملة وتطوير لنموذج هيكل الرقابة الداخلية المقترح من هذه اللجنة و المعروف بـ COSO1، حيث نلاحظ أن الأول القائم على مقارنة بالأخطار، يتضمن عناصر من الثاني، مع إضافة عناصر ومفاهيم أخرى. وعليه، يمكن إعتبار أن نموذج COSO2 قد عوض نموذج COSO1 .

¹ IFACI et Pricewaterhouse coopers, « Management des Risques de L'entreprise », Ed. Organisation, Paris, 2005, P.36

مطالبة بأن تكون قدوة حسنة في الأقوال و في الأفعال معاً للمستخدمين، وللزبائن والموردين، وغيرهم.

● فلسفة إدارة المخاطر ونمط التسيير: تعتبر فلسفة إدارة المخاطر ونمط التسيير جزءاً هاماً من البيئة الداخلية، ويقصد بفلسفة إدارة المخاطر في المنشأة "بأنها عبارة عن سلوك وثقة تُصوّران طريقة التعامل مع المخاطر في كل عمل تمارسه بدءاً بوضع الإستراتيجية ووصولاً إلى أنشطة العمل اليومية، ففلسفة إدارة المخاطر تؤثر على الثقافة ونمط التسيير بما في ذلك طريقة تحديد وتوضيح المخاطر ونوعية المخاطر المقبولة وطريقة إدارتها"¹. وعليه، يجب أن تعكس درجة قبول المنشأة للمخاطر (Appétence pour le risque) (وهي عبارة عن أكبر مقدار من المخاطر يمكن أن تقبل المنشأة تحمله أثناء تحقيق أهدافها) فلسفة إدارة المخاطر، وأن تؤخذ بعين الاعتبار أثناء إعداد الإستراتيجية.

● دور مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق: يلعب مجلس الإدارة - ومن خلال لجنة التدقيق- دوراً هاماً في تدعيم وتفعيل وظيفة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، ويعتمد أداء هذا الدور على تشكيلة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومدى إستقلالية أعضائها.

● سياسات وممارسات الموارد البشرية: وتتضمن تلك السياسات والممارسات طرق توظيف العاملين وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، وكذلك تحديد كيفية تحديد أجورهم وكيفية ترقيتهم وتوقيع العقوبات عليهم. تعمل هذه السياسات على تحقيق الكفاءة والسلوك الأخلاقي في ممارسات الأفراد. كما تقوم الإدارة بتحديد مستويات الكفاءة المطلوبة لأداء كافة الوظائف، وتأخذ بعين الاعتبار المهارات والمعارف المطلوبة لبلوغ ذلك المستوى من الكفاءة، و تقوم بتعيين من تتوفر فيهم الشروط، وبعد ذلك توفر لهم مستوى التدريب المناسب والمستمر وتوفر المستوى الملائم للإشراف وتعمل دائماً على إجتذاب أفضل العناصر لشغل الوظائف لديها حتى تحافظ على تنمية مواردها البشرية دائماً.²

● التنظيم: يجب أن يعكس التنظيم سياسة المخاطر، فلا يمكن أن يكون للمنشأة إدارة المخاطر فعّالة في وجود إداريين خاملين، أو تفويض غير منضبط للمسؤوليات والسلطات، أو أنها غير واضحة أو غير محترمة، أو أن الخريطة التنظيمية في حد ذاتها غير مكيفة مع الأهداف المسطرة.³ فمن القواعد الهامة لنظام إدارة المخاطر هي التحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات داخل كل قسم من أقسام المنشأة حتى لا يكون هناك تعارض بين السلطات ولا تتداخل المسؤوليات؛ و لذا، يجب توزيع المسؤوليات التي تنفذ داخل كل قسم على عدد مختلف من العاملين وذلك لتفادي حدوث الغش أو الأخطاء أو التواطؤ

¹ Ibid, P.39.

² نادر شعبان السواح، "المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص.132.

³ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.136.

داخل القسم الواحد أو بين الأقسام، حيث يتم فصل وظيفة التخطيط عن وظائف التنفيذ والإحتفاظ عن التسجيل. ويتم تحديد السلطات والمسؤوليات وفقا للهيكل التنظيمي المعتمد في المنشأة، وهو ما يجعله جزءا هاما من البيئة الداخلية لأي منشأة، لأنه يتم تخطيط وتنفيذ أعمال المنشأة والرقابة عليها من خلال الهيكل التنظيمي، مع ضرورة ملائمة لطبيعة أنشطة المنشأة وإستراتيجيتها.

(2) وضع الأهداف: يتم تحديد الأهداف على المستوى الإستراتيجي، التي تمثل الأساس لتحديد الأهداف العملية، وأهداف التوافق والتقارير على مستوى كل أجزاء المنشأة. حيث تحدد الإدارة الأهداف الإستراتيجية وتضع الإستراتيجية وتؤسس العمليات التشغيلية التي يتم توظيفها لتحقيق مهمة المنشأة وأهدافها، ويجب أن تتسم بالديناميكية، حيث يتم تعديلها مراعاة لظروف التغيير. يجب أن تكون الأهداف محددة مسبقا من أجل أن تتمكن الإدارة من تحديد الأحداث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على الإنجازات، فإدارة المخاطر تسمح بالتأكد من أن الإدارة قامت بوضع سيورة لتحديد الأهداف، وأن هذه الأخيرة تتماشى مع مهمة المنشأة و مع درجة قبولها للمخاطر. وبهذا، فإن مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل بها المنشأة، والذي تحده الإدارة ومجلس الإدارة يعتبر بمثابة مرجعية في وضع الإستراتيجية وتقييم الأهداف، غير أن ذلك يتطلب تكميم(ماليا) مستوى القبول بالمخاطر لمعرفة ما هي الحدود(بالقيم المطلقة، أو بالنسب) المقبولة؟ وهو ما يعبر عنها بحدود القبول (La tolérance au risque)، ومن ثم يمكن تحديد الأحداث التي يمكن أن يكون لها أثر سلبي.

(3) تحديد الأحداث: تحدد الإدارة الأحداث المحتملة التي يمكن في حال حدوثها أن تؤثر على المنشأة، حيث تحتاج هذه الأحداث إلى تصنيف، من حيث مدى توفيرها للفرص، أو هل من الممكن أن يكون لها تأثير ضدي (سلبي) على قدرة المنشأة على تنفيذ الإستراتيجية بنجاح وتحقيق الأهداف؟ عملية تحليل الأحداث ستكون على مستويين:¹

- تحديد الأحداث التي يمكن إعتبارها مخاطر وهي تشكل في الحقيقة "فرص" يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار ضمن إستراتيجية المنشأة؛ يتعلق الأمر هنا بمفهوم "المخاطر المقبولة". يعتبر قبول المخاطر إستراتيجية في المنشآت ذات التنافسية.

- تحديد الآثار السلبية، وهو ما يمكن إعتباره "مخاطر غير مقبولة" أو "تهديدات"، والتي ترتبط بالأنشطة، وتسمى "مخاطر ملازمة" (Les risques inhérents) في مقابل خطر الرقابة الداخلية وخطر التدقيق. وهو ما يتطلب تحليلا شاملا ومفصلا على مستوى المنشأة، وعلى مستوى كل نشاط، حسب طبيعته وحسب أهدافه.

ينبغي للإدارة، عند تحديد الأحداث أن تأخذ بعين الإعتبار العوامل الداخلية والخارجية المختلفة التي توجه الأحداث و تؤدي إلى نشوء مخاطر أو فرص، و أن تعي كيفية ترابط الأحداث، فقد تظهر بصورة متلازمة؛

¹ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.138.

وقد يكون من الأفضل أن يتم تصنيف الأحداث في مجموعات، بحيث يتيح ذلك للإدارة فرصة إدراك العلاقات التي تربط هذه الأحداث، كما يوفر هذا التصنيف توجيهات و أدلة لأقل الإستجابات تكلفة.

ولتحديد الأحداث يمكن إستخدام تقنيات متعددة مثل: إستمارات الأسئلة، التحليلات، التحقيقات، غير أن خبرة الإدارة العملية لا تعوضها أي من هذه التقنيات¹. ومهما تكن تقنيات تحديد الأحداث، فإنه من الضروري أن تأخذ بعين الإعتبار الماضي والمستقبل.

(4) تقييم المخاطر: رغم إستخدام عبارة "تقييم المخاطر" في بعض الأحيان كنشاط يحصل مرة واحدة، إلا أنه عندما يتعلق الأمر بإدارة المخاطر في المنشأة فإن عنصر تقييم المخاطر يعتبر تفاعل مستمر ومتكرر مع أحداث تحصل للمنشأة. تمكن عملية تقييم المخاطر المنشأة من الأخذ بعين الإعتبار مدى تأثير الأحداث المحتملة على عملية تحقيق الأهداف، و ذلك من خلال تحديد أي الأحداث التي لها أهمية خاصة (المخاطر الأساسية) و " ذلك بإجراء مقارنة بين تقدير المخاطر ومقاييس المخاطر التي تم إعدادها من طرف المنشأة، تتضمن هذه المقاييس العوائد والتكاليف ذات العلاقة، والمتطلبات القانونية، والعوامل الإجتماعية، الإقتصادية والبيئية، و إهتمامات أصحاب المصالح، لينصب عليها إنتباه الإدارة وتركيزها عليها"². يتم تحليل وتقييم المخاطر تبعاً لإحتمالات حدوثها، وحسب تأثيراتها، مع الإشارة إلى ضرورة أن تتوافق الفترة الزمنية لإحتمال الحدث مع الفترة الزمنية للأهداف ذات الصلة، وتستخدم النسب المئوية كمقياس كمي في تقدير مستوى الخطر والبعض الآخر يستخدم السلم بالوضعيات : ضعيف، متوسط ، وقوي. تعتبر عملية تحليل وتقييم المخاطر مهمة جداً لتحديد الطريقة التي يجب أن تسير بها المخاطر.

(5) الإستجابة للمخاطر: يمكن للإدارة الإختيار بين الحلول الممكنة الثلاثة التالية:³

- القبول (أو التحمل): لا يتم إتخاذ أي إجراء لتقليل إحتمالية وتأثير المخاطر، ويتعلق هذا النوع من الإستجابة بحالة مخاطر تقع في المستوى المقبول، وعليه فهي تمثل فرص ممكنة.
- التجنب: حيث يتم إنهاء النشاط (أو الأنشطة)، وبذلك يختفي الخطر، يمكن أن نلجأ إليه عندما يتعذر إيجاد وسيلة لتغطية الخطر، أو إذا كان من الممكن التنبؤ بالخطر قبل تحققه⁴. غير أن هذا الحل ليس ممكناً دائماً من الناحية العملية .
- التقليل (أو معالجة المخاطر): حيث يتم إتخاذ الإجراءات الضرورية لتقليل إحتمالية وتأثير المخاطر معاً، يتعلق الأمر بتحسين الرقابة الداخلية من خلال قرارات تتعلق بإجراءات الرقابة، أو بتحويل المخاطر لتقليل إحتمالية المخاطر أو تأثيرها بواسطة التحويل أو المشاركة بمقدار من الخطر. وقد يتم

¹ Idem.

² Institute of Risk Management, « A Risk Management Standards », Airmic Publishing, London, 2002, P.09.

³ R. William and Jr .Kinney, Op.Cit, P.P.143-144.

⁴ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص. 206.

ذلك إما بالتأمين المتفق عليه أو بواسطة الدفع لطرف ثالث لتحمل هذا الخطر بطريقة أخرى (المقولة من الباطن)، و يعتبر هذا الخيار مفيد خاصة لتقليل المخاطر المالية ومخاطر بعض الأصول والأنشطة.

ومن أجل تنفيذ هذه الحلول يجب على الإدارة أن تعد مجموعة من الإجراءات التي تسمح بتكييف مستوى المخاطر مع عتبة القبول (أو السماح) التي حددتها المنشأة. وفي هذا الإطار، إذا أسفرت الإستجابة للمخاطر عن مخاطر متبقية لم يتم السيطرة عليها (Risques résiduels) لا تزال تتخطى حدود تحمل المخاطر، فإن الإدارة ستحتاج إلى تبني أحد البديلين: إما إعادة النظر في إستجابتها أو إعادة النظر في حدود تحمل الخطر. بعد إختيار الإدارة الطريقة المفضلة للتعامل مع المخاطر فإنها تحتاج لوضع خطة للتنفيذ، حيث يمثل الجزء الهام فيها أنشطة الرقابة لضمان فعالية الإستجابة للمخاطر.

(6) **أنشطة الرقابة:** وتعني السياسات والإجراءات المحددة، المبسطة، والمنشورة، التي تساعد على ضمان إستجابات إدارة المخاطر. تحدث الأنشطة الرقابية في جميع المستويات وفي جميع الوظائف، وتختلف من منشأة إلى أخرى حسب ثقافتها، وطبيعة أنشطتها وطرق عمل المسيرين؛ فلكل منشأة مجموعتها الخاصة من الأهداف وطريقتها الخاصة بالتنفيذ، ومن ثم ستكون هناك فروق في الإستجابة للمخاطر، وبالتالي ستكون نتائج الأنشطة الرقابية مختلفة، كما أن لكل منشأة قابلية تعرض للمخاطر ومستوى إحتمال المخاطر مختلف عن المنشآت الأخرى.

في إطار إدارة المخاطر، تندرج جميع الأنشطة الرقابية في أربع فئات واسعة كما يلي:¹

➤ **الرقابة الوقائية:** وهي مصممة للحد من إمكانية توسع الخطر والحد من النتائج غير المرغوب في تحقيقها. وكلما كان تأثير الخطر على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها أكبر كلما أصبح تنفيذ الرقابة الوقائية الملائمة أكثر أهمية.

➤ **الرقابة التوجيهية:** وهي مصممة لتحقيق نتيجة معينة، حيث تحظى بأهمية خاصة عندما يتم تجنب حدوث أمر غير مرغوب فيه؛ وغالبا ما تستخدم لدعم تحقيق أهداف التوافق.

➤ **الرقابة التحقيقية:** وهي مصممة لتحديد ما إذا كانت النتائج غير المرغوب فيها قد تم تحقيقها (بعد الحدث)، ومع ذلك فإن وجود الرقابة التحقيقية المناسبة يمكن أن يخفف خطر حدوث نتائج غير مرغوب فيها.

➤ **الرقابة التصحيحية:** وهي مصممة لتصحيح النتائج غير المرغوب فيها التي تم تحقيقها، وهي أيضا بمثابة الطوارئ التي تسعى لتحقيق بعض الإنتعاش.

¹ IFACI et Pricewaterhouse coopers, Op.Cit., P.P.47-49.

(7) المعلومات و الإتصال: تتطلب إدارة المخاطر لتحقيق أهدافها إستخدام المنشأة لأكبر قدر ممكن من المعلومات الضرورية، والتي ينبغي أن تتصف بالجودة الكافية. قد تكون هذه المعلومات تاريخية خاصة بالمنشأة، حيث تسمح بتتبع الأداء الفعلي مقابل الأهداف والخطط والتوقعات، ويمكن أن تقدم الإنذارات المبكرة بخصوص الأحداث المحتملة التي تتطلب إهتمام الإدارة. يتم تحديد المعلومات المفيدة، وجمعها ونشرها في أشكال وفي آجال تسمح للفاعلين في المنشأة بالقيام بمسؤولياتهم. تنتج نظم المعلومات بيانات تشغيلية، مالية وكذلك بيانات تتعلق بإحترام الإلتزامات القانونية والتشريعات، تسمح هذه البيانات بتسيير ومراقبة أنشطة المنشأة؛ ولا تعالج هذه النظم البيانات التي تنتجها المنشأة فقط، بل تعالج أيضا البيانات المتعلقة بالمحيط الخارجي للمنشأة و الضرورية لعملية إتخاذ القرارات الملائمة¹.

تظهر حاجة واسعة لوجود إتصال فعال يُمكن من سير المعلومات في مختلف الإتجاهات: تصاعدي، تنازلي، وأفقي، بحيث تتدفق المعلومات عبر كافة أنحاء المنشأة، وبطريقة تجعل جميع المسيرين يتلقون رسالة واضحة من الإدارة العليا، و يتمكنون من فهم دورهم في عملية إدارة المخاطر، و يقومون بتحديد وتقييم المخاطر بلغة مشتركة؛ وبالتالي تفعيل ودعم عملية إدارة المخاطر. فالمسيرون المتخصصون الذين يتعاملون مع القضايا المهمة التي تحدث يوميا هم الأقدر على إدراك المشاكل التي تنشأ. كما يعمل الإتصال الفعال على نشر ثقافة الخطر وجعلها ثقافة مشتركة، مما يؤدي إلى تدأوب سلوكيات أفراد المنشأة، فإذا كانت ثقافة المنشأة هي "معاداة الشخص المُبلِّغ عنها" لن يبادر المسيرون بإبلاغ رؤسائهم عن المشاكل والمخاطر في الوقت المناسب. يتطلب الإتصال الفعال وجود وسائل إتصال ملائمة ليس فقط داخل المنشأة ، ولكن خارجها أيضا، ومن المهم أيضا وجود تواصل خارجي مع الأطراف ذات المصالح في المنشأة حول الطريقة التي تدير بها المنشأة المخاطر لإعطائها ضمانات بأن مصالحهم محفوظة، بل إن الجدية والمصداقية التي تتم بها الإتصالات مع الأطراف الخارجية ترسل رسائل هامة في أنحاء المنشأة، ويمكن أن يكون لها تأثير كبير على ثقافة المنشأة.

(8) الرقابة: ينبغي مراقبة سيرورة إدارة المخاطر بشموليتها، لتقييم أداء عناصرها على مر الزمن، ويتم تعديلها حسب الإحتياجات. تتم المراقبة من خلال أنشطة دائمة للإدارة أو بواسطة عمليات تقييم مستقلة أو بالطريقتين معا². قد تتغير أهداف المنشأة بمرور الزمن ومن المرجح أن تتغير محفظة المخاطر التي تواجهها وأهميتها النسبية بمرور الزمن، حيث أن الإستجابة للمخاطر التي كانت ذات فعالية في السابق قد تصبح غير فعالة أو يستحيل تنفيذها في الوقت الحالي، وقد تصبح الأنشطة الرقابية أقل فعالية أو تزول أهميتها، لذا تحتاج الإدارة لمراقبة سيرورة إدارة المخاطر بإستمرار من أجل تحديد مدى فعالية هذه السيرورة وملائمتها. تختلف

¹ Cooper - lybrand et IFACI, « La Nouvelle Pratique de contrôle interne », Ed. Organisation, 2^{ème} Ed. Paris, 1994.

²IFACI et Pricewaterhouse coopers, Op.Cit., P.103.

عمليات تقييم إدارة المخاطر من حيث مجالها وتكرارها، وهذا يتوقف على أهمية مجموعات المخاطر وأهمية الإستجابة للمخاطر و أنشطة الرقابة ذات الصلة؛ غير أن التقييم الشامل لمنظومة إدارة المخاطر يستلزم توجيه الإهتمام لمعالجة كل جوانب هذه السيرورة، بما فيها تحديد الإستراتيجية. وتشكل الأنشطة الإدارية المنتظمة مثل تحديث سجلات إدارة المخاطر وفحص سلامة الإجراءات التنظيمية جزءا من مراقبة عملية إدارة المخاطر.

قد يقوم بعملية الرقابة طرف خارجي عن إدارة المخاطر، والذي قد يكون مدقق خارجي أو نشاط التدقيق الداخلي، حيث يجب أن يُقدم تقارير بنتائج الرقابة إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. وفي المقابل، فإن "مسؤولية الإدارة عن وضع وتطبيق نظام إدارة المخاطر، تستلزم منها إجراء تقييم ومتابعة باستمرار، كل حسب مسؤولياته ونطاق عمله، وذلك في إطار ما يُسمى بـ: "التقييم الذاتي للرقابة والمخاطر" (Auto-évaluation du Contrôle et des Risques)، حيث يتم استخدام عدة أساليب، منها طريقة الإستقصاءات توجه للإداريين من قبل المسيرين الرئيسيين لمعرفة ما إذا كانت هناك عمليات مُعرضة للمخاطر، وما إذا كانت هناك ضوابط رقابية ملائمة وكافية، إضافة إلى أسلوب عقد المقابلات مع المديرين في وحدات الأعمال، وهناك أسلوب أصبح أكثر رواجاً في المنشآت الناجحة والمهتمة بفعالية إدارة المخاطر، ألا وهو استخدام ورش عمل التقييم الذاتي للرقابة والمخاطرة، كأفضل طريقة لإدخال إدارة المخاطر في كل أجزاء المنشأة بإشراك الجميع في العملية"¹.

إن الأهمية المتنامية لإدارة المخاطر جعلها تلعب دور الموجه الأساسي لكل الأنظمة الأخرى داخل المنشآت، و دعامة أساسية لنجاحها، غير أن لعب هذا الدور يتوقف على مدى فعاليتها وملائمتها لطبيعة المخاطر التي تواجهها هذه المنشآت. وعليه يجب التذكير ببعض المقومات التي تضمن فعالية إدارة المخاطر في أي منشأة:

- إشراك و إدماج الموارد البشرية: تتطلب الإدارة الشاملة للمخاطر إدماج بعد الخطر في القيم و في ثقافة وفي السيرورات الأساسية لتسيير المنشأة، ولا يمكن الوصول إلي هذه الوضعية إلا بموافقة ومشاركة جميع العاملين، وأي تطور أو تغير في قيمهم و ثقافتهم سيؤثر في عمل المنشأة.
- توحيد اللغة: المتخصصون في إدارة المخاطر بالمنشأة متعددين، فهم يعالجون مخاطر مختلفة: خطر القرص، الخطر التكنولوجي،...إلخ، ولهم لغات خاصة بهم، غير أن اعتماد مقاربة شاملة لإدارة المخاطر في المنشأة، يتطلب وجود إتصال بين هؤلاء المتخصصين وإدارة المنشأة و المستخدمين ككل. وعليه، فمن المهم استخدام مبادئ ولغة مشتركة حول المخاطر وإدارتها.

¹ K. H.S. Pickett, Op.cit., P.74.

- تخصيص الموارد: لا بُد أن نعلم أن كل الفاعلين في المؤسسة معنيين بنظام إدارة المخاطر: مجلس الإدارة واللجان المتخصصة المنبثقة عنه، المديرون، التدقيق الداخلي، الإدارة العملياتية، والمتخصصون في إدارة المخاطر و العمال، فإذا كان التنظيم المعمول به في المنشأة ملائم ، فهذا يستلزم أن يقوم كل واحد من هؤلاء الفاعلين بدوره و مسؤولياته الخاصة. وقد تظهر تحديات تنظيمية داخلية في حالة تبني وظيفة "مدير المخاطر" (Risk manager) ، حيث يتطلب الأمر قيام الإدارة العليا للمنشأة بتحديد مهامه ومسؤولياته بوضوح إتجاه نظام إدارة المخاطر، بالنسبة للمسؤولين على إدارة المخاطر الكبرى.

- منهجية متينة: منهجية وضع نظام الإدارة الشاملة للمخاطر تستند إلى سياسة تدل على إلتزام المسيرين بالعمل على تجسيد هذا النظام، تحدد هذه السياسة المقاربة العامة المعتمدة، أهداف المنهجية، أدوار ومسؤوليات كل جهة، معايير تقييم قبول المخاطر من طرف المنشأة، الثوابت الأساسية لتقييم المخاطر. ومن المهم نشر سياسة المخاطر مرفقة بالآليات التي تضمن تطبيقها. تعتمد مثل هذه المنهجية أيضا على وضع

- بطريقة نظامية- سيرورات مشتركة في المؤسسة لتحديد وتحليل و تقييم ومعالجة المخاطر.

رابعاً: الأطراف المسؤولة على وضع، تطبيق والإشراف على نظام إدارة المخاطر:

إدارة المخاطر هي قضية تعني الجميع داخل المؤسسة، غير أن مسؤولية كل طرف تختلف حسب وضعه التنظيمي، وطبيعة مهامه، كما هو مبين في الشكل رقم 2-5 (أنظر الصفحة الموالية). و فيما يلي شرح دور هذه الأطراف* في عملية إدارة المخاطر:

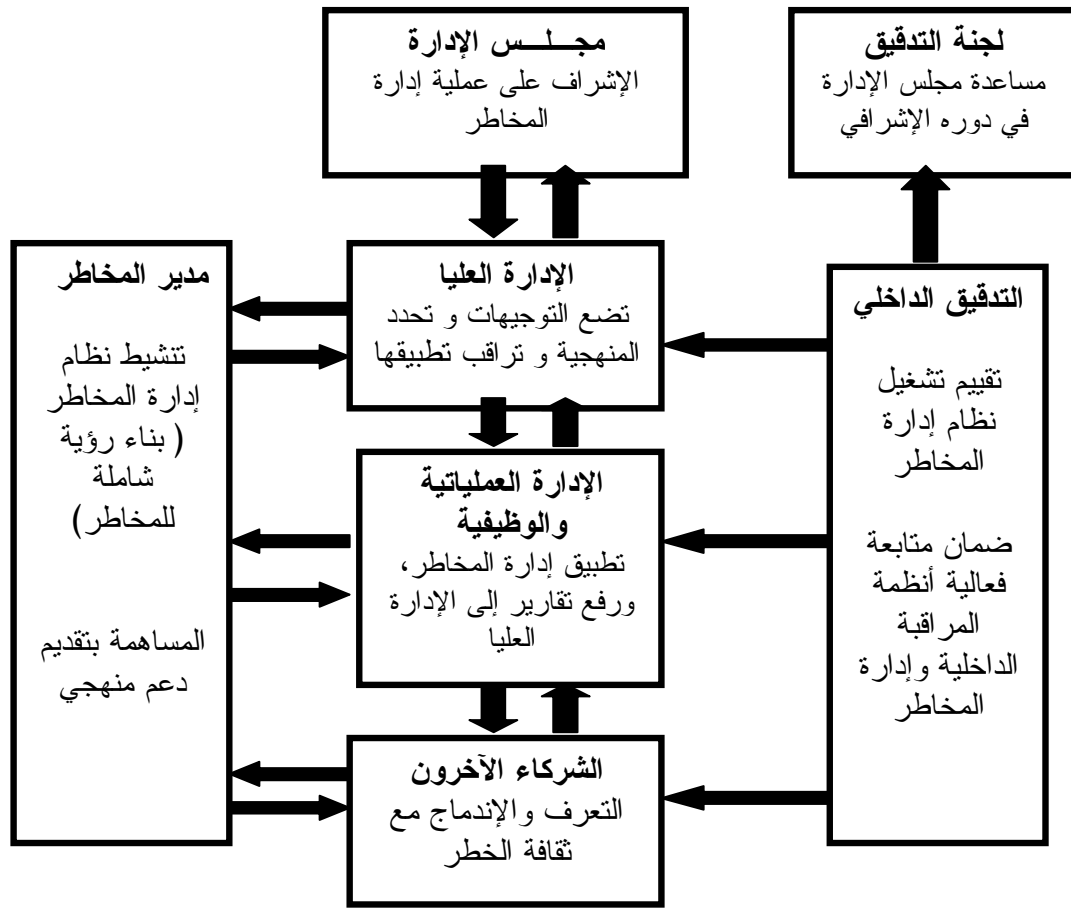
1) مجلس الإدارة: بسبب المتاعب الكبيرة التي مرت بها العديد من المنشآت، فقد نادى المساهمون والأطراف الأخرى ذات العلاقة على ضرورة تحمل مجالس الإدارة لمسؤولياتهم بوضع الإستراتيجيات والخطط وأدوات المتابعة والرقابة. يعتبر مجلس الإدارة الرابط بين الأشخاص الذين يوفرون رأس المال والأشخاص الذي يستخدمونه لخلق قيمة للمنشأة. يتمثل دور مجلس الإدارة في الآتي:¹

- مراجعة الإستراتيجيات الرئيسية للمنشأة والمصادقة عليها؛
- مراقبة أعمال المدير التنفيذي ؛
- الإشراف على تنفيذ وتطوير إستراتيجية المنشأة؛
- مراقبة المخاطر وإجراءات الرقابة الداخلية؛
- مراقبة الأنشطة وكافة العمليات لضمان عدالة المعاملة بين كافة الأطراف ذات الصلة بنشاط المنشأة.

* ما عدا التدقيق الداخلي، الذي نوضح دوره بصفة مستقلة في العنصر الموالي.

¹ إيهاب نظمي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص.290.

الشكل رقم: 2-5 الأطراف الفاعلة في نظام إدارة المخاطر في المنشأة



المصدر:

Institut Français des Administrateurs (IFA), « Rôles de l'administrateur dans la maîtrise des risques », sur le site de IFA : www.ifa-asso.com

أوضحت لجنة COSO بأنه على مجلس الإدارة الإشراف على إدارة المخاطر الموضوع من طرف الإدارة العليا للمنشأة، وأن يتأكد من أن التعامل مع المخاطر التي تتعرض لها المنشأة يتطابق مع درجة قبولها للمخاطر. ولا يمكن لمجلس الإدارة أن يفوض مسؤولياته المتعلقة بالإشراف على إدارة المخاطر، غير أنه بإمكانه إنشاء إدارة أو لجنة تتولى إدارة المخاطر وتتضمن مسؤولياتها الآتي¹:

- تحليل جميع المخاطر المرتبطة بأنشطة المنشأة على سبيل المثال: مخاطر الائتمان والسوق والسيولة والعمليات بالنسبة للبنوك؛
- تطوير منهجيات القياس والضبط لكل نوع من أنواع المخاطر؛
- تحديد سقف المخاطر وتسجيل حالات الإستثناء عن سياسة إدارة المخاطر؛
- تزويد مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية العليا بمعلومات عن منظومة المخاطر في المنشأة؛

¹ National Association of Corporate Directors(NACD), « Report of the NACD Blue Ribbon Commission on the role of the Board in corporate strategy », Washington , www.nacd.org

➤ يتم التعاون بين هذه اللجنة أو الدائرة و بين الدوائر الأخرى الموجودة في المنشأة لإنجاز مهامها.

(2) الإدارة العليا: تعتبر الإدارة العليا المسؤول الأول على إدارة المخاطر في المنشأة ، إذ تقوم في هذا الشأن بعدة مهام أهمها:

- إعداد سياسة المخاطر وفقا لمستوى قبول المخاطر المحدد من طرف مجلس الإدارة؛
- تحديد منهجيات وأدوات المراقبة والقيادة (تقارير، نشرات،...) (الضرورية وضمان تطبيقها)؛
- تقديم -بصفة دورية- لمجلس الإدارة تقريرا عن وضعية المخاطر في المنشأة و كيفية التعامل معها، وذلك ليتأكد من فهم إدارة المنشأة لأدوارها ومسؤولياتها بطريقة صحيحة، بخصوص تحديد وتقييم وإدارة ومراقبة المخاطر، كما يتمكن مجلس الإدارة من متابعة منتظمة لمخاطر المنشأة، ويتأكد من التطبيق الفعلي لنظام إدارة المخاطر.

(3) الإدارة العملياتية: يقع على عاتق الإدارة العملياتية تنفيذ سياسة المخاطر المحددة من طرف الإدارة العليا للمنشأة، وعلى هذا الأساس فهي تعمل على تطوير - ضمن محيط مسؤوليتها- إجراءات إدارة المخاطر تكون متناسقة مع السياسة الشاملة للمؤسسة، و السهر على تطبيق هذه الإجراءات وإحترام التعليمات والتوجيهات من طرف الأشخاص الذين هم تحت مسؤوليتها. فالمسيرون مطالبون بإبلاغ الإدارة العليا بالمخاطر المحددة على مستوى الأنشطة التي يسيرونها، وكذلك الإجراءات التي إتخذوها وطبقوها للتحكم في هذه المخاطر.

(4) مدير المخاطر: يعتبر "مدير المخاطر" شخص له الكفاءة الملائمة لقيادة إدارة المخاطر في المنشأة وفق مقاربة شاملة، يمكن أن يشرف على مختلف المصالح المكلفة بتطبيق نظام إدارة المخاطر مثل مصلحة الأمن والوقاية، مصلحة المحاسبة، مصلحة مراقبة الجودة،... إلخ، أو أن يترأس لجنة إدارة المخاطر المكلفة بالتنسيق بين مختلف سياسات إدارة المخاطر في المنشأة ككل، وتقديم تقارير دورية للإدارة العليا¹. و عليه، فإن مدير المخاطر يقوم بمهام تتعدى الحدود التنظيمية والسلمية، وهو ما يتطلب إختيار الوضع التنظيمي الملائم لهذه الوظيفة، وتحديد مختلف إرتباطاتها السلمية والوظيفية، وهذا بمراعاة طبيعة أنشطة المنشأة وحجمها. يمكن لمدير المخاطر أن يقوم بما يلي:

- ترقية وتطوير الكفاءات بخصوص إدارة المخاطر، فهو يفيد المنشأة بالمهارات وبالخبرات المتخصصة و يقدم دعم منهجي لإدارة مخاطر المنشأة، حيث يمكن أن يساعد مدير المخاطر المسيرين على المستوى العملي عند التقييم الكمي للمخاطر وأثناء إعداد سيناريوهات المخاطر؛
- إقتراح سياسة إدارة المخاطر للإدارة العليا و مجلس الإدارة، وكذلك سيرورة مراقبتها ومتابعتها؛
- لعب دور منشط لنظام إدارة المخاطر، خصوصا فيما يتعلق برفع التقارير للإدارة العليا، مما يجعلها تراجع نظرتها لمحفظه المخاطر.

¹ C. Veret et R. Mekouar, « Fonction : Risk Manager », Dunod, Paris, 2005, P. 18.

خامسا: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر:

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الأطراف الفاعلة في نظام إدارة المخاطر، الذي يمثل مجالا أساسيا من مجالات تدخله، ومن ثم يتعين على المدققين الداخليين الإهتمام بالمخاطر الرئيسية المؤثرة على الأهداف، أو العمليات، أو الموارد، كما جاء في المعيار رقم A3.1220: " على المدقق الداخلي أن يحذر من المخاطر الجوهرية والتي يمكن أن تؤثر على الأهداف، العمليات والموارد. على كل حال، فإن إجراءات التأكيد لوحدها، حتى وإن نفذت بعناية مهنية، لا تضمن بأن جميع المخاطر الجوهرية سيتم إكتشافها ". وقد أثر الإهتمام بالمخاطر ونظم إدارتها على عمل التدقيق الداخلي، حيث أصبح يقوم على مقارنة بالمخاطر (L'approche par les risques) وهي نتيجة مباشرة للبحث عن الفعالية عن طريق التدقيق، إذ يخصص المدقق -حسب هذه المقاربة- جزءا مهما من عمله في أجزاء المؤسسة، أين يمكن أن تظهر أخطار العجز، الخسارة، وعدم كفاءة الرقابة.¹ تقع على التدقيق الداخلي مسؤولية تقييم وتحسين فعالية سيرورة إدارة المخاطر وتقديم التوصيات والإقتراحات لتحسينها، من خلال خدمات التأكيد و الإستشارة، كما ينص على ذلك المعيار رقم 2100 ، الذي جاء فيه: " يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات، على أساس مقارنة منهجية ومنظمة"، و هو ما يدل على أن مجال عمل المدقق الداخلي يشمل أيضا نظام إدارة المخاطر. وقد أكد المعيار الفرعي رقم 2120 على "وجوب قيام نشاط التدقيق الداخلي بتقييم فعالية سيرورة إدارة مخاطر المنشأة، والمساهمة في تحسينها، وتطويرها".

يؤدي التدقيق الداخلي دورا مهما في سيرورة إدارة المخاطر في منظمات الأعمال، إذ يقوم بتقييم مدى ملائمة و فعالية إدارة المخاطر و يساهم في تحسينها، مساعدة للإدارة وللجنة التدقيق على الوفاء بمسؤولياتهما في إدارة المخاطر، غير أن تأدية التدقيق الداخلي لدوره التأكيدي و الإستشاري يمكن أن يواجه تهديدا كامنا لإستقلاليته و موضوعيته؛ و من ثم، فإن الحد الأقصى لمساهمته في سيرورة إدارة المخاطر تتحدد بالوضعية التي يمكن للمدقق الداخلي القيام بدوره التأكيدي والإستشاري، مع الحفاظ إستقلاليته وموضوعيته². وفي هذا الإطار، يُوجه المعيار 2120.C3 الدور الإستشاري للتدقيق الداخلي في نظام إدارة المخاطر من خلال التأكيد على أن إدارة المخاطر هي مسؤولية إدارة المنشأة بدرجة أولى، حيث نص على: " عندما يساعد المدققون الداخليون الإدارة في تصميم وتحسين نظام إدارة المخاطر يجب أن ينأوا بأنفسهم عن تحمل أية مسؤولية عملية تتعلق بالنظام". و ما يجب تأكيده هو أن لجنة التدقيق و الإدارة العليا للمنشأة مطالبتان بتحديد دور التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر؛ ففي حالة عدم وجود نظام لإدارة المخاطر، فإن المعيار رقم 2120 يشير

¹ H. Bouquin et J. C. Becour , Op.cit., P.39.

² L. De Zwaan et Al, « Internal Audit involvement in Entreprise Risk Management », Papers Accounting, N: 2/2009, Griffith University, Australia, P. 5.

إلى أن غياب نظام إدارة المخاطر يستدعي من المدقق الداخلي تنبيه إدارة المنشأة، من خلال إقتراحات من أجل تصميم مثل هذا النظام، حينئذ، يمكن للمدقق الداخلي أن يلعب دوراً إستباقياً (Proactif)، من خلال المساعدة في تصميم هذا النظام دون أن يتحمل مسؤولية إدارة المخاطر المكتشفة. يمكن للتدقيق الداخلي أن يقوم بتقييم ملائمة وفعالية نظام إدارة المخاطر، للتأكيد على أن هذا النظام يضمن أن:

- المخاطر الناتجة عن إستراتيجية وأنشطة المنشأة محددة، وأعطيت لها الأولوية؛
- مجلس الإدارة و إدارة المنشأة قد قاما بتحديد المستوى المقبول للمخاطر بالنسبة للمنشأة؛
- أنشطة معالجة المخاطر تم تحديدها و تنفيذها لأجل تخفيض أو مراقبة المخاطر عند مستويات القبول المحددة من طرف الإدارة ومجلس الإدارة؛
- أنشطة المتابعة المستمرة تم توجيهها نحو إعادة تقييم -بصفة دورية- الخطر و فعالية مراقبته؛
- مجلس الإدارة وإدارة المنشأة تستلم -بصفة دورية- تقرير حول نتائج نظام إدارة المخاطر.

إن المطلوب من المدققين الداخليين هو إضافة قيمة للمنشأة، الذي يعني المساهمة في دعم نجاحها، حيث تؤكد - وبكل وضوح- معايير الأداء على أهمية قيام مسؤول التدقيق الداخلي بإدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية، لضمان إضافته قيمة للمنشأة، و يؤكد المعيار C1-2010 على الحاجة إلى إضافة قيمة والمساهمة في ترقية إدارة المخاطر، حيث جاء فيه: "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي الأخذ بعين الإعتبار الموافقة على المهمات الإستشارية المطلوبة اعتماداً على إحتتمالية مساهمة المهمة في تحسين إدارة المخاطر، إضافة قيمة، تحسين عمليات المنشأة. يجب إدراج المهمات الإستشارية الموافق عليها في الخطة".

عندما تحتاج المنشأة إلى وضع نظام لإدارة المخاطر، وتلجأ إلى المدقق الداخلي لطلب مساعدته كخدمة إستشارية، فمن الصعب على هذا المدقق أن يقدم خدمة تأكيدية عادلة على هذا النظام نفسه؛ وللهولة الأولى يبدو أن هذين المفهومين متناقضان أو غير متطابقين، الأمر الذي دفع إلى إقتراح العديد من الطرق، يمكن من خلالها إدارة هذا التضارب في أداء الخدمات التأكيدية والإستشارية من قبل التدقيق الداخلي. وفي هذا الإطار، يقترح ¹ Pickett سبع (07) مقاربات أو مداخل ممكنة، يمكن توضيحها فيما يلي :

- **المقاربة الأولى:** وهي مقارنة معيارية للتدقيق، هنا فريق التدقيق الداخلي يراقب -بطريقة نظامية- إدارة المخاطر في المنشأة، حيث يتأكد من تصميم وتطبيق نظام لإدارة المخاطر في المنشأة، و أنه ذو مصداقية وقوي ويستجيب لمتطلبات المنشأة. يمكن للمدقق الداخلي توريد خدمات التأكيد بكل إستقلالية لمجلس الإدارة حول حالة نظام إدارة المخاطر.

¹ K. H.S. Pickett, Op.cit., P.79.

- **المقاربة الثانية:** شبيهة بالأولى، لكن مع إضافة اللجان المتخصصة التي تقدم المشورة والتوجيه عند الإقتضاء. يمكن للمدقق الداخلي تقديم عروض لمجلس الإدارة، أثناء الاجتماعات و ورشات العمل، حيث يتم مناقشة وإقرار نظام إدارة المخاطر، مع الأخذ بعين الإعتبار المساهمات الملائمة.
 - **المقاربة الثالثة:** وفق هذه المقاربة، يصبح المدققون الداخليون مشاركون في رفع الوعي والعناية، حيث يقود التدقيق الداخلي مجموعة من المنتديات و الأعمال التي تهدف إلى ترقية حوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة.
 - **المقاربة الرابعة:** أين يقوم التدقيق الداخلي بتبسيط ورشات تقييم الرقابة الذاتية (Evaluation d'autocontrôle)، ونشر رسالة الخطر في أجزاء المنشأة. فالمدقق يقوم بتوجيه عمل الفرق ومشاريعهم ومساعدتهم على إعداد سجلات المخاطر التي تعكس المخاطر ذات الأولوية، وكذلك مخططات العمل.
 - **المقاربة الخامسة:** هنا يجمع المدقق الداخلي البيانات حول مخاطر المنشأة(إنشاء قاعدة بيانات)، من خلال تحديد مختلف مخاطر الأنشطة التي يمكن أن تنتج في المنشأة. وهو ما يقتضي أن يقوم التدقيق الداخلي بتطوير نظام الإبلاغ (أو التقارير)، الذي يقدم تقارير مختصرة أو مفصلة للمستويات المعنية في المنشأة. ويتضح بهذا أن الدور الذي يضطلع به التدقيق الداخلي يجعل منه مديرا للمخاطر في المنشأة.
 - **المقاربة السادسة:** تقوم هذه المقاربة على تصميم حدين منفصلين لخدمات التدقيق الداخلي، الأول يتعلق بالدور التأكيدي الأساسي، و غالبا ما تركز هذه الخدمة على مخاطر العمليات التي تم تحديدها. أما الحد الثاني، فيتعلق بأداء المدقق الداخلي الخدمة الإستشارية لتسهيل عمليات التقييم الذاتي للرقابة و المخاطر.
 - **المقاربة السابعة:** هي أن يلعب التدقيق الداخلي دورا كاملا في إعداد وتطوير نظام إدارة المخاطر في المنشأة والمساعدة في تطبيقه.
- الإستراتيجيات الأساسية المذكورة أعلاه يمكن أن تكون قاعدة لتكييف خدمة التدقيق الداخلي في تطوير إدارة المخاطر في كامل المنشأة، والمقاربة أو الإستراتيجية المختارة ينبغي أن تكون مناسبة للمنشأة ولفرق التدقيق معا.

وتأسيساً على ما سبق، فإن الدور الرئيس للمدققين الداخليين في إدارة المخاطر هو توفير تأكيد موضوعي لمجلس الإدارة وللإدارة العليا حول فعالية نشاطات إدارة مخاطر المنشأة، وأن مخاطر الأعمال الأساسية يتم إدارتها بشكل ملائم. ويتضمن هذا الدور التأكيد ما يلي:¹

- توفير تأكيد حول تصميم وفعالية عمليات إدارة المخاطر؛
- توفير تأكيد بأن المخاطر قد تم تقييمها بشكل صحيح؛
- تقييم عمليات إدارة المخاطر؛

➤ تقييم الإبلاغ (reporting) حول حالة المخاطر الأساسية والضوابط؛

➤ مراجعة إدارة المخاطر الأساسية، بما في ذلك فعالية الضوابط وأية إستجابات أخرى إليها.

ويمكن للتدقيق الداخلي تقديم خدمات إستشارية تتعلق بعملية إدارة المخاطر إذا ما توفرت حماية ملائمة لإستقلاليته وموضوعيته، وفي هذا الشأن، فقد حدد معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة و إيرلندا (IIA.UK) الدور الإستشاري للتدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر فيما يلي:²

- العمل كمنسق و مرشد للمديرين والموظفين خلال عمليات إدارة المخاطر كجزء من التقييم الذاتي وذلك بقيادة نقاش العمل دون التدخل المباشر في العمليات؛
- العمل كجزء من فريق عمل لمساعدة الإدارة بالخبرات الفنية اللازمة؛
- العمل كمحلل للمخاطر والرقابة لتزويد المديرين بالمشورة والخبرة في مجال تحديد وتقييم المخاطر وتصميم أنظمة الرقابة والإستراتيجيات التي تحد من هذه المخاطر؛
- إتاحة المجال للمدققين الداخليين بإستخدام أدوات وتقنيات الإدارة لتحليل المخاطر والرقابة؛
- العمل كمركز خبرة لإدارة المخاطر و تقديم الدعم في إنشاء نظام إدارة المخاطر.

ومن خلال هذه الحزمة من خدمات التدقيق الإستشارية، نوّكد على وجود حماية ملائمة موضوعة لضمان تكامل دوره الإستشاري مع الدور المحوري للتدقيق الداخلي ألا وهو ضمان خدمات التأكيد المعقول بشأن نظام إدارة المخاطر؛ وتوفير هذه الحماية ستجعل الدور الإستشاري للتدقيق الداخلي ليس في حالة تضارب مع الدور التأكيدي. وفي هذا السياق، يؤكد معهد IIA على ضرورة أخذ بعين الإعتبار ما يلي:³

- ينبغي أن يكون من الواضح أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إدارة المخاطر؛
- طبيعة مسؤوليات التدقيق الداخلي إزاء عملية إدارة المخاطر يجب أن تكون مدوّنة في ميثاق التدقيق (La charte d'audit) ومصادق عليها من طرف لجنة التدقيق؛

¹ داود يوسف صبح، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، إتحاد المصارف العربية، ط 1، بيروت، 2007، ص.173.

² Institute of Internal Auditors in UK and Ireland, « The role of internal auditor in risk management », P. 4, on site of IIA.UK : www.iaa.org.uk.

³ Institute of Internal Auditors(IIA) , « The role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management », January 2009, P. 6, on site of IIA: www.theiaa.org

- لا يمكن للتدقيق الداخلي أن يقوم بإدارة المخاطر باسم إدارة المنشأة.
- يجب أن يقوم التدقيق الداخلي بتقديم الإستشارات، والدعم للإدارة في إتخاذ القرارات بشرط ألا تتعارض مع قرارات إدارة المخاطر نفسها؛
- لا يمكن للتدقيق الداخلي تقديم تأكيد موضوعي على أي جزء من نظام إدارة المخاطر عندما يكون مسؤولاً عليه، ويمكن القيام بذلك من طرف جهات أخرى ذات مؤهلات مناسبة ومستقلة؛
- أي عمل خارج أنشطة التأكيد يجب أن يكون محددًا كالإلتزامات إستشارية، ومعايير التنفيذ المتعلقة بمثل هذه الإلتزامات يجب أن تكون محل متابعة.

تلخيصاً لما سبق، يمكن القول أن التدقيق الداخلي يلعب دوراً مهماً في كل مرحلة من مراحل عملية إدارة المخاطر، وعلى مستوى كل مكوناتها، كما مبين في الشكل رقم: 2-6 (أنظر الصفحة الموالية).

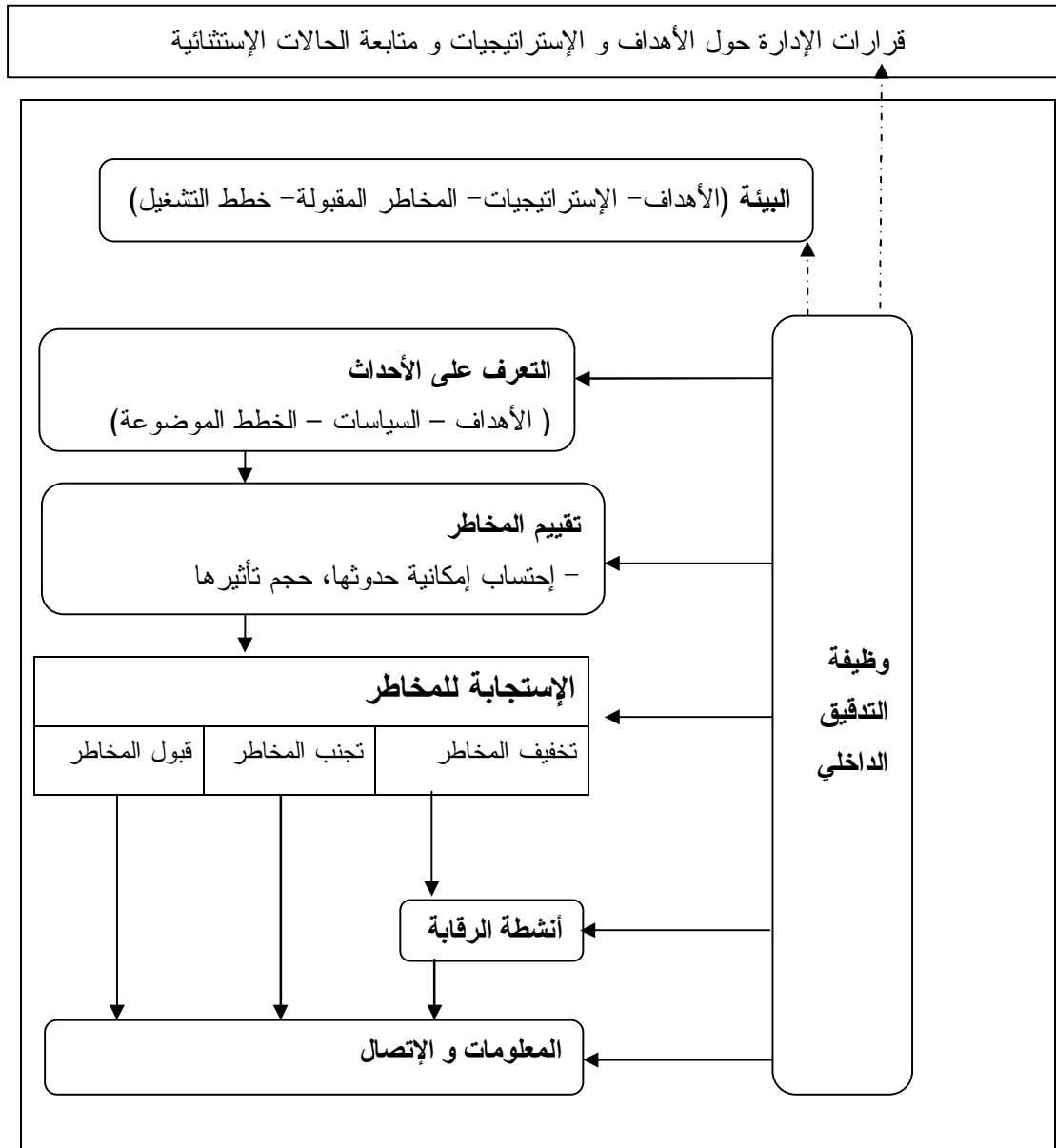
✓ **البيئة:** يعمل المدقق الداخلي على تقييم مدى ملائمة سياسة إدارة المخاطر التي تبنتها الإدارة العليا ومجلس الإدارة، لأهداف وإستراتيجية المنشأة، ولمواردها المالية، وقدرتها على تحمل المخاطر، في ضوء نتائج تحليل البيئة الخارجية، وعمليات المنشأة. وعليه، سيقدم المدقق الداخلي إقتراحاً إما بإعادة النظر في أهداف المنشأة، وبالتالي مراجعة الإستراتيجيات لتحقيقها، وهو ما يعني مراجعة سياسة إدارة المخاطر، و مستوى الرغبة في المخاطر (Appétence pour le risque)، ليتناسب مع أهداف المنشأة وقدرتها على تحمل المخاطر.

✓ **التعرف على الأحداث:** يمكن أن يشارك المدققون الداخليون الإدارة في تحديد المخاطر وتقييم الضوابط الرقابية في إطار ورشات التقييم الذاتي للرقابة والمخاطر، بحيث يشكلون مصدر الخبرة المطلوبة في عملية تحديد المخاطر. ومن جهة أخرى، يتأكد المدققون الداخليون من تحديد جميع المخاطر، وتقييم الأساليب و الأدوات المستخدمة في عملية تحديدها. كما يمكن أن يقوم هؤلاء المدققون برصد المخاطر المحيطة بأنشطة المنشأة و أهدافها، من أجل تنبيه الإدارة عنها في الوقت المناسب، و بالتالي إعطاءها الفرصة الكافية للإستجابة بفعالية نحو المخاطر.

✓ **تقييم المخاطر:** يمكن للمدقق الداخلي أن يمارس دوراً إستشارياً مهماً، من خلال مساعدة الإدارة في تقييم المخاطر من حيث إحتماالية وقوعها وأثرها، من أجل أن يتم ترتيبها، وعرضها بأسلوب تستطيع من خلاله الإدارة إجراء المقارنة بين مختلف أنواع المخاطر لمعرفة تلك المخاطر ذات الأولوية، وما لا يتم معالجته. وقد يكتشف المدقق الداخلي أثناء تأدية دوره التأكيدي أن أدوات ومنهجية تقييم المخاطر غير كافية، أو لم تتم بشكل صحيح، حيث لاحظ وجود مخاطر هامة تستدعي معالجة سريعة من الإدارة العليا، ولم يتم إعطاءها الأولوية في المعالجة. و بالتالي، سيقوم المدقق الداخلي برفع

تقارير لمجلس الإدارة والإدارة العليا لإطلاعها على حالة المخاطر، و إقتراح أدوات ومناهج ملائمة لتقييم المخاطر، والتوصية بتعديل مستويات المخاطر المقبولة للمنشأة، ومراجعة فلسفة إدارة المخاطر ككل.

الشكل رقم: 2-6 إدارة المخاطر في المنشأة و دور وظيفة التدقيق الداخلي



J.Kinney and R.William, Op.Cit, P.142.

المصدر:

✓ **الإستجابة للمخاطر:** رغم أن إتخاذ قرار التعامل مع المخاطر هو مسؤولية الإدارة العليا للمنشأة، فإنه يمكن للمدقق الداخلي تقديم النصح، وتوفير البدائل لها للتعامل مع المخاطر، وإرشادها للخيار الأمثل، كخدمة إستشارية. وفي إطار دوره التأكيدي، يعمل المدقق الداخلي على تقييم قواعد و طرق إختيار إجراء التعامل مع المخاطر، و تقييم تصميم وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعية للحد من

المخاطر، أو تخفيضها عند المستوى المقبول، مثل إجراءات الرقابة على المعاملات، و حماية الأصول، للتحكم في خطر الغش، الذي يعتبر تقييمه من أهم مسؤوليات التدقيق الداخلي في إطار دوره التأكيدى حول إدارة المخاطر، كما ورد في المعيار رقم A2.2120 ، حيث جاء فيه: " يجب على التدقيق الداخلي تقييم إمكانية الغش، والطريقة التي يتم بها التعامل معه من قبل المنشأة".

✓ **المعلومات و الإتصال:** يوجد عدة أطراف داخلية(الإدارة العليا، مجلس الإدارة، المستخدمين،...) وأخرى خارجية(المستثمرين، المقرضين، هيئات الضبط،...) لديها طلب على المعلومات حول مخاطر المنشأة، وعملية إدارتها. ولهذا، يجب على المدقق الداخلي أن يتأكد من سرعان هذه المعلومات في كل الإتجاهات، مثلا: بين الإدارة العليا و الإدارات العمليانية، التي تواجه هذه المخاطر في أعمالها اليومية، يقدم التدقيق الداخلي تأكيدا للجنة التدقيق على أن الإدارة تعمل على الوفاء بمسؤولياتها في ما يتعلق بإدارة المخاطر، من خلال التأكد من وجود نظام فعال للتقارير الدورية، يعمل على نشر المعلومات المتعلقة بالمخاطر في الوقت المناسب، وبالذقة المطلوبة، لكافة الأطراف المعنية، و أن هذه المعلومات قابلة للفهم من قبل هذه الأطراف. كما يتأكد التدقيق الداخلي من أن نظم المعلومات في المنشأة تمكن من متابعة تطور وضعية المخاطر، وأية ظروف إستثنائية، فيمكن أن تتجح المنشأة في التعامل مع المخاطر الحالية، غير أنها قد لا تكون جاهزة للتعامل مع مخاطر جديدة قد تهدد إستمرارية المنشأة.

وهكذا، يتضح أن التدقيق الداخلي -بالمفهوم الحديث- يقوم بمساعدة مجلس الإدارة على تأدية مسؤوليته الإشرافية على نظام إدارة المخاطر، حيث يقوم بتزويده بتأكيدات عن سلامة وفعالية سيرورة إدارة المخاطر المطبقة بالمنشأة، و لا يمكن أن تتم عملية تقييم إدارة المخاطر دون تقييم عنصر هام ضمن هذا النظام، ألا وهو الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة صمام الأمان الذي يعمل على حماية مصالح المساهمين و الأطراف الأخرى ذات العلاقة، من خلال وجود ضوابط رقابية كافية وفعالة لتحقيق أهداف المنظمة، والتحكم في المخاطر، وهو ما يفسر زيادة الإهتمام بالدور الذي يمكن أن يؤديه التدقيق الداخلي لتحسين وتطوير الأداء الرقابي لمنظمات الأعمال، مساعدةً منه لمجلس الإدارة والإدارة العليا على الإضطلاع بمسؤولياتهما، في ممارسة دورهما التوجيهي والإشرافي على المنظمة.

أولاً : العوامل المساعدة على تطور مفهوم الرقابة الداخلية وأهميتها:

تطور مفهوم الرقابة الداخلية (Le Contrôle Interne) مع تطور المنظمات وتطور الوظائف الإدارية بها، كما أن مفهوم "الرقابة" نفسه يتغير بتغير النظم الإقتصادية التي تُؤسس فيها منظمات الأعمال. في بادئ الأمر كانت الرقابة الداخلية تهدف إلى وضع قواعد الرقابة النقدية، ثم إمتدت إلى الأصول الأخرى، كالمخزون. وبتطور منظمات الأعمال، أصبحت الحاجة ماسة إلى الرقابة بشكل واسع، وقد كان يطلق عليها في تلك الآونة "الضبط الداخلي"، والذي كان هدفه الرئيسي هو تقليل حجم الغش والأخطاء وحماية الأصول من السرقة والضياع، غير أن الضبط الداخلي أصبح بعد ذلك يمثل أحد مكونات الرقابة الداخلية¹. لم تكن لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة في البداية، نظراً لعدم وجود فصل بين ملكية المنشأة و الإدارة، حيث كانت هناك رقابة على أنشطة المنشأة من طرف المالك بنفسه (الرقابة الشخصية)، ثم أصبحت الرقابة الداخلية مرادفة " للضبط الداخلي" والذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية، وذلك عن طريق قيام شخص آخر -بصورة تلقائية- بمراجعة العمل الذي يقوم به شخص ما، أو عن طريق تقسيم العمل في المنشأة بين أكثر من شخص بطريقة سليمة؛ فمنع قيام شخص بعملية بالكامل و إشراك شخص أو أشخاص آخرين سيؤدي حتماً إلى سهولة إكتشاف أي حالة خطأ، أو غش أو إختلاس، ويتم تجنب إستمرارها. ولم يقتصر مفهوم الرقابة الداخلية على نظام الضبط الداخلي الذي يهدف إلى حماية والمحافظة على أصول المنشأة، بل إتسع ليشمل العديد من الجوانب المحاسبية والإدارية لتحقيق أهداف أكثر تطوراً مثل: ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لزيادة درجة الإعتماد عليها، التأكد من إتزام العاملين بالمنشأة بكافة السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة العليا، وتحقيق كفاءة مختلف عمليات المنشأة. وقد ساعدت على تزايد أهمية وحساسية المراقبة الداخلية داخل المنشأة وخارجها التي تعكسها الأهداف المذكورة أعلاه، مجموعة من العوامل، تتمثل فيما يلي:

¹ يحي حسين و إبراهيم عبد الوهاب، " أصول المراجعة، الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق"، دار وائل، عمان، 2001، ص. 243.

➤ **ظهور منظمات الأعمال ذات الفروع وانتشارها:** أدى ظهور منظمات الأعمال ذات الفروع وتباعدها الجغرافي عن الإدارة والمركز الرئيسي، إلى الحاجة الضرورية لمعرفة معلومات عن الفروع، و إلى التأكد أن العمل يتم وفقا للسياسات والقواعد الموضوعة من طرف المركز الرئيسي، وهذا للإطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع، وضمان فرض الرقابة عليها.

➤ **الإضطرار إلى تفويض السلطات والمسؤوليات:** وهذا واضح تماما في شركات المساهمة حيث إنفصال ملكية رأس المال عن الإدارة بسبب كثرة عدد المساهمين وتباعدهم، فهم ممثلون في الجمعية العامة للمساهمين، يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم (مجلس الإدارة)، الذي لا يمكنه إدارة جميع أعمال الشركة بمفرده، لذلك يفوض السلطات والمسؤوليات إلى إدارة الشركة بكل مستوياتها، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين، يقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية، التي تؤدي إلى إطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل بالمنشأة، ومن هنا جاء الإهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية و وضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية.¹ إن التقسيم الملائم للعمل والمهام من شأنه أن يمنع أي تضارب بين الإختصاصات داخل المديرية الواحدة أو على مستوى المنشأة ككل، كما أنه يقلل إلى حد كبير من وقوع الأخطاء و الأعمال غير المشروعة.

➤ **تعدد وتعقد العمليات:** تقوم المنشأة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تنتج، تخزن و تبيع، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المنشأة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي جزء من الخطة العامة للمنشأة، وبهذا يظهر جليا ضرورة تكييف نظام الرقابة الداخلية مع التنوع في العمليات و تعقدها.² وفي هذا الإطار، فقد تم الإعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، والموازنات التقديرية، و لوحات القيادة.

➤ **الحاجة إلى بيانات دورية دقيقة:** يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات والبيانات للأنظمة الأخرى في المنشأة، فالإدارة تحتاج إلى الحصول على تقارير دورية عن أنشطة المنشأة من أجل إتخاذ القرارات المناسبة وتصحيح الإنحرافات ورسم سياسة المنشأة للمستقبل. ومن هنا لا بد من وجود نظام رقابة داخلية سليم ومتين يطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير. كما أن الجهات الحكومية تحتاج إلى معلومات (خاصة المعلومات المحاسبية) لتستعملها في التخطيط الإقتصادي و في ممارسة

¹ يونس محمد جربوع، "مراجعة الحسابات، بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص.35.

² محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، " المراجعة و تدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص.93.

الرقابة الحكومية(مصالح الضرائب)، الأمر الذي يتطلب تحضيرها بسرعة ودقة، ولا يتسن ذلك إلا بوجود نظام رقابة داخلية قوي ومتماسك.¹

➤ **الحاجة إلى حماية أصول المنشأة:** تعمل إدارة المنشأة على حماية أصولها بشكل فعال حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في حالة حدوث ضياع أو سرقة أو تلاعب في أصول المنشأة، من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية. تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها بتوفير تأمينات كافية على المخزون والقيم الثابتة والخزينة، وتتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس كل عنصر من عناصر الأصول تسجيلا أنيا يتقيد بالنظام المحاسبي المعمول به، وبالقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالقوانين ذات العلاقة بالمحاسبة. يعتبر حماية الأصول أهم الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها من خلال نظام سليم للرقابة الداخلية من شأنه أن يقلل الأخطار المتعلقة بالغش و السرقة وسوء الاستخدام للموارد المتاحة.

➤ **إعتماد المراجعة الإختبارية:** إن تحول عملية المراجعة من مراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة إختبارية (جزئية) تعتمد على أسلوب العينات زاد من الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، بإعتبار أن متانة هذا الأخير هو المحدد لمدى وحجم الإختبارات على مفردات العينة التي يفترض أن تمثل الكل(المجتمع).

➤ **إدخال الإعلام الآلي:** في بداية إستخدام جهاز الإعلام الآلي، فوجئ المدققون بهذا الجهاز الجديد، الذي غير من العمل المحاسبي و التدقيقي الذي ألفوه منذ عقود من الزمن، غير أن إدخال الإعلام الآلي في ميدان الإدارة أحدث ثورة وتطور حقيقيين في مجال الطرق المستعملة، حيث أصبحت عملية إتخاذ القرارات تعتمد على معلومات يتم إعدادها داخل المنشأة بسرعة و بدقة ملائمة. إن إدخال الإعلام الآلي في ميدان الإدارة من شأنه أن يدعم الرقابة الداخلية من خلال دقة وسرعة المعالجة، سهولة الحصول على المعلومات، حماية الأصول بوجود برامج مساعدة، توفير الوقت وتدعيم العمل بكفاءة وخفض تكلفة المعالجة والتحكم في المعلومات.²

ونظرا للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف المنظمات، فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف إلى تحديد مفهومها ودورها وضبط أهدافها ووسائلها، والعمل على زيادة فاعليتها في المنظمات، كما بينت هذه الدراسات الأهمية الكبيرة للثقة في هذا النظام للمنظمات، وما يترتب عليها من منافع للمنظمات نفسها وللأطراف ذات المصالح فيها.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص. 54

² محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص.122.

ثانيا: طبيعة الرقابة الداخلية

1) مفهوم الرقابة الداخلية: تعددت المفاهيم والآراء حول موضوع الرقابة الداخلية، فالبعض يعتبرها خطة تنظيمية، وبعضهم يعتبرها أسلوب علمي في الإدارة، ويحاول آخرون تعريفها من زاوية وسائلها، فيما يعتبرها البعض وظيفة إدارية بحتة، كما يخط البعض ما بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، الذي هو جزء متداخل ضمن الرقابة الداخلية، فالتدقيق الداخلي يركز فقط على تقييم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية بعد العمليات، بينما الرقابة الداخلية تتضمن كلاً من إجراءات قبل وبعد العمليات لضبط المخاطر. بمعنى آخر، إن التدقيق الداخلي ليس إلا أحد عناصر عملية الرقابة الداخلية. وإذا أردنا تحديد معنى مصطلح "الرقابة الداخلية"، فإن أصله من اللغة الإنجليزية Internal control ثم ترجمت إلى اللغة الفرنسية Contrôle interne، وكانت هذه الترجمة بعيدة عن معناها الحقيقي، إذ أن المقصود من مصطلح "Control" عند الأنجلوساكسونيين هو التحكم "Maîtrise" أو القيادة "Pilotage"، وهي مصطلحات تعبر عن التأكد من أن الموارد المتحصل عليها قد تم إستعمالها بنجاح و ربح.¹

وعليه، فإن الرقابة الداخلية تعبر عن الطريقة التي نعمل بها بهدف التحكم في الأنشطة، وليست مجرد فحص و تفتيش. ويدور مفهومها حول إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة وبرامج المنشأة أو الوحدة أو الإدارة المعنية، وتوجيه الجهود نحو تحقيق أهداف المنشأة. وبهذا فهي أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس و تقييم مدى فاعلية الأنشطة والبرامج.

لقد إهتمت المنظمات المهنية و الهيئات الرقابية والأكاديميين بوضع تعريفات للرقابة الداخلية، تحدد طبيعتها، وتعكس الأهمية المعطاة لها، والأهداف المنتظرة منها؛ وفي هذا الإطار، فقد عرف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) بفرنسا سنة 1977 الرقابة الداخلية على أنها "مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة، هدفها من جهة، ضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، ومن جهة أخرى، تطبيق تعليمات الإدارة و تحسين الأداء، تشمل الرقابة الداخلية الطرق والإجراءات لكل نشاط من أنشطة المنشأة، من أجل بقاء هذه الأخيرة"². أما معهد IFACI فقد إعتد تعريف الرقابة الداخلية المقترح من طرف معهد IIA سنة 1988، الذي عرفها من زاوية أهدافها، حيث جاء فيه أن " الأهداف الأساسية لنظام الرقابة الداخلية هي التأكد من:

- نوعية و إكمال المعلومات؛
- إحترام السياسات، المخططات، الإجراءات، القوانين، والتنظيمات؛

¹ أحمد طرطار، " تقنيات الإدارة في المؤسسة الاقتصادية "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص.21.

² L. Collins et G. Valin, « Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques », Op.cit., P.35

• حماية الأصول؛

• الإستعمال الإقتصادي والفعال للموارد؛

• تحقيق الأهداف المحددة لنشاط أو برنامج معين".¹

وقد إهتم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إهتماما كبيرا بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن مدى فعاليتها، فقد أصدر عدة نشرات وإصدارات مهنية تتعلق بهذا الموضوع، ساهمت بشكل فعال في زيادة الإهتمام بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها. وقد عرّفت لجنة إجراءات التدقيق (CPA) التابعة لهذا المعهد "الرقابة الداخلية" بأنها " خطة التنظيم وكل الطرق والأساليب التي تضعها إدارة المنشأة، التي تهدف إلى المحافظة على أصول المنشأة، وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، وزيادة درجة الإعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية، والتحقق من إلتزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة".²

و في تقريرها بعنوان "الهيكل المتكامل الرقابة الداخلية" الصادر سنة 1992، فقد عرّفت لجنة COSO الرقابة الداخلية و وصفت مكوناتها وقدمت المعايير التي يمكن تقييم النظم الرقابية على أساسها. كما عرض التقرير إرشاداً للتقرير العام عن الرقابة الداخلية، و قدم المواد التي يمكن أن يستخدمها كل من الإدارة والمدققين وغيرهم من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية. وكان لهذا التقرير هدفين رئيسيين، أما الهدف الأول هو وضع تعريف عام للرقابة الداخلية، والذي يخدم العديد من الأطراف، و كان الهدف الثاني هو تقديم معايير، التي على أساسها، تستطيع المنظمات تقييم نظمها الرقابية، وتحديد الكيفية التي يمكن بها تحسين هذه النظم. وقد عرّف تقرير COSO I الرقابة الداخلية على أنها " سيرورة تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة المنشأة، و الإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق الأهداف التالية:

❖ التحقق من كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية؛

❖ التحقق من موثوقية الإبلاغ المالي؛

❖ التحقق من الإلتزام بالقوانين والتشريعات المطبّقة".³

وتماشيا مع تقرير لجنة COSO، فقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1996 المعيار رقم 78، الذي عرّف هيكل الرقابة الداخلية بأنه " عملية تتأثر بإدارة المنشأة وبالعديد من الأطراف، ويتم ذلك من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد معقول وليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية :

¹Ibid, P. 36

² عبد الوهاب نصر و شحاتة السيد شحاتة، " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص.54.

³ Coopers- Lybrand & IFACI, OP.Cit., P.23

- **الهدف الأول** هو هدف الأعمال، أي تحقيق فعالية وكفاءة العمليات وتحقيق الربحية من العمليات وحماية أصول وموارد المنشأة؛
- **الهدف الثاني** هو تحقيق إمكانية الإعتماد على القوائم المالية؛
- **الهدف الثالث** هو ضمان الإلتزام بالقوانين واللوائح والإجراءات التنظيمية الخاضعة لها المنشأة.¹

أما هيئة السوق المالي (AMF) بفرنسا، وضمن تقريرها المتعلق بالإطار المرجعي للرقابة الداخلية الصادر في أبريل 2005، فقد عرّفت هذه الأخيرة كما يلي: " للرقابة الداخلية هي نظام (Un dispositif) الشركة، يُحدد ويُطبق تحت مسؤوليتها، يحتوي على مجموعة الوسائل، السلوكيات، الإجراءات والأعمال المُكيّفة مع المميزات الخاصة بكل شركة، والتي تساهم في التحكم في أنشطتها، وفي فعالية عملياتها، و الإستعمال الكفاء لمواردها، وينبغي أن يُمكنها من الأخذ بعين الإعتبار بطريقة معينة الأخطار الجوهرية، التي يمكن أن تكون عملياتية، مالية أو تتعلق بالتوافق، يهدف هذا النظام بالخصوص إلى ضمان:

▪ التوافق مع القوانين والتشريعات؛

▪ تطبيق التعليمات والتوجيهات المحددة من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة؛

▪ السير الحسن لكل السيرورات الداخلية للمنشأة، خاصة فيما يتعلق بالمحافظة على أصولها؛

▪ الموثوقية في المعلومات المالية".²

وقد عرف قسم الأبحاث التابع لمعهد IIA في تقريره "رقابة وتدقيق الأنظمة (SAC)" نظام الرقابة الداخلية على أنه " مجموعة من العمليات والوظائف، والأنشطة، والنظم الفرعية، والأشخاص الذين اجتمعوا معاً أو تم فصلهم من أجل ضمان تحقيق الأغراض والأهداف".

وإذا تمعنا في التعاريف السابقة للرقابة الداخلية، نجد أنها تحتوي على نفس المفاهيم و المبادئ، ولكنها تختلف في تحديد طبيعة الرقابة الداخلية، حيث أن لجنة COSO والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يعتبران الرقابة الداخلية على أنها العملية أو السيرورة التي تتضمن السياسات، والإجراءات، والممارسات، والهياكل التنظيمية، التي تساند أهداف وعمليات المنشأة التشغيلية، أي أن الرقابة الداخلية يجب أن تكون جزءاً متكاملًا في أنشطة أعمال المنشأة المستمرة، بينما إعتبر قسم الأبحاث التابعة لمعهد IIA و هيئة السوق المالي بفرنسا أن الرقابة الداخلية هي نظام، أي أنها عبارة عن مجموعة وظائف، ونظم فرعية وأشخاص وعلاقاتهم المتداخلة. ويرى الباحث أن الرقابة الداخلية هي وضعية ينبغي الوصول إليها والمحافظة عليها، وليست وظيفة، وهي وسيلة ليست غاية في حد ذاتها، وتخص كل أنشطة المنظمة، وهي توضع بنفس الإجراءات

¹ عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص. 77.

² P. Schick, Op.cit., P.20.

والقواعد، وتقييم بنفس الأدوات والطرق، وفي كل المجالات. هذه الشمولية التي تتميز بها الرقابة الداخلية تبرر شمولية التدقيق الداخلي أيضا، فحسب معيار التدقيق الداخلي الدولي 2130، فإنه يجب على المدقق الداخلي تقييم الرقابة الداخلية للمنشأة ككل.

(2) **أهداف الرقابة الداخلية:** من المتفق عليه أن نظام الرقابة الداخلية تختلف وسائله من منظمة لأخرى، وذلك لإعتبارات تتعلق - أساسا - بطبيعة المخاطر التي تواجهها كل منظمة، غير أن التعاريف الحديثة للرقابة الداخلية تجمع على أن أي نظام للرقابة الداخلية يتم تصميمه وتنفيذه في أي منظمة، يجب أن يعمل على تحقيق الأهداف التالية:

أ حماية أصول المنشأة: يعمل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية على توفير الحماية الكافية لأصول المنشأة من التبيد والضياع والسرقة؛ يمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق فرض حماية مادية و محاسبية على جميع عناصر الأصول؛ فالحماية المحاسبية تهدف إلى الوقاية من الأخطاء المتعمدة و غير المتعمدة، فالأولى قد ترتكب عند معالجة العمليات محاسبيا بقصد إخفاء إنحراف معين أو غش، ولاشك أن ذلك يعتمد على تخطيط مسبق ومتعمد من قبل أفراد غير أمناء على ما يقومون به من عمل، وتوفر فيهم سوء النية المبيتة مسبقا لإرتكاب مثل هذه الأخطاء مثل تعمد إدراج أسماء وهمية في كشف الأجور بصورة يصعب إكتشافها بسهولة، مما يترتب على ذلك إختلاس هذه المبالغ... إلخ. أما النوع الثاني من الأخطاء فهو ينتج عادة من التطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية، أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي في المنشأة، أو أخطاء ترتكب نتيجة سهو أو نسيان، ونذكر كمثال عن هذا النوع من الأخطاء تسجيل مصروف معين على أنه مصروف رأسمالي، مما يؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول. أما الحماية المادية فهي تهدف إلى منع أي تصرفات غير مشروعة من قبيل إختلاس أصل من أصول المنشأة، أو إجراء مناقصات وهمية لغرض إختلاس أموال لصالح جهات معينة داخل أو خارج المنشأة.

ب ضمان نوعية المعلومات: لضمان جودة المعلومات سواء كانت معلومات مالية أو معلومات التسيير والتي تعتمد عليها الإدارة ومختلف الأطراف ذات المصالح لإتخاذ القرارات، ينبغي وجود نظام معلوماتي فعال، الذي يسمح بمعالجة ملائمة للبيانات التي يتم الحصول عليها من مصدرها وفي الوقت الملائم، مع إحترام المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والقواعد الداخلية في المنشأة، ويعمل على توزيع المخرجات (المعلومات) على الأطراف المعنية عند الحاجة إليها. وقد أكد الواقع أن أكثر حالات الإفلاس والتصفية كان سببها ضعف وعدم ملائمة النظام المعلوماتي للمنشأة،...، ومهما يكن، فإن نوعية المعلومات التاريخية أو المستقبلية تقتضي أن تكون موضوعية، وتعطي صورة صادقة

عن المنشأة في محيطها، وينبغي أن تكون متوفرة في الأشكال والأوقات الملائمة لمستعملها.¹ و لا يمكن أن نضمن نوعية المعلومات في المنشأة إلا بوجود نظام رقابة داخلية فعال، يعتمد على وسائل فعالة لتسجيل ومعالجة وتوزيع المعلومات، لعل أهمها أنظمة المعلوماتية.

ج ضمان الإلتزام بالسياسات والخطط و الإجراءات والقوانين والأنظمة: إن التحكم في المنشأة يتطلب من الإدارة القيام بمسؤولية وضع الأنظمة و إصدار التعليمات وتحديد الأهداف ووضع الخطط وتوضيح السياسات والإجراءات المعتمدة، وتعريفها لكل العاملين بالمنشأة من أجل العمل على تطبيقها و السعي لتحقيق أهداف المنشأة. غير أن الوصول إلى هذه الحالة، يتطلب وجود نظام رقابة داخلية يضمن رقابة قبلية و رقابة بعدية، فالأولى تهدف إلى التأكد من وضوح الأهداف والخطط والسياسات والتعليمات والإجراءات، وأنه تم تبليغها للجهات المؤهلة والمعنية بالتنفيذ في الوقت الملائم، وأن الوسائل اللازمة لذلك تم توفيرها؛ أما الثانية، فهي تهدف إلى التأكد من تطبيقها على الوجه الكامل وذلك من خلال وجود نظام للمتابعة من الجهات المسؤولة. من المهم تكييف الأهداف، الخطط، السياسات والإجراءات مع طبيعة أنشطة المنشأة وهياكلها وطريقة التسيير المعتمدة، " فمن السهل إصدار تعليمية، غير أن ضرورة تطبيق التعليمات في المنشأة من طرف الجهات المعنية يطرح مشكلة مهمة تتعلق بالرقابة"².

د تحسين الأداء: لقد أكدت كل التعاريف الحديثة للرقابة الداخلية على أن من أهم أهداف هذه الأخيرة هو ضمان الإستعمال الأمثل والفعال لموارد المنشأة، حيث تعتبر إدارة المنشأة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى إستخدام الموارد المتاحة بفعالية وفاعلية والمساعدة على تحسين الإنتاجية بخفض التكاليف إلى أقل حد ممكن. يعطي نظام الرقابة الداخلية لإدارة المنشأة ضمانات بأن عناصر المدخلات(المواد، التجهيزات، الآلات، الأموال، الأفراد،...) للعمليات التشغيلية قد تم إختيارها و إستخدامها بكفاءة، وأن عناصر المخرجات من السلع والخدمات تدل على توافق النتائج مع الأهداف المسطرة³؛ ولا يمكن لهذا النظام توفير هذه الضمانات إلا بوجود نظام إتصالي مصمم بطريقة جيدة يسمح بتدفق المعلومات بين المستويات التنظيمية الإدارية والتشغيلية، حيث يقوم هذا النظام على إستخدام أدلة الإجراءات الداخلية، و المذكرات التوجيهية، والتقارير الدورية للنشاط.

تلخيصا لما سبق، يمكن تصنيف أهداف الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أصناف، كما يلي:

❖ الأهداف العملية: أي تحقيق الإستعمال الإقتصادي للموارد المتاحة للمنشأة، و ضمان حمايتها؛

¹L. Collins et G. Valin, « Audit et contrôle interne, Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques », Op.cit, P.41

² Ibid, P.42.

³ محمد السيد سرايا، " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص. 86.

❖ الأهداف التقريرية: أي توفير معلومات مالية موثوق فيها ومتطابقة مع المعايير المحاسبية المعتمدة، وكذلك المعلومات الضرورية التي تساعد الإدارة على التسيير الجيد للمنشأة، وتمكن الأطراف ذات المصالح فيها على إتخاذ قراراتهم برشادة؛

❖ أهداف التوافق: أي إحترام القوانين والتشريعات التي تخضع لها المنشأة.

(3) وسائل الرقابة الداخلية: تنقسم الرقابة الداخلية بحسب طبيعتها إلى صنفين: الرقابة المحاسبية، والرقابة

الإدارية، و لكل صنف وسائل تساعده على تحقيق أهدافه، فهناك وسائل محاسبية و وسائل إدارية:

أ الوسائل المحاسبية: وتمثل الوجه المحاسبي للرقابة الداخلية وعنصرا تقليديا وأساسيا من عناصرها، وتسعى لحماية موارد المنشأة من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المحاسبية و المالية التي يمكن الإعتماد عليها، الواردة في القوائم والتقارير المالية، من خلال التأكد من أن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا للنظام المحاسبي المعمول به في البلد ومراعاة القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالمحاسبة. وتشتمل وسائل الرقابة المحاسبية على النظام المحاسبي المعمول به، وما يحتوي عليه من طرق وسجلات ملائمة لتعريف وتجميع وتحليل وتبويب والتقارير عن نتائج عمليات المنشأة ومركزها المالي. يحتوي النظام المحاسبي على دفاتر اليومية والأستاذ وموازن المراجعة، ودفاتر أخرى، بالإضافة إلى مدونة الحسابات، وكتيب بالسياسات والإجراءات المحاسبية والطرق المتبعة والقواعد الخاصة بتجميع وتسجيل وتلخيص العمليات.

ب الوسائل الإدارية: وتمثل الوجه الإداري للرقابة الداخلية في المنظمة وعنصرا أساسيا من عناصرها، تهدف إلى الإستخدام الأمثل والفعال لموارد المنشأة، و الإلتزام بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية المنظمة لأعمال وأنشطة المنشأة. ترتبط الرقابة الإدارية بالوظائف التشغيلية في المنشأة بما فيها الوظيفة المالية، لكن من حيث التسيير المالي فقط، ولا ترتبط بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر

المحاسبية، وهي (الرقابة الإدارية) تشتمل على وسائل متعددة ومتنوعة، يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

■ الميزانيات التقديرية: تعبر الميزانيات التقديرية عن الأهداف المنتظر تحقيقها، وذلك لإحتوائها على تقديرات كمية ومالية لكل العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة (عادة سنة)، و هو ما يجعلها من الأدوات الفعالة للرقابة الإدارية على أعمال مختلف مراكز المسؤولية في المنشأة، حيث تمكن من كشف الإنحرافات الملائمة وغير الملائمة، وتحديد أسبابها، و المسؤولين عنها، ومن ثم إتخاذ الإجراءات الملائمة لتدعيم وتنمية نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف.

■ التقارير الدورية للأداء (Reporting): إن إعداد هذه التقارير بطريقة سليمة تمكن من توفير الأساس اللازم لمعرفة مدى فاعلية أعمال وأنشطة المنشأة، وكيفية تنفيذها، ومن ثم تسهيل تحديد وتطبيق

إقتراحات وتوصيات بناءً وملائمة¹. وبهذا، فإن التقارير الدورية للأداء وسيلة لتقييم الأداء و تبليغ النتائج إلى المستويات الإدارية الأعلى، مما يتطلب الحرص على إعدادها بوضوح، ودقة، وموضوعية، وفي الوقت المناسب.

■ أدلة الإجراءات الداخلية: حيث توضح هذه الأدلة مختلف الإجراءات الإدارية والمالية والرقابية التي تغطي جميع العمليات على مستوى كل وظائف المنشأة، وتحديد إختصاصات ومهام كل وظيفة من الوظائف التي تشملها الخريطة التنظيمية للمنشأة. إن وجود نظام رقابة داخلية فعال مرتبط- أساسا - بوجود إجراءات تتصف بما يلي:²

- التناسق: ينبغي أن تتفق الإجراءات مع التنظيم أي كيفية مع الهيكلة، كما ينبغي أن تكون خفيفة وفعالة؛

- الديمومة والشمولية: ينبغي أن تكون الإجراءات دائمة أي مطبقة عبر السنة، بالإضافة إلى أنها شاملة فلا تكون محل إستثناء؛

- مُعرّقة: فالإجراءات ينبغي أن تكون محترمة ومعروفة ، ولهذا يجب التأكد من أن المعلومات الخاصة بهذه الإجراءات تم توزيعها بطريقة صحيحة داخل المنظمة؛

- الرقابة المتبادلة: ينبغي أن يتم وضع الإجراءات بطريقة تضمن إمكانية الرقابة المتبادلة، حيث يتم تسجيل وفحص المعلومات من طرف أشخاص مختلفين، مما يسمح باكتشاف سريع للخلل؛

- تسجيل وترتيب منهجي للأعمال: ينبغي أن يسمح التنظيم الإداري بتسجيل سريع للعمليات اليومية، فالوثائق المبررة لتلك التسجيلات ينبغي أن تحفظ بكيفية تسهل إيجاد الوثائق المطلوبة لإتمام عملية الرقابة؛

- فصل الوظائف: وهو مبدأ أساسي بالنسبة للمدقق، فمن أجل رقابة داخلية مرضية من الضروري أن يتمتع تنظيم المؤسسة بفصل ملائم للوظائف، حيث يتم تحديد الأهداف وتحديد المسؤوليات وتحديد الوسائل المتاحة. قاعدة فصل الوظائف تهدف إلى تجنب قيام شخص واحد في دورة نشاط معينة بوظائف إتخاذ القرارات و الإمتلاك المادي للأصول والتسجيل المحاسبي والرقابة في آن واحد أو أن يقوم بإثنين، وجود ذلك يعني خطر حدوث أخطاء وإهمال وغش.

ينبغي إدراك حقيقة مفادها أن الرقابة الداخلية (كوسائل) ليست مسؤولة عن عدم إتخاذ القرار السليم أو إخفاق السياسات المُسطّرة، لكنها تضمن إلى حد معقول وجود المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب، لتسهيل عمل المسيرين في تحقيق الأهداف. وبهذا الصدد يقول Sawyer: " إن تحديد وضعية غير

¹عبد الفتاح الصحن و سمير كامل، " الرقابة والمراجعة الداخلية "، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2005، ص 209.

²Coopers- Lybrand & IFACI, Op.Cit., P.P. 72-78.

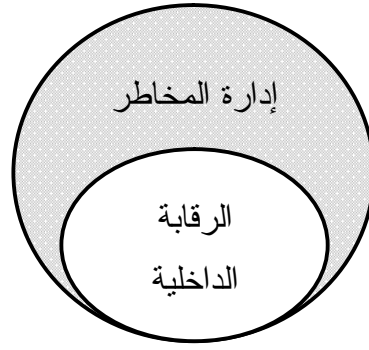
مرضية هي مهمة الرقابة، أما تصحيحها فهي من مسؤولية الإدارة.¹ و بناء على ذلك، فالرقابة الداخلية تساعد المؤسسة على تحقيق الفعالية عن طريق التحكم والتنبؤ بالأخطار المحيطة بها، كما أنها تساهم في ضمان صحة المعلومات المالية وغير المالية، حماية الأصول و احترام القوانين والقواعد المعتمدة؛ و بمعنى آخر، رفع مصداقية المنشأة وثقة الغير نحوها. لكن من جهة أخرى، ليس المطلوب من نظام الرقابة الداخلية البحث عن الحلول المثلى أو التدخل في إختيارات المسير؛ و إنما تعتمد هذه الحلول و الإختيارات على إستخدام معلومات يضمن صحتها - إلى حد معقول- نظام الرقابة الداخلية. وقد أكدت التعاريف الحديثة للرقابة الداخلية على أهمية المكانة التي تعطىها الأطراف الفاعلة في الحوكمة (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا، التدقيق الداخلي، والمستخدمين) للرقابة الداخلية في المنشأة، وممارستها لدوارها بفعالية، من خلال العلاقات التفاعلية بينها، في الإستخدام الفعال لوسائل الرقابة الداخلية(كمدخلات) لتحقيق أهداف المنشأة(كمخرجات). غير أن تحقيق أهداف الإدارة الشاملة للمخاطر يتطلب ضرورة مسايرة الأداء الرقابي للمنشأة لسياسة المخاطر المنتهجة، لتحقيق إندماج أفضل بين المنشأة ومحيطها.

ثالثاً: العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر:

تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيق الفعالية و تخفيض خطر خسارة الأصول و ضمان نوعية المعلومات المالية وغير المالية و التوافق مع القوانين والتشريعات السارية المفعول؛ أهمية هذه الأهداف دفعت بالأطراف المهتمة إلى المطالبة بضرورة توفر المنشأة على نظام رقابة داخلية فعال، و إعداد تقارير دورية عنها. وعلى الرغم من هذا الإهتمام فلم تأخذ الرقابة الداخلية مكانتها الطبيعية في المنشأة، حيث أُعتبرت على أنها أنظمة لتحديد ومعالجة المشكلات، يتم وضعها وتشغيلها من الإدارة التنفيذية في المنشأة. وهكذا بقيت الرقابة الداخلية عنصراً هامشياً ضمن الإدارة الإستراتيجية للمنشأة، لتركز على الإدارة التشغيلية للعمليات والأنشطة. لقد تطورت النظرة إلى الرقابة الداخلية من خلال المقاربة الحديثة لإدارة المخاطر وما تمخض عنها من نماذج* للإدارة الشاملة للمخاطر(ERM)، التي تمكنت من الجمع بين الرقابة الداخلية و عملية إدارة المخاطر، بحيث أصبحت الأولى تابعة للأخيرة، وليست مستقلة، بإعتبارها عنصراً مهماً من عناصر الإستجابة للمخاطر. وبذلك، أصبحت نظم الرقابة الداخلية بمثابة وسيلة للتحكم في المخاطر، وحل للمشكلات المحتملة، فعدم وجودها أو عدم كفايتها يعني حدوث فضائح، خسائر، إفلاس، أو تدهور سمعة المنشأة لدى الغير. ويمكن تمثيل العلاقة بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في الشكل التالي:

¹ L. Sawyer, Op.Cit., p. 223

* منها نموذج COSO للإدارة الشاملة للمخاطر، الذي تناولناه في المبحث السابق.



المصدر: من تصور الباحث

تلعب أنظمة الرقابة الداخلية دوراً مهماً في إدارة المخاطر الرئيسية الملازمة لعمليات وأنشطة المنشأة في سياق تحقيق أهدافها، وإنجاز مهمتها، حيث يتم وضع ضوابط رقابية كافية كإستجابات لهذه المخاطر. وهكذا يتم إدخال إستراتيجيات المنشأة في سيرورة إدارة المخاطر ضمن سياساتها وإجراءاتها (آليات الرقابة)، بما يمكن من تخفيض المخاطر إلى الحد الأدنى، و لا تستطيع الرقابة الداخلية لوحدها توفير الضمانات الكافية التي تمكن المنشأة من تخفيض احتمال مواجهتها للمخاطر إلا إذا قامت بإدخال إستراتيجياتها لإدارة المخاطر بفعالية ضمن سياساتها وإجراءاتها.

وفق هذه النظرة، تتدمج الرقابة الداخلية في جميع سيرورات المنشأة، بدءاً من وضع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، من خلال تكيف إستراتيجية رقابة داخلية من أجل إعطاء تأكيد معقول بأن أهداف المنشأة سيتم تحقيقها، حيث يتم إشتقاق هذه الإستراتيجية من إستراتيجية الإدارة الشاملة للمخاطر، التي تتحدد على مستوى مجلس الإدارة، الأمر الذي يجعل الأداء الرقابي في المنشأة في تكامل مع سياسة المخاطر المتبعة، وليس في حالة تعارض. وبهذا تظهر الرقابة الداخلية كمفهوم ديناميكي يعمل ضمن كامل أجزاء المنشأة، ويربط بين الوحدات والأقسام، والإدارة العليا، ومجلس الإدارة في الإتجاهين، وتصبح مسؤولية الجميع.

إن إدارة المخاطر هي عملية ديناميكية، حيث تقوم المنشأة بالتقييم الدوري لفعالية سياساتها وإجراءاتها في ضبط المخاطر، وإجراء التعديلات اللازمة عليها؛ فتغير المخاطر يستدعي تغيير ضروري للإجراءات الرقابية، إذا كانت لا تتفق مع مستويات المخاطر المقبولة للمنشأة، أو إذا كانت جزءاً من النظام القانوني والتنظيمي. وللقيام بهذه الإجراءات الرقابية ينبغي مراعاة عدم مساهمتها في رفع التكاليف و/أو تثبيط المنشأة. إن الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي يلعبان دوراً هاماً في حلقة التغذية العكسية لإدارة المخاطر، بحيث يتم إيصال المعلومات الصادرة عن عملية الرقابة الداخلية إلى مجلس الإدارة، والإدارة في الوقت المناسب،

كما تعمل آليات الرقابة الداخلية على تحسين عملية اتخاذ القرارات، وذلك، من خلال التأكيد على دقة، إكمال وإرسال تلك المعلومات في حينها، لكي يتمكن كلاً من مجلس الإدارة، والإدارة من التصرف الفوري عند ورودها، إضافةً لذلك، إذا قامت المنشأة بربط آليات الرقابة الداخلية بإدارة المخاطر، يصبح بإمكان الرقابة الداخلية تحدي المخاطر المتبقية وإعلام الإدارة بها.

رابعاً: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية:

لقد أكدت كل التعاريف على أن الإدارة هي الجهة المسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه، وعلى مجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق) مراقبته والإشراف عليه بتقييمه وإعطاء توجيهات لتحسينه وتطويره، غير أن مجلس الإدارة يستعين للقيام بهذه المهام الإشرافية بنشاط التدقيق الداخلي، حيث يعمل على إبلاغ مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، من خلال تقارير دورية، بمدى فعالية وكفاية نظام الرقابة الداخلية. وبهذا، فإن التدقيق الداخلي وإدارة المنشأة يلتقيان في إهتمامات مشتركة بخصوص نظام الرقابة الداخلية، سواء أثناء مرحلة تصميمه أو عند تقييمه، وكل منهما يرغب في تمتع المنشأة بنظام رقابة داخلية ملائم وفعال.

وإذا أردنا أن نفهم أكثر العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية، فإنه من الضروري التذكير بأن الهدف الرئيسي من تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة هو قيادتها لتحقيق أهدافها، ولا يمكن الوصول إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق المنشأة لأهدافها إلا بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وهو ما يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تحقيقه، من خلال قيامه بفحص وتقييم هذا النظام والعمل على تحسينه وتطويره بتقديم إقتراحات وتوصيات للإدارة وللمجلس الإدارة. وبهذا، فإن دراسة الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من تقدير لخطر الرقابة يعد أمراً ضرورياً للمدققين الداخليين في ضوء ما ورد في معايير التدقيق الداخلي الدولية سواء الصادرة عام 1978 أو تلك الصادرة عام 2001. ففي ضوء نتائج تقدير المخاطر، يقوم التدقيق الداخلي بتقييم كفاية وفعالية الجوانب الرقابية التي تضمن تحقيق الرقابة على المنشأة، وعملياتها، ونظم المعلومات فيها. و في هذا الإطار، فقد أكد المعيار رقم A1.2130 على أنه " يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية نظام الرقابة الذي تم إختياره، لمواجهة المخاطر النسبية المتعلقة بالحوكمة، العمليات، وأنظمة المعلومات في المنظمة، هذا التقييم يجب أن يتضمن النواحي التالية :

➤ نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الإعتماد عليها؛

➤ فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية؛

➤ حماية الأصول؛

➤ الإلتزام بالقوانين والتشريعات والعقود".

يلعب نشاط التدقيق الداخلي دوراً مهماً في تحسين الأداء الرقابي في المنشأة، و في إطار عملية تقييم الرقابة الداخلية، يتضمن الدور الذي يؤديه المدققون الداخليون ما يلي:

• التأكد من توثيق نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، لأن ذلك سوف يساعدهم على فهم وتقييم وتطوير هذا النظام، من خلال تحليل الفجوة بين نظام الرقابة المتوقع ونظام الرقابة الفعلي، وهو ما يمكن أن يسمى بـ "فجوة التوقعات في الرقابة" (Controls Gap) لتحديد المجالات التي يمكن أن يوصي فيها بنظم الرقابة التعويضية لسد هذه الفجوة¹؛

• التأكد من وجود إطار متكامل لنظام الرقابة الداخلية، الذي يعني دمج جميع نظم الرقابة التي تغطي جميع جوانب نشاط المنشأة مع بعضها لتشكل وحدة واحدة متكاملة.² فقد تتوفر المنشأة على نظم رقابية فعالة، غير أنها تعمل بشكل منفصل عن بعضها البعض، وهو ما لا يسمح بتحقيق الأهداف الكلية للرقابة الداخلية؛

• فحص صحة إكمال البيانات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب هذه المعلومات والتقارير عنها، وتوافر أنظمة المعلومات من أجل إتخاذ القرارات والرقابة و التقيد بالمطلوبات الخارجية، ولذلك على المدققين الداخليين فحص أنظمة المعلومات، لمعرفة ما إذا كانت السجلات والتقارير المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات دقيقة ويعتمد عليها، وفي التوقيت المناسب، وكاملة ومفيدة. كما يتأكد أيضاً المدققون الداخليون من كفاية وفاعلية الأنشطة الرقابية على السجلات والتقارير؛

• فحص الأنظمة الموضوعية لضمان الإلتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات، التي قد يكون لها تأثير مهم على الأعمال والتقارير، وأن يحددوا مدى الإلتزام بذلك؛

• فحص وسائل حماية الأصول من الأنواع المختلفة من الخسائر مثل خسائر السرقة والحريق والأنشطة غير المشروعة والتعرض لعوامل الطبيعة، وما إذا كانت هذه الوسائل ملائمة، ويجب على المدققين الداخليين التحقق من وجود الأصول باستخدام إجراءات تدقيق ملائمة؛

• تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة، وتكون الإدارة مسؤولة عن وضع معايير التشغيل لقياس الاستخدام الإقتصادي الكفاء للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون هذه المعايير مكتوبة بشكل رسمي للرجوع إليها عند الحاجة، ويكون المدققون الداخليون مسؤولين عن تحديد إذا ما كانت:

- هناك معايير تشغيل وضعت لقياس الكفاءة و الاستخدام الإقتصادي؛

¹ فاتن حنا كيرزان، " مدى إدراك الإدارة العليا في المصارف السورية لأهمية المراجعة الداخلية في زيادة قيمة العمليات المصرفية وتحسينها

- دراسة ميدانية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية، 2010، ص.67.

² المرجع السابق، ص. 68.

- معايير التشغيل مفهومة ويتم الإلتزام بها؛

- الإنحرافات عن معايير التشغيل يتم تحديدها وتحليلها وإبلاغها إلى المسؤولين عند إتخاذ خطوات تصحيحية؛

- الخطوات التصحيحية قد تم إتخاذها.

● فحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة والخاصة الموضوعة ، وما إذا كانت العمليات أو البرامج تم تنفيذها كما هو مخطط لها؛

● تقع على الإدارة مسؤولية وضع الأهداف العامة والخاصة للعمليات التشغيلية والبرامج و وضع وتنفيذ إجراءات رقابية وتحقيق النتائج التشغيلية أو البرامج المرغوب فيها، ويجب على المدققين الداخليين تحديد ما إذا كانت هذه الأهداف العامة والخاصة تتوافق مع أهداف المنشأة وما إذا كان قد تم الإلتزام بها؛¹

● تقع على الإدارة العليا مسؤولية وضع معايير لتحديد ما إذا كانت الأهداف العامة والأهداف الخاصة قد تم تحقيقها، وفي هذا الإطار، يرشد المعيار رقم A3.2210 إلى وجوب استخدام المدققين الداخليين لهذه المعايير لغرض التقييم إذا أعتبرت كافية وملائمة، أما إذا لم تضع الإدارة معايير أصلاً، أو إذا كانت المعايير في رأي المدققين الداخليين غير كافية وغير ملائمة، فإنه يجب عليهم التقرير عن الحالات المكتشفة إلى المستويات الإدارية المناسبة، وبالإضافة إلى ذلك قد يقوم المدققون الداخليون بالتوصية بإتخاذ إجراءات ملائمة، ويتوقف ذلك على الظروف المحيطة بهذه الحالات. كما يطلب منهم بنص المعيار رقم A3.2210 العمل مع الإدارة لصياغة معايير يفتنون بكفائتها وملائمتها للقيام بعملية التدقيق أو تكوين رأي، وإصدار تقرير عن مدى تحقق الأهداف العامة والخاصة الموضوعة؛

● يمكن للمدققين الداخليين تقديم المساعدة للمديرين الذين يقومون بوضع الأهداف العامة والأهداف الخاصة والنظم، بتحديد ما إذا كانت الافتراضات الأساسية ملائمة، وما إذا كانت قد أستخدمت معلومات دقيقة وملائمة، وما إذا كانت قد أدخلت على العمليات التشغيلية أو البرامج إجراءات رقابية مناسبة؛

¹ مراد درويش فيصل، " دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سورية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية،

- يمكن للمدققين الداخليين تقييم مدى تحقق الأهداف العامة والخاصة لعملية تشغيلية أو برنامج بالكامل أو بجزء منها فقط. وتشمل أهداف التدقيق تحديد ما إذا كانت:¹
 - الأهداف العامة والأهداف الخاصة التي وضعتها الإدارة لعملية تشغيلية أو برنامج مقترح، جديد، أو موجود، كافية و واضحة وقد تم تبليغها بطريقة مناسبة؛
 - العملية التشغيلية أو البرنامج يحقق مستوى النتائج الأولية أو النهائية المرغوب فيها؛
 - العوامل التي تعوق تحقيق الأداء المرضي قد تم تحديدها وتقييمها والسيطرة عليها بطريقة ملائمة؛
 - الإدارة قد نظرت في البدائل المختلفة لتوجيه العملية التشغيلية أو البرنامج بما يحقق نتائج أكثر فاعلية وكفاءة؛
 - العملية التشغيلية أو البرنامج يكمل أو يكرر أو يتداخل أو يتعارض مع عمليات تشغيلية أو برامج أخرى؛
 - الأنشطة الرقابية لقياس تحقيق الأهداف العامة والأهداف الخاصة والتقرير عنها قد تم وضعها وأنها كافية؛
 - العملية التشغيلية أو البرنامج يتفق مع السياسات والخطط والإجراءات والنظم والتعليمات.

- إبلاغ نتائج المهمة إلى المستوى المناسب من الإدارة، ويجب أن يذكر التقرير المعايير التي وضعتها الإدارة، والتي إستخدمها المدققون الداخليون والإفصاح عن عدم وجود، أو عدم كفاية أية معايير كانت هناك حاجة إليها، وإذا كان المدققون الداخليون قد صاغوا معايير يمكن بواسطتها قياس تحقق الأهداف الخاصة والعامة. يجب أن يذكر التقرير بوضوح أن المدققين الداخليين قد قاموا بصيغة المعايير ثم يتم عرض بعد ذلك نتائج التدقيق.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية في أي منظمة يتطلب من المدقق الداخلي أن يأخذ بعين الإعتبار الخصائص الأساسية للرقابة الداخلية، حتى يتمكن من تحديد وتطبيق منهجية ملائمة، والخروج بإقتراحات مفيدة ومناسبة للمنشأة؛ إضافة إلى خاصية الشمولية، التي أشرنا إليها سابقاً، تتميز الرقابة الداخلية بالخاصيتين التاليتين:

➤ **البعد الثقافي:** يعكس نظام الرقابة الداخلية الإطار الثقافي السائد في المنشأة خلال فترة معينة، فإذا كانت المنشأة حديثة النشأة أو تعرف حالة نمو وتطوير، سيكون نظام الرقابة الداخلية خفيفاً وكافياً ومرناً إلى الحد الأدنى، لأن الإهتمامات متوجهة نحو النتائج؛ وبالتالي، ينبغي تجنب أي مُثَبِّطات،

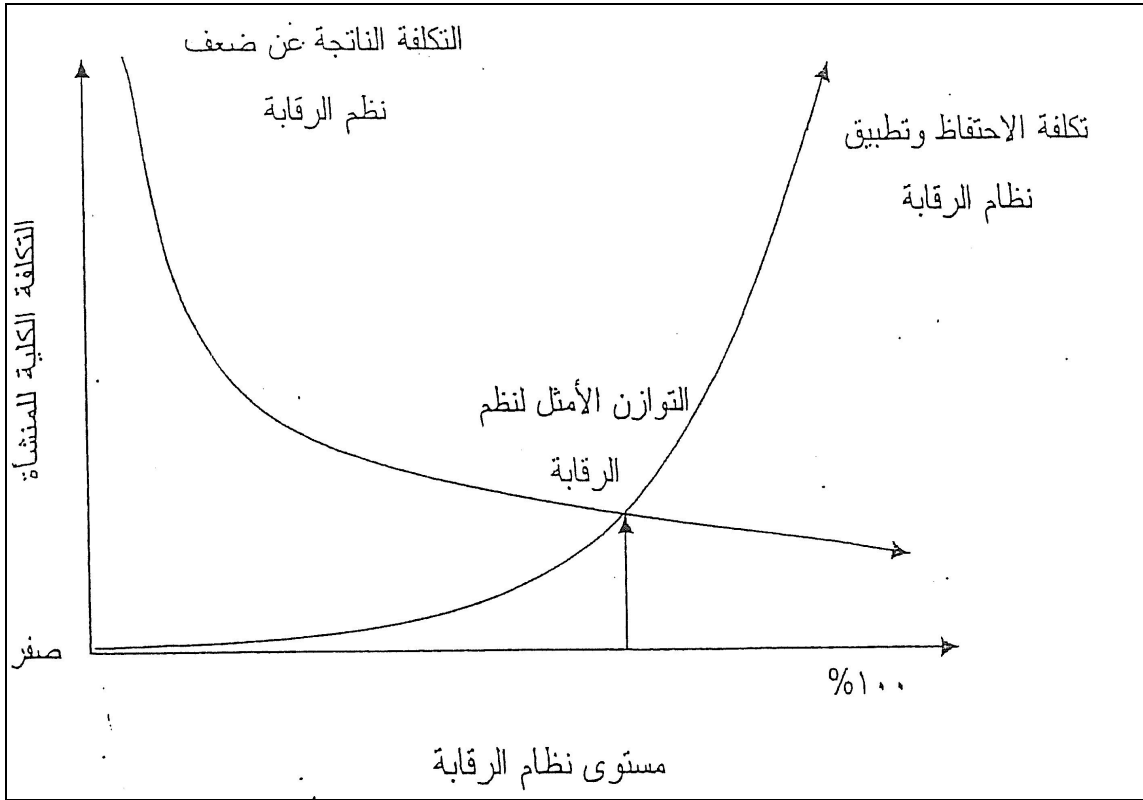
¹ مصطفى حسن السعدني، " المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول " التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، سبتمبر 2005، ص.210.

لضمان السرعة والفعالية للأعمال ولإتخاذ القرارات¹. في هذه الحالة، ينبغي للمدقق الداخلي أن يتجنب تقديم إقتراحات تتضمن إجراءات طويلة، أو خطة تنظيمية معقدة، أو نظم معلومات ثقيلة. أما إذا كانت أنشطة المنشأة تشهد حالة تشبع، أو أن المنشأة معقدة، عندئذ المخاطر ستكون متناسبة مع أهمية الأعمال، حيث تعطى أهمية كبيرة للأسعار، وتحديد الإجراءات و رشادة الخطط التنظيمية، وكذلك شمولية المعلومات². في هذه الحالة، ينبغي على المدقق الداخلي أن يقوم بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وتقديم إقتراحات وتوصيات تتضمن بناء مجموعة من النظم والإجراءات المحددة و الكاملة.

➤ **النسبية:** يعتبر الكثير الرقابة الداخلية عبءً على المنشأة، لأنها تزيد من تكاليفها، من خلال تشغيل موارد بشرية، والقيام بإستثمارات إضافية، غير أننا نذكر بأن الرقابة الداخلية ليست هدفا في حد ذاتها، فلا نصمم ولا نطبق رقابة داخلية من أجل رقابة داخلية، فإذا كان هناك مبالغة في التفصيل والميل إلى تثبيط الأعمال أو القرارات، والرغبة في البقاء على الوضع الحالي وعدم التطوير، فإن ذلك سينعكس في وضع إجراءات معقدة غير مفيدة، ومبالغ فيها، تجعلنا نحصل على معلومات أكثر غموضا، وهذا كله من مظاهر عدم فعالية الرقابة الداخلية، الذي يكلف المنشأة و يكبدها خسائر. وقد جاء في تعريف الرقابة الداخلية المقترح من طرف لجنة COSO عام 1992 أنها تعطي تأكيدا معقولا بشأن تحقيق أهداف المنشأة، وعليه، فإن تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية يخضع لدراسة الثنائية: التكلفة/العائد، كما يظهر في الشكل رقم 2-8(أنظر الصفحة الموالية).

¹ J. Renard, « Théorie et pratique d'audit interne », Op.cit, P.120.

² Idem.



المصدر: فاتن حنا كيرزان، مرجع سبق ذكره، ص. 70.

و يتم توفير التأكيد المعقول عندما تتخذ إجراءات بتكاليف معقولة لجعل الانحرافات في حدود المستوى المسموح به، حيث يتم منع الأخطاء المهمة و الأعمال غير المشروعة، أو إكتشافها وتصحيحها خلال مدة معقولة، لذا يجب الموازنة بين الخسارة المتوقعة المرتبطة بأي تعرض للمخاطر بالتكاليف اللازمة للرقابة عليها.¹ فإذا كانت تكلفة وضع إجراء رقابي أعلى من تكلفة الخطر، فهذا يعتبر ضعفا في نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر الثنائية التكلفة/ العائد، ولهذا، ينبغي على المدقق الداخلي أن يخفف و يُبسّط فحصه الإنتقادي للرقابة الداخلية، آخذا بعين الإعتبار مدى مساهمة إقتراحاته وتوصياته في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وبالتالي إضافة قيمة للمنشأة.

إضافة إلى مسؤولية تقييم نظام الرقابة الداخلية، تقع على التدقيق الداخلي مسؤولية إعداد التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة كمساعدة لمجلس الإدارة والإدارة العليا في الإستجابة للمتطلبات القانونية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية بعد صدور قانون Sarbans-Oxley، حيث ألزم القسم رقم 404 من هذا القانون الإدارة بتوثيق، تقييم، والتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية للنظم والعمليات.²

¹ مصطفى حسن السعدني، مرجع سبق ذكره، ص. 210.

² R. Moeller, « Brink's modern internal auditing », 6th Ed. John Wiley & Sons, Inc, USA, 2005. P. 105.

كما ألزم قانون Sarbans-Oxley في القسم رقم 404 مدقق الحسابات (المدقق الخارجي) بالمصادقة على تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق، وذلك للتعرف على نواحي الضعف في هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة، لكشف و منع حدوث أو تخفيض حالات التلاعب أو الغش، وهو ما يعزز ثقة المتعاملين بالقوائم المالية، و يزيد من القابلية في الإعتماد عليها.¹ و في هذا الإطار، فقد أوصت لجنة COSO في تقريرها حول الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية بضرورة إعداد الإدارة لتقرير عن نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة عن تصميمه وتشغيله والمحافظة عليه وإبداء رأيها في مدى فعالية هذا النظام. والخلاصة أن تقرير التدقيق الداخلي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، والذي يقدم لمجلس الإدارة و للجنة التدقيق، يساعد إدارة المنشأة على إعداد تقريرها إلا أن مصداقية هذا التقرير تتوقف على مدى تنفيذ عملية التدقيق الداخلي وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها.

¹ عبد الوهاب نصر و شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص. 102.

خلاصة الفصل الثاني

قمنا في هذا الفصل بإبراز وتحليل الدور الذي يقوم به نشاط التدقيق الداخلي في المنظمة، وفق مفهومه الحديث، وقد خلاصنا إلى ما يلي:

- رغم الإختلاف في تعريف مفهوم حوكمة الشركات إلا أن هناك إجماع حول الأسباب والظروف التي نادت بأهمية تبني هذا المفهوم وتطبيقه على أرض الواقع، وقد كانت رغبة العديد من الدول في ذلك هو تحسين الأداء المالي والإداري لمنظمات الأعمال، ومنع وقوع الأزمات المالية المماثلة. ويتوقف ذلك على وجود نظام حوكمة جيد، الذي يتطلب توفر مجموعة من الشروط و الصفات لدى الفاعلين في هذا النظام، و وجود علاقات تأثير وتأثر بين الأطراف المشاركة والأطراف المستفيدة منها.

- وجود ترابط قوي بين مبادئ حوكمة الشركات و دور التدقيق الداخلي، وهو ما يفسر التوجه نحو تطوير مهنة التدقيق الداخلي من الناحيتين النظرية والعملية، لتدعيم نظام الحوكمة، حيث أصبحت أنشطة التدقيق الداخلي ذات قيمة إقتصادية، الهدف منها هو تعظيم قيمة المنشأة وتدنية مخاطرها.

-إن مساهمة التدقيق الداخلي في التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات تتم من خلال الدور الذي يؤديه المدقق الداخلي على مستوى عملية إدارة المخاطر، نظام الرقابة الداخلية للمنظمة، وعمليات الحوكمة ذاتها، من خلال تقديم الخدمات التأكيدية والإستشارية لمختلف الأطراف الأخرى الفاعلة في نظام حوكمة الشركات.

- يقوم التدقيق الداخلي بدور محوري في عملية إدارة المخاطر، من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر المنظمة تدار بفاعلية، و المساهمة في تحسين إدارتها، بتقديم الإستشارات الملائمة. ولا يمكن تحقيق أهداف إدارة المخاطر إلا بتمتع المنظمة بنظام رقابة داخلية فعال. ولهذا، فعلى المدقق الداخلي مسؤولية تقييم كفاءة وفعالية هذا النظام ومدى ملائمته، والمساهمة في تطويره بتقديم الخدمات الإستشارية في هذا المجال.

إن تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية، جاء لتوفير إطار عملي للكيفية التي يمارس بها التدقيق الداخلي لأداء الدور المنوط به على أكمل وجه، وبالتالي تحقيق أهدافه. ولهذا نتناول في الفصل الموالي مقومات أو متطلبات فعالية التدقيق الداخلي وفق ما ورد في هذه المعايير.

الفصل الثالث

متطلبات فعالية وظيفة التدقيق
الداخلي في ضوء معايير التدقيق
الداخلي الدولية

الفصل الثالث: متطلبات فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية

تمهيد:

تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في المنظمات على إختلاف أهدافها وأنشطتها، بتقديم خدمات تأكيدية وإستشارية حول نظم الحوكمة، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية، وغايتها في ذلك هو إضافة قيمة للمنظمة، ومساعدتها على تحقيق أهدافها، كما ورد في التعريف الحديث للتدقيق الداخلي. إلا أن تحقيق هذه الغاية يتوقف على مدى توفر مجموعة من المتطلبات، تشكل العوامل المؤثرة في جودة خدمات التدقيق الداخلي، والتي يمكن حصرها في أربعة عوامل أساسية، وهي: نوعية المدققين الداخليين، البيئة التنظيمية للتدقيق الداخلي، طريقة تسيير وظيفة التدقيق الداخلي، والمنهجية المتبعة في إنجاز مهام التدقيق الداخلي، وذلك أن توفير البيئة التنظيمية الملائمة لهذه الوظيفة، وتوفير الموارد البشرية الملائمة، و إعتتماد وتطبيق الأساليب و الأدوات المطلوبة في تسيير و تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، أمور من شأنها ضمان جودة تقارير عمليات التدقيق الداخلي، وما تحتوي عليه من نتائج وتوصيات موضوعية، لأن مثل هذه النتائج والتوصيات ستدفع الإدارة إلى التغيير أو التصرف عندما تُقدّر الإدارة أهمية ما ورد في هذه التقارير، وتقتنع بأن هذا نشاط التدقيق الداخلي قد أضاف قيمة لعمليات وأنشطة المنظمة، و هو ما سيساعد هذه الأخيرة على تحقيق أهدافها. ومن أجل إجراء تقييم شامل ومتكامل لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي يجب أخذ بعين الإعتبار كل هذه العوامل، دون التركيز على البعض منها وإهمال البعض الآخر، أو التقليل من أهميته.

تشكل المعايير الدولية من أجل الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، المقاييس والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمليات وخدمات وظيفة التدقيق الداخلي، بإعتبار أن الإلتزام بها يؤدي إلى تحقيق أهداف هذه الوظيفة، وذلك أن هذه المعايير تم وضعها على أساس إطار نظري واضح يحدد المبادئ الأساسية التي تحكم مهنة التدقيق، وهي متسقة مع تعريف التدقيق الداخلي الصادر عام 1999م عن معهد IIA، الذي أوضح طبيعة التدقيق الداخلي و دوره، ونطاق تدخله. ولهذا، سنقوم في الفصل الثالث من هذه الرسالة بتحديد العوامل المؤثرة على جودة خدمات التدقيق الداخلي، وبيان طبيعة المتطلبات الكفيلة بتحقيق فعالية هذه الوظيفة، وذلك بالإستناد إلى معايير التدقيق الداخلي الدولية (طبعة 2008)، وذلك وفق الخطة التالية:

- **المبحث الأول:** نوعية المدققين الداخليين لتحقيق فعالية التدقيق الداخلي؛

- **المبحث الثاني:** الضوابط التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي؛

- **المبحث الثالث:** تسيير وظيفة التدقيق الداخلي؛

- **المبحث الرابع:** الضوابط المنهجية لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: نوعية المدققين الداخليين لتحقيق فعالية التدقيق الداخلي

تستخدم وظيفة التدقيق الداخلي في سبيل تحقيق أهدافها مدققين من ذوي الكفاءات المتخصصة في مجالات مختلفة إدارية، مالية، وتقنية، ولكنهم يشتركون في المتطلبات التي يجب توفرها فيمن يعمل كمدقق داخلي، والتي أكدت عليها معايير التدقيق الداخلي الدولية، بإعتبار أن هذه المتطلبات أو الإعتبارات تشكل جزءا مهما من الخصائص المميزة لهذه المهنة .

أولاً: الصفات الشخصية والقدرات الذاتية للمدقق الداخلي:

تتوقف فعالية وظيفة التدقيق الداخلي على توفر صفات وقدرات شخصية معينة لدى المدققين الداخليين، من شأنها ضمان التنفيذ الناجح لمهام التدقيق و القبول من كل أعضاء المنشأة، تتمثل هذه الصفات والقدرات فيما يلي:

1) الوعي الإداري: تتعزز قيمة خدمات التدقيق الداخلي عند الجهات المستفيدة منها، عندما يمتلك المدققون الداخليون معرفة تامة بأحوال المنشأة، من حيث تاريخها، وعملياتها، والعاملين فيها، والإتجاهات المستقبلية. فمن خلال هذه المعرفة التفصيلية لتلك الأمور والنظر إليها من منظور إداري، يستطيع المدقق الداخلي أن يركز توصياته و مقترحاته حول الأمور التي تساعد تلك الجهات على إنجاز وظائفها بنجاح. ينبغي للمدقق الداخلي أن يحيط علما بطرق التسيير المشهورة والمطبقة في المنظمات، في الوقت الذي تعرف فيه هذه الطرق تنوعا من بيئة إلى أخرى و تطورا زمانيا ومكانيا. وبإعتباره عضوا في المنشأة، يجب على المدقق الداخلي أن يفهم طريقة التسيير المتبعة، والتي ستكون لها آثار على سلوكه وعمله¹، فإذا كانت طريقة التسيير مثلا "الإدارة المتسلطة" (Autocratique)، فعلى المدقق أن يدرك أن كل عمل من أجل تصحيح خلل معين، وكل إقتراح لتحسين العمليات يجب أن يكون محل نقاش مع الإدارة، والتي ستطلب الكثير من التوضيحات. وليس من السهل أن توافق إدارة من هذا الصنف على تلك الإقتراحات والتوصيات التي قدمها المدقق الداخلي. يختلف موقف المدقق الداخلي في حالة "تمط الإدارة بالمشاركة"، القائم على تحفيز المستخدمين على تحقيق أعلى مستوى من الإنتاجية، بإعتبارهم شركاء في تحقيق أهداف المنظمة. هنا، المدقق الداخلي سيكون بإمكانه تمرير إقتراحاته بما يساهم في رفع الإنتاجية و يساعد على تحقيق أهداف المنشأة.

¹ L. Sawyer, Op.cit., P.25

(2) الدافع الشخصي: يعبر الدافع الشخصي لدى المدقق الداخلي عن تطلعاته ورغباته في تحسين نوعية مهام التدقيق التي يقوم بها¹، و يتجلى الدافع الشخصي -أيضا- في الحماسة التي تغمر المدقق الداخلي وإقباله على عمله بانضباط تام. هذا الدافع هو الذي يجعل المدقق يجتهد لتقديم خدمات تأكيدية و إستشارية ذات جودة.

(3) القدرة على التكيف: وتعني أن يتمتع المدقق الداخلي بقدرة على إستيعاب اللغة المتخصصة المستعملة في الإدارات الخاضعة للتدقيق، وأن يتحلى بمرونة ذهنية، حيث يكون له رد فعل سريع نحو المشاكل الجديدة، سلة المنتجات الجديدة، الأوضاع الجديدة في الإدارة... إلخ.² تقتضي القدرة على التكيف لدى المدقق الداخلي أن يقوم بإجراء التعديلات اللازمة على البرامج التي خططها مسبقا في ضوء المستجدات من الظروف، كما ينبغي أن يستفيد من مهام التدقيق التي قام بها بمعرفة المعوقات التي واجهها، وذلك ليأخذها بعين الإعتبار في تخطيط وإنجاز المهام التدقيقية في المستقبل.

(4) الصبر والمثابرة: تعتبر مهنة التدقيق الداخلي من المهن الشاقة والمُرهقة، ولا تظهر آثارها الإيجابية في المنشأة إلا بعد فترة طويلة نسبيا، و المدققون الذين يشعرون بالملل و يستعجلون نتائج المهام التي قاموا بها سيتوقفون (غالبا) عن ممارسة هذه المهنة بعد فترة قصيرة. وفي هذا الإطار، يقول Sawyer " إن الإستعداد لدى المدقق الداخلي ضروري لمعالجة المشاكل الصعبة، و إقتحام الطرق غير المعتادة، ومقاومة أية ضغوط تحول بينه وبين أهدافه، وأن يكون للمدقق الداخلي تصميم على إتمام أعماله حتى تحقيق أهداف مهمته، وإرادة العمل للوقوف على الحقائق والوقائع للحصول على الأدلة والقرائن التي يستند عليها في إبداء رأيه، لتجنب أي خصام".³ يعمل المدقق الداخلي لإنجاز مهمته وتحقيق أهدافها تحت ضغوط نفسية مصدرها العقبات والمشاكل التي يلاقيها أثناء مهمته، قد تسبب له القلق و التسرع، وتدفعه إلى عدم الإحترام الصارم للخطوات المنهجية لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي، والرغبة في إنهاؤها في أقرب وقت، ومن ثم عدم أخذ الوقت الكافي لإنجاز المهمة والإكتفاء بفحص سطحي للمجال محل التدقيق، الأمر الذي ينعكس سلبا على فعالية نشاط التدقيق الداخلي في المنشأة. و يُذكر Renard في كلامه عن أهمية الصبر والمثابرة بأن "المدقق الداخلي الجيد يسعى بإستمرار لتحسين الوضع، وتجنب الركود، ويعلم أنه في حاجة إلى وقت كاف لتحقيق تلك الغاية، وأن الصبر هو المفتاح، الذي سيعطي إقتراحاته وتوصياته المتانة المنتظرة من كل المستفيدين منها".⁴

(5) القدرة الإتصالية واللباقة: يتطلب نشاط التدقيق الداخلي قدرة عالية على الإتصال، تساعد المدققين الداخليين على تبادل المعلومات والحقائق حول العمليات بينهم، وبين الأطراف الخاضعة والمستفيدة من التدقيق الداخلي. فالعلاقات الإنسانية الناجحة أمر حيوي لتكوين الشخصية المهنية، وأن إهمالها يُعرض المدقق الداخلي

¹ أحمد صالح العمرات، مرجع سبق ذكره، ص.56.

² L. Sawyer, Op.cit., P.25

³ Idem.

⁴ J. Renard, «L'audit interne, Ce qui fait débat», Ed. Maxima, Paris, 2003, P.234.

للخطر لأن وجود التدقيق الداخلي للمساعدة في حل المشاكل، وليس في خلق مشاكل جديدة¹، فالمدقق الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الإتصالية سواء كانت شفاهية أو كتابية، وذلك بتلقي تكوين وتدريب في فن التعامل الإنساني مع المواقف الصعبة والمهمة، وقد أصبحت اليوم مهنة التدقيق الداخلي تستفيد من مفاهيم علم السلوك.

يحتاج المدقق الداخلي لتأدية مهامه بنجاح إلى تعاون الأشخاص الخاضعين للتدقيق، وإذا لم يكن كذلك فإن عمله سينقطع بسبب نقص المعلومات أو عدم دقتها. ومن بين لوازم القدرة الإتصالية إتصاف المدقق الداخلي باللباقة، التي تعبر عن الطريقة الإيجابية التي يتعامل بها المدققون الداخليون مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق، وتتضمن هذه الصفة أيضا القدرة على إبداء الملاحظات، وأحيانا توجيه الإنتقادات البناءة دون إستثارة غضب الشخص المنتقد². ولهذا، لا ينبغي للمدقق الداخلي أن يتصرف كأنه قاض يحاكم المسيرين، ويسيء الظن بهم، ويجزم بقيامهم بعمليات وتصرفات غير مشروعة وإخفائها، أو يتعامل بطريقة "بوليسية"، فالمتهم بريء حتى تثبت إدانته". وقد إجتهد الباحثون في ميدان التدقيق في وضع قواعد سلوكية للمدققين، يضمن إحترامها تحقيق القبول لهم لدى الأشخاص الخاضعين للتدقيق، ومن بينها تلك المتعلقة بإستخدامهم تقنية المقابلة، والتي تهدف إلى جمع معلومات معينة حول المنشأة أو وظيفة معينة، يضمن إحترام هذه القواعد نجاح المقابلة وتحقيق أهدافها. تتطلب المقابلة الناجحة في ميدان التدقيق الداخلي إحترام القواعد السلوكية التالية:³

- الإعلان المسبق عن إجراء المقابلة، لتجنب المباغته؛
- توضيح أهداف المقابلة، لدرء أي شكوك لدى الشخص المقابل؛
- التحكم في سير المقابلة، بتحديد الأسئلة مسبقا، لتجنب خروجها عن موضوعها؛
- عرض خلاصة المقابلة على الشخص المقابل، ليوافق عليها، قبل إستخدام نتائجها، وإبلاغها لجهات عليا في المنشأة؛
- تجنب الأسئلة المرحجة، لتجنب إثارة الشخص المقابل؛
- الإصغاء الجيد، وهذا من أجل إبقاء المقابلة على الخط المرسوم لها مسبقا، ولكي يتمكن المدقق الداخلي من الربط بين المعلومات التي يدلي بها الشخص المقابل وتلك التي يعرفها من قبل؛
- التعامل مع الشخص المقابل كنظير، لاسيما إذا كان المدقق مبتدأ، ولهذا ينبغي إيجاد توازن، بما يسمح بالحكم بإنصاف على شخصية المقابل.

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص.280.

² أحمد صالح العمرات، مرجع سبق ذكره، ص. 58.

³ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P. 327.

ولا يعني ذلك منح الثقة الكاملة في الأشخاص الخاضعين للتدقيق، ويصبح المدقق الداخلي "كالإسفنجة" يتلقى كل ما يسمع، بل ينبغي أن يكون "كالغربال" يمحص كل ما سمعه أو عرفه. وفي كل الأحوال، ينبغي للمدقق الداخلي أن يحذر أثناء إنجاز مهامه.

(6) الإستقامة و النزاهة: نصَّ المبدأ الأول من ميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي المعنون بـ "النزاهة"، وما تضمنه هذا المبدأ من القواعد السلوكية الأربعة، على ما يلي:¹

- يجب على المدققين الداخليين القيام بأعمالهم بأمانة و حذر ومسؤولية؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا القانون وقواعد المهنة؛
- يجب على المدققين الداخليين ألا يكونوا طرفاً في أي نشاط غير قانوني، أو يقوموا بأعمال ضارة بسمعة مهنة التدقيق الداخلي أو المنشأة؛
- يجب على المدققين الداخليين إحترام و المساهمة في الشرعية والأهداف الأخلاقية في المنشأة.

(7) السرية: وتعني وجوب استخدام المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم في صالح المنشأة، وأن يقوموا بحمايتها، وألا يستخدموها لمكسب شخصي أو بطريقة تكون ضد القانون أو ضارة بالشرعية والأهداف الأخلاقية للمنشأة.² تُطرح مشكلة التزام السرية -أكثر- عند المدققين المبتدئين، الذين قد يتسرعون، خاصة عند إكتشافهم حالات خرق للقوانين وللإجراءات المعمول بها في المنشأة، ويبيحون بمعلومات سرية بطريقة غير صحيحة خوفاً من الفضيحة. ينبغي للمدقق الداخلي أن يقدر مدى سرية المعلومات التي تحصل عليها كوحدة واحدة، فقد تكون كمية من المعلومات غير سرية بصفة فردية، وهي في الحقيقة تمثل في مجموعها معلومة سرية ، فاصوص المعلومات يعرفون هذا جيداً.³

يتوقف إتصاف المدقق الداخلي بالسرية على خبرته في ميدان التدقيق الداخلي، وتوفر إشراف فعّال على أعمال المدققين الداخليين، سواء من قبل مدير التدقيق الداخلي في المنشأة، أو رئيس المهمة. ومن الإجراءات التي تُرسخ مبدأ "السرية" عند المدقق الداخلي أن يُمنع من الإدلاء بمعلومات خاصة بالمهمة التي أنجزها، لجهات أو إدارات أخرى إلا لمدير التدقيق الداخلي. وقد نص المعيار رقم 2330 "على وجوب قيام المدققين الداخليين بتوثيق المعلومات الخاصة بالمهمة و الإحتفاظ بها على وسائل توثيقية ملائمة، وعدم الإبلاغ عنها لجهات خارجية إلا بموافقة من الإدارة العليا، أو شخص مخول له بذلك".

(8) الموضوعية: تقتضي الموضوعية ألا يشترك المدققون في أي نشاط أو علاقة قد تفسد أو يفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيز، وتتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المنشأة، كما يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا أي شيء قد يفسد أو يفترض أن يفسد أحكامهم المهنية،

¹ Institute Of Internal Auditors(IIA), « Code Of Ethics », on site of IIA www.theiia.org

² Idem.

³ J. Renard, «L'audit interne, Ce qui fait débat », Op.Cit., P.60.

وأن يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي إن لم يتم الإفصاح عنها قد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة محل التدقيق¹. وقد ورد في تعريف التدقيق الداخلي الصادر عن معهد IIA عام 1999 أنه " نشاط موضوعي..."، بمعنى أن يُجرّد المدقق الداخلي تفكيره من كل المؤثرات الذاتية، وأن يتجنب إصدار الأحكام المسبقة المبنية على فرضيات أو تخمينات قبل ملاحظة الأحداث والتأكد منها، وأن يستند فقط - في إبداء آراءه على أدلة وقرائن مُثبّنة. ولهذا، فإن موضوعية المدققين الداخليين والعوامل التي تؤثر عليها تعد من الأمور الهامة والرئيسية التي ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم فعالية نشاط التدقيق الداخلي في أي منظمة. وفي هذا الإطار، يرى إبراهيم عبد الوهاب² أن الموضوعية ينبغي دراستها من جوانب عديدة بعضها يتصل بخبرة المدققين الداخليين و علاقتهم بالنظام القائم داخل المنشأة موضوع التدقيق، والبعض الآخر يتصل بجوانب سلوكية ذهنية.

ومن الأمور التي يمكن أن تؤثر كثيرا في موضوعية أحكام المدقق الداخلي -حسب إبراهيم عبد الوهاب- "الدور المزدوج* الذي يمكن أن يؤديه المدققون الداخليون، حيث يقومون بأداء العديد من الأعمال والإختصاصات التي تتعلق بنظم الرقابة الداخلية، وقد تتضمن تلك الأعمال المساعدة أو المشاركة في التصميم الفعلي لنظم الرقابة المعمول بها داخل المنشأة، وعند قيامهم بتدقيقها سيتعرفون على مواطن القصور في تلك النظم، ومع ذلك لا يشيرون إليها في تقاريرهم، أو أنهم يُرجعونها إلى الجهات المنفذة وليس لعيوب التصميم"³. وفي المقابل، يرى آخرون أن المدققين الداخليين الذين ساعدوا وشاركوا في تصميم نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر أقدر على فهم تلك النظم والتحقق من متانتها وسلامتها، من أولئك المدققين الذين لم يشاركوا أو يساعدوا في تصميم تلك النظم، فيضطرون إلى بذل جهود كبيرة في سبيل جمع وتنظيم المعلومات حول نظم الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر في المنشأة، وذلك لإجراء فحص إنتقادي لتلك النظم، وبالتالي ستكون ملاحظاتهم وتفسيراتهم وإقتراحاتهم محل نظر. وهنا تظهر أهمية الإستفادة من عامل الخبرة لدى المدقق الداخلي دون أن يكون له تأثير سلبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة على موضوعيته، خصوصا أن المعيار رقم A1.1130 تضمّن شرطا بموجبه يجب على المدقق الداخلي عن يمتنع عن تقييم أنشطة أو عمليات محددة، يتمثل هذا الشرط في خضوع هذه الأنشطة والعمليات لسيطرته ومسؤوليته الكاملة في السنة السابقة. وعليه، فمجرد المشاركة أو المساعدة في تصميم النظم والإجراءات لن يكون له تأثير معتبر على موضوعية المدقق الداخلي.

¹ Institute Of Internal Auditors (IIA), « Code Of Ethics », on site of IIA www.theiia.org

² إبراهيم طه عبد الوهاب، " موضوعية و كفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجع الخارجي"، مجلة الإدارة العامة، العدد 76، سبتمبر 1992، المملكة العربية السعودية، ص. 128.

* ويعني تقديم خدمات تأكيدية و إستشارية حول نفس النظام.

³ المرجع السابق، ص. 129.

ويرى الباحث أن الموضوعية تعتبر أمر ذهني يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء أداءه لعمله، و بإستطاعته ذلك، وهو أمر ذاتي يرتبط بقوة شخصيته، بحيث لا يتأثر بأشخاص أو أحداث معينة، تجلعه غير قادر على الدفاع عن آراءه، أو يُقدم على تقديم تنازلات جوهرية تؤثر على جودة العمل.

ثانيا: الإستقلالية

تعتبر الإستقلالية عنصر مهم في نوعية التدقيق الداخلي، وذلك أن هذه الخاصية تعتبر قاعدة أساسية تتطلبها الموضوعية اللازمة لتحقيق أهداف مهام التدقيق وإبلاغ نتائجها للجهات المستفيدة من خدمات المدقق الداخلي. وقد نص المعيار رقم 1100 الذي هو تحت عنوان "الإستقلالية والموضوعية" "على أنه يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، وعلى المدققين الداخليين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم". ولفهم طبيعة إستقلالية التدقيق الداخلي، ينبغي أن ننظر إليها من زاويتين؛ الأولى: تتعلق بالمدققين الداخليين الذين ينبغي أن يتمتع كل واحد منهم بإستقلالية فردية؛ والثانية: تتعلق بوظيفة التدقيق الداخلي، التي يجب أن يكون لها إستقلالية تنظيمية* وعدم تبعيتها(وظيفيا) لأي إدارة في المنشأة سوى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

تستلزم إستقلالية المدقق الداخلي أن لا يقوم بمهام تنفيذية أو إجرائية، حيث يضع نظاما أو يُدخل تعديلات على أنظمة موجودة، أو يشارك في تنفيذها. فمسؤولية وضع الأنظمة والإجراءات وتشغيلها تقع على عاتق إدارة المنشأة، وقد وضحنا فيما سبق علاقة المدقق الداخلي بضرورة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في المنشأة، وخلصنا إلى أن المدقق الداخلي مطالب بتقديم خدمات تأكيدية لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق حول مدى ملائمة وفعالية وكفاءة الأنظمة والإجراءات، وتقديم توصيات وإقتراحات لتحسينها وتطويرها، حتى لو كان مسؤولا عن النشاط المراد تدقيقه من قبل، بشرط إنقضاء سنة على إنتهاء مسؤوليته على هذا النشاط، كما ينص على ذلك المعيار رقم: A1.1130؛ ويمكن له أن يقدم خدمات إستشارية دون أن يكون له أي دور في تصميم أو تنفيذ الأنظمة والإجراءات. و يمكنه -أيضا- تقديم خدمات إستشارية على عمليات كان مسؤولا عنها حسب المعيار رقم C1.1130.

لقد نص المعيار رقم A1.1110 على وجوب إبتعاد نشاط التدقيق الداخلي عن أي تدخل في تحديد نطاق عمله، وتنفيذه، وإيصال النتائج. وعلى هذا الأساس، يجب توافر ثلاث عناصر رئيسية تتضمن مؤشرات ودلائل الإستقلالية عند المدققين الداخليين، تتمثل هذه العناصر في: إستقلالية وضع البرامج، إستقلالية الفحص، و إستقلالية التقرير.

(1) إستقلالية وضع البرامج: ينبغي أن يتحرر المدقق الداخلي من تدخل الإدارة في وضع برنامج وإجراءات التدقيق، ومن أية متطلبات خاصة من عملاء التدقيق الداخلي تخالف النطاق المحدد في ميثاق التدقيق.

*سنعود لهذا الموضوع لاحقا.

(2) إستقلالية الفحص: تستلزم إستقلالية الفحص إمكانية وصول المدقق الداخلي لأية وثائق، أو سجلات، أو أصول، أو موظفي المنشأة بدون أي قيود أو عراقيل. كما تتضمن الإستقلالية -أيضا- التعاون الكامل والفعال من إدارة المنشأة أثناء أداء المدقق الداخلي عمله، وإمكانية مناقشة المسؤولين عن النشاط أو العملية محل التدقيق. كما تتضمن إستقلالية الفحص، التحرر من محاولة الإدارة تحديد الأنشطة التي يفحصها المدقق، وحدود الفحص.

(3) إستقلالية التقرير: تستلزم إستقلالية التقرير أن يتحرر المدقق الداخلي من الضغوط المباشرة أو غير المباشرة، التي قد تمارس عليه من جهات معينة، من أجل عدم ذكر مسائل هامة في تقريره النهائي حول المهمة التي قام بها، أو التأثير على آراءه وحكمه على الوقائع، وقد يدل على عدم إستقلالية المدقق الداخلي إستعماله لغة مُبهمة في عرض الوقائع أو الآراء والتوصيات، لإرضاء جهات معينة وترك إنطباع حسن عنها لدى مجلس إدارة المنشأة.

يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعرض على مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المحددات والقيود المفروضة على عملية التدقيق، كما ينص على ذلك المعيار رقم 1130، حيث جاء فيه: " إذا ضعفت الإستقلالية والموضوعية في الحقيقة أو الظاهر، يجب الإفصاح عن ذلك تفصيلا للأطراف المناسبة، تعتمد طبيعة حجم الإفصاح على حجم الضعف". وقد أولت معايير التدقيق الداخلي الدولية أهمية كبيرة لإستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي حتى قبل قبول المهمة والشروع في إنجازها، حيث أرشد المعيار رقم C2.1130 أنه " إذا كان هناك ضعف محتمل في إستقلالية وموضوعية المدققين الداخليين متعلق بالخدمات الإستشارية، يجب الإفصاح للجهة صاحبة العلاقة قبل الموافقة على المهمة".

ثالثا: الكفاءة المهنية

إنطلاقا من فكرة أن نوعية أي عمل تتوقف على نوعية القائمين به، فإن نيل ثقة ودعم إدارة المنشأة للتدقيق الداخلي تتطلب تمتع المدققين الداخليين بالكفاءة المناسبة، التي تعبر عن قدرتهم المهنية في ممارسة مهامهم بفعالية. وكثيرا ما ترفض الإدارة مقترحاتهم نتيجة عدم إرفاقها بالأدلة والبراهين العملية الكافية والمؤيدة لها. إن النقص الحاصل في تأهيل المدققين الداخليين سيؤدي بالإدارة العليا إلى التصرف بأحد الأسلوبين:¹

- الأول: التدخل المباشر في توجيه أنشطة التدقيق الداخلي بالكامل، وهذا التدخل يفقد وظيفة التدقيق الداخلي فرص العمل بحرية، ويجعل المدققين كأنهم ينفذون أوامر فقط، دون أن يكون لهم رأي فيما يقومون به؛

¹ أحمد صالح العمرات، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 63-64

• الثاني: إلتماس الخدمات التي تتوقعها الإدارة العليا من إدارة التدقيق الداخلي من جهات أخرى داخل المنشأة أو خارجها، وهذا السلوك يعني الإستغناء نهائيا عن وظيفة التدقيق الداخلي، فلا مبرر لوجودها.

من الطبيعي أن يندُر توفر هذه الصفات بدرجة "الكمال" لدى كل مدقق منفردا، ورغم ذلك، ينبغي أن تتوافر الكفاءة في المدققين الداخليين كفريق واحد، كما ينص على ذلك المعيار رقم 1210: " على المدققين الداخليين إمتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة للإضطلاع بمسؤولياتهم الفردية، وعلى نشاط التدقيق الداخلي

-كمجموعة- إمتلاك أو الحصول على المعرفة، والمهارات، والكفاءات الأخرى المطلوبة للإضطلاع بمسؤولياتهم".

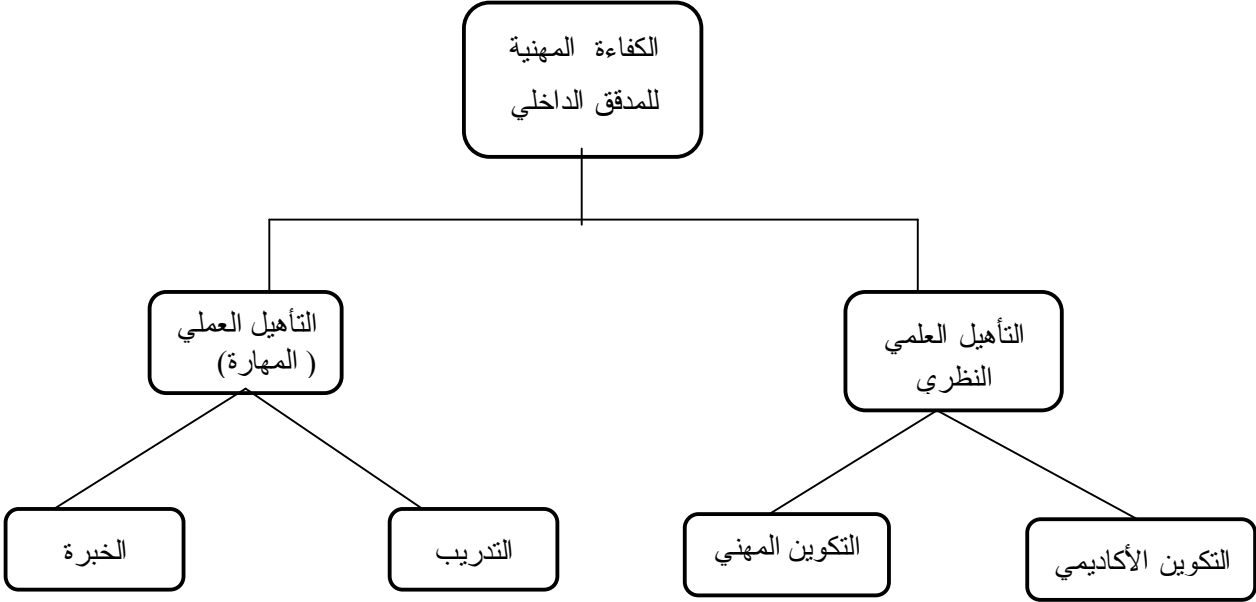
يؤثر مستوى كفاءة المدقق الداخلي على درجة إستقلاليته وموضوعيته، إذ يرى كل من Prat & Hauret أنه "من الصعوبة بمكان أن يكون المدقق مستقلا إذا لم يكن كفؤا، فالكفاءة المهنية شرط ضروري لإستقلالية المدقق، ذلك أن هذا الأخير يمكن أن يكون تابعا أو مستقلا في قراراته بحسب كفاءته التي تسمح له بتنفيذ- بطريقة مرضية- أعمال التدقيق؛ فالتحكم التقني لدى المدقق ضروري ليتمكن من إبداء رأيه، ومقاومة الضغوط والتوجيهات غير المؤسسة"¹.

و لهذا، جعلت معايير التدقيق الدولية توفر الكفاءة لدى المدققين الداخليين شرط لمزاولة مهام التدقيق ذات الطابع الإستشاري، كما ينص على ذلك المعيار رقم C1.1210، حيث جاء فيه: " على مدير التدقيق الداخلي الإنسحاب من المهمة الإستشارية أو الحصول على المساعدة أو النصيحة إذا كان موظفي التدقيق الداخلي لا يمتلكون المعرفة، المهارة والجدارة المطلوبة لتنظيم كل /أو جزء من المهمة". وفي المقابل، وفيما يتعلق بمهام التدقيق ذات الطابع التأكدي والتي تمثل الخدمات الأصلية للتدقيق الداخلي، فإن معايير التدقيق الداخلي الدولية قد أخذت بعين الإعتبار حالات المنظمات التي يتعذر عليها توفير كل التخصصات اللازمة لوظيفة التدقيق الداخلي لأسباب موضوعية(صعوبة التوظيف، نقص الموارد المالية، تعدد وتنوع الأنشطة...إلخ)، حيث نص المعيار رقم A1.1210 على "وجوب حصول مدير التدقيق الداخلي على النصيحة والمساعدة، فيما يتعلق بالكفاءة إذا كان المدققون الداخليون فاقدون للمعرفة اللازمة لتنفيذ جزء أو كل المهمة". و عنصر الكفاءة المهنية مبدأ أخلاقي نص عليه دليل أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، و أصبح واجبا أخلاقيا على المدقق الداخلي تحسين كفاءته بإستمرار، وعدم القبول بإنجاز مهام تدقيقية لا تتناسب مع مستوى قدراته المهنية، حماية لصورة نشاط التدقيق الداخلي من التدهور.

¹C. Prat et D. Hauret, « L'indépendance perçue de l'auditeur », *Revue Française de Gestion*, n° 147, Paris, juin 2003, p.111.

تتحقق كفاءة المدقق الداخلي بتوفر شرطين أساسيين هما: التأهيل العلمي النظري المناسب، و التأهيل العملي أو المهارة، كما يظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم: 3-1 مفهوم و مصادر الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي



المصدر: من تصور الباحث

1) التأهيل العلمي النظري المناسب:

1.1 - **التكوين الأكاديمي:** يتطلب التأهيل العلمي الأكاديمي حصول المدقق الداخلي على مؤهل علمي متخصص ومناسب لأداء المهام المكلف بها، فلا يجب أن يكون كل المدققين متخصصون في المحاسبة، إلا أولئك المكلفون بإنجاز مهام التدقيق المالي والمحاسبي. فالمقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي تقوم على "مبدأ التخصص"، والذي لا يقبل أن يقوم المدقق الداخلي بإنجاز كل أنواع التدقيق، كأنه شخص متعدد التخصصات (Polyvalent). ومع ذلك ينبغي أن يكون المدقق الداخلي مُلمًا (زيادة على مجال تخصصه) ببعض المبادئ الأساسية في مجالات مختلفة مثل المحاسبة، الإقتصاد، القانون التجاري، التمويل، ونظم المعلومات، الأساليب الكمية، علم النفس التنظيمي،... إلخ، وذلك حتى يتمكن من تقييم درجة أهمية، وخطورة الانحرافات عن الممارسات السليمة للعمل.

لقد أصبح المدقق يعمل في ظل متغيرات وظروف جديدة، ومنها على الخصوص الثورة المعلوماتية التي عرفها العالم، و ما نجم عن إستخدام تكنولوجيا المعلومات من مخاطر متنوعة، أضافت أعباءً جديدة إلى كافة المهن، من بينها التدقيق الداخلي، بإعتبار أن إدارة المخاطر تمثل مجالاً

من مجالات تدخله، وهو ما كان له تأثير على طبيعة المعارف المطلوب من المدقق الداخلي إكتسابها، حيث أصبح مطلوبا منه، أن تكون لديه معرفة عامة بالجوانب الرقابية والمخاطر الأساسية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات، وبأساليب التدقيق التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات.¹ وهذا ما دفع معهد IIA إلى أخذ بعين الإعتبار العامل التكنولوجي بإدراج المعيار رقم A3.1210 أثناء التحديث الذي تم أواخر عام 2008 على معايير التدقيق الداخلي الدولية، حيث تم التأكيد من خلال هذا المعيار على أمرين مهمين:

• الأول: يتمثل في ضرورة إكتساب أي مدقق داخلي لمعرفة كافية حول المخاطر والرقابة في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات، و تمتعه بالمهارة الكافية في إستخدام هذه التكنولوجيا في عملية التدقيق؛

• الثاني: يتمثل في الإعتبار بتخصص قائم بذاته، يتعلق بمجال حديث، يضاف إلى مجالات التدقيق الداخلي، ألا وهو " تدقيق النظم المعلوماتية"، و ما يتطلبه من وجود مدققين داخليين متخصصين، يقع عليهم القسط الأكبر من المسؤولية عن إكتشاف حالات الأخطاء و المخالفات البشرية في تطوير و صيانة وتنفيذ أنظمة المعلومات التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات.

كما كان لحالات الغش والإختلاس التي عرفتتها منظمات الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية، وأوروبا، وغيرهما أثر كبير على مسؤوليات التدقيق الداخلي، خصوصا ما تعلق بحماية أصول المنشأة وعملياتها من الغش والإختلاس، وقد تجسد ذلك في إضافة المعيار رقم A2.1210، الذي ينص صراحة على أنه "يجب على المدقق الداخلي إكتساب المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات أو علامات الغش إلا أنه لا يتوقع منه إمتلاك خبرة الشخص الذي مسؤوليته الرئيسية إكتشاف الغش ونقصيه". وقد حدّد هذا المعيار - بوضوح- أن المدقق الداخلي وهو يعمل على إكتشاف مؤشرات الغش يقوم بذلك في إطار أداء دوره الوقائي، من خلال تحديد نقاط الضعف في الرقابة الداخلية، وتنبيه الجهات المعنية عليها، وليس هدفه إكتشاف الغش، الذي هو مسؤولية جهات أخرى مخولة بذلك، وإلا كيف نتكلم عن تعاون بين التدقيق الداخلي و الإدارة، إذا توسع تدخله في مجال الغش والأعمال غير المشروعة سيتحول إلى "دركي" يعمل على متابعة الأشخاص الغشاشين المحتملين، وهكذا ستتدهور صورة التدقيق الداخلي داخل المنظمة.² وبالتالي، فالكفاءة المطلوبة من المدقق الداخلي في هذا المجال

¹ جمال عادل الشرايري، " سياسات و إجراءات التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك الأردنية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد1، جامعة تشرين، سورية، 2009، ص. 68.

² J. Renard, «L'audit interne, Ce qui fait débat», Op.Cit., P.35.

لا يمكن أن تماثل تلك التي يتمتع بها شخص متخصص في مجال محاربة الغش، وهي مسؤوليته الرئيسية، كما هو حال "المفتشين".

- **2.1) التكوين المهني:** إن الشهادة الأكاديمية لا تجعل لوحدها- المدقق الداخلي قادرا على الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ما لم يخضع لتكوين مهني خاص يتعلم من خلاله منهجية وأدوات التدقيق الداخلي، ومختلف الإجراءات الفنية اللازمة لمواجهة جميع الحالات العملية والمواقف المعتادة أو المستجدة. وبهذا، سيجعل التكوين المهني المدقق الداخلي قادرا على الإنخراط في الحياة العملية بسرعة وسهولة. وهنا يؤكد الباحث على ضرورة إخضاع كل العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي، على إختلاف تخصصاتهم، لبرنامج تكوين مهني مشترك، بإعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي مهنة منمطة (une profession normée) من الناحية المنهجية، والأدوات المستخدمة. يمكن ضمان التكوين المهني للعاملين في التدقيق الداخلي بواسطة مشاركتهم في الملتقيات والدورات التكوينية التي تتناول الممارسات المهنية للتدقيق وما يرتبط بها. وفي هذا الإطار، ينبغي أن نُذكر بالدور الكبير لمعهد IIA ومختلف فروعها في العالم في توفير تأهيل مهني متين للعاملين في ميدان التدقيق الداخلي، من خلال الملتقيات الدولية والإقليمية التي تتناول مستجدات مهنة التدقيق الداخلي، إضافة إلى الدورات التكوينية الدورية التي تقام لفائدة الراغبين في ممارسة هذه المهنة أو المبتدئين، حيث تنتهي هذه الدورات بشهادة مهنية في التدقيق الداخلي، والمعروفة دوليا بـ: Certified Internal Auditor (CIA).

2) التأهيل العملي (أو المهارة): لا يعد المدقق مؤهلا بمجرد حصوله على الشهادة الأكاديمية، أو بعد تكوين مهني، لأن هذا التكوين الأكاديمي والمهني يعطيه خلفية نظرية ومعرفة عامة حول تخصصه، بل ينبغي تكملة التأهيل العلمي بإمتلاك المدقق الداخلي مؤهلات عملية وقدرة على الممارسة المهنية لمهام التدقيق الداخلي. وبعبارة أخرى، أن يصبح المدقق الداخلي شخصا محترفا ذا مهارة. إن المدقق المحترف هو ذلك الشخص الذي يمتلك، زيادة على القدرات العلمية والفنية والسلوكية، قدرة على تأدية عمله بصورة متميزة ذات طابع مهني متخصص، فإمتلاك المدقق المهارة تجله يحسن تطبيق المعارف العلمية والفنية المكتسبة في إنجاز المهام التي كلف بها. وهذا لا يحصل للمدقق الداخلي إلا بأحد الطريقتين أو بكليهما: التدريب و التجربة

- **1.2) التدريب:** يحتاج المدقق الداخلي إلى عمليات تدريب في عمل التدقيق الداخلي، لتنمية وتطوير مهاراته. وفي الحقيقة، لا يقتصر التدريب على المدققين الجدد أو المبتدئين، وإنما يمتد أيضا ليشمل المدققين القدامى؛ نظرا للتطور الدائم في المفاهيم والممارسات الإدارية و طرق العمل في المنشآت. قد يكون التدريب بوضع برامج لتدريب المدققين الداخليين بالتعاون مع المراكز المتخصصة أو المنظمات المهنية للتدقيق الداخلي، أو بإرسال هؤلاء المدققين إلى منشآت لها تجربة رائدة في ممارسات التدقيق

الداخلي، حيث يشاركون في العمل ويستفيدون من تجربة هذه المنشآت. وقد يتم تدريب المدققين الجدد من خلال الدورات التدريبية التي يتم إجراؤها داخل المنشأة، ويتولى تنفيذها المدققون القدامى التابعين لوظيفة التدقيق الداخلي في المنشأة ذاتها، كأسلوب لنقل الخبرة.

- (2.2) التجربة: التجربة أو الخبرة المكتسبة لدى المدقق لها أثر إيجابي مهم على نوعية إستجابته إتجاه المشاكل المطروحة، فخبرة المدقق تجعله قادرا على تقدير مدى تعقد وضعية معينة، وأن يتعامل بطريقة صحيحة- مع المشاكل التي يلاقيها أثناء مهمته¹. فالمدققون المبتدعون كثيرا ما يرتكبون إذا ما واجهوا مواقف غير عادية أو إكتشفوا حالات معينة غير منتظرة؛ ولهذا، تظهر خبرة المدقق الداخلي في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي كعامل مساعد على تنمية معارفه النظرية، وتحكمه في أعمال التدقيق. غير أن الخبرة لا تكفي لوحدها لجعله شخصا محترفا، بل يجب أن تعزز بتكوين نظري مستمر. وفي هذا السياق، يرى Renard أن الإعتدال على التجربة كأسلوب لتنمية كفاءة المدقق الداخلي، وإملاكه المهارة، له جوانب سلبية ملحوظة، أهمها:

- الإستعمال المتكرر للتقنيات والمعارف التي تجاوزها الزمن؛
- تجاهل الإبتكارات والتقنيات الجديدة؛
- غياب طريقة عمل مستوحاة من ثقافة الوسط المهني؛
- عدم معرفة الإهتمامات الحالية لمجلس الإدارة وإدارة المنشأة؛
- غياب التأسيس النظري الذي يمكن من تنمية وإيضاح الممارسة العملية؛
- نقص في التواصل مع المنظمات المهنية، وما يعنيه من جهل لقواعد المهنة وتطوراتها.²

تقع مسؤولية تحقق شرط الكفاءة في شخص المدقق الداخلي عليه شخصيا بدرجة أولى، وفقا لنص المعيار رقم 1230، الذي يؤكد على "وجوب قيام المدققين الداخليين بتحسين معارفهم، ومهاراتهم، والكفاءات الأخرى من خلال التكوين والتدريب المهني المستمر". كما تتحمل إدارة التدقيق الداخلي، بصفتها الوظيفية، قسطا من المسؤولية في ضمان المستوى الكافي من الكفاءة لدى العاملين فيها، حسب ما ينص عليه المعيار رقم 2040.

رابعاً: العناية المهنية

يقع على عاتق وظيفة التدقيق الداخلي مسؤوليات تتمثل- إختصارا- في تقديم خدمات تأكيدية وأخرى إستشارية لمجلس الإدارة و إدارة المنشأة، إلا أن تأدية هذه الخدمات بفعالية يتطلب، بالإضافة إلى الصفات

¹ C. Prat et D. Hauret, Op.Cit, P.111.

² J. Renard, « L'audit interne, Ce qui fait débat », Op.Cit., P.51.

والشروط المذكورة سابقا، أن يبذل المدقق الداخلي عناية مهنية فائقة، حيث يستخدم كل الوسائل المتوفرة لديه، ويوظف كل معارفه ومهاراته في حماية المنشأة من كل المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها، أو الحيلولة دون وقوعها، والعمل بجدية على تحسين أداء المنشأة. وقد نص المعيار رقم 1220، الذي عنوانه "بذل العناية المهنية" على "وجوب بذل المدققين الداخليين العناية والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل، ومدقق داخلي كفؤ. لا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة من الخطأ". وبهذا، بدرء المدقق الداخلي عن نفسه أية مسؤولية عن أي تجاوزات أو مشاكل يمكن أن تقع أو وقعت فعلا، طالما أنه لم يُقصر في إكتشافها، أو أنه توصل إلى تحديدها و إعلام الجهات المسؤولة عنها في الوقت المناسب وتقديم التوصيات و الإقتراحات الملائمة بشأنها لهذه الجهات.

إن قياس مستوى العناية المهنية الكافية أو المعقولة أمر نسبي، فهي تختلف باختلاف طبيعة مهام التدقيق الداخلي، ومجالاته، وظروف إنجاز هذه المهام. وقد بين المعيار رقم A1.1220 مجموعة من العوامل المُحدّدة لمستوى العناية المهنية المطلوبة، وهي:

- مدى العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة؛
- التعقيد، المادية، وأهمية الأمور التي يطبق عليها إجراءات التأكيد،
- كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة و حوكمة الشركات؛
- احتمالية الأخطاء الجوهرية، مخالفات الأنظمة، وعدم التوافق مع القوانين؛
- تكلفة التأكيد بالمقارنة مع الفوائد المحتملة.

وعليه، فالمقصود بالعناية المهنية المعقولة هو العناية الواجبة من المدقق، التي تتطلب منه القيام بالفحص والتحقق إلى المدى المعقول، ولا تتطلب القيام بإجراءات تفصيلية لجميع العمليات؛ ونتيجة لذلك، لا يستطيع المدققون الداخليون إعطاء تأكيد مطلق بعدم وجود إنحرافات أو عدم إلتزام بالأنظمة¹؛ وهو ما يؤكد نص المعيار رقم 1220، الذي نفى العصمة عن المدقق الداخلي، وما يعني ذلك من جواز حصول أخطاء منه. وقد أخذت المقاربة الحديثة للتدقيق (وهي مقاربة بالأخطار) هذه المسألة بعين الإعتبار عند تقدير خطر التدقيق (Le risque d'audit)، والذي يمثل محصلة ثلاثة أنواع من المخاطر: المخاطر الملازمة (الضمنية) للأنشطة والعمليات محل التدقيق، ومخاطر عدم فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة، وكذلك مخاطر عدم الإكتشاف الناتجة عن فشل المدقق في إكتشاف الأخطاء والإنحرافات في البيانات والعمليات². ويعود هذا الفشل إلى العجز في إجراءات التدقيق التي يطبقها المدقق في عمله الميداني، قد يتعلق الأمر بالتطبيق السيئ لإجراءات التدقيق المعتمدة، أو التخلي عن إجراءات مناسبة بسبب ضيق الوقت، أو سوء إختيار مجال الفحص (طريقة

¹ حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.125.

² J. FOURNIER, « Evaluation du risque et contrôle interne », Revue Française de Comptabilité , N° 334, Paris , Juin 2001, p. 05.

إختيار العينة أو حجمها)،... إلخ.¹ وعليه، كلما كان لدى المدقق الداخلي حرص مهني، و قام بالتحريات اللازمة كلما إرتفع إحتمال نقصي أثر الأخطاء والمخالفات والوقوف على الإختلالات وتحديد أسبابها، وبالتالي، سينخفض خطر عدم الإكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن، ومن ثم سينخفض مستوى خطر التدقيق إلى المستوى المقبول.

إن الهدف الأساسي من وجود نشاط التدقيق الداخلي هو مساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها، وبالتالي فهو مسؤول مسؤولية كاملة أمام مجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق) للمنشأة عن الأخطاء المعترية، و الممارسات غير السليمة، سواء كانت بقصد أو بغير قصد. ومن أمثلة ذلك:

- عدم إكتشافه أخطاء جوهرية في القيد أو الترحيل المحاسبي ضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية، مما يؤثر سلبا على نوعية وفعالية المعلومات المالية والمحاسبية المنشورة. قد تكون هذه الأخطاء ناتجة عن سهو المحاسب، أو عدم تحكمه في تقنية المحاسبة. ولهذا، فالأخطاء ترتكب بحسن نية من المحاسب؛
- عدم إكتشافه لأعمال غش أو تلاعب أو إختلاس، وما يعني ذلك، من فقدان المنشأة لجزء /أو كل أصولها. ترتكب هذه الأعمال (عادة) بسوء نية، وعن طريق التواطؤ بين مجموعة من الموظفين و المسؤولين؛
- التقييم الخاطئ للأعمال والأداء، حيث يعتمد المدقق الداخلي على معلومات أو بيانات خاطئة، تظهر إدارة أو نشاط معين بمستوى أداء أقل أو أكبر مما هي عليه في الواقع.

إن العناية المهنية صفة ضرورية في ممارسة مهنة التدقيق بصفة عامة، و أحد المعايير الأساسية للحكم على نوعية نتائج مهام التدقيق، وبالتالي، تقدير إمكانية الإستفادة من هذه النتائج؛ وإذا ثبت تقصير المدقق في أداء واجباته المهنية، فقد يُعرضه ذلك لعقوبات، تختلف بإختلاف نوع التدقيق (خارجي أو داخلي). يتعرض المدقق الداخلي، في حال ثبوت إهماله وتقصيره في أداء واجباته المهنية، إلى صنفين من العقوبات، تتمثل فيما يلي:

- **العقوبات الإدارية:** يجب أن نعلم أن المدقق الداخلي موظف كبقية الموظفين والعاملين في المنشأة، يخضع للقانون الداخلي ومختلف القواعد المعمول بها في المنشأة، وبالتالي فأى تقصير أو إهمال من جانبه، يعرضه لعقوبات تُوقعها الإدارة العليا للمنشأة، بالتنسيق مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. يمكن أن يتخذ الجزاء الإداري شكلا من الأشكال التالية: الخصم من الراتب، لفت النظر أو اللوم، الإنذار، أو الفصل من الخدمة؛²

¹ Ibid, P.07.

² نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص.53.

• **العقوبات القضائية:** تأتي هذه العقوبات بعد رفع إدارة المنشأة لدعوة قضائية ضد المدقق الداخلي المتهمون في أداء واجباته المهنية، والذي تسبب لها في خسائر أو أضرار مادية و/أو معنوية. ولا يحق للأطراف الخارجية (مثل البنوك، المستثمرون، ومصحة الضرائب) مقاضاة المدقق الداخلي شخصياً لتسببه في ضررهم، لعدم وجود أي علاقة بينه وبينهم، وما عليهم إلا مقاضاة الإدارة العليا للمنشأة، بصفتها الممثل القانوني لهذه المنشأة أمام القضاء، وستلحق العقوبات القضائية بالمدقق الداخلي، إذا ثبت تورطه في التكتم على أعمال وتصرفات غير مشروعة، وذلك طبقاً للقانون المدني.

أصبحت إشكالية طبيعة مسؤولية التدقيق الداخلي مطروحة اليوم أكثر من أي وقت مضى، في ظل الإتجاه السائد حالياً نحو تقنين (Réglementation) نشاط التدقيق الداخلي من خلال إصدار قوانين وتشريعات تحدد مسؤولياته وصلاحياته في منظمات الأعمال، مثل ما هو معمول به في التدقيق القانوني، وقانون Sarbanes-Oxley الصادر عام 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية مثال على ذلك. والغرض من هذا التقنين هو تدعيم وتوسيع صلاحيات نشاط التدقيق الداخلي في المنشأة، و ضمان إستقلاليته، وفي المقابل، رفع مستوى مسؤولياته - أكثر فأكثر - نحو مختلف الأطراف ذات المصالح في المنشأة.

وباعتبار أن المدقق الداخلي يمارس مهنة التدقيق الداخلي كموظف لدى المنشأة، ولا يخضع (من الناحية التنظيمية) في عمله لمنظمة مهنية، فلا وجود لعقوبات تأديبية يوقعها المجلس التأديبي للمنظمة، كما هو الحال في التدقيق الخارجي (القانوني)؛ ولا تعدو أن تكون علاقة المدقق الداخلي بالمنظمة المهنية للتدقيق الداخلي التي ينتمي إليها إلا علاقة تكوينية و تنسيقية.

المبحث الثاني: الضوابط التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي

إن تحقيق أهداف التدقيق الداخلي، وممارسة دوره بصورة سليمة وفعالة في أي منظمة، يتطلب توفر جملة من الشروط أو الضوابط في إدارة التدقيق الداخلي في حد ذاتها، بإعتبارها البيئة التنظيمية التي تكفل هذه الممارسة السليمة والفعالة. تتعلق هذه الشروط و الضوابط بالنواحي التنظيمية، والتي نتناولها بالتفصيل في هذا المبحث.

أولاً : ضرورة وضع "ميثاق التدقيق" في المنشأة

تمثل إدارة التدقيق الداخلي جزءاً متما في الهيكل التنظيمي للمنشأة، وتقوم بأداء وظيفتها إستناداً إلى وثيقة رسمية معتمدة ومصادق عليها* من قبل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والإدارة العليا للمؤسسة، يطلق على هذه الوثيقة: "ميثاق التدقيق الداخلي" (La charte d'audit interne) ، حيث " تتحدد ضمن هذه الوثيقة، السياسات المتعلقة بعمل التدقيق الداخلي، وأهدافه، وصلاحياته ومسؤولياته في المنشأة، و تصف طبيعة العلاقات بين التدقيق الداخلي و كل من الإدارة، ولجنة التدقيق، و المدقق الخارجي"¹، طبقاً لنص المعيار رقم 1000 الذي أكد على "وجوب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تتسجم مع المعايير، و على مسؤول التدقيق الداخلي إعادة النظر -بصفة دورية- في ميثاق التدقيق وتحويله للإدارة العليا ومجلس الإدارة للمصادقة عليه".

يعتبر ميثاق التدقيق الخطوة الأولى في إنشاء نشاط للتدقيق الداخلي في أي منظمة، وبذلك فهو بمثابة وثيقة "تأسيسية" لهذا النشاط، ويمثل مرجعية أساسية لمسؤول التدقيق الداخلي والمدققين التابعين لإدارته في ممارسة مهامهم التدقيقية؛ لذا يجب أن يحتوي ميثاق التدقيق -بكل وضوح- على الحد الأدنى من المعلومات الضرورية لضمان فعالية التدقيق الداخلي، وفهم دوره في المنظمة؛ وفي الوقت ذاته، ينبغي تجنب الإفراط في ذكر كم هائل من المعلومات، بطريقة لا تحفز على قراءته.² يحدد ميثاق التدقيق الداخلي، ويؤكد (كحد أدنى) على ما يلي:

- موقع التدقيق الداخلي على الهيكل التنظيمي للمنشأة؛
- طبيعة مهام التدقيق والجهات المقدمة لها، وهل تقتصر على الخدمات التأكيدية أم تشمل أيضاً الخدمات الإستشارية، طبقاً للمعيارين A1.1000، و C1.1000 على التوالي.

* لا يعوّض هذه الوثيقة إصدار نشرة عادية، أو مذكرة إعلامية، بهدف الدعاية لنشاط التدقيق الداخلي.

¹ R. Moeller, Op.Cit., P.182.

² J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.389

- منح صلاحية للمدققين الداخليين تمكنهم من الوصول غير المشروط إلى السجلات، الوثائق، الموظفين، والممتلكات ذات العلاقة بمهام التدقيق؛
- نطاق عمل التدقيق الداخلي؛
- الطابع الإلزامي لتعريف التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، وقواعد (أو دليل) أخلاقيات المهنة، طبقا للمعيار رقم 1010؛
- زيادة على المعلومات المذكورة أعلاه، يمكن أن يحتوي ميثاق التدقيق الداخلي على المعلومات التالية:
- المنهجية الواجب إتباعها في أداء مهام التدقيق؛
- الجهات التي ترفع لها تقارير التدقيق؛
- طرق متابعة مهام التدقيق؛
- مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي فيما يتعلق بتوظيف وتكوين المدققين، وكل ما يتعلق بمسارهم المهني؛

وفي الحقيقة ليس هناك هيكل موحد لميثاق التدقيق الداخلي يجب التقيد به، وإنما يختلف ذلك من منشأة إلى أخرى، بحسب الثقافة السائدة في المنشأة، ونظرة العاملين فيها إلى نشاط التدقيق الداخلي، فإذا وجد نفور منه وعدم قبوله، ينبغي أن يكون ميثاق التدقيق أكثر تفصيلا ودقة وتوضيحا لطريقة عمله، وعلاقاته بكل الأطراف داخل وخارج المؤسسة. وقد تلجأ بعض المنشآت إلى تبني ميثاق التدقيق الداخلي لمنشأة أخرى مشابهة لها، أو إختيار نموذج من بين النماذج المقترحة من قبل الباحثين أو الهيئات المهنية للتدقيق الداخلي؛ ومهما يكن، ينبغي أن يتلائم ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد مع الثقافة السائدة في المنشأة، وأن يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بمراجعته دوريا- وتعديله إن اقتضت الحاجة إلى ذلك، وتوصيل تلك التعديلات للهيئات العليا للمصادقة عليها. وطبقا للمعيار رقم 1000، يجب أن يحظى ميثاق التدقيق بمصادقة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، وبموافقة الإدارة العليا للمنشأة. وهكذا، فإن مشاركة الإدارة العليا بإبداء ملاحظاتها على محتواه، وإعطاء موافقتها النهائية، ستعطي لنشاط التدقيق الداخلي وزنا كبيرا، وشرعية أكثر في المنشأة، ودعما أكبر، وهو ما يسهل عمل المدققين الداخليين ويضمن لهم القبول لدى كل العاملين، وبالتالي كسب تعاونهم الفعّال.

ولا يتوقف الأمر عند إعداد والمصادقة على ميثاق التدقيق من قبل الهيئات العليا في المؤسسة، بل يجب أن يتم نشر محتواه، بطريقة ملائمة، بحيث يكون معروفا ومفهوما لدى كل الموظفين في المنشأة، الذين يُتوقع أن يكونوا يوما ما خاضعين للتدقيق أو مدققين داخليين.¹ وقد يكون من المفيد نشر ميثاق التدقيق الداخلي لكل أعضاء المنشأة بدون إستثناء، وذلك من خلال طرق ملائمة مثل موقع المنشأة على الشبكة العنكبوتية (الأنترنت)، أو بواسطة الشبكة الداخلية للمعلومات (الأنترنت). وفي الحقيقة، قد لا تُحقق هذه الطريقة الغرض

¹ Ibid, P.391.

من نشر ميثاق التدقيق الداخلي، حيث لا يتم قراءته باهتمام وتجاوب؛ ولهذا يرى الباحث أن يتم نشره في كتيب مطبوع بورق جيد في عدد قليل من الصفحات (أربع صفحات في المتوسط)، يرسل للمسيرين فقط، وهم من يتولى نشره، شرحه وتبسيطه للأفراد الخاضعين لهم.

يعتبر ميثاق التدقيق الداخلي بمثابة وسيلة إتصال بين إدارة التدقيق الداخلي وجميع الأطراف ذات المصالح في المنشأة، فهو يحدد ويوضح رسالة (La mission) هذه الوظيفة، والتي ينبغي أن تكون في مستوى تطلعات هذه الأطراف؛ إلا أن تحقيق الغرض من هذه الوثيقة الرسمية يحتاج إلى نشاط إعلامي حول نشاط التدقيق الداخلي، يبدأ قبل النشر الرسمي لهذه الوثيقة، ويرافق عملية نشرها، حيث يتم تنظيم ندوات و إجتماعات داخل المنشأة للتعريف بطبيعة التدقيق الداخلي وأهدافه، وطرق عمله، وفوائده وتوضيح علاقاته مع مختلف الإدارات والأفراد.

يعتبر الإعلام عن التدقيق الداخلي ضروريا جدا، لاسيما في حالة شيوع صورة سلبية مُشوّهة عن هذا النشاط، لدى الكثير من الأفراد في المنشأة، الذين لديهم تصور عقابي لدور التدقيق الداخلي بدلا عن دوره العلاجي و الوقائي، نتيجة جهلهم بحقيقة أهدافه.¹ وعليه، ينبغي أن تسعى إدارة التدقيق الداخلي أن تثبت وجودها كجزء أساسي في المنظمة؛ وفي هذا السياق، ينقل أحمد العمرات عن Harmeyer قوله " يجب علينا كمدققين ألا نكتفي بمجرد الإعراف، بل يجب علينا أن نسعى للقبول"²، فالإعتراف يمثل إقرارا من الآخرين بوضع قائم، يمكن تحقيقه من خلال ميثاق التدقيق مثلا، أما القبول، فهو يعبر عن تصرف إختياري، ينطوي على إقرار طوعي، يحدث دون ضغوط خارجية، مرده إلى الإقتناع. وبهذا تقع على مدير التدقيق الداخلي مسؤولية تعريف أفراد المنشأة بالخدمات المهمة التي يمكن أن يقدمها لهم المدققون الداخليون، بالنظر إلى مؤهلاتهم النظرية والتطبيقية، لاسيما إذا أيدت هذه العملية الإعلامية الإدارة العليا للمنشأة. و يرى الباحث أن هذه العملية، عادة ما تكون ظرفية لذا يقترح أن يعمل مسؤول التدقيق الداخلي على إعداد وتنفيذ "إستراتيجية إتصالية" قوية، تُوجه إلى مختلف الأطراف الخاضعة للتدقيق الداخلي، والأطراف المستفيدة من خدماته، داخل المنشأة وخارجها، بهدف تسويق التدقيق الداخلي (Le marketing d'audit interne).

ثانيا: إستقلالية نشاط التدقيق الداخلي، وعلاقتها بمكانته التنظيمية في المنشأة

تعتبر إستقلالية التدقيق الداخلي من أهم أركانه، وقد ورد في تعريف التدقيق الداخلي بأنه " نشاط تقييمي مستقل..."، حيث يقصد بالإستقلالية، قدرة نشاط التدقيق الداخلي على أداء مسؤولياته وبدون تحيز،

¹ أحمد صالح العمرات، مرجع سبق ذكره، ص.174

² المرجع السابق، ص.80، نقلا عن:

وتشمل هذه الإستقلالية المدققين كأفراد (إستقلالية فردية*)، و وظيفة التدقيق الداخلي كوحدة تنظيمية(إستقلالية تنظيمية). وعلى هذا الأساس، فإن الإستقلالية التنظيمية تعبر عن وضع معين لنشاط التدقيق الداخلي، يتم الوصول إليه عن طريق وسائل معينة، أهمها -على الإطلاق- إعداد ميثاق للتدقيق الداخلي، و إختيار وضع تنظيمي مناسب لهذه الوظيفة داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة. ولا يمكن أن يقوم المدققون الداخليون بأداء أعمالهم بحرية وبموضوعية، إلا إذا تمتعت وظيفة التدقيق الداخلي بمكانة تنظيمية ملائمة في الهياكل التنظيمية للمنظمات، على إختلاف أهدافها، أحجامها، وأشكالها القانونية. وإذا لم تكن كذلك، فسوف يؤدي الوضع التنظيمي السيئ لهذه الوظيفة إلى سلبيات لا يستهان بها، نتيجة لفقدان مسؤول التدقيق الداخلي الإتصال المباشر بالهيئات العليا(مجلس الإدارة والإدارة العليا)، و إستهانة الإدارة التنفيذية بالمدققين الداخليين وعدم تعاونها معهم. لذا، أكد المعيار رقم 1110 على أنه "يجب أن يكون مسؤول التدقيق الداخلي على إتصال بالمستوى الإداري الذي يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالإضطلاع بمسؤولياته".

تحدد الإستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي بتحديد:¹

- المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة الذي ترتبط به إدارة التدقيق الداخلي؛
- الشخص أو الجهة المسؤولة في المنشأة التي يرفع إليها مسؤول التدقيق الداخلي تقاريره عن عمليات التدقيق الداخلي.

يعتبر إرتباط وظيفة التدقيق الداخلي بالمستوى الإداري بمثابة "إرتباط إداري"، حيث تمارس الجهة التي يتبع لها التدقيق الداخلي صلاحية الإشراف على الأعمال الإدارية لنشاط التدقيق الداخلي كمنح الإجازات، وإصدار رسالة التكليف بالمهمة،...إلخ. تعمل هذه الجهة -أيضا- على توفير الموارد اللازمة لنشاط التدقيق الداخلي مثل: الموارد البشرية، الموارد المالية، مكاتب و وسائل العمل، أما إرتباط التدقيق الداخلي بالجهة التي ترفع لها تقارير التدقيق الداخلي مباشرة فهو عبارة عن "إرتباط وظيفي"، ولا يلزم أن توجد علاقة إدارية إبتداءً.

وهنا يطرح السؤال التالي: من هي الجهة التي يرتبط بها التدقيق الداخلي إرتباطا إداريا، ومن هي الجهة التي ينبغي أن يتبع لها التدقيق الداخلي وظيفيا؟

بداية، لا يمكن أن تكون لنشاط التدقيق الداخلي أي علاقة إدارية أو وظيفية مع الإدارات التنفيذية الخاضعة للتدقيق الداخلي، وكل إرتباط بهذه الإدارات سيهدد إستقلاليته وموضوعيته، حتى وإن نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن هذا الأخير يشمل نطاق تدخله كل المجالات.² أما فيما يتعلق بتبعية نشاط التدقيق الداخلي

* وقد سبق الكلام عنها في المبحث السابق

¹ A. D. Chambers et al, « internal auditing », 2nd Ed., Pitman Publishing, London, 1990, P.207.

² P. Schick, Op.Cit., P.27

للإدارة العليا، فإن البعض يرى أن "ربط التدقيق الداخلي بالمدير العام له تأثيرات سلبية أهمها، أن بعض المدراء العاملين لا يعطون في العادة قدرا كافيا من الإهتمام والانتباه لتقارير التدقيق الداخلي، وأن بعضهم يستغل هذه التقارير لملاحقة معادية فيما يتعلق ببعض النقاط التي قد تظهرها التقارير".¹ كما يمكن أن تتأثر إستقلالية المدقق الداخلي إذا لم تسمح له الإدارة العليا بتدقيق نظم وسياسات معينة يشملها نطاق عمله، أو أن تستعمل التدقيق الداخلي لتصفية حسابات مع المعارضين للمدير العام للمؤسسة، أو أنها تتجاهل إقتراحاته ولو كانت مهمة. ولهذا، يبدو من الناحية النظرية أن الإختيار الأفضل، بالنسبة لأصحاب هذا الرأي، هو "أن ترتبط إدارة التدقيق الداخلي مباشرة بمجلس الإدارة، بالنظر إلى إيجابياته الكثيرة من حيث منح الحماية و الإستقلالية والقوة اللازمة لنشاط التدقيق الداخلي و لإقتراحاته، ويجعل من فرص نجاح وتطبيق تلك الإقتراحات أمرا مشجعا".²

ويرى الباحث أنه برغم المزايا المعتبرة لتبعية نشاط التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة إداريا و وظيفيا، لاسيما ما تعلق بتعزيز إستقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي بالمقارنة مع إرتباطه بالمدير العام للمؤسسة، إلا أن هذا الحل لا يعتبر حلا ملائما، وذلك لعدة أسباب، منها:

- إن إرتباط نشاط التدقيق الداخلي إداريا و وظيفيا بمجلس الإدارة هو بمثابة عزل تام لهذا النشاط عن الإدارة، مما يعني نشوء فجوة بينهما، ولن تتمكن الإدارة العليا من معرفة ما يجري، وبالتالي يتعذر على المدققين الداخليين فهم إهتمامات المسيرين ومساعدتهم في أداء مهامهم لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- طبيعة نشاط التدقيق يتطلب إشراف إداري مستمر، وهو ما لا يتحقق إذا كان الإرتباط الإداري لهذا النشاط بمجلس الإدارة، الذي يعتبر هيئة إشرافية رقابية وليس هيئة إدارية بحتة.

إن الحل الملائم لهذه المشكلة هو ذلك الحل الذي يُمكن من الإستفادة من مزايا كل الإختيارات المطروحة؛ وعلى هذا الأساس، فإن الإتجاه السائد على المستوى الدولي حاليا تبني فكرة أن الإستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي تتحقق بوجود إرتباط مزدوج:

➤ إرتباط إداري بالمدير العام للمنشأة، الذي تقع عليه المسؤولية الإدارية، وتقديم المساعدة لنشاط التدقيق الداخلي عند الحاجة، بإعتبار أن هذا الإرتباط سيضمن دعم الإدارة العليا لهذا النشاط، وتعاون الجهات الخاضعة للتدقيق؛

➤ إرتباط وظيفي بمجلس الإدارة، الذي يعمل على حماية المنشأة من أي أعمال غير مشروعة، وهو الجهة التي يكون مسؤول التدقيق الداخلي على إتصال مباشر بها بصفة منتظمة، ويرفع لها تقارير التدقيق الداخلي، كما ينص على ذلك المعيار رقم 1111.

¹ خلف عبد الوردات، مرجع سبق ذكره، ص.31.

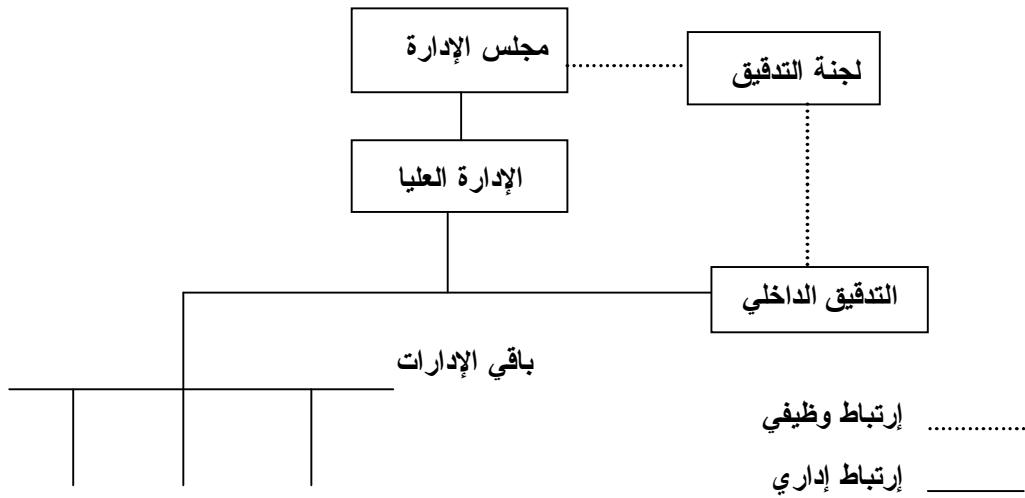
² المرجع السابق.

إن الارتباط الوظيفي (أو الإتصال المباشر) لنشاط التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة يساعد على تأكيد إستقلالية هذا النشاط، حسب المعيار رقم 1110، الذي ورد فيه، " يجب على مسؤول التدقيق الداخلي تأكيد إستقلاليته لمجلس الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل"، كما يضمن هذا الارتباط الوظيفي (إلى حد ما) موضوعية المدققين الداخليين، ويسمح لمجلس الإدارة و المسؤول عن التدقيق الداخلي بأن يكون كل منهما على علم بالأمر ذات الإهتمام المشترك، من خلال التبادل الدائم للمعلومات فيما يتعلق بخطط التدقيق و نتائج المهام المنجزة، وكل ما له علاقة بسير نشاط التدقيق الداخلي. يحدث الإتصال المباشر عندما يقوم المسؤول عن التدقيق الداخلي بالحضور و الإشتراك في إجتماعات مجلس الإدارة التي تتعلق بمسؤوليته الإشرافية على التدقيق، والتقارير المالية، والأمر التنظيمية والرقابية، إضافة إلى تقديم التقارير المكتوبة والشفوية.¹

إن تحقيق الإيجابيات الكثيرة لتبعية نشاط التدقيق الداخلي وظيفيا لمجلس الإدارة، يواجه بعض المشاكل، تتعلق بمدى قدرة هذه الهيئة الرقابية على توفير الإستقلالية التامة لنشاط التدقيق الداخلي، ومدى كفاءة مجلس الإدارة على تحقيق الإشراف الفعّال عليه، فمن الصعب على مجلس الإدارة بتركيبته المتنوعة أن يمارس دوره الإشرافي بذاته على أعمال التدقيق، لاسيما أن نشاط التدقيق الداخلي نشاط متخصص، يحتاج إلى أشخاص لديهم معرفة بهذا النشاط، وبإمكانهم إدراك مدى أهمية إقتراحات وتوصيات المدققين، وبالتالي قبولها أو رفضها.

ومن ناحية أخرى، لم توفر مجالس الإدارة الإستقلالية والموضوعية التامة للتدقيق الداخلي كما كان متوقعا، فقد أكدت حالات الغش والإختلاس التي تم إكتشافها عن تواطؤ مجلس الإدارة مع نشاط التدقيق الداخلي لإخفاء هذه الإنحرافات، أو على الأقل التضييق على المدققين الداخليين للحيلولة دون ضبطها، لاسيما إذا كان رئيس مجلس الإدارة يعمل مديرا عاما في الوقت ذاته، وأن بعض أعضاء مجلس الإدارة يباشرون أعمال الإدارة في المؤسسة ذاتها. ولهذه الأسباب، إتجهت الممارسات حديثا إلى تأسيس "لجنة التدقيق"، وهي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، مكونة من أعضاء غير تنفيذيين، وتكون مسؤولة على عملية التدقيق الخارجي، وعلى نشاط التدقيق الداخلي، الذي يصبح تابع لها وظيفيا عوضا عن الارتباط بمجلس الإدارة مباشرة، كما يظهر في الشكل رقم: 2-3 (أنظر الصفحة الموالية).

¹ حسين يوسف القاضي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص.117.



المصدر: فتحي رزق السوافري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.84

ثالثا: محددات إختيار الهيكل التنظيمية لوظيفة التدقيق الداخلي

يعكس الهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي الثقافة التنظيمية في المنشأة، ويعبر عن الأهمية التي أعطيت لهذه الوظيفة من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا للمنشأة؛ وحسب¹ Moeller، توجد عدة بدائل لإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تتعلق هذه البدائل بأنشطة المنشأة، و مدى إنتشارها جغرافيا، وطبيعة مخاطر الرقابة التي تواجهها، و الثقافة السائدة فيها. عموما، يمكن الإستناد إلى معيارين أساسيين لوضع هيكل تنظيمية لوظيفة التدقيق الداخلي، و هما: حجم المنشأة، و الإختيار بين التدقيق الممركز أو غير الممركز.

1) حجم المنشأة: يعتبر حجم المنشأة محددًا أساسيا لطبيعة التدقيق الداخلي المعتمد فيها، فلا يمكن في هذا الإطار أن نصمم هيكل للتدقيق الداخلي موحدا بين المنشأة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف حجم وشكل المنشأة يحتم إيجاد شكل محدد للتدقيق الداخلي². ومن الواضح أن التدقيق الداخلي في المنشأة الصغيرة والمتوسطة لا يكون - تنظيميا- مماثلا لما هو موجود في المنشأة الكبيرة، بل قد لا توجد حاجة له أصلا في الأولى خصوصا إذا كان عدد عمالها محدودا وحجم نشاطها متواضعا، فيمكن للمدقق الخارجي -مثلا- ممارسة وظيفة الرقابة بفعالية.

ينبغي أن يعكس حجم الهيكل التنظيمية للتدقيق الداخلي عدد المدققين التابعين لها، فلا يمكن لهيكلية للتدقيق الداخلي بمسمى " خلية" أن تضم عدد كبير من المدققين (يفوق عددهم 8 مثلا)، أو تنشأ مديريةية للتدقيق

¹ R. Moeller, Op.Cit., P.278.

² مسعود صديقي، " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص. 54.

الداخلي تضم عدد محدود من المدققين (يقل عن 5 مثلا). كما أن عدد المدققين يخضع في حد ذاته لحجم المنشأة، والذي يمكن قياسه بعدد العمال؛ وفي هذا الإطار، يقترح Renard أن يكون لكل 1000 عامل ثلاثة مدققين (تقريبا)¹، وفي الحقيقة أن هذا المعيار لا يصلح لكل المنشآت، بسبب محدودية استخدام عدد العمال كمعيار لتصنيف المنشآت حسب حجمها، فقد نجد منشأة تعتمد على كثيف رأس المال (التكنولوجيا) تستخدم عدد محدود من العمال، وتقدر قيمة أصولها و رقم أعمالها بمبالغ ضخمة، فلا يمكن أن نقول أنها منشأة صغيرة أو متوسطة إستنادا إلى العدد المحدود من العمال. ولهذا، يرى الباحث أن تحديد حجم الهيكل التنظيمية للتدقيق الداخلي يجب أن يأخذ بعين الإعتبار مدى تعقد معاملات وعمليات المنشأة داخليا وخارجيا، وطبيعة مشاكلها التقنية والإدارية، فيمكن أن تنشأ هيكلية للتدقيق الداخلي بمدقق داخلي واحد.

(2) هل التدقيق ممرکز أو غير ممرکز؟: يطرح هذا السؤال في حالة المنشآت الكبيرة بمختلف أشكالها(المجمعات، الشركات المتعددة الجنسيات،..إلخ)، والتي تتميز بالانتشار الجغرافي لفروعها ووحداتها. إن الإختيار بين التدقيق الممرکز وغير الممرکز يتطلب عملية مفاضلة بين إيجابيات وسلبيات كل نوع، مع أخذ بعين الإعتبار مدى توفر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتطبيق الهيكلية المختارة. ومهما يكن، فلا بد أن يضمن شكل و حجم الهيكلية المعتمدة فعالية نشاط التدقيق الداخلي. يمكن تقديم خصائص التدقيق الممرکز وغير الممرکز فيما يلي:

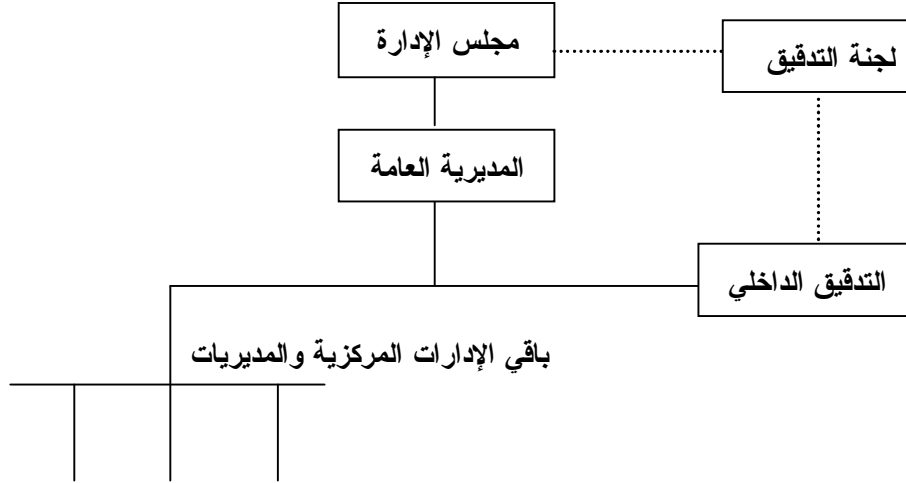
• **التدقيق الممرکز:** ويكون بإعتماد هيكلية للتدقيق الداخلي، يوجد مقرها في نفس المقر الإجتماعي للمنشأة، تجمع كل المدققين الداخليين فيها، ولا يوجد في المقابل هياكل للتدقيق الداخلي في وحدات أو فروع المؤسسة. وهكذا، فإن وظيفة التدقيق الداخلي تعمل على برمجة زيارات ميدانية دورية للوحدات والفروع، وفق مخطط التدقيق السنوي المصادق عليه من قبل لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة. ومن ناحية أخرى، تطرح مسألة إختيار حجم هيكلية التدقيق الداخلي الممرکز، فعلى أي أساس يمكن تحديدها؟ وفي هذا الإطار، يؤكد Schick على أن حجم الهيكلية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي يتعلق - أساسا- بعدد المدققين الداخليين، فقد تكون في شكل "خلية" إذا كان عددهم إثنين(2) أو أقل، أو تنشأ "مصلحة" للتدقيق الداخلي إذا كان عددهم من ثلاثة(3) إلى خمسة(5)، أو تخصص له "مديرية"، إذا كان عدد المدققين الداخليين يتراوح بين ستة(6) وعشرون(20) مدققا، فإذا تجاوز عدد المدققين الداخليين العشرين(20)، يتم إعتماد(غالبا) شكل التدقيق غير الممرکز². إضافة إلى معيار عدد المدققين الداخليين العاملين في المنشأة، يرتبط -أيضا- حجم الهيكلية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي بمدى توفر الكفاءات المطلوبة في كل أنواع التدقيق، لتغطية كل المجالات القابلة للتدقيق، فإذا عجزت إدارة

¹ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.375.

² P. Schick, Op.Cit., P.32.

المنشأة عن توفير الكفاءات اللازمة، فإن الهيكل التنظيمية للتدقيق الداخلي ستكون بسيطة ومركزية، فلا يتوقع أن تنشأ مديرية للتدقيق الداخلي تضم عدد محدود من المدققين وبدرجة ضعيفة من التنوع في التخصصات.

الشكل رقم: 3-3 نموذج لهيكل التدقيق الداخلي المركز



المصدر: من تصور الباحث

ومن ناحية أخرى، تتفق آراء المتخصصين في التدقيق الداخلي على أنه من الضروري تجنب تفتيت إدارة التدقيق الداخلي إلى إدارات فرعية، تضم كل واحدة منها عددا من المدققين في إختصاص معين، وذلك أن التدقيق الداخلي يتم عادة بواسطة مجموعات أو فرق تؤلف خصيصا لكل مهمة، وبالتالي يصبح وجود مجموعات دائمة أو وحدات تدقيق مصغرة أمرا غير ضروري.¹ وعليه، ينبغي النظر إلى المدققين الداخليين في أي إدارة للتدقيق الداخلي كمجموعة واحدة (Pool)، نطلق منها لتشكيل فرق المهام، وبالتالي فلا وجود لأي علاقات سلمية ضمن هذه الفرق- بين رئيس المهمة والمدققين ضمن الفريق الواحد إلا أثناء سيرانها.² فإذا ظهرت حاجة إلى التخصص في عمل التدقيق الداخلي في منشأة معينة، فلا بأس بتقسيم المدققين الداخليين إلى مجموعات (أو مهام) تجمع المدققين من نفس التخصص، على رأس كل مجموعة مسؤول المهمة، كأن تشكل مجموعات تتولى المهام التالية: مهام التدقيق المالي والمحاسبي، مهام تدقيق النظم المعلوماتية، مهام التدقيق الإداري، مهام التدقيق التقني،...إلخ.

كما يمكن تنظيم إدارة التدقيق الداخلي، بطريقة أخرى، ألا وهي تصنيف المدققين الداخليين إلى مدققين رئيسيين ومدققين مساعدين، إلى جانب رؤساء المهام، وذلك بوجود عدد كبير من المدققين متعددي

¹ محمود عبد الرحيم شحروري، مرجع سبق ذكره، ص.33.

² P. Schick, Op.Cit, P.32.

- وجود إشراف كاف من الإدارة المركزية للتدقيق الداخلي على نشاط التدقيق الداخلي في الفروع والوحدات، يتعلق هذا الإشراف بتحديد أهداف متماثلة للتدقيق الداخلي والتعريف بها، وتوحيد معايير العمل الواجبة الإحترام من قبل كل المدققين الداخليين في المنشأة، كما يمتد الإشراف أيضا إلى التأكد -بصفة دورية- من فعالية التدقيق الداخلي في الوحدات أو الفروع، أو ما يسمى بـ: "تدقيق التدقيق".
- إستقلالية نشاط التدقيق الداخلي، حيث تطرح مشكلة ضعف موقف إدارة التدقيق الداخلي أمام مدير الوحدة أو الفرع، الذي قد لا يولي له أهمية كبيرة، لا سيما إذا كانت نوعية المدققين الداخليين العاملين بها لا ترقى إلى الإستجابة لإهتمامات مدير الوحدة أو الفرع، كما أن الإرتباط السلمي بين إدارة التدقيق الداخلي ومديرية الوحدة أو الفرع قد يكون له أثر عكسي على عمل المدققين الداخليين، حيث لا يتمكنون من إختيار- بحرية- المجالات التي يريدون تدقيقها، و تطبيق إجراء التدقيق الملائمة.

رابعاً: الوصف الوظيفي لإدارة التدقيق الداخلي

تتكون وظيفة التدقيق الداخلي من مجموعة من المدققين تربطهم علاقة تعاونية فيما بينهم وتختلف درجاتهم حسب مستوى صلاحياتهم، وكذا مسؤولياتهم. وعموماً، يمكن تمييز المراكز الوظيفية التالية:

1) مدير التدقيق الداخلي: يعتبر منصب مدير التدقيق الداخلي على قد كبير من الأهمية، بإعتباره المسؤول الأول عن إدارة نشاط التدقيق الداخلي، ولهذا تُمنح صلاحية تعيينه وعزله لمجلس الإدارة بناء على توصيات لجنة التدقيق إن وجدت، وذلك لتدعيم إستقلاليتها عن إدارة المنشأة، وتجنب أي تضارب في المصالح بينهما، فالإختيار السيئ لمدير التدقيق سيكون له آثار سلبية على عمل التدقيق الداخلي برمته. لقد نصت معايير التدقيق الداخلي الدولية على جملة من المسؤوليات والمهام، تخص مدير(مسؤول) التدقيق الداخلي، غير أن ذلك يتوقف على مدى تمتعه بالصلاحيات الكافية للإضطلاع بمسؤولياته وأداء مهامه بفعالية. يمكن ذكر أهم هذه المسؤوليات والمهام فيما يلي:

- المشاركة في إعداد وثيقة التدقيق الداخلي؛
- المتحدث الرسمي باسم التدقيق الداخلي في جميع المسائل المتعلقة بها؛
- الإعتماد والمشاركة في وضع سياسات وبرامج نشاط التدقيق الداخلي؛
- التأكد من تنفيذ جميع برامج التدقيق الداخلي المسطرة؛
- تنفيذ التدقيق على المهمات الخاصة بناء على طلب مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق؛
- التعاون مع المدققين الخارجيين؛
- إدارة أفراد قسم التدقيق الداخلي بما فيها تقييم الموظفين والتوصية بالترقيات والزيادات السنوية؛

- المصادقة على جميع التقارير والمراسلات الصادرة عن قسم التدقيق الداخلي، بما فيها توصيات تحسين العمل وتقييم مدى إستجابة الإدارات التنفيذية لهذه التوصيات؛
- أية صلاحيات أخرى تخول له من قبل المدير العام أو لجنة التدقيق.¹

(2) رئيس المهمة: مهمته الإشراف على مهام التدقيق، قد تكون في شكل مهام متخصصة (مثل مهام التدقيق التسويقي)، أو مهام عامة، حيث يعمل على تنسيق ومراقبة وتنشيط أعمال التدقيق، وضمان نوعيتها، و تحقيق التعاون والتبادل الفعال بين المدققين أثناء المهمة.² وهكذا، يتبين مدى أهمية دور رئيس المهمة في عملية التدقيق، وأنه مسؤول -بصفة مباشرة- أمام مسؤول التدقيق الداخلي في المنشأة على نجاح المهمة المكلف بها. في الغالب يكون رئيس المهمة متعدد التخصصات، إلا في حالات المهام التقنية و الصعبة، مثل: " تدقيق نظم المعلوماتية". عموماً، يعتبر رئيس المهمة مسؤولاً عما يلي:

- توجيه المدققين المنتمين لفريق المهمة التي كُلف بها؛
- التأكد من أن أعمال التدقيق الخاصة بالمهمة تمت بموضوعية وإستقلالية تامة من قبل المدققين؛
- متابعة توصيات المهمة إلى غاية الإنتهاء من تنفيذها، وكتابة تقرير دوري حول ذلك؛
- التأكد من أن أعمال التدقيق تمت وفق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها؛
- مراجعة ملفات أوراق العمل في جميع مراحل عملية التدقيق والتأكد من أم هذه الملفات قد أنجزت طبقاً لسياسات وإجراءات التدقيق الداخلي الواردة في الدليل المعتمد من قبل إدارة التدقيق الداخلي.
- مراجعة مسودة تقرير التدقيق ومناقشته مع مدير التدقيق الداخلي؛
- أية مسؤوليات أخرى قد يكلف بها من طرف مدير التدقيق الداخلي.³

(3) المدقق الرئيسي: يعتبر المدقق الرئيسي مسؤولاً عن تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي طبقاً لخطة التدقيق المعدة لهذه الغاية من قبل رئيس المهمة (أو المشرف)، وبإمكانه تنفيذ أعمال التدقيق متوسطة الصعوبة فما فوق، ومناقشتها مع رئيس المهمة.⁴ وبهذا، فيمكن للمدقق الرئيسي أن يضطلع بالمسؤوليات التالية:

- القيام بأعمال المسح الميداني الأولي للنشاط الخاضع للتدقيق لفهم وتحديد أسلوب العمل، ووضع التوصيات المتعلقة بإحتياجات مهمة التدقيق؛
- وضع خطة عمل شاملة، يتحدد من خلالها نطاق وأسلوب إنجاز المهمة، والوقت اللازم لذلك؛
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة، و أية إحتياجات أخرى لتنفيذ المهمة؛

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص. 263.

² P. Schick, Op.Cit., P.33

³ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص. 266.

⁴ محمد سمير الصبان، و آخرون، " الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل نظري تطبيقي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص.120.

- مراجعة القيود السجلات، الوثائق، والمستندات، كجزء من إجراءات التدقيق؛
- الإحتفاظ بملف أوراق عمل المهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات إدارة التدقيق الداخلي؛
- توثيق جميع الإستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للتدقيق؛
- الإشراف على المدققين المساعدين أثناء عملية التدقيق¹.

4) المدقق المساعد: يكلف المدققون المساعدون بأعمال التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدققين الرئيسيين وتوجيهاتهم بالنظر إلى أن هؤلاء الموظفين الذين يشغلون هذه الوظائف هم في معظمهم موظفون مبتدئون ويلزمهم التدريب، خصوصا خلال الأشهر الأولى من إلتحاقهم بهذا العمل.²

للإشارة، فإن التقسيم السابق للمراكز الوظيفية في إدارة التدقيق الداخلي يهدف إلى التمييز بين المهام والمسؤوليات، ويتوقف ذلك التقسيم على مدى وجود عدد كاف من المدققين الداخليين، و تنوع معتبر في الكفاءات. و في حالة هياكل تنظيمية للتدقيق الداخلي على شكل مصلحة أو خلية مثلا، أين يكون عدد المدققين قليلا، فإن مسؤول التدقيق الداخلي يمكن أن يمارس، إضافة إلى مسؤولياته الأصلية، دور رئيس المهمة، كما يمكن للمدقق الرئيسي أن ينجز الأعمال الخاصة بالمدقق المساعد، وهكذا...

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص. 269.

² محمود عبد الرحيم شحروري، مرجع سبق ذكره، ص. 34.

المبحث الثالث: تسيير وظيفة التدقيق الداخلي

تقع مسؤولية تسيير نشاط التدقيق الداخلي على مدير التدقيق الداخلي في المنشأة، بغض النظر عن حجم هذه الوظيفة، أو خصائص المنشأة، بنص المعيار رقم 2000، وهو بذلك يقوم بالوظائف الإدارية المعروفة، مستندا في إنجاز مهامه و الإضطلاع بمسؤولياته إلى ميثاق التدقيق الداخلي، غايته في ذلك هو تمكين هذه الوظيفة من تحقيق الغاية من وجودها، ألا وهي إضافة قيمة للمنشأة، وتحقيق أهدافها.

أولاً: تخطيط أنشطة التدقيق الداخلي:

طبقا للمعيار رقم 2010، يجب على مسؤول التدقيق الداخلي وضع الخطط اللازمة للقيام بمسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي، وتكون هذه الخطط الموضوعية في ضوء ما جاء وتم الإتفاق عليه في ميثاق التدقيق الداخلي، ومنسجمة مع أهداف المنشأة. تتضمن سيرورة التخطيط العناصر التالية:

(1) وضع أهداف خطة التدقيق: أصبح التدقيق الداخلي في العقود الأخيرة يمارس دورا ديناميكيا، يسعى لتلبية إحتياجات المنشأة، و تغطية مختلف أنشطتها وعملياتها، ومساعدة الإدارة على حل المشكلات التي تواجهها، حيث يعمل من خلال عملية التخطيط على وضع أهداف تستجيب لهذه الإحتياجات، و أخذا بعين الإعتبار نتائج دراسة وتحليل محيط المنشأة. يعتبر تحديد الأهداف أول خطوة في عملية التخطيط، والأساس الذي تبنى عليه خطة التدقيق السنوية، أو المتعددة السنوات، لذا يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يفهم جيدا الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، و أن يقوم بضبطها من خلال الإجابة على بعض الأسئلة، منها: ما الذي تتوقعه الإدارة من التدقيق الداخلي؟ ما هي المناطق التي ترغب في تغطيتها؟ و لا يمكن أن تتصف أهداف الخطة التدقيقية بالثبات بمرور الزمن، بل هي مرنة، يتم تعديلها كل ما تغيرت الظروف والأحوال.¹ ومهما يكن، يجب أن تكون أهداف خطة التدقيق ممكنة التحقق من خلال إستخدام الموارد المتاحة لها، وأن تكون قابلة للقياس بقدر الإمكان، و ذلك بأن تكون مرفقة بمعايير للقياس و بتواريخ مستهدفة للإنجاز.

(2) وضع خطة التدقيق: تعبر الأهداف عن النقطة التي نريد أن نذهب إليها، بينما تحدد الخطة ماذا نعمل للوصول إلى هذه النقطة، و بعبارة أخرى، يمكن القول أن خطة التدقيق (Le plan d'audit) هي خطة شاملة، تعكس إستراتيجية التدقيق المعتمدة للوصول إلى النتائج المرجوة. يجب أن تشمل هذه الخطة على ما يلي:

- بيان الأنشطة التي سيتم تدقيقها، والتي يتم تصنيفها حسب الوظائف، أو العمليات، أو الوحدات التنظيمية، أو... الخ؛

- توقيت القيام بالتدقيق، وذلك بالنسبة لكل نشاط؛

¹ R. Moeller, Op.Cit., P.287.

- الوقت المقدر المطلوب، مع الأخذ بعين الاعتبار نطاق أعمال التدقيق المخطط وطبيعة ونطاق أعمال التدقيق التي يقوم بها آخرون (التدقيق الخارجي).

تحدد خطة التدقيق أولويات التدقيق، ويتم إعدادها على أساس توقعات معينة، تتعلق بالمخاطر المحتملة، التغيرات الرئيسية في العملية التشغيلية، الأنظمة، البرامج، الأنشطة الرقابية، الإمكانيات البشرية كما ونوعا، طلبات الإدارة... إلخ. وفي نفس الوقت، يجب أن تتصف هذه الخطط بالمرونة الكافية لتغطية أي طلب غير متوقع على خدمات التدقيق الداخلي، أو لإجراء تعديلات ضرورية تمس أولويات التدقيق، أو الجداول الزمنية لإنجازها إستجابة لنتائج عملية إعادة تحليل وتقدير المخاطر، التي يجب القيام بها مرة واحدة على الأقل في السنة، كما دلّ على ذلك المعيار رقم A1.2010. ولا تقتصر خطة التدقيق على المهام التأكيدية فقط، بل يجب أن تتضمن -أيضا- المهام الإستشارية التي قبلها مسؤول التدقيق الداخلي بالنظر إلى إمكانية مساهمتها في إضافة قيمة، وتحسين إدارة المخاطر، وسير المنشأة، وفقا لنص المعيار رقم C1.2010.

تعتبر عملية تحليل و تقدير المخاطر (La cartographie des risques) مرحلة أساسية لإعداد خطة التدقيق بطريقة فعّالة، طبقا لنص المعيار رقم 2010، الذي أكد على أن "إعداد خطة التدقيق يجب أن يكون على أساس على المخاطرة من أجل تحديد أولويات التدقيق، منسجمة مع أهداف المنشأة". تشمل عملية تحليل وتقدير المخاطر تحديد الأنشطة محل التدقيق، وتحديد عوامل المخاطرة التي يحتمل أن تتعرض لها، وتقدير أهميتها النسبية. هنا، يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار نظام إدارة المخاطر المطبق في المنشأة، وكذلك مستوى المخاطر المقبول والمحدد من طرف الإدارة ومجلس الإدارة، و الذي يتعلق بالأنشطة المختلفة للمنشأة. وفي حالة عدم وجود نظام إدارة المخاطر في المنشأة، يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعتمد على تحليله وتقديره الشخصي للمخاطر من خلال المناقشات مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، أخذا آرائها بعين الاعتبار، وهذا طبقا لنص المعيار رقم A1.2010. إضافة إلى ذلك، يستخدم مسؤول التدقيق الداخلي معلومات يتحصل عليها من مصادر أخرى، منها، المناقشات مع مسيري المنشأة، وعمليات التنسيق مع المدقق الخارجي، وتحليلات التي يجريها على البيانات المالية والتشغيلية، وكذلك الاستفادة من نتائج عمليات التدقيق السابقة.

عمليا، يتم إعداد خطة التدقيق على المدى الطويل، أي لعدة سنوات، تتراوح ما بين ثلاثة(03) إلى خمس(05) سنوات، وخلال هذه الفترة يتم إثراءه وتكاملته، وتحديثه إستجابة لظروف مستجدة¹، ومهما يكن، ينبغي إعداد خطة شاملة للتدقيق، تعكس التنوع في مواضيع التدقيق، وتشمل كل أنشطة المؤسسة، وأن تكون

¹ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.392

قابلة للتطبيق. أما فيما يتعلق بشكل خطة التدقيق، فإنه من المعتاد إعدادها في شكل جدول يتضمن المعلومات اللازمة المذكورة آنفاً، وينبغي لمسؤول التدقيق الداخلي أن يراعي الجانب الشكلي لخطة التدقيق، للوصول إلى خطة تدقيق قابلة للفهم وغير معقدة.

تعتبر خطة التدقيق التي تم إعدادها بطريقة جيدة بمثابة:¹

- دليل للمدققين الداخليين في المنشأة؛
- وسيلة لدفع الإدارة إلى التعاون على تنفيذها؛
- قاعدة لبناء معايير تسمح لمسؤول التدقيق الداخلي بقياس إنجازات إدارته؛
- وسيلة لتبرير الموازنات التقديرية لقسم التدقيق الداخلي؛
- وسيلة للإدارة للتأكد من أن أنشطة التدقيق قد عُهدت إلى إدارة كفأة؛
- قاعدة للمدققين الخارجيين، للحصول على معلومات حول أنشطة التدقيق الداخلي.

تعتبر خطط التدقيق بمثابة مشاريع عمل، ولا تصبح رسمية إلا إذا قام مسؤول التدقيق الداخلي بعرضها على الإدارة العليا ومجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق إن وجدت) للإطلاع والمصادقة عليها، كما تخضع أي تغييرات هامة في هذه الخطط أثناء فترة تنفيذها إلى الإجراء نفسه. وفي حالة توقع مسؤول التدقيق الداخلي إمكانية عدم توفير الموارد المطلوبة كاملة يجب عليه أن يبين أثر ذلك على نتائج عمليات التدقيق، وهذا طبقاً للمعيار رقم 2020.

(3) إعداد خطط الموارد البشرية و الموازنات التقديرية: للتنفيذ الجيد لخطة التدقيق، يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يتأكد من أن الموارد (خصوصاً الموارد البشرية) كافية وملائمة، وأنها مستغلة بطريقة فعالة لإنجاز خطة التدقيق، كما ينص على ذلك المعيار رقم 2030. وهنا، نذكر بأن تكلفة أداء التدقيق الداخلي - وفقاً للمفهوم الحديث - لم تعد قيدياً، بل أصبح إعداد خطة التدقيق قائماً على أساس تحليل وتقييم المخاطر المكتشفة، وليس على أساس الكفاءات المتوفرة لدى وظيفة التدقيق الداخلي؛ إلا أنه يستحسن تجنب أي إختلاف بين الكفاءات الضرورية لإنجاز خطة التدقيق، وبين الكفاءات المتوفرة.

يجب على مسؤول نشاط التدقيق الداخلي تحديد الموارد اللازمة، من النواحي التالية:

- عدد ومستوى الكفاءة المطلوبة لدى فريق التدقيق الداخلي لإنجاز عمليات التدقيق، والذي يتوقف على طبيعة و درجة تعقد عمليات تدقيق الأنشطة المبرمجة، وقيد الوقت؛
- متطلبات التدريب اللازمة للمدققين الداخليين الحاليين حتى يستطيعوا أداء مهامهم، و إمكانيات توظيف كفاءات جديدة محددة، لتجنب أي تأخر في إنجاز خطة التدقيق، ومراعاة المرونة للإستجابة للتغيرات؛

¹ L. Sawyer, Op.Cit., P.87.

- إعتبرات إمكانية استخدام مصادر خارجية في أداء عملية (أو عمليات) التدقيق في حالة نقص أو عدم توافر الكفاءات الملائمة لدى وظيفة التدقيق الداخلي، أو في حالة توقع مسؤول التدقيق الداخلي بحصول قصور في إستقلالية التدقيق الداخلي أثناء إنجاز مهام معينة. و يمكن أن يأخذ التعاقد الخارجي (أي خارج وظيفة التدقيق الداخلي) الشكلين التاليين:¹

➤ التعاقد المشترك: وهو استخدام المصادر الخارجية في إنجاز مهام التدقيق الداخلي بالإشتراك مع وظيفة التدقيق الداخلي، قد يكون بشكل مستمر أو لمهمة واحدة فقط. يمكن أن يكون مقدم الخدمة الخارجي مؤسسة خدمية مهنية، أو مؤسسة إستشارية متخصصة، أو جهة مؤهلة داخل المنشأة؛

➤ التعاقد الخارجي: وهو أن يتم الإستعانة بشكل كامل بأطراف خارجية في إنجاز مهام التدقيق الداخلي، وذلك لضعف إستقلالية التدقيق الداخلي، أو رغبة في تخفيض تكلفة التدقيق، أو إدخال تقنيات جديدة في أداء نشاط التدقيق الداخلي.

- الوسائل المادية لإنجاز المهام، و التمويل للمصاريف الإدارية الأخرى لتسيير نشاط التدقيق الداخلي. والمطلوب من مسؤول التدقيق الداخلي العمل على توفير الوسائل التقنية الملائمة والكافية لأداء نشاط التدقيق الداخلي في المنشأة، خصوصا الوسائل المنهجية، والتكنولوجية.

ثانيا) تقارير الأنشطة:

تقع على مدير التدقيق الداخلي مسؤولية تقديم تقارير دورية وسنوية إلى إدارة المنشأة ومجلس الإدارة، أو لجنة التدقيق، تحوي خلاصات حول الأنشطة التي تم تنفيذها بواسطة إدارة التدقيق الداخلي خلال فترة معينة، بالمقارنة مع أهداف وبرامج عمل هذه الوظيفة، وكذلك النفقات الفعلية بالمقارنة مع الميزانية التقديرية للوظيفة، إضافة إلى أهم النتائج والأحداث التي شددت إنتباه نشاط التدقيق الداخلي خلال السنة.² ومن المهم أن تظهر هذه التقارير وتفسر أسباب أية إنحرافات مهمة مع ذكر الإجراءات المتخذة، أو تكون هناك حاجة لإتخاذها لتصحيح هذه الإنحرافات، كما ينص على ذلك المعيار رقم 2060.

يمكن أن تقدم هذه التقارير إلى الهيئات العليا في المنشأة بشكل دوري (ثلاثية، أو سداسية، أو...)، وهي عادة ما تتميز بكثافة المعلومات، يكون الغرض منها تبادل المعلومات مع هذه الهيئات، لإطلاعها على سير نشاط التدقيق الداخلي، وأهم النتائج، و القضايا المتعلقة بظروف العمل؛ إلا أن ذلك لا يعوّض التقرير السنوي، الذي ينبغي إعداده و إرساله إلى هذه الهيئات في نهاية تنفيذ الخطة السنوية للتدقيق.

¹ عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، " الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية و أثره على إستقلال المراجع الداخلي وجودة المراجعة -

دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد1، 2001، ص. 170.

²H. Kagermann et al, « Internal Audit Handbook », Ed. Springer-Verlag, Berlin, 2008, P. 269.

يغطي التقرير السنوي للتدقيق الداخلي النقاط التالية:¹

- الهيكل التنظيمية للتدقيق الداخلي، وما يتعلق بأهداف، صلاحيات، ومسؤوليات هذا النشاط؛
- أداء وظيفة التدقيق الداخلي بالمقارنة مع التوقعات، و بالمقارنة أيضا مع الأداء في السنة الماضية؛
- مناطق الخطر الهامة، القضايا الأساسية المتعلقة بالرقابة والحوكمة؛
- ملخص لأهم الإكتشافات و الأعمال التصحيحية المنفذة نتيجة لعمليات التدقيق الداخلي المنجزة؛
- خطة التدقيق المتوقعة للسنة القادمة؛
- جهود التعاون، خصوصا مع المدقق الخارجي؛
- مشاريع خاصة بوظيفة التدقيق الداخلي، خصوصا ما يتعلق بالتدريب، والتطوير المستمر؛
- نظرة عامة حول المناطق التي سيركز عليها نشاط التدقيق الداخلي أكثر في المستقبل؛
- ...إلخ.

ثالثا: إعداد دليل التدقيق الداخلي:

عملا بالمعيار رقم 2040، فإنه "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي توفير دليل مكتوب للسياسات والإجراءات لإرشاد العاملين في أنشطة التدقيق، ويجب أن يكون شكل السياسات ومحتواها، والإجراءات المكتوبة ملائما لحجم إدارة التدقيق الداخلي وهيكلتها ودرجة تعقد الأعمال بها".² فالغرض العام لدليل التدقيق الداخلي هو إشراف مسؤول التدقيق الداخلي على عمل المدققين، وقد يتحقق ذلك بتوجيه مذكرات مكتوبة، وبتوجيههم عن قرب إذا كان حجم إدارة التدقيق الداخلي صغيرا، كأن تكون مصلحة أو خلية. وخلافا لميثاق التدقيق الداخلي، يُوجه دليل التدقيق الداخلي للإستخدام الداخلي في وظيفة التدقيق، فهو يمثل وثيقة توضع تحت تصرف المدققين الداخليين لتحقيق الأهداف التالية:

- تحديد إطار عمل نشاط التدقيق الداخلي: وذلك بإحتواء هذا الدليل على الهيكل التنظيمي للنشاط التدقيق الداخلي، والإشارة إلى الجهة التي يرتبط بها، كما يتضمن تفصيلا لكل المراكز الوظيفية للعاملين في إدارة التدقيق الداخلي، وتعيين صلاحياتهم، إضافة إلى ذلك يحدد دليل التدقيق الداخلي الشروط العامة لعمل المدققين الداخليين؛
- المساعدة على تكوين المدققين المبتدئين: يجب أن يستلم المدقق الداخلي المبتدأ نسخة من دليل التدقيق الداخلي عند أول إتصال له بإدارة التدقيق الداخلي، حيث يتعرف، من خلال قراءته لهذا الدليل، على أهداف وخصوصيات عمل إدارة التدقيق الداخلي، وإجراءات التدقيق؛³

¹ Idem.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، 136.

³ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit, P.P. 410 - 411.

• توفير أساس لتقييم المدققين: يمثل دليل التدقيق الداخلي وسيلة لضمان نوعية نشاط التدقيق الداخلي، وبالتالي يمكن لمسؤول التدقيق الداخلي الإستناد إليه في تقييم أعمال المدققين التابعين لإدارته، وذلك ببناء معايير معينة للأداء؛

• توفير مرجعية للمدققين في أداء أعمالهم: بوجود دليل التدقيق الداخلي يمكن جعل المدققين الداخليين يتصرفون بطريقة موحدة ومنضبطة، وفي كل الإدارات الخاضعة للتدقيق، وبالتالي يتجنب مسؤول التدقيق الداخلي مساوئ ترك الحرية للمدققين في أداء أعمالهم، دون توجيهات وقواعد مسبقة. وفي المقابل، ينبغي ألا يعمل دليل التدقيق الداخلي على تثبيط قدرات الإبداع لدى المدققين، و يكبح تفكيرهم.¹

يتضمن دليل التدقيق الداخلي مختلف السياسات والإجراءات المطبقة في تسيير أنشطة التدقيق الداخلي؛ وفي هذا الإطار، يمكن التمييز بين نوعين رئيسيين من الإجراءات والسياسات، حسب أصناف الأنشطة التي تتعلق بها، وهي كما يلي:

➤ إجراءات وسياسات تتعلق بالأنشطة التقنية للتدقيق الداخلي: وهي تهدف إلى التأكد من أن المهام التنفيذية للمدققين الداخليين قد تم تنفيذها بطريقة مرضية. يمكن أن تتناول هذه السياسات والإجراءات: أهداف التدقيق والمقاربات الممكنة، مجال التدقيق، الفحوصات الأولية، المناقشات الأولية، المراقبات الأولية، خطط التدقيق، الموازنات التقديرية و الرزنامات، أوراق العمل، إعداد تقارير التدقيق الأولية وتعديلها، تحرير التقارير النهائية، الإستجابة للتقارير ومتابعتها، وغير ذلك من المواضيع ذات الصبغة التقنية.

➤ إجراءات وسياسات تتعلق بالأنشطة الإدارية للتدقيق الداخلي: الهدف منها ضمان السير الجيد والمنسجم لإدارة التدقيق الداخلي بإعتبارها مجموعة من الأفراد. عادة ما تكون هذه السياسات والإجراءات بسيطة بالمقارنة مع الصنف الأول، وتتعلق بمواضيع لها صبغة إدارية مثل: تنظيم إدارة التدقيق الداخلي، نظام الإحتفاظ بالملفات، إستغلال الوسائل المادية للوظيفة والمحافظة عليها، نظام المراسلة، التقارير الدورية لنشاط، تسيير مستخدمى وظيفة التدقيق الداخلي، وغير ذلك من المواضيع ذات الطابع الإداري.

يجب على مسؤول التدقيق الداخلي إشراك المدققين الداخليين التابعين لإدارته للإستفادة من آرائهم وأفكارهم في إعداد دليل شامل للتدقيق الداخلي في المنشأة، بحيث يتناول معظم المواضيع الإدارية والتقنية الخاصة بهذا

النشاط. ومهما يكن، ينبغي مراجعته وإثراءه من فترة لأخرى، فقد تظهر مواضيع أخرى لم يتطرق إليها هذا الدليل، وتكون الحاجة ماسة لتحديد طريقة التعامل معها بما يضمن فعالية نشاط التدقيق الداخلي بالمنشأة.

رابعاً: التنسيق مع الأطراف الخارجية و الداخلية:

ليست إدارة التدقيق الداخلي الجهة الوحيدة التي تمارس الرقابة وتقدم خدمات إستشارية إلى الهيئات العليا في المنشأة، فهناك جهات أخرى داخلية و خارجية تشترك في خدمة هذه الهيئات، نذكر من هذه الجهات: المدقق الخارجي (القانوني)، مدير المخاطر، المفتشية، مراقبة التسيير،...إلخ. ولهذا يصبح من الضروري وجود التنسيق والتعاون بين نشاط التدقيق الداخلي و الأطراف الخارجية والداخلية، لضمان التغطية الواسعة للأعمال و تجنب تكرارها، و تحقيق التكامل بين الجهود الذي يخلق أثر التداؤب، تطبيقاً للمعيار رقم 2050. كما أن وجود التنسيق يمنع حدوث صراع بين إدارة التدقيق الداخلي من جهة، وهذه الجهات من جهة أخرى، حيث تحاول هذه الأخيرة منازعة الأولى في مهامها، و التقليل من قيمة خدماتها المقدمة للإدارة و مجلس الإدارة.

تحل عملية التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي مكانة خاصة لدى مجلس الإدارة، بإعتبار أن هذا الأخير، تقع عليه مسؤولية الإشراف على عمل المدققين الخارجيين بما في ذلك التنسيق مع إدارة التدقيق الداخلي، حيث يساعد هذا التنسيق والتعاون على تطبيق وتعزيز مبادئ الحوكمة في المنشأة. ولهذا، على مجلس الإدارة تقديم الدعم الكامل لمسؤول التدقيق الداخلي لتحقيق هذا التنسيق بطريقة فعالة.

ومن أشكال التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ما يلي:

- أن تكون أوراق العمل الخاصة بكل طرف متاحة للطرف الآخر، لإستغلالها في تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق الخاصة بكل طرف؛
- عقد لقاءات دورية بينهم لمناقشة الأمور الهامة ذات الإهتمام المشترك؛
- أن تكون نتائج عملية المتابعة التي يقوم بها المدققون الداخليون متاحة للمدقق الخارجي، بحيث يمكنه تعديل نطاق عمله بناء على هذه النتائج؛
- الفهم المشترك لأساليب التدقيق والمصطلحات المستخدمة من طرف كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي¹؛
- إمكانية قيام المدققين الداخليين بأعمال لصالح المدققين الخارجيين، فيما يتعلق بمراجعتهم السنوية للقوائم المالية؛ وتخضع هذه الأعمال التي يقوم بها المدققون الداخليون لمساعدة المدققين الخارجيين في

¹ عبد الوهاب نصر و شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص.527.

الوفاء بمسؤولياتهم لأحكام المعايير المهنية للتدقيق الداخلي، مع أخذ موافقة مسؤول التدقيق الداخلي في

المنشأة.¹

يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بتقديم تقارير تقييمية دورية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة يتضمن نتائج عملية التنسيق مع المدققين الخارجيين، بما في ذلك أية ملاحظات تخص أداء المدققين الخارجيين، وأية أمور ذات أهمية كانت موضوع مناقشات مستفيضة معهم، مثل: الأخطاء والغش، أحكام الإدارة والتقدير المحاسبية، مناطق الخطر في الأنظمة الرقابية،...إلخ، إضافة إلى تقييم الكفاءة الكلية للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ومدى تحقيق المستوى الأمثل للتكلفة الكلية للتدقيق في المنشأة.

خامسا: الرقابة على جودة نشاط التدقيق الداخلي:

تعتبر الرقابة على جودة الأعمال عملية حتمية تقتضيها الحاجة إلى معرفة مدى كفاءة وفعالية أداء الأعمال، ومدى مطابقتها للمعايير المحددة؛ و على هذا الأساس، فقد نص المعيار رقم 1300 على ضرورة وضع برنامج للرقابة على الجودة وتحسينها يغطي جميع جوانب أنشطة التدقيق الداخلي، والذي يتضمن تقييما دوريا ومتابعة مستمرة لجودة الأداء. وتعتبر الرقابة على الجودة مسؤولية مدير التدقيق الداخلي بالدرجة الأولى، طبقا للمعيار 1300، إذ يجب عليه أن يضع برنامج لتقييم نزيه لقسم التدقيق الداخلي والعاملين به، بهدف التأكد من وفاء نشاط التدقيق الداخلي في المنشأة بمسؤولياته، و مدى توافق الممارسات مع الإطار المرجعي للتدقيق الداخلي.² ويتطلب ذلك وضع معايير (كأهداف) و طرق منسجمة لتقييم الأداء، مع الحرص أن تكون هذه المعايير والطرق معلومة لدى كل المعنيين بعملية التقييم.

تتحقق جودة وفعالية تسيير نشاط التدقيق الداخلي بأن تكون:³

• نتائج أعمال التدقيق الداخلي تستجيب للأهداف والمسؤوليات المحددة في ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد؛

• الموارد المتاحة لقسم التدقيق الداخلي مستخدمة بفعالية وكفاءة؛

• ممارسات التدقيق الداخلي في المنظمة تتوافق مع التعريف المعتمد للتدقيق الداخلي، و مع معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، ودليل أخلاقيات المهنة.

تتم عملية التقييم الدوري والمستمر لأعمال التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية و أخرى داخلية، تتمتع بالإستقلالية و التأهيل، طبقا للمعيار رقم 1310، وتستخدم لهذا الغرض أدوات وطرق ملائمة للتقييم، وفي ما يلي بيان لطبيعة هذه الجهات:

¹ حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، 138.

² M. Marais, Op.Cit., P.86.

³ فتحي رزق السوافري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.107.

1) عمليات التقييم من جهات داخلية: يجب القيام بعمليات الفحص والتقييم بصفة دورية لجودة أعمال التدقيق التي تمت بواسطة أعضاء من موظفي إدارة التدقيق الداخلي الفنيين، ويجب أن تتم هذه العمليات كأى عملية تدقيق داخلي، وتعد عمليات الفحص والتقييم الداخلية الرسمية أحد أنواع التقييم الذاتي لعمل إدارة التدقيق الداخلي.¹ قد تتم عمليات التقييم بواسطة رؤساء المهام، الذين يستندون إلى سلم تنقيط ملائم لتقييم عمل المدققين الداخليين لفريق المهمة، من حيث الكفاءة، نوعية الإتصال، إحترام منهجية التدقيق، الإختيار الفعال لأدوات التدقيق، نوعية تقارير التدقيق من ناحية الشكل والمضمون،...إلخ. وفي الإدارات الكبيرة للتدقيق الداخلي، فقد يكلف شخص بمسؤولية الرقابة على الجودة.² وفي حالة المنشآت الكبيرة التي تعتمد نمط التدقيق الداخلي غير المركز، أين يكون الإتصال المباشر بين المدققين الداخليين ومدير التدقيق الداخلي محدودا، فيمكن أن تخضع هذه الهياكل إلى تقييم من قبل الإدارة المركزية للتدقيق الداخلي، ويطلق على هذه الطريقة بـ"تدقيق التدقيق" (Audit d'audit).³

يتم تكملة عمليات التقييم الداخلي المنجزة من قبل أشخاص تابعين لإدارة التدقيق الداخلي بإجراء تقييم دوري من جهات أو أشخاص داخل المنشأة، ويجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يتأكد من إستقلاليتها، و أنها مؤهلة للقيام بذلك، طبقا للمعيار 1311. ويمكن الإستناد إلى المعايير التالية في إختيار الشخص أو الجهة المقيّمة: الموضوعية، المعرفة بمعايير التدقيق الداخلي الدولية وبميدان التدقيق الداخلي عموما، الكفاءة الإدارية والمعرفة التقنية للعمليات، المعرفة بأحوال المنشأة، مؤهلات في الإتصال والعلاقات الإنسانية،...إلخ.⁴

2) عمليات التقييم من جهات خارجية: ينص المعيار رقم 1312 على وجوب القيام بتقييم جودة عمليات وظيفة التدقيق الداخلي من طرف جهات خارجية، وذلك كل (05) سنوات على الأقل، مع مراعاة إستقلالية هذه الجهات عن المنشأة، وعدم وجود تعارض محتمل في المصالح، إضافة إلى كفاءتها للقيام بمثل هذه التقييمات. ويجب أن تنتهي عملية التقييم بإعداد تقرير مكتوب رسمي يعبر عن رأي في مدى إلتزام نشاط التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، ومراعاة المدققين الداخليين لقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، إضافة إلى التقيد بميثاق التدقيق المعتمد في المنشأة، وبسياسة التدقيق المنتهجة والمتفق عليها مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة. ويتضمن التقرير -أيضا- توصيات و إقتراحات لتحسين أداء نشاط التدقيق الداخلي على كل الأصعدة، بما يمكنه من إضافة قيمة للمنشأة.

يخضع تحديد الجهة المقيّمة إلى تشاور مسؤول التدقيق الداخلي في المنشأة مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، لإختيار الجهة المناسبة من بين عدة بدائل متاحة، أهمها:

¹ حسين يوسف القاضي و آخرون، مرجع سبق ذكره، 128.

² M. Marais, Op.Cit., P. 94.

³ L.Sawyer, Op.Cit., P.71.

⁴ M. Marais, Op.Cit., P. 95.

- الخبراء في التدقيق الداخلي: يمكن لفريق من الخبراء في مجال التدقيق الداخلي إعطاء رأي مهني شامل لمدى مطابقة أعمال وظيفة التدقيق الداخلي في منشأة معينة للقواعد ومبادئ التدقيق الداخلي المتعارف عليها، ولا يعتبر رأي هؤلاء الخبراء بمثابة شهادة المطابقة الرسمية.¹
- المدققون الداخليون في منشأة أخرى: بشرط أن تكون منشأة غير منافسة، أو تنشط في قطاع غير منافس. تمكن هذه الطريقة من تبادل الخبرات بين المقيمين وأعضاء إدارة التدقيق الداخلي.
- هيئات المصادقة: وهنا نميز بين الهيئات التي تمنح شهادة مطابقة للمرجعية المهنية للتدقيق الداخلي، ومن أشهرها، المعهدين IIA و IFACI، والهيئات التي تمنح شهادة مطابقة الجودة من نوع ISO - 9001 طبعة 2000، والتي تتعلق بمتطلبات النظام الجيد لإدارة الجودة، تطبق في كل الأنشطة بما فيها التدقيق الداخلي.²
- المدققون الخارجيون: يعتبر المدقق الخارجي القانوني أحد زبائن التدقيق الداخلي، فهو يستفيد من أعمال وتقارير المدقق الداخلي في إنجاز مهمته بنجاح، وتسمح له مؤهلاته في ميدان التدقيق أن يقوم بعملية تقييم لنوعية أنشطة التدقيق الداخلي، لاسيما ما تعلق منها بالتدقيق المالي.³

تختلف طرق التقييم وأدواته، بحسب الجهة التي تقوم بعملية التقييم، وعموما يمكن التمييز بين ثلاث طرق،

وهي:

- ✓ بناء المؤشرات: وهي طريقة ناجعة في تقييم نشاط التدقيق الداخلي والرقابة على نوعيته، وهي بذلك وسيلة لتحسين فعاليته. تشكل هذه المؤشرات لوحة قيادة لنشاط التدقيق الداخلي، والتي تسمح لمسؤول التدقيق بمتابعة دائمة لنشاط فرق التدقيق، وإتخاذ كل الإجراءات لتحسين فعاليته.⁴
- ✓ سبر الآراء: تعتبر عملية سبر الآراء الموجهة للجهات المستفيدة (زبائن التدقيق الداخلي) من التدقيق الداخلي بمثابة وسيلة إتصال وقيادة في نفس الوقت، فهي تسمح لكل أعضاء المنشأة بتقييم مدى إحترافية نشاط التدقيق الداخلي في جو من الشفافية والثقة، وتشد إنتباه مسؤول التدقيق الداخلي إلى الأعمال التي تحتاج إلى تحسين أكثر والوسائل اللازمة لذلك.⁵ يجب أن تركز أسئلة الإستبيان على نوعية تقارير التدقيق (مفيدة، مقنعة، بناءة،...)، ومدى أهمية التوصيات والإقتراحات المقدمة من قبل المدققين (عملية، قابلة للتحقيق، تسمح بتحكم أحسن في النشاط، تحقق إقتصاد في الموارد،...). تسمح

¹ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.430

² Ibid, 431.

³ M. Marais, Op.Cit., P. 99

⁴ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.432

⁵ P. Schick, Op.Cit., P.44

هذه الطريقة باكتشاف أسباب عدم رضا زبائن التدقيق، مبكرا قبل تدهور العلاقة، وتساهم في الحد من المؤثرات السلبية على فعالية التدقيق.

✓ المقارنة المرجعية (Le Benchmarking): تعرف المقارنة المرجعية بأنها "منهجية تهدف إلى البحث بصفة دائمة- عن أفضل الممارسات من أجل تكيف أو تبني الجوانب الإيجابية فيها، وتطبيقها للوصول إلى المستوى الأفضل على الإطلاق"¹. تعتبر طريقة المقارنة المرجعية لتقييم نشاط التدقيق الداخلي ذات فائدة، فهي تسمح بمتابعة التغيرات في طرق العمل عند المنشأة المماثلة المتخذة كمرجع، و العمل على تحسين الممارسات الحالية في المنشأة محل التقييم، لتتمكن من التفوق على كل المنشآت المنافسة أو المنتمية لقطاعها في ممارسات التدقيق الداخلي. ورغم أهمية طريقة المقارنة المرجعية إلا أن الإعتقاد عليها في التقييم يمنع إكتشاف إمكانيات الإبداع لدى المدققين الداخليين، ويكرس لديهم التقليد، إضافة إلى أن هذه الطريقة تواجه صعوبات بسبب معوقات الحصول على المعلومات الكافية حول تطبيقات المنشأة المرجعية، حيث يُنظر إلى المقارنة المرجعية على أنها شكل من أشكال التجسس الصناعي.

يجب على مسؤول التدقيق الداخلي تقديم تقارير دورية على الأقل مرة في السنة للإدارة العليا ومجلس الإدارة حول نتائج برنامج الرقابة على جودة التدقيق الداخلي، ويجب أن تتضمن هذه التقارير الإشارة إلى مدى التوافق مع تعريف الدقيق الداخلي، المعايير وقواعد أخلاقيات المهنة، و الإلتزام بميثاق التدقيق الداخلي للمنشأة، إضافة إلى بيان طبيعة الإقتراحات والتوصيات المقدمة من قبل الجهات المقيمة لتحسين جودة التدقيق الداخلي و رفع فعاليته، وإذا أكدت نتائج عمليات التقييم مطابقة أداء نشاط التدقيق الداخلي لهذه المرجعية المهنية، يمكن للمدققين الداخليين حينئذ التصريح في تقاريرهم بأن أنشطة التدقيق الداخلي قد تمت وفق المعايير المهنية للتدقيق الداخلي طبقا للمعيار 1321. وفي حالة عدم تحقق هذا الإلتزام، يجب على مسؤول التدقيق الداخلي الإفصاح عن ذلك للإدارة العليا للمنشأة ومجلس الإدارة، كما ينص على ذلك المعيار 1322. ولهذا، فإن عمليات التقييم الدورية والمستمرة تساهم في ترقية أنشطة التدقيق الداخلي، و رفع فعاليتها، بما يسمح لها بإضافة قيمة للمنشأة. ومن جهة أخرى، تعتبر نتائج عمليات التقييم هذه ذات أهمية كبيرة للجهات المستفيدة من خدمات التدقيق الداخلي، فهي تحدد، على أساسها، درجة الإعتقاد على تقارير التدقيق الداخلي، ومستوى منفعتها في إتخاذ القرارات المناسبة.

¹X. Mesnard et J-C. Tarondeau, « Utiliser l'audit par Benchmarking pour améliorer les performances », *Revue Française de Gestion*, N° 147, 2003/6, P.248.

المبحث الرابع: الضوابط المنهجية لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي

تختلف طريقة عمل المدققين الداخليين تبعاً لإختلاف طبيعة نشاط المنشأة، ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها، والنمط الإداري الذي تسير عليه، إلا أنهم يخضعون في إنجاز مهام التدقيق إلى معايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها، والتي تضمنت قواعد وإرشادات عامة، يضمن الإلتزام بها الإنسجام في أعمال المدققين، وبالتالي إكمال المهمة بنجاح. نتناول في هذا المبحث المنهجية العامة لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي، إستناداً إلى هذه المعايير.

أولاً: إختيار الجهة المراد تدقيقها:

تبدأ مهمة التدقيق بإختيار الوحدة أو النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق، وقد يكون الإختيار ناتج عن رغبة مسؤول التدقيق الداخلي، الذي يستند في إختياره على خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة، وتمت المصادقة عليها من الهيئات العليا للمنشأة، ويمكن أن يكون هذا الإختيار بناءً على طلب جهات أخرى داخل المنشأة مثل الإدارة العليا، والتي تريد رأي التدقيق في حالة أو مشكلة مستعجلة، أو يأتي هذا الإختيار بناءً على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق نفسها، والتي تطلب مساعدة التدقيق الداخلي بتقديم خدمات إستشارية تتعلق بنظام الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر الخاصة بالنشاط الخاضع لإدارتها. ولهذا، ينبغي لمسؤول التدقيق الداخلي إعادة جدولة وبرمجة مهمات التدقيق بإستمرار في ضوء طلبات الإدارة العليا والجهات الأخرى داخل المنشأة.

بعد إختيار الجهة الخاضعة للتدقيق الداخلي، ينبغي أن يتلقى مسؤول التدقيق الداخلي "رسالة التكليف" بالمهمة من هيئة مخولة، وهي غالباً ما تكون الإدارة العليا للمؤسسة أو لجنة التدقيق. وتعتبر "رسالة التكليف" نقطة البداية الرسمية لمهمة التدقيق الداخلي، ولا تكون هذه الأخيرة قابلة للتنفيذ إلا بموافقة مسؤول التدقيق الداخلي على المهمة موضوع الرسالة، وذلك بالإمضاء عليها، بعدما يقوم بدراسة المهمة وتأكده من توفر الإستقلالية، الكفاءة، الوقت الكافي، والعدد اللازم من المدققين الداخليين، لتنفيذ المهمة وتحقيق أهدافها.¹

و منه نستنتج أن رسالة التكليف بالمهمة تلعب أدواراً عديدة في مجال التدقيق الداخلي، فهي بمثابة تفويض لوظيفة الرقابة، وإعطاء صلاحية الوصول والإطلاع على كل المعلومات الضرورية و إستخدامها لإنجاز المهمة وتحقيق أهدافها، وهي أيضاً، تلعب دوراً إعلامياً، حيث يتم إبلاغ الجهات المعنية بمهمة التدقيق موضوع الرسالة، كما تعتبر بمثابة عقد بين التدقيق الداخلي و الجهة الطالبة(العميل) لخدمات التدقيق، حيث تتحدد من خلالها مسؤولية فريق التدقيق عن تحقيق أهداف المهمة التي كُلف بها. ولا يمكن للمدقق الداخلي أن

¹ R. Khalassi, Op.Cit., P.55.

يقرر إنجاز مهام التدقيق من تلقاء نفسه، وإن كانت بمبادرة منه، إلا بحصوله على رسالة التكليف من هيئة مخولة بذلك، حفاظا على علاقات جيدة مع الجهات المراد تدقيقها، وتجنباً لإثارة أية حساسيات إتجاه التدقيق الداخلي.

ثانياً: التحضير للمهمة

1) التعرف على المجال المراد تدقيقه، وتفكيكه إلى أجزاء قابلة للتدقيق: إن الدراسة الأولية تتمثل في تحديد مجال التدقيق، وتعيين الأشخاص المراد مقابلتهم، جمع الوثائق حول النظم المراد تدقيقها، والحصول على المعلومات الرقمية والوصفية للمجال المراد تدقيقه. وتعتمد مصادر هذه المعلومات على كون النشاط يُدقق لأول مرة، أو أنه جرى تدقيقه سابقاً، وبشكل عام، يمكن ذكر أهم هذه المصادر فيما يلي:¹

- تقارير وملفات التدقيق السابقة؛
- توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق؛
- الإجتماع مع إدارة النشاط؛
- السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات، و الإتفاقيات المتعلقة بالنشاط؛
- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي؛
- الموازنة التقديرية، والمعلومات المالية عن النشاط؛
- نتائج التدقيق الخارجي عن النشاط.

في هذه المرحلة، يقوم المدققون الداخليون بدراسة كل المعلومات المفيدة التي تم جمعها، والمتعلقة بالمنشأة وبالوحدة التنظيمية أو النشاط الخاضع للتدقيق، إضافة إلى إعدادهم لإستبيان بغرض التعرف العام على النشاط أو الوحدة، وإجراءهم مقابلات مع المسؤولين الذين تم تحديدهم. تسمح هذه الأعمال بتفكيك موضوع التدقيق إلى أجزاء قابلة للتدقيق، ومن ثم يتمكن المدقق الداخلي من تكوين فكرة عن المرجعية الملائمة لعملية التدقيق، وتحليل المخاطر، وتحديد أهداف دقيقة و واضحة للمهمة؛ فلا يمكن للمدقق الداخلي فهم النشاط المراد تدقيقه إلا بتجزئته إلى عناصر بسيطة.

تعتبر مرحلة التعرف على الوحدة أو النشاط المراد تدقيقه ذات أهمية بالغة في التوصل إلى إقتراحات ملائمة و تحديد دقيق للمسؤوليات عن الإنحرافات الملاحظة، حيث يتمكن المدقق الداخلي من الإجابة على الأسئلة التالية:

- ما هو المجال المراد تدقيقه؟
- ما هي المرجعية التي ينبغي الإستناد إليها؟ أين نجد هذه المرجعية؟

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص.160.

- ومن هم الأشخاص المعنيون بتدقيق هذا المجال؟

يجب أن تتم عملية تجزئة المجال المراد تدقيقه إنطلاقاً من نظرة شمولية بإتجاه التفصيل، وبعبارة أخرى، من التصور النظري إلى التطبيق العملي الملموس، وذلك بتحديد: غايات وأهداف المجال موضوع التدقيق، بما فيها كيفية إنسجامها مع السياسات والإستراتيجية، المسؤوليات، الوسائل والطرق، المهام المنجزة و المهام المراد إنجازها، النتائج ومتابعتها و مقارنتها بالأهداف. و يوضح Autissier¹ أن هذه المرحلة لا يمكن أن تتم بنفس الكيفية، وذلك لإختلاف طبيعة مهام التدقيق الداخلي، والتي قام بتقسيمها إلى ثلاثة أصناف :

- المهام التقييمية: وهي تهدف إلى تقديم التوصيات إنطلاقاً من مرجعية وحقائق محددة من طرف العميل (الموكل)، وعادة ما يتم الإشارة إليها في رسالة التكليف؛

- المهام الإستكشافية: ينطلق هذا الصنف من المهام من تساؤلات في حاجة إلى إجابات، حيث يسعى المدقق الداخلي للبحث عن مجال التدقيق، والمرجعية الملائمين للإجابة على هذه التساؤلات، ويتم ذلك بقيامه بتشخيص للأوضاع، للحصول على معلومات مفيدة يكون العميل في حاجة إليها لإتخاذ قرارات معينة.

- المهام التفسيرية: يكون الدافع لإجراء عملية التدقيق هو رغبة العميل في إيجاد حلول لمشكلة مطروحة تخص جزء أو كل المنشأة. في هذه الحالة، يسعى المدقق الداخلي للبحث عن تفسيرات مقنعة لأسباب المشكلة المطروحة بغرض تقديم الحلول المناسبة، وذلك بتحليل العلاقات: أسباب/نتائج. هنا، يبحث المدقق الداخلي عن المجال أو المجالات المعنية بالمشكلة المطروحة، ويحدد المرجعية المناسبة لتقييم مدى مساهمة الأسباب المكتشفة في حصول النتائج(أو الآثار) الملاحظة.

بصفة عامة، يتم تفكيك الوحدة التنظيمية أو النشاط الخاضع للتدقيق إلى مهام وأعمال جزئية يمكن ملاحظتها بسهولة، وفق مداخل مختلفة أهمها، الجهة المتدخلة، والتسلسل (Séquence)، غير أن المدخل الثاني هو الأكثر إستعمالاً، لما له من فائدة في تحديد حدود مجال التدقيق بدقة عالية، و تقديم صورة عملية متكاملة و واضحة، ومفهومة حول الوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق. كما أن التفكيك وفق هذا المدخل يُمكن المدقق الداخلي من إعداد إستبيان الرقابة الداخلية، سلم فصل المهام و مخطط سير الوثائق، وتحليلها بسهولة، والتي تعتبر تقنيات مفيدة في إجراء تحليل أعمق للمخاطر، وتوجيه عمليات الفحص.

(2) تحديد وتقييم المخاطر: تعتبر عملية تحديد وتقييم المخاطر تطبيقاً للمعيار A1.2210، الذي ينص على أنه " يجب على المدقق الداخلي تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط الخاضع للتدقيق،.... "، وهي خطوة ذات

¹D. Autissier, « Les mécanismes d'assimilation d'une mission d'audit interne : le modèle " activation - sélection - rétention " de K. E. Weick à l'épreuve du terrain », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol 4, N° 1, mars 2001, P.P.8-9.

أهمية بالغة بالنسبة للمدقق الداخلي، حيث يستند عليها في إعداد برنامج تفصيلي للفحص، وتساعد في توجيه وتوزيع الموارد المحددة للتدقيق في مناطق الخطر الأكثر أهمية، والتي هي بحاجة للتدقيق أكثر من غيرها. وفي هذا الإطار، يشير Al-twajjri إلى أن عملية تحليل وتقييم المخاطر هي مرحلة مهمة تميز التدقيق الداخلي الفعال اليوم، الذي أصبح يعتمد مقارنة حديثة تتمثل في التدقيق القائم على المخاطر (Risk-based auditing) بعدما كانت نظم الرقابة الداخلية العامل المسيطر في تحسين أداء التدقيق الداخلي، وإدارة مخاطر المنظمة.¹

يهدف المدقق الداخلي من عملية تحديد وتقييم المخاطر إلى تحديد نقاط القوة والضعف الحقيقية والمحتملة للمنشأة أو للمجال المراد تدقيقه من أجل توجيه أعمال التدقيق التفصيلية.² وقد أرشدت المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المدققين الداخليين إلى ضرورة قيامهم بتحديد وتقييم المخاطر للنشاط الخاضع للتدقيق، دون أن تحدد طريقة معينة لذلك؛ غير أن كيفية تنفيذ هذه العملية تتأثر بثقافة المنشأة، وطبيعة مهمة التدقيق، ودرجة تعقد منهجية التدقيق، وبالتالي، فإن هناك تطبيقات متنوعة في هذا الشأن. يمكن أن يتم تحديد وتقييم المخاطر إما وفق مقارنة تجريدية، حيث تحدد المخاطر المحتملة إنطلاقاً من المعلومات العامة حول المنشأة، وذلك من دون تحليل مسبق للمخاطر، وإما أن تكون العملية وفق مقارنة واقعية، التي تتمثل في تحديد المخاطر الحقيقية إنطلاقاً من عمليات الفحص والتحليل في الميدان³، غير أن كلتا المقاربتين قد لا تستجيبان للغاية من هذه المرحلة، ألا وهي وضع برنامج التدقيق، من خلال تحديد المخاطر، وليس البحث في تفاصيل آثارها وأسبابها. ولإنجاز هذه المرحلة بفعالية، يقترح Lemant⁴ أن يقوم المدقق الداخلي بإعداد وثيقة تسمى بـ "جدول المخاطر"، أو "جدول نقاط القوة والضعف الظاهرة"، لما لهذا الجدول من فوائد منهجية في تحديد العوامل التي يمكن أن تتسبب في حدوث مخاطر بحسب طبيعتها، وفهمها بطريقة واقعية؛ وقد تم إقتراح هذه الأداة الشاملة ضمن الدليل الخاص بالرقابة الداخلية وفق تقرير COSO I .

يحتوي نموذج "جدول المخاطر" على ستة (06) أعمدة، حيث يتم في البداية تفكيك النشاط أو الوحدة التنظيمية محل التدقيق إلى أعمال أو مهام فرعية محددة (العمود الأول)، ثم يتم تحديد لكل واحد من هذه الأعمال أو المهام أهداف خاصة بها (العمود الثاني). وبعدها يقوم المدقق بمقابلة كل مهمة بأهدافها، يقوم بالتوقع بالمخاطر الممكنة (العمود الثالث)، والتي تتعلق بأهداف غير محققة، أو مهام غير منجزة بطريقة صحيحة، أو غير منجزة تماماً. ينبغي للمدقق الداخلي تقييم المخاطر المحددة بالنسبة لكل مهمة أو عمل (العمود الرابع)، وعموماً يستعمل لهذا الغرض ثلاثة مستويات: مهم، متوسط، ضعيف. ولمواجهة هذه المخاطر، يجب معرفة إجراءات الرقابة الداخلية الكفيلة بمنع وقوع هذه المخاطر أو تخفيض تأثيراتها إلى أدنى حد ممكن (العمود

¹A. Al Twajjry, Op.Cit, P.92.

² Ibid, P.89.

³ . Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit., P.218.

⁴O. Lemant, « La Conduite d'une mission d'audit interne », Ed. Dunod, 2^{ème} Ed, Paris, 1995,P.64.

الخامس). وفي الأخير، يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن مدى وجود إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالمهمة أو العمل المعني(العمود السادس). والجدول رقم 3-1 يمثل جدول المخاطر الخاص بعملية إستلام البضائع في وظيفة الشراء.

جدول رقم: 3-1 نموذج لجدول المخاطر (خاص بعملية إستلام البضائع (وظيفة الشراء))

المهام	الأهداف	المخاطر	التقييم	نظام الرقابة الداخلية	الواقع
إستلام البضائع	• تأمين الإستلام	• خسائر	متوسط	معايير التموين	لا
		• تلف	ضعيف	و الإيداع	نعم
	• عدم التوافق	مهم	إجراءات الفحص	نعم	
	• نزاعات	متوسط	تفتيش تقني	نعم	
• تقديم التحفظات في الوقت الملائم	• فوات الأوان =	متوسط	إجراءات التحفظات	لا	
	• خسارة الحقوق	متوسط			

J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.cit., P.224.

المصدر:

إنطلاقاً من جدول المخاطر، يقوم المدقق الداخلي بتحديد أهداف مهمته، ومجال تدخله بدقة، ضمن وثيقة تسمى " التقرير التوجيهي".

4) إعداد المخطط التوجيهي: إن فحص وتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء مرحلة التعرف على النشاط أو الوحدة الخاضعة للتدقيق تساعد فريق التدقيق في تحديد التغطية المبرمجة للتدقيق، وتحديد أهداف و مناطق الخطر في نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تحديد مستوى خطر الرقابة والخطر الملازم الخاص بهذا النشاط أو الوحدة محل التدقيق. وفي هذا الإطار، يجب أن يقوم المدقق الداخلي، قبل بداية مرحلة الفحص، بإعداد وثيقة شاملة تسمى "التقرير التوجيهي"، والذي يحتوي على أهداف المهمة ومناطق الخطر التي يريد المدقق فحصها، كما يحدد - ضمن هذا التقرير- مجال التدخل¹. وبهذا، يقوم المدقق الداخلي بتحديد دقيق وإعادة صياغة مضمون رسالة التكليف التي تلقاها من الجهة المكلفة بالمهمة، بما يسمح بضبط أهداف المهمة، سواء كانت الأهداف العامة والمتمثلة في أهداف الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، والحوكمة، أو الأهداف الخاصة، والتي توضح بشكل ملموس نظم الرقابة الداخلية المختلفة التي يجب على المدققين فحصها، والتي تتعلق بمناطق الخطر المحددة سابقاً، وبما يساهم في تحقيق الأهداف العامة للمهمة. وعلى أساس الأهداف

¹ Ibid, P.92.

العامة والخاصة للمهمة يقترح مسؤول المهمة مجال التدخل ضمن "التقرير التوجيهي" ، الذي يسمح لفريق التدقيق بتحقيق أهداف المهمة؛ قد يقتصر مجال التدخل على وحدة (أو عدد من الوحدات) التنظيمية في منطقة معينة، أو أن هذا المجال يمتد ليشمل عدة مناطق جغرافية، توجد بها وحدات المنشأة.

يقوم المدقق الداخلي بإرسال هذا التقرير إلى الجهة المُكلِّفة بالمهمة لإبداء رأيها، كما يرسل نسخة إلى الجهة الخاضعة للتدقيق للإعلام. وليكون التقرير التوجيهي مفيداً، ينبغي تحريره في عدد محدود من الصفحات (لا يتجاوز ثلاث صفحات)، وأن يتم إعداده بلغة بسيطة تفهمها الجهات المرسل إليها، وأن يتم مناقشته مع المسؤولين في هذه الجهات.

يعتبر التقرير التوجيهي بمثابة عقد بين وظيفة التدقيق الداخلي والجهة الخاضعة للتدقيق والجهة الطالبة لخدماته¹، وعليه، يمكن أن يقرر مسؤول التدقيق الداخلي توقيف عملية التدقيق إذا كانت إحدى الجهتين متحفظتين على مضمون هذا التقرير، بما يجعل تحقيق الجدوى أو الغاية من التدقيق غير ممكن فعلياً.

ثالثاً: تنفيذ عملية التدقيق:

تعتبر مرحلة تنفيذ عملية التدقيق أطول وأهم مرحلة في سيرورة التدقيق الداخلي، لأهميتها في كتابة تقرير التدقيق، المنتج النهائي للمهمة؛ ولهذا يجب أن تحض بالعناية اللازمة من كل الأطراف ذات العلاقة بالمهمة. أثناء هذه المرحلة، يتحول فريق المهمة من العمل المكتبي النظري، إلى العمل الميداني، حيث ينتقل إلى الوحدة محل التدقيق، مبتدئاً بإجتماع إفتتاحي مع مسؤولي الوحدة أو النشاط، يتناول شرح التقرير التوجيهي المصادق عليه من الجهة المكلفة بالمهمة، ويتم التركيز على توضيح ومناقشة كيفية تنفيذ المهمة وأساليب التدقيق المستعملة، أسلوب التنسيق والإتصال، المعلومات المطلوبة، والوسائل المادية والظروف الواجب توفيرها من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق. تسمح نتائج الإفتتاحي لفريق التدقيق بإعداد برنامج الفحص (أو برنامج التدقيق) بالتفصيل، ويقوم بتطبيقه لتحقيق أهداف المهمة المسطرة.

1) إعداد برنامج التدقيق (أو الفحص): يدعى أيضاً "مخطط التنفيذ"، وكذلك "برنامج العمل". يتم إعداد هذا البرنامج بشكل مكتوب من طرف فريق التدقيق، وتحت إشراف رئيس المهمة، ثم يتم إرساله إلى مسؤول التدقيق الداخلي للإطلاع والمصادقة عليه، طبقاً للمعيار رقم A1.2240، و تقع على رئيس المهمة مسؤولية الإحتفاظ به في ملف التدقيق، الذي يتكون من أوراق العمل. يعتبر هذا البرنامج بمثابة وثيقة داخلية تستعملها إدارة التدقيق الداخلي لمتابعة وتقييم أعمال المدققين الداخليين²، حيث يتم تحديد وتوزيع المهام على أعضاء

¹ O. Lemant, Op.Cit., P.75.

² Ibid, P.77.

الفريق لتحقيق أهداف التقرير التوجيهي، كما يبين هذا البرنامج الأعمال والفحوصات المراد تنفيذها، الأسئلة المراد طرحها، والنقاط التي يرغب المدقق الداخلي في ملاحظتها، والإجراءات التي يبحث عنها. يعتبر برنامج الفحص* وثيقة مفيدة جدا، وذلك لعدة مزايا نذكر منها:

- يضمن لمسؤول التدقيق الداخلي أن كل إهتماماته بخصوص موضوع التدقيق قد أخذت بعين الاعتبار من قبل فريق التدقيق، وسيتم الإستجابة لها؛
- يسمح لرئيس المهمة بتقييم أعمال المدققين؛
- يوجه المدققين، ويجنبهم تجاوز الحدود المسموح بها، فهو يشبه الخريطة بالنسبة للمكتشفين؛
- يوثق هذا البرنامج سير المهمة، حيث يحدد من سيقوم بالعمل؟ وفي أي وقت؟ ومتى ينتهي؟
- شرح الخطوات التقنية، المخاطر، والعمليات المراد فحصها.

لا يمكن تنفيذ برنامج الفحص إلا إذا تم تفتيته إلى أعمال محددة يكلف المدققون بإنجازها، مع إحتفاظهم بهامش حرية للحصول على أدلة التدقيق الكافية لتدعيم الحكم الذي يتضمنه تقرير التدقيق. ولهذا، يمكن أن يخضع البرنامج إلى تعديلات أثناء الفحص أينما كان ذلك مناسبا، لحذف بعض الأعمال غير الضرورية، أو إضافة أعمال أخرى في ضوء النتائج الأولية للإختبارات، وما قد يترتب عليها من إعادة تقدير لخطر التدقيق بمختلف مكوناته (الخطر الملازم، خطر الرقابة، و خطر عدم الإكتشاف)، غير أنه يجب أن يقوم رئيس المهمة بتوثيق كل التعديلات الحاصلة على برنامج العمل، وإبلاغ مسؤول التدقيق الداخلي بها للمصادقة عليها، طبقا للمعيار رقم A1.2240.

(2) تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق: تتضمن هذه المرحلة الهامة وصف وتحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم إعادة تقييم درجة المخاطرة، حيث ستحدد نتائج إعادة التقييم فيما إذا كان المدقق الداخلي سيقدر القيام بإختبارات موسعة لنظام الرقابة الداخلية، أم سيكتفي بإختبارات محدودة للتأكيد، والتي يمكن أن تسمح نتائجها بتحرير تقرير التدقيق الخاص بالمهمة.

1.2- التقييم الأولي للرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق: لكي يتمكن المدقق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق، يجب أن يكون لديه تصور واضح لهذا النظام، وإدراك لعناصره، وفهم معمق لطريقة عمله، وقد القاعدة تقول " الحكم على الشيء فرع عن تصوره". ولهذا لغرض، يستخدم المدقق الداخلي عددا من التقنيات الوصفية، و الإستفسارية، التي تسمح بتحديد دقيق لنقاط القوة و نقاط الضعف أو الخلل، يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

*يمكن إستعمال برامج تدقيق معيارية، خاصة بمهام التدقيق المتكررة، وذلك للإستفادة من التجارب الماضية لنشاط التدقيق الداخلي في تفادي الأخطاء، وعدم التناقص في برامج التدقيق المطبقة.

- **مخطط سير الوثائق:** ويسمى أيضا بـ: " خريطة التدفق"، يمكن هذا المخطط من عرض سير الوثائق بين الإدارات ومراكز المسؤولية، وفق مقارنة ديناميكية، حيث يبين منشأ الوثيقة ووجهتها، وبهذا فهو يعطي صورة متكاملة لتدفق المعلومات، وتحديد الوثائق التي تحمل تلك المعلومات.¹ يقوم هذا المخطط على استعمال رموز للدلالة على الوثائق وما يحدث لها من معالجات، وفق المدخل التسلسلي * (Une approche séquentielle للسيرورة. يمكن هذا المخطط المدقق الداخلي من ملاحظة نقاط الضعف أو الخلل ونقاط القوة، بمجرد ملاحظة و تحليل هذا المخطط.
- **سلم فصل المهام:** يمثل هذا السلم أو الجدول تصوير كيفية توزيع المهام أو الأعمال المتعلقة بسيرورة معينة (عملية شراء مثلا)، بين المناصب في المستويات الإدارية المختلفة. وبهذا، يتمكن المدقق الداخلي، من خلال تحليل بسيط لهذا السلم، من تحديد ما إذا كان هناك فصل للمهام، بما يتفق مع مبدأ الرقابة المتبادلة، الذي ينص على أن كل موظف يقوم بعمل أو مهمة واحدة، فلا يجمع بين أكثر من مهمة، كأن ينفذ، يراقب، ويسجل الوثائق في نفس الوقت.² يعتبر هذا السلم تقنية فعالة في تحديد المناطق المحتملة لمخاطر الغش والأخطاء.
- **إستبيان الرقابة الداخلية:** يعتبر إستبيان الرقابة الداخلية من الأساليب الأكثر إستعمالا من طرف المدققين الداخليين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على المسيرين لتلقي الإجابات عليها، و من ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية وملائمة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة أو النشاط محل التدقيق. تتعلق أسئلة إستبيان الرقابة الداخلية بالنواحي التنظيمية، التشغيلية، نظم المعلومات، العاملين، الوسائل المادية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق، ويعبر عن ذلك بالأسئلة الخمسة الأساسية (5Q)، وهي: من؟ ماذا؟ أين؟ متى؟ كيف؟ و من ناحية أخرى، يجب أن يقسم هذا الإستبيان إلى عدة أجزاء يخصص لكل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بعمل معين من أعمال النشاط أو الوحدة محل التدقيق.
- يمكن أن يكون إستبيان الرقابة الداخلية مفتوحا، أي يترك للمجيب الحرية في التعبير عن الإجابة بأسلوبه الخاص؛ أو أن يكون إستبيانا مغلقا، أي أن تصمم الأسئلة بحيث تكون الإجابات بـ "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالإيجاب " نعم" تعني نقطة قوة، وأما الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود ضعف في الرقابة الداخلية في ذلك الجزء من العملية. يعتمد إعداد إستبيان الرقابة الداخلية -عادة - على المدخل التسلسلي، وذلك أن هذه التقنية تستعمل (غالبا) مقترنة بمخطط سير الوثائق، وسلم فصل

¹ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.cit., P.351

* يعني المدخل التسلسلي للسيرورة أن يتم عرض الإجراءات الخاصة بسيرورة معينة (الشراء مثلا) حسب ترتيبها التسلسلي.

²Ibid, P. 349.

المهام، حيث تتركز أسئلة الإستمارة على نقاط الضعف المكتشفة أو المحتملة من خلال تحليل هاتين التقنيتين (المخطط و السلم)، كما أنها وسيلة يتأكد من خلالها المدقق الداخلي من فهمه لإجراءات الرقابة الداخلية، التي تعرف عليها بإستخدام المحادثة أو عن طريق تحليل الوثائق الداخلية مثل "دليل الإجراءات الداخلية".

تعتبر تقنية إستبيان الرقابة الداخلية وسيلة لجمع المعلومات، وفي نفس الوقت أداة لتقييم الرقابة الداخلية، ولذا يجب إستعمال هذه التقنية من قبل المدقق الداخلي بحذر و حرص شديد للوصول إلى إجابات موضوعية، دقيقة وشاملة، يمكن الإستناد عليها في الحكم على فعالية وملائمة نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم وضع برنامج الاختبارات. ويرى الباحث أن تحقيق أهداف إستعمال إستبيان الرقابة الداخلية يقتضي أن يتجنب المدقق الداخلي قد الإمكان إستعمال إستبيانات الرقابة الداخلية العامة أو المعيارية، التي قد لا تصلح لتقييم الرقابة الداخلية لهذا النشاط أو العملية بعينها، وفي ظل ظروف معينة، خاصة إذا تعلق الأمر بالمهام غير المتكررة أو غير المسبوقة، ويفضل إعداد إستبيان رقابة داخلية خاصة بكل مهمة.

2.2- التقييم النهائي للرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق: أثناء مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق، يعتمد المدقق الداخلي على خبرته ومهارته في إبداء رأيه الأولي بخصوص فعالية هذا النظام، غير أنه في حاجة إلى تنفيذ مجموعة من الإختبارات للتأكد من صحة رأيه الأولي، إضافة إلى إمكانية إكتشافه نقاط ضعف لم يتمكن من تحديدها في المرحلة السابقة. ولذا، نتناول في هذا الجزء الضوابط الأساسية في تخطيط وإنجاز الإختبارات، وكيفية الإستفادة منها في تحرير تقرير التدقيق الداخلي.

(أ) **الإختبارات، مفهومها وأصنافها:** يعرف¹ Pickett "الإختبارات بأنها تلك الفحوصات التي تهدف إلى تأمين أدلة كافية التي تدعم التدقيق، وتؤكد الرأي الأولي للمدقق حول حالة الرقابة الداخلية". وقد أكد المعيار رقم A1.2240 على وجوب تخطيط إجراءات التدقيق، بما فيها الإختبارات، والتقنيات المستخدمة في ذلك، مع مراعاة إستجابتها لمتطلبات المعيار رقم A1.2310، الذي ينص على أنه "يجب على المدققين الداخليين تعريف المعلومات الكافية، القابلة للإعتماد عليها، الملائمة، والمفيدة لتحقيق أهداف المهمة". تتضمن سيرورة الإختبارات تحديد الهدف من كل إختبار، وبيان طريقة ونطاق تنفيذه، ومن ثم يتم إعداد برنامج إختبارات التدقيق، وبعد أن يتم تنفيذه، سيتم التوصل إلى أدلة وقرائن، والتي تخضع للتقييم، للتأكد من مدى مساهمة نتائج الإختبارات في تحقيق أهداف التدقيق.

¹ K. H.S. Pickett, Op.Cit, P.235.

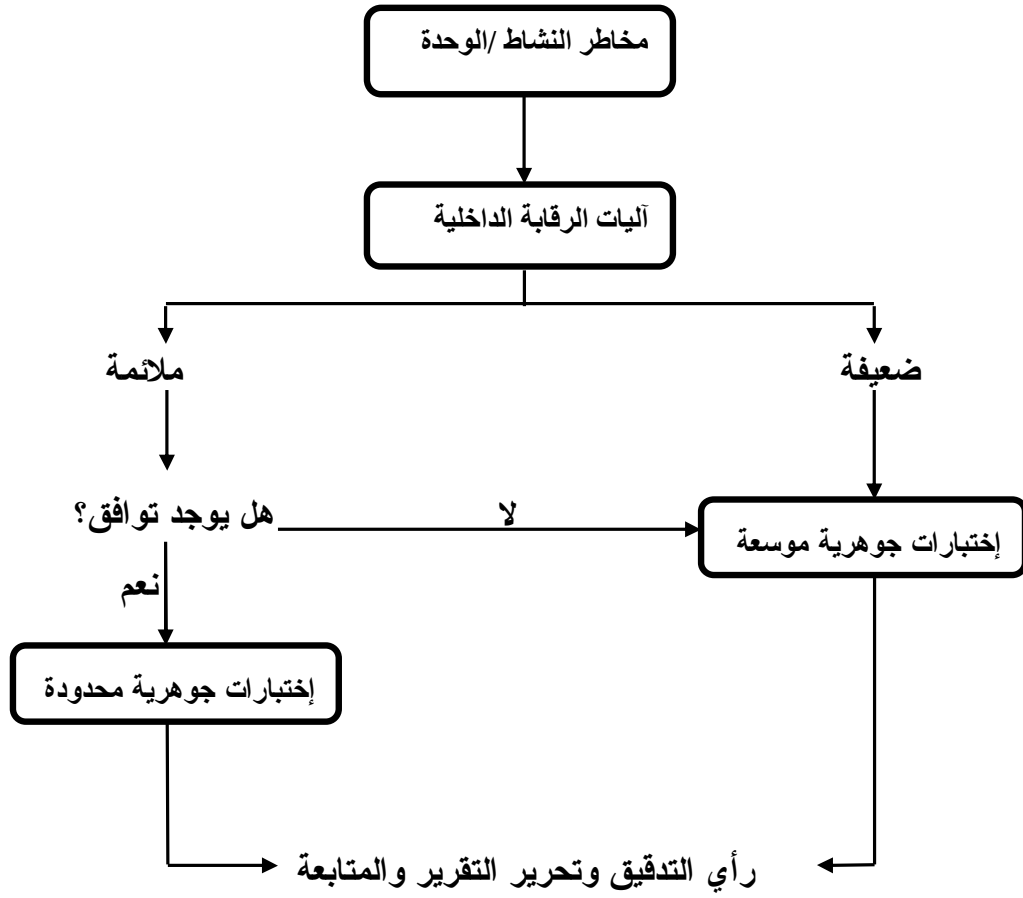
إن اللجوء إلى التدقيق الجزئي للعمليات والإجراءات الرقابية، بسبب صعوبة إجراء التدقيق الكامل في بعض الحالات، خاصة في المنشآت الكبيرة، يجعل المدقق الداخلي مضطرا إلى استخدام "أسلوب العينات" في تحديد حجم العناصر التي ستخضع للاختبار؛ غير أن فعالية استخدام هذا الأسلوب يتوقف على طرق اختيار العينات، التي يجب أن تضمن الدقة والموضوعية والثقة في النتائج النهائية للتدقيق. وفي الحقيقة، تعتبر نتائج تحليل نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق، وطبيعة المخاطر المحددة، العوامل المحددة لحجم الإختبارات ومداهها، كما هو مبين في الشكل رقم: 3-5 (أنظر الصفحة الموالية).

إنطلاقا من الشكل رقم 3-5، يمكن ملاحظة وجود حالتين:

❖ الحالة الأولى: عندما تبيّن النتائج أن مكونات وطريقة عمل هذا النظام ملائمة، أي أن نظام الرقابة

الداخلية للوحدة أو النشاط موجود و فعال، يقوم المدقق الداخلي بتنفيذ "إختبارات التوافق"، بهدف التأكد من أن آليات الرقابة الداخلية مطبقة فعلا كما تم وصفها، وقد نص على ذلك المعيار رقم A3.2120؛ فإذا كانت نتائج الإختبارات إيجابية، فعلى المدقق الداخلي أن يكمل الخطوة السابقة بتنفيذ "إختبارات جوهرية" محدودة، والتي تهدف إلى التأكد من تحقيق أهداف الرقابة الداخلية الخاصة بالوحدة أو النشاط محل التدقيق. وبعبارة أخرى، ستكشف هذه الإختبارات الجوهرية عن مدى صحة الرأي الأولي للمدقق الداخلي حول تأثير نظام الرقابة الداخلية في مستوى المخاطر المتبقية، والتي تعبر عن تلك المخاطر التي هي خارج سيطرة نظام الرقابة الداخلية، مثل مخاطر الأخطاء، ضعف نوعية المعلومات، أو سوء استخدام الموارد...إلخ.

وعليه، فالإختبارات الجوهرية تحدد إلى أي مدى يمكن الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف التوافق، نوعية المعلومات، والأهداف التشغيلية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق، مع الأخذ بعين الإعتبار حقيقة مفادها أن هذا النظام لا يوفر إلا تأكيدا معقولا بشأن تحقيق الأهداف السابقة، وليس تأكيدا مطلقا. وعلى هذا الأساس، فيمكن أن تكون هناك نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية تعبر عن مخاطر ليس لها تأثير معنوي على أداء الوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق، وذلك بعد قياسها، يمكن أن تمثل مخاطر مقبولة من قبل إدارة المنشأة.



Ibid., P.237.

المصدر:

❖ **الحالة الثانية:** وهي الحالة السيئة، حيث تكشف نتائج تحليل نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق، عن ضعف فعالية هذا النظام وفقره لآليات رقابية متكاملة؛ وبالتالي، سيتفادى فريق التدقيق الداخلي إجراء إختبارات التوافق لعدم وجود داعي لذلك، وسيعتمد الفريق إلى إجراء إختبارات جوهرية موسعة لتحديد حجم المخاطر التي هي خارج سيطرة الرقابة الداخلية، وهي تمثل مخاطر غير مقبولة عند المدقق الداخلي، طالما أنها تمنع من تحقيق أهداف الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق.

تعتبر الإختبارات الجوهرية ضرورية مهما كانت نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية؛ وفي هذه الحالة ستمكن المدقق الداخلي من الحصول على أدلة كافية لتدعيم رأيه الذي سيعبر عنه في تقريره حول عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية، كما أن هذه الإختبارات تمثل أسلوباً منهجياً في تحديد أسباب ومصادر

الخلل في هذا النظام، وهي تشكل أساساً متيناً في وضع الإقتراحات الملائمة لتحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق.

ب) **تقنيات الإختبارات:** يمكن للمدقق الداخلي استخدام العديد من تقنيات الإختبارات، التي يمكن أن تجمع الأدلة الكافية المدعمة لنتائج التدقيق ورأي المدقق الداخلي، غير أن إختيار تقنية الإختبار، يتوقف على العديد من العوامل، منها: طبيعة أهداف التدقيق، والمدى الذي يشمل الإختبار، الوقت المخصص لإجراء الإختبار، المخاطر المتوقعة، كفاءة المدققين الداخليين،..إلخ. فإذا كانت مهمة التدقيق تهدف إلى التأكد من تطبيق السياسات والإجراءات الموضوعية في المنشأة والخاصة بعملية الشراء (أي تدقيق التوافق)، فإن المدقق الداخلي سيستخدم تقنيات إختبار تختلف عن تلك المستخدمة في تنفيذ إختبارات في إطار إنجاز مهمة تدقيق الأداء. يمكن ذكر أهم هذه التقنيات فيما يلي:

➤ **الملاحظة:** تمثل الملاحظة بالنسبة للمدقق مشاهدة دقيقة واعية للأشخاص و الأشياء، تتم بإهتمام، وتسمح بالمقارنة والتقييم.¹ وبهذا، فالملاحظة عمل ذهني لأخذ معلومات، تؤدي إلى تكوين رأي بالإستناد إلى معايير معينة.

➤ **المراجعة الحسابية و المستندية:** وذلك بمراجعة صحة الحسابات، من حيث المبالغ، ونقلها، وتسجيلها بالإستناد إلى المستندات المؤيدة للعمليات، والتي تثبت حدوث واقعة معينة.² تعتبر المراجعة المستندية والحسابية من أهم تقنيات الفحص الفعالة خصوصاً في حالات مهام تدقيق التوافق والتدقيق المالي.

➤ **نظام المصادقات:** هي عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسله إلى المدقق مباشرة بالموافقة أو الإعتراض على صحة أرصدة حساباتهم، وهذا يعطي تأكيد إضافي لوجود و ملكية الأصول والمطلوبات و تقويمها.³

➤ **المراجعة التحليلية:** تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية أهم تقنيات الإختبارات، فقد ركز المعيار رقم 2320 على وجوب إستناد المدققين الداخليين في تحديد نتائج وخلاصة مهمة التدقيق على عمليات التحليل والتقييم للمعلومات، بإعتبار أن المراجعة التحليلية توفر أساليب فعالة و كفاءة لتقييم المعلومات التي تم جمعها، حيث يمكن من خلالها تحديد الأخطاء والتصرفات غير القانونية المحتملة. ويتم من خلال إجراءات المراجعة التحليلية التحليل والمقارنة المنظمة بين معلومات مالية وغير مالية ودراسة العلاقات، بهدف الحصول على مؤشرات مهمة تساعد المدقق الداخلي على تكوين رأي حول الحالة موضوع التدقيق. ويمكن إجراءات عمليات التحليل والمقارنة بإستخدام أدوات التحليل المالي (النسب

¹ L. Sawyer, Op.cit, P..315

² خلف عبد الوردات، مرجع سبق ذكره، ص. 13.

³ المرجع السابق.

المالية مثلا)، الأدوات الإحصائية مثل تحليل الإنحدار، الإتجاهات،...إلخ. ويقوم تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية على إفتراض أنه في حالة عدم وجود ظروف تشير إلى العكس، يتوقع بطريقة معقولة وجود علاقات بين المعلومات وإستمرارها، ومن أمثلة الظروف التي تشير إلى العكس العمليات أو الأحداث غير العادية أو غير المتكررة، أو التغيرات المحاسبية، أو التنظيمية أو التشغيلية أو البيئية أو التقنية، وعدم الكفاءة والفاعلية، والأخطاء، والغش، أو الأعمال غير المشروعة.¹ ومهما كانت التقنية المستعملة في الإختبارات، فإما أن تؤكد نقاط القوة المكتشفة في مرحلة التقييم الأولي للرقابة الداخلية، أو أنها تكشف عن أوجه خلل أو أخطاء، أو ضعف، في الأداء الرقابي في الوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق.

(ج) أهمية توثيق الإختبارات: من أجل أن يتمكن فريق التدقيق الداخلي من تحليل وتقييم نتائج الإختبارات بصفة منفردة أو كوحدة واحدة، و من ثم الخروج بخلاصة حول نتائج التدقيق و تحديد التوصيات الملائمة للمنشأة، ينص المعيار رقم 2330 على وجوب قيام المدققين بتوثيق أعمال الفحص، و تسجيل المعلومات التي تحصلوا عليها والتحليلات التي أجروها، وهذا طيلة فترة العمل الميداني. ويتم توثيق أعمال الفحص (بما فيها الإختبارات) بإعداد أوراق العمل (Les papiers de travail)، التي تشكل الإثبات الداعم لنتائج و رأي التدقيق وتوصياته، و تساعد هذه الأوراق على التأكد من تنفيذ الإجراءات التي تم تخطيطها، وبالعبارة اللازمة، كما توضح النقاط التي تمت تغطيتها. ولهذا الغرض، يقترح IFACI إستعمال "ورقة التغطية" (La feuille de couverture)، وهي وثيقة شاملة تعطي، في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج الفحص، و إبراز النتائج المستخلصة بعد التنفيذ، كما تعتبر وثائق التغطية وسيلة للربط بين العناصر الثلاثة: برنامج الفحص، العمل الميداني و نتائج الفحص.² ونشير أن وثيقة التغطية تستعمل في كل أعمال الفحص، سواء كانت تتعلق بالتقييم الأولي للرقابة الداخلية أو بمرحلة الإختبارات.

يقوم فريق المهمة بإخضاع جميع وثائق التغطية إلى عمليات تحليل وتقييم، بهدف تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف أو الخلل المكتشفة. تعتبر وثائق التغطية ذات أهمية بالغة في مرحلة الإختبارات، لكونها أداة لتوجيه إهتمام المدقق الداخلي نحو المخاطر التي لم تستطع إجراءات الرقابة المطبقة من التحكم فيها عند مستويات مقبولة؛ ولهذا، فإن تعامل المدقق مع النتائج المتوصل إليها ضمن وثائق التغطية سيكون بحسب طبيعتها، وسيكون أمام إحدى الحالتين التاليتين:

■ الحالة الأولى: إذا أظهرت وثيقة تغطية معينة نقطة قوة معينة فعلية، فإن المدقق الداخلي مطالب بإبرازها و بيان أهميتها، ومصادرها، وآثارها، والأطراف المساهمة في تحقيقها، وإعلام الأطراف

¹ حسين القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 149.

² P. Schick, Op.Cit, P.101

ذات العلاقة بها، من خلال تقرير التدقيق، وهذا عملاً بالمعيار رقم A2.2410، الذي ينص على "وجوب إقرار تقرير التدقيق بالأداء المرضي". ولهذا الغرض يقترح Renard إعداد "وثيقة إكتشاف وتحليل التطبيق الجيد" (FRABOP*) وهي وثيقة تبين الممارسات السليمة في الوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق، المعايير التي إعتد عليها المدقق في تقييمها، و الأعمال أو الأحداث التي تدل على سلامتها. كما تحدد هذه الوثيقة العوامل الأساسية في تحقيق هذه الممارسة السليمة، و النتائج المنتظرة منها.¹

■ الحالة الثانية: إذا كشفت وثيقة تغطية معينة عن ضبط خلل أو ضعف معين، فإن المدقق الداخلي مطالب بتكملة فحصه بإعداد وثيقة كشف و تحليل الخلل (FRAP**), والتي تم إقتراحها من طرف IFACI، وهي بمثابة وثيقة شاملة يصف من خلالها المدقق الداخلي الخلل الملاحظ، وما يدل عليه من أحداث لاحظها، ثم يقدم عرضاً للأسباب الحقيقية المفسرة لهذا الخلل، التي توصل إليها بإتباع أسلوب التحليل السببي، وبعد ذلك يحدد النتائج أو الآثار المترتبة على هذا الخلل، وبعد تقييم هذه النتائج، يقوم المدقق الداخلي ببلورة مجموعة من الحلول لتصحيح الخلل وتحسين الإجراءات لتفاديه مستقبلاً.²

تعتبر الوثائق المذكورة آنفاً (وثيقة التغطية، FRABOP، و FRAP) أدوات فعالة في مجال التدقيق الداخلي، حيث تمكن من إنجاز أعمال التدقيق بطريقة منهجية وسريعة، وبعناية مهنية كبيرة، دون الوقوع في أخطاء جسيمة، و تشكل هذه الوثائق أوراق العمل الأساسية التي توثق الأدلة والقرائن المحصل عليها من عمليات الفحص والإختبارات، تطبيقاً للمعيار رقم 2330.

(د) القرائن و أدلة التدقيق: إن البنية الأساسية لعملية التدقيق تقوم على وظيفة الإثبات وليس الفحص، وعليه يجب على المدقق عند تنفيذه لإختبارات التوافق والإختبارات الجوهرية أن يحصل على قرائن وأدلة كافية ومناسبة تمكنه من التوصل إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في كتابة تقريره وإيداء رأيه.

عرفت أدلة الإثبات على " أنها عملية تجميع الأدلة والوصول منها إلى إستنتاجات سليمة و واقعية، بناءً على فكر وخبرة ودراية المدقق ذاته لإقامة الدليل على صدق وعدالة البيانات أو العكس"³، كما عرفت أيضاً بأنها "كل ما يؤدي إلى التعبير عن رأي معين، وبعبارة أخرى، تعبر عن الحجج المنطقية المقبولة التي يستند إليها المدقق في التعبير عن رأيه حول الحالة محل التدقيق"⁴ ؛ غير أن إعتبار القرائن والأدلة التي تم جمعها

* La feuille de révélation et d'analyse de bonne pratique

¹ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.Cit, P.252

** La feuille de révélation et d'analyse de problème

² O. Lemant, Op.Cit , P.95.

³ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص. 46.

⁴ L. Sawyer, Op.Cit,P.343.

بمثابة أدلة إثبات سيكون بناء على الأهمية النسبية التي يعطيها المدقق لهذه الأدلة والقرائن، فقد لا ترق بعضها أن تكون حقائق مقنعة، ولهذا يجب أن تكون القرائن والأدلة التي يستند إليها المدقق الداخلي عند كتابة تقريره والتعبير عن رأيه:¹

- كافية: يتوقف مدى كفاية الأدلة والقرائن على الأهمية النسبية لموضوع الفحص، وعلى مستوى المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها، وكذلك على درجة معرفة المدقق الداخلي بهذا الموضوع. كفاية الأدلة والقرائن يعني أن تتناسب هذه الأخيرة مع حكم المدقق و أن تدفع الإدارة لإجراء تغييرات معينة يقترحها المدقق الداخلي.

- ملائمة: وتعني ضرورة أن تتناسب الأدلة والقرائن مع أهداف الفحص.

- يمكن الإعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المتعلقة بالأدلة والقرائن دقيقة، ومن الأفضل الحصول عليها من طرف ثالث أو أن يقوم المدقق الداخلي بإنتاجها.

- تطبيقية: حيث ينبغي للمدقق الداخلي أن يقارن بين المنفعة المتوقعة من القرينة المتوخاة من جهة، وتكلفة الحصول عليها، والوقت اللازم لذلك من جهة أخرى. والقاعدة تقتضي أن نحصل على الأدلة والقرائن بأقل تكلفة.

مما سبق، يتضح أن المدقق الداخلي مطالب بأن يجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن المثبتة لنتائج التدقيق والمدعمة لرأيه، غير أن وجود إختلاف في درجات قوة أدلة التدقيق المعتبرة يستوجب منه حرصا أكبر على الإستناد إلى الأدلة والقرائن القوية، خصوصا تلك التي لا تحتل التأويل (الأدلة القطعية)، أو تلك الأدلة والقرائن التي لا تعتمد بشكل واسع على الإجتهد والتفسير الشخصي من طرف المدقق، كما أن الأدلة والقرائن التي يتوصل إليها المدقق تكون أقوى، من تلك التي يحصل عليها من الغير، وبخاصة من الإدارة.

رابعا: إعداد التقرير النهائي وتبليغ النتائج:

من المنفق عليه في ميدان التدقيق -عموما- أن كل مهمة تدقيق يجب أن تنتهي بتقرير، وهو وسيلة لتوصيل المنتج النهائي للمهمة، التي كلف بها المدقق. في إطار مهام التدقيق الداخلي، تتطوي هذه المرحلة على تلخيص ما تم إنجازه من أعمال التدقيق و وضعها تحت تصرف الإدارة العليا، والأطراف الأخرى المعنية بتلك المهمة.

(1) أهداف التقرير النهائي لمهمة التدقيق الداخلي: إن إعداد وتحرير التقرير النهائي يمكن أن يكون أداة قوية

لإبراز أهمية التدقيق الداخلي في المنشأة، لما لهذا التقرير من فوائد لجميع أعضاء المنشأة.

بصفة عامة، تهدف التقارير النهائية لمهام التدقيق الداخلي إلى تحقيق أربعة أهداف، وهي:¹

¹ k. H. S. Pickett , Op.Cit, P.240

• الإفصاح عن نتائج التدقيق: حيث يتم تلخيص وبلورة الظروف التي لاحظها المدقق الداخلي أو توصل إليها، سواء كانت حسنة أو سيئة، ولكنه يرى أنها معلومات تهم إدارة الشركة بخصوص عمليات التنظيم؛

• وصف النتائج: بناء على الظروف التي لاحظها أو توصل إليها، يذكر التقرير، في ضوء تلك الظروف، الأخطاء ولماذا وقعت؛

• إقتراح الإجراءات التصحيحية: حيث تأخذ التوصيات كإطار للإجراءات التصحيحية للأخطاء وأسبابها، وذلك بهدف تحسين العمليات؛

• توثيق الخطط وتوضيح وجهات نظر المسؤولين عن النشاط محل التدقيق: فأحيانا يرغب الأفراد الخاضعين للتدقيق تبرير الظروف القائمة أو على الأقل توضيح القضايا المرتبطة بالأمور التي سيعرضها التقرير، وتمثل أوجه عدم الإتفاق بينهم وبين المدقق الداخلي.

و قبل تحرير التقرير النهائي، قد يحتاج المدقق الداخلي خلال عملية التدقيق إلى إعداد تقارير مرحلية أو مؤقتة، قد تكون شفوية أو مكتوبة لمعرفة ردود مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق على نتائج وتوصيات المدقق الداخلي، أو للإستجابة لظروف معينة مثل إكتشاف حالات غش أو أخطاء مؤثرة يجب معالجتها بسرعة، بإعلام الإدارة العليا بها، وتحريكها نحو تصحيحها.

2) مراحل إعداد التقرير النهائي لمهمة التدقيق الداخلي:

1.2 مشروع التقرير: بعد إنتهاء فريق التدقيق من عمليات الفحص وتحليل المعلومات وتفسيرها، والخروج باستنتاجات وملاحظات حول النشاط محل التدقيق، يقوم مسؤول المهمة بتحرير "مسودة" تقرير التدقيق الخاص بالمهمة المنجزة، وهو بمثابة تقرير مؤقت، وذلك لخلوه من إجابات الأشخاص الخاضعين للتدقيق بخصوص نتائج التدقيق وتوصيات المدققين الداخليين، كما أنه لا يحتوي على خطة عمل لتنفيذ هذه التوصيات. يرسل التقرير المؤقت إلى مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق وذلك لتحقيق هدفين، الأول بأن يتيح الفرصة أمام المدير المسؤول بإتخاذ إجراءات تصحيحية إن أمكن، الأمر الذي لا يترك مجالاً لتحفظ الإدارة على هذا التقرير؛ أما الهدف الثاني، فإن مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها مع الإدارة يتيح فرصة لهذه الأخيرة لعرض وجهة نظرها، وربما تكون صعوبات خارجة عن إرادتها سببا في الملاحظات المذكورة في ذلك التقرير.

2.2 الإجتماع الختامي: يهدف هذا الإجتماع إلى التوصل إلى نسخة نهائية لتقرير التدقيق الداخلي الرسمي المتعلق بالمهمة المنجزة بإجراء تعديل أو إضافة أو حذف في نص التقرير المؤقت. وبعبارة أخرى، يجب على

مسؤول المهمة مناقشة النتائج مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق*، وأخذ بعين الاعتبار إجاباتهم و ملاحظاتهم، قبل تحرير التقرير النهائي وإرساله للإدارة العليا ومجلس الإدارة أو لجنة التدقيق؛ وذلك لتجنب سوء فهم أو سوء تفسير الحقائق من طرف فريق التدقيق.

يعتبر Renard الإجتماع الختامي بمثابة دليل على شفافية عملية التدقيق و نزاهة أهدافها، وأنها ليست مهمة سرية، وبفضل هذا الإجتماع سيضمن الأشخاص الخاضعين للتدقيق بأن التقرير النهائي للعملية التدقيق لا يحتوي إلا على الأمور التي إطلعوا عليها و أبدوا فيها آراءهم وملاحظاتهم.¹ ولا يتوقف الأمر عند هذا الحد، فقد يدفع هذا الإجتماع الختامي الأشخاص الخاضعين للتدقيق إلى المبادرة بإتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل تحرير التقرير النهائي، وبالتالي إظهار قدراتهم الإدارية والتقنية وتفاعلهم الإيجابي و رغبتهم في تحسين أداء المنشأة.

وبالنسبة للمدقق الداخلي، يعتبر الإجتماع الختامي بمثابة قناة لتبادل المعلومات مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق، و فرصة لتقديم خلاصة التوصيات و التوجيهات لهم مباشرة ، وإقناعهم بأهمية الإلتزام بتنفيذها. و تعتبر مرحلة تقرير النتائج و تحديد الإقتراحات الكفيلة بتصحيح أو تحسين الأوضاع الملاحظة، أصعب مراحل مهمة التدقيق الداخلي، وذلك لتعدد العلاقات بين المتدخلين في النشاط أو الوحدة محل التدقيق، كما أن المدقق الداخلي غالبا ما يجد صعوبة في إقناع المسؤولين الخاضعين للتدقيق بهذه الإقتراحات، أو حتى النتائج، إذ يعتبرونها بمثابة رسائل تلزمهم بالسعي إلى إحداث تغييرات في الممارسات الحالية، وما تتطلبه من تخصيص للموارد في الزمان والمكان، وهنا تظهر أهمية التواصل بين المدققين الداخليين و الأشخاص الخاضعين للتدقيق خلال فترة إنجاز المهمة لإزالة أي إلتباس محتمل.²

3.2) تحرير التقرير النهائي: ينبغي أن تنتهي مهمة التدقيق الداخلي بتقرير نهائي مكتوب رسمي، مشتمل على الخلاصات الأساسية لعملية التدقيق، و متضمن لتوصيات المدقق الداخلي وكيفية تنفيذها، كما ينص على ذلك المعيار رقم 2410. وخلافا لتقرير التدقيق الخارجي القانوني، الذي يجب أن يكون مكتوبا وفق نموذج موحد، فإن تقارير التدقيق الداخلي ذات أشكال ونماذج مختلفة، نظرا لإختلاف طبيعة ودوافع القيام بمهام التدقيق الداخلي. ومهما يكن، فإن تحرير التقرير النهائي للتدقيق الداخلي يخضع لمجموعة من المبادئ و القواعد نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، تتعلق هذه المبادئ و القواعد بشكل ومحتوى هذا التقرير، لا سيما أن هذا الأخير يؤدي دورا مزدوجا، فمن ناحية، يعتبر وثيقة إعلامية للمستويات الإدارية

* يختلف هؤلاء الأشخاص حسب طبيعة التقرير والفائدة التي يقدمونها لتحرير التقرير النهائي، فيمكن أن تكون المناقشة مع مسيرين على المستوى العملي في أمور عملية تفصيلية، و في المقابل تقتصر على المديرين إذا كانت المناقشة تخص أمور ذات بعد شمولي أو إستراتيجي.

¹ J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.cit., P.432

² D. Autissier, Op.Cit., P.10.

المعنية، ومن ناحية أخرى، يشكل هذا التقرير وسيلة عمل لتنفيذ الإجراءات التصحيحية اللازمة من طرف مسؤولي الأنشطة الخاضعة للتدقيق.

بصفة عامة، يتكون التقرير النهائي من أربعة أجزاء¹، وهي:

- الصفحة الرئيسية (أو الغلاف): وتحتوي على بيانات حول المنشأة، واسم الجهة المصدرة للتقرير، إضافة إلى رقم وعنوان التقرير وتاريخ إعداده؛
 - الفهرس والمقدمة والملخص: يعتبر هذا الجزء مهم جداً، حيث أن إعداده بطريقة جيدة سيحدد إنتباه القارئ، ويجعله يستمر في القراءة. بصفة عامة، يذكر المدقق الداخلي في المقدمة الوحدة التنظيمية محل التدقيق، مبرزاً أهدافها وأهميتها في المنشأة، ويوضح فيما إذا كانت مهمته التي قام بإنجازها تتدرج في إطار برنامج المهام التدقيقية للفترة، أم أنها مهمة خاصة إستثنائية، تمت بناءً على طلب من جهة معينة
- (يذكرها) خلال الفترة؛

- المحتوى التفصيلي: وهو الجزء الأكبر في هيكل التقرير النهائي، حيث يتضمن معلومات تفصيلية حول أهداف مهمة التدقيق المطلوب تحقيقها من خلال برنامج التدقيق، ويشتمل كذلك على عرض لمجال التدقيق، وتحديد دقيق لحدود عملية التدقيق. وينتهي هذا الجزء بعرض الملاحظات و النتائج التي توصل إليها فريق التدقيق في ضوء نتائج الإستفسارات، والإختبارات، والتحليلات التي قام بها المدققون، مع الإشارة إلى المعايير أو المرجعية التي استندوا عليها في تقييمهم للإدارة أو النشاط محل التدقيق؛

- الخلاصة ومخطط العمل لتنفيذ التوصيات: حيث يعبر المدقق الداخلي عن رأيه المهني الكلي الذي كوّنهُ حول النشاط الخاضع للتدقيق، ويحدد مجموعة من التوصيات والإقتراحات، وكيفية تنفيذها. وقد يكون مفيداً إضافة ملحقات، تحتوي على بيانات توضيحية في شكل جداول و رسومات بيانية،... إلخ. تبنى التوصيات على ملاحظات و إستنتاجات المدقق الداخلي، وهي تدعو الجهة (أو الجهات) المعنية إلى إتخاذ تصرف لتصحيح الأحوال الموجودة أو لتحسينها، وقد تكون التوصيات عامة مصحوبة بتوجيهات عامة، أو تكون التوصيات محددة، مرفقة بجملة من الإجراءات المحددة لتنفيذها.

وقد حدد المعيار رقم 2420 الصفات التي يجب أن تتوفر في محتوى التقرير النهائي للتدقيق الداخلي، وهي:

¹ للمزيد أنظر : O. Lemant , Op.cit, P.P. 113-122

➤ الدقة: فالحقائق المتضمنة في التقرير يجب أن تكون مدعومة بإثباتات توصل إلى إستنتاجات واضحة و مدروسة؛

➤ الموضوعية: أن يحتوي التقرير على حقائق وتكون غير متحيزة و خالية من التشويه، وأن يتضمن على الأسباب والنتائج والتوصيات دون تحيز؛

➤ الوضوح: حيث يكون بعيدا عن اللغة الفنية المتخصصة والجمل الطويلة وال فقرات الكبيرة؛

➤ الإختصار: والمقصود هو تجنب إيراد التفاصيل غير الضرورية في التقرير، والتعبير عن الأفكار بأقل قدر من الكلمات مع الحفاظ على تسلسلها؛

➤ الكمال: يجب أن يمكن التقرير القارئ من إدراك جميع الحقائق المتعلقة بالنشاط الخاضع للتدقيق؛

➤ الأثر البناء: يجب أن يكون لتقرير التدقيق الداخلي تأثيرا إيجابيا على الجهات الخاضعة للتدقيق، بحيث يقودها إلى إجراء التصحيحات والتحسينات المطلوبة.

ومن المتطلبات الأخرى التي يجب مراعاتها في التقرير النهائي للتدقيق الداخلي، وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لعام 2003، نذكر ما يلي:

- يجب أن يتضمن التقرير النهائي للتدقيق الداخلي الرأي الكلي للمدقق الداخلي، كما ينص على ذلك المعيار رقم A1.2410. ويعرف (الرأي الكلي للمدقق الداخلي) بأنه حكمه المهني بالنسبة للأنشطة التي تم تدقيقها، فهو يقدم التعليق على عملية التقييم التي توصل إليها، والمتعلقة بالحالات التي تم تدقيقها، مع وجوب حرص المدقق على أن يكون رأيه واضحا، يحتوي فقط على ما يمكن تبريره، ومؤيدا بالحقائق بشكل صحيح و ملائم.¹ وفي هذا السياق، فقد أرشد المعيار رقم A2.2410 المدققين الداخليين إلى تجنب التعبير عن آراءهم المهنية فقط عند توصلهم إلى نتائج وملاحظات سلبية بخصوص النشاط الخاضع للتدقيق، بل يجب عليهم الإعتراف بالأداء المرضي للجهة الخاضعة للتدقيق، والثناء عليها، إذا تبين لهم من العملية التدقيقية أن عملية معينة قد تم تنفيذها كما ينبغي، أو النشاط الخاضع للتدقيق مسير بشكل جيد، أو أن هذه الجهة قد قامت بتحسينات منذ آخر عملية تدقيق. إن هذا التصرف سيعطي للأشخاص الخاضعين للتدقيق إنطباعا بأن المدققين الداخليين ليس همهم البحث عن الأخطاء و الإنحرافات وإخبار المستويات العليا بها، مما يعزز ثقة إدارة المنشأة بالتدقيق الداخلي، وزيادة مستوى التعاون بينهما.

- الإفصاح عن حالات عدم الإلتزام بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي في إنجاز الأعمال التدقيقية للمهمة، إذا كان لعدم الإلتزام بها تأثير على نتائج التقرير، ويجب أن يفصح التقرير عن ما يلي: المعيار (أو المعايير) التي لم يتم الإلتزام الكامل بها، سبب (أو أسباب) عدم الإلتزام، وتأثير عدم الإلتزام بالمعيار)

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص. 320.

أو المعايير) على عملية التدقيق، وهذا طبقاً لنص المعيار رقم 2431. وإذا تقيّد -كليا- فريق التدقيق بالمعايير، وبميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، فيمكن ذكر عبارة " أنجز طبقاً للمعايير المتعلقة بالممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"، ولا يمكن ذكر ذلك في التقرير النهائي إلا إذا أظهرت عمليات التقييم المنجزة أن نشاط التدقيق الداخلي في هذه المنشأة ينسجم مع المعايير المهنية للتدقيق الداخلي، وقواعد أخلاقيات المهنة، حسب ما ينص عليه المعيار 2430 صراحة. وفي الحقيقة، تعتبر هذه الملاحظة ذات أهمية كبيرة لمستخدم تقرير التدقيق الداخلي، فهي تعطي قوةً و وزناً لنتائج وتوصيات عملية التدقيق، وتمثل أساساً في الحكم على نوعيتها.

4.2) نشر التقرير النهائي: لقد أكد المعيار رقم 2420 على أن إعداد التقرير النهائي ونشره في الوقت المحدد والمناسب هو من صفات التقرير الجيد، وبعبارة أخرى، فإن تحقيق الفائدة من مهمة التدقيق يقتضي الإسراع في إصدار التقرير وإرساله إلى الجهات المعنية، من أجل إتخاذ الإجراءات اللازمة بفعالية، وكل تأخير في إعداد التقرير النهائي ونشره سيجعله عديم الفائدة، لأن الأحوال تكون قد تغيرت، والمعلومات قد أصبحت قديمة، وبالتالي فأي إجراء سيُتخذ سيكون غير مناسب.

يجب على مسؤول نشاط التدقيق الداخلي أو من يفوضه فحص تقرير التدقيق النهائي و اعتماده قبل إصداره، وأن يقوم بتوقيعه، وأن يقرر لمن سيرسل؛ وفي هذا الشأن، لم تحدد المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الجهة التي يرسل إليها التقرير النهائي، واكتفى المعيار رقم 2440 بالتأكيد على وجوب نشر نتائج المهمة إلى الجهات المناسبة. ومهما كانت طبيعة مهمة التدقيق الداخلي، فإنه يجب إرسال التقرير النهائي إلى أعضاء المنشأة الذين هم في وضع يسمح لهم بإتخاذ الإجراءات التصحيحية، أو لضمان أن هذه الإجراءات سيتم إتخاذها.¹

عموماً، يرسل التقرير النهائي إلى مسؤول النشاط الخاضع للتدقيق، وقد يكون من المفيد إعداد ملخص يسלט الضوء على أعمال ونتائج التدقيق، وإرساله بشكل مستقل أو مع التقرير النهائي، إلى المستويات الإدارية التي تكون أعلى من مسؤول النشاط الخاضع للتدقيق مثل الإدارة العليا ممثلة في المدير العام، وكذلك مجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق إن وجدت). ويمكن توزيع التقرير النهائي -أيضاً- على أطراف أخرى داخل المنشأة أو خارجها لها إهتمام بالتقرير أو تتأثر به، بشرط أن يحددها مجلس الإدارة، و نجد من هذه الأطراف "المدققين الخارجيين".²

إن الطابع السري لبعض (أو كل) المعلومات التي يتضمنها التقرير النهائي، وما للإفصاح عنها من تأثيرات سلبية على المنشأة ككل، فإن أمكن تضمين المعلومات السرية في تقرير مستقل، وإلا يجب على مسؤول المهمة إرسال التقرير النهائي لمجلس الإدارة، الذي يتولى مباشرة دراسة نتائج المهمة، واتخاذ الإجراءات

¹ حسين القاضي وآخرون، ص.157.

² H. Kagermann et al, Op.Cit.,P. 267.

الملائمة، خصوصا إذا كانت النتائج التي تم التوصل إليها تتعلق بإدارة المنشأة، كأن يتعلق الأمر بحالة إختلاس أو تلاعب واسع بأصول المنشأة.

وإذا ما تضمن التقرير النهائي للمهمة أخطاء جوهرية معنوية أو مادية غير متعمدة، وقد تكون حذفاً أو إضافة، فيجب على مسؤول التدقيق الداخلي إصدار تقرير معدّل وإرساله إلى الجهات التي إستلمت التقرير سابقاً، كما ينص على ذلك المعيار رقم 2421. وهذا الإجراء يهدف -في الحقيقة- إلى تحقيق صفات الدقة والموضوعية والكمال في تقارير التدقيق الداخلي.

خامساً: متابعة نتائج المهمة:

إن دور المدقق الداخلي لا ينتهي بمجرد إرسال التقرير النهائي للجهات المعنية بالمهمة المكلف بها، وإنما عليه أن يتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها. تعرف مرحلة المتابعة بأنها "العملية التي من خلالها يتأكد المدقق الداخلي من تنفيذ الإجراءات المقترحة من قبل الإدارة المسؤولة عن المجال الذي تم تدقيقه، وأن هذه الإجراءات المنفذة ملائمة وفعالة".¹ وقد أكد المعيار رقم A1.2500 على "وجوب وضع مسؤول التدقيق الداخلي سيرورة المتابعة لمراقبة، والتأكد من أن الإدارة قد اتخذت فعلاً الإجراءات اللازمة، أو أن الإدارة العليا قد قررت تحمل المخاطر الناجمة عن عدم إتخاذ أي إجراء". وعليه، تقع على عاتق مسؤول التدقيق الداخلي مسؤولية تحديد طرق المتابعة ومختلف الإجراءات المتعلقة بها، وينبغي أن تكون مسؤولية المتابعة محددة في دليل التدقيق الداخلي بوضوح.

يتوقف أسلوب المتابعة، وكيفية برمجتها على مدى إستعجالية الإجراءات التصحيحية، أو التحسينية، ودرجة تعقد تنفيذها. ومهما كان أسلوب المتابعة، فالواجب على المدقق الداخلي أن يتجنب المشاركة في تنفيذ توصياته و إقتراحاته، لأن ذلك يتنافى مع طبيعة مهمته، فالمطلوب منه هو أن يراقب كيفية تنفيذها، وبإمكانه مرافقة عملية التنفيذ وتقديم النصائح في ذلك، وعليه أن يتأكد من تحقيق النتائج المرغوبة منها، فالإدارة مسؤولة عن التصرف لحسم الأمور التي تم التقرير عنها، والتدقيق الداخلي مسؤول عن تقييم ذلك التصرف. يتضح مما سبق، أن مرحلة المتابعة لا تقل أهمية عن المراحل السابقة، فهي مرحلة تتحدد فيها المسؤوليات، وقد فرق المعيار رقم 2500 بين مسؤولية الإدارة عن إتخاذ الإجراءات اللازمة إستجابة لتقرير التدقيق الداخلي، وبين مسؤولية مدير التدقيق الداخلي عن تقييم الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة، بإعتبار أن إدارة التدقيق الداخلي ليس لها أي سلطة (Autorité) تمكنها من فرض تنفيذ التوصيات و الإقتراحات الواردة في التقرير النهائي لمهمة التدقيق، وإنما (في الأصل) تعتبر بمثابة وظيفة إستشارية.

¹ Ibid, P. 272.

وأما ما يتعلق بالإدارة، فيمكن حصر استجاباتها إتجاه التقرير النهائي للتدقيق الداخلي في ثلاث مواقف

ممكنة، وهي:

- قبول إقتراحات التدقيق الداخلي بشكل كامل، وهو موقف يأتي بعد إقتناع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق بما ورد في تقرير التدقيق أثناء الإجتماع الختامي، وما جرى فيه من نقاشات و تبادل للآراء؛
- قبول إقتراحات التدقيق الداخلي بشكل جزئي، نظرا لعدم إقتناع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق أو الإدارة العليا ببعض الإقتراحات، بإعتبارها غير ملائمة لظروف المنشأة؛
- رفض إقتراحات التدقيق الداخلي بشكل كامل، وهو موقف إستثنائي، فلا يمكن القيام بمهمة التدقيق، وما تتطلبه من موارد، ثم تكون النتيجة رفض الإقتراحات. ولتجنب هذا الموقف المرحج، يجب على مسؤول مهمة التدقيق أن يتأكد من ملائمة الحلول المقترحة لأوضاع المنشأة الحالية والمستقبلية، في ضوء نتائج المناقشات أثناء الإجتماع الختامي. وإذا قررت إدارة المنشأة تحمل مخاطر عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها بسبب التكلفة أو أي سبب آخر، رغم أنها تمثل مخاطر غير مقبولة للمنشأة، فيجب على مسؤول التدقيق الداخلي إخطار مجلس الإدارة بذلك طبقا للمعيار رقم 2600. هنا تتأثر إستقلالية المدقق الداخلي، وتصبح مقيدة بنشوء خلاف بينه وبين الإدارة العليا، والذي يجب أن يفصل في هذا الخلاف هو مجلس الإدارة ذاته، أو لجنة التدقيق، و هذا ما يجعل وجود هذه الأخيرة أمر ضروري لحماية إستقلالية نشاط التدقيق الداخلي في المنشأة.

ومهما كانت طبيعة إستجابة إدارة المنشأة لتقرير التدقيق الداخلي، فإنه من الضروري أن يقدم المدقق المكلف بالمتابعة تقريرا مكتوبا عن مدى الإستجابة لنتائج التدقيق، إلى مسؤول التدقيق الداخلي، والذي يتولى إرساله للإدارة العليا للمنشأة ومجلس إدارتها للإعلام بنوعية التدابير المتخذة من حيث كفايتها، و إتخاذها في الوقت المناسب.

إنطلاقا مما سبق، نستنتج أن المنهجية العامة لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي، وفق الضوابط أو القواعد المنصوص عليها في معايير التدقيق الداخلي الدولية، وكما يلخصها الشكل رقم: 3-6) أنظر الصفحة الموالية)، تدل فعلا على نضج هذه المهنة، وتحولها من تطبيقات غير منضبطة الأهداف والقواعد إلى مهنة منمطة، تخضع إلى تطبيق منهجية صارمة، بسيطة، وتتكيف مع كل الظروف والأحوال، وتصلح في كل المجالات، وتتم في جو من الشفافية والوضوح، وتؤدي في النهاية- إلى تحقيق الغاية من إنشاء التدقيق الداخلي، ألا وهو إضافة قيمة للمنشأة، و مساعدتها على تحقيق أهدافها.



المصدر: من تصور الباحث إعتقادا على ما سبق

خلاصة الفصل الثالث

ختاما لهذا الفصل الذي عالجتنا من خلاله إشكالية الشروط أو المتطلبات الواجب مراعاتها في ممارسات التدقيق الداخلي، والتي تضمن تحقيق أهدافه و أداء دوره في المنشأة، وذلك بالإستناد إلى معايير التدقيق الداخلي الدولية، توصلنا إلى ما يلي:

- تقدم معايير التدقيق الداخلي الدولية إطارا مرجعيا مهما لقياس أداء نشاط التدقيق الداخلي، حيث إشملت على كل المتطلبات الواجب مراعاتها، والتي تسمح لنشاط التدقيق الداخلي من إنجاز سلسلة واسعة من القيم المضافة لعمليات المنشأة.

- إن تأدية التدقيق الداخلي لدوره بفعالية يتطلب تمتعه بمكانة تنظيمية ملائمة ضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة، تؤكد على إستقلاليته عن الإدارة، و تجعله على إتصال مباشر بلجنة التدقيق أو مجلس الإدارة. ولا يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي أن تعمل بفعالية إلا إذا حظيت بدعم الإدارة العليا للمنشأة، وهذا ما يبرر الدعوة إلى إرتباط هذه الوظيفة إداريا بها.

- يعتبر ميثاق التدقيق الداخلي الوثيقة الرسمية التي تدفع الخاضعين للتدقيق للتعامل معه، حيث تعطيه الشرعية، بإعتباره نشاطا رقابيا، إلا أن أداء التدقيق الداخلي لدوره بفعالية يحتاج إلى القبول لدى كافة أعضاء المنشأة، وهو الضامن الأساسي في كسب تعاونهم، و الإقبال على طلب خدماته. وبهذا تظهر أهمية إعتداد مسؤول التدقيق الداخلي سياسة إتصالية فعالة للتعريف بأهمية التدقيق الداخلي، والخدمات التي يمكن تقديمها لمختلف المستويات الإدارية في المنشأة.

- تتأثر درجة تحقيق أهداف التدقيق الداخلي بنوعية نتائج العملية التدقيقية، وهي بدورها تتوقف على نوعية القائمين بها، و على طريقة تنفيذها، وذلك أن عملية التدقيق الداخلي تتم بتطبيق منهجية صارمة ومنظمة، يستخدم من خلالها المدقق الداخلي مرجعيات وأدوات للقياس والتحليل و التقييم، تتطلب منه أن يكون متصفا بمجموعة من الصفات المخصوصة مثل: الكفاءة، الموضوعية، العناية المهنية، و صفات أخرى ذاتية تتعلق بأسلوب التعامل الإنساني مع أفراد المنشأة، أثناء أداء أعماله.

- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بدور محوري لتحقيق فعالية نشاط التدقيق الداخلي، وضمن نوعيته، من خلال العمل على توفير الإحتياجات البشرية والمادية الملائمة، وتخطيط أعمال التدقيق و الإشراف عليها، والحفاظ على إستقلالية المدققين الداخليين، و موضوعية تقارير التدقيق.

الفصل الرابع

تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي
في عينة من المؤسسات العمومية
الإقتصادية الجزائرية

الفصل الرابع: تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في عينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية

تمهيد

تلعب المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر دورا هاما في عملية التنمية و تحقيق التشابك الاقتصادي بين مختلف الأنشطة وتأمين توازن اقتصادي ملائم؛ ولهذا، فقد حظيت باهتمام بالغ من قبل السلطات العمومية من أجل توفير فرص البقاء والنمو لهذه المؤسسات، من خلال تبني إصلاحات جادة تمس كافة المستويات ذات العلاقة. ولعل أبرز تلك الجهود، عمليات إعادة التأهيل التنظيمي والإداري للمؤسسات العمومية الاقتصادية، التي هدفت إلى خلق مناخ تنظيمي ملائم، و إستحداث آليات رقابية، تعمل إلى جانب الآليات الرقابية الخارجية في توجيه هذه المؤسسات إلى تحقيقها أهدافها المرسومة، في ظل تمتع إدارات هذه المؤسسات بالإستقلالية الإدارية، و بحرية نسبية في إتخاذ القرارات.

لقد أدركت السلطات العمومية منذ نهاية الثمانيات أن آليات الرقابة الخارجية التقليدية على المؤسسات الاقتصادية العمومية لم تؤت ثمارها، وذلك أنها رقابة لحظية، ولا يمكن لها الوقوف على كل حقائق التسيير، و بالدقة المطلوبة. وفي ظل التحديات التي تواجهها، طالبت الجهات الوصية من فترة إلى أخرى، إدارات هذه المؤسسات بتدعيم النظام الرقابي بوظيفة التدقيق الداخلي، لتساهم في تحسين وتطوير الأداء الرقابي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، بما يمكن من خلق قيمة مضافة و التحكم في المخاطر، وإرساء مبادئ الشفافية والنزاهة، والمسؤولية، من خلال خدمات التأكيد والإستشارة. غير أن هذه المساهمة المرجوة مرتبطة بمدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية، التي تمثل المقومات أو الشروط الكفيلة بتحقيق فعالية هذه الوظيفة.

إن واقع الكثير من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية اليوم، وما تعانيه من تدهور في الأداء المالي، و شيوع ظاهرة الغش والإختلاس، لا يدل على إستفادتها من مزايا وجود وظيفة التدقيق الداخلي بها كما ينبغي، مما يستدعي القيام بالدراسات الميدانية اللازمة لجمع وتحليل البيانات و المعطيات حول ممارسات التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات، و إستقرائها بشكل علمي و واقعي، و إقتراح الحلول الملائمة، بما يؤدي إلى تفعيل دور التدقيق الداخلي، وتعظيم مساهمته في العملية الإدارية للمؤسسة العمومية الاقتصادية.

المبحث الأول: نشأة و تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

لقد مرت مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر بعدة تحولات منذ الثمانينات إلى يومنا هذا، متأثرة بالتطورات التي عرفتها البيئة الإقتصادية المحلية، ومن ذلك تلك السياسات والبرامج المطبقة من قبل الدولة الجزائرية لتأهيل المؤسسات العمومية الإقتصادية والمالية، والتي أعطت مكانة مهمة للتدقيق الداخلي، كألية رقابية تساعد هذه المؤسسات على تحقيق أهدافها.

أولاً: نبذة مختصرة حول تطور الإطار التشريعي المتعلق بممارسة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية.

1) المرحلة الأولى (قبل 1988): تميزت هذه الحقبة بإتباع الجزائر نظام الاقتصاد المخطط (الاقتصاد الاشتراكي)، والذي يتميز بسيطرة الدولة على الحياة الإقتصادية بإنشاء مؤسسات إقتصادية تخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط والتوجيهات الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التي تتبع لها. وقد كانت المؤسسات العمومية الإقتصادية، خلال تلك الفترة، تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة (la cours des comptes) ؛ وقد فرض المشرّع في وضعه للقانون الخاص بهذه الهيئة على ضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس حيث "تنص المادة 36 من القانون 05/80 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى هذه الهيئة توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالهم"¹. وبناءً على ذلك، فإن هيئات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية تتبع وظيفياً لمجلس المحاسبة؛ في المقابل، تقع على المديرية العامة لهذه المؤسسات مسؤولية إنشاء هياكل التدقيق الداخلي والإشراف الإداري عليها، دون أن تتدخل في مهامها، و في مجالات عملها.

2) المرحلة الثانية (1988 - 1995): عرفت هذه الفترة تحولات مهمة في الإقتصاد الجزائري، تحت تأثير عوامل مختلفة محلية و دولية، وقد كان أبرز هذه التحولات، قرار الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي، وما يعني ذلك من انفتاح الجزائر على الإستثمار الخاص المحلي والأجنبي، الذي جعل المؤسسات العمومية الإقتصادية والمالية في مواجهة تحدي المنافسة. قامت السلطات العمومية بوضع جملة من القوانين تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، وكان من بين هذه القوانين، القانون رقم²

¹ عبد الرحمان العايب، " نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية "، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010، جامعة سكيكدة، الجزائر، ص. 21.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988، ص. 11.

01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية الذي كرس في مادته الأربعين (40) إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية، وقد جاء فيها ما يلي : " تقع على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية لتدقيق المؤسسة وتحسين طرق عملها وتسييرها بشكل دائم " .

إنطلاقاً من نص هذه المادة، تتمثل مهام وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الاقتصادية في المساعدة على تطوير وتحسين، بشكل مستمر، طرق العمل وأساليب التسيير في هذه المؤسسات. كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية من رقابة مجلس المحاسبة، بحيث انفصلت وظيفة التدقيق الداخلي من سلطة ووصاية مجلس المحاسبة وأصبحت خاضعة لسلطة الإدارة العليا.¹ وقد ترسم ذلك بصدور القانون 32/90 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990، الذي حصر مجال تدخل مجلس المحاسبة، حيث استثنى من مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

(3) المرحلة الثالثة (من 1995 م إلى يومنا هذا): شهدت سنة 1995 إلغاء كل قوانين الإصلاحات الاقتصادية بما فيها القانون 01/88 وتعويضهم بالأمر الرئاسي رقم 25/95 المؤرخ في يوم 25 سبتمبر 1995، والمتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة²، إذ أنه بصدور هذا الأمر، تم إلغاء المادة 40 من القانون 01/88 التي كانت تفرض على المؤسسات العمومية الاقتصادية ضرورة إنشاء وظيفة للتدقيق الداخلي.

إن ما يميز هذه المرحلة هو أنه بالرغم من إلغاء المادة 40 المذكورة سابقاً، إلا أن السلطات العمومية واصلت في إصدار تعليمات إلى مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية والمالية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، ويمكن ذكر أهمها، فيما يلي:

- التعليمات رقم 97/36 الصادرة عن المجلس الوطني لمساهمات الدولة، يوم 17 فيفري 1998، بضرورة إنشاء هياكل للتدقيق الداخلي ذات نجاعة.
- النظام رقم 03/02 الصادر عن بنك الجزائر، يوم 14 نوفمبر 2002، المتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.
- المذكرة التوجيهية الصادرة يوم 20 ماي 2003م، عن رئيس الحكومة، بإعتباره رئيس مجلس مساهمات الدولة، والتي دعا فيها إلى ضرورة الإسراع في إنهاء وضع نظم الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية والمالية.

¹ عبد الرحمان العايب، مرجع سبق ذكره، ص.22.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 55 المؤرخة في 27 / 09 / 1995، ص.6

• التعليم رقم 07/SG/079 المؤرخة يوم 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة مطالبة المجلس الوزاري المشترك، المنعقد في 18 ديسمبر 2006، كل المؤسسات العمومية الإقتصادية وضع مصلحة للتدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

وقد أقر المرسوم التنفيذي رقم 09/ 96 المؤرخ في 29 فيفري 2009 المحدد لكيفيات مراقبة وتدقيق تسيير المؤسسات العمومية الإقتصادية من طرف المفتشية العامة للمالية¹ (I.G.F) ضمنا بضرورة إنشاء هياكل التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات، و الإهتمام بها، حيث نص في المادة الثانية(2) منه على أن عمليات الرقابة وتدقيق التسيير، تشمل عدة ميادين، و ذكر منها سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي.

ثانيا: الإطار التنظيمي(المؤسسي) لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

لقد وفر القانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية الصادر عام 1988، ولا سيما المادة 40 منه، إطارا تشريعا لنشاط التدقيق الداخلي في الجزائر، غير أن وجود هذا الإطار التشريعي آنذاك، لم يجعل الممارسات في المؤسسات العمومية الإقتصادية خاضعة للأصول المهنية المتعارف عليها في مهنة التدقيق الداخلي على المستوى الدولي، وذلك لغياب تأطير تنظيمي لهذه المهنة في الجزائر، كما هو موجود في البلدان الأخرى ذات التجربة المعتبرة في هذا الميدان، والتي تم فيها الإعراف بهذه المهنة. ومن الضروري أن تعمل مهنة التدقيق الداخلي، كغيرها من المهن، في ظل إطار تنظيمي يسهر على تكوين، تدريب، وتنسيق الجهود بين المنتسبين إليها، ويشكل هذا الإطار الحاضنة أو البيئة الملائمة لتطوير المهنة بإستمرار، بما يتواءم مع التطورات في بيئة الأعمال المحلية والدولية.

ولهذا الغرض، أنشأت جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) رسميا في 19 جويلية عام 1993م من طرف مجموعة من المدققين الداخليين (عددهم 38) يعملون في مؤسسات إقتصادية و مالية عمومية، تنشط في قطاعات مختلفة.

تعتبر جمعية² AACIA شخص معنوي، غير هادفة للربح، تهدف إلى ما يلي:

- ✓ ترقية وتطوير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛
- ✓ خلق وتدعيم العلاقات ما بين المدققين الداخليين، بما يمكن من التعاون وتبادل المعارف؛
- ✓ إقتراح محاور التكوين وتحسين المستوى في مجال التدقيق الداخلي؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 14 المؤرخة في 04/ 03/ 2009، ص. 18

² بالإعتماد على العدد الخاص من مجلة « L'Auditeur »، الصادر سنة 2004، وهي موقفة حاليا، و أعداد من مجلة « L'Auditeur Francophone »، التي تعد منبرا إعلاميا للجمعيات المهنية للتدقيق الداخلي المنظرية تحت الإتحاد الفرنكوفوني للتدقيق الداخلي(U.F.A.I)

- ✓ جمع وتوزيع المراجع والدوريات المتخصصة في التدقيق الداخلي؛
- ✓ البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية للإلتزام بأخلاقيات المهنة؛
- ✓ خلق وتدعيم العلاقات مع جمعيات وطنية و أجنبية ذات أهداف مماثلة؛
- ✓ تطوير أي أنشطة أخرى لها علاقة بمجال التدقيق الداخلي.

وقد عملت جمعية AACIA، منذ نشأتها عام 1993م، على تحقيق أهدافها المذكورة أعلاه، من خلال ما

يلي:

- تحسيس دوائر القرار الإقتصادي حول أهمية وظيفة التدقيق الداخلي كأداة مساعدة للإدارة، حيث أرسلت في بداية نشأتها وثائق تحسيسية إلى الشركات القابضة العمومية حول هذا الموضوع؛
- تنظيم لقاءات بين المدققين الداخليين العاملين في مؤسسات إقتصادية ومالية مختلفة لتبادل الخبرات والأفكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للتدقيق الداخلي وصعوباته.
- السعي لتحقيق إعراف دولي بالجمعية كمنظمة مهنية للتدقيق الداخلي في الجزائر، وهو ما حصل بإنضمامها إلى معهد IIA سنة 1997، وأصبحت بمثابة ممثل لهذا المعهد في الجزائر، الأمر الذي مكّنها من متابعة التطورات الحاصلة على مهنة التدقيق الداخلي بإستمرار، والإستفادة من تجارب هيئات مهنية محلية في دول أخرى ذات باع في هذا المجال، على غرار فرنسا، كندا، بلجيكا،... إلخ، في إطار فضاء الإتحاد الفرنكفوني للتدقيق الداخلي (UFAI) ؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية موجهة لفائدة المنتسبين للجمعية، تتناول مختلف التطورات المحلية والدولية وتأثيرها على الإطار المفاهيمي والممارسة العملية للتدقيق الداخلي، وقد كان آخرها الملتقى الدولي الأول حول " التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، والأخلاق: الرهانات الجديدة للإدارة " المنظم يومي 25 و 26 ماي 2010م بالجزائر العاصمة. وتمثل هذه التظاهرات، في نفس الوقت، فرصة مهمة لتحسيس مدراء المؤسسات الجزائرية على إدراك مفهوم التدقيق الداخلي وفهمه فهما صحيحا؛
- برمجة دورات تكوينية في مهنة التدقيق الداخلي منذ جانفي 2009، بالتعاون مع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI)، تتوج هذه الدورات بحصول المترشحين الناجحين على شهادة مهنية في التدقيق الداخلي (D.P.A.I)؛
- مساعدة المؤسسات في عملية إنشاء هيكلية للتدقيق الداخلي، وإعداد و تحرير "ميثاق التدقيق الداخلي" الخاص بها؛

- توفير مراجع متخصصة في التدقيق الداخلي، و مراجع أخرى ذات صلة بالمهنة، توضع تحت تصرف المنتسبين للجمعية، للإستفادة منها في إثراء معارفهم النظرية في هذا المجال، مع العلم أن عدد المدققين الداخليين المنتسبين بلغ (140) مدققا، وهذا بتاريخ 15 ماي 2010م؛

- المساهمة في إصدار مجلة « L'Auditeur Francophone » ، وهي بمثابة منبر إعلامي للإتحاد الفرنكوفوني للتدقيق الداخلي (U.F.A.I)، يساهم في التعريف بالجمعيات المهنية للتدقيق الداخلي العضوة، وبأنشطتها الماضية والمستقبلية، و فضاء للنقاش وإثراء الأفكار من خلال مساهمات المنتسبين لهذه الجمعيات.

إستنادا إلى ماسبق، يمكن القول أن التجربة الجزائرية في ممارسة و تأطير مهنة التدقيق الداخلي لازالت تجربة فنية (نسبيا) بالمقارنة مع تجارب الدول الرأسمالية، وحتى تجارب بعض الدول العربية؛ غير أن وجود نصوص تشريعية خاصة بتطبيق نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية والمالية من جهة، وتوفير الوعاء التنظيمي (المؤسسي) لتكوين المدققين و تحسين مستواهم، من جهة أخرى، يُتوقع أن تكون عوامل مساعدة على جعل ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية والمالية ترقى إلى المستوى المرضي، الذي يتجسد في الإلتزام بالإطار المرجعي لمهنة التدقيق الداخلي، ومن ذلك تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعارف عليها، خصوصا، أن الحاجة لهذه الأداة الرقابية أصبحت ملحة أكثر من ذي قبل، في ظل بيئة الأعمال الجديدة التي تعمل فيها المؤسسات العمومية، والتي تتميز بإرتفاع مستويات المخاطر، فضلا عن تنوعها.

المبحث الثاني : منهجية الدراسة وأسلوبها

أولاً: مجال، مجتمع و عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين العاملين في عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية، وعددها (22) مؤسسة كبرى، تتكون من (3) مجتمعات (Groupes)، (5) شركات فرعية، و(10) شركات مساهمة (SPA)، ومؤسسات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC). وقد تم إختيارها بعناية لتكون كمنهج للدراسة، على أساس تجربتها في التدقيق الداخلي، والتي حددناها بثلاث سنوات على الأقل، وهي مدة كافية لإجراء تقييم موضوعي شامل لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي. فيمكن خلال هذه المدة تعريف المستويات الإدارية في المؤسسة بأهداف هذه الوظيفة ومجالات تدخلها، وطرق عملها، ومن ثم توفير جو من الثقة في المدققين الداخليين، و حصول القبول لهم (Familiarisation). كما تسمح هذه المدة بترسيخ ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسة، حيث تتشكل البنية التنظيمية لهذه الوظيفة، ويصبح لدى المدققين التابعين لها طريقة عمل منظمة ومتعارف عليها، تعكس تراكم الخبرة لديهم. وقد تم تحديد المؤسسات المستوفية لهذا الشرط، من خلال الإتصال المباشر بالمديريات العامة للمؤسسات المختارة بصفة مبدئية¹، وذلك بزيارتها و مقابلة مسؤول التدقيق الداخلي (وهذا في أغلب الحالات)، أو عن طريق الإتصال بالهاتف بإدارة المؤسسة، لجمع المعلومات الأولية حول نشاط التدقيق الداخلي، للتأكد من توفر معيار المدة المعتمدة.

وقد حرص الباحث على أن تمثل المؤسسات المختارة مختلف القطاعات الاقتصادية الكبرى في الإقتصاد الجزائري، حيث شملت القطاعات التالية: القطاع الصناعي (13 مؤسسة)، قطاع الخدمات (07 مؤسسات)، قطاع الأشغال العمومية (مؤسسة واحدة)، و قطاع التجارة (مؤسسة واحدة)، واستثنى القطاع الزراعي باعتبار أن

¹ بالإعتماد على دليل المؤسسات في الجزائر الصادر سنة 2009 عن المؤسسة الوطنية للإتصال والنشر والإشهار (ANEP).

التشريعات المتعلقة بالتدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الاقتصادية تخص المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري، ولا تشمل التعاونيات الزراعية. و من المنفق عليه(نظريا) أن ممارسات التدقيق الداخلي لا تتأثر بقطاع نشاط المؤسسة، لكون هذه الممارسات تخضع لمعايير واحدة قابلة للتطبيق في أي منظمة بغض النظر عن أهدافها، وطبيعة أنشطتها.

وقد قام الباحث بإختيار المؤسسات العمومية الاقتصادية المكونة لمجال الدراسة (إضافة إلى معيار الخبرة في التدقيق الداخلي) على أساس أنها مؤسسات وطنية كبرى، و أنها تحتل مكانة مهمة و إستراتيجية في الإقتصاد الجزائري، و لها تقاليد إدارية مترسخة، وتجربة معتبرة في الحياة الاقتصادية، حيث أن 20 مؤسسة منها تم تأسيسها قبل عام 1990 م، أي بنسبة 90% من إجمالي المؤسسات المختارة. ولهذا، يرى الباحث أن نتائج الدراسة على هذه العينة من المؤسسات تعكس حقيقة ممارسات التدقيق الداخلي في كل المؤسسات الاقتصادية العمومية التي تتواجد بها هيكلية للتدقيق الداخلي، ذات التجربة المقبولة، كما أن خضوعها لأطر تشريعية وهيئات وصية واحدة، يجعل طرق تسيير هذه المؤسسات، وبيئتها الداخلية، ونظرتها إلى نشاط التدقيق الداخلي تتشابه إلى حد كبير، ومن ثم يمكن إستخلاص نتائج علمية سليمة من هذه الدراسة.

أما عينة الدراسة فقد شملت كامل مجتمع الدراسة، أي بتطبيق أسلوب المسح الشامل بتوزيع الإستبيانات على جميع العاملين في هياكل التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية محل الدراسة، من مسؤولي التدقيق الداخلي و مدققين داخليين على إختلاف درجاتهم، والبالغ عددهم (109).

ثانيا- متغيرات الدراسة :

قام الباحث بقياس متغيرات الدراسة، من خلال أسئلة الإستبيان، كما يلي:

➤ **المتغير التابع:** ويتمثل في درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، حيث تم قياسها من خلال الإجابة على أسئلة القسم الثالث، والتي توزعت على مجموعتين: مجموعة معايير الصفات، ومجموعة معايير الأداء. وقد تم وضع الأسئلة بصيغة التأكيد (في الإتجاه الإيجابي) بهدف تحديد مستوى تطبيق هذه المعايير، مع إدراج بعض الأسئلة لإختبار مصداقية ملء الإستبيان.

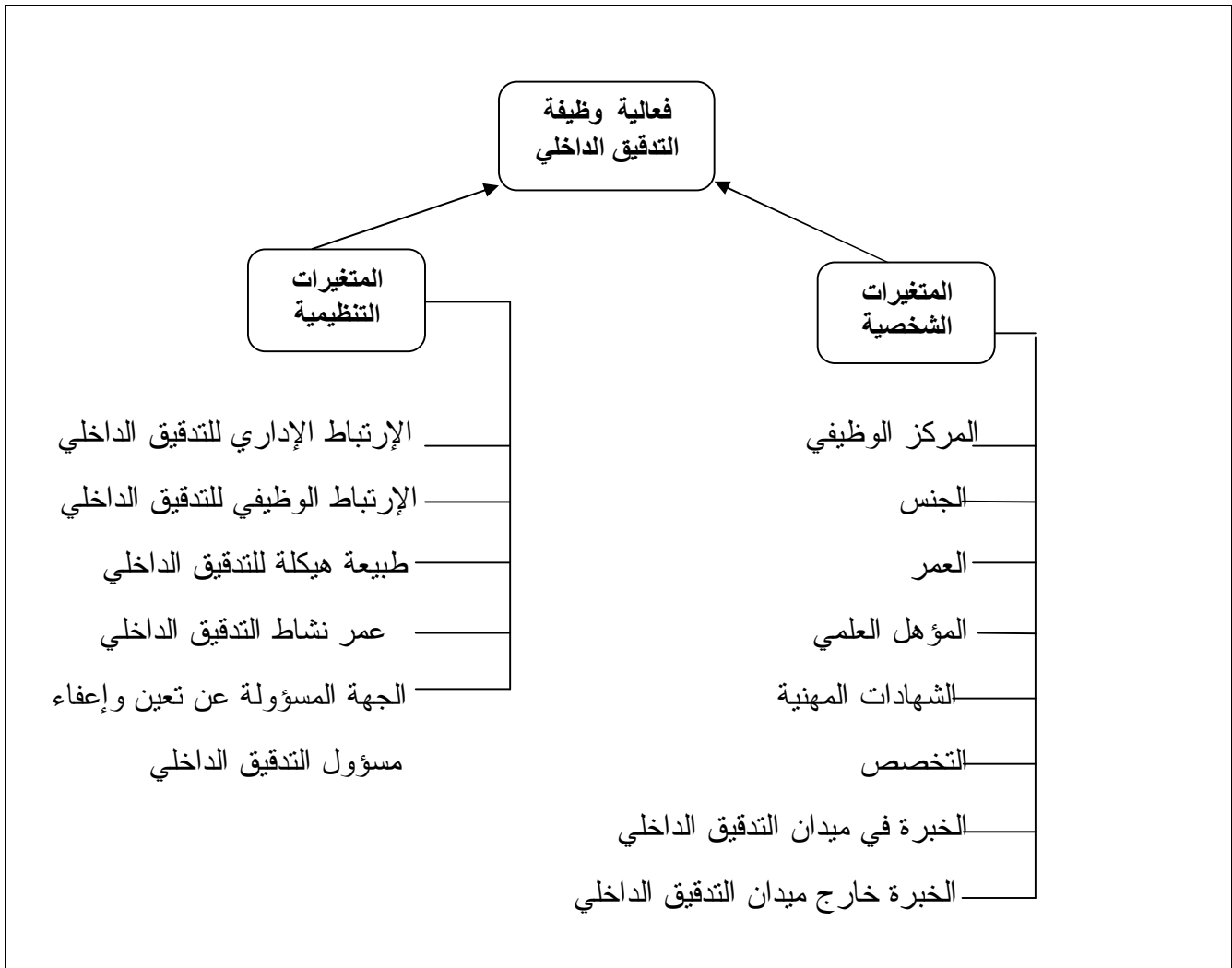
➤ **المتغيرات المستقلة:** وتم تحديدها إنطلاقا من القسمين الأول والثاني من الاستبيان، حيث تم:

- إختيار المتغيرات الشخصية أو الديموغرافية لأفراد العينة، وهي: المركز الوظيفي، الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، التخصص، الخبرة في مجال التدقيق الداخلي، والخبرة خارج التدقيق الداخلي، وذلك لمعرفة تأثيرها على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي. وتم الحصول على بيانات المتغيرات الشخصية والديموغرافية من خلال الإجابة على أسئلة القسم الأول من الإستبيان؛

- إختيار المتغيرات التنظيمية المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي وهي: الإرتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي، الإرتباط الوظيفي للتدقيق الداخلي، طبيعة هيكله التدقيق الداخلي، الجهة المسؤولة عن تعيين وإعفاء مسؤول التدقيق الداخلي، وعمر نشاط التدقيق الداخلي، وذلك لمعرفة تأثيرها على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي. وقد تم الحصول على بيانات المتغيرات التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي من خلال الإجابة على أسئلة القسم الثاني من الإستبيان.

و يمكن تلخيص نموذج الدراسة في الشكل التالي:

الشكل رقم : 1-4 نموذج الدراسة



ثالثاً- أسلوب جمع البيانات

(1) أداة الدراسة: بعد الإطلاع على أدبيات البحث والدراسات السابقة، قام الباحث بتصميم إستبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وذلك لجمع البيانات من أفراد العينة، المكوّنة من جميع مسؤولي التدقيق الداخلي

والمدققين الداخليين في إثنين وعشرون (22) مؤسسة عمومية إقتصادية مختارة كمجال للدراسة. وقد تم مراعاة أن يكون الإستبيان شاملا لقياس مدى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات، من خلال الإستعراض التفصيلي لمعايير التدقيق الداخلي الدولية وفق طبعة سنة 2008م، بإعتبارها المرجعية أو الإطار العام الذي نستند إليه في تقييم فعالية التدقيق الداخلي، مع تغطية الجوانب الأخرى للموضوع، والمتعلقة بالمدققين، و بالمؤسسات محل الدراسة. وعلى هذا الأساس، تم تصميم الإستبيان مكونا من ثلاثة أقسام:¹

✓ **القسم الأول:** وهي البيانات الديموغرافية (الشخصية) لمسؤولي التدقيق الداخلي و المدققين الداخليين، على إختلاف درجاتهم، مع إستثناء المدققين المتربصين، لأن فترة عملهم القصيرة لا تسمح لهم بتكوين تصور واضح و متكامل حول ممارسات التدقيق الداخلي في مؤسساتهم. كما تم إستبعاد الموظفين في أمانة (La Secrétariat) إدارة التدقيق الداخلي، بإعتبار أن عملهم إداري بحت، ولا يقومون بأعمال تدقيقية. وقد تضمن هذا القسم تسع (09) أسئلة، شملت المركز الوظيفي، الجنس، عدد سنوات الخبرة في غير التدقيق الداخلي، عدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي، العمر، أعلى مؤهل أكاديمي، التخصص، الشهادات المهنية، و أخيرا مصادر الخبرة المكتسبة في مجال التدقيق الداخلي.

✓ **القسم الثاني:** وهي تمثل البيانات المتعلقة بالمؤسسة العمومية الإقتصادية، وقد تضمن هذا القسم محورين، الأول يتعلق ببعض البيانات حول المؤسسة وهي: اسم المؤسسة، تاريخ التأسيس، النشاط الرئيسي، عدد العاملين، عدد الوحدات. أما المحور الثاني، فخصص لجمع بيانات حول نشاط التدقيق الداخلي، للإستفادة منها في تحليل نتائج القسم الثالث من الإستبيان، تتعلق هذه البيانات بطبيعة الهيكلة التنظيمية للتدقيق الداخلي، و الجهة التي يرتبط بها إداريا و وظيفيا، والجهة التي تقوم بتعيين مسؤول التدقيق الداخلي وإنهاء مهامه، والجهة التي توافق على صلاحيات التدقيق الداخلي ومسؤولياته وأهدافه، ومدى وجود التدقيق اللامركزي، و سنة إنشاء نشاط التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى معلومات عن عدد المدققين الداخليين حسب مراكزهم الوظيفية. ونظرا لأهمية أسئلة هذا القسم من الإستبيان، وحساسيتها في بعض الأحيان لدى الإدارة العليا في بعض المؤسسات محل الدراسة، فقد طلبنا من مسؤولي التدقيق الداخلي الإجابة عليها، بإعتبارهم الجهة المخولة بذلك.

✓ **القسم الثالث:** الذي تمثل فقراته في مجموعها مكونات معايير التدقيق الداخلي الدولية، ويتكون هذا القسم من أربعة عشر (14) فقرة موزعة على خمسة وثمانين (85) عبارة، وأستخدم مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي لبيان الإلتزام بتطبيق كل معيار من معايير التدقيق الداخلي، وذلك من وجهة نظر أفراد

¹ أنظر الملحق رقم 2.

العينة، وقد خصص لكل حالة من الحالات وزن يتفق مع أهمية الحالة، كما هو مبين في الجدول رقم 4-1 (أنظر الصفحة الموالية).

الجدول رقم: 4-1 مقياس ليكرت لإستبيان الدراسة

التصنيف	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث

لقد كان هدف الباحث من استخدام الإستبيان كوسيلة أساسية لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة هو إعطاءهم الوقت الكافي للإجابة على جميع الأسئلة، وضبط إجاباتهم، حيث يمكنهم الرجوع إلى الوثائق المحتفظ بها (الأرشيف) في إدارة التدقيق الداخلي، إن استدعى الأمر ذلك. ومن جهة أخرى تمّ الإستعانة بالمقابلات الشخصية مع بعض أفراد العينة (مدققين داخليين، مسؤولي التدقيق الداخلي) للإستفادة من مزايا الإتصال المباشر، التي قد لا يمكن تحقيقها بوسيلة الإستبيان، ومنها:

- إمكانية التدخل للمطالبة بمزيد من التوضيحات، التي تمكن من تكوين تصور واضح وكامل حول ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة؛
- إمكانية تحصيل آراء أكثر موضوعية، تقلل من آثار أي تغليب محتمل للذاتية في الإجابة على الإستبيان، من قبل بعض أفراد العينة.

(2) إختبار الإستبيان:

1,2، إختبار صدق الإستبيان: قبل الصياغة النهائية للإستبيان ونشره، قام الباحث بإجراء إختبار صدق الإستبيان، للتأكد من صياغة الأسئلة بأسلوب واضح، بعيدا عن كل إلتباس أو غموض، و التعرف على مدى شمولية الإستبيان، وسلامة تصميمه. وقد تم عرضه على أربعة أساتذة، منهم ثلاثة أساتذة متخصصون في التدقيق والمحاسبة، وأستاذ متخصص في التقنيات الكمية، ينتمون لجامعات سكيكدة، قسنطينة و عنابة، بالإضافة إلى عرض الإستبيان على أربعة مدققين داخليين تابعين للمؤسسة المينائية بسكيكدة (EPS)، والشركة الجزائرية لأشغال الطرق (ALTRO)، المتواجدين بولاية سكيكدة. وقد قام هؤلاء المحكمون بمراجعة الإستبيان، وإيداء ملاحظاتهم وتوصياتهم، التي أخذها الباحث بعين الإعتبار عند إعداد الإستبيان في شكله النهائي، والمبين في الملحق رقم (01).

2.2. إختبار ثبات الإستبيان: لغرض إختبار الإتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة، و للإستبيان بشكل عام، إستخدم الباحث معامل ألفا كرومباك (Alpha Cronbach)، الذي تتراوح قيمته نظريا بين الصفر (0) والواحد (1)، وكلما إقترب من الواحد دل على وجود ثبات عال، يطمئن على صدق أداة الدراسة، طبقا لقاعدة " كل إختبار ثابت صادق". وعند تطبيق إختبار الثبات على أسئلة الإستبيان، بلغت قيمة معامل ألفا كرومباك 00.9839، وهي قيمة تطمئن على مصداقية أداة الدراسة.

رابعا- توزيع الإستبيانات* وجمعها

إعتمد الباحث في توزيع الإستبيان على أفراد العينة على عدة قنوات، أمثلتها طبيعة دراستنا التي تخص المؤسسات العمومية الإقتصادية الكبرى، والتي تتواجد بمناطق متباعدة، يصعب على الباحث توزيع كل الإستبيانات عن طريق الإتصال المباشر بجميع أفراد العينة. إضافة إلى ذلك، فقد لاحظ الباحث أن بعض المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة تتعامل مع موضوع فعالية التدقيق الداخلي بشيء من الحساسية، ولا تتجاوب بقوة و بإنسباط مع طلب الإجابة على الإستبيان، وقد نضطر إلى الإنتظار بعض الأيام، أو الأسابيع للرد على طلبنا، بعد الإطلاع عليه ودراسته من قبل المدراء العاميين. وفي المقابل وجدنا تجاوبا قويا من قبل مسؤولي التدقيق الداخلي في كل المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة، و قد عبروا على إستعدادهم للإجابة على الإستبيان، وتقديم أي معلومات إضافية مفيدة حول ممارسات التدقيق الداخلي في مؤسساتهم. ولهذه الأسباب، قمنا بتوزيع الإستبيانات بعدة طرق، حتى نتمكن من ضمان وصولها إلى كل أفراد العينة في الوقت المناسب، وإسترجاعها في أقصر وقت ممكن. وعموما، إعتمدنا الطرق التالية:

- الإتصال المباشر بأفراد العينة؛
- إيداع الإستبيانات لدى مسؤولي التدقيق الداخلي؛
- إرسال الإستبيانات عبر البريد العادي* إلى العنوان الرسمي للمؤسسة، وتتولى مصلحة التنظيم بها تحويل الإستبيانات إلى إدارة التدقيق الداخلي.

و لقد ركزنا في توزيع الإستبيانات على الطريقتين الأولى والثانية، من خلال الإنتقال (شخصيا) إلى تسع عشرة (19) مؤسسة موضوع الدراسة، حتى نضمن الإجابة على أسئلة الإستبيان، بإهتمام و بجدية أكثر. وأما

* أعدت النسخة التي وزعت على أفراد العينة باللغة الفرنسية، لاعتقادنا بأن أغلبية العاملين في مجال التدقيق، لا يستخدمون اللغة العربية في حياتهم المهنية، و هذا بعد إجراء تجربة مع عدد من المدققين على أساس النسخة باللغة العربية، حيث إعتدوا عن الإجابة، فاضطررنا لإعداد الاستبيان باللغة الفرنسية للحصول على إجابات صحيحة.

* عدلنا عن إستخدام البريد الإلكتروني كقناة لتوزيع الإستبيانات على أفراد العينة بعد ما جربنا هذه الوسيلة مع بعض المؤسسات، ولم نجد إستجابة منها، فضلا على أن أغلبية المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة ليس لديها بريد إلكتروني، أو أنها لا تستعمل هذه الوسيلة كقناة رسمية للإتصال الخارجي، وإن كان في الظاهر موجودا.

إستعمال البريد العادي، فقد إقتصر على ثلاث(03) مؤسسات فقط، لتعذر الإنتقال إليها لبعدها، أو لوجود صعوبات للدخول إلى مقر المديرية العامة للمؤسسة؛ مع التذكير بأن الباحث إستخدم الهاتف كوسيلة لمتابعة الإستبيانات المرسلة عبر البريد، والتأكد من وصولها إلى إدارة التدقيق الداخلي، وأنه تم توزيعها على كل المدققين الداخليين التابعين لها.

وقد بلغ عدد الإستبيانات الموزعة على أفراد العينة، من خلال القنوات المذكورة أعلاه، 109 إستبيان، إسترجع منها 64، موزعة على 18 مؤسسة، وبذلك تكون نسبة الإستجابة حوالي 59%، وهي نسبة مقبولة بالنظر إلى طبيعة الموضوع و حساسيته بالنسبة لإدارات المؤسسات العمومية الإقتصادية ، هذا من ناحية، و عدم إعتياد هذه الإدارات على تناول مواضيع أكاديمية حديثة(نسبيا) مع الباحثين، كما هو الحال مع موضوع فعالية التدقيق الداخلي، و المواضيع أخرى ذات الصلة به، مثل: تطبيقات الحوكمة، و نظم إدارة المخاطر، والرقابة. كما أن كثافة مهام وأعمال مسؤولي التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين عبر السنة، ساهمت بشكل أو بآخر في إعتذار البعض منهم عن ملء الإستبيان في الوقت المطلوب.

ويجدر التذكير بأن الإستثمارات الموزعة على المؤسسات الأربعة المتبقية(ENIE ,SIDER , SONARIC , SNVI) ، لم يتم إسترجاع أي إستبيان منها، بحجة سرية المعلومات المتعلقة بالموضوع، أو بدون إبداء أي سبب، رغم إبداء إدارة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات إهتماما كبيرا بالموضوع، وموافقتها على الإجابة على الإستبيان، بكل موضوعية.

وبعد مراجعة الإستبيانات المسترجعة، تبين أن عدد الإستبيانات التي يمكن إستخدامها هي 62، وذلك بعد بإستبعاد إستبيانين(2)، لعدم الإجابة على بعض الأسئلة المهمة في الإستبيان، والتي تعتبر أساسية في معرفة وجهة نظر المجيب فيما يخص فعالية التدقيق الداخلي، من خلال تحديده لدرجة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسة التي ينتمي إليها.

خامسا : طرق تحليل البيانات و الأساليب الإحصائية المستخدمة

1) طرق تحليل البيانات: قام الباحث بوضع أوزان رقمية من 1 إلى 5 للإجابة عن كل سؤال من أسئلة القسم الثالث من الإستبيان، وذلك لأغراض التحليل الإحصائي، كما هو مبين أدناه:

- 1: أبدا، ويعني أن هذا المتطلب من متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية غير مطبقا تماما؛
- 2: نادرا، ويعني أن هذا المتطلب من متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية نادرا ما يطبق؛
- 3: أحيانا، ويعني أن هذا المتطلب من متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية يطبق أحيانا؛
- 4: ويعني أن هذا المتطلب من متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية غالبا ما يطبق؛

5 : ويعني أن هذا المتطلب من متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية يتم تطبيقه بشكل دائم. وقد تم حساب درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، من خلال تحديد درجة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية، عن طريق حساب المتوسطات، وذلك باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{درجة الفعالية} = \frac{\text{مجموع القيم المعطاة لأسئلة المجال قيد الإختبار}}{\text{القيمة القياسية للمجال}} \times 100\%$$

5. علما أن القيمة القياسية للمجال تتمثل في مجموع عدد أسئلة المجال مضروبا (x) في أعلى وزن للسؤال وهو

و لتقييم درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وضع الباحث سلّما (une grille) يتكون من خمسة فئات، للتعبير عن الدرجة الوصفية للفعالية من حيث الإرتفاع أو الإنخفاض، وقد إعتد الوسط المطلق (3) في التحليل و إستخلاص النتائج النهائية. وقد تم حساب الحدود الدنيا والقصى للفئات عن طريق حساب المدى (5-4=1)، ثم قسّمته على عدد الفئات (4=5÷0.8)، وهو يمثل مدى الفئة، والذي يتم إضافته لكل حد أدنى من الفئة بالتدرج، ابتداءً من 1 الحد الأدنى للفئة الأولى؛ كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: 4-2 درجات فعالية وظيفة التدقيق الداخلي

الدرجة الوصفية	درجة الفعالية(%)	الفئة
ضعيفة جدا	من 20 إلى 36	من 1 إلى 1.80
ضعيفة	من 36.2 إلى 52	من 1.81 إلى 2.60
متوسطة	من 52.2 إلى 68	من 2.61 إلى 3.40
مقبولة	من 68.2 إلى 84	من 3.41 إلى 4.20
جيدة	من 84.2 إلى 100	من 4.21 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحث

(2) الأساليب الإحصائية المستخدمة: لتحليل بيانات الدراسة، وإختبار الفرضيات، قام الباحث بإستخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في البرنامج الإحصائي: الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية، والمعروف إختصارا بـ: "SPSS". تتمثل هذه الأساليب فيما يلي:

1.2) أساليب الإحصاء الوصفي: أستخدم الباحث التوزيعات التكرارية، والنسب المئوية لوصف البيانات الشخصية لأفراد العينة، و البيانات التنظيمية المتعلقة بالمؤسسة، وبنشاط التدقيق الداخلي بها. كما أستخدم -أيضا- المتوسط الحسابي لمعرفة درجة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة، والإنحراف المعياري لمعرفة مدى تباين إجابات أفراد العينة على كل سؤال، من أسئلة القسم الثالث من الإستبيان.

2.2) أساليب الإحصاء الإستدلالي: أستخدم الباحث الأسلوبين التاليين:

- تحليل التباين (Variance Analysis - ANOVA): لقياس مدى تأثير المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة على درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي (الفرضية الفرعية الأولى)، وكذلك لقياس مدى تأثير المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالمؤسسة على درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي (الفرضية الفرعية الثانية).
- إختبار T (Student test): لإختبار مدى إلتزام وظائف التدقيق الداخلي بالمؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة بمعايير التدقيق الداخلي الدولية (الفرضية الرئيسية).

المبحث الثالث: تحليل البيانات ومناقشة النتائج

يتناول هذا المبحث عرض و وصف لبيانات الدراسة، من خلال الجداول التكرارية، و الرسومات البيانية، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل، ومناقشة نتائجها، ليتم بعد ذلك إختبار فرضيات الدراسة بإستخدام بعض أساليب الإحصاء الإستدلالي.

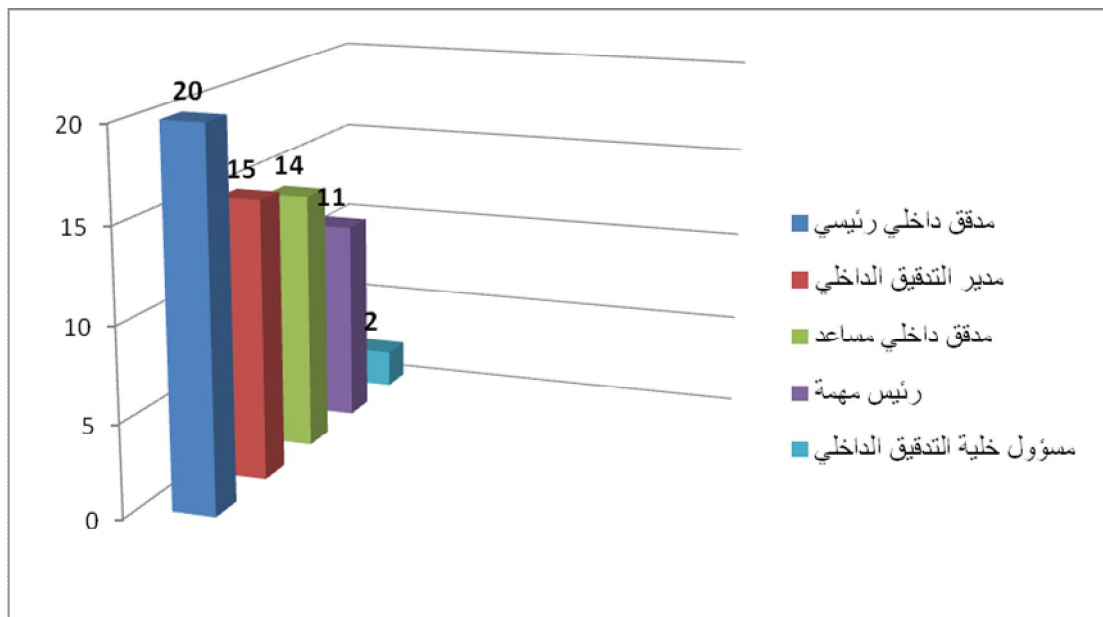
أولاً: عرض بيانات الدراسة

بعد تقديم فكرة مختصرة عن مجتمع وعينة الدراسة، ومجالها (المؤسسات المختارة)، و بغرض توضيح أهم خصائصها، يمكن تقديم توصيفاً للبيانات الديموغرافية لأفراد العينة، والبيانات التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة، كما يلي:

(1) تقديم خصائص عينة الدراسة:

(1.1) توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي:

الشكل رقم: 2-4 توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي



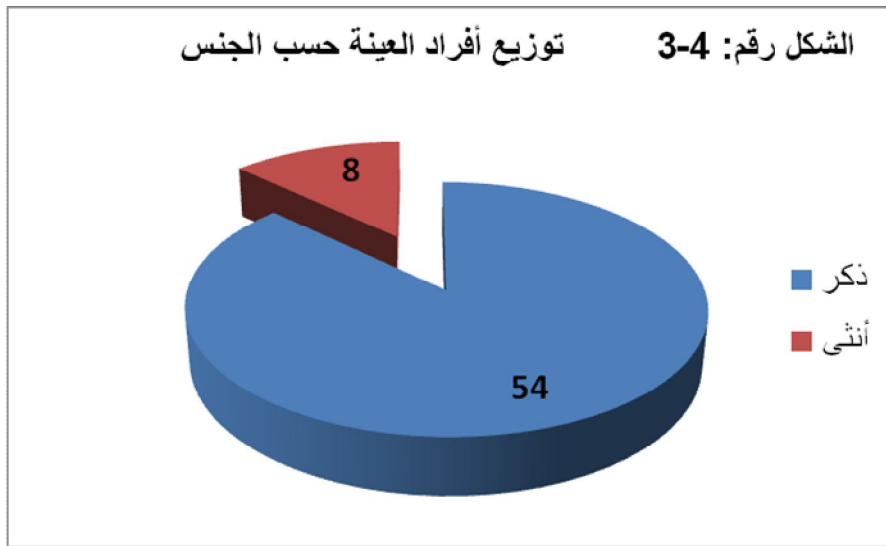
المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الإستبيان

يتضح من الشكل رقم: 2-4 أن غالبية أفراد العينة يشغلون مراكز وظيفية هامة في التدقيق الداخلي في مؤسساتهم، حيث نجد نسبة أفراد العينة من غير المدققين الداخليين المساعدين تتعدى 77.48% من إجمالي أفراد العينة، وهو ما يدعم نتائج الدراسة لأن لديهم القدرة، أكثر من المدققين الداخليين المساعدين، على تحديد

مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في مؤسساتهم، وإبراز مختلف النفاثات والعراقيل الموجودة، والتي تحول دون الإلتزام الكلي بهذه المعايير، بإعتبار أن لديهم إلمام كاف ودراية بواقع ممارسات التدقيق الداخلي، بحكم مسؤولياتهم الوظيفية المنوطة بهم، وتجربتهم المعتبرة في هذا المجال.

ويبين توزيع أفراد العينة حسب مراكزهم الوظيفية، أن 24.19% منهم هم برتبة مدراء التدقيق الداخلي، وهو ما يعكس المكانة الإدارية التي يحظى بها نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، من خلال تمكين العاملين في هذا المجال من التدرج في السلم الوظيفي، حتى الوصول إلى منصب "مدير التدقيق الداخلي"، مما يعطي إنطباع للإدارات الأخرى عن الدور المحوري لنشاط التدقيق الداخلي في توجيه الجهود لتحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية العمومية. كما يدل هذا التوزيع الوظيفي على تحقق الإستقلالية الفردية للعاملين في التدقيق الداخلي، حيث أنهم يعملون ضمن مجال التدقيق الداخلي، ولا يشغلون أي مناصب تنفيذية في مؤسساتهم، ولا يشاركون في أي أعمال تخص إدارات أخرى.

2.1 الجنس

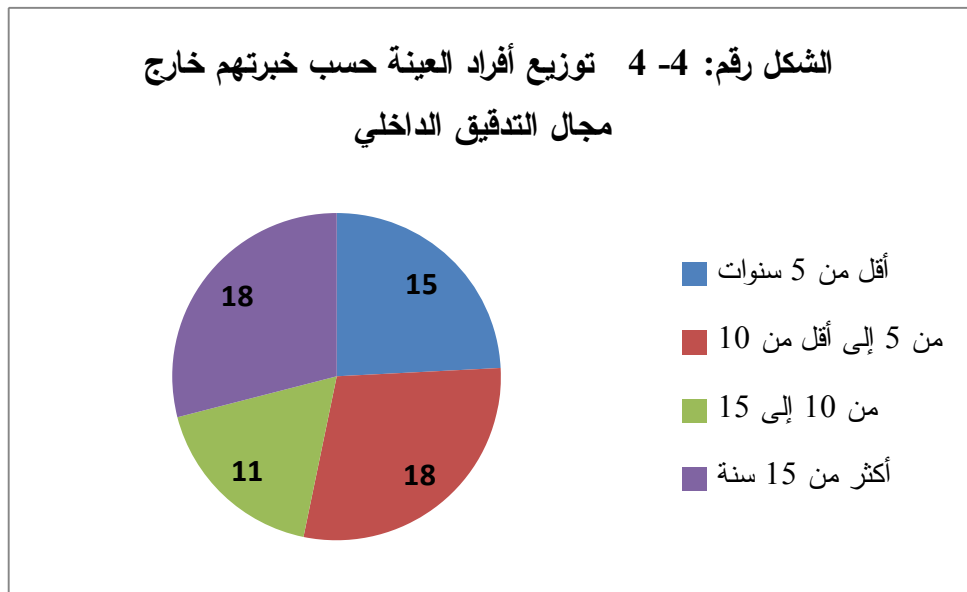


المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الإستبيان.

يشير الشكل رقم: 3-4 إلى أن 87.10% من أفراد العينة هم ذكور، وأن نسبة الإناث لا تتجاوز 12.90%، وهذا يدل على عدم إقبال المرأة (طوعياً) على العمل في مجال التدقيق الداخلي، أو عدم رغبة الكثير من المؤسسات الإقتصادية العمومية في توظيف العنصر النسوي للعمل في هذا المجال. وفي تقدير الباحث يمكن أن يفسر ذلك بصعوبة المهنة على المرأة، بالنظر إلى طبيعة عمل التدقيق الداخلي، الذي يتميز بكثافة الأعمال خلال السنة، وما تتطلبه من تنقلات بين وحدات وأنشطة المؤسسة المختلفة لإنجاز المهام المكلفة بها، ومتابعة التقارير. كما أن عمل التدقيق الداخلي يتطلب توفر صفات ذاتية في المدقق الداخلي، مثل: الشجاعة، الثقة في

النفس، قوة التحمل، الحزم...، لمواجهة أية محاولات ترمي إلى السيطرة على أعمال التدقيق أو التأثير على نتائجه، وهو ما يصعب تحقيقه في المرأة، التي يمكن أن تستجيب للضغوط من قبل الإدارة العليا، أو الإدارات الخاضعة للتدقيق. وتأتي هذه النتيجة منقطة تماما مع ما جاء في دراسة "محمد ياسين الرحاحلة"، ودراسة "حمدان الخريسات"، حيث أظهرت نتائج دراستهما سيطرة شبه كلية للعنصر الرجالي على العمل في مجال التدقيق الداخلي بالأردن، وعدم إقبال المرأة عليه، سواء كان ذلك في الجامعات الأردنية العامة والخاصة، أو في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

3.1 عدد سنوات الخبرة خارج مجال التدقيق الداخلي



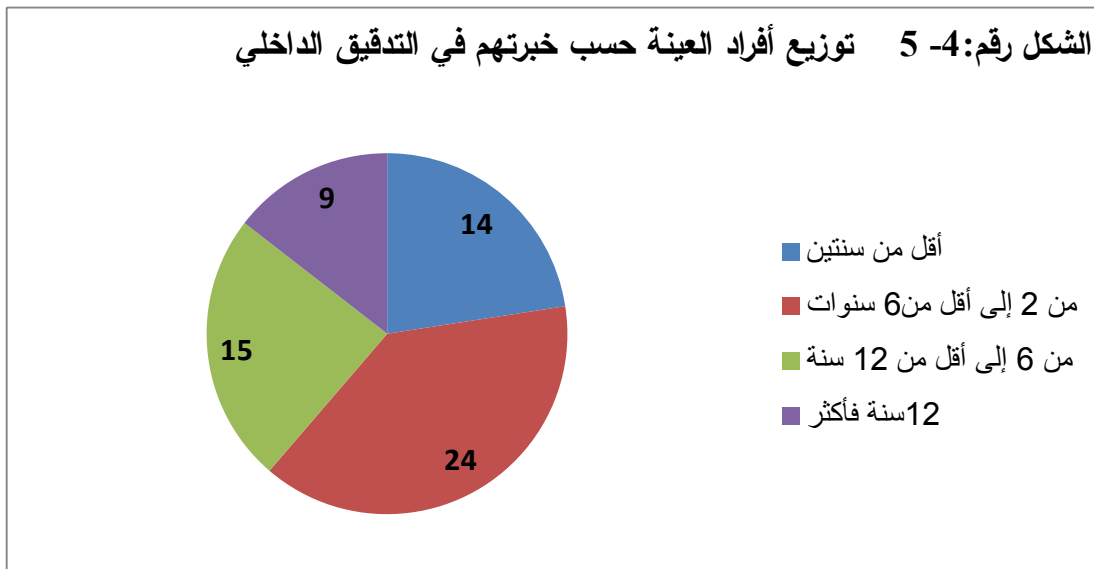
المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الإستبيان

يشير الشكل رقم: 4-4 إلى 75.80% من أفراد العينة لديهم خبرة في غير مجال التدقيق الداخلي لا تقل عن 5 سنوات، منهم 29.03% من أفراد العينة تزيد خبرتهم عن 15 سنة، وأن 17.64% من أفراد العينة تتراوح سنوات خبرتهم خارج مجال التدقيق الداخلي بين 10 و 15 سنة، بينما تقدر نسبة أفراد العينة الذين تتراوح سنوات خبرتهم بين 5 وأقل من 10 سنوات بـ 29.03%، والباقي لديهم خبرة تقل عن 5 سنوات أي بنسبة 24.19%. وهذا يدل على لجوء المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة إلى توظيف أشخاص لديهم خبرة معتبرة في ممارسة الإدارة، يفترض أن تساعدهم على القيام بمهام التدقيق الداخلي بفعالية، غير أن غالبية هؤلاء المدققين الداخليين الموظفين ذوي الخبرة العالية ينتمون لنفس المؤسسة، حيث لجأت الكثير من المؤسسات الإقتصادية العمومية إلى تحويل الموظفين الذين كانوا يعملون في المفتشية (l'inspection) التي كانت موجودة من قبل، إلى هيكلية التدقيق الداخلي، إضافة إلى تدعيم هذه الأخيرة، بترقية داخلية لبعض الموظفين من الإدارات الأخرى التنفيذية، مثل: إدارة المالية والمحاسبة، وإسناد إليهم مسؤوليات تسيير نشاط

التدقيق الداخلي أو القيام بالمهام التدقيقية، بحكم معرفتهم بطريقة تسيير المؤسسة، وظروفها، والثقافة السائدة فيها، لاسيما في ظل فشل بعض المؤسسات محل الدراسة في التوظيف الخارجي لأشخاص لديهم خبرة كافية في مجال التدقيق الخارجي (محافظي الحسابات) للعمل في وظيفة التدقيق الداخلي. وفي ظل هذه الظروف، تقتصر الكثير من المؤسسات الاقتصادية العمومية على التوظيف الخارجي لأشخاص يعملون كمدققين داخليين مساعدين، لديهم خبرة متواضعة في المجال الإداري أو التدقيق الخارجي، يمكن أن يسمح لهم مساهم المهني بإثراء خبرتهم في مجال التدقيق الداخلي والتدرج في السلم الوظيفي مع مرور الوقت.

4.1 عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الداخلي

يوضح الشكل رقم: 4-5 أن المدققين الداخليين في المؤسسات محل الدراسة يتمتعون بخبرات متواضعة من حيث عدد سنوات ممارسة التدقيق الداخلي، حيث أن 61.29% من أفراد العينة تقل عدد سنوات خبرتهم عن 06 سنوات، في المقابل تبلغ نسبة أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم في التدقيق الداخلي بين 06 وأقل من 12 سنة 24.19%، بينما لا تتعدى نسبة أفراد العينة الذين يتمتعون بخبرة لا تقل عن 12 سنة 14.51% . ويعود ذلك إلى حداثة تجربة الكثير من المؤسسات الاقتصادية العمومية في مجال نشاط التدقيق الداخلي، و تأخرها في تطبيق المادة 40 من القانون 88/01 ، التي تلزم هذه المؤسسات بإنشاء هيكلية للتدقيق الداخلي ضمن هيكلها التنظيمية، و العمل على إستقلاليتها وتطويرها.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الإستبيان.

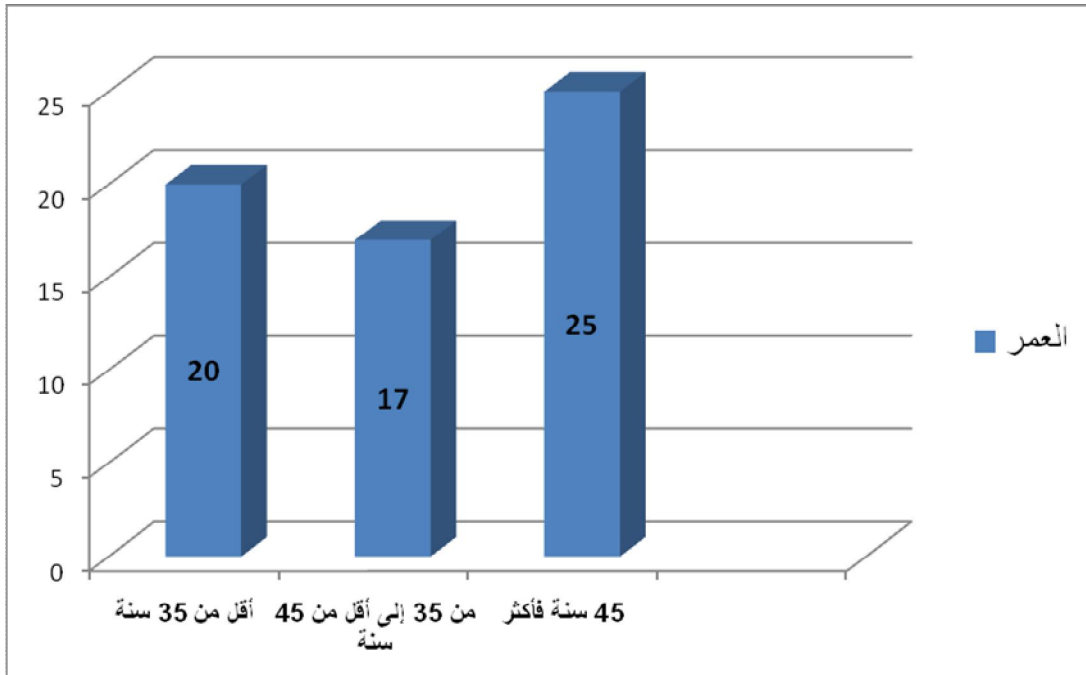
ويرى الباحث أن غياب نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الخاصة الجزائرية، في التسعينيات من القرن الماضي (على الأقل)، قد ساهم أيضا- في الإفتقار إلى مدققين داخليين ذوي خبرة طويلة، يمكن أن تستفيد منهم المؤسسات الاقتصادية العمومية لتدعيم مواردها البشرية في مجال التدقيق الداخلي؛ وفي المقابل، تشهد

الكثير من هذه المؤسسات هجرة كبيرة لإطاراتها في مجال التدقيق الداخلي إلى مؤسسات خاصة جزائرية أو أجنبية، بحثا عن ظروف عمل أكثر جاذبية.

5.1 العمر

يشير الشكل رقم: 4-6 إلى أن 40.32% من أفراد العينة لا تقل أعمارهم عن 45 سنة، بينما نسبة أفراد العينة، الذين تتراوح أعمارهم بين 35 سنة و أقل من 45 سنة، تصل إلى 27.41%، وفي المقابل، تبلغ نسبة أفراد العينة الذين تقل أعمارهم عن 35 سنة 32.25%.

الشكل رقم : 4-6 توزيع أفراد العينة حسب أعمارهم

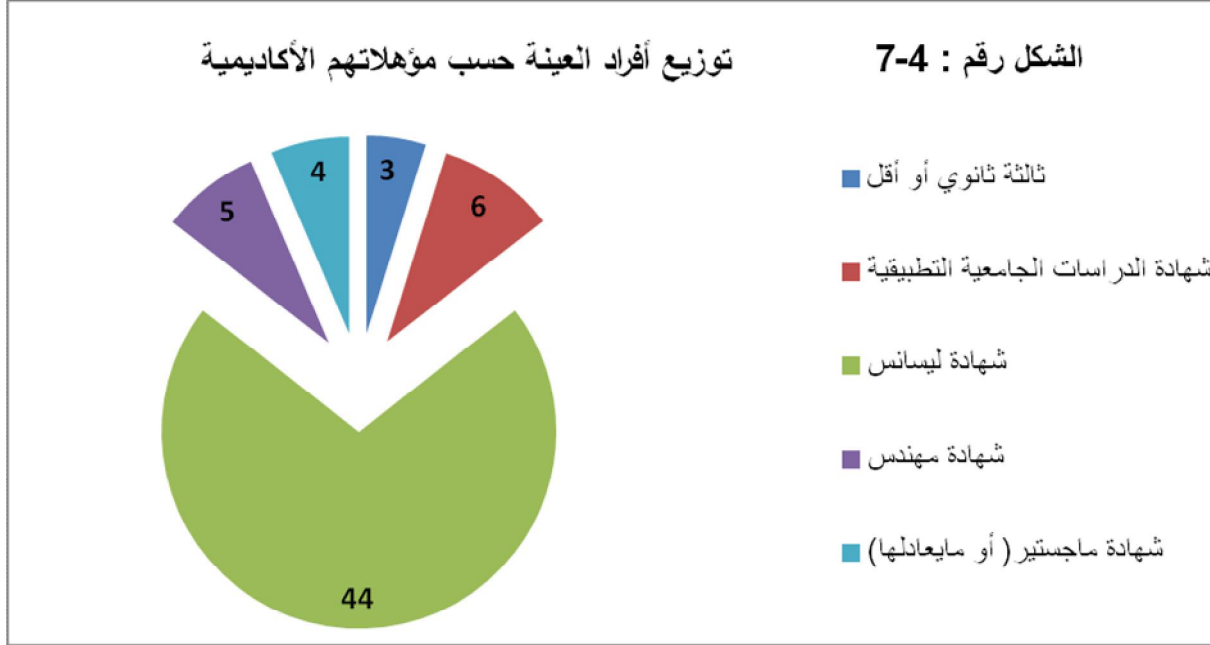


المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الإستبيان.

و يلاحظ على التوزيع العمري لأفراد العينة أن 67.75% لا تقل أعمارهم عن 35 سنة، و ذلك أن غالبية أفراد العينة ذوي مراكز وظيفية عالية، أي أنهم من غير المدققين المساعدين. وهو مؤشر جيد على وجود تأثير إيجابي لأعمار المدققين الداخليين في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة في التطبيق الجيد لقواعد ومبادئ المهنة، نظرا لضيق الفوارق العمرية بين غالبية المدققين الداخليين، من جهة، و موظفي الإدارات التنفيذية في المؤسسة الواحدة، من جهة أخرى؛ و يتوقع الباحث أن عامل العمر لن يشكل عقدة نفسية أو أن يكون معوقا كبيرا أمام المدققين الداخليين في إنجاز مهام التدقيق بفعالية، لاسيما أن غالبية أفراد العينة الذين تقل أعمارهم عن 35 سنة يعملون كمدققين مساعدين، يضطلعون بتنفيذ أعمال التدقيق التفصيلية تحت إشراف مسؤول التدقيق الداخلي بالمؤسسة، أو رئيس المهمة إن وجد. ولا ينفي ذلك، تعرض بعض المدققين

الداخليين لعراقيل من قبل بعض المسؤولين في الإدارات التنفيذية، لعدم تقبلهم غير المعن لخضوع أعمالهم وإداراتهم للتدقيق من قبل مدققين داخليين يصغرونهم سنا.

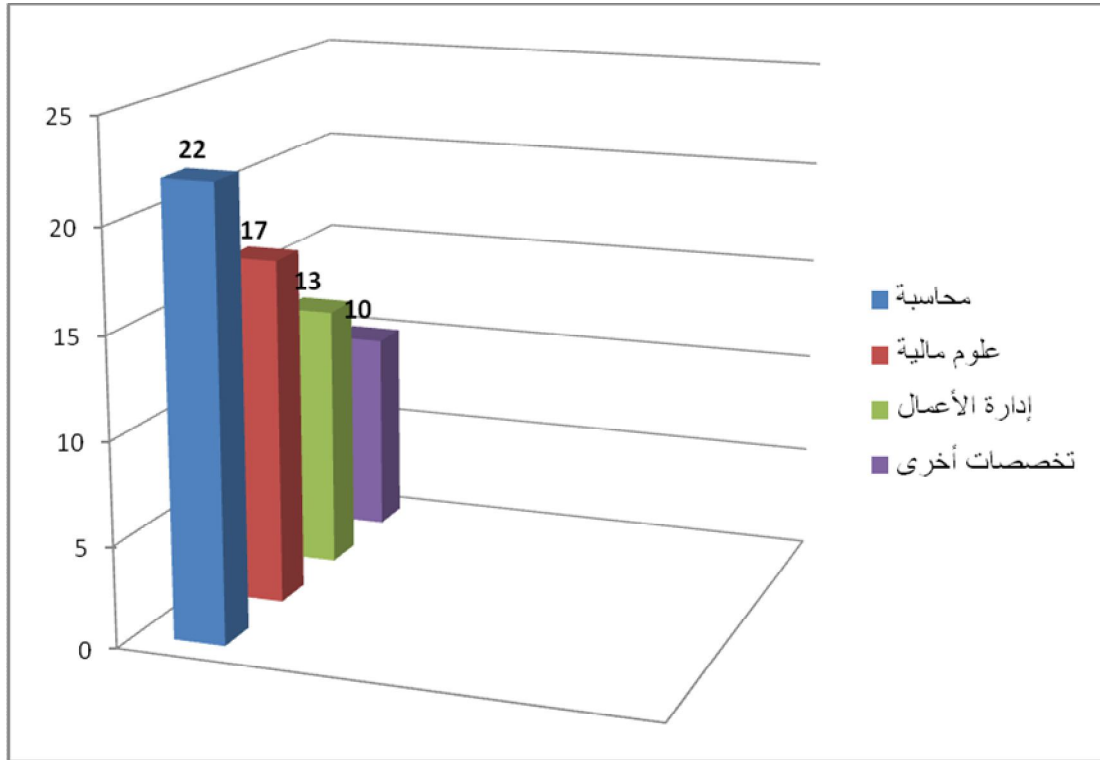
6.1 أعلى مؤهل أكاديمي



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الإستبيان.

يلاحظ من الشكل رقم: 4-7 أن نسبة 70.96% من أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس، فيما لا تشكل نسبة حملة شهادة الماجستير (أو مايعادلها) إلا نسبة 06.45%، كما يشير الشكل إلى وجود 5 مدققين داخليين يحملون شهادة مهندس. وعلى العموم، يتضح من نتائج التحليل أن سياسة التوظيف في التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة تركز على توظيف حملة الشهادات الجامعية العليا، التي تضمن -إلى حد ما- التأهيل العلمي المناسب للموظفين للإضطلاع بمهامهم في وظيفة التدقيق الداخلي في إطار تخصصهم. ويرى الباحث أن هذا المعيار موضوعي ومعقول بالنظر إلى كفاية المضمون البيداغوجي لطلبة المستويات العليا للتمكن من مجال تخصصهم. كما أن توظيف مدققين من حملة الشهادات الجامعية العليا يزيد من درجة تقبل نشاط التدقيق الداخلي من طرف أعضاء المؤسسة، من خلال إعتراهم بمؤهلات المدققين إنطلاقاً من مستواهم التعليمي العالي، وهذا ما يساعد على مزيد من الإهتمام والتعاون مع المدققين الداخليين

7.1 التخصص:



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الإستبيان.

يتضح من الشكل رقم: 4-8 أن 35.48% من أفراد العينة متخصصون في المحاسبة، وأن 27.41% متخصصون في العلوم المالية أو المالية، أي ما مجموعه 62.90% من إجمالي أفراد العينة ذوو تخصصات تتدرج في مجال المالية والمحاسبة. في المقابل يشكل أفراد العينة المتخصصون في إدارة الأعمال (أو تسيير المؤسسات) نسبة 20.96%، بينما نجد أفراد العينة ذوي التخصصات الأخرى لا تمثل سوى 16.12%، ويتعلق الأمر بتخصصات مثل: التخطيط و الإحصاء، العلوم الإقتصادية، العلوم القانونية، الإعلام الآلي،... إلخ.

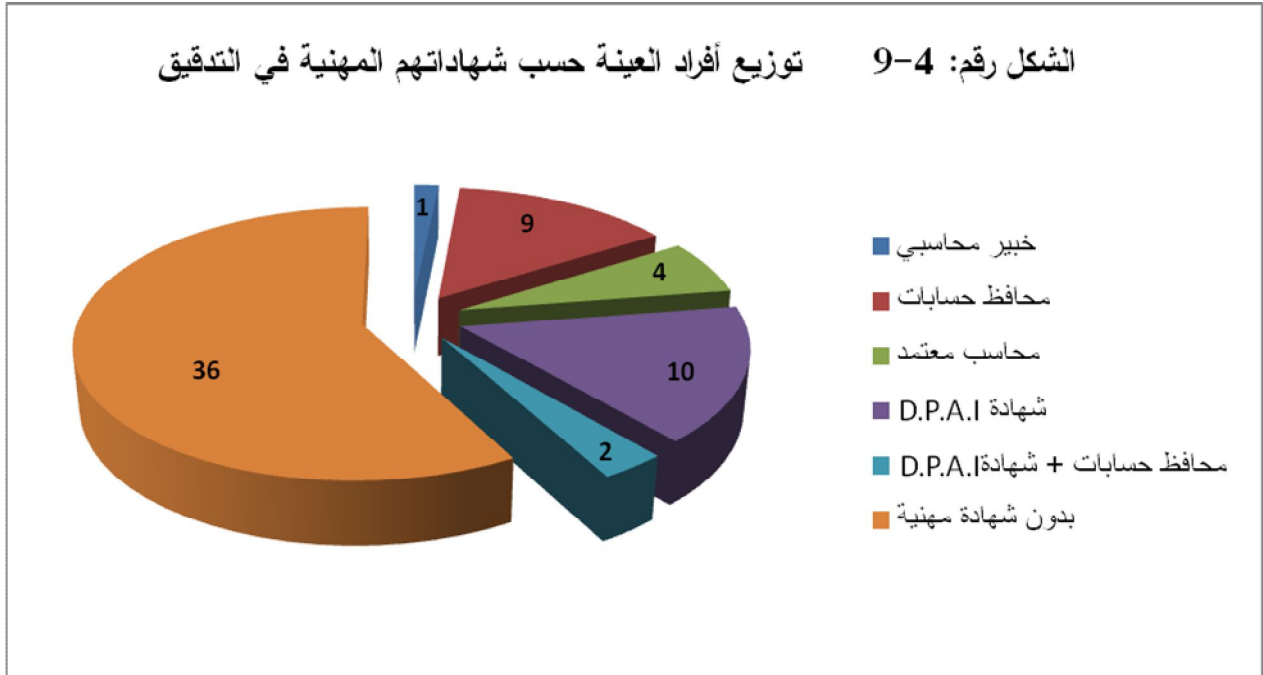
وفي تقدير الباحث أن تفضيل المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة لتخصصي المحاسبة والعلوم المالية يفسر بعدة تفسيرات، منها:

- عدم رغبة هذه المؤسسات في تحمل تكاليف تكوين الموظفين الجدد في مجال التدقيق الداخلي لتهيئتهم قبل مباشرة مهامهم، بسبب ارتفاعها؛
- النظرة السائدة لدى الكثير من المسؤولين في المؤسسات الإقتصادية العمومية أن حاملي الشهادات في تخصصات المحاسبة والعلوم المالية والمالية، أقدر من غيرهم على ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، بإعتبار أنهم قد إكتسبوا معارف كافية في مفاهيم التدقيق وأنواعه ومنهجيته وأدواته، في إطار مقياس التدقيق (أو

التدقيق المالي والمحاسبي) ضمن مسارهم البيداغوجي، وبالتالي فليس هناك حاجة ملحة لإجراءهم تكوينا قبل ممارسة التدقيق الداخلي على الأقل؛

- المكانة أو الأولوية التي يحظى بها التدقيق الداخلي المالي لدى الإدارات العليا ومجالس الإدارة في الكثير من المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة، بالمقارنة مع مهام تدقيق العمليات.

8.1 الشهادات المهنية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان.

يتضح من الشكل رقم: 4-9 أن غالبية أفراد العينة لا يحملون شهادات مهنية في مهنة التدقيق سواء كان تدقيقا خارجيا أو تدقيقا داخليا، أي ما نسبته 58.06%. في المقابل، نجد نسبة حملة الشهادة المهنية في التدقيق الداخلي (D.P.A.I) على الأقل، لا تتعدى 19.35%، بينما بلغت نسبة حملة الشهادات المهنية في التدقيق الخارجي فقط (وهي: خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد) 22.58%. وهذا ما يؤكد النتائج المتوصل إليها في العنصر السابق بخصوص إتجاه المؤسسات محل الدراسة إلى توظيف أشخاص يحملون شهادات في تخصصات المحاسبة والعلوم المالية والمالية، بسبب عجزهم عن توظيف أشخاص مهنيين يحملون شهادات مهنية في التدقيق. ويعزى ذلك إلى ندرة حملة الشهادة المهنية في التدقيق الداخلي بسبب قلة برامج التكوين المخصصة للمتخرجين من الجامعات للحصول على هذه الشهادة، فضلا عن ارتفاع تكلفة التكوين، في ظل عدم نضج الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر (AACIA)، وعجزها عن الإضطلاع بمهام التكوين بدون الإستعانة بمنظمات مهنية أجنبية. كما أن خيار إستقطاب حملة الشهادات المهنية في التدقيق الخارجي غير متاح، بالنظر إلى وجود فرص مربحة متاحة لهم لممارسة مهنة التدقيق الخارجي بصفة

منفردة، أو بالشراكة مع مكاتب تدقيق أخرى، في ظل ضعف سلم أجور العاملين في وظائف التدقيق الداخلي رغم كثافة أعمالهم عبر السنة. ويرى الباحث أن إستقطاب حملة الشهادات المهنية في التدقيق الخارجي ليس خيارا مفضلا في كل الأحوال، بإعتبار أن هؤلاء متخصصون في مهنة لها خصوصيات، تتميز عن مهنة التدقيق الداخلي، بأهدافها ومرجعيتها المحددة، وبمنهجيتها المعيارية، وإستخدام أدوات متعارف عليها، وبالتالي، فلا يمكنهم ممارسة التدقيق الداخلي بالفعالية المطلوبة، وفق قواعده وأصوله المهنية، والمتعلقة بالمنهجية المتبعة، والأدوات المستعملة في هذا المجال، إلا إذا إقتصر تدخلهم في إطار مهام التدقيق الداخلي المالي.

9.1 مصدر الخبرة في التدقيق

يتضح من الجدول رقم: 3-4 (أنظر الصفحة الموالية) أن 75.80% من أفراد العينة، كانت الدورات التدريبية والتكوينية والملتقيات المصدر الأساسي لخبرتهم (أو تعلمهم) في مجال التدقيق الداخلي، وأن 46.77% منهم إعتدوا على مطالعة الكتب المتخصصة في التدقيق الداخلي، التي تتوفر عليها مكاتب مؤسساتهم أو بإستعارتها من مكتبة جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA)، وهذا بالنسبة للمنخرطين فيها، أو بالحصول عليها بطرق أخرى، بشراءها أو تنزيلها من مواقع إلكترونية في شبكة الأنترنت. كما يبين الجدول السابق أن 41.93% كانت الممارسة العملية (La pratique) في ميدان التدقيق الداخلي في مؤسساتهم الحالية أو السابقة مصدر مهم في إكتسابهم الخبرة في هذا الميدان. بينما لا تتعدى نسبة أفراد العينة الذين إعتدوا على الدراسة الجامعية كمصدر وحيد في تعلم التدقيق الداخلي 04.83%، رغم أن 62.90% من أفراد العينة متخصصون في المحاسبة والعلوم المالية، ويفترض أنهم تحصلوا على معارف مقبولة في ميدان التدقيق الداخلي.

الجدول رقم: 3-4 توزيع أفراد العينة حسب مصدر الخبرة في التدقيق

النسبة المئوية (%)	العدد	مصدر الخبرة في التدقيق
20.96	13	مطالعات + دورات تدريبية وتكوينية وملتقيات + الممارسة العملية
03.22	02	مطالعات + دورات تدريبية وتكوينية وملتقيات + دراسة جامعية
06.45	04	دورات تدريبية وتكوينية وملتقيات + دراسة جامعية
14.51	09	مطالعات + دورات تدريبية وتكوينية وملتقيات
03.22	02	دراسة جامعية + الممارسة العملية
03.22	02	دراسة جامعية + الممارسة العملية + مطالعات
08.06	05	دورات تدريبية وتكوينية وملتقيات + الممارسة العملية

06.45	04	الممارسة العملية
22.58	14	دورات تدريبية وتكوينية وملتقيات
04.83	03	مطالعات
04.83	03	دراسة جامعية
%100	62	المجموع

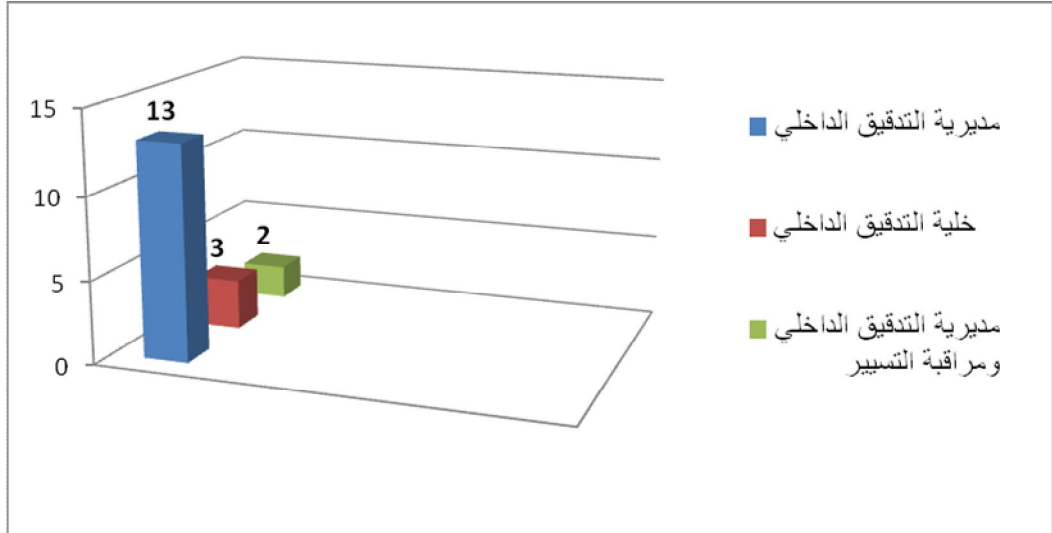
المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الإستبيان.

ورغم أن 41.93% من أفراد العينة يعتمدون على الممارسة العملية كمصدر لإكتساب المهارة في التدقيق الداخلي، إلا أن أغلبهم يستغل -أيضاً- المصادر الأخرى المتاحة للغرض نفسه، ولا تتعدى نسبة أفراد العينة الذين يكتفون بإكتساب المهارة من خلال العمل الميداني 06.45%، وهم في الواقع، إطارات سابقة في المفتشيات، وفي مصالح مراقبة التسيير، ولا يرون وجود أي فوارق عملية مهمة بين نشاط التدقيق الداخلي، و مهامهم السابقة.

وفي تقدير الباحث أن مشاركة غالبية المدققين الداخليين في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة، في دورات تكوينية وتدريبية، و في ملتقيات تهم المهنة، إضافة إلى إعتقاد الكثير منهم على المطالعة، لإكتساب المعارف وتعلم المهارات، لهو أكبر دليل على وجود وعي كبير لدى هؤلاء المدققين، و تقديرهم لمكانة وأهمية مهنة التدقيق الداخلي، ورغبتهم في تحسين وتطوير مستوياتهم النظرية والتطبيقية، كما تعكس هذه النتائج إهتمام إدارات هذه المؤسسات بتدريب وتكوين العاملين في وظائف التدقيق الداخلي، و العمل على التحسين المستمر لمعارفهم النظرية ومهاراتهم التطبيقية، وهو ما سينعكس إيجاباً على درجة كفاءتهم، وعلى مستوى أدائهم.

2. تقديم خصائص نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة

1.2. المستوى الإداري لنشاط التدقيق الداخلي وتسميته:



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الإستبيان

يظهر الشكل أعلاه أن 88.88% من المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة قد إعتبرت نشاط التدقيق الداخلي نشاطاً مستقلاً عن باقي الإدارات والأنشطة، ولذلك خصصت له المستوى الإداري المناسب والمستقل في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث نلاحظ أن 81.25% من هذه المؤسسات، قد خصصت لنشاط التدقيق الداخلي هيكله إدارية بمستوى مديريةية، فيما إكتفت ثلاث مؤسسات (أي بنسبة 18.75%) بإنشاء هيكله بحجم خلية، وذلك لدوافع تتعلق إما بوجود مديريةية مركزية للتدقيق الداخلي بمقر المديرية العامة للمجمع الذي تنتمي إليه

(حالة مؤسستين)، أو لوجود مدقق داخلي واحد في المؤسسة (حالة مؤسسة واحدة). بينما تم إلحاق مهام مراقبة التسيير بهيكله التدقيق الداخلي و الجمع بينهما في هيكله إدارية واحدة بمستوى و مسمى " مديريةية التدقي الداخلي و مراقبة التسيير" ، وذلك في مؤسستين. وقد كان الدافع الأساسي لهذا التصرف هو رغبة الإدارة العليا في إيجاد تنسيق فعال بين نشاط التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، وكذلك لتجنب ازدواجية الجهود بينهما، بإعتبارهما وظيفتين رقابيتين متكاملتين، و لا وجود لأي تأثير سلبي في دمجهما في إدارة واحدة، في نظر الإدارة العليا، لاسيما أن إطارات التدقيق الداخلي يمارسون مهامهم بصفة مستقلة عن أعمال موظفي مراقبة التسيير، وأن الأفضلية قد أعطيت للتدقيق الداخلي بتتصيب على رأس المديرية شخص بمسمى "مدير التدقيق الداخلي"، الذي يقوم، إضافة إلى مسؤولياته الأصلية، بمهام مسؤول مراقبة التسيير.

ولا شك أن هذا الإجراء يعبر عن وجود غموض (confusion) في المفاهيم لدى بعض الإدارات العليا في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، وعدم إدراكها للفروق الجوهرية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، و خصوصيات كل وظيفة. ويرى الباحث أن إشراف مدير التدقيق الداخلي على أعمال مراقبة التسيير، تسبب له تشتيتا لتفكيره وجهوده، فضلا عن قيامه بمهام قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على إستقلالية نشاط التدقيق الداخلي، من منطلق أنه يساهم وينسق مع الإدارات التنفيذية الأخرى في إطار سيرورة تخطيط الميزانيات التقديرية و برامج العمل، بصفته مسؤولا عن نشاط مراقبة التسيير، وهذا ما يتنافى مع مفهوم الإستقلالية، بإعتبار أن سيرورة التخطيط ذاتها يمكن أن تكون مجالا من مجالات تدخل نشاط التدقيق الداخلي.

على العموم، يمكن القول أن نشاط التدقيق الداخلي في غالبية المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة، يتمتع بإستقرار تنظيمي، سواء من حيث طبيعة هيكلية التدقيق الداخلي أو تسميتها، رغم حداثة تجربة هذه المؤسسات (نسبيا) في هذا المجال، ويمكن إعتبار هذا الإستقرار مؤشرا إيجابيا على وجود إهتمام بشاط التدقيق الداخلي بها.

2.2. الإرتباط الإداري لنشاط التدقيق الداخلي: لقد أظهرت نتائج تحليل البيانات أن نشاط التدقيق الداخلي في جميع (100%) المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة، يرتبط إداريا بالرئيس المدير العام، أو المدير العام، وهو وضع تنظيمي جد مرضٍ، لأنه يضمن إستقلالية هذا النشاط عن باقي الأنشطة والإدارات الأخرى، ويعطيه دعما من قبل الإدارة العليا للمؤسسة، وبدون هذا الدعم لا يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي أن تؤدي مهامها على أحسن ما يرام. ويرى الباحث أن الوضع التنظيمي لنشاط التدقيق الداخلي من حيث التبعية الإدارية، في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية لا يختلف عن وضعه في بعض المجمعات العالمية ومنها الفرنسية بالخصوص، فقد بينت دراسة قام بها خبراء في شركة التدقيق العالمية¹ Ernest & Young عام 2007، شملت 138 مجمع عالمي (groupes mondiaux)، أن 20% من المجمعات العالمية يرتبط فيها نشاط التدقيق الداخلي بالمديرية العامة، في حين وجد هذا الوضع لدى ثلث (3/1) المجمعات الفرنسية. بل إن الوضع التنظيمي لنشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية أفضل من الوضع في بعض المجمعات العالمية، حيث أظهرت الدراسة المذكورة، أن نشاط التدقيق الداخلي يتبع إداريا للإدارة المالية، وذلك في 10% من هذه المجمعات، و في ثلث (3/1) المجمعات الفرنسية. وفي أحدث

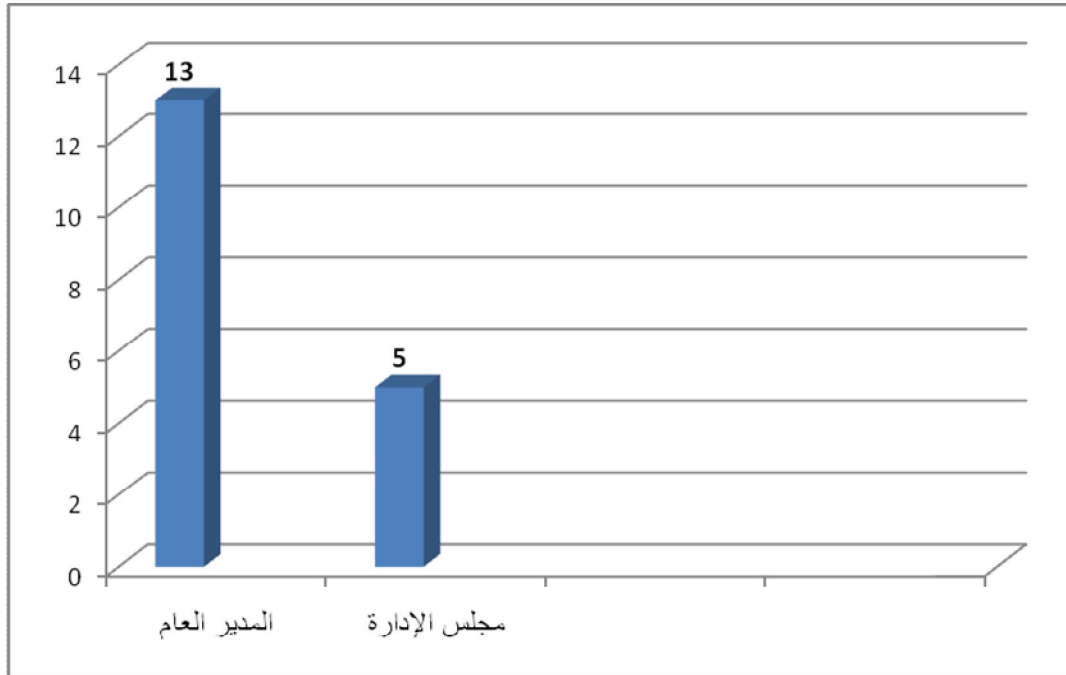
¹ Ernest & Young , « les pratiques de l'audit interne dans les groupes mondiaux et les spécificités françaises », document sur le site :www.ey.com/fr, 2007.

دراسة قام بها معهد IFACI¹ عام 2009 حول تطبيقات التدقيق الداخلي في فرنسا، شملت 724 مؤسسة، أظهرت النتائج أن 62% من المؤسسات، يتبع فيها مسؤول التدقيق الداخلي مباشرة المديرية العامة للمؤسسة، في حين وجد أن نسبة حالات إرتباطه بلجنة التدقيق لا تتعدى 3%.

2,3, الإرتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي:

الشكل رقم: 4-11 توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب الجهة التي يرتبط بها نشاط

التدقيق الداخلي وظيفيا



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الإستبيان

نود التذكير بأن الإرتباط الوظيفي للتدقيق الداخلي بجهة (أو جهات) معينة يعني أن تقوم هذه الأخيرة بالمصادقة على مشروع خطة التدقيق السنوية، وأن تتلقى من مسؤول التدقيق الداخلي تقارير دورية عن نشاط التدقيق الداخلي، وأن يقوم بتزويدها - بصفة مستمرة - بمعلومات ملائمة، تتعلق بمدى ملائمة موارد إدارة التدقيق الداخلي ومجال تدخله، لأهدافه وصلاحياته ومسؤولياته التي تمت المصادقة عليها.

يوضح الشكل رقم: 4-11 أن الإرتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي بالمدير العام يعتبر الحالة الشائعة (72.22%) في المؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية، وهو ما يعني أن مسؤول التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات لا يكون على إتصال مباشر بمجلس الإدارة، أي أنه لا يتمكن من مناقشة

¹ Institut Français de l'Audit et Contrôle Interne(IFACI), « Les pratiques de l'audit et du contrôle internes en France en 2009 », sur le site : www.ifaci.com/publication. 2009.

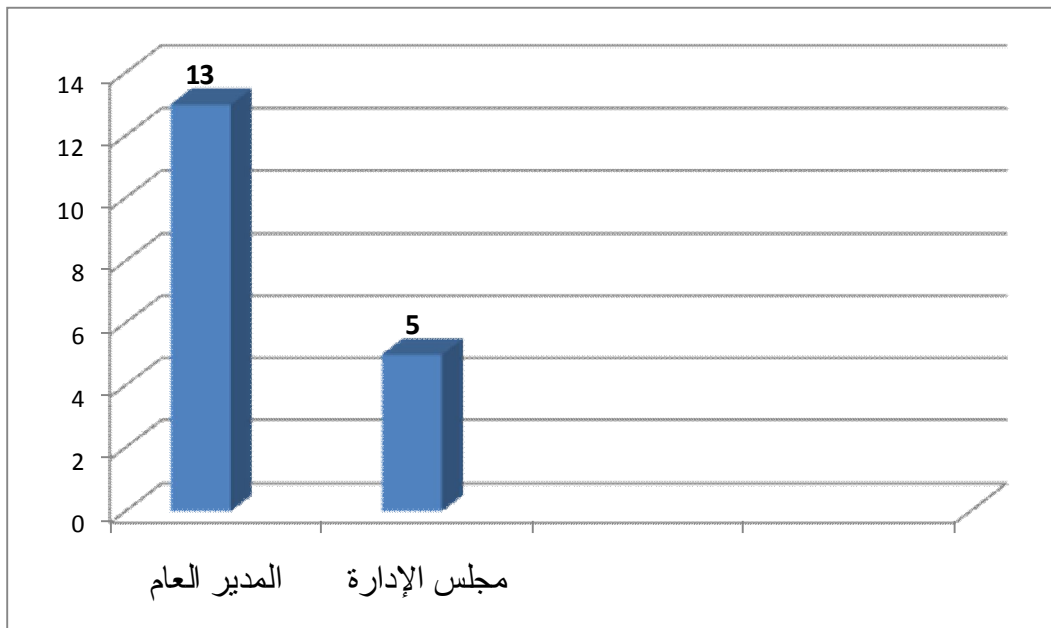
القضايا المهمة المتعلقة بسير نشاط التدقيق الداخلي ونتائج أعماله بصفة مباشرة، كما ينص على ذلك المعيار الدولي رقم 1111. بينما بلغت نسبة المؤسسات التي يرتبط فيها نشاط التدقيق الداخلي وظيفياً بمجلس الإدارة 27.78%، و هو ما يدل على بعد مجالس الإدارة في غالبية المؤسسات الاقتصادية العمومية عن ممارسة دورها الإشرافي على نشاط التدقيق الداخلي بما يضمن إستقلاليته وموضوعيته، فضلاً أن يكون هذا النشاط مرتبطاً بلجنة التدقيق، كما هو معمول به اليوم في الكثير من البلدان.

وفي تقدير الباحث أن الارتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي بالمدير العام يعني إرتفاع مخاطر ضعف إستقلالية نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية، رغم تمتعه بمكانة تنظيمية ملائمة، وذلك أن المدير العام يمكنه التأثير على مسؤول التدقيق الداخلي، ويحد من حريته في إختيار الأنشطة والإدارات المراد تدقيقها، عند وضع خطة التدقيق السنوية، ويضع العراقيل للحيلولة دون وصول المدققين الداخليين إلى المعلومات المفيدة لإنجاز المهام، إضافة إلى إمكانية تجاهله للنتائج والتوصيات الواردة في تقارير التدقيق الداخلي، وعدم توفير الإحتياجات اللازمة من الوسائل المادية والبشرية من أجل رفع مستوى أداء نشاط التدقيق الداخلي.

2-4- المصادقة على أهداف و صلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

الشكل رقم: 4-12 توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب الجهة التي تصادق على أهداف و

صلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الإستبيان

يوضح الشكل رقم: 4-12 أن صلاحية المصادقة على أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات التدقيق الداخلي في أغلب (77.78%) المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة هي بيد المدير العام للمجمع أو الشركة، وأن 22.22% من هذه المؤسسات تختص فيها صلاحية المصادقة في مجلس الإدارة حصرا. وتدل هذه النتائج

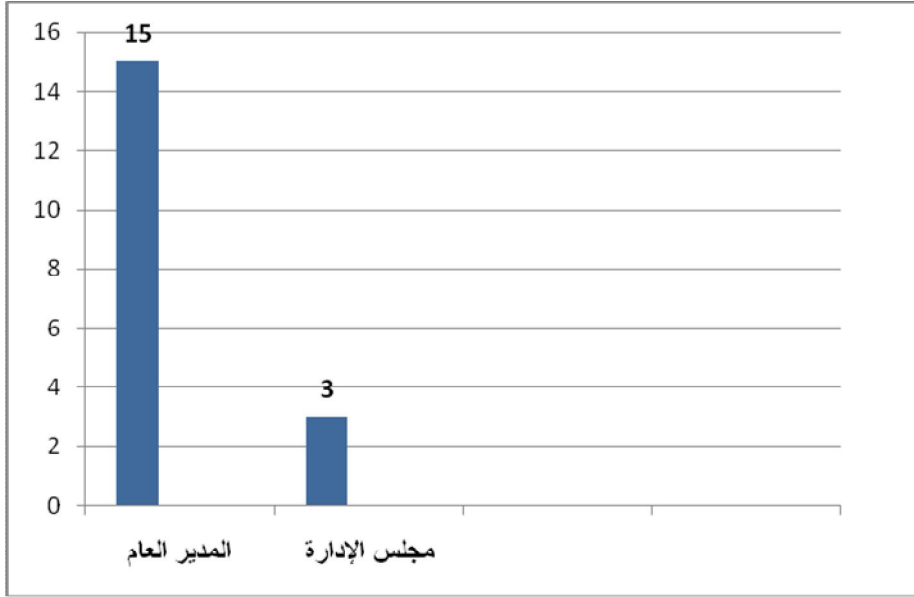
-بوضوح- على أن نشاط التدقيق الداخلي لم يحض بالإستقلالية الكافية في أغلب المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة، نتيجة إستحواد المديرين العامين عليه، الذين يستأثرون بصلاحية المصادقة على أهداف، صلاحيات ومسؤوليات هذا النشاط، وما يعني ذلك، من إمكانية تضيق مجال تدخله، وحصره في إدارات، عمليات أو أنشطة معينة دون غيرها. ويرى الباحث أنه رغم أن النتائج السابقة غير مرضية إلا أنها تدل على بداية توجه مجالس الإدارة في المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى تحمل مسؤولياتها في ضمان إستقلالية نشاط التدقيق الداخلي، وذلك بتدخلها المباشر في تحديد أهدافه، صلاحياته، ومسؤولياته، وإصدارها في وثيقة رسمية تسمى "ميثاق التدقيق الداخلي"، خصوصا مع إصدار "دليل حوكمة الشركات في الجزائر" عام 2009م.

5.2- صلاحية تعين و إنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة:

يتضح من الشكل رقم: 4-13 أن أغلب (83.33%) المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة تكون فيها صلاحية تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي بيد المدير العام للمجمع أو الشركة، ورغم أنه يعتبر أعلى سلطة إدارية في المؤسسة إلا أن منحه هذه الصلاحية يمكن أن تحد من درجة إستقلالية وموضوعية عملية التدقيق الداخلي، بإعتبار أن مجال تدخل هذا الأخير يشمل كل أجزاء المؤسسة، بما في ذلك الإدارة العليا، و من الصعب عليه نقد بعض القرارات، والحقائق والتصرفات الصادرة عنها، عندئذ سيضطر إلى مداهنة الإدارة العليا، ومجاراتها في طريقة تسييرها للمؤسسة.

الشكل رقم: 4-13 توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب الجهة التي لها صلاحية تعيين

وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي



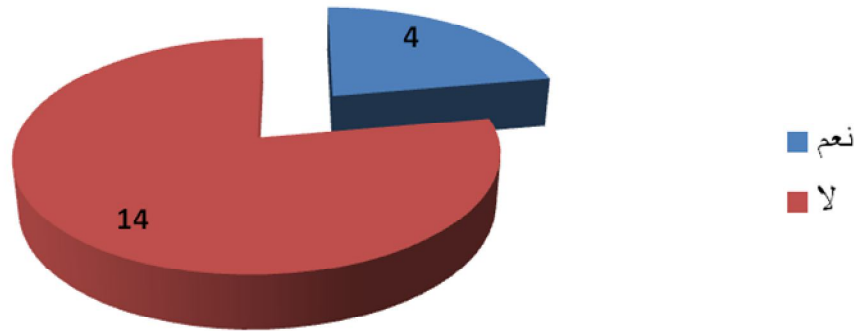
المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الاستبيان

ورغم وجود توجه متواضع (16.67%) من المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة نحو قصر صلاحية تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي على مجلس الإدارة فقط، إلا أنه يدل على أن مجالس الإدارة في بعض المؤسسات الاقتصادية العمومية أخذت تعي أهمية دور المدقق الداخلي، وضرورة صيانة موضوعيته، وحماية إستقلاليته والمحافظة عليها، حتى يتمكن من أداء عمله بفعالية.

6.2. وجود تدقيق لا مركزي في المؤسسات محل الدراسة

يظهر الشكل رقم: 4-14 أن 77.77% من المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة لا تعتمد أسلوب التدقيق اللامركزي، وأن 28.57% فقط من هذه المؤسسات لديها نشاط للتدقيق الداخلي بوحدها و/أو فروعها. وإذا نظرنا إلى طبيعة المؤسسات محل الدراسة، نجد أن أغلبها ذات إنتشار جغرافي واسع و هيكل تنظيمية ضخمة، وهو ما يعني حاجتها الماسة إلى وجود نشاط دائم للتدقيق الداخلي في الوحدات والفروع.

الشكل رقم: 4-14 هل يوجد تدقيق لامركزي في المؤسسات محل الدراسة؟



المصدر: من إعداد الباحث إعتقادا على الإستبيان

وقد كان التبرير الرئيسي من مسؤولي التدقيق الداخلي، لعدم إعتقاد أسلوب التدقيق اللامركزي في مؤسساتهم، كما يلي:

- صعوبات في توظيف العدد الكافي من إطارات التدقيق الداخلي لدى هذه المؤسسات، بما يسمح، في آن واحد، بوجود إدارة مركزية للتدقيق الداخلي في المديرية العامة للشركة أو المجمع، وإدارات في الوحدات أو الفروع، (بنسبة 57.15%)؛
- رغبة الإدارة العليا للمؤسسة في إبقاء نشاط التدقيق الداخلي قريبا منها، خشية فقدان إستقلاليتها وموضوعيته، عند إرتباطه إداريا بمديري الوحدات أو الفروع، (بنسبة 28.57%)؛
- إرتفاع تكلفة أسلوب التدقيق اللامركزي في الشركة أو المجمع، في وقت تحتاج فيه إلى ضبط تكاليفها الهيكلية، (بنسبة 14.28%).

إستنادا إلى ما سبق، يتبين أن أغلب المؤسسات الإقتصادية العمومية، التي لا تعتمد أسلوب التدقيق اللامركزي، لا تعتبره تكلفة إضافية، بقدر ما ترجع ذلك إلى صعوبة توظيف الموارد البشرية الملائمة لممارسة التدقيق الداخلي، نظرا لندرته في سوق العمل، وبالتالي فهي تكتفي بتأمين الهيكلية المركزية للتدقيق الداخلي، على أن يتم برمجة مهام تدقيقية عبر السنة، في الوحدات أو الفروع، وذلك بإنتقال المدققين الداخليين إليها. كما تظهر النتائج وجود حرص لدى بعض الإدارات العليا على إستقلالية وموضوعية نشاط التدقيق الداخلي، وذلك بعزله إداريا عن إدارات الفروع والوحدات، وحصر إرتباطه الإداري بالمديرية العامة للمؤسسة.

7.2. توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب سنوات إنشاء نشاط التدقيق الداخلي

يبين الجدول رقم: 4-4 أن جميع المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة لم يكن بها نشاط للتدقيق الداخلي قبل عام 1988، أي قبل إصدار القانون 01/88. كما يظهر الجدول وجود إستجابة متواضعة لهذا الإلزام القانوني، حيث لم تتعدى نسبة الإستجابة 22.22%، أي 4 مؤسسات من أصل 18 مؤسسة محل الدراسة، وهو ما يعزى إلى غياب إرادة حقيقية -آنذاك- لدى الكثير من المديرين في المؤسسات الإقتصادية العمومية في تحسين وتطوير نظم الرقابة الداخلية بها، من خلال وجود نشاط مستقل للتدقيق الداخلي، نتيجة سيطرة ثقافة التسيير الإشتراكي على تفكيرهم وسلوكاتهم، و قصور معرفتهم بأهداف هذا النشاط وخدماته.

الجدول رقم: 4-4 توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب سنوات إنشاء نشاط التدقيق

الداخلي

النسبة المئوية (%)	العدد	السنوات
/	/	قبل 1988
22.22	04	من 1988 إلى 1995
11.11	02	1996 إلى 2000
66.67	12	2001 - 2005
100	18	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الإستبيان

وقد تدهورت درجة الإهتمام بنشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية، بعد إلغاء القانون 01/88، حيث تم رفع هذا الإلزام القانوني، وترك الحرية لهذه المؤسسات في إنشاء نشاط للتدقيق الداخلي بمحض إراداتها. غير أن إدراك الإدارات العليا -مؤخرا- لأهمية وجود نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة، في ظل التحديات التي تواجهها المؤسسات العمومية الإقتصادية، دفعها إلى

تخصيص هيكله لنشاط التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و العمل على تفعيل دوره، وضمان إستقلاليته، وتوفير الموارد البشرية الملائمة له، وهو ما تدل عليه نسبة المؤسسات محل الدراسة التي أنشأت هيكله للتدقيق الداخلي بعد سنة 2000، والتي تقدر 66.67 % أي ثلثي (3/2) المؤسسات محل الدراسة، رغم عدم وجود أي إلزام قانوني بذلك، خلال تلك الفترة.

8.2. توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب العدد الإجمالي للعاملين وعدد المدققين الداخليين

يتضح من الجدول رقم: 4-5 (أنظر الصفحة الموالية) أن هناك تباينا في معدلات عدد المدققين الداخليين بالنسبة لكل 1000 عامل من مؤسسة لأخرى، غير أن المؤسسات الخدمية -عموما- سجلت معدلات أقل بالمقارنة مع تلك المسجلة في المؤسسات الصناعية. وفي الحقيقة، لا يوجد معدل معياري يمكن الإستناد إليه في الحكم على كفاية عدد المدققين الداخليين وتناسبه مع حجم المؤسسة، إلا أن إعتقاد طريقة المقارنة المرجعية (Le benchmarking) مع تطبيقات في بلدان أخرى حققت تقدما مشهودا في مجال التدقيق الداخلي، يظهر أن المعدل العام لعدد المدققين الداخليين بالنسبة لكل 1000 عامل في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة (01.53) أقل بكثير من نظيره في المؤسسات الفرنسية مثلا (3,32)¹، رغم أن المؤسسات محل الدراسة هي مؤسسات كبرى، لديها إنتشار جغرافي في مناطق مختلفة من القطر الجزائري، كما أنها ذات أنشطة متعددة و معقدة، و تنشط في قطاعات ذات مخاطر مرتفعة، مثل قطاع المحروقات، قطاع الأشغال العمومية، قطاع الصناعة الثقيلة، وقطاع الإتصالات.

إن حالة العجز في عدد المدققين الداخليين الذي تعاني منه الكثير من المؤسسات الإقتصادية العمومية، سيؤثر سلبا على أداء نشاط التدقيق الداخلي ويجعل العمل التدقيقي فيها عملا شاقا أكثر، نظرا لعدم إمكانية وجود تقسيم للأعمال حسب المركز الوظيفي، حيث يصبح مدير التدقيق الداخلي، أو رئيس المهمة، يقوم بأعمال إضافية، ليست من صلب مهامه الأصلية، كأن يقوم بتنفيذ إجراءات التدقيق التفصيلية. إضافة إلى ذلك، يتعذر في ظل هذا العجز، أن يتم تنظيم مهام التدقيق الداخلي وفق مبدأ التخصص، لا سيما أن الحاجة إلى ذلك كبيرة في مثل هذا الصنف من المؤسسات، بالنظر إلى حجمها وطبيعة أنشطتها، والتحديات الصعبة التي تواجهها.

¹Institut Français de l'Audit et Contrôle Interne (IFACI), « Les pratiques de l'audit et du contrôle interne en France en 2009 », sur le site de : www.ifaci.com/publication, 2009, p.59

الجدول رقم: 4-5 توزيع المؤسسات محل الدراسة حسب العدد الإجمالي للعاملين وعدد المدققين

الداخليين

النسبة (1)/(2) (%)	عدد المدققين الداخليين (2)	العدد الإجمالي للعاملين (1)	المؤسسة
03.31	14	3917	مجمع صيدال
01.71	06	3500	الشركة الوطنية لتكرير البترول
01.29	03	2325	الشركة الجزائرية لأشغال الطرق
03.33	05	1500	مؤسسة ميناء سكيكدة
02.66	02	750	مؤسسة تسيير المنطقة الصناعية بسكيكدة
01.36	03	2200	الشركة الوطنية للبتروكيمياء
00.50	05	10000	الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية
00.48	12	25000	إتصالات الجزائر
01.85	05	2700	المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية
01.44	01	690	شركة الصيانة بالشرق
08.92	10	1120	مجمع الرياض قسنطينة
09.14	13	1421	مجمع الرياض سطيف
03.48	02	574	المؤسسة الوطنية لإستيراد الخشب وتسويقه
01.93	05	2580	الشركة الوطنية للنقل البري
01.76	01	1700	المؤسسة الوطنية للنقل البحري للمسافرين
00.81	01	1224	المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية
07.20	05	694	الشركة الوطنية للتبغ والكبريت
01.47	03	3400	شركة أعمال التركيب الكهربائي (KAHRAKIB)
01.53	96	62468	المجموع العام

المصدر: من إعداد الباحث إعتقادا على الإستبيان

كما تكشف معدلات عدد المدققين الداخليين، المبينة في الجدول أعلاه، عن حالة عدم التوافق بين حجم هيكله التدقيق الداخلي و عدد العاملين التابعين لها في 61.53% من المؤسسات محل الدراسة،

التي خصصت لنشاط التدقيق الداخلي مستوى تنظيمي بمسمى "مديرية"، حيث أن عدد المدققين الداخليين بهذه المؤسسات أقل من 10. وتأتي هذه الحقيقة غير منسجمة مع النتيجة التي توصلنا إليها سابقاً، والتي مفادها أن حجم هيكل التدقيق الداخلي (على شكل مديرية) في 88.88% من المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة ملائم تماماً لحجم المؤسسة، وأنه يدل على تمتع هذا النشاط بمكانة تنظيمية مهمة ضمن تنظيماتها الإدارية.

وفي تقدير الباحث أن حالة عدم التوافق هذه تنعزى إلى عاملين رئيسيين، هما:

- فشل بعض المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة في توظيف إطارات مؤهلة، و متخصصة في التدقيق الداخلي، نظراً لندرتهن في سوق العمل، وفي المقابل، لا تلجأ هذه المؤسسات (في الكثير من الأحيان) إلى خيار توظيف أشخاص غير متخصصين في هذا الميدان، ثم تقوم بتكوينهم وتدريبهم.

- ارتفاع معدل دوران (Turn over) المدققين الداخليين، نتيجة عدم إستقرار الكثير منهم في وظائفهم بهيكل التدقيق الداخلي، وذلك بالإستقالة من المؤسسة والإلتحاق بمؤسسات أو قطاعات أخرى لأسباب موضوعية أو شخصية، أو بالإنتقال إلى إدارات أخرى في نفس المؤسسة، بصفة طوعية، أو بطلب من الإدارة العليا للمؤسسة، التي تفضل إستغلال كفاءات المدققين الداخليين ذوي التجربة المعتبرة، في إدارة أنشطة وعمليات ذات أهمية إستراتيجية، وذات أولوية على نشاط التدقيق الداخلي بالنسبة لها، لاسيما إذا تعذر عليها إيجاد مسيرين مؤهلين لذلك.

ثانياً: تحليل آراء أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسات محل الدراسة

يبين الجدول رقم 4-6 (أنظر الصفحة الموالية) ملخصاً للوصف الإحصائي لآراء وتصورات أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية، في المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة. وبصورة عامة، يتبين من الجدول ما يلي:

➤ هناك إلتزام مقبول (80.98%) لدى المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعارف عليها، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على مدى تطبيق هذه المعايير في ممارسات التدقيق الداخلي في مؤسساتهم 4.0410 من أصل 5 درجات، و بإنحراف معياري يقدر

بـ 0.911، وهذا ما يدل على أن درجة تقييم تطبيق هذه المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لا تختلف كثيرا من مدقق إلى آخر. وقد كانت أكثر الفقرات تطبيقا، فقرة تخطيط المهمة، حيث بلغ متوسط درجة تقييم أفراد العينة حول تطبيق هذه الفقرة 4.524 من أصل 5 درجات، أي بنسبة تطبيق تقدر بـ 90.48%، بينما كان أقل متوسط حسابي 2.919 لإجابات العينة حول تطبيق الفقرة الخاصة بالتنسيق، حيث لم يتجاوز متوسط نسبة التطبيق 58.38%.

الجدول رقم: 4-6 نتائج آراء أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسات محل الدراسة

الدرجة الوصفية	درجة الفعالية (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محاور معايير التدقيق الداخلي الدولية
مقبولة	79.35	1.764	03.967	الهدف، السلطة والمسؤولية
جيدة	86.40	0.777	04.320	الإستقلالية والموضوعية
مقبولة	83.45	0.714	04.172	الكفاءة والعناية المهنية
متوسطة	67.49	1.271	03.374	الرقابة النوعية
جيدة	85.76	0.866	04.288	التخطيط
جيدة	88.38	1.102	04.419	الإتصال والمصادقة
مقبولة	78.54	1.093	03.927	السياسات والإجراءات
متوسطة	58.38	1.217	02.919	التنسيق
مقبولة	76.69	0.803	03.834	رفع التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة
مقبولة	80.01	0.776	04.000	طبيعة العمل
جيدة	90.48	0.818	4.524	التخطيط للمهمة
جيدة	88.29	0.641	4.4147	تنفيذ المهمة
جيدة	88.46	0.619	04.423	التقرير ونشر النتائج
مقبولة	79.73	0.935	03.986	المتابعة
مقبولة	80.98	0.911	4.0410	الإتجاه العام

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل بإستخدام برنامج SPSS

➤ نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة الانحراف المعياري في إجابات أفراد العينة منخفضة نسبياً، بإستثناء قيمة الانحراف المعياري المسجل في إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأولى، التي تعد مرتفعة، لأن طبيعة عبارات الفقرة الأولى تقتضي الإجابة بالإختيار الأول (أبداً) أو بالإختيار الخامس (دائماً)، وهو ما يعني إمكانية وجود تباين في إجابات أفراد العينة. ويدل إنخفاض قيمة الانحراف المعياري على تركيز الإجابات حول المتوسط الحسابي، أي أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم متشابهة على الرغم من أنهم يمثلون مؤسسات إقتصادية عمومية مختلفة، وهذا ما يدل على أن معايير التدقيق الداخلي الدولية يتم مراعاتها (إلى حد كبير) بالمؤسسات محل الدراسة، بما يضمن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها.

➤ يظهر الجدول السابق أن الفقرات التالية: الإستقلالية والموضوعية، التخطيط، الإتصال والمصادقة، التخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، والتقرير ونشر النتائج، قد حظيت بنسب تطبيق جيدة، حيث زادت المتوسطات الحسابية لتقييم أفراد العينة لتطبيق هذه الفقرات عن 4.21 من أصل 5 درجات، وهذا ما يدل على أن المعايير المتعلقة بالإستقلالية والموضوعية، التخطيط، الإتصال والمصادقة، التخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، والتقرير ونشر النتائج يتم الإلتزام بها وتطبيقها، وهي ذات أهمية نسبية كبيرة في تحقيق فعالية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة.

➤ نلاحظ من الجدول السابق أن درجة الإلتزام بمتطلبات المعيارين المتعلقين بالتنسيق، والرقابة النوعية، من وجهة نظر أفراد العينة، لم تتجاوز 02.919، و 03.374، على التوالي، أي أنهما لم يحضيا بإهتمام كبير في ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة.

لتعميق تحليل النتائج المتوصل إليها، والوصول إلى تحديد دقيق لجوانب الإلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، في المؤسسات محل الدراسة، يمكن عرض النتائج التفصيلية لمعالجة بيانات القسم الثالث من الإستبيان، والتعليق عليها، كما يلي:

1) الهدف، السلطة والمسؤولية:

يظهر من الجدول رقم: 4-7 (أنظر الصفحة الموالية) أن أغلب المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة يوجد بها "ميثاق التدقيق الداخلي"، و أن مسؤول التدقيق الداخلي بها يستند إليه في وضع الخطة السنوية للتدقيق، وبرامج العمل. إذ كانت إجابات غالبية أفراد العينة (74.19%)، وهم ينتمون

إلى المؤسسات التي تعتمد هذه الوثيقة الرسمية، بإعطاء الدرجة القصوى 5، فيما كانت إجابات بقية أفراد العينة (25.81%)، الذين ينتمون إلى مؤسسات لا تعتمد هذه الوثيقة، إلى إعطاء الدرجة الدنيا 1، ولهذا جاءت قيمة الانحراف المعياري مرتفعة، وبدا التباين واضحا في الإجابات، بين الفئتين.

يرى الباحث أن عدم وجود وثيقة رسمية تحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي في بعض المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة يدل على أنها لا تعطي الأهمية اللازمة لنشاط التدقيق الداخلي، إذ أن هذه الوثيقة تضمن الإنسجام بين أسلوب عمل وظيفة التدقيق الداخلي مع أهدافه وصلاحياته ومسؤولياته؛ وقد يؤدي عدم وجود هذه الوثيقة إلى خلق نوع من عدم التعاون من قبل الإدارات الخاضعة للتدقيق، بحجة عدم خضوعها للتدقيق رسميا.

الجدول رقم: 4-7 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار الهدف، السلطة،

والمسؤولية

النسبة المئوية (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
79.34	1.764	3.967	1- توجد وثيقة معتمدة رسميا في المؤسسة تبين صلاحيات و مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي، و تحدد موضعها في الهيكل التنظيمي.
79.34	1.764	3.967	2- يحتفظ مسؤول التدقيق الداخلي بالوثيقة التي تحدد مسؤوليات و أهداف وصلاحيات إدارته، للعمل بموجبها عند رسم الخطط و إعداد البرامج.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل بإستخدام برنامج SPSS

وقد لوحظ في المؤسسات الاقتصادية العمومية التي لا يوجد بها ميثاق التدقيق الداخلي، أو أنه غير منشور أو غير معرف به بطريقة جيدة داخل المؤسسة، أن الجهات الخاضعة للتدقيق تجهل ما هي صلاحيات هذا النشاط الجديد، ولا تنظر إليه إلا من زاوية سلبية، معتبرة الأفراد الذين يمارسونه أنهم يلعبون دور بولييسي، وذلك بالوشاية بالمسيرين المقصرين في أداء مهامهم.

2) الإستقلالية والموضوعية

إنطلاقا من الجدول رقم 4-8 (أنظر الصفحة الموالية) يتبين من إجابات أفراد العينة أن تمتع المدقق الداخلي بحرية مطلقة في إختيار أساليب وإجراءات التدقيق ونطاق تطبيقها، و عدم قيامه بتدقيق أنشطة

سبق له تنفيذها أو شارك في تنفيذها، وإبلاغه عن الضغوط التي يتعرض لها أثناء تأدية أعماله، تشكل كلها عوامل ذات أهمية كبيرة في تحقيق إستقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة.

بينما تباينت آراء أفراد العينة حول وجود إتصال مباشر بين مسؤول التدقيق الداخلي و الهيئات العليا في المؤسسة، كما يظهر من قيمة الإنحراف المعياري (1.501)، إلا أن المتوسط الحسابي لتقييم أفراد العينة بلغ 3.500. ويرجع هذا التباين إلى إختلاف الجهة التي يرتبط بها نشاط التدقيق وظيفيا، حيث نجد في أغلب المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة، يكون مسؤول التدقيق الداخلي على إتصال مباشر مع المدير العام فقط، بإعتباره أعلى سلطة إدارية في المؤسسة و هو الجهة التي يرتبط بها إداريا، أو لكونه رئيس مجلس الإدارة. وفي أحسن الأحوال يتم دعوة مسؤول التدقيق الداخلي لحضور إجتماعات مجلس الإدارة.

الجدول رقم: 4-8 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار الإستقلالية

والموضوعية

النسبة المئوية(%)	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
70.00	1.501	3.500	1- مسؤول التدقيق الداخلي على إتصال مباشر مع الإدارة العليا للمؤسسة و مجلس الإدارة(أو لجنة التدقيق).
78.38	0.980	3.919	2- يقوم المدقق الداخلي- بحرية مطلقة - بإختيار الميادين و الأنشطة والسياسات التي يريد تدقيقها لأداء مهمته التي كلف بها.
90.64	0.694	4.532	3- يقوم المدقق الداخلي - من تلقاء نفسه- بإختيار أساليب وإجراءات التدقيق ونطاق تطبيقها.
91.60	0.758	4.580	4- يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي أظهرتها عملية التدقيق بدون أي تأثير.
98.60	0.393	4.903	5- لا يقوم المدقق الداخلي بتدقيق أنشطة سبق له تنفيذها أو شارك في تنفيذها.
85.60	0.867	4.258	6- تضمن الإدارة العليا للمؤسسة معالجة ملاحظات المدقق الداخلي وإتخاذ الإجراءات المناسبة لتنفيذ التوصيات والإقتراحات

			وتعاون الإدارات محل التدقيق.
90.96	0.782	4.548	7- يقوم المدقق الداخلي بالإبلاغ عن أي ضغوط يتعرض لها أثناء ممارسته لمهامه.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

أما درجة تقييم أفراد العينة لمستوى الحرية في إختيار الميادين و الأنشطة والسياسات التي يريدون تدقيقها، فقد كانت 3.919، أي بنسبة تطبيق تقدر بـ 78.38%، وهي نسبة مقبولة تعكس وجود حرية معتبرة تماثل ما كان موجوداً في المؤسسات الفرنسية مثلاً، والتي تتميز بتجربتها الطويلة في مجال التدقيق الداخلي، إستناداً إلى ما ورد في دراسة معهد IFACI عام 2005. و تأتي هذه الحقيقة لتؤكد أن وضع خطط التدقيق السنوية في المؤسسات الإقتصادية العمومية لا تكون دائماً بمبادرة من مسؤول التدقيق الداخلي دون غيره، بل تخضع أيضاً إلى التشاور مع الإدارة العليا للتعرف على إشغالاتها، وإحتياجاتها لخدمات التدقيق الداخلي، لأخذها بعين الإعتبار عند وضع خطة التدقيق. وهذا ما يعني أن نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة يحظى بدعم الإدارة العليا، وهو ما يساعد (إلى حد ما) في الحفاظ على موضوعيته وإستقلاليته.

3) الكفاءة والعناية المهنية

يظهر الجدول رقم: 4-9 أن تقييم أفراد العينة لكفاءة المدققين الداخليين -كوحدة واحدة- في مؤسساتهم كان بدرجة مقبولة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم 4.193، وبإحتراف معياري قدره 0.507 ، ويدل هذا الأخير على تشابه آراء أفراد العينة، رغم أنهم يمثلون مؤسسات مختلفة. وقد بينت قيمة المتوسط الحسابي (3.709) لإجابات أفراد العينة على العبارة رقم (4) أن المعارف المكتسبة من المدققين الداخليين في مجال نظم الرقابة الداخلية المعتمدة على تكنولوجيا المعلومات، والمخاطر المترتبة عنها، و إستخدام السياسات والإجراءات اللازمة لعمليات التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، لا زالت دون المستوى المطلوب، وهي تشكل الحلقة الأضعف في كفاءة بعض المدققين الداخليين في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول رقم: 4-9 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار الكفاءة والعناية

المهنية

النسبة المئوية (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
83.86	0.507	4.193	1- يتمتع المدققون الداخليون - كوحدة متكاملة- بالمعرفة و المهارة الكافية لممارسة هذه المهنة، و لديهم إلمام كاف بالمحاسبة، التسيير، الإقتصاد والقانون، التقنيات الكمية، ونظم المعلومات.
87.42	0.979	4.371	2- يضع مسؤول إدارة التدقيق الداخلي شروطا في توظيف المدقق الداخلي، كأن يكون لديه شهادة جامعية، وأن تكون في تخصص محاسبة أو مالية أو علوم مالية.
62.58	1.498	3.129	3- يطلب مسؤول إدارة التدقيق الداخلي المشورة و المساعدة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في إدارته .
74.18	0.837	3.709	4- لدى المدقق الداخلي معرفة كافية بالجوانب الرقابية و المخاطر الأساسية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات و أساليب التدقيق التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات.
85.80	0.686	4.290	5- المدقق الداخلي لديه القدرة على إقتراح التحسينات لتطوير فاعلية الأنظمة و رفع أداء المؤسسة .
90.64	0.592	4.532	6- المدقق الداخلي قادر على التعامل مع الأفراد وتحقيق الإتصال مع الجهات المختلفة بفعالية .
85.16	0.598	4.258	7- يحتفظ المدقق الداخلي بعلاقات طيبة مع الجهات التي يقوم بتدقيقها .
83.54	0.967	4.177	8- يحرص المدقق الداخلي بإستمرار على تنمية معارفه ومهاراته عن طريق التعليم و التدريب.
89.34	0.503	4.467	9- يقوم المدقق الداخلي - بيقظة- بالفحص والتحقق إلى المدى المعقول.
91.92	0.798	4.596	10- يبلغ المدقق الداخلي الجهات المعنية داخل المؤسسة عن كل حالات الغش و التلاعب والإختلاس، والعوامل المتسببة فيها.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل بإستخدام برنامج SPSS

كما يبين الجدول أعلاه أن مسؤولي التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة لا يلجأون- في كل الحالات- إلى الإستعانة بالخبرات المتوفرة لدى الإدارات الأخرى، أو من خارج المؤسسة، في تنفيذ بعض أعمال التدقيق(خاصة في المجالات التقنية)، التي تحتاج إلى كفاءات معينة لا تتوفر عليها إداراتهم. وهذا يدل على حرص مسؤولي التدقيق الداخلي على ضمان إستقلالية عمليات التدقيق، ويشير- كذلك- إلى تركيز مهام التدقيق الداخلي على مجالات معينة دون غيرها، بما يتناسب مع الكفاءات المتوفرة لدى إدارة التدقيق الداخلي. ويأتي هذا الإستنتاج منسجما مع ما توصلنا إليه فيما سبق أن هناك ضعفا في درجة التخصص لدى إدارات التدقيق الداخلي بسبب قلة عدد المدققين في أغلبها. أما تقييم أفراد العينة لدرجة العناية المهنية فقد كانت جيدة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارتين التاسعة والعشرة 4.467 و4.596 على التوالي. وهو ما يدل على وعي المدققين الداخليين بمسؤولياتهم في حماية مصالح كل الأطراف، وحرصهم على المساهمة في إستمراريتها ونجاحها بإضافة قيمة، لاسيما أن هيكلية التدقيق الداخلي تعتبر من الجهات المسؤولة مباشرة عن الكشف والإبلاغ عن حالات الغش والتبذير والتلاعب، و بأصول المؤسسات الإقتصادية العمومية*. كما يظهر الجدول أعلاه أن المدققين الداخليين في المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة يتمتعون بالصفات الذاتية التي يتطلبها العمل التدقيقي، مثل القدرة على التواصل بفعالية، والحفاظ على علاقات طيبة مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق، وهذا يدل على أن هؤلاء المدققين يتمتعون بمستوى عال من المهنية.

(4) الرقابة النوعية

يتضح من الجدول رقم: 4-10 أن مسؤولي التدقيق الداخلي في غالبية المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة، يعملون- بصفة دائمة- على تحسين جودة الأنشطة و الممارسات التدقيقية، لتتوافق مع الإطار المرجعي لمهنة التدقيق الداخلي، ومع ميثاق التدقيق المعتمد، وذلك من خلال وضع برامج معينة تهدف إلى تحسين فعالية تسيير وظيفة التدقيق الداخلي، وأعمال التدقيق، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على العبارة رقم (1)، 4.290، بإنحراف معياري قدره 0.930، إلا أن هذه البرامج لا تخضع لعمليات تقييم داخلية، بصفة مستمرة و دورية، إلا في بعض المؤسسات محل الدراسة، كما تدل على ذلك قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على العبارة

* فقد كان مدير الهيكلية المركزية للتدقيق الداخلي في مجمع سوناطراك من بين الأشخاص الذين تم إستدعائهم من قبل الجهات القضائية وهيئات الرقابة على المؤسسات الإقتصادية العمومية للتحقيق معهم في قضايا فساد، قد تكون حصلت بالمجمع.

رقم(2). بينما أظهرت إجابات أفراد العينة على العبارة رقم (3)، أنه لا يتم اللجوء إلى جهات خارجية مؤهلة، لتقييم فعالية نشاط التدقيق الداخلي، في أغلب المؤسسات محل الدراسة.

الجدول رقم: 4- 10 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار برامج الرقابة

النوعية

النسبة المئوية(%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
85.80	0.930	4.290	1- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بوضع و تطبيق و تطوير برامج معينة لضمان جودة أنشطة التدقيق الداخلي بما يؤدي إلى إضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها.
74.82	1.390	3.741	2- تخضع برامج الجودة هذه إلى متابعة مستمرة و دورية للتحقق من مدى فعاليتها من خلال التقييم الذاتي أو عن طريق أفراد داخل المؤسسة لهم معرفة بأنشطة التدقيق الداخلي و معاييرها؛
35.48	0.912	1.774	3- تخضع أعمال إدارة التدقيق الداخلي إلى فحص و تقييم لجودتها بواسطة أشخاص مؤهلين ومستقلين(خارجيين)، عن المؤسسة، و ليس لديهم تضارب في المصالح مرة واحدة كل خمس سنوات على الأقل.
87.08	0.726	4.354	4- يخضع المدقق الداخلي في ممارسته لأعماله لمعايير التدقيق الداخلي متعارف عليها؛
59.34	1.567	2.967	5- في حالة عدم الإلتزام الكامل بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي و بقواعد السلوك المهني، يتم الإفصاح عن ذلك للإدارة العليا و مجلس الإدارة .
71.60	1.615	3.580	6- توضح عمليات تقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي مدى إلتزامها بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعارف عليها، و بقواعد السلوك المهني و بوثيقة التدقيق الداخلي المعتمدة في المؤسسة .
75.80	1.631	3.790	7- تسفر عمليات تقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي عن توصيات تهدف إلى تحسين جودة أعمالها.

57.08	1.687	2.854	8- يتلقى مسؤول التدقيق الداخلي تقريرا مكتوبا من الجهة القائمة بعملية التقييم يتضمن النتائج المستخلصة و التوصيات.
60.32	1.850	3.016	9- يتم إبلاغ نتائج التقييم لمجلس الإدارة و الإدارة العليا و المدققين الخارجيين.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

وفي تقدير الباحث أن فوائد تقييم أداء نشاط التدقيق الداخلي، ومساهماته في تحسين جودة خدمات التدقيق الداخلي، و تفعيل دوره في عملية الحوكمة بالمؤسسة، لا تزال غير واضحة، أو لا تحظ بالإهتمام اللازم من قبل مجالس الإدارة، والإدارات العليا في الكثير من المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية، رغم إجبارية القيام بذلك وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية. كما أن غياب هيئات المصادقة المتخصصة في إجراء مثل هذا التقييم، و عدم نضج المنظمة المهنية للتدقيق الداخلي في الجزائر (AACIA)، و عدم أهليتها (القانونية) في القيام بمثل هذا التقييم (كما هو الحال في فرنسا (IFACI)، وفي الولايات المتحدة الأمريكية (IIA))، ومنح شهادات مطابقة مع الإطار المرجعي لمهنة التدقيق الداخلي المعمول به دوليا، تشكل العوامل الرئيسية في عدم الإهتمام بهذا الموضوع، في أغلب المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة، لاسيما أن عمليات التقييم التي تقوم بها هذه الهيئات، تتم وفق منهجية صارمة، و تسمح بتكوين نظرة أكثر موضوعية حول ثقافة التدقيق الداخلي في المؤسسة.

ويتوقع الباحث أن يتم الإهتمام بهذا الموضوع من قبل الهيئات العليا في المؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية بجدية في المستقبل القريب، لاسيما أن سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي بها، أصبحت من المجالات التي تشملها عمليات الرقابة والتدقيق، المنجزة من طرف المفتشية العامة للمالية (IGF).

(5) التخطيط

يلاحظ من الجدول رقم: 4-11 أن الإتجاه العام لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالتخطيط يدل على أن أغلب وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة تقوم بممارسة عملية التخطيط لأعمالها، و يتم فيها مراعاة كل المتطلبات والخطوات المنهجية في إعداد وتصميم خطط التدقيق.

النسبة المئوية (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
90.64	1.019	4.532	1- يضع مسؤول التدقيق الداخلي خططا متسقة مع وثيقة التدقيق الداخلي المعتمدة من جهة، و مع أهداف المؤسسة من جهة أخرى.
90.00	1.067	4.500	2- تشمل عملية التخطيط اللازمة للقيام بتنفيذ مهام التدقيق الداخلي إظهار النواحي التالية : • الأهداف الممكن إنجازها ضمن خطة عمل التدقيق الداخلي و هي أهداف قابلة للقياس
91.92	1.031	4.596	• جداول عمل التدقيق التي تتضمن الأنشطة التي يجب تدقيقها و توقيت القيام بعملية التدقيق و الوقت المقدر لها.
61.60	1.496	3.080	• الموارد اللازمة لأداء مهام التدقيق الداخلي.
88.70	0.781	4.435	3- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بمراجعة ما يلي عند وضع جداول العمل: • عدد موظفي إدارة التدقيق الداخلي.
90.64	0.694	4.532	• المعرفة و المهارات المطلوبة لتأدية العمل.
88.06	0.798	4.403	• المخاطر التي تواجهها المؤسسة حسب أهميتها النسبية المقدره.
84.50	0.755	4.225	• وجود مرونة كافية في جداول العمل لتغطية الطلبات غير المتوقعة على خدمات إدارة التدقيق الداخلي.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

كما يبين الجدول السابق أن عملية التخطيط تبدأ بتحليل المخاطر، التي تم تحديدها بالتعاون مع الإدارة العليا في المؤسسة، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة 4.403، بإنحراف معياري قدره 0.798. وفي المقابل، تعتمد بعض المؤسسات محل الدراسة أسلوب "التدقيق تحت الطلب"، فلا يتم - على الإطلاق - وضع خطة سنوية لمهام التدقيق الداخلي مسبقا، وإنما تنشأ مهمة التدقيق حينما يتلقى المدقق الداخلي تكليفا بالمهمة من المدير العام، الذي يحدد فيه أهداف المهمة ونطاقها.

يظهر الجدول رقم: 4-12 أن تقييم أفراد العينة لمدى تطبيق معيار "الإتصال والمصادقة"، كان بدرجة جيدة، وهذا ما يعني أن أغلب مسؤولي التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة يقومون بتقديم مشاريع خطط التدقيق التي قاموا بإعدادها، إلى الهيئات العليا في المؤسسة من أجل المصادقة عليها، كما أنهم يحرصون - بإستمرار - على تقديم وجهات نظرهم حول مدى ملائمة تلك الخطط للوسائل المتوفرة لدى إدارة التدقيق الداخلي، على أساس أن إدارة التدقيق الداخلي تقع عليها مسؤولية تنفيذ خطة التدقيق المعتمدة، و هي تمثل معيارا لتقييمها من قبل الهيئات العليا في المؤسسة. كما أن مناقشة مسؤول التدقيق الداخلي هذا الموضوع مع مجلس الإدارة والإدارة العليا، ستؤدي إلى تحسين مستوى إستجابة نشاط التدقيق الداخلي لطلباتها على خدماته.

الجدول رقم: 4-12 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار الإتصال والمصادقة

النسبة المئوية (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
92.58	1.012	4.629	1- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن خطة التدقيق لفحصها والموافقة عليها، بما في ذلك أي تغييرات لاحقة هامة .
84.18	1.294	4.209	2- يبلغ مسؤول التدقيق الداخلي عن أثر أي قيود أو عدم كفاية الموارد المتاحة للتدقيق الداخلي.

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على نتائج التحليل بإستخدام برنامج SPSS

إن الإلتزام مسؤولي التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة بمعيار "الإتصال والمصادقة"، يؤكد أن نشاط التدقيق الداخلي فيها يحظى بدعم الهيئات العليا لدوره في تدقيق أعمال الإدارات الأخرى، و هو ما يجعل المدققين الداخليين في موقف قوي، أثناء تنفيذهم لخطة التدقيق المصادق عليها، ويجعلهم بمنى عن أية ضغوط مباشرة أو غير مباشرة، تمارسها الجهات الخاضعة للتدقيق، لاسيما أن المصادقة تتم من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة معا.

7) السياسات والإجراءات

يتضح من الجدول أدناه، أن مسؤولي التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة يقومون بإعداد القواعد والإجراءات، التي تهدف إلى توجيه المدققين الداخليين التابعين لإداراتهم، إلى طريقة إنجاز

مهام التدقيق ومتابعتها، بما يضمن تحقيق أهدافها، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة 4.306 وبإنحراف معياري 1.209، إلا أن تقييمهم لمدى فعالية سياسات وإجراءات التدقيق المعتمدة في وظائف التدقيق الداخلي بمؤسساتهم كان تقييماً مقبولاً، وهذا يدل على أن هذه السياسات والإجراءات لا تتناول مختلف الحالات والمواقف التي يمكن أن يصادفها المدققون الداخليون أثناء تأدية أعمالهم، والتي قد تكون من الصنف الذي تستدعي الحاجة إلى تنميط إجراءات التدقيق بشأنه. وهذا ما يدل على أن بعض مسؤولي التدقيق الداخلي يعطون هامش حرية للمدققين الداخليين، حيث يُترك لهم التصرف وفقاً لما يستدعيه الموقف، وربما يكون ذلك ثقة في كفاءاتهم ومهاراتهم.

الجدول رقم: 4-13 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار السياسات والإجراءات

النسبة المئوية (%)	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
86.12	1.209	4.306	1-يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بتزويد المدققين التابعين لإدارته بالسياسات و الإجراءات اللازمة لإرشادهم في عملهم من خلال دليل مكتوب أو مذكرات أو تعليمات.
70.96	1.050	3.548	2- تتميز هذه السياسات و الإجراءات بالشمولية و تؤدي إلى ضمان إلتزام المدققين الداخليين بمعايير الأداء الموضوعية.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

وفي تقدير الباحث، أن مثل هذا الفراغ الملاحظ في سياسات وإجراءات التدقيق المعتمدة في بعض المؤسسات الإقتصادية العمومية، يمكن أن يؤثر على نوعية نتائج التدقيق المتوصل إليها، وبالتالي ستكون توصيات المدققين الداخليين غير مفيدة للمؤسسة، لأنها مبنية على نتائج غير سليمة أو غير مكتملة، وهو ما يشكل إنحرافاً لنشاط التدقيق الداخلي عن تحقيق أهدافه المسطرة.

يبين الجدول رقم: 4-14 أنه رغم تسجيل تباين معتبر في آراء أفراد العينة، إلا أن تقييمهم لعلاقة العمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي (القانوني) كان تقييماً متوسطاً، على العموم، حيث أظهرت النتائج عدم وجود علاقة تعاون وثقة متبادلة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، بما يرفع كفاءة أعمال التدقيق، و يخفض تكلفته إلى أدنى حد ممكن. وغالبا ما تكون العلاقة السلبية متأتية من جهة المدقق الخارجي، الذي لا يحاول بناء هذه العلاقة، حيث أفاد بعض مسؤولي التدقيق الداخلي الذين تمت مقابلتهم، أن المدقق الخارجي يقوم (غالبا) بإستغلال أعمال(تقارير) التدقيق الداخلي في تحديد نطاق تدخله، و تخطيط أعمال الفحص، دون أن يشرك مسؤول التدقيق الداخلي في عمله من خلال عقد إجتماعات معه لتبادل المعلومات حول نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة. كما أكد هؤلاء المسؤولين أن أي إستفادة من أعمال التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي لا يكون لها أي أثر على تكلفة التدقيق الخارجي، إضافة إلى أنه لا يساهم -بصفة واضحة- في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي، كما ينص على ذلك المعيار الدولي للتدقيق(القانوني) رقم 610.

الجدول رقم: 4-14 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار التنسيق

النسبة المئوية(%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
77.42	1.166	3.871	1-يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بتبادل المعلومات و التعاون مع المدقق الخارجي للتقليل من الإزدواجية في الجهود و تحقيق كفاءة أعمال التدقيق.
44.82	1.140	2.241	2-يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بتقييم دوري منتظم للتنسيق التام بين إدارته و المدققين الخارجيين بما في ذلك تقييم أثر هذا التنسيق على التكلفة الكلية للتدقيق.
52.90	1.650	2.645	3- يبلغ مسؤول التدقيق الداخلي نتائج تقييم التنسيق إلى الإدارة العليا و مجلس الإدارة.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل بإستخدام برنامج SPSS

وفي تقدير الباحث أن الهيئات العليا في أغلب المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة تتجاهل، أو لا تعي أهمية وجود تنسيق فعال بين مسؤول التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي في تحسين نوعية

التدقيق الداخلي من خلال تحويل الخبرات، و تخفيض التكلفة الإجمالية للتدقيق. و يؤيد هذا الإستنتاج، ضعف إلتزام مسؤولي التدقيق الداخلي بإجراء تقييم منتظم لمستوى التنسيق مع المدقق الخارجي، وتبليغ نتائج التقييم للهيئات العليا في المؤسسة، ولو كانت مهتمة أو مدركة لأهمية الموضوع لكانت حريصة على إجراء مثل هذا التقييم بانتظام، لاسيما أنه يسمح لمسؤول التدقيق الداخلي بإبداء رأيه حول نوعية أعمال التدقيق الخارجي، لتستفيد منه هذه الهيئات في إختيار المدقق الخارجي في المستقبل.

(9) رفع التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة

يوضح الجدول رقم:4-15 أن مسؤولي التدقيق الداخلي في أغلب المؤسسات محل الدراسة يقومون برفع تقارير نشاط إدارتهم إلى الهيئات العليا في المؤسسة بصفة دورية، وأن هذه التقارير تتضمن حوصلة لما تم إنجازه بالمقارنة مع خطة التدقيق المعتمدة، وقد كانت درجة تقييم أفراد العينة لهذا العنصر جيدة، بمتوسط حسابي قدره 4.806.

الجدول رقم:4-15 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار رفع التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة

النسبة المئوية (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
96.12	0.648	4.806	1- ترفع تقارير نشاط إدارة التدقيق الداخلي للإدارة العليا و مجلس الإدارة بصفة دورية.
			2- تبين هذه التقارير:
94.18	0.686	4.709	• مقارنة الإنجازات بأهداف إدارة التدقيق الداخلي و بجدول الأعمال.....
36.44	1.016	1.822	• مقارنة النفقات مع الموازنات المالية
80.00	1.504	4.000	• شرح أسباب أي إنحرافات مهمة

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على نتائج التحليل بإستخدام برنامج SPSS

بينما كانت درجة تقييمهم مقبولة حول مدى إحتواء تقرير النشاط على أسباب عدم تنفيذ المهام أو الأعمال المبرمجة ضمن خطة التدقيق، والبرامج الأخرى، حيث بلغ متوسط إجاباتهم 4.000، مع تسجيل تباين في إجاباتهم حول هذه النقطة، كما تدل على ذلك قيمة الانحراف المعياري المرتفعة

(1.504). وفي المقابل، أظهر تقييم أفراد العينة لمدى قيام مسؤول التدقيق الداخلي بتوضيح النفقات الفعلية ومقارنتها بالموازنة التقديرية لإدارته، وجود إلتزام ضعيف بهذا الجانب، وأنه لا يحظى بالإهتمام. حيث كان متوسط إجاباتهم 1.822، وبإنحراف معياري 1.016. وفي الواقع، يعود ذلك إلى أن المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة لا تخصص موازنة تقديرية لإدارة التدقيق الداخلي، وإنما يتم برمجة كل نفقاتها المتوقعة ضمن الموازنة التقديرية للمديرية العامة. وفي تقدير الباحث أن تقارير النشاط في أغلب المؤسسات محل الدراسة لا يتم فيها مراعاة عنصر الشمولية، بما يسمح للهيئات العليا في المؤسسة من تقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي، والتعرف على أهم المشاكل التي تواجهها في عملها.

10) طبيعة العمل

يوضح الجدول أدناه أن الخدمات التي تقدمها وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة، هي خدمات تأكيدية في أغلب الأحيان، وأن الخدمات الإستشارية المتعلقة بسيرورات الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، تكاد تنعدم، حيث كان المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على العبارة (4) ، 2.322 ، بإنحراف معياري قدره 0.971 –

الجدول رقم: 4-16 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار طبيعة العمل

المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	النسبة المئوية (%)	
3.935	1.038	78.70	1- يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى إلتزام العاملين في المؤسسة بالأخلاقيات والقيم المناسبة، و يساهم في تعزيزها.
4.145	1.053	82.90	2- يتأكد المدقق الداخلي من أن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة يتم إبلاغها بفاعلية إلى الجهات المعنية بالمؤسسة (الإدارة العليا، مجلس الإدارة، والمدقق الخارجي)، بما يحقق فاعلية المساءلة.
4.129	1.650	82.58	3- يتابع و يقيم التدقيق الداخلي فاعلية سيرورة إدارة المخاطر بالمؤسسة، ويقدم التوصيات الملائمة لتطويرها وتحسينها.
2.322	0.971	46.44	4- يقدم المدقق الداخلي الإستشارات الملائمة لتصميم نظم إدارة المخاطر، و الرقابة الداخلية، و يساعد الإدارة في

			تطبيقها.
60.64	1.354	3.032	5- يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة بتحديد المجالات المهمة التي تكون عرضة للمخاطر و يقوم بتقييمها.
93.22	0.599	4.661	6- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن السجلات المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات صحيحة و موثوق بها ونافعة وكافية.
94.50	0.517	4.725	7- يقوم المدقق الداخلي بفحص النظام المحاسبي وتقييم فعاليته.
92.58	0.658	4.629	8- يقوم المدقق الداخلي بمراجعة القيود و المستندات الثبوتية حسابيا وكذلك التأكد من صحة القوائم المالية الختامية من خلال مراجعتها .
92.58	0.519	4.629	9- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولقواعد المخطط المحاسبي الوطني ومختلف القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالتسجيل المحاسبي.
93.22	0.510	4.661	10- يقوم المدقق الداخلي بإجراء المطابقة لأرصدة الحسابات في الدفاتر و السجلات والتأكد من التوازن المحاسبي.
96.12	1.005	4.806	11- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من وجود الأصول بإجراء الجرد المفاجئ لها ومطابقة ذلك مع الأرصدة .
92.90	0.999	4.645	12- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من ملكية المؤسسة للأصول وأن التسجيلات المحاسبية ناتجة عن عمليات تخص المؤسسة أو كانت طرفا فيها.
87.74	0.636	4.387	13- يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم الوسائل المستخدمة في حماية الأصول من السرقة أو الحريق أو الإختلاس أو الضياع أو سوء الإستعمال.
95.48	0.421	4.774	14- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من إلتزام الموظفين بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة و القوانين والتعليمات.
90.64	0.592	4.532	15- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن الخطط والسياسات

			والبرامج المطبقة تتسجم مع القوانين والأنظمة والقواعد والإجراءات الموضوعية في المؤسسة .
78.06	0.762	3.903	16- يقيم المدقق الداخلي درجة فاعلية وسائل الرقابة الإدارية وملاءمتها .
83.54	0.690	4.177	17- يتأكد المدقق الداخلي من التنفيذ الجيد للبرامج والموازنات.
74.18	1.077	3.709	18- يقوم المدقق الداخلي بتقييم أداء كافة أنشطة المؤسسة.
68.38	1.235	3.419	19- يقوم المدقق الداخلي، بناءً على المعايير الموضوعية من طرف الإدارة لقياس الأداء بالتعرف على الانحرافات وتحليلها ورفع التقارير حولها إلى الجهات المسؤولة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ؛
53.86	1.337	2.693	20- في حالة عدم كفاية معايير قياس الأداء التي وضعتها الإدارة أو عدم وجودها بالكلية، يقوم المدقق الداخلي بصياغة معايير كافية و ملائمة .
80.00	1.504	4.000	21- يتم الإبلاغ من خلال التقرير - عن المعايير التي إستخدمها المدقق الداخلي، وعن الجهة التي وضعتها .

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

ويظهر من إجابات أفراد العينة أن عمل نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة، ينصب على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية المعروفة، من خلال تقييم نظم الرقابة الداخلية للسيرورات العملياتية والمالية، وقد كانت أكثر مهام التدقيق التأكيدية تطبيقاً، تلك المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي (التدقيق المالي)، حيث كانت أغلب المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على العبارات ذات الأرقام (6)، (7)،...، (12)، تتجاوز 4.20. بينما يبين تقييم أفراد العينة لمدى تطبيق تدقيق العمليات في مؤسساتهم، أن مهام " تدقيق التوافق " تأتي في المرتبة الأولى، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارتين (14) و (15)، 4.774 و 4.532 ، بإنحراف معياري قدره 0.421 ، و 0.592 على التوالي. بينما كان تقييمهم لتطبيق تدقيق الأداء (أو الفعالية) تقييماً مقبولاً، كما هو ظاهر من قيم المتوسطات الحسابية لإجاباتهم على العبارات (16)،...، (19). ويلاحظ من إجابات أفراد العينة على العبارتين (20) و (21)، أن المدققين الداخليين يستندون -عادة- إلى معايير الأداء الموضوعية من قبل

الإدارة ويتخذونها مرجعية، في إطار إنجاز مهام تدقيق الأداء، ولا يجتهدون في وضع معايير للتقييم بأنفسهم، إذا ما كانت هذه المعايير غير كافية أو غير ملائمة، أو أنها غير موجودة أصلاً، كما أنهم لا يحرصون -دائماً- على الإفصاح عن طبيعة المعايير المستخدمة في التقييم ضمن تقاريرهم. وهذا ما يدل على الصعوبات التي يواجهها المدققون في المؤسسات محل الدراسة في إنجاز مهام تدقيق الأداء فضلاً عن قنيتها، و التي تحتاج إلى كفاءات متخصصة في المجالات التي يتم تدقيقها، لا تتوفر في أكثر المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة، لاسيما أن أغلب المدققين الداخليين في هذه المؤسسات كان تخصصهم العلمي هو، المحاسبة، أو العلوم المالية، أو مالية.

كما يظهر الجدول السابق أن مجالات تدخل نشاط التدقيق الداخلي تشمل - أساساً- الأنشطة والإدارات العملياتية، والمالية، وأن بعض المجالات ذات البعد الإستراتيجي، لا زالت لم تحظ بالإهتمام المطلوب من قبل وظائف التدقيق الداخلي في بعض المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة، حيث أظهرت إجابات أفراد العينة على العبارات (1)، (2)، و(3) أن نشاط التدقيق الداخلي يقوم بدور "مقبول" في تقييم نظام الحوكمة المطبق في المؤسسة، و في عملية إدارة المخاطر بها. ويرى الباحث أن بعد نشاط التدقيق الداخلي عن ممارسة دوره المحوري الإستراتيجي في الكثير من المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة، ناتج عن عدم الوضوح في صلاحياته ومسؤولياته، و ضعف علاقاته الوظيفية مع مجلس الإدارة، أو عدم وجودها بالكلية، إضافة إلى إفتقار هذه المؤسسات إلى نظام حقيقي لإدارة المخاطر، بسبب عدم وضع خريطة للمخاطر (Une cartographie des risques) في المؤسسة، والتي هي مسؤولية مجلس الإدارة والإدارة العليا بدرجة أولى.

11) التخطيط للمهمة

الجدول رقم: 4- 17 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار التخطيط للمهمة

النسبة المئوية (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
93.22	0.700	4.661	1- يقوم المدقق الداخلي بإعداد وتدوين خطة عمل لكل مهمة تدقيق على حدى.
93.22	0.700	4.661	2- يقوم المدقق الداخلي بتحديد - ضمن خطة العمل- أهداف المهمة، نطاق العمل، تاريخ ومدة المهمة، نطاق العمل، الموارد اللازمة لها، بناءً على معلومات كافية، وموثقة عن النشاط المراد تدقيقه.

88.06	0.838	4.403	3- يقوم المدقق الداخلي بمناقشة خطة العمل مع الإدارة المسؤولة عن النشاط المراد تدقيقه.
87.42	1.176	4.371	4- تتم الموافقة على خطة مهمة التدقيق من مسؤول التدقيق الداخلي.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS
يبين الجدول السابق أن المدققين الداخليين في المؤسسات العمومية الاقتصادية محل الدراسة يلتزمون بمتطلبات معيار تخطيط المهمة بدرجة جيدة، حيث يقوم المدقق المكلف أو مسؤول المهمة بتصميم خطة المهمة بكل التفاصيل اللازمة، بناءً على المعلومات التي جمعها عن الإدارة، أو النشاط المراد تدقيقه، ومناقشتها مع مسؤولي الجهة الخاضعة للتدقيق، لضمان تعاونهم لإنجاح المهمة وتحقيق أهدافها. وهذا ما يدل على تمتع المدققين الداخليين بالمؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة بمستوى مرتفع من المهنية في الممارسة الميدانية لنشاط التدقيق الداخلي.

(12) تنفيذ المهمة

الجدول رقم: 4-18 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمعيار تنفيذ المهمة

النسبة المئوية (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
98.06	0.298	4.903	1- يقوم المدقق الداخلي بفحص و تقييم المعلومات عن طريق تجميع المعلومات و تحليلها و تفسيرها و توثيقها لدعم نتائج عملية التدقيق عن طريق إعداد أوراق العمل.
99.02	0.216	4.951	2- يستخدم المدقق الداخلي إجراءات المراجعة التحليلية عند فحص المعلومات و تقييمها.
72.58	1.451	3.629	3- يضع مسؤول إدارة التدقيق الداخلي تعليمات تحدد أنواع ملفات أوراق عمل التدقيق التي يجب الإحتفاظ بها ، و النماذج المستخدمة و أية أمور أخرى ذات علاقة.
98.06	0.298	4.903	4- إن عدد موظفي إدارة التدقيق الداخلي كاف لتنفيذ جميع مهمات التدقيق المبرمجة في المؤسسة.
93.86	0.616	4.693	5- يشرف مسؤول إدارة التدقيق الداخلي على عملية التدقيق الداخلي للتأكد من تحقيق أهدافها و ضمان موضوعيتها.
90.64	0.670	4.532	6- يقوم المدقق الداخلي في نهاية كل عملية تدقيق بإعداد تقرير

			عن نتائج مهمته.
97.08	0.355	4.854	7- يقوم المدقق الداخلي بمناقشة النتائج و التوصيات التي توصل إليها، مع المستويات الإدارية التي تقع عليها عملية التدقيق قبل إصدار تقريره النهائي.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

يظهر من الجدول رقم: 4-18 أن آراء أفراد العينة تكاد تتفق على أن المدققين الداخليين في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة يقومون بتنفيذ مهام التدقيق المكلفين بها بكيفية جيدة، تستجيب للقواعد المنهجية المنصوص عليها في معايير التدقيق الداخلي الدولية، ومن ذلك إستخدامهم لأساليب وتقنيات التدقيق المتعارف عليها، للوصول إلى أدلة التدقيق الكافية والمدعمة لنتائج المهمة، وحرصهم على تدوين تلك الأدلة ضمن أوراق العمل والإحتفاظ بها ضمن ملف التدقيق الخاص بالمهمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي في العبارتين الأولى والثانية، 4.903 و 4.951 على التوالي، بإنحراف معياري يقدر بـ 0.298 و 0.216 على التوالي.

ورغم أن درجة تقييم أفراد العينة لوجود إشراف من مسؤولي التدقيق الداخلي على مهام التدقيق أثناء إنجازها كانت جيدة (4.693 من أصل 5 درجات) إلا أننا نلاحظ وجود تباين كبير في آرائهم حول وجود تعليمات من مسؤولي التدقيق الداخلي تحدد أنواع ملفات أوراق العمل التي يجب الإحتفاظ بها، والنماذج المستخدمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم 3.629، بإنحراف معياري يقدر بـ 1.451. وهذا ما يدل على عدم إهتمام بعض مسؤولي التدقيق الداخلي بتمهيط أوراق العمل، بما يحقق التناسق بين أدلة التدقيق التي تم جمعها، وذلك من خلال عرضها وتحليلها، مع نتائج التدقيق التي تم التوصل إليها، وبالتالي الوصول إلى بناء توصيات دقيقة ومفيدة. وترك الحرية للمدققين بإعداد أوراق العمل الخاصة بالمهمة التي يقومون بإنجازها بالطريقة التي يرونها مناسبة، يشكل ثغرة يمكن أن تؤثر على نوعية نتائج المهمة وتوصياتها.

كما يظهر الجدول السابق أن المدققين الداخليين يلتزمون بمبدأ الشفافية في عملهم، حيث يناقشون النتائج المتوصل إليها مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق، قبل إعداد التقرير النهائي للمهمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (7)، 4.854 بإنحراف معياري يقدر بـ 0.355. وهذا ما يدل على تمتع هؤلاء المدققين بمستوى مرتفع من المهنية في أداء أعمالهم، وحرصهم الدائم على تحسين صورة التدقيق الداخلي في أذهان المسيرين في مؤسساتهم.

13) التقرير ونشر النتائج

نلاحظ من الجدول رقم:4-19 أن تقييم أفراد العينة لتوفر الشروط النوعية، والشفافية في تقارير التدقيق الداخلي كان مقبولاً، رغم التباين المسجل في آراءهم، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.629 ، بإنحراف معياري قدره 1.451، ويظهر من إجاباتهم أن النقائص الملاحظة على نوعية التقارير تكمن فيما يأتي:

الجدول رقم: 4-19 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار التقرير ونشر النتائج

النسبة المئوية (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
72.58	1.451	3.629	1- يتميز تقرير مهمة التدقيق الداخلي بالوضوح و الدقة و الموضوعية و الإيجاز و يتم إعداده و إصداره في الوقت المناسب.
63.86	1.491	3.193	2- يقوم المدقق الداخلي بإظهار النواحي التالية في تقريره النهائي: • سبب(أو أسباب) عملية التدقيق؛
92.58	0.658	4.629	• أهداف عملية التدقيق و نطاقها، طبيعة النشاط الذي تم تدقيقه؛
98.06	0.298	4.903	• الإنجازات، الإيجابيات و الإنحرافات؛
97.74	0.319	4.887	• التوصيات و الإقتراحات التي تؤدي إلى التحسينات وإستدراك مواطن الضعف؛
80.06	0.858	4.403	• القيود المفروضة على عملية التدقيق أو الصعوبات التي واجهها المدقق إن وجدت؛
80.96	0.913	4.048	• رأيه المهني المستقل المدعوم بالأدلة و القرائن؛
74.50	1.175	3.725	• خطط و طرق تنفيذ التوصيات و الإقتراحات.
97.08	0.355	4.854	3- يحتوي التقرير النهائي للمدقق الداخلي على أقل قدر ممكن من اللغة التقنية المتخصصة ليكون قابلاً للفهم.
70.32	1.224	3.516	4- يتضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي وجهات نظر و ردود الأفراد الخاضعين لعملية التدقيق بخصوص ملاحظات المدقق الداخلي ونتائجه و توصياته؛
66.44	1.376	3.322	5- يتضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي الثناء لمن يستحقه في

			حالة أن النشاط الذي تم تدقيقه يعمل بشكل جيد.
90.32	1.197	4.516	6- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بالمراجعة والموافقة على التقارير النهائية قبل عرضها على الجهات المعنية.
100	0.000	5.000	7- ترسل التقارير النهائية للمدققين الداخليين إلى جهات لها القدرة على ضمان أن نتائج التدقيق ستحظى بالعناية الواجبة.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

➤ لا يتم إصدارها - دائماً- في الوقت المناسب، فقد تتأخر لأسباب عديدة، أهمها، التعطلات في تنفيذ بعض أعمال التدقيق، نتيجة عدم التعاون الكافي من قبل بعض الموظفين في الإدارات أو الأنشطة الخاضعة للتدقيق، إضافة إلى كثافة أعمال الفحص الضرورية للوصول إلى جمع الأدلة الكافية الكفيلة بإعداد التقرير، في ظل النقص الكبير في عدد المدققين الداخليين في أغلب وظائف التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة.

➤ لا تتضمن كل تقارير التدقيق الداخلي كافة النقاط الأساسية الواجب ذكرها، وأن هناك نقاطاً لا يتم التطرق إليها في هذه التقارير في بعض الأحيان، ألا وهي: الرأي المهني للمدقق، سبب المهمة، الخطط و طرق تنفيذ التوصيات، والثناء على المسيرين الفاعلين. وفي تقدير الباحث أن عدم قدرة بعض المدققين الداخليين على إبداء آراءهم المهنية، و تحديد طريقة تنفيذ التوصيات، راجع إلى ضعف درجة التخصص في أغلب وظائف التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة. كما يتبين - أيضاً- عدم شمولية أدلة التدقيق المعتمدة في بعض المؤسسات محل الدراسة، إذ لا تحتوي على إرشادات تهدف إلى تنميط هياكل تقارير التدقيق الداخلي بما يتلاءم مع طبيعة مهام التدقيق المنجزة.

إنفقت كل إجابات أفراد العينة على أن تقارير التدقيق الداخلي النهائية، للمهام المنجزة يتم اعتمادها وإرسالها من طرف مسؤول التدقيق الداخلي (غالباً) إلى جهات لها قدرة وسلطة على تنفيذ توصيات المدقق الداخلي، حيث منحوا كلهم الدرجة القصوى (5) عند إجاباتهم على العبارة السابعة. وقد سبق أن عرفنا أن تقارير التدقيق الداخلي النهائية ترسل -عادة- إلى المدير العام للمؤسسة، الذي يتولى تحويلها للجهات المعنية وإصدار التوجيهات للتجاوب الإيجابي معها، وقد يرسل مسؤول التدقيق الداخلي نسخة منها إلى الجهات الخاضعة للتدقيق مباشرة، وهذا معمول به في بعض المؤسسات محل الدراسة.

نلاحظ من الجدول رقم: 4-20 أن هناك إلتزام كبير من المدققين الداخليين في المؤسسات محل الدراسة، بمتابعة توصياتهم وملاحظاتهم، للتأكد من إستجابة الأطراف المعنية لها، وبالطريقة المطلوبة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم(1) 4.532، و بانحراف معياري يقدر بـ0.783 ، إلا أن آراء أفراد العينة تباينت بشأن وجود نظام لمتابعة توصيات التدقيق الداخلي بصفة دورية، و كان تقييمهم بدرجة مقبولة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم(2) 3.983. بانحراف معياري يقدر بـ 1.234.

الجدول رقم: 4-20 نتائج آراء أفراد العينة حول الإلتزام بمتطلبات معيار المتابعة

النسبة المئوية (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
90.64	0.783	4.532	1- يقوم المدقق الداخلي بمتابعة ملاحظاته و توصياته للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية، والتحسينية المناسبة قد تم إتخاذها من قبل الجهات المعنية، و أنها تحقق النتائج المرغوب فيها.
79.66	1.234	3.983	2- يحدد مسؤول التدقيق الداخلي طبيعة المتابعة، وإجراءاتها، وتوقيتها، و مداها.
54.82	1.588	2.741	3- في حالة عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها لأسباب معينة (التكلفة،..)، يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بإخطار مجلس الإدارة بقرار إدارة الشركة بكل ما يتعلق بالنتائج المهمة لعملية التدقيق.
68.38	1.325	3.419	4- يصدر المدير العام، أو مجلس الإدارة التوجيهات اللازمة لتصحيح الانحرافات وتنفيذ التوصيات و الإقتراحات المشار إليها في تقرير المدقق الداخلي.
90.96	0.699	4.548	5- هناك إهتمام وجدية من إدارة الشركة ومجلس الإدارة بتوصيات و إقتراحات المدقق الداخلي .
93.86	0.464	4.693	6- يساعد تقرير المدقق الداخلي في إتخاذ الإجراءات التصحيحية و التحسينية المناسبة .

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

وتوضح قيمة المتوسط الحسابي للعبارة الثالثة (2.741)، أن عملية المتابعة لا تنتهي - في أغلب الحالات - بإبلاغ نتائجها إلى الهيئات العليا في المؤسسة، لتحمل مسؤولياتها بخصوص عدم تنفيذ توصيات عملية التدقيق، من قبل إدارة المؤسسة، التي قد تتجاهل أو تقرر تحمل المخاطر، رغم تجاوزها عتبة القبول.

في تقدير الباحث أن ضعف عملية المتابعة لتوصيات التدقيق الداخلي يدل على ضعف الدور الإشرافي لمجلس الإدارة في أغلب المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة، على أعمال الإدارة، وخصوصاً ما يتعلق بعملية إدارة المخاطر، ونظم الرقابة الداخلية بها، ومن ذلك، عدم المبادرة إلى إعطاء التوجيهات اللازمة لمعالجة الوضع وتنفيذ التوصيات الواردة في تقرير المدقق الداخلي، كلما كان ذلك ضرورياً، رغم الإهتمام الكبير والجدية التي تبديها الإدارات العليا ومجالس الإدارة في هذه المؤسسات بتقارير التدقيق الداخلي، حسب آراء أفراد العينة. ونشير إلى أن طبيعة ملكية المؤسسات العمومية الإقتصادية، وخضوعها (أحياناً) إلى قرارات فوقية لا تخدم أداء المؤسسة، والتي تصدرها الهيئات الوصية، حيث تهدف من خلالها إلى معالجة ظروف إجتماعية صعبة (البطالة، الإضرابات العمالية،...)، أو من أجل تنشيط قطاعات راكدة (الفلاحة مثلاً)، أو بهدف مساعدة قطاعات أخرى على إنجاز مهامها (الإدارات المحلية، السكن،...)، يجعل من غير الممكن تنفيذ كل توصيات التدقيق الداخلي، حتى وإن كان في وسع المؤسسة تنفيذها.

وهذا لا يبرر عدم طرح إشكالية فعالية هيئات الحوكمة، خصوصاً مجلس الإدارة، وفي تقدير الباحث أنه يعتبر هيئة وهمية في الكثير من المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية، لا يملك هذا المجلس إلا تفويضاً شكلياً، لا تسمح له تركيبته المكونة من ممثلين عن المالك (ممثلين عن شركة تسيير مساهمات الدولة (SGP))، وعن العاملين، والمدراء، بالفصل بين مصالح المؤسسة العمومية الإقتصادية (ككيان)، ومصالح الأطراف ذات العلاقة بها. وبالتالي، لا يُتوقع من هذا المجلس أن يكون مهتماً بمواضيع ذات أهمية على غرار إدارة المخاطر، و الرقابة الداخلية. وهو ما يجعل تكاليف الوكالة مرتفعة بالنسبة للمالك الحقيقي وهو الدولة.

ثالثاً: إختبار الفرضيات

1) إختبار الفرضية الرئيسية: نتناول هذه الفرضية فحص درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية، وصياغة الفرضية كانت كما يلي:

" لا تتفق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، بما يضمن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها."

و لإختبار هذه الفرضية، تم إستخدام إختبار T ، حيث يشير الجدول التالي إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول إلتزام وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المعتمدة عام 2008، ذات معنوية عند $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا يعني أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وبما أن القاعدة تقول بقبول الفرضية البديلة عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، التي تقول:

" إن ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية محل الدراسة تتفق مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، بما يضمن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها".
وبما أن توافق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية مع معايير التدقيق الداخلي الدولية يعني بالضرورة أن وظائف التدقيق الداخلي بها ستكون ذات فعالية، فإن هذه الوظائف تتمتع بفعالية مقبولة نتيجة إلتزامها وتطبيقها لمعايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها.

الجدول رقم: 4-21 نتائج إختبار t لفرضية فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	المعنوية	
4.0410	0.911	34.896	61	00.000	تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية

المصدر: نتائج التحليل بالإعتماد على برنامج SPSS

(2) إختبار الفرضية الثانوية الأولى: تتناول هذه الفرضية فحص العلاقة بين درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية محل الدراسة، والمتغيرات الشخصية للعاملين في وظائف التدقيق الداخلي بها، وكانت صياغة الفرضية الثانوية الأولى كما يلي:

" لا تتأثر فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية بمجموعة المتغيرات الديمغرافية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي، وهي: المركز الوظيفي، الجنس، الخبرة خارج مجال التدقيق الداخلي، والخبرة في مجال التدقيق الداخلي، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، والشهادات المهنية."

قام الباحث بإختبار هذه الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي ANOVA، وإختبار T (خاص بمتغير الجنس)، لبيان تأثير المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي على فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة.

يبين الجدول رقم: 4-22 (أنظر الصفحة الموالية) أن قيمة F للمتغيرات الديموغرافية (عدا متغير الجنس) المتعلقة بالعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي ذات معنوية عند $\alpha = 0.05$ ، وهذا يعني قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية، وعليه يكون القرار بقبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدمية، ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) في متوسط درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تُعزى للمتغيرات الديموغرافية (عدا متغير الجنس) المتعلقة بالعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة.

الجدول رقم: 4-22 نتائج تحليل التباين الأحادي لتأثير المتغيرات المتعلقة بالمدققين

الداخليين على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسطات المربعات	F	المعنوية
المركز الوظيفي	بين المجموعات	46.474	56	09.295	96.187	0.000
	داخل المجموعات	05.411	5	09.663		
	المجموع	51.886	61	/		
سنوات الخبرة	بين المجموعات	45.832	58	15.277	146.364	0.000

		00.104	3	06.054	داخل المجموعات	خارج مجال التدقيق الداخلي
		/	61	51.886	المجموع	
0.000	123.145	14.948	58	44.845	بين المجموعات	سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي
		00.121	3	07.041	داخل المجموعات	
		/	61	51.886	المجموع	
0.000	95.530	14.384	58	43.153	بين المجموعات	العمر
		00.151	3	08.733	داخل المجموعات	
		/	61	51.886	المجموع	
0.000	38.207	09.448	57	37.791	بين المجموعات	المؤهل الأكاديمي
		00.247	4	14.095	داخل المجموعات	
		/	61	51.886	المجموع	
0.000	66.207	13.386	58	40.159	بين المجموعات	التخصص
		00.202	3	11.727	داخل المجموعات	
		/	61	51.886	المجموع	
0.000	112.891	09.441	56	47.203	بين المجموعات	الشهادات المهنية
		08.363	5	04.683	داخل المجموعات	
		/	61	51.886	المجموع	

المصدر: نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

ولإختبار تأثير متغير الجنس لأفراد العينة على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة، فقد إستخدم الباحث إختبار T. يوضح الجدول التالي أن قيمة F ذات معنوية عند مستوى $\alpha = 0.05$ ، وهذا ما يعني أن قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة، ونرفض الفرضية العدمية، و منه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) في متوسط درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تُعزى لفروق جنس العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة.

الجدول رقم: 4-23 إختبار t لتأثير متغير الجنس على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي

المعنوية	درجات الحرية	قيمة T	الإحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفئة
0.002	60	-	00.9039	03.9079	54	ذكور
		3.204	00.1801	4.9391	08	إناث

المصدر: نتائج التحليل بإستخدام برنامج SPSS

(3) إختبار الفرضية الثانوية الثانية: تتناول فحص العلاقة بين درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي والمتغيرات المستقلة المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي وكانت صياغة الفرضية الثانوية الثانية، كما يلي:

" لا تتأثر فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة بمجموعة المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وهي، الإرتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي، الإرتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي، طبيعة هيكل التدقيق الداخلي، عمر نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة، الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي".

تم إختبار هذه الفرضية، كما يلي:

✓ قام الباحث بإختبار هذه الفرضية بإستخدام تحليل التباين الأحادي ANOVA لإختبار تأثير المتغيرين المستقلين: المستوى التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، وعمر وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة. يبين الجدول التالي أن قيمة F للمتغيرين السابقين ذات معنوية عند $\alpha = 0.05$ ، وهذا يعني قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية، وعليه يكون القرار بقبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدمية، وهذه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ في متوسط درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تُعزى للمتغيرين: المستوى التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، وعمر نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة.

الجدول رقم: 4-24 نتائج تحليل التباين الأحادي لتأثير المتغيرات المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي

على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

المعنوية	F	متوسطات المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعا ت	مصدر التباين	المتغير
00.001	11.426	02.076	2	04.15 2	بين المجموعات	طبيعة هيكلية التدقيق الداخلي
		00.182	15	02.72 5	داخل المجموعات	
		/	17	6.877	المجموع	
0.000	31.986	2.785	2	05.57 1	بين المجموعات	عمر نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة
		8.708	15	1.306	داخل المجموعات	
		/	17	6.877	المجموع	

المصدر: نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

✓ تم استخدام إختبار T لبيان تأثير المتغيرات المستقلة، وهي: الإرتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي، الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي، و وجود تدقيق لا مركزي في المؤسسة، على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة.

يوضح الجدول رقم: 4-25 ، المتعلق بإختبار T لبيان تأثير المتغير المستقل، "الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي"، أن قيمة T ذات معنوية عند مستوى $\alpha = 0.05$ ، وهذا ما يعني أن قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة، ونرفض الفرضية العدمية، و هو منه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ في متوسط درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تُعزى لإختلاف الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي بالمؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة.

الجدول رقم: 4-25 إختبار t لتأثير الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

الفترة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة T	المعنوية
المدير العام	16	02.684	00.568	16	-	0.020
مجلس الإدارة	2	0.0034	03.477		2.584	

المصدر: نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

تم تطبيق إختبار T - أيضا- على المتغير المستقل: "الإرتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي"، ويوضح الجدول التالي أن قيمة T ذات معنوية عند مستوى $\alpha = 0.05$ ، وهذا ما يعني أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، و منه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) في متوسط درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تُعزى لإختلاف الجهة التي يرتبط بها نشاط التدقيق الداخلي وظيفيا، بالمؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة.

الجدول رقم: 4-26 إختبار t لتأثير الجهة التي يرتبط بها نشاط التدقيق الداخلي وظيفيا على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

الفترة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	المعنوية
مجلس الإدارة	5	1.960	0.263	-6.330	16	0.000
المدير العام	13	3.126	0.374			

المصدر: نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

أما المتغير المستقل "الإرتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي"، فلم يقدّم الباحث بفحص تأثير إختلاف المستويات التي يرتبط بها نشاط التدقيق الداخلي إداريا، على درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، لكون جميع المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة يرتبط فيها نشاط التدقيق الداخلي إداريا، بالمدير العام للمؤسسة مباشرة. وعليه يمكن قبول الفرضية أو رفضها، بناءً على التحليل الأساسي، وليس التحليل الإحصائي، وقد بيّنا فيما سبق العلاقة بين الإرتباط الإداري لنشاط التدقيق الداخلي، وفعاليتها.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تمحورت إشكالية الدراسة حول متطلبات فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء ما ورد في معايير التدقيق الداخلي الدولية (طبعة 2008) الصادرة عن معهد IIA، ومدى توفرها في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية، وكان هدفنا الأساسي من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على واقع ممارسات التدقيق الداخلي في هذا الصنف الإستراتيجي من المؤسسات في الجزائر، ومحاولة تقديم التوصيات التي يمكن العمل بها والاستفادة منها سواء على مستوى الدراسات العلمية أو على مستوى المؤسسات العمومية الإقتصادية، بما يُمكن نشاط التدقيق الداخلي بها من تحقيق هدفه الأساسي، ألا وهو إضافة قيمة للمنشأة.

أولاً: النتائج العامة للدراسة

لقد سمحت المعالجة النظرية لموضوع البحث، وتحليل البيانات المتعلقة بواقع ممارسات التدقيق الداخلي في عينة من المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية، من إستخلاص النتائج التالية:

1) تمثل حوكمة الشركات التقاء الممارسات و الإجراءات السليمة، و تعمل هذه الإجراءات و الممارسات بموجب معايير و قواعد تحكمها بصورة ملزمة، و تهدف من خلال عملها إلى ضمان عدم حصول التعارض بين الأهداف الإستراتيجية للمنشأة و أسلوب عمل الإدارة في تحقيق تلك الأهداف، و يكون ذلك من خلال تحفيز الإدارة بشكل ايجابي للعمل بموجب الأخلاقيات المقبولة في بيئة الأعمال، و تقييم ورقابة أداء هذه الإدارة . و يعد وجود نظام فعال لحوكمة الشركات أمراً ضروريا لايجاد نظام رقابي محكم يمكن أن يساهم في تحسين أداء الشركات من خلال عملية تحسين إدارة المخاطر وتطوير نظم الرقابة الداخلية بها.

2) من الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات ضرورة وجود وظيفة تدقيق داخلي فعالة، تعمل بالتعاون والتنسيق مع لجنة التدقيق والمدقق الخارجي، للمساهمة في حماية حقوق الأطراف ذات المصالح في المنشأة، والحفاظ على أصولها، وتوفير المعلومات الموثوقة لهيئات الحوكمة(مجلس الإدارة، الإدارة العليا) في المنشأة.

3) يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمنشأة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار حوكمة الشركات، و التي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، و تقييم سيورة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية، و تقييم التزام المنشأة بمبادئ حوكمة الشركات.

(4) أهمية الجهود المعتمدة التي قام بها معهد المدققين الداخليين (IIA) لتطوير نشاط التدقيق الداخلي على المستوى الدولي، وترقيته إلى مستوى عال من المهنية، ورفع مكانته لدى مختلف الأطراف ذات المصالح في المنظمات، ومن ذلك وضع إطار مرجعي متكامل، يشمل تعريف التدقيق الداخلي، ميثاق أخلاقيات المهنة، و معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي صالحة للتطبيق في مختلف المنظمات، وتستجيب لمتطلبات بيئتها وظروفها.

(5) أهمية اعتماد معايير التدقيق الداخلي الدولية كمرجعية في تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك أن هذه المقاربة المعيارية تسمح بإجراء تقييم متكامل ومتوازن، يأخذ بعين الاعتبار مختلف العوامل التي لها تأثير على أداء وظيفة التدقيق الداخلي، والتي تتعلق بالجوانب التالية: نوعية المدققين الداخليين، تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي، طريقة تسيير نشاط التدقيق الداخلي، ومنهجية إنجاز مهام التدقيق الداخلي.

(6) رغم الفوائد العملية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) كدليل للممارسة المهنية لهذا النشاط، إلا أنها لم تقدم أجوبة واضحة عن بعض القضايا المهمة، ومنها، الجهة التي ترتبط بها وظيفة التدقيق الداخلي إدارياً، وطريقة التنظيم الداخلي لهذه الوظيفة. كما نجد بعض هذه المعايير، خصوصاً تلك المتعلقة بالخدمات الإستشارية، هي بمثابة إرشادات عامة تختلف التفسيرات لكيفية تطبيقها من بلد لآخر، بل من منشأة لأخرى، ولهذا يتم اعتماد التطبيقات السلمية المتعارف عليها كمرجعية في تغطية بعض الجوانب التي لم تعالج من قبل هذه المعايير.

(7) تتفق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة بدرجة مقبولة (80.98%) مع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المعتمدة، وذلك لإدراك الهيئات العليا، و المدققين الداخليين في هذه المؤسسات لأهمية الإلتزام بهذه المعايير في ضمان تحقيق أهداف التدقيق الداخلي وجودة أعمال التدقيق.

(8) تتأثر فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة بمجموعة المتغيرات الديموغرافية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي، وهي: المركز الوظيفي، الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، التخصص، الخبرة خارج مجال التدقيق الداخلي، والخبرة في مجال التدقيق الداخلي. وهذا ما يعكس عدم التجانس في هذه المتغيرات لدى أفراد العينة، ويدل على أهميتها في رفع فعالية وظيفة التدقيق الداخلي وتحسين جودة خدماتها.

9 تتأثر فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية محل الدراسة بمجموعة المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وهي: الارتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي، الارتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي، طبيعة هيكله (المستوى التنظيمي) التدقيق الداخلي، عمر نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة، الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي، على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها. و هو ما يؤكد على أهمية هذه العوامل، و ضرورة إنسجامها مع متطلبات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، لتحقيق أهداف هذه الوظيفة.

10 أظهرت نتائج الدراسة أن وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة تعاني عجزا معتبرا في عدد المدققين الداخليين، بسبب فشلها في توظيف الكفاءات المطلوبة والملائمة للوفاء بمسؤولياتها وتحقيق أهدافها، نظرا لندرة هذه الكفاءات في سوق العمل. كما أظهرت هذه النتائج وجود نقائص على مستوى نوعية المدققين الداخليين، يتعلق الأمر بضعف خبرتهم المهنية، عدم حيازتهم على شهادات مهنية في مجال التدقيق الداخلي، وعدم وجود تنوع ملائم في تخصصاتهم الأكاديمية. وهكذا، فإن هذه العوامل قد كان لها تأثير سلبي على فعالية وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة. في المقابل، نجد أن المدققين الداخليين يتمتعون بخبرة معتبرة خارج مجال التدقيق الداخلي، ومستوى أكاديمي عال، ودرجة كبيرة من الوعي المهني، والحرص على تحسين وتنمية معارفهم ومهاراتهم من خلال المشاركة في الدورات التكوينية و التدريبية و المنتقيات، إضافة إلى مطالعة الكتب والمجلات المتخصصة، وهي عوامل كان لها تأثير إيجابي على فعالية وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة.

11 تحظى وظيفة التدقيق الداخلي في أغلب المؤسسات محل الدراسة بمكانة تنظيمية ملائمة، من حيث إستقلاليتها التامة عن الأنشطة والإدارات الأخرى، و إرتباطها إداريا بالإدارة العليا، و تمتعها بحجم ملائم، و خضوع عملها إلى ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد في المؤسسة. إلا أن رفع تقارير نشاط التدقيق الداخلي، وتقارير المهام المنجزة إلى المدير العام حصرا، وتقرده بصلاحيات المصادقة على خطة التدقيق السنوية، وتعيين مسؤول التدقيق الداخلي، تدل على عدم وجود إرتباط وظيفي دائم لمسؤول التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة، و أن إستقلالية هذا النشاط مهددة، وذلك لسيطرة المدير العام عليه، وإستثنائه بصلاحيات مهمة لها تأثير مباشر على درجة هذه الإستقلالية.

12 أظهرت نتائج الدراسة أن الإدارات العليا للمؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة لا تحرص على توفير الوسائل المادية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي من أجل أداء مهامها بفعالية، و لا تحظ هذه الوظيفة بإستقلالية مالية بإعتماد ميزانية تقديرية خاصة بها. وهي عوامل كان لها تأثير سلبي على فعالية هذه الوظيفة.

13 إن ما يميز طبيعة الخدمات التي تقدمها وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة أنها خدمات تأكيدية، تتعلق بدرجة أولى بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المالية والتشغيلية. وفي المقابل، يقوم المدقق الداخلي بدور متواضع جدا في تقديم الخدمات الإستشارية لإدارة المؤسسة. ومن جهة أخرى، تستحوذ مهام التدقيق المالي، وتدقيق التوافق على النصيب الأكبر من المهام التأكيدية التي يتم إنجازها، بينما لا تحظ مهام تدقيق الأداء والتدقيق الإستراتيجي بإهتمام كبير لعدم توفر الكفاءات المطلوبة كليا ونوعيا لإنجاز مثل هذه المهام، لدى أغلب المؤسسات محل الدراسة.

14 ضعف مستوى التنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي (القانوني)، نتيجة عدم إيلاء مجالس الإدارة والإدارات العليا لهذه المؤسسات الإهتمام الكافي لوجود مثل هذا التنسيق، وعدم إدراك أو تجاهل فوائده في ترشيد تكلفة التدقيق، و تعزيز مساهمة المدقق الخارجي في دعم إلتزام المؤسسات العمومية الإقتصادية بمبادئ الحوكمة، إضافة إلى الإستفادة من خبرة المدققين الخارجيين في تحسين كفاءة المدققين الداخليين من خلال الإحتكاك بهم.

15 إن إعتقاد أغلب المؤسسات محل الدراسة لميثاق التدقيق الداخلي، وتمتع هذا النشاط بمكانة تنظيمية ملائمة، يدل على وجود إدراك من جانب مجالس الإدارة والإدارات العليا في هذه المؤسسات لأهمية دور نشاط التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسة. إلا أن هذا الإدراك غير كاف بسبب ضعف دعم هذه الهيئات لإستقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، و وجود غموض لدى المسيرين في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة بحقيقة أهداف التدقيق الداخلي، و الخدمات التي يقدمها، نتيجة للقصور في تطبيق سياسة إتصالية فعالة، تمكن من التعريف بنشاط التدقيق الداخلي، وتبديد كل الأفكار الخاطئة عنه.

ثانيا: التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة الميدانية، ومن أجل رفع فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية، والتجسيد الفعلي لدور هذه الوظيفة بها، نورد بعض التوصيات، التي نتوجه بها إلى الجهات المعنية بتطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر:

1) الدولة: رغم الجهود التي قامت بها الهيئات الوصية على المؤسسات العمومية الإقتصادية لإلزام إدارتها بإنشاء هيكلية للتدقيق الداخلي وتفعيل دوره الرقابي، وذلك من خلال وضع التشريعات و إصدار التعليمات والتوجيهات من حين لآخر، إلا أن هذا الأسلوب لم يؤدي إلى ترقية ممارسات التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات إلى المستوى المطلوب. لذا، ينبغي على السلطات العمومية، و إلى جانب جهودها السابقة، القيام بما يلي:

✓ إدخال تعديلات على بعض مواد القانون التجاري الجزائري، خاصة منها تلك المتعلقة بتسيير الشركات ذات الأسهم، سواء كانت عمومية أو خاصة، بما يجعلها متناسقة مع ما تقتضيه مبادئ حوكمة الشركات، بحيث يتم إعادة النظر في تركيبة وصلاحيات مجالس الإدارة، وإلزام الشركات بإنشاء لجان متخصصة إشرافية، ومن بينها لجنة التدقيق. وفي هذا الإطار، يقترح الباحث أن يتم فرض نمط لمجلس الإدارة، يضم أعضاء مستقلين غير تنفيذيين، ذوي كفاءة عالية ومتخصصين، و ألا يُسمح برئاسة هذا المجلس من قبل المدير العام للمؤسسة، لتلافي تركيز السلطة في يده؛

✓ تفعيل السوق المالية (بورصة الجزائر) كعامل مساعد على زيادة الإهتمام بنشاط التدقيق الداخلي، بإعتباره آلية فعالة تمكن الأطراف ذات المصالح في المؤسسة (خصوصا المساهمين، والمقرضين) من تخفيض تكاليف الوكالة. وقد لاحظنا من خلال أجوبة المدققين الداخليين و المقابلة مع مسؤولي التدقيق الداخلي في مجمعي صيدال، ورياض سطيف، الذين كانت لهما تجربة في بورصة الجزائر، أن الأهمية المعطاة لهذه الوظيفة والممارسات التدقيقية فيهما هي أحسن حالا بالمقارنة مع المؤسسات التي لم تدرج أسهما في البورصة.

2) المؤسسة الإقتصادية العمومية الجزائرية:

✓ ضرورة تأسيس لجنة التدقيق في المؤسسات الإقتصادية العمومية، تتكون من أعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين، تمنح لها صلاحيات تعيين مدير التدقيق الداخلي بالمؤسسة، والمصادقة على ميثاق التدقيق الداخلي، و خطط التدقيق السنوية، إضافة إلى التنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي؛

✓ ضرورة إعادة النظر في الهيكلة التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، وذلك للوصول إلى بنية تنظيمية ملائمة تأخذ بعين الاعتبار حجم المؤسسة، طبيعة أنشطتها، موقعها في السوق، والإنتشار الجغرافي لأنشطتها وعملياتها؛

✓ وجوب اعتماد ميثاق التدقيق الداخلي، كوثيقة رسمية، يتم المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، و يتم نشرها وتوزيعها على مختلف أعضاء المؤسسة، بغرض الإعلام بإنشاء هذه الوظيفة، و توضيح أهدافها، مهامها، مسؤولياتها، ونطاق تدخلها؛

✓ ضرورة عقد إجتماعات و ندوات داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية تحت إشراف مجلس الإدارة وبمشاركة الإدارة العليا وكل المسيرين في المؤسسة، للتعريف بوظيفة التدقيق الداخلي، وشرح أهدافها ومهامها ومسؤولياتها، ونطاق تدخلها، كما ورد في ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد، وذلك كإجراء إستعجالي لتصحيح الصورة السلبية لهذه الوظيفة التي رسخت لدى المسيرين في الكثير من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، وبالتالي تحقيق القبول لديها، وضمان تعاونهم مع المدققين الداخليين أثناء إنجاز مهامهم؛

✓ تدعيم هياكل التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية بالوسائل المادية الكافية، ووضعها تحت تصرفها الكامل، و تخصيص ميزانية خاصة بنفقات وظيفة التدقيق الداخلي، تكون تحت تصرف مسؤول هذه الوظيفة، وذلك لتحقيق الإستقلالية المالية والمادية الكاملة لهذه الوظيفة عن الإدارة العليا والإدارات الأخرى. وهو ما سيكون له أثر إيجابي على سرية، سرعة و إكمال أعمال التدقيق الداخلي؛

✓ وضع دليل شامل للتدقيق الداخلي، يؤطر كافة أعمال المدققين الداخليين، ويوجههم إلى الطريقة الصحيحة في أداءها، ويُمكن مدير التدقيق الداخلي من الإشراف والتنسيق الفعال بين أعمال ونتائج التدقيق، لاسيما في حال اعتماد أسلوب التدقيق اللامركزي؛

✓ وضع خطة إستراتيجية واضحة المعالم لتسيير الموارد البشرية لوظيفة التدقيق الداخلي تأخذ بعين الاعتبار طبيعة إحتياجات المؤسسة لخدمات التدقيق الداخلي، تحدد هذه الخطة سياسات التوظيف، الترقية، التكوين، والتحفيز، الكفيلة برفع فعالية وظيفة التدقيق الداخلي؛

✓ ضرورة اللجوء إلى أطراف خارجية مستقلة، و لديها الكفاءة اللازمة بغرض تقييم وظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة على الأقل مرة كل خمس سنوات، من أجل ضمان فعاليتها ونوعية خدماتها للأطراف المستفيدة منها؛

✓ يجب على مجالس الإدارة والإدارات العليا في المؤسسات العمومية الإقتصادية المسارعة إلى وضع نظام حقيقي لإدارة المخاطر، بما في ذلك إعتقاد سياسة المخاطر، وتحديد مستويات القبول، و وضع إستراتيجيات الإستجابة للمخاطر، إضافة إلى إستحداث منصب مدير المخاطر يكون تابع وظيفيا للمدير العام للمؤسسة، وذلك لتمكين المدقق الداخلي من المساهمة في تقييم وتحسين عمليات إدارة مخاطر المؤسسة؛ فلا يمكن للمدقق الداخلي أن يقوم بهذا الدور إذا كان نظام إدارة المخاطر غائبا.

(3) هيئات التعليم العالي

✓ ضرورة تطوير مناهج التعليم العالي في ميدان العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بإستمرار، لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المحلية والدولية، و خصوصا تلك التطورات التي تعرفها مهنة التدقيق الداخلي و المواضيع ذات الصلة بها، مثل: الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، و حوكمة الشركات؛

✓ إدراج مقاييس "التدقيق الداخلي"، " إدارة المخاطر"، " الرقابة الداخلية"، " حوكمة الشركات"، و "أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي"، ضمن برامج التكوين لطلبة تخصصات المالية، المحاسبة، البنوك والتأمينات، وغيرها من التخصصات ذات العلاقة بهذه المجالات؛

✓ إعتقاد تخصص "التدقيق الداخلي" في إطار نظام التكوين ل.م.د، ضمن المسار المهني. والعمل على ربط علاقات تبادل وتعاون بين كلية الإقتصاد و المؤسسات الإقتصادية والمالية، من أجل تأمين إجراء تربيصات ميدانية لطلبة هذا التخصص بطريقة فعالة؛

✓ ربط علاقة تبادل وتعاون بين كلية الإقتصاد والمنظمة المهنية الخاصة بالتدقيق الداخلي للإستفادة من خبرة هذه المنظمة في وضع برامج تكوين تتناسب مع الإحتياجات الحقيقية في المؤسسات الجزائرية، إضافة إلى مساهمة كفاءاتها البشرية في التآطير البيداغوجي للطلبة؛

✓ إعداد بحوث علمية ودراسات ميدانية حول ممارسات التدقيق الداخلي في كافة منظمات الأعمال، والمنظمات غير الهادفة للربح، في الجزائر، بغرض المساهمة في تطوير مهنة التدقيق الداخلي بتقديم الحلول والاقترحات الملائمة لجميع الأطراف المعنية؛

✓ إنشاء دورية محكمة، تعنى بالأبحاث العلمية في مجال التدقيق الداخلي والمحاسبة والمواضيع ذات الصلة، تكون هذه الدورية مرشداً للباحثين في هذا المجال، وتساعد على نشر الوعي بأهمية التدقيق الداخلي في القطاعات المختلفة بشكل عام، وفي منظمات الأعمال بشكل خاص.

(4) الجمعية المهنية للتدقيق الداخلي في الجزائر:

- ✓ تحويل جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) إلى معهد التدقيق الداخلي، على غرار ما هو موجود في البلدان المتقدمة في هذا المجال، يضم المهنيين والأكاديميين الجزائريين، فلا يمكن تطوير ممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر بدون الإستعانة بجهود الباحثين الأكاديميين والإستفادة من أفكارهم وطروحاتهم؛
- ✓ العمل على تنظيم دورات تكوينية -بإستمرار- على مستوى عال، تتوج بمنح شهادات مهنية في التدقيق الداخلي ذات صبغة دولية، تعادل الشهادات التي يمنحها معهد المدققين الداخليين (IIA)؛
- ✓ تنظيم ندوات وملتقيات متخصصة لفائدة رؤساء مجالس الإدارة والمدراء العاملين في المؤسسات الإقتصادية العمومية، تتناول مواضيع حوكمة الشركات، وإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، مع التركيز على إبراز المساهمة الفعالة لنشاط التدقيق الداخلي في تقييمها وتطويرها؛
- ✓ تنظيم ملتقيات و منتديات بصفة دورية لفائدة المدققين الداخليين المنتسبين إليه و غير المنتسبين، تتناول هذه الملتقيات والمنتديات المواضيع المستجدة على الساحتين المحلية والدولية، والتي تهم المدققين الداخليين، كطريقة للتكوين المتواصل لهؤلاء المدققين، وهو ما سيساهم في تحسين وتطوير معارفهم، وبالتالي رفع مستوى كفاءاتهم المهنية؛
- ✓ مواصلة سياسة الإنفتاح التي إنتهجتها الجمعية، التي أثمرت بتكوين علاقات تعاون مع منظمات مهنية للتدقيق الداخلي في دول أخرى ذات باع في هذا المجال، مع الحرص على نقل تجارب هذه الدول للمؤسسات الجزائرية؛
- ✓ ضرورة الإنفتاح أكثر على منظمات الأعمال العمومية والخاصة على حد سواء، وذلك بتسهيل إنتساب المدققين الداخليين العاملين بهذه المنظمات، إلى الجمعية، وإعتماد سياسة إتصالية فعالة مع كل الأطراف المعنية والمهتمة بترقية وتطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، ومن ذلك إنشاء موقع إلكتروني خاص بمعهد المدققين الداخليين في الجزائر؛
- ✓ العمل على وضع معايير للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وقواعد للسلوك المهني، خاصة بالجزائر، تأخذ بعين الإعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية، وتكون ملزمة، ومتوافقة مع الإطار المرجعي للتدقيق الداخلي المعتمد من قبل معهد المدققين الداخليين (IIA).

ثالثا: آفاق البحث

يعتبر موضوع التدقيق الداخلي حديث (نسبيا) في الجزائر، و لا زالت هذه المهنة في بدايتها، و في طريقها إلى النضج، خصوصا مع حرص السلطات العمومية و المؤسسات الإقتصادية والمالية

العمومية والخاصة على تفعيل دور هذا النشاط الرقابي، لاسيما بعد الإعتماد الرسمي لدليل حوكمة الشركات في الجزائر، لذا نقترح ما يلي:

✓ إجراء دراسة ميدانية مقارنة حول ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية و المؤسسات الخاصة، لإظهار أوجه الاختلاف بينها، وتحديد أسبابها، لتكون هذه الدراسة قاعدة في إعداد معايير للتدقيق الداخلي تتلائم مع طبيعة البيئة الجزائرية؛

✓ إجراء دراسة ميدانية حول دور التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لمعرفة الجهود المبذولة من قبل الهيئات العليا بها للإضطلاع بمسؤولياتها فيما يخص وضع و تشغيل نظام متكامل لإدارة المخاطر، والإشراف عليه، وإبراز مساهمة نشاط التدقيق الداخلي في تقييم و تطوير هذا النظام من خلال الخدمات التدقيقية التي يمكن له توريدها لهذه الهيئات؛

✓ إجراء دراسة ميدانية تقييمية لدور التدقيق الداخلي في تدعيم إلتزام المؤسسات الجزائرية بدليل حوكمة الشركات في الجزائر؛

✓ إجراء دراسة ميدانية حول مدى إدراك إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية لأهمية دور التدقيق الداخلي. لإبراز مدى تأثير الثقافة السائدة لدى المسيرين في المؤسسة الجزائرية ونظرتهم لنشاط التدقيق الداخلي على فعالية دوره؛

✓ إجراء دراسة ميدانية حول واقع علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي في البيئة الجزائرية. بغرض تحديد الأسباب الحقيقية للضعف الملاحظ في هذه العلاقة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

1) باللغة العربية

1. أمين السيد لطفي، "المراجعة البيئية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
2. أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وقواعد أخلاقيات المهنة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. أحمد طرطار، "تقنيات الإدارة في المؤسسة الاقتصادية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
4. أحمد صالح العمرات، "الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، 1990.
5. أحمد شعبان محمد، "انعكاسات المتغيرات المعاصرة على القطاع المصرفي ودور البنوك المركزية"، الدار الجامعية، ط 2، الإسكندرية، 2007.
6. إيهاب نظمي إبراهيم، "التدقيق القائم على مخاطر الأعمال"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2009 .
7. الذنبيات عبد القادر، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية- نظرية وتطبيق"، ط 1، مطبعة الجامعة الأردنية، الجامعة الأردنية، عمان، 2006.
8. الغالبي طاهر محسن و العامري صالح مهدي ، "المسؤولية الإجتماعية و أخلاقيات الأعمال"، دار وائل للنشر، ط 1، عمان، 2004.
9. داود يوسف صبح، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، إتحاد المصارف العربية، ط 1، بيروت، 2007.
10. هادي تميمي، "مدخل إلى التدقيق، من الناحية النظرية والتطبيقية"، دار وائل للنشر، ط 3، عمان 2006.
11. حسين يوسف القاضي و آخرون، "التدقيق الداخلي"، منشورات جامعة دمشق، سورية، 2008 .
12. طارق عبد العال، "حوكمة الشركات"، الدار الجامعية، ط 2، القاهرة، 2007.

13. يونس محمد جربوع، "مراجعة الحسابات ، بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.
14. يوسف أبو فارة، " التدقيق التسويقي"، دار الأدبية للطباعة والنشر، الخليل- فلسطين، 2001.
15. يحي حسين وإبراهيم عبد الوهاب، " أصول المراجعة، الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق"، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001.
16. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، " المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
17. محمد محي الدين الخطيب، " كفاءة مجالس الإدارة في العالم العربي"، دار اليازوري، عمان، 2008.
18. محمد السيد سرايا، " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
19. محمد سمير الصبان، و آخرون، " الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل نظري تطبيقي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
20. نادر شعبان السواح، "المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
21. سليمان محمد مصطفى، " حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري"، الدار الجامعية، مصر، 2006.
22. عبد الوهاب نصر و شحاتة السيد شحاتة، " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
23. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، " المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
24. عبد الفتاح محمد الصحن و سمير كامل، " الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2005 .
25. فتحي رزق السوافري و آخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية؛ الإسكندرية، 2002.
26. خالد أمين عبد الله، " التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر، عمان، 1999.

27. خلف عبد الله الوردات، " التدقيق الداخلي، بين النظرية والتطبيق"، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

(2) بلغات أجنبية

1. A. Bartoli, « Le management dans L'organisation publique », Ed. Dunod, Paris, 1997.
2. A. D. Chambers et al, « internal auditing », 2nd Ed., Pitman Publishing, London, 1990.
3. A. D. chambers, «Research on internal auditing: issues and possibilities », Pitman publishing, London, 1984.
- 4.A. Hamini, « Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable », Ed.OPU, Alger, 2003.
- 5.A. Khemkhem, « La dynamique du contrôle de gestion », Ed.Dunod, Paris, 1992.
- 6.A. mikol, « Les audits financiers », Ed.organisation, paris, 1999.
- 7.B. Grand et B. verdalle, « Audit comptable et financier », Ed.Economica , paris, 1999.
- 8.B. Richard et D. Miellet, « La dynamique de gouvernement d'entreprise », Ed. Organisation, paris, 2003.
- 9.Cooper – lybrand et IFACI, « La nouvelle pratique de contrôle interne », Ed. Organisation, 2^{ème} Ed. paris, 1994.
- 10.C. Sicard, « L'audit de stratégie », Ed.Dunod , Paris, 1997.
- 11.C. Veret et R. Mekouar, « Fonction : Risk Manager », Ed.Dunod, Paris, 2005.
- 12.E. Cohen, « Dictionnaire de gestion », Ed. La découverte, Paris, 2000.
- 13.G. Langois et C. Bonnier, « Contrôle de gestion », Ed. Foucher, Paris, 1998.

- 14.H. Bouquin et J. C. Becour, « Audit opérationnel », Ed. Economica ,
2^{ème} Ed, Paris, 1996.
- 15.H. Kagermann et al, « Internal Audit Handbook », Ed. Springer–
Verlag, Berlin, 2008.
- 16.G. Chareaux, « Le Gouvernement des entreprises », Ed. Economica ,
Paris ,1997.
- 17.J. barreau et J. delaheye : « Gestion Financière » , Ed, Dunod,
Paris.1999
- 18.J. Lgalens et J .M. Peretti, « Audit social, Meilleures pratiques,
méthodes, outils », Ed.Organisation, paris, 2008.
- 19.J. Renard , « Théorie et pratique de l’audit interne » , Ed. Organisation ,
6^{ème} Ed., paris,2007.
- 20.J. Renard, «L’audit interne, Ce qui fait débat », Ed. Maxima, Paris,
2003.
- 21.K. H. S. Pickett, «The essential handbook of internal auditing », Ed.
John Wiley & Sons Ltd, England, 2005.
- 22.IFACI et Pricewaterhouse coopers, « Management des Risques de
L’entreprise », Ed. Organisation, Paris, 2005.
- 23.L. B. Sawyer, « La pratique de l’audit interne », Traduction, H. Bonneau,
Ed. Pub–union, 2^{ème}Ed. , paris, 1976.
- 24.L. collins et G. Valin, « Audit et contrôle interne : principes, objectifs et
pratiques », Ed.Dalloz, paris, 1986.
- 25.L. Collins et G. Valin, « Audit et contrôle interne, aspects financiers,
opérationnels et stratégiques », Ed.Dunod, Paris, 1992 .
26. O. Lemant, « La Conduite D’une mission D’audit interne », Ed. Dunod,
2^{ème} Ed, Paris, 1995.
- 27.P. Schick, « Mémento d’audit interne » , Ed.Dunod, Paris, 2007.

- 28.R. khelassi, « L'audit interne – audit opérationnel », Ed. Dar Houma, 2^{ème} Ed., Alger, 2007.
- 29.R. Cobbaut, « Théorie financière », Ed. Economica, 4^{ème} Ed., Paris, 1997.
- 30.R. Moeller, « Brink's modern internal auditing», 6th Ed. John Wiley & Sons, Inc, USA, 2005.

ثانياً: الرسائل الجامعية:

(1) باللغة العربية

1. أحمد نفاذ، " دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار - دراسة حالة مجمع صيدال"، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة الأغواط، الجزائر، 2007.
2. حمدان الخريسات، " تقييم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، 1993.
3. حسام عمر البطاح، " الإتجاهات الحديثة لوظائف المراجعة الداخلية و مساهمتها في تحقيق الجودة الشاملة، دراسة ميدانية على عينة من الشركات في المملكة العربية السعودية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب، سورية، 2008.
4. مراد درويش فيصل، " دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سورية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية، 2008.
5. محمود عبد الرحيم شحروري، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2003.
6. محمد دهان، " المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية في ظل اقتصاد السوق - التحديات والآفاق"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة منتوري - قسنطينة، الجزائر، 2003.
7. محمد خالد بنود، " دور أنظمة الرقابة الداخلية في مراجعة جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب، سورية، 2008.
8. مسعود صديقي، " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

9. فاتن حنا كيرزان، " مدى إدراك الإدارة العليا في المصارف السورية لأهمية المراجعة الداخلية في زيادة قيمة العمليات المصرفية وتحسينها- دراسة ميدانية "، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية، 2010.

(2) بلغات أجنبية

1. P. loyer, « L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants », Thèse de doctorat, Université des sciences et technologies de Lille1, France, 2006.
2. Y. N. Benmaarouf, « Audit total, approche globale, par les politiques à long terme, et par la qualité », Thèse de magister, Université d'Alger, Algérie, 2008.

ثالثاً: المقالات المنشورة و المداخلات في المنتقيات العلمية:

(1) باللغة العربية

1. إبراهيم طه عبد الوهاب، " موضوعية وكفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجع الخارجي"، مجلة الإدارة العامة، العدد 76، سبتمبر 1992، المملكة العربية السعودية.
2. إنعام زويلف وكريمة جوهر، "دور الإلتزام بعناصر الرقابة الداخلية في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي"، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، العدد رقم 01، جامعة سكيكدة- الجزائر، 2007.
3. البشير محمد، "التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات"، المؤتمر العلمي الخامس تحت شعار: "التحكم المؤسسي و إستمرارية المنشأة"، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، 25/24 سبتمبر 2003.
4. أسامة بن فهد الحيزان، " تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، الجزء 1، العدد 70، 2008.
5. جمال عادل الشرايري، " سياسات و إجراءات التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك الأردنية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد الأول، جامعة تشرين، سورية، 2009.

6. محمد ياسين الرحاحلة، "فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية"، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 1، العدد 1، الجامعة الأردنية، عمان، 2005.
7. محمد عبدالله المومني، "تقييم مدى إلتزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات- دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 1، سورية، 2010.
8. مصطفى حسن السعدني، "المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"، بحوث و أوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، سبتمبر 2005 .
9. نعيم دهمش و عفاف أبو زر، " الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، المؤتمر العلمي الدولي الخامس، لجامعة الزيتونة الأردنية، تحت شعار اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، يومي 27-28 / 4 / 2005 ، عمان، الأردن.
10. عبد الله المنيف و عبد الرحمن الحميد، " مهام لجان المراجعة ومعايير إختيار أعضائها، دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإقتصاد والإدارة، المجلد رقم 11، العدد رقم 01، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 1998.
11. عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، " الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية و أثره على إستقلال المراجع الداخلي وجودة المراجعة- دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد 1، 2001.
12. عبد الرحمان العايب، " نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري و الممارسات الدولية"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010، جامعة سكيكدة - الجزائر.
13. عطية صلاح سلطان، " دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرارية المنشأة"، بحوث و أوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول " التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، سبتمبر 2005.
14. صفاء العاني و محمد العزاوي، "التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات و دوره في زيادة قيمة الشركة"، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال- التحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة. الأردن، يومي 28/29 أفريل 2009.

1. A. Al Twaijry, « An Evaluation of the performance of internal auditing in the arabian gulf region », *Accounting Arabic Review*, № 1, Vol 7, Bahrain University, Kingdom of Bahrain, May 2004.
2. B. Martory, « Audit social, pratiques et principes », *Revue Française de Gestion*, № 147, Paris, juin 2003.
3. C. Bota-Avram and C. Palfi , « Measuring and assessment of internal audit's effectiveness », *Annals of Faculty of Economics*, Vol 3, Issue 1, University of Oradea, Romania, 2009 .
4. C. Diard et S. Trebucq « Analyse exploratoire des normes internationales d'audit interne », *cahier de recherche*, Université de Tours, 2007, sur le site internet : www.univ-tours.fr/reherche.
5. C. Prat et D. Hauret, « L'indépendance perçue de l'auditeur », *Revue Française de Gestion*, № 147, Paris, juin 2003.
6. D. Autissier, « Les mécanismes d'assimilation d'une mission d'audit interne : le modèle" activation – sélection – rétention " de K. E. Weick à l'épreuve du terrain », *Revue Finance, Contrôle, Stratégie* , Vol 4, № 1, Paris, mars 2001.
7. G. Sarens et al, « Internal audit : A comfort provider to the audit committee », *The British Accounting Review*, № 41, 2009.
8. H. Dana and R. Larry, «Internal Auditing and Organizational Governance", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.
9. H. Stolowy et al, « Audit financier et contrôle interne, l'apport de la loi Sarbanes–Oxley », *Revue Française de Gestion*, № 141, Paris, Novembre 2002, .

10. J. FOURNIER, « Evaluation du risque et contrôle interne », *Revue Française de Comptabilité* , N° 334, Paris , juin 2001.
11. L. Bostan and V. Grosu, « The role of internal audit in optimization of corporate governance at the groups of companies », *Theoretical and Applied Economics Journal* , Vol XVII, No. 2(543) , 2010, Romania.
12. L. De Zwaan et al, «Internal audit involvement in Enterprise Risk Management », *Papers Accounting*, N: 2/2009, Griffith University, Australia.
13. M. Marais, «Quality assurance in internal auditing: An analysis of the standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA) », *Meditari Accountancy Research*, Vol. 12 No.2, 2004.
14. P. A. Burnaby et al, « Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No.9, 2009.
15. P.David, « La gestion des risques dans les entreprises en Europe centrale et orientale : état des lieux et perspectives », *Market Management*, Volume 7, Ed.Eska, 2007.
16. R. Manita et M. chemangui, « Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique » , *Euro-Mediterranean Economics And Finance Review* , Vol. 2, N° 3, Third Quarter 2007, Institut supérieur de commerce, paris , sur le site : www.iscparis.fr/recherche
17. R. William. and Jr. Kinney, « Auditing risk assessment and management processes »,The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.

18. T. Saada, « Les comités d'audit en France : un an après le rapport Viénot », *Revue Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 1, N° 3, Paris, Septembre 1998.

19. X. Mesnard et J-C. Tarondeau, « Utiliser l'audit par Benchmarking pour améliorer les performances », *Revue Française de Gestion*, N° 147, juin 2003.

رابعاً: تقارير، دراسات، ونشرات صادرة عن هيئات و منظمات

1. Basel Committee, « Enhancing corporate governance for organization banking », 2006, on side of BIS: www.bis.org.
2. Ernest & Young , « Les pratiques de l'audit interne dans les groupes mondiaux et les spécificités françaises », 2007, sur le site de EY: www.ey.com/fr
3. Fédération Européenne de Risk Management, « What is Risk Management », Sur le site de FERMA : [www.ferma.eu/what is risk management](http://www.ferma.eu/what-is-risk-management).
4. Institut Français de l'Audit et contrôle Interne (IFACI), « Les pratiques de l'audit et du contrôle interne en France en 2009 », sur le site de IFACI: www.ifaci.com/publication
5. Institut Français des Administrateurs (IFA), « Rôles de l'administrateur dans la maîtrise des risques », sur le site de IFA : www.ifa-asso.com
6. Institute Of Internal Auditors (IIA), « Systems Auditability and Control », Institute of Internal Auditors Research Foundation ,Florida, USA, 1994.
7. Institute of Internal Auditors (IIA) , « The role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management », January 2009, on site of IIA: www.theiia.org

8. Institute Of Internal Auditors(IIA), « Code Of Ethics », on site of IIA www.theiia.org
9. Institute Of Internal Auditors(IIA), « International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing », Florida, USA, 2008.
10. Institute of Risk Management, « A Risk Management Standards », Airmic Publishing, London, 2002.
11. Organization for Economic co-operation and Development (O.C.D.E) ,« Principles of corporate governance », Organization for Economic co-operation and Development publications service,1999.
12. Committee Of Sponsoring Organization (COSO), « Enterprise Risk Management-Integrated Framework », Executive summary, 2004, on site of COSO: www.coso.org.
13. National Association of Corporate Directors(NACD), « Report of the NACD Blue Ribbon Commission on the role of the Board in corporate strategy », Washington , www.nacd.org

خامسا: القوانين و التشريعات

1. القانون رقم 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988.
2. الأمر رقم 25/95 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 55 المؤرخة في 27 / 09 / 1995.
3. المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المحدد لكيفيات مراقبة وتدقيق تسيير المؤسسات الاقتصادية العمومية من طرف المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 14 المؤرخة في 04 / 03 / 2009.

الملاحق

الملحق رقم: 1

معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة

(IIA) عن معهد المدققين الداخليين

(طبعة 2008)

INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING STANDARDS¹

Attribute Standards

1000 – Purpose, Authority, and Responsibility

The purpose, authority, and responsibility of the internal audit activity in an internal audit charter, consistent with must be formally defined and the the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, *Standards*. The chief audit executive must periodically review the and present it to senior management and the internal audit charter board for approval.

1000.A1 – The nature of assurance services provided to the defined in the internal audit charter. If organization must be the organization, the assurances are to be provided to parties outside audit nature of these assurances must also be defined in the internal charter.

1000.C1 – The nature of consulting services must be defined in the charter. internal audit

1010 – Recognition of the Definition of Internal Auditing, the *Standards* in the Internal Audit Charter Code of Ethics, and the
The mandatory nature of the Definition of Internal Auditing, the Code *Standards* must be recognized in the internal audit of Ethics, and the discuss the Definition of charter. The chief audit executive should Internal Auditing, the Code of Ethics, and the *Standards* with senior management and the board.

1100 – Independence and Objectivity

The internal audit activity must be independent, and internal auditors performing their work. must be objective in

1110 – Organizational Independence

The chief audit executive must report to a level within the audit activity to fulfill its organization that allows the internal responsibilities. The chief audit executive must confirm to the board, least annually, the organizational independence of the internal audit at activity.

¹ The Institute Of Internal Auditors(IIA), « International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing », Florida, USA, 2008, on site of IIA www.theiia.org

1110.A1 – The internal audit activity must be free from interference in scope of internal auditing, performing work, and determining the communicating results.

1111 – Direct Interaction with the Board

The chief audit executive must communicate and interact directly with the board.

1120 – Individual Objectivity

Internal auditors must have an impartial, unbiased attitude and avoid any conflict of interest.

1130 – Impairment to Independence or Objectivity

If independence or objectivity is impaired in fact or appearance, the must be disclosed to appropriate parties. The details of the impairment nature of the disclosure will depend upon the

1130.A1 – Internal auditors must refrain from assessing specific they were previously responsible. Objectivity is operations for which auditor provides assurance presumed to be impaired if an internal services for an activity for which the internal auditor had responsibility within the previous year.

1130.A2 – Assurance engagements for functions over which the chief has responsibility must be overseen by a party outside audit executive the internal audit activity.

1130.C1 – Internal auditors may provide consulting services relating which they had previous responsibilities. to operations for

1130.C2 – If internal auditors have potential impairments to relating to proposed consulting services, independence or objectivity client prior to accepting disclosure must be made to the engagement the engagement.

1200 – Proficiency and Due Professional Care

Engagements must be performed with proficiency and due professional care.

1210 – Proficiency

Internal auditors must possess the knowledge, skills, and other perform their individual responsibilities. The competencies needed to obtain the internal audit activity collectively must possess or knowledge, skills, and other competencies needed to perform its responsibilities.

1210.A1 – The chief audit executive must obtain competent advice internal auditors lack the knowledge, skills, or and assistance if the or part of the engagement. other competencies needed to perform all

1210.A2 – Internal auditors must have sufficient knowledge to and the manner in which it is managed by evaluate the risk of fraud the expertise of a person the organization, but are not expected to have fraud. whose primary responsibility is detecting and investigating

1210.A3 – Internal auditors must have sufficient knowledge of key risks and controls and available technology- information technology assigned work. However, not based audit techniques to perform their internal all internal auditors are expected to have the expertise of an auditor whose primary responsibility is information technology auditing.

1210.C1 – The chief audit executive must decline the consulting competent advice and assistance if the internal engagement or obtain other competencies needed to auditors lack the knowledge, skills, or perform all or part of the engagement.

1220 – Due Professional Care

Internal auditors must apply the care and skill expected of a internal auditor. Due professional reasonably prudent and competent care does not imply infallibility.

1220.A1 – Internal auditors must exercise due professional care by considering the:

- Extent of work needed to achieve the engagement’s objectives;
- Relative complexity, materiality, or significance of matters to which procedures are applied; assurance
- Adequacy and effectiveness of governance, risk management, and processes; control
- Probability of significant errors, fraud, or noncompliance; and
- Cost of assurance in relation to potential benefits.

1220.A2 – In exercising due professional care internal auditors must technology-based audit and other data analysis consider the use of techniques.

1220.A3 – Internal auditors must be alert to the significant risks that objectives, operations, or resources. However, assurance might affect performed with due professional care, do procedures alone, even when identified. not guarantee that all significant risks will be

1220.C1 – Internal auditors must exercise due professional care engagement by considering the: during a consulting

- Needs and expectations of clients, including the nature, timing, and communication of engagement results;
- Relative complexity and extent of work needed to achieve the objectives; and engagement’s

- Cost of the consulting engagement in relation to potential benefits.

1230 – Continuing Professional Development

Internal auditors must enhance their knowledge, skills, and other continuing professional development. competencies through

1300 – Quality Assurance and Improvement Program

The chief audit executive must develop and maintain a quality program that covers all aspects of the assurance and improvement internal audit activity.

1310 – Requirements of the Quality Assurance and Improvement Program

The quality assurance and improvement program must include both assessments. internal and external

1311 – Internal Assessments

Internal assessments must include:

- Ongoing monitoring of the performance of the internal audit activity; and

Periodic reviews performed through self-assessment or by other • organization with sufficient knowledge of internal persons within the audit practices.

1312 – External Assessments

External assessments must be conducted at least once every five years independent reviewer or review team from outside the qualified, by a must discuss with the board: organization. The chief audit executive

- The need for more frequent external assessments; and
- The qualifications and independence of the external reviewer or any potential conflict of interest. review team, including

1320 – Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program

The chief audit executive must communicate the results of the quality improvement program to senior management and the assurance and board.

1321 – Use of “Conforms with the *International Standards for the Internal Auditing*” *Professional Practice of*

The chief audit executive may state that the internal audit activity *Standards for the Professional* conforms with the *International Practice of Internal Auditing* only if the results of the quality assurance and improvement program support this statement.

1322 – Disclosure of Nonconformance

When nonconformance with the Definition of Internal Auditing, the *Standards* impacts the overall scope or Code of Ethics, or the

executive must operation of the internal audit activity, the chief audit disclose the nonconformance and the impact to senior management board. and the

Performance Standards

2000 – Managing the Internal Audit Activity

The chief audit executive must effectively manage the internal audit value to the organization. activity to ensure it adds

2010 – Planning

The chief audit executive must establish risk-based plans to determine internal audit activity, consistent with the the priorities of the organization's goals.

2010.A1 – The internal audit activity's plan of engagements must be documented risk assessment, undertaken at least annually. based on a management and the board must be considered in The input of senior this process.

2010.C1 – The chief audit executive should consider accepting engagements based on the engagement's proposed consulting add value, and improve the potential to improve management of risks, included in organization's operations. Accepted engagements must be the plan.

2020 – Communication and Approval

The chief audit executive must communicate the internal audit requirements, including significant activity's plans and resource review and interim changes, to senior management and the board for approval. The chief audit executive must also communicate the impact limitations. of resource

2030 – Resource Management

The chief audit executive must ensure that internal audit resources are and effectively deployed to achieve the appropriate, sufficient, approved plan.

2040 – Policies and Procedures

The chief audit executive must establish policies and procedures to activity. guide the internal audit

2050 – Coordination

The chief audit executive should share information and coordinate and external providers of assurance and activities with other internal minimize consulting services to ensure proper coverage and duplication of efforts.

2060 – Reporting to Senior Management and the Board

The chief audit executive must report periodically to senior internal audit activity's purpose, management and the board on the authority, responsibility, and performance relative to its plan.

Reporting must also include significant risk exposures and control governance issues, and other matters issues, including fraud risks, board. needed or requested by senior management and the

2100 – Nature of Work

The internal audit activity must evaluate and contribute to the management, and control processes improvement of governance, risk using a systematic and disciplined approach.

2110 – Governance

The internal audit activity must assess and make appropriate the governance process in its recommendations for improving accomplishment of the following objectives:

- Promoting appropriate ethics and values within the organization;
- Ensuring effective organizational performance management and accountability;
- Communicating risk and control information to appropriate areas of the organization; and
- Coordinating the activities of and communicating information and internal auditors, and management. among the board, external

2110.A1 – The internal audit activity must evaluate the design, effectiveness of the organization's ethics-related implementation, and objectives, programs, and activities.

2110.A2 – The internal audit activity must assess whether the governance of the organization sustains and information technology objectives. supports the organization's strategies and

2110.C1 – Consulting engagement objectives must be consistent with and goals of the organization. the overall values

2120 – Risk Management

The internal audit activity must evaluate the effectiveness and risk management processes. contribute to the improvement of

2120.A1 – The internal audit activity must evaluate risk exposures organization's governance, operations, and information relating to the systems regarding the:

- Reliability and integrity of financial and operational information.
- Effectiveness and efficiency of operations.
- Safeguarding of assets; and
- Compliance with laws, regulations, and contracts.

2120.A2 – The internal audit activity must evaluate the potential for fraud and how the organization manages fraud risk. the occurrence of

2120.C1 – During consulting engagements, internal auditors must consistent with the engagement’s objectives and be alert address risk significant risks. to the existence of other

2120.C2 – Internal auditors must incorporate knowledge of risks engagements into their evaluation of the gained from consulting organization’s risk management processes.

2120.C3 – When assisting management in establishing or improving processes, internal auditors must refrain from risk management by actually managing risks. assuming any management responsibility

2130 – Control

The internal audit activity must assist the organization in maintaining evaluating their effectiveness and efficiency and effective controls by by promoting continuous improvement.

2130.A1 – The internal audit activity must evaluate the adequacy and controls in responding to risks within the effectiveness of information systems organization’s governance, operations, and regarding the:

- Reliability and integrity of financial and operational information;
- Effectiveness and efficiency of operations;
- Safeguarding of assets; and
- Compliance with laws, regulations, and contracts.

2130.A2 – Internal auditors should ascertain the extent to which goals and objectives have been established and operating and program conform to those of the organization.

2130.A3 – Internal auditors should review operations and programs to extent to which results are consistent with established ascertain the whether operations and programs goals and objectives to determine are being implemented or performed as intended.

2130.C1 – During consulting engagements, internal auditors must consistent with the engagement’s objectives and be address controls alert to significant control issues.

2130.C2 – Internal auditors must incorporate knowledge of controls consulting engagements into evaluation of the gained from organization’s control processes.

2200 – Engagement Planning

Internal auditors must develop and document a plan for each engagement’s objectives, scope, timing, engagement, including the and resource allocations.

2201 – Planning Considerations

In planning the engagement, internal auditors must consider:

- The objectives of the activity being reviewed and the means by which the activity is performed; which the activity
- The significant risks to the activity, its objectives, resources, and means by which the potential impact of risk is kept to an acceptable level;
- The adequacy and effectiveness of the activity's risk management processes compared to a relevant control framework or control model; and
- The opportunities for making significant improvements to the management and control processes. activity's risk

2201.A1 – When planning an engagement for parties outside the organization, internal auditors must establish a written understanding with them about objectives, scope, respective responsibilities, and other expectations, including of the results of the engagement and access restrictions on distribution to engagement records.

2201.C1 – Internal auditors must establish an understanding with engagement clients about objectives, scope, respective consulting expectations. For significant responsibilities, and other client engagements, this understanding must be documented.

2210 – Engagement Objectives

Objectives must be established for each engagement.

2210.A1 – Internal auditors must conduct a preliminary assessment of the activity under review. Engagement objectives must reflect the results of this assessment. the risks relevant

2210.A2 – Internal auditors must consider the probability of noncompliance, and other exposures when developing the engagement objectives. significant errors, fraud,

2210.A3 – Adequate criteria are needed to evaluate controls. Internal auditors must ascertain the extent to which management has established adequate criteria to determine whether objectives and goals have been accomplished. If adequate, internal auditors must use such criteria in their evaluation. If inadequate, internal auditors must work with management to develop appropriate evaluation criteria.

2210.C1 – Consulting engagement objectives must address management, and control processes to the extent agreed upon with the client. governance, risk

2220 – Engagement Scope

The established scope must be sufficient to satisfy the objectives of the engagement.

2220.A1 – The scope of the engagement must include consideration of systems, records, personnel, and physical properties, relevant of third parties. including those under the control

2220.A2 – If significant consulting opportunities arise during an a specific written understanding as to the assurance engagement, and other expectations objectives, scope, respective responsibilities, should be reached and the results of the consulting engagement communicated in accordance with consulting standards.

2220.C1 – In performing consulting engagements, internal auditors scope of the engagement is sufficient to address must ensure that the auditors develop reservations the agreed-upon objectives. If internal reservations must be about the scope during the engagement, these discussed with the client to determine whether to continue with the engagement.

2230 – Engagement Resource Allocation

Internal auditors must determine appropriate and sufficient resources objectives based on an evaluation of the nature to achieve engagement constraints, and available and complexity of each engagement, time resources.

2240 – Engagement Work Program

Internal auditors must develop and document work programs that objectives. achieve the engagement

2240.A1 – Work programs must include the procedures for evaluating, and documenting information identifying, analyzing, must be approved prior to during the engagement. The work program its implementation, and any adjustments approved promptly.

2240.C1 – Work programs for consulting engagements may vary in depending upon the nature of the engagement. form and content

2300 – Performing the Engagement

Internal auditors must identify, analyze, evaluate, and document achieve the engagement's objectives. sufficient information to

2310 – Identifying Information

Internal auditors must identify sufficient, reliable, relevant, and useful engagement's objectives. information to achieve the

2320 – Analysis and Evaluation

Internal auditors must base conclusions and engagement results on evaluations, appropriate analyses and

2330 – Documenting Information

Internal auditors must document relevant information to support the engagement results, conclusions and

2330.A1 – The chief audit executive must control access to engagement records. The chief audit executive must obtain the approval of senior management and/or legal counsel prior to releasing such records to external parties, as appropriate.

2330.A2 – The chief audit executive must develop retention requirements for engagement records, regardless of the medium in which each record is stored. These retention requirements must be consistent with the organization's guidelines and any regulatory or other requirements.

2330.C1 – The chief audit executive must develop policies governing retention of consulting engagement records, as well as the custody and control of such records. These policies must be consistent with the organization's guidelines and any regulatory or other requirements.

2340 – Engagement Supervision

Engagements must be properly supervised to ensure objectives are achieved, and staff is developed. quality is assured, and staff is developed.

2400 – Communicating Results

Internal auditors must communicate the engagement results.

2410 – Criteria for Communicating

Communications must include the engagement's objectives and scope, conclusions, recommendations, and action plans, as well as applicable

2410.A1 – Final communication of engagement results must, where appropriate, contain internal auditors' overall opinion and/or conclusions.

2410.A2 – Internal auditors are encouraged to acknowledge engagement communications. satisfactory performance in

2410.A3 – When releasing engagement results to parties outside the organization, the communication must include limitations on the distribution and use of the results.

2410.C1 – Communication of the progress and results of consulting engagements will vary in form and content depending upon the nature of the engagement and the needs of the client.

2420 – Quality of Communications

Communications must be accurate, objective, clear, concise, constructive, complete, and timely.

2421 – Errors and Omissions

If a final communication contains a significant error or omission, the chief audit executive must communicate corrected information to all parties who received the original communication.

2430 – Use of “Conducted in Conformance with the *International Professional Practice of Internal Auditing*” Standards for the

Internal auditors may report that their engagements are “conducted in conformance with the *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*”, only if the results of assurance and improvement program support the statement.

2431 – Engagement Disclosure of Nonconformance

When nonconformance with the Definition of Internal Auditing, the *Standards* impacts a specific engagement, Code of Ethics or the communication of the results must disclose the:

- Principle or rule of conduct of the Code of Ethics or *Standard(s)* conformance was not achieved; with which full
- Reason(s) for nonconformance; and
- Impact of nonconformance on the engagement and the results. communicated engagement

2440 – Disseminating Results

The chief audit executive must communicate results to the appropriate parties.

2440.A1 – The chief audit executive is responsible for communicating parties who can ensure that the results are given due the final results to consideration.

2440.A2 – If not otherwise mandated by legal, statutory, or regulatory prior to releasing results to parties outside the requirements, must: organization the chief audit executive

- Assess the potential risk to the organization;
- Consult with senior management and/or legal counsel as appropriate; and
- Control dissemination by restricting the use of the results.

2440.C1 – The chief audit executive is responsible for communicating consulting engagements to clients. the final results of

2440.C2 – During consulting engagements, governance, risk issues may be identified. Whenever these management, and control must be communicated issues are significant to the organization, they to senior management and the board.

2500 – Monitoring Progress

The chief audit executive must establish and maintain a system to results communicated to management. monitor the disposition of

2500.A1 – The chief audit executive must establish a follow-up ensure that management actions have been process to monitor and management has accepted the effectively implemented or that senior risk of not taking action.

2500.C1 – The internal audit activity must monitor the disposition of engagements to the extent agreed upon with the results of consulting client.

2600 – Resolution of Senior Management’s Acceptance of Risks

When the chief audit executive believes that senior management has residual risk that may be unacceptable to the accepted a level of discuss the matter with organization, the chief audit executive must senior management. If the decision regarding residual risk is not resolved, the chief audit executive must report the matter to the board for resolution.

الملحق رقم: 2

نموذج لإستبيان الدراسة

الملحق رقم:2



جامعة باجي مختار-عناية
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

تحية طيبة، وبعد؛

السيد(ة) مسؤول نشاط التدقيق الداخلي؛

السيد(ة) المدقق الداخلي؛

يقوم الباحث نورالدين مزياني من كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة

باجي مختار-عناية

بإعداد رسالة دكتوراه حول :

تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية

دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية

وذلك بإشراف الدكتورة : **جمعة هوام** من جامعة باجي مختار-عناية.

وإننا نقدر تعاونكم في سبيل إنجاح هذه الدراسة من خلال الإجابة -بعناية- على أسئلة الاستبيان

المرفقة، ونؤكد لكم بأن المعلومات التي سوف يتم جمعها ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا

لأغراض البحث العلمي، ودون التعرض لإسم المجيب أو موقعه.

ونعلمكم أننا على إستعداد للإجابة على إستفساراتكم إن وجدت، فلا تترددوا في الإتصال بنا؛

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام والتقدير

* البريد العادي: ص.ب رقم 14. الحقائق. ولاية سكيكدة.

* الباحث: نورالدين مزياني

*الهاتف المنقول: 0790345477 *البريد الإلكتروني:

meziani_noureddine2008@yahoo.fr

إستبيان

القسم الأول: هذا القسم من الإستبيان يحتوي على بعض الأسئلة عن المعلومات الشخصية، و التي سوف تساعد على تحليل نتائج الدراسة. الرجاء منكم وضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة.

1- المركز الوظيفي :

- * مدير التدقيق الداخلي
- * رئيس مصلحة الضرائب
- * مدقق داخلي رئيسي
- * مدقق داخلي مساعد
- * أخرى (أذكرها).....

2- الجنس:

- * ذكر
- * أنثى

3- عدد سنوات الخبرة في غير التدقيق الداخلي :

- * أقل من 5 سنوات
- * من 5 إلى أقل من 10 سنوات
- * من 10 إلى 15 سنة
- * أكثر من 15 سنة

4- عدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي :

- * أقل من سنتين
- * من 2 إلى أقل من 6 سنوات
- * من 6 إلى أقل من 12 سنة
- * 12 سنة فأكثر

5- العمر:

- * أقل من 35 سنة
- * من 35 إلى أقل من 45 سنة
- * 45 سنة

6- أعلى مؤهل أكاديمي:

- * مستوى ثلاثة ثانوي أو أقل
- * شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية
- * ماجستير
- * دكتوراه
- * أخرى (أذكرها).....
- * ليسانس

7- التخصص:

- * محاسبة
- * علوم مالية
- * إدارة أعمال
- * أخرى (أذكرها).....

8- الشهادات المهنية (إن وجدت) :

- * شهادة مهنية في التدقيق الداخلي (DPAI)
- * محاسب معتمد
- * محافظ الحسابات
- * خبير محاسبي
- * أخرى (أذكرها).....

9- خبرتك في التدقيق ناتجة عن :

*مطالعات * دورات تدريبية *دراسة جامعية

* أخرى (أذكرها)
.....

-القسم الثاني: هذا القسم من الإستبان يحتوي على بعض الأسئلة عن المعلومات العامة عن الشركة و نشاط التدقيق الداخلي، نرجو من مسؤول نشاط التدقيق الداخلي تعبئة الإجابة المناسبة:

I - بيانات عن الشركة :

- اسم الشركة:.....
- تاريخ التأسيس:.....
- النشاط الأساسي:.....
- عدد العاملين:.....
- عدد الوحدات:.....

II- بيانات عن نشاط التدقيق الداخلي : الرجاء منكم تعبئة الإجابة المناسبة، أو وضع إشارة (X) أمام

الإجابة المناسبة في حالة وجود إختيارات.

1- خصص لنشاط التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة :

دائرة مصلحة قسم مديرية

أخرى (أذكرها).....
.....

2- يرتبط نشاط التدقيق الداخلي إداريا بـ:

.....

3- يرتبط نشاط التدقيق الداخلي وظيفيا بـ:

.....

4- تعيين و إنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي يتم من طرف :

.....

5- يوافق على صلاحيات التدقيق الداخلي و مسؤولياته و أهدافه من قبل:

.....

6- هل يوجد تدقيق لا مركزي في مؤسستكم: نعم لا

7- إذا كان الجواب " لا " ، ما هو السبب الرئيسي لعدم

وجوده؟.....
.....

.....

8- الرجاء من مسؤول التدقيق الداخلي تعبئة المعلومات المتعلقة بعدد المدققين الداخليين حسب الصنف،

كما يلي :

- رؤساء المهام:.....
- عدد المدققين الداخليين الرئيسيين
- عدد المدققين الداخليين المساعدين
- العدد الإجمالي للمدققين الداخليين.....

القسم الثالث: هذا القسم من الإستبيان خاص بمجموعة من متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها (طبعة عام 2008) الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، لغرض دراسة مدى تطبيقها لديكم؛ لذا يرجى منكم سيدي مسؤول التدقيق الداخلي / المدقق الداخلي وضع إشارة (X) في المكان المناسب، بما يعبر عن رأيكم، و قد أعطيت الإجابات درجات مختلفة تتراوح بين (1) إلى (5) ، حيث أن:

- الإجابة **دائما** : و تعني أن المتطلب مطبق بشكل دائم، أعطيت (5) درجات .
- الإجابة **غالبا** : وتعني أن المتطلب مطبق غالبا، أعطيت (4) درجات.
- الإجابة **أحيانا** : وتعني أن المتطلب مطبق أحيانا، أعطيت (3) درجات.
- الإجابة **نادرا** : وتعني أن المتطلب نادرا ما يطبق، أعطيت درجتين (2).
- الإجابة **أبدا** : وتعني أن المتطلب غير مطبق نهائيا، أعطيت درجة واحدة (1) .

أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	الفقرة
					المعايير الخاصة (معايير الصفات)
					1- الهدف السلطة و المسؤولية : 1- توجد وثيقة معتمدة رسميا في المؤسسة تبين صلاحيات و مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي و تحدد موضعها في الهيكل التنظيمي.
					2- يحتفظ مسؤول التدقيق الداخلي بالوثيقة التي تحدد مسؤوليات و أهداف وصلاحيات إدارته، للعمل بموجبها عند رسم الخطط و

					إعداد البرامج.
					II- الإستقلالية و الموضوعية:
					1- مسؤول التدقيق الداخلي على إتصال مباشر مع الإدارة العليا للمؤسسة، و مجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق).
					2- يقوم المدقق الداخلي- بحرية مطلقة - بإختيار الميادين و الأنشطة والسياسات التي يريد تدقيقها لأداء مهمته التي كلف بها.
					3- يقوم المدقق الداخلي - من تلقاء نفسه- بإختيار أساليب وإجراءات التدقيق ونطاق تطبيقها.
					4- يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي أظهرتها عملية التدقيق بدون أي تأثير.
					5- لا يقوم المدقق الداخلي بتدقيق أنشطة سبق له تنفيذها أو شارك في تنفيذها.
					6- تضمن الإدارة العليا للمؤسسة معالجة ملاحظات المدقق الداخلي و إتخاذ الإجراءات المناسبة لتنفيذ التوصيات الإقتراحات
					الفقرة
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	و الإقتراحات وتعاون الإدارات محل التدقيق.
					7- يقوم المدقق الداخلي بالإبلاغ عن أي ضغوط يتعرض لها أثناء ممارسته لمهامه.
					III- الكفاءة والعناية المهنية.
					1- يتمتع المدققون الداخليون - كوحدة متكاملة- بالمعرفة و المهارة الكافية لممارسة هذه المهنة، و لديهم إلمام كاف بالمحاسبة، التسيير، الإقتصاد والقانون، التقنيات الكمية، ونظم المعلومات .
					2- يضع مسؤول إدارة التدقيق الداخلي شروطا في توظيف المدقق الداخلي، كأن يكون لديه شهادة جامعية وأن تكون في تخصص محاسبة أو مالية أو علوم مالية.
					3- يطلب مسؤول إدارة التدقيق الداخلي المشورة و المساعدة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في إدارته .

					4- لدى المدقق الداخلي معرفة كافية بالجوانب الرقابية و المخاطر الأساسية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات و أساليب التدقيق التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات.
					5- المدقق الداخلي لديه القدرة على إقتراح التحسينات لتطوير فاعلية الأنظمة و رفع أداء المؤسسة .
					6- المدقق الداخلي قادر على التعامل مع الأفراد وتحقيق الإتصال مع الجهات المختلفة بفعالية .
					الفقرة
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	
					7- يحتفظ المدقق الداخلي بعلاقات طيبة مع الجهات التي يقوم بتدقيقها .
					8- يحرص المدقق الداخلي بإستمرار على تنمية معارفه ومهاراته عن طريق التعليم و التدريب.
					9- يقوم المدقق الداخلي - بيقظة- بالفحص والتحقق إلى المدى المعقول
					10- يبلغ المدقق الداخلي الجهات المعنية داخل المؤسسة عن كل حالات الغش و التلاعب و الإختلاس، والعوامل المتسببة فيها.
					IV- الرقابة النوعية:
					1- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بوضع و تطبيق و تطوير برامج معينة لضمان جودة أنشطة التدقيق الداخلي بما يؤدي إلى إضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها.
					2- تخضع برامج الجودة هذه إلى متابعة مستمرة و دورية للتحقق من مدى فعاليتها من خلال التقييم الذاتي أو عن طريق أفراد داخل المؤسسة لهم معرفة بأنشطة التدقيق الداخلي و معاييرها؛
					3- تخضع أعمال إدارة التدقيق الداخلي إلى فحص و تقييم لوجودتها بواسطة أشخاص مؤهلين ومستقلين(خارجيين)، عن المؤسسة و ليس لديهم تضارب في المصالح مرة واحدة كل خمس سنوات على الأقل.
					4- يخضع المدقق الداخلي في ممارسته لأعماله لمعايير التدقيق الداخلي متعارف عليها؛

					الفقرة
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	5- في حالة عدم الإلتزام الكامل بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي و بقواعد السلوك المهني ،يتم الإفصاح عن ذلك للإدارة العليا و مجلس الإدارة .
					6- توضح عمليات تقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي مدى إلتزامها بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعارف عليها ، و بقواعد السلوك المهني و بوثيقة التدقيق الداخلي المعتمدة في المؤسسة .
					7- تسفر عمليات تقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي عن توصيات تهدف إلى تحسين جودة أعمالها.
					8- يتلقى إدارة التدقيق الداخلي تقريرا مكتوبا من الجهة القائمة بعملية التقييم يتضمن النتائج المستخلصة و التوصيات.
					9- يتم إبلاغ نتائج التقييم لمجلس الإدارة و الإدارة العليا و المدققين الخارجيين .
					معايير الأداء
					1- التخطيط:
					1- يضع مسؤول التدقيق الداخلي خططا متسقة مع وثيقة التدقيق الداخلي المعتمدة من جهة و مع أهداف المؤسسة من جهة أخرى.
					2- تشمل عملية التخطيط اللازمة للقيام بتنفيذ مهام التدقيق الداخلي إظهار النواحي التالية : <ul style="list-style-type: none"> • الأهداف الممكن إنجازها ضمن خطة عمل التدقيق الداخلي و هي أهداف قابلة للقياس
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	الفقرة
					<ul style="list-style-type: none"> • جداول عمل التدقيق التي تتضمن الأنشطة التي يجب تدقيقها و توقيت القيام بعملية التدقيق و الوقت المقدر لها.

					• الموارد اللازمة لأداء مهام التدقيق الداخلي.
					3- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بمراجعة ما يلي عند وضع جداول العمل: * عدد موظفي إدارة التدقيق الداخلي.
					* المعرفة و المهارات المطلوبة لتأدية العمل.
					* المخاطر التي تواجهها المؤسسة حسب أهميتها النسبية المقدره.
					* وجود مرونة كافية في جداول العمل لتغطية الطلبات غير المتوقعة على خدمات إدارة التدقيق الداخلي.
					II- الإتصال و المصادقة :
					1- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بإبلاغ الإدارة العليا و مجلس الإدارة عن خطة التدقيق لفحصها و الموافقة عليها، بما في ذلك أي تغييرات لاحقة هامة .
					2- يبلغ مسؤول التدقيق الداخلي عن أثر أي قيود أو عدم كفاية الموارد المتاحة للتدقيق الداخلي.
					III- السياسات و الإجراءات :
					1- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بتزويد المدققين التابعين لإدارته بالسياسات و الإجراءات اللازمة لإرشادهم في عملهم من خلال دليل مكتوب أو مذكرات أو تعليمات.
					الفقرة
					2- تتميز هذه السياسات و الإجراءات بالشمولية و تؤدي إلى ضمان التزام المدققين الداخليين بمعايير الأداء الموضوعية.
					IV- التنسيق :
					1- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بتبادل المعلومات و التعاون مع المدقق الخارجي للتقليل من الإزدواجية في الجهود و تحقيق كفاءة أعمال التدقيق.
					2- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بتقييم دوري منتظم للتنسيق التام بين إدارته و المدققين الخارجيين بما في ذلك تقييم أثر هذا التنسيق على التكلفة الكلية للتدقيق.
					3- يبلغ مسؤول التدقيق الداخلي نتائج تقييم التنسيق إلى الإدارة

					العليا و مجلس الإدارة.
					V-رفع التقارير للإدارة العليا وللمجلس الإدارة :
					1-ترفع تقارير نشاط إدارة التدقيق الداخلي للإدارة العليا و مجلس الإدارة بصفة دورية.
					2- تبين هذه التقارير: <ul style="list-style-type: none"> • مقارنة الإنجازات بأهداف إدارة التدقيق الداخلي و جداول الأعمال..... • مقارنة النفقات مع الموازنات المالية • شرح أسباب أي إنحرافات مهمة
				الفقرة	دائما غالبا أحيانا نادرا أبدا
					VI- طبيعة العمل :
					1- يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى التزام العاملين في المؤسسة بالأخلاقيات والقيم المناسبة، و يساهم في تعزيزها.
					2- يتأكد المدقق الداخلي من أن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة يتم إبلاغها بفاعلية إلى الجهات المعنية بالمؤسسة (الإدارة، مجلس الإدارة، المدقق الخارجي)، بما يحقق فاعلية المساعلة.
					3- يتابع و يقيم التدقيق الداخلي فاعلية سيرورة إدارة المخاطر بالمؤسسة و يقدم التوصيات الملائمة لتطويرها وتحسينها.
					4- يقدم المدقق الداخلي الإستشارات الملائمة لتصميم نظم إدارة المخاطر، و الرقابة الداخلية في المؤسسة، و يساعد الإدارة في تطبيقها.
					5-يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة بتحديد المجالات

					المهمة التي تكون عرضة للمخاطر و يقوم بتقييمها.
					6- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن السجلات المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات صحيحة و موثوق بها ونافعة وكافية.
					7- يقوم المدقق الداخلي بفحص النظام المحاسبي وتقييم فعاليته.
					8- يقوم المدقق الداخلي بمراجعة القيود و المستندات الثبوتية حسابيا وكذلك التأكد من صحة القوائم المالية الختامية من خلال مراجعتها .
					9- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولقواعد المخطط المحاسبي الوطني
					الفقرة
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	ومختلف القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالتسجيل المحاسبي.
					10- يقوم المدقق الداخلي بإجراء المطابقة لأرصدة الحسابات في الدفاتر و السجلات والتأكد من التوازن المحاسبي.
					11- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من وجود الأصول بإجراء الجرد المفاجئ لها ومطابقة ذلك مع الأرصدة .
					12- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من ملكية المؤسسة للأصول وأن التسجيلات المحاسبية ناتجة عن عمليات تخص المؤسسة أو كانت طرفا فيها.
					13- يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم الوسائل المستخدمة في حماية الأصول من السرقة أو الحريق أو الإختلاس أو الضياع أو سوء الإستعمال.
					14- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من إلتزام الموظفين بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة و القوانين والتعليمات.
					15- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن الخطط والسياسات والبرامج المطبقة تتسجم مع القوانين والأنظمة والقواعد والإجراءات الموضوعة في المؤسسة .
					16- يقيم المدقق الداخلي درجة فاعلية وسائل الرقابة الإدارية و ملائمتها .
					17- يتأكد المدقق الداخلي من التنفيذ الجيد للخطط والبرامج

					والموازنات.
					18- يقوم المدقق الداخلي بتقييم أداء كافة أنشطة المؤسسة.
					الفقرة
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	
					19- يقوم المدقق الداخلي، بناء على المعايير الموضوعية من طرف الإدارة لقياس الأداء بالتعرف على الانحرافات وتحليلها ورفع التقارير حولها إلى الجهات المسؤولة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
					20- في حالة عدم كفاية معايير قياس الأداء التي وضعتها الإدارة أو عدم وجودها بالكلية ، يقوم المدقق الداخلي بصياغة معايير كافية وملائمة .
					21- يتم الإبلاغ - من خلال التقرير- عن المعايير التي إستخدمها المدقق الداخلي، وعن الجهة التي وضعتها .
					VII- التخطيط للمهمة
					1- يقوم المدقق الداخلي بإعداد وتدوين خطة عمل لكل مهمة تدقيق على حدى.
					2- يقوم المدقق الداخلي بتحديد - ضمن خطة العمل- أهداف المهمة، نطاق العمل، تاريخ ومدة المهمة ،نطاق العمل، الموارد اللازمة لها، بناء على معلومات كافية وموثقة عن النشاط المراد تدقيقه.
					3- يقوم المدقق الداخلي بمناقشة خطة العمل مع الإدارة المسؤولة عن النشاط المراد تدقيقه.
					4- تتم الموافقة على خطة مهمة التدقيق من مسؤول التدقيق الداخلي.
					الفقرة
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	
					VIII- تنفيذ المهمة :
					1- يقوم المدقق الداخلي بفحص و تقييم المعلومات عن طريق تجميع المعلومات و تحليلها و تفسيرها و توثيقها لدعم نتائج عملية التدقيق عن طريق إعداد أوراق العمل.
					2- يستخدم المدقق الداخلي إجراءات المراجعة التحليلية عند

					فحص المعلومات و تقييمهما.
					3- يضع مسؤول إدارة التدقيق الداخلي تعليمات تحدد أنواع ملفات أوراق عمل التدقيق التي يجب الإحتفاظ بها ، و النماذج المستخدمة و أية أمور أخرى ذات علاقة.
					4- إن عدد موظفي إدارة التدقيق الداخلي كاف لتنفيذ جميع مهمات التدقيق المبرمجة في المؤسسة.
					5- يشرف مسؤول إدارة التدقيق الداخلي على عملية التدقيق الداخلي للتأكد من تحقيق أهدافها و ضمان موضوعيتها.
					6- يقوم المدقق الداخلي في نهاية كل عملية تدقيق بإعداد تقرير عن نتائج مهمته.
					7- يقوم المدقق الداخلي بمناقشة النتائج و التوصيات التي توصل إليها، مع المستويات الإدارية التي تقع عليها عملية التدقيق قبل إصدار تقريره النهائي.
					IX- التقرير و نشر النتائج:
					1- يتميز تقرير مهمة التدقيق الداخلي بالوضوح و الدقة و الموضوعية، و الإيجاز، و يتم إعداده و إصداره في الوقت المناسب.
					الفقرة
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	
					2- يقوم المدقق الداخلي بإظهار النواحي التالية في تقريره النهائي: • سبب(أو أسباب) عملية التدقيق؛
					• أهداف عملية التدقيق و نطاقها، طبيعة النشاط الذي تم تدقيقه؛
					• الإنجازات ،الإيجابيات و الإنحرافات؛
					• التوصيات و الإقتراحات التي تؤدي إلى التحسينات و إستدراك مواطن الضعف؛
					• القيود المفروضة على عملية التدقيق أو الصعوبات التي واجهها المدقق إن وجدت؛

					• رأي المهني المستقل المدعوم بالأدلة و القرائن؛
					• خطط و طرق تنفيذ التوصيات و الإقتراحات.
					3- يحتوي التقرير النهائي للمدقق الداخلي على أقل قدر ممكن من اللغة التقنية المتخصصة ليكون قابلا للفهم.
					4- يتضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي وجهات نظر و ردود الأفراد الخاضعين لعملية التدقيق بخصوص ملاحظات المدقق الداخلي ونتائجه و توصياته؛
					5- يتضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي الثناء لمن يستحقه في حالة أن النشاط الذي تم تدقيقه يعمل بشكل جيد.
					6- يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بالمراجعة والموافقة على التقارير النهائية قبل عرضها على الجهات المعنية.
					7- ترسل التقارير النهائية للمدققين الداخليين إلى جهات لها القدرة
					الفقرة
ندرا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	
					على ضمان أن نتائج التدقيق ستحظى بالعناية الواجبة.
					X- المتابعة:
					1- يقوم المدقق الداخلي بمتابعة ملاحظاته و توصياته للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية والتحسينية المناسبة قد تم إتخاذها من قبل الجهات المعنية، و أنها تحقق النتائج المرغوب فيها.
					2- يحدد مسؤول إدارة التدقيق الداخلي طبيعة المتابعة و إجراءاتها ، توقيتها و مداها.
					3- في حالة عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها لأسباب معينة (التكلفة،..)، يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بإخطار مجلس الإدارة بقرار إدارة الشركة بكل ما يتعلق بالنتائج المهمة لعملية التدقيق.
					4- يصدر مجلس الإدارة التوجيهات اللازمة لتصحيح الإنحرافات وتنفيذ التوصيات و الإقتراحات المشار إليها في تقرير المدقق الداخلي .

					5- هناك إهتمام وجدية من إدارة الشركة ومجلس الإدارة بتوصيات وإقتراحات المدقق الداخلي .
					6- يساعد تقرير المدقق الداخلي في إتخاذ الإجراءات التصحيحية و التحسينية المناسبة .

شكرا على تعاونكم و إرجاعكم الإستبيان...

الملحق رقم: 3

جدول تفصيلي لإجابات أفراد العينة على أسئلة القسم الثالث من إستبيان الدراسة

جدول تفصيلي (بالتكرارات) لإجابات أفراد العينة على أسئلة القسم الثالث من إستبيان
الدراسة

أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	الفقرة
					المعايير الخاصة (معايير الصفات)

16				46	<p>I- الهدف السلطة و المسؤولية :</p> <p>1- توجد وثيقة معتمدة رسميا في المؤسسة تبين صلاحيات و مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي و تحدد موضعها في الهيكل التنظيمي.</p>	
16				46	<p>2- يحتفظ مسؤول إدارة التدقيق الداخلي بالوثيقة التي تحدد مسؤوليات و أهداف و صلاحيات إدارته للعمل بموجبها عند رسم الخطط و إعداد البرامج.</p>	
5	19	5	6	27	<p>II- الإستقلالية و الموضوعية:</p> <p>1- مسؤول إدارة التدقيق الداخلي على إتصال مباشر مع الإدارة العليا للمؤسسة، و مجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق).</p>	
2	2	14	25	19	<p>2- يقوم المدقق الداخلي - بحرية مطلقة - بإختيار الميادين و الأنشطة و السياسات التي يريد تدقيقها لأداء مهمته التي كلف بها.</p>	
		7	15	40	<p>3- يقوم المدقق الداخلي - من تلقاء نفسه - بإختيار أساليب و إجراءات التدقيق و نطاق تطبيقها.</p>	
	2	4	12	44	<p>4- يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي أظهرتها عملية التدقيق بدون أي تأثير.</p>	
		2	2	58	<p>5- لا يقوم المدقق الداخلي بتدقيق أنشطة سبق له تنفيذها أو شارك في تنفيذها.</p>	
	أبدا	أحيانا	غالبا	دائما	الفقرة	
		3	8	21	30	<p>6- تضمن الإدارة العليا للمؤسسة معالجة ملاحظات المدقق الداخلي و إتخاذ الإجراءات المناسبة لتنفيذ التوصيات الإقتراحات و الإقتراحات و تعاون الإدارات محل التدقيق.</p>
		11	6	45	<p>7- يقوم المدقق الداخلي بالإبلاغ عن أي ضغوط يتعرض لها أثناء ممارسته لمهامه.</p>	
		3	44	15	<p>III- الكفاءة و العناية المهنية.</p> <p>1- يتمتع المدققون الداخليون - كوحدة متكاملة - بالمعرفة و المهارة الكافية لممارسة هذه المهنة، و لديهم إلمام كاف بالمحاسبة، التسيير، الإقتصاد و القانون، التقنيات الكمية، و نظم</p>	

					المعلومات .
2		10	11	39	2- يضع مسؤول إدارة التدقيق الداخلي شروطا في توظيف المدقق الداخلي، كأن يكون لديه شهادة جامعية وأن تكون في تخصص محاسبة أو مالية أو علوم مالية.
16	3	14	15	14	3- يطلب مسؤول إدارة التدقيق الداخلي المشورة و المساعدة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في إدارته .
	7	12	35	8	4- لدى المدقق الداخلي معرفة كافية بالجوانب الرقابية و المخاطر الأساسية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات و أساليب التدقيق التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات.
		8	28	26	5- المدقق الداخلي لديه القدرة على إقتراح التحسينات لتطوير فاعلية الأنظمة و رفع أداء المؤسسة .
		3	23	36	6- المدقق الداخلي قادر على التعامل مع الأفراد وتحقيق الإتصال مع الجهات المختلفة بفعالية .
	أبدا	أحيانا	غالبا	دائما	الفقرة
		5	36	21	7- يحتفظ المدقق الداخلي بعلاقات طيبة مع الجهات التي يقوم بتدقيقها .
	7	3	24	28	8- يحرص المدقق الداخلي بإستمرار على تنمية خبراته ومهاراته عن طريق التعليم و التدريب.
			33	29	9- يقوم المدقق الداخلي - بيقظة- بالفحص والتحقق إلى المدى المعقول
	3	3	10	46	10- يبلغ المدقق الداخلي الجهات المعنية داخل المؤسسة عن كل حالات الغش و التلاعب و الإختلاس، والعوامل المتسببة فيها.
2	2	2	26	30	IV- الرقابة النوعية: 1- يقوم مسؤول إدارة التدقيق الداخلي بوضع و تطبيق و تطوير برامج معينة لضمان جودة أنشطة التدقيق الداخلي بما يؤدي إلى إضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها.
7	7	6	17	25	2- تخضع برامج الجودة هذه إلى متابعة مستمرة و دورية للتحقق من مدى فعاليتها من خلال التقييم الذاتي أو عن طريق أفراد داخل المؤسسة لهم معرفة بأنشطة التدقيق الداخلي و معاييرها؛
32	14	14	2		3- تخضع أعمال إدارة التدقيق الداخلي إلى فحص و تقييم

					لجودتها بواسطة أشخاص مؤهلين ومستقلين(خارجيين)، عن المؤسسة و ليس لديهم تضارب في المصالح مرة واحدة كل خمس سنوات على الأقل.
	2	3	28	29	4- يخضع المدقق الداخلي في ممارسته لأعماله لمعايير التدقيق الداخلي متعارف عليها؛
					الفقرة
	أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
16	14	2	16	14	5- في حالة عدم الإلتزام الكامل بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي و بقواعد السلوك المهني، يتم الإفصاح عن ذلك للإدارة العليا ومجلس الإدارة .
15	1	5	15	26	6- توضح عمليات تقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي مدى إلتزامها بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعارف عليها، وبقواعد السلوك المهني و بوثيقة التدقيق الداخلي المعتمدة في المؤسسة .
14	1	2	12	33	7- تسفر عمليات تقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي عن توصيات تهدف إلى تحسين جودة أعمالها.
23	5	10	6	18	8- يتلقى مسؤول إدارة التدقيق الداخلي تقريرا مكتوبا من الجهة القائمة بعملية التقييم يتضمن النتائج المستخلصة و التوصيات.
25	5		8	24	9- يتم إبلاغ نتائج التقييم لمجلس الإدارة و الإدارة العليا والمدققين الخارجيين .
					معايير الأداء
					1- التخطيط:
4			13	45	1- يضع مسؤول إدارة التدقيق الداخلي خططا متسقة مع وثيقة التدقيق الداخلي المعتمدة من جهة و مع أهداف المؤسسة من جهة أخرى.
4		3	9	48	2- تشمل عملية التخطيط اللازمة للقيام بتنفيذ مهام التدقيق الداخلي إظهار النواحي التالية : • الأهداف الممكن إنجازها ضمن خطة عمل التدقيق الداخلي و هي أهداف قابلة للقياس

أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	الفقرة
4		1	7	50	• جداول عمل التدقيق التي تتضمن الأنشطة التي يجب تدقيقها و توقيت القيام بعملية التدقيق و الوقت المقدر لها.
12	15	6	14	15	• الموارد اللازمة لأداء مهام التدقيق الداخلي.
	3	2	22	35	3- يقوم مسؤول إدارة التدقيق الداخلي بمراجعة ما يلي عند وضع جداول العمل: * عدد موظفي إدارة التدقيق الداخلي.
	2	1	21	38	* المعرفة و المهارات المطلوبة لتأدية العمل.
	3	3	22	34	* المخاطر التي تواجهها المؤسسة حسب أهميتها النسبية المقدر.
	1	9	27	25	* وجود مرونة كافية في جداول العمل لتغطية الطلبات غير المتوقعة على خدمات إدارة التدقيق الداخلي.
					II- الإتصال و المصادقة :
4			7	51	1- يقوم مسؤول إدارة التدقيق الداخلي بإبلاغ الإدارة العليا و مجلس الإدارة عن خطة التدقيق لفحصها و الموافقة عليها، بما في ذلك أي تغييرات لاحقة هامة .
6	2	4	11	39	2- يبلغ مسؤول إدارة التدقيق الداخلي عن أثر أي قيود أو عدم كفاية الموارد المتاحة للتدقيق الداخلي.
					III- السياسات و الإجراءات :
4	3	5	8	42	1- يقوم مسؤول إدارة التدقيق الداخلي بتزويد المدققين التابعين لإدارته بالسياسات و الإجراءات اللازمة لإرشادهم في عملهم من خلال دليل مكتوب أو مذكرات أو تعليمات.
					الفقرة
5	2	18	28	9	2- تتميز هذه السياسات و الإجراءات بالشمولية و تؤدي إلى ضمان إلتزام المدققين الداخليين بمعايير الأداء الموضوعية.
					IV- التنسيق :
6	2	4	32	18	1- يقوم مسؤول إدارة التدقيق الداخلي بتبادل المعلومات و التعاون مع المدقق الخارجي للتقليل من الإزدواجية في الجهود و

					تحقيق كفاءة أعمال التدقيق.	
22	13	19	6	2	2-يقوم مسؤول إدارة التدقيق الداخلي بتقييم دوري منتظم للتنسيق التام بين إدارته و المدققين الخارجيين بما في ذلك تقييم أثر هذا التنسيق على التكلفة الكلية للتدقيق.	
26	5	11	5	15	3- يبلغ مسؤول إدارة التدقيق الداخلي نتائج تقييم التنسيق إلى الإدارة العليا و مجلس الإدارة.	
	2	2	2	56	V-رفع التقارير للإدارة العليا ومجلس الإدارة : 1-ترفع تقارير نشاط إدارة التدقيق الداخلي للإدارة العليا و مجلس الإدارة بصفة دورية.	
32	2	2	8	48	2-تبين هذه التقارير: • مقارنة الإنجازات بأهداف إدارة التدقيق الداخلي و بجدول الأعمال.....	
9	15	9	6	38	• مقارنة النفقات مع الموازنات المالية	
	4	3	8		• شرح أسباب أي إنحرافات مهمة	
	أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	الفقرة
					VI- طبيعة العمل :	
4	15	15	27	1	1- يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى التزام العاملين في المؤسسة بالأخلاقيات والقيم المناسبة، و يساهم في تعزيزها.	
	7	9	14	32	2- يتأكد المدقق الداخلي من أن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة يتم إبلاغها بفاعلية إلى الجهات المعنية بالمؤسسة (الإدارة، مجلس الإدارة، المدقق الخارجي).	
	11	2	29	20	3- يتابع و يقيم التدقيق الداخلي فاعلية سيرورة إدارة المخاطر بالمؤسسة و يقدم التوصيات الملائمة لتطويرها وتحسينها.	

13	25	15	4		4- يقوم التدقيق الداخلي بتقديم الإستشارات الملائمة لتصميم نظم إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية في المؤسسة، ويساعد الإدارة في تطبيقها
14	4	19	16	9	5- يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة بتحديد المجالات المهمة التي تكون عرضة للمخاطر و يقوم بتقييمها.
		4	13	45	6- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن السجلات المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات صحيحة و موثوق بها ونافعة وكافية.
		2	13	47	7- يقوم المدقق الداخلي بفحص النظام المحاسبي وتقييم فعاليته.
		6	11	45	8- يقوم المدقق الداخلي بمراجعة القيود و المستندات الثبوتية حسابيا وكذلك التأكد من صحة القوائم المالية الختامية من خلال مراجعتها .
					9- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولقواعد المخطط المحاسبي الوطني
					الفقرة
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	ومختلف القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالتسجيل المحاسبي.
		1	21	40	
		1	19	42	10- يقوم المدقق الداخلي بإجراء المطابقة لأرصدة الحسابات في الدفاتر و السجلات والتأكد من التوازن المحاسبي.
	7	17	20	18	11- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من وجود الأصول بإجراء الجرد المفاجئ لها ومطابقة ذلك مع الأرصدة .
	6	9	18	29	12- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من ملكية المؤسسة للأصول وأن التسجيلات المحاسبية ناتجة عن عمليات تخص المؤسسة أو كانت طرفا فيها.
		5	28	29	13- يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم الوسائل المستخدمة في حماية الأصول من السرقة أو الحريق أو الإختلاس أو الضياع أو سوء الإستعمال.
			14	48	14- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من إتزام الموظفين بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة و القوانين والتعليمات.
	3	12	35	12	15- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن الخطط والسياسات والبرامج المطبقة تتسجم مع القوانين والأنظمة والقواعد

					والإجراءات الموضوعية في المؤسسة .
		3	23	36	16- يقيم المدقق الداخلي درجة فاعلية وسائل الرقابة الإدارية و ملائمتها .
		10	31	21	17- يتأكد المدقق الداخلي من التنفيذ الجيد للخطط والبرامج والموازنات.
2	7	14	23	16	18- يقوم المدقق الداخلي بتقييم أداء كافة أنشطة المنشأة
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	الفقرة
2	15	18	9	18	19- يقوم المدقق الداخلي، بناء على المعايير الموضوعية من طرف الإدارة لقياس الأداء بالتعرف على الإنحرافات وتحليلها ورفع التقارير حولها إلى الجهات المسؤولة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
16	12	16	11	7	20- في حالة عدم كفاية معايير قياس الأداء التي وضعتها الإدارة أو عدم وجودها بالكلية ، يقوم المدقق الداخلي بصياغة معايير كافية وملائمة .
	3	1	11	47	21- يتم الإبلاغ - من خلال التقرير- عن المعايير التي إستخدمها المدقق الداخلي، وعن الجهة التي وضعتها .
	2	2	11	47	VII- التخطيط للمهمة 1- يقوم المدقق الداخلي بإعداد وتدوين خطة عمل لكل مهمة تدقيق على حدى.
	2	2	11	47	2- يقوم المدقق الداخلي بتحديد - ضمن خطة العمل- أهداف المهمة، نطاق العمل ،تاريخ ومدة المهمة ،نطاق العمل، الموارد اللازمة لها، بناء على معلومات كافية وموثقة عن النشاط المراد تدقيقه.
	2	8	15	37	3- يقوم المدقق الداخلي بمناقشة خطة العمل مع الإدارة المسؤولة عن النشاط المراد تدقيقه.
5	1	2	12	42	4- تتم الموافقة على خطة مهمة التدقيق من مسؤول إدارة التدقيق الداخلي.
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	الفقرة
			6	56	VIII- تنفيذ المهمة :

					1- يقوم المدقق الداخلي بفحص و تقييم المعلومات عن طريق تجميع المعلومات و تحليلها و تفسيرها و توثيقها لدعم نتائج عملية التدقيق عن طريق إعداد أوراق العمل.
			3	59	2- يستخدم المدقق الداخلي إجراءات المراجعة التحليلية عند فحص المعلومات و تقييمها.
6	12	8	9	27	3- يضع مسؤول إدارة التدقيق الداخلي تعليمات تحدد أنواع ملفات أوراق عمل التدقيق التي يجب الإحتفاظ بها ، و النماذج المستخدمة و أية أمور أخرى ذات علاقة.
12	9	14	9	18	4- إن عدد موظفي إدارة التدقيق الداخلي كاف لتنفيذ جميع مهمات التدقيق المبرمجة في الشركة.
	1	3	14	44	5- يشرف مسؤول إدارة التدقيق الداخلي على عملية التدقيق الداخلي للتأكد من تحقيق أهدافها و ضمان موضوعيتها.
			6	56	6- يقوم المدقق الداخلي في نهاية كل عملية تدقيق بإعداد تقرير عن نتائج مهمته.
		5	9	48	7- يقوم المدقق الداخلي بمناقشة النتائج و التوصيات التي توصل إليها ، مع المستويات الإدارية التي تقع عليها عملية التدقيق قبل إصدار تقريره النهائي.
		6	17	39	IX- التقرير و نشر النتائج: 1- يتميز تقرير مهمة التدقيق الداخلي بالوضوح و الدقة و الموضوعية و الإيجاز و يتم إعداده و إصداره في الوقت المناسب.
					الفقرة
			9	53	2- يقوم المدقق الداخلي بإظهار النواحي التالية في تقريره النهائي: • سبب(أو أسباب) عملية التدقيق، طبيعة النشاط الذي تم تدقيقه.
			4	58	• أهداف عملية التدقيق و نطاقها.
			6	56	• الإنجازات ،الإيجابيات و الإنحرافات.
			7	55	• التوصيات و الإقتراحات التي تؤدي إلى التحسينات و

					إستدراك مواطن الضعف.	
	2	9	13	38	• القيود المفروضة على عملية التدقيق أو الصعوبات التي واجهها المدقق إن وجدت.	
	2	19	16	25	• رأيه المهني المستقل المدعوم بالأدلة و القرائن	
	3	7	14	20	• خطط و طرق تنفيذ التوصيات و الإقتراحات.	
			9	53	3- يحتوي التقرير النهائي للمدقق الداخلي على أقل قدر ممكن من اللغة التقنية المتخصصة ليكون قابلا للفهم.	
	3	11	17	13	18	4- يتضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي وجهات نظر و ردود الأفراد الخاضعين لعملية التدقيق بخصوص ملاحظات المدقق الداخلي ونتائجه و توصياته؛
	11	2	21	12	16	5- يتضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي الثناء لمن يستحقه في حالة أن النشاط الذي تم تدقيقه يعمل بشكل جيد.
	6			6	50	6- يقوم مسؤول إدارة التدقيق الداخلي بالمراجعة والموافقة على التقارير النهائية قبل عرضها على الجهات المعنية.
						7- ترسل التقارير النهائية للمدققين الداخليين إلى جهات لها القدرة
	ندرا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	الفقرة
					62	على ضمان أن نتائج التدقيق ستحظى بالعناية الواجبة.
						X- المتابعة:
		1	8	10	43	1- يقوم المدقق الداخلي بمتابعة ملاحظاته و توصياته للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم إتخاذها من قبل الجهات المعنية و أنها تحقق النتائج المرغوب فيها.
	6	1	8	20	27	2- يحدد مسؤول إدارة التدقيق الداخلي طبيعة المتابعة و إجراءاتها ، توقيتها و مداها.
	19	15	6	7	15	3- في حالة عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها لأسباب معينة (التكلفة،..)، يقوم المدقق الداخلي بإخطار مجلس الإدارة بقرار إدارة الشركة بكل ما يتعلق بالنتائج المهمة لعملية التدقيق.

7	10	10	20	15	4- يصدر مجلس الإدارة التوجيهات اللازمة لتصحيح الإنحرافات وتنفيذ التوصيات و الإقتراحات المشار إليها في تقرير المدقق الداخلي .
	1	3	19	39	5- هناك إهتمام وجدية من إدارة الشركة ومجلس الإدارة بتوصيات و إقتراحات المدقق الداخلي .
			19	43	6- يساعد تقرير المدقق الداخلي في إتخاذ الإجراءات التصحيحية و التحسينية المناسبة .