

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية - الجزائر -



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
مخبر: السياحة، الاقليم والمؤسسات

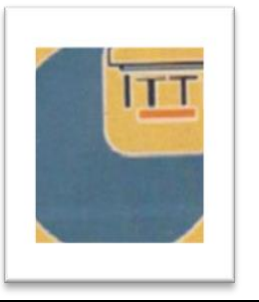
أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث
الميدان : العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم التجارية
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية متقدمة
بعنوان:

دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي -دراسة ميدانية-

من اعداد الطالبة: خيرة زقيب
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 16-10-2018
أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
01	عبد اللطيف مصيطفى	أستاذ التعليم العالي	غرداية	رئيسا
02	محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	غرداية	مشرفا ومقررا
03	سليمان بلعور	أستاذ التعليم العالي	غرداية	مناقشا
04	اعمر العزوي	أستاذ التعليم العالي	ورقلة	مناقشا
05	عبد المجيد تيماي	أستاذ محاضر-أ-	غرداية	مناقشا
06	أحمد نقاز	أستاذ محاضر-أ-	الأغواط	مناقشا

السنة الجامعية: 2017-2018



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية - الجزائر



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
مخبر: السياحة، الاقليم والمؤسسات

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث
الميدان : العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم التجارية
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية متقدمة
بعنوان:

دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي -دراسة ميدانية-

من اعداد الطالبة: خيرة زقيب
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 16-10-2018
أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
01	عبد اللطيف مصيطفى	أستاذ التعليم العالي	غرداية	رئيسا
02	محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	غرداية	مشرفا ومقررا
03	سليمان بلعور	أستاذ التعليم العالي	غرداية	مناقشا
04	اعمر العزوي	أستاذ التعليم العالي	ورقلة	مناقشا
05	عبد المجيد تيماي	أستاذ محاضر-أ-	غرداية	مناقشا
06	أحمد نقاز	أستاذ محاضر-أ-	الأغواط	مناقشا

السنة الجامعية: 2017-2018

الإهداء

أهدي عملي هذا إلى:

التي رضاها من رضا الله وجنتي تحت أقدامها أُمي الحبيبة، التي ساندتني في هذه الحياة الصعبة ودعمتني بكل ما لديها وعلمتني طرق الارتقاء ووقفت بجانبني حتى وصلت إلى ما أنا عليه من التقدم والنجاح.....

إلى روح الوالد رحمة الله عليه

إلى أخوتي.....

إلى من يكن لي محبة في قلبه.....

إلى أروع وأنبل من عرفت.....

إلى كل من لم ييخل علي بمساعدة أو إرشاد أو توجيه .

أهدي ثمرة جهدي إلى كل باحث وطالب علم، ليضاف إلى ميادين البحث العلمي

الشكر الموصول لأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

"خاصة الذين لم ييخلو عنا ولو بنصيحة وتوجيه"

أسأل المولى عز وجل أن يوفقني لما يحب ويرضى وأن يجعل هذا البحث في ميزان حسناتي

.....آمين.

إليكم جميعاً أهدي تعبي وجهدي

لا تنسونا بالدعاء في ظهر الغيب



بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى (**لئن شكرتم لأزيدنكم**) صدق الله العظيم.

أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير إلى أستاذ التعليم العالي الدكتور المشرف : محمد عجيبة على مساهمته في إنجاز هذا البحث ودعمه الدائم لي من نصح وإرشاد وتوجيه طيلة إنجاز هذا العمل وأعيد امتناني له ولتواضعه اللامتناهي.

وأتحنى له المزيد من الرقي والتألق في حياته العملية.

ويطيب لي عرفانا بالجميل أن أتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة محكمي الاستبيان.

إلى كل العاملين والمسؤولين في شركات المساهمة المدروسة وعلى تعاونهم معنا.

كما يسعني أن أتقدم بوافر التقدير وعظيم الامتنان للجنة المناقشة الأفاضل الذين شرفوني بقبول مناقشة الدراسة ودورهم الكبير في إثراء هذا البحث من عملهم وخبرتهم.

المأخص

الملخص

الملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على تشكيل لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي محل الدراسة في ولاية غرداية، وورقلة وذلك من خلال تبيان الأثر الذي تلعبه لجان التدقيق في دعم دائرة التدقيق الداخلي محل الدراسة.

ولتقصي آراء المستجوبين تم إعداد استبيان وزع على الموظفون على العينة المحددة والتي تضم خلية التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة (رئيس لجنة التدقيق، رئيس مجلس الإدارة، عضو مجلس الإدارة، عضو لجنة التدقيق). وقد تم توزيع 54 استبيان واستعيد كامل الاستبانات وتم إلغاء 4 استبانات واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وأساليب الإحصاء الوصفي المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، معامل الارتباط لاختبار الفرضيات.

وتم الخروج ببعض النتائج:

- اتفقت آراء العينة المبحوثة على أهمية دور لجان التدقيق في تحقيق بعض المتطلبات خاصة تلك المتعلقة بمبادئ الحوكمة والتي تعتبر بشكل أساسي أحد ركائز الحوكمة وتأثيرها المباشر على كفاءة المدققين الداخليين.
- يتضح من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة بأن فاعلية لجان التدقيق تعتبر أداة فعالة في تجسيد مبادئ الحوكمة خاصة عند متابعة تنفيذ أعمال المدققين الداخليين، واجتماع لجان التدقيق بهم عدة مرات لفحص نتائج مخرجات التدقيق، وبالتالي تعتبر لجان التدقيق دعامة أساسية لاستقلال المدققين الداخليين والمساهمة من الرفع من كفاءتهم فهي حلقة وصل بينهم وبين مجلس الإدارة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق - لجان التدقيق - تدقيق داخلي - موضوعية - استقلالية - شركات المساهمة.

Résumé :

Cette étude a pour objet de chercher à connaître l'actualité de la formation des comités d'audit à l'appui de l'indépendance de l'audit interne à l'étude dans l'état de Ghardaïa et Ouargla et en reflétant l'impact que les comités de vérification jouent à l'appui du service d'audit interne à l'étude.

Pour enquêter sur les opinions des répondants ont préparé un questionnaire distribué au personnel sur la cellule spécifique de l'échantillon, qui comprend la vérification interne et le conseil d'administration) Président du Comité d'Audit, Président du Conseil, membre du conseil d'administration, membre du comité de vérification).

Le questionnaire a été distribué 54 questionnaires complets ont été annulés et récupéré quatre questionnaires et l'étude reposait sur la méthode historique et l'approche descriptive et les méthodes de statistiques descriptives de la moyenne arithmétique et écart-type, coefficient de corrélation pour tester des hypothèses Quelques résultats ont été obtenus:

- l'échantillon a accepté des recherches sur les points de vue de l'importance du rôle des comités d'audit dans la réalisation de certaines exigences, en particulier celles qui ont trait aux principes de gouvernance, qui est

الملخص

essentiellement l'un des piliers de la gouvernance et son impact direct sur l'efficacité des vérificateurs internes.

- illustré par les réponses de l'étude échantillon que l'efficacité des comités de vérification est un outil efficace dans la réalisation des principes de privé gouvernance lorsque le suivi de la mise en œuvre de l'interne des auditeurs, et la réunion des comités de leur vérification à plusieurs reprises pour examiner les résultats de la vérification de sortie, et donc comités d'audit sont considérés comme un pilier essentiel de l'indépendance des internes auditeurs et de contribuer à la levée Leur compétence est un lien entre eux et le conseil d'administration.

Mots-clés: Audit - Comités d'audit - Audit interne - Objectivité - Indépendance - Sociétés par actions.

قائمة

المحتويات

الصفحة	العنوان
A	الاهداء
B	شكر وعرفان
C	الملخص
D	قائمة المحتويات
E-F	قائمة الجداول
J	قائمة الأشكال البيانية
H	قائمة الملاحق
I	المقدمة
أ-ز	الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية
20-1	المبحث الأول: الدراسات العربية
8-2	المبحث الثاني: الدراسات الأجنبية
16-9	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق.
85 -21	المبحث الأول: لمحة تاريخية ومفاهيم أساسية - مهنة التدقيق -
53-22	المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق واقتراحات المدقق
71-53	المبحث الثالث: خطوات تنفيذ عملية التدقيق
84-72	الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي
142-85	المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق الداخلي
98-85	المبحث الثاني: طبيعة التدقيق ومعايير التدقيق الداخلي
119-86	المبحث الثالث: مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي
124-120	الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة للتدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -
142-125	المبحث الأول : نشأة لجان التدقيق وتطورها.
190-144	المبحث الثاني : تكوين وتنظيم لجان التدقيق.
160-145	المبحث الثالث : دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي.
170-161	الفصل الخامس: دراسة ميدانية
189-170	الخاتمة:
213-191	المراجع:
217-214	الملاحق:
238-233	

قائمة الجداول

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	الفرق بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	19-17
(1-2)	مراحل تطور التدقيق عبر الزمن	24-23
(2-2)	أهداف التدقيق	37
(3-2)	مزايا التدقيق	39
(4-2)	أنواع للمدقق	53-52
(5-2)	فروض التدقيق	54-53
(6-2)	خطوات عمل المدقق عند اعداد التقرير	62-61
(7-2)	واجبات المدقق	65
(8-2)	خدمات التأكيد الأخرى	70
(9-2)	القواعد الأساسية عند أرواق العمل	80-79
(10-2)	متطلبات المعايير الحكومية لشكل ومضمون التقرير	83-82
(1-3)	تطور طبيعة التدقيق الداخلي	100
(2-3)	تطور معايير التدقيق الداخلي	104-103
(3-3)	شروط استقلال المدقق الداخلي	111-110
(4-3)	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	130-129
(5-3)	مميزات المدققون الداخليون	136-134
(6-3)	أنواع أدلة الاثبات	141-140
(1-4)	وظائف لجان التدقيق	156-155
(2-4)	مهام لجنة التدقيق اتجاه نظام الرقابة الداخلي	159
(3-4)	آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل أو بمراقب الحسابات	170-169
(4-4)	العلاقة بين لجان التدقيق ودائرة التدقيق الداخلي سنة 1985	173-172
(5-4)	ضمان استقلالية التدقيق الداخلي	175
(1-5)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	196
(2-5)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى سنوات الخبرة	197
(3-5)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	197
(4-5)	يوضح قياس ثبات الاستبانة	200

قائمة الجداول

قائمة الجداول

201	طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة	(5-5)
202	معامل بيرسون لقياس صدق الفقرات وقوة الارتباط والعلاقة بين المتغيرين	(6-5)
203	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي اختبار كولومجروف - سمرنوف Sample K-S	(7-5)
205-204	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الأولى	(8-5)
206	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثانية	(9-5)
208	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثالثة	(10-5)
210	معامل الارتباط بين المتغيرات بموضوع الدراسة وفقرات الاستبيان	(11-5)
211	اختبار T-test للفرضيات واثباتها	(12-5)

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

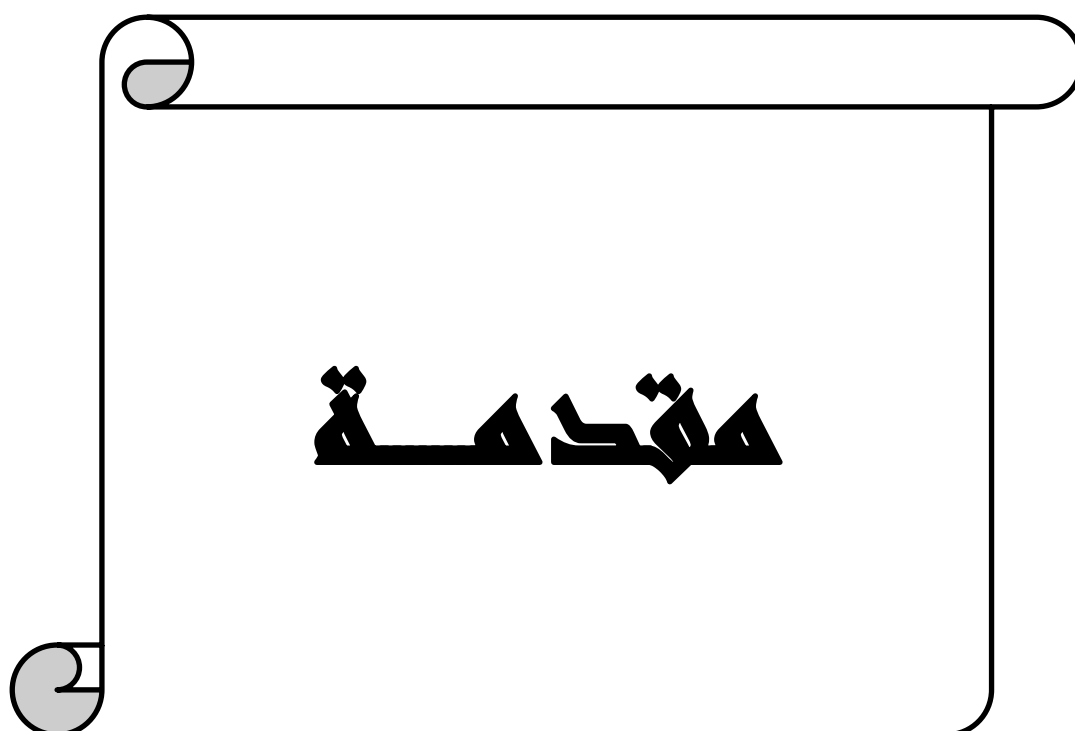
الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
26	شمولية عملية التدقيق	(1-2)
30	المتطلبات الأساسية لنجاح أي مدقق	(2-2)
31	جوانب الرقابة الداخلية	(3-2)
33	الفئات المستفيدة من تقارير التدقيق	(4-2)
37	الأهداف الفرعية للمدقق	(5-2)
47	المتطلبات الأساسية لعمل المدقق الداخلي	(6-2)
62	ملخص معايير التدقيق المتعارف عليها	(7-2)
66	علاقات المدقق المستقل	(8-2)
74	خطوات مرحلة تنفيذ عملية التدقيق	(9-2)
77	خطوات مرحلة فحص نظام الرقابة الداخلية	(10-2)
81	خطوات مرحلة الفحص أو تنفيذ التدقيق	(11-2)
84	مراحل اعداد التقرير	(12-2)
94	متطلبات الإدارة اعتمادا على تأكيدات عمل المدقق الداخلي	(1-3)
95	عناصر جودة التدقيق الداخلي في الشركات	(2-3)
98	المطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلي	(3-3)
108	فعالية وظيفة التدقيق الداخلي	(4-3)
119	المبادئ الأساسية لمزاولة نشاط التدقيق الداخلي	(5-3)
123	مرحلة التأسيس والتخطيط في عملية التدقيق الداخلي	(6-3)
174	مسؤولية لجان التدقيق تجاه التدقيق الداخلي	(1-4)
180	مسؤولية لجنة التدقيق تجاه اعداد التقارير المالية	(2-4)
194	علاقة تبادلية بين المدققين الداخليين ولجان لتدقيق	(1-5)

الملاحق

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	الاستبيان
02	قائمة محكمي الاستبيان



المقدمة

أ-توطئة:

تواجه أغلب الشركات في مختلف أنحاء العالم، ضعف في مجال الرقابة والتسيير خاصة على المستوى الداخلي وهذا ما شهدته العديد من الشركات الكبرى خلال العقود الماضية من خسائر مالية وفضائح إدارية بحثة، أدت بهذه الشركات إلى تحمل خسائر فادحة إثر حادثة إنرون، وولدكوم، وهذا ناتج عن ضعف العديد من الجهات والهيئات المشرفة من بينها مجالس الإدارة، والمدققين الداخليين والخارجيين.

نظرا لكبر حجم الشركات وانتشارها جغرافيا، وزيادة حدة المنافسة بين الشركات وبالتالي عدم قدرة وتفرغ الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية والتدقيقية المنوط بها، مما أدت الحاجة إلى وجود وظيفة التدقيق الداخلي، للتأكد من مختلف المستويات الادارية القيام بمهامها المحددة والتعليمات الموضوعة، بهدف مساعدة الادارة للقيام بواجباتها بكفاءة وفعالية.

مما ادعت الحاجة إلى سن قوانين وضوابط صارمة ومبادئ أخلاقية تحكم مهنة المحاسبة والتدقيق من قبل المؤسسات الدولية والمنظمات المهنية، وكان ذلك من خلال مبادئ حوكمة الشركات ومدى تقييد المدقق الداخلي بها في ظل معايير وأخلاقيات العمل التي تحكم المهنة.

حيث أسند للجان التدقيق العديد من المهام والمسؤوليات باعتبارها كأحد دعائم حوكمة الشركات من أجل تعزيز الثقة والمصدقية في تقارير المدقق، والقوائم المالية، وهذا ما أدى بلجان التدقيق إلى دعم مبادئ الحوكمة لتحقيق الكفاءة والاستقلالية للمدققين الداخليين.

كما يسعى أصحاب المصالح في قطاعات الأعمال المختلفة إلى ضرورة توافر آليات رقابة فعالة وملائمة من أجل المحافظة على أدائهم وحقوقهم وتوفير الشفافية في البيانات المالية المنشودة وتعزيز الثقة في الأداء، الأمر الذي يفرض ضرورة قيام لجان التدقيق بدورها المنوط بها على أحسن وجه، لذلك فإن البحث في مدى اضطلاع تلك اللجان بدورها في هذا الخصوص يعتبر أمرا ضروريا ومهما في دعم أجهزة التدقيق الداخلي في تلك الشركات.

المقدمة

مما أدى ذلك إلى تزايد الاهتمام العالمي بدور لجان التدقيق بصفتها الجهة الفاعلة التي تهدف إلى تحسين وتطوير نظم الرقابة الداخلية، ودعم فاعلية واستقلالية المدقق الداخلي. وهو ما تحاول هذه الدراسة الوقوف عليه والتعرف على تلك اللجان فيما يتعلق بالأجهزة الخاصة بهذه الشركات محل الدراسة.

ب- مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في البحث عن مدى الحاجة إلى استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة من خلال الدور الذي يتجسد في مهام ومسؤوليات لجان التدقيق؛ الأمر الذي زاد من أهمية لجان التدقيق لدى مختلف شركات المساهمة، المؤسسات الاقتصادية، من خلال صدور بعض القوانين التي تلزم بوجود لجان تدقيق على مستوى البنوك فقط، وهذا ما نحن بصدد دراسته من خلال الحث على صدور قوانين تنادي بضرورة إنشاء أو تشكيل لجان تدقيق داخل مختلف المؤسسات الجزائرية بما فيها المؤسسات العمومية، كل هذا إذا تم تشكيل لجان للتدقيق بتلك المؤسسات الاقتصادية والعمومية يكون دعم للاستقلالية والموضوعية من عدة جوانب وبذلك تكون قد حققت المعنى الفعلي للحكومة باعتبار لجان التدقيق أحد ركائز الحوكمة.

من خلال ما سبق وبغية الامام ببحوثات البحث والخوض فيه بصورة أكثر تفصيلا يمكن طرح الاشكال التالي:

- ما هو دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي ومدى استفادة شركات المساهمة محل الدراسة؟

هو ما يدفعنا لطرح الاسئلة والتي يمكن تلخيصها في أربعة أسئلة فرعية وهي :

ت- الأسئلة الفرعية:

ومن خلال التساؤل السابق لابد من الإشارة إلى بعض الأسئلة التي لها اهتمامات أخرى بالموضوع وهي كالتالي:

1- هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين لجان التدقيق وزيادة استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.

2- هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين واجبات ومسؤوليات واضحة للجان التدقيق وبين استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.

3- هل يعتبر وجود ميثاق التدقيق الداخلي في شركات المساهمة له تأثير على استقلالية التدقيق الداخلي.

المقدمة

ث- **فرضيات الدراسة:** إن اعتماد شركات المساهمة محل الدراسة على لجان التدقيق واعترافها بها وسيلة تزيد من كفاءة وفعالية أداء المدقق الداخلي واستقلاليته وبالتالي استقلالية نشاط التدقيق الداخلي .

هو ما يدفعنا إلى وضع الفرضيات التالية:

■ **الفرضية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين لجان التدقيق وقدرتها على زيادة استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.

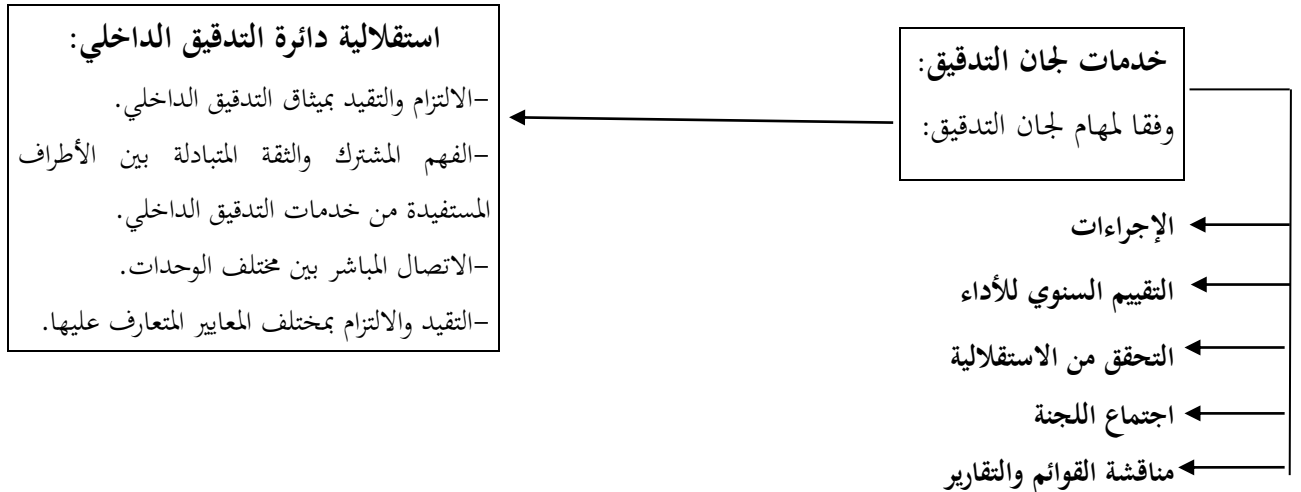
■ **الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين واجبات ومسؤوليات واضحة للجان التدقيق وبين استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.

■ **الفرضية الثالثة:** وجود ميثاق التدقيق الداخلي في شركات المساهمة له تأثير إيجابي على استقلالية التدقيق الداخلي.

ث- **متغيرات الدراسة :**

متغير مستقل:

متغير تابع:



المقدمة

ج- مبررات اختيار الموضوع:

هناك دوافع شخصية وموضوعية لاختيار الموضوع.

مبررات ذاتية:

- الاهتمام الشخصي بموضوع التدقيق، التدقيق الداخلي بصفة خاصة.
- الاهتمام بمواضيع تحسين وتطوير أداء الشركات من خلال الاهتمام بالأنشطة الداخلية للشركات.
- الموضوع جدير بالدراسة والبحث في جانب لجان التدقيق ودورها في دعم استقلال المدقق الداخلي.

مبررات موضوعية:

- اختيار هذا الموضوع بدافع التعريف للجان التدقيق ومهنة التدقيق الداخلي.
- استفادة المؤسسات المدروسة بنتائج وتوصيات الدراسة التي تسمح من خلالها اتباع طرق وإجراءات تمكنها من إيجاد الحلول وطرق للرفع من أدائها وكيفية ضبط أنشطة المؤسسة الداخلية لتحقيق أهدافها المراد الوصول إليها وتمكينها من خلال التحكم في أدائها وضبطه.
- اختيار الموضوع بدافع الحث على ضرورة وضع قوانين تلزم مختلف الشركات والمؤسسات الاقتصادية بما فيها القطاعات العمومية على تكوين لجان التدقيق داخل التنظيم الداخلي للشركة أو المؤسسة الاقتصادية/العمومية.

ح- أهمية الدراسة: نظراً للدور المهم، والأساسي المرتبط بلجان التدقيق في شركات المساهمة، فإن الأمر

يقتضي الوقوف على مدى القيام بهذا الدور طبقاً لما نصت عليه القوانين والتعليمات في هذا الخصوص، وبناء على ذلك فإن هذه الدراسة سوف تسهم في تسليط الضوء على عمل لجان التدقيق ومدى الاهتمام بدورها، مما ينعكس إيجاباً على أداء إدارة هذه الشركات، ويزيد من تفعيل دورها في ضبط كافة العمليات والإفصاح عنها بشفافية، وهذا يعد أمراً مفيداً في دعم الاستقرار وتحقيق سلامة نظام الرقابة الداخلي وزيادة الموثوقية في البيانات المالية.

المقدمة

وتتجسد أهمية الموضوع أيضا في:

- أن التدقيق الداخلي يعد بمثابة وسيلة من وسائل الرقابة الفعالة باعتباره عنصرا مهما وفعالا في الشركة بشكل خاص، كما أنه يعمل على تشخيص المشاكل وتحليلها.
- أن التدقيق الداخلي أصبح أداة مهمة وفعالة بالشركة، الأمر الذي جعل منه هدفا استراتيجيا يحوز على قدر عال من اهتمام الشركات المختلفة، كما أصبح التدقيق الداخلي جزءا أساسيا من ثقافة الشركة/ المؤسسة خاصة تلك التي نجدها تهتم بتطبيقه لتصنع لنفسها طريقا للنمو والاستمرار والتوسع.
- أهمية نتائج الدراسة للشركات، والتي ستظهر أهمية الاهتمام بالتدقيق الداخلي من خلال جودة المعلومات التقارير التي يصدرها المدقق الداخلي عن تدقيقه لأنشطة الداخلية للمؤسسة بما يعطي صورة واضحة عن الجوانب التي يجب زيادة الاهتمام بها، وإعطائها الأولوية، فهو وسيلة مهمة لتفعيل الأنشطة الداخلية للشركة والعمل على ضبطها .

خ- أهداف الدراسة :

تتمثل أهداف الدراسة من خلال:

- تناول المفاهيم النظرية المتصلة بكل من بعدي الدراسة المتمثلة في لجان التدقيق واستقلالية التدقيق الداخلي.
- التعرف على دور لجان التدقيق في دعم وزيادة استقلالية التدقيق الداخلي.
- تقديم مقترحات وتوصيات فيما يخص موضوع الدراسة للمراقبين الداخليين ومدراء التدقيق الداخلي.
- تبيان مدى أهمية مدى التزام أعضاء لجان التدقيق في شركات المساهمة محل الدراسة بتطبيق المهام والمسؤوليات المنصوص عليها في التعليمات واللوائح.
- التعرف على الخصائص التي يتمتع بها أعضاء لجان التدقيق، وتبيان الصلاحيات المناسبة التي تؤهلها للقيام بدورها.
- ايضاح مدى فعالية لجان التدقيق وعلاقتها بالتدقيق الداخلي في دعم استقلاليته.

المقدمة

د- منهج الدراسة: في ضوء طبيعة مشكلة البحث سيعتمد في الجزء النظري على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لوصف موضوع البحث.

وفي الجزء التطبيقي من البحث سيتم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة في شركات المساهمة محل الدراسة، بقصد التعمق أكثر في الدراسة.

ذ- أدوات الدراسة ومصادر البيانات: اعتمدنا في انجاز هذا البحث على بعض الأدوات لغرض التوصل إلى أهداف الدراسة واختبار فرضياتها على مايلي:

- ✓ المراجع: الكتب التي صدرت في هذا المجال.
- ✓ المنشرات والمجلات العلمية .
- ✓ مقابلة شخصية واستبيان وزع على مجموعة من الشركات المساهمة محل الدراسة.

ر- إطار الدراسة: ويتضمن

✓ حدود مكانية: أجريت الدراسة على مستوى 12 شركات المساهمة العاملة بولاية غرداية وورقلة.

✓ حدود زمانية: مدة الدراسة الميدانية استغرقت من مارس 2017 إلى 10 أفريل 2018.

✓ حدود بشرية: اشتملت الدراسة على عينة من الموظفون على مستوى شركات المساهمة والتي تمثلت في:

- رئيس دائرة التدقيق الداخلي (مدير خلية التدقيق)، مساعد المدقق الداخلي.

- رئيس لجنة التدقيق، عضو لجنة التدقيق.

- رئيس مجلس الإدارة، عضو مجلس الادارة، ب 12 شركات مساهمة بولاية غرداية، ورقلة.

✓ حدود موضوعية: وهي متغيرات لجان التدقيق، واستقلالية التدقيق الداخلي، حاولنا من خلال هذه الدراسة

التعرف أكثر على مهام لجان التدقيق ودورها في متابعة أداء المدقق الداخلي واستقلاليته وكيفية دعمه في زيادة

استقلالية التدقيق الداخلي ومدى الحاجة إلى خدمات لجان التدقيق.

ز- صعوبات الدراسة:

واجهتنا عدة صعوبات نذكر منها:

- صعوبة اسقاط الجانب النظري غلى الواقع المعاش في شركات المساهمة محل الدراسة.

- طلبه الدكتوراه نظام الجديد وتقيدهم بالوقت المطلوب عكس طلبه النظام القديم مما يجعلنا التقييد بالوقت المحدد

حسب دليل أطروحة البحث العلمي.

المقدمة

س- تقسيمات الدراسة:

للتوصل إلى الأهداف المرجوة من الدراسة قسم البحث إلى خمس فصول: الفصل التمهيدي (تحليل الدراسات السابقة والدراسة الحالية)، الفصل الثاني (الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق)، الفصل الثالث خصوصية التدقيق الداخلي، والفصل الرابع والمعنون ب: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي- رؤيا شاملة- أي الاستفادة من عمل لجان التدقيق وآليات ممارسة دورها في دعم استقلالية التدقيق الداخلي ومدى استفادة شركات المساهمة منها محل الدراسة، والفصل الخامس الذي يتضمن دراسة ميدانية التي بدورها تعكس الإطار النظري للفصول سالف الذكر .

وفي الأخير يخلص هذا البحث بخاتمة عامة تضم عدة نتائج تمكنا من إبداء بعض التوصيات لهذه الدراسة ورغبة في فتح باب البحث من جديد سنقوم بطرح بعض العناوين لدراسة إشكاليات مواضيع مستقبلية من خلال أفاق الدراسة.

ش- مصطلحات الدراسة:

-**المدقق الداخلي(المراجع الداخلي):** هيئة داخلية أو مدققون تابعون للمنشأة، والهدف من ذلك حماية أصول وأموال المنشأة، ولتحقيق أهداف الإدارة لتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمنشأة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

- الاستقلالية والموضوعية: Indépendance and objectivity

يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون مستقلا، ويجب على المدققين الداخليين أن يكونوا موضوعيين عند انجاز عملهم.

- استقلالية الشركة: Organisation Indépendance

يجب على مدير التدقيق التنفيذي CAE "Chef Audit Executive"، الإبلاغ إلى مستوى داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي الايفاء بمسؤولياته.

الفصل الأول - التمهيد: تحليل الدراسات السابقة

والدراسة الحالية.

تمهيد الفصل الأول:

- 1- الدراسات العربية.
 - 2- الدراسات الأجنبية.
 - 3- الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.
- خلاصة الفصل الأول.**

الفصل الأول- التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

تمهيد الفصل:

سيتم الاعتماد في هذا الفصل على سرد بعض الدراسات التي علاقة بالمتغير المستقل "لجان التدقيق"، والمتغير التابع الذي يدور حول استقلالية دائرة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.

فدراسة أي موضوع لا بد من أن يكون هناك مسح لبعض الدراسات السابقة في الموضوع المراد دراسته وبالتالي ما نحن بصدد دراسته لكي يتوفر للباحث خلفية علمية عن الموضوع المراد دراسته، وإبراز جوانب الموضوع الذي سبق مناقشتها من قبل الباحثين، وبالتالي توجيه وتركيز جهد الباحث على متغيرات الدراسة الحالية؛ حيث تعد الدراسات السابقة قاعدة انطلاق للدراسات العلمية النظرية والتطبيقية، وتكشف عن أي تداخلات بين البحوث وتوارد أفكار الباحثين، كما تساعد الباحث على إجراء مقارنات بين نتائجه ونتائج الدراسات السابقة و تساعد الباحث في التحديد الدقيق لمشكلة وأهداف ومنهج دراسته.

وفق مايلي:

1- الدراسات العربية

2-الدراسة الأجنبية

3- الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة .

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

1- الدراسات العربية:

1-1-دراسة، أحمد محمد العمري، فضل عبد الفتاح، (مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، وقياس العلاقة بين ذلك المدى من التطبيق وكل من حجم البنك، والمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي، وكذلك استكشاف المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية اليمنية . ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم إعداد استبانة موجهة إلى المدققين الداخليين في البنوك التجارية اليمنية تتكون من أربعة أقسام، وقد تم توزيع الاستبانة على جميع المدققين الداخليين العاملين في البنوك التجارية اليمنية وعددهم 99 (مدققا عدد الاستبانات المستردة 86 استبانة، أي ما نسبته 9.86% من مجموع الاستبانات الموزعة .

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن درجة تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية اليمنية ضعيفة حيث كانت بنسبة 59.58 % وكذلك أظهرت عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية اليمنية وكل من حجم البنك، والمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي، كما بينت وجود عدد من المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية اليمنية، من أهمها عدم وجود إلزام قانوني بتطبيق معايير التدقيق الداخلي في تلك البنوك . وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات والاقتراحات لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية اليمنية، من أهمها ضرورة قيام الإدارات العليا في تلك البنوك بدعم استقلالية دوائر التدقيق الداخلي.

وخلصت الدراسة إلى بعض التوصيات المتمثلة في :

- ضرورة قيام الإدارات العليا في البنوك التجارية اليمنية بدعم الاستقلال الفعلي والظاهري لإدارات التدقيق الداخلي، وأن تعطى الصلاحيات الكافية لأداء مهامها بكفاءة، وعلى الإدارات العليا أن تتولى مهمة عقد الدورات التدريبية اللازمة لتمكين المدققين الداخليين من فهم معايير التدقيق وادراك أهميتها وكيفية تطبيقها بما من شأنه توفير رقابة فعالة على عمليات وأنشطة البنك المختلفة
- ضرورة اهتمام المدقق الداخلي بتطوير قدراته المعرفية بصورة مستمرة ليظل مواكبا متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة وفعالية.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

1-2- مجدي مليجي عبد الحكيم، علاء محمد ملو العين، أثر خصائص لجان المراجعة على نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية-، 1432هـ.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل خصائص لجان المراجعة على تحسين نوعية الرأي بتقرير مراقب الحسابات لمحاولة استعادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير مراقب الحسابات، بعد الاختيارات والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات العالمية في الفترة الأخيرة.

تم الاعتماد في هذه الدراسة على بناء نموذج لقياس هذا الأثر حيث تضمن متغير خصائص لجنة المراجعة كمتغير مستقل، ونوعية الرأي بتقرير مراقب الحسابات كمتغير تابع.

وخلصت الدراسة بنتائج وتوصيات متمثلة في :

- أن جودة لجان المراجعة تعتمد في تحسين نوعية الرأي بتقرير مراقب الحسابات على مدى توفر عدة خصائص من أهمها (استقلال أعضاء اللجنة وسمعتهم، وخبراتهم المالية والمحاسبية، ودورية اجتماعات اللجنة، المكافآت والمبالغ التي يحصل عليها الأعضاء).

- تتفاوت الشركات السعودية في مدى التزامها بقواعد وضبط تشكيل لجان المراجعة الواردة في لائحة الحوكمة، ويرجع ذلك إلى عدم وجود نصوص ملزمة لبعض خصائص لجان المراجعة مثل (عدد مرات اجتماع اللجنة، الحد الأقصى لعدد الأعضاء، نسبة ملكية الأعضاء للأسهم بالشركة).

1-3- الدراسة (2008) : بعنوان "تأثير خصائص لجنة المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة ببورصة عمان".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين إمكانية تسلم الشركة لتقرير تدقيق نظيف (كمقياس لجودة التقارير المالية) وخصائص لجنة المراجعة في الشركات الصناعية العامة المدرجة ببورصة عمان، مستفيداً من دليل الحوكمة المؤسسية الصادر عن هيئة الأوراق المالية الأردنية.

وأظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير إيجابي لكل من حجم لجنة التدقيق والخبرة المالية لأعضاء اللجنة، على تقرير مدقق الحسابات الخارجي. كما تبين وجود تأثير سلبي لملكية لأعضاء لجنة التدقيق في أسهم الشركة على تقرير

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

مدقق الحسابات الخارجي، وفي نفس الوقت لم يكن لمعيار استقلالية لأعضاء لجنة التدقيق ولعدد مرات الاجتماعات أي تأثير على جودة التقارير المالية.

ومن أهم توصيات الدراسة العمل على تبني تشريعات ملائمة لوضع آلية محددة لانتخاب أو ترشيح أعضاء لجنة التدقيق للحفاظ على الاستقلالية المطلوبة للجان التدقيق، والعمل على إحداث الانسجام والتوافق بين دليل الحاكمية المؤسسية والقوانين الأردنية فيما يتعلق بالخصائص الواجب توافرها في أعضاء لجنة المراجعة.

1-4- الدراسة (2008) : بعنوان "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية".

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات وأسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة. وبحث ومناقشة دور لجان المراجعة كأحد أبرز دعائم تحقيق هذا المفهوم الجديد، وعلاقة ذلك بالمراجعة الداخلية والخارجية وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم إجراء مسح مكثبي لكل ماله علاقة بموضوع الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه بالرغم من حداثة مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية، إلا أنه أن هناك تحركاً جاداً من قبل المهتمين لمحاولة شرح هذا المفهوم والتعرف على جوانبه وكيفية تطبيقه في قطاع الأعمال السعودي.

كما بينت الدراسة أن تكوين لجان التدقيق في الشركات المساهمة يعد تجربة حديثة في المملكة، حيث صدرت للمرة الأولى بموجب القرار الوزاري رقم (903)، إلا أنها واجهت بعض المشكلات والصعوبات التي أثرت على قيام بالمهام الموكلة إليها.

وقد خرجت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة العمل على إنشاء مركز وطني تحت مسمى المركز الوطني للحوكمة، والإسراع في مراجعة الأنظمة واللوائح الخاصة بتنظيم الشركات والبنوك وتطويرها بما يعزز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية ويكفل حقوق صغار المساهمين، والتأكيد على أهمية التعاون والتنسيق بين الهيئات ذات العلاقة ببيئة الأعمال في المملكة، وضرورة إيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف ومتابعة تنفيذ الضوابط الجديدة لتشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة وإدخال مفهوم حوكمة الشركات في خطط المناهج الدراسية

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

بأقسام المحاسبة في الجامعات السعودية، والتأكيد على أهمية التعاون بين لجنة المراجعة وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي الأمر الذي يعزز فعالية الرقابة على هذه الشركات.

1-5-دراسة (2008) يوسف سعيد يوسف المدلل "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري" دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة اعتماداً على الدراسة النظرية والدراسات السابقة مكونة من (7) أجزاء وزعت على جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها (36) شركة وبلغت الردود (31) استبانة أي بنسبة إرجاع قدرها (86%) واستخدام الباحث البرنامج الإحصائي للدراسات الاجتماعية لتحليل البيانات (SPSS).

وأهم ما خلصت إليه الدراسة في نتائج أهمها: من أهم نتائج وتوصيات الدراسة أن وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء الإداري والمالي والمساهمة بدعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم ودعم إدارة المخاطر وقياس كفاءة وفاعلية الأداء وأنه توجد علاقة كبيرة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة.

وأضاف الباحث أيضاً ضرورة توفير الموارد المالية والبشرية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدفق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ومن ثم العمل على تبنيها بشكل تدريجي، وكذلك ضرورة انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية في الشركات التي لازال التدقيق الداخلي فيها يتبع الدائرة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق للمساهمة بشكل أكبر في تدقيق الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء وضرورة أن يقدم المدقق الداخلي تقريراً دورياً إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة التدقيق عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد لمنظمة لنشاطها على أن يتم تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي وتحديد معاملته المالية بقرار من مجلس الإدارة بعد موافقة لجنة التدقيق.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

1-6-دراسة (2012) محمد عبد الله حامد العبدلي "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية".

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي، في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية أما أفراد عينة الدراسة فتكونت من 114 مستجيباً من المديرين الماليين ورؤساء الأقسام المحاسبة ومديري التدقيق الداخلي والعاملين أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في هذه الشركات. وخلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لتطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية (الافصاح، الشفافية، المساءلة، العدالة، الاستقلالية، القوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت.

1-7-دراسة عزوز ميلود (2007) "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة-"

تحاول هذه الدراسة: -إبراز الجوانب العامة، المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف ، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي للكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها.

كما تم تناول في هذه الدراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية، الذي يعتبر أمراً ضروريا بالنسبة للمراجعة الخارجية والداخلية، خاصة أن معايير المراجعة وبالضبط المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني يركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يتم تحديد إطار المراجعة ونطاق الفحص، ومدى ونوع الاجراءات التي يجب عليه إتباعها، وكذلك طبيعة ومدى عمق أدلة الإثبات الواجب جمعها، ويعتمد المراجع الخارجي على هذا التقييم وذلك بإعطاء التوصيات اللازمة، والخاصة بتحسين هذا النظام وتطويره إن لزم الأمر ذلك.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

1-8-دراسة عمر على عبد الصمد(2009)، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية، -تهدف هذه الدراسة إلى تبين دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحث على بيانات ثانوية من كتب ومراجع ودراسات حول الإطار العام لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية، مدعمة ببيانات أولية تمثلت في استبيان قام بدراسة آراء أهل الاختصاص من مهنيين (مدراء أقسام المراجعة الداخلية) وأكاديميين (أساتذة التعليم العالي تخصص مراجعة) وقد خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها ما يلي:

عمل المراجعة الداخلية يركز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات والمتمثلة فيما يلي: أهلية المراجع الداخلي، استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، جودة أداء عمل المراجع الداخلي.

كما أشار الباحث إلى أن هناك ثلاث مجالات أساسية والتي على أساسها يكون دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات كما يلي: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، التفاعل الجيد للمراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات.

1-9-دراسة(2010) شادي صالح البجيرمي، "دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر -دراسة ميدانية في المصارف السورية-"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي وفعاليتها في عملية إدارة المخاطر في المصارف السورية العامة والخاصة، حيث يساعد نشاط التدقيق الداخلي الإدارة العليا ومجلس الإدارة في عملية تحديد وتقييم المخاطر والاستجابة لها، من خلال تقديم خدمات تأكيدية واستشارية مختلفة أثناء تنفيذ عملية إدارة المخاطر.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة مايلي:

-لا يوجد مساهمة فعالة لنشاط التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر في المصارف السورية العامة، وذلك لجميع مراحل وخطوات هذه العملية حيث:

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

- لا يساهم التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر.
- لا يساهم التدقيق الداخلي في الاستجابة للمخاطر.
- 10-2- دراسة 2010: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية- مجني وحازم حسن وشركاهم محاسبون قانونيون KPMG دراسة حالة التكامل بين شركة وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار -
- تكمن الدراسة في تبين العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة.
- وقد قام الباحث باستعراض نشأة وتطور المراجعة عبر الحقب والفترات الزمنية المتتالية حتى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم، حيث إن نشأت وتطورت المراجعة بشقيها المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- كان تبعاً للتطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل الحياة البشرية، وظهور المؤسسات الكبيرة وتوسع أنشطتها وتعقدتها وانفصال الملكية عن الإدارة .
- كما قمنا بإبراز وشرح وتحليل أهم جوانب كل من المراجعتين، من حيث المفهوم والأهداف والمعايير التي تحكمها، والمسؤوليات والصلاحيات ومنهجية التنفيذ التي تسير عليها، بالإضافة إلى الشرح والتحليل المركز لأهم جانب في هذه الرسالة وهو مجالات وأوجه التكامل بين المراجعتين.
- وخلصت الدراسة إلى أن : المراجعة الداخلية تنفذ من خلال الخطوات الرئيسية التالية:
- التحضير للمهمة.
- تنفيذ المهمة.
- التقرير والمتابعة.
- أما المراجعة الخارجية فتتخذ من خلال الخطوات الرئيسية التالية:
- التخطيط والحصول على معرفة عامة عن المؤسسة.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- مراجعة وفحص الحسابات والقوائم المالية.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

2-الدراسات الأجنبية:

2-1-Tiphaine COMPERNOLLE, LA CONSTRUCTION COLLECTIVE DE L'INDÉPENDANCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES :LA PLACE DU COMITÉ D'AUDIT Comptabilité - Contrôle - Audit 2009/3 Tome , ISSN 1262-2788.

تم التطرق في هذه الدراسة إلى مهام لجنة التدقيق فذكر الباحث عدة مهام منها: تحسين نوعية البيانات المالية، نظام الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر، وتعزيز استقلال المدققين القانونيين، ووفقا للمرسوم الفرنسي الصادر في 8 ديسمبر 2008.

وكانت أول مهمة قامت بها لجان التدقيق، بصدور (قانون Sarbanes-Oxley ، الصادر في 17 مايو 2006). إن السبب الرئيسي في هذه الدراسة هو كنقطة انطلاق لفهم آثار لجان التدقيق على استقلالية مدققي الحسابات (محافظي الحسابات).

وتقرير التدقيق حول استقلال المدققين القانونيين حتى لو كان الاستقلال هو المفهوم بالفعل القديم، على الأقل بقدر ما تشعر المدقق الخارجي، يبدو أنه موضوع الاهتمام المتجدد في القضايا الحالية لحوكمة الشركات. نستطيع على وجه الخصوص حالة المديرين المستقلين، الذين سيكونون أكثر قدرة على المساهمة إلى الدور الرقابي لمجلس الإدارة، لا سيما من خلال لجنة التدقيق.

ومع ذلك، فإن اجتماع المدراء المستقلين مع مراجعي الحسابات، داخل هيئة مثل لجنة التدقيق ، لها تأثير على استقلال المراجعين القانونيين.

لفهم هذا التأثير بشكل أفضل، تستند الدراسة إلى 24 مقابلة، تم تحليلها من المنهج النظري الذي اقترحه كروزري و فريدبرغ (1977)، النتائج تشير إلى وجود تظافر للجهود بين المسؤولين، المراجعين والإدارة المالية.

هذه الجهود سوف تشارك في بناء استقلال مدقق الحسابات على وجه الخصوص، هذه ستكون في نفس الوقت مصدرا للقيود، وإعادة التأمين والفرص لمدققي الحسابات في سعيهم من أجل الاستقلال.

يقترح هذا المقال رؤية مفهوم مبتكرة للاستقلال، وتم تقسيم بقية المقال على النحو التالي: الجزء الأول سيظهر ازدواجية ما إذا كانت لجنة التدقيق قادرة على التأثير على استقلالية المدقق القانوني (محافظ الحسابات)، والجزء الثاني سيحاول إظهار كيفية استقلال المدقق اجتماعيا، والجزء الثالث سيخصص لتقديم المنهجية، والجزء الرابع سيقدم النتائج، وأخيرا، مناقشة النتائج والخاتمة.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

2-2-Deborah L. Lindberg, Corporate Governance – **The Role of the Audit Committee**, Department of Accounting, Illinois State University, Campus Box 5520, Normal, IL, USA 61790-5520; April 2004.

أشارت هذه الدراسة إلى قانون إصلاح الشركات العامة والمستثمر في الولايات المتحدة لعام 2002 - عادة يشار إليها باسم قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002 هذا القانون يسعى إلى تحسين مساءلة الشركات وتعزيز دور "حوكمة الشركات"، وجهت لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) إلى اعتماد قواعد لإنجاز هذه الأهداف التي يجب أن تتبعها الشركات المدرجة في البورصات الوطنية للأوراق المالية، مثل بورصة نيويورك، ومع ناسداك. في حين أن القواعد الجديدة تحكم الشركات التي يتم تداولها علنا، يجب على الشركات غير العامة أيضا محاولة الامتثال لأحكام Sarbanes-Oxley.

والأحكام قانون Sarbanes-Oxley له تداعيات بعيدة المدى لشركات التأمين والمنظمات التي يؤمنون بها من التكلفة المباشرة للعديد من شركات التأمين بسبب ممارسات حوكمة الشركات السيئة هي أنها تكبدت خسائر مدمرة إلى محافظهم الاستثمارية، حيث أن بعض أكبر المستثمرين المؤسسيين هم شركات تأمين كبيرة كلفتهم تكاليف باهضة، وشركات تأمين أخرى نتيجة الأنشطة الاحتياطية، التداول من الداخل، وغيرها من حالات سوء تصرف الشركات، الأخطاء والسهو، هو احتمال زيادة في المدفوعات من قبل شركات التأمين على المديرين . ويعمل قانون The Sarbanes-Oxley على تحسين مساءلة الشركات وتعزيز دور حوكمة الشركات، ويجب على الشركات غير العامة أيضا محاولة الامتثال لأحكام قانون Sarbanes-Oxley للمساعدة في إنشاء "أفضل الممارسات" لمنظمتهم.

وتلخيص هذه الورقة يكمن في الآثار المترتبة على لجان المراجعة بدءا بالأحكام الرئيسية لقانون ساربنز أوكسلي. علاوة على ذلك، فإنها تبحث في مفاهيم حوكمة الشركات التي يمكن مناقشتها مع أعضاء لجنة التدقيق، وتقديم اقتراحات عملية حول كيفية تمكن أعضاء لجنة التدقيق من الايفاء بمسؤولياتها الموسعة الجديدة بشكل فعال .

الفصل الأول – التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

2-3-Guidance Corporate Governance, **Guidance on Audit Committees**, Financial Reporting Council “FRC”, September 2012,

في هذه الدراسة:

تم تصميم هذه الورقة البحثية في: التوجيه (دليل) لمساعدة مجالس الشركة في اتخاذ الترتيبات المناسبة لمراجعة حساباتها ولجان التدقيق، ومساعدة أعضاء لجان التدقيق في القيام بدورهم.

بينما مجلس الإدارة ليس مطالباً باتباع هذه التوجيهات، بل يهدف إلى مساعدتهم عند تنفيذ الإرشادات ذات الصلة لأحكام قانون حوكمة الشركات في المملكة المتحدة.

الشركات التي لديها قائمة مميزة بأسهم في المملكة المتحدة مطلوبة بموجب قواعد الإدراج إما للامثال لأحكام المدونة أو شرح للمساهمين لماذا لم يلتزموا بتلك الأحكام.

تتطلب أفضل الممارسات أن على كل مجلس أن يفكر بالتفصيل في الترتيبات اللازمة لمراجعته هي الأنسب للجنة وحسب ظروفها الخاصة، يجب أن تكون ترتيبات لجنة التدقيق متناسب مع المهام، وسوف تختلف وفقاً لحجم وتعقيد ومخاطر الملف الشخصي.

وفي حين أن جميع المديرين من واجبهم التصرف في مصلحة الشركة، ولجنة التدقيق لديها دور خاص تتصرف بشكل مستقل عن السلطة التنفيذية، لضمان وحماية مصالح المساهمين بشكل صحيح فيما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي والرقابة الداخلية.

وتتلخص الدراسة إلى أنه: من الضروري والمعتاد أن تقوم لجنة التدقيق في الشركة الأم بمراجعة القضايا التي تتعلق بشركات فرعية أو أنشطة معينة تقوم بها المجموعة. وبالتالي، فإن مجلس إدارة يجب أن تضمن الشركة الأم المدرجة في المملكة المتحدة مع قائمة قسط من الأسهم في المملكة المتحدة أن هناك التعاون الكافي داخل المجموعة (ومع مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين للشركات الفردية ضمن المجموعة) لتمكين لجنة تدقيق الشركة الأم من القيام بمسؤولياتها.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

2-4-Jerry L. Turner,CarolE. Vann, **Audit Committee Independence and Earnings Management: How Independent are Independent Directors**, Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 2, Issue 3, Special Issue ,University of Memphis, 2010.

في هذه الدراسة يدور الموضوع حول مدى استقلالية لجان التدقيق في إدارة الأرباح و ما مدى استقلالية المديرين؟ ويتم التساؤل عن دور وجود مجالس الإدارة التي كان نتيجة الاضطراب الاقتصادي .

وفي الفترة ما بين 2008-2009: ينص المقال على أنه على الرغم من الجهود الخارجية لزيادة حوكمة الشركات وعلى الرغم من صدور قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002 ، "... فقد حققت المؤسسات أرباحًا نتيجة الاستراتيجيات المتبعة وبالتالي لا تستدعي الحاجة لتقييم المخاطر .

-وكانت الاستراتيجيات مشكوك فيها بوضوح: "هل تم ارضاء الرؤساء التنفيذيين؟ أو هم يفتقدون إلى المعرفة التامة أو كانوا يعتمدوا على نماذج الكمبيوتر بدلاً من تطبيق الأحكام التي تم اختيارها ؟ ويلاحظ أن أول وظيفة لمجلس إدارة المدراء هو ضمان ليس فقط قابلية البقاء ولكن البقاء على قيد الحياة للشركة ويختتم بالحكم على فشل مجالس إدارة الشركة.

وفي الأخير تخلص الدراسة إلى أن الافتراض الأساسي والمجال الواسع في أن فعالية مجلس الإدارة هي إحدى وظائف استقلال مجلس الإدارة.

ويمكن تصنيف معظم المديرين على أنهم مدراء داخليون ومديرون مستقلون ومدراء ذوي صلة، حيث يكون المديرون الداخليون موظفين أو موظفين سابقين في الشركة. لأن نجاح حياتهم المهنية في كثير من الأحيان مرتبطة بنجاح المدراء التنفيذيين، حيث أن المديرين المستقلين عادة ليس لديهم أي علاقات تجارية مع الشركة من جانب إدارتها، ولكن لديهم بعض العلاقات التجارية من الناحية القانونية.

الفصل الأول- التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

2-5-April Klein, **Economic Determinants of Audit Committee Independence**, New York University, The Accounting Review Vol. 77. No. 2 April 2002 .

تدور الدراسة " حول المحددات الاقتصادية لاستقلالية لجنة التدقيق"،

وتقدم هذه الورقة أدلة تجريبية حول استقلال لجنة التدقيق مع ارتباطها بالمحددات الاقتصادية، وأجد أن لجنة التدقيق تزيد في الاستقلالية مع حجم المجلس واستقلال مجلس الإدارة وانخفاض متدهور في فرص نمو الشركة والشركات التي تقدم تقارير متتالية الخسائر.

لا توجد علاقة بين استقلال لجنة التدقيق وطلب الدائنين للمعلومات المحاسبية، على الرغم من الاستناد إلى التحليلات على البيانات من 1991 إلى 1993، وهذه النتائج لها آثار لمتطلبات بورصة نيويورك وناسداك للجان التدقيق المعتمدة .

في ديسمبر 1999 على وجه التحديد، فإن المتطلبات الجديدة تعطي الشركات خيار بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة غير الخارجين في لجان التدقيق لتحقيق مصالح الشركة.

2-6-Zulkannain Mumamad Sorla,Shamsher Mohamad Ramadilia and Yusuf Karbharib, **Audit Committee and Auditor Independence: The Bankers' Perception**, journal of Economics and Management , ISSN 1823 - 836X, Malaysia, 2009.

تدور الدراسة : حول لجنة التدقيق واستقلال المدقق من وجهة نظر المصارف- وتم التطرق في هذه الورقة إلى الخطوط العريضة والأدبيات ذات الصلة بالموضوع حيز الدراسة، وجزء يصف منهجية البحث، وجزء يصف الإبلاغ عن نتائج الدراسة وختامها بخلاصة.

حيث تبحث هذه الورقة من وجهة نظر المصارف على مساهمة لجان التدقيق نحو استقلال المراجع الخارجي في الشركات العامة وجميع الشركات الماليزية العامة، فهي مطالبة بإنشاء لجنة تدقيق كإجراء لتحسين على المستوى الداخلي كآلية للتحكم التي يمكن أن تساعد في تحسين ممارسات حوكمة الشركات.

فكانت الاستبيانات البريدية والاستطلاعات، والمقابلات، تستخدم لاستدراج وجهات نظر موظفي القروض. فالأغلبية يعتقد المشاركون أن استقلال المدقق يتم الحفاظ عليه، ووجود لجنة تدقيق تعمل بشكل فعال.

وهذا يعني بشكل إيجابي على إصلاحات إدارة الشركات التي بدأتها الحكومة بعد الأزمة المالية عام 1998.

الهدف من هذه الورقة البحثية هو فحص وجهة نظر المصارف أو أكثر تحديداً تصورات موظفي القروض حول تأثير لجنة التدقيق (أي اجتماع، تقرير، الموافقة على رسوم المراجعة، مراجعة رسوم المراجعة، التركيب)، على استقلال المراجع، قد يكون ذلك وجود لجنة التدقيق يمكن الحد من خطر الإدارة الوشيك على استقلال المدقق لأن غالبية أعضاء لجنة المراجعة مستقلون وغير تنفيذيين لا يمكن أن تتأثر بسهولة بالإدارة.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

2-7-Muhammad Umar Kibiyaa, Ayoib Che Ahmad, Noor Afza Amran, **Audit Committee Characteristics and Financial Reporting Quality: Nigerian Non-Financial Listed Firms, The European Proceedings of social & Behavioural science**, Universiti Utara, Malaysia, ISSC 2016 .

تهدف هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير خصائص لجنة المراجعة على جودة التقارير المالية لشركات المدرجة في نيجيريا.

تم استخدام تحليل الانحدار متعدد المتغيرات مع حجم عينة من 101 والشركات في العام لوحات طولية من 505 ملاحظات للشركات غير المالية المدرجة في البورصة النيجيرية.

الفترة من 2010 إلى 2014 تم اعتماد نموذج (McNicholas 2002) لفحص آليات المراقبة على جودة التقرير المالي، حيث أظهرت النتائج أن متغيرات التحكم، (عمر الشركة وحجم الشركة إحصائيا كبير).

تشترك لجنة التدقيق في الملكية، والخبرات المالية إيجابية وذات دلالة إحصائية، يشير إلى أن آليات مراقبة لجنة التدقيق تؤثر على جودة التقارير المالية غير المالية المدرجة في الشركات النيجيرية.

ينبغي للهيئات التنظيمية في نيجيريا تفويض جميع أعضاء مجلس الإدارة الثلاثة في لجنة التدقيق ليكونوا مدراء غير تنفيذيين، مع جعل مزيج من الخبرة المالية والصناعية يحل محل التمويل لمواصلة تحسين جودة التقارير المالية. ومن أهم توصيات هذه الدراسة ضرورة توافر الأعضاء ذوي الخبرات المالية من أجل تعزيز الدور الإشرافي والرقابي الذي يجب أن تلعبه هذه اللجان في عمليات التقرير والإبلاغ المالي.

وتهدف هذه الدراسة أيضا إلى فحص التأثير المترتب على توافر خصائص معينة في لجان التدقيق واحتمالية التحريف في البيانات المالية في حالة فقدان هذه الخصائص بشكل جزئي أو كلي، وقد شملت عينة الدراسة 500 شركة أمريكية من قطاعات مختلفة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن 74 % من لجان التدقيق في هذه الشركات تتكون من أعضاء خارجيين مستقلين.

- أن 57 % من هذه اللجان عقدت خلال العام أربعة اجتماعات فأكثر.

- أن 79 % من اللجان تشتمل اللجنة على عضو واحد على الأقل ذي خبرة محاسبية أو مالية.

- أن 38 % فقط من هذه اللجان امتازت بالخصائص الثلاث مجتمعة (استقلالية الأعضاء، تعقد أربعة اجتماعات فأكثر في السنة، توافر خبير محاسبي أو مالي واحد في اللجنة على الأقل).

- يوجد ارتباط سلبي بين توافر الخصائص الثلاث وبين حدوث تحريف في البيانات المالية.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

-يوجد ارتباط إيجابي بين افتقار اللجنة لواحد على الأقل من ذوي الخبرات المحاسبية أو المالية، وبين إمكانية التحريف في البيانات المالية.

2-8-AL-Mudhaki and Joshi, "The Role and Function of Audit Committees in the Indian Corporate Governance": Empirical Findings , International Journal of Auditing 8(1) · June 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الهندية والمنافع المتوقع تحقيقها من هذه اللجان.

وتم توزيع استبانة على عينة مكونة من 286 شركة من الشركات الهندية المدرجة في بورصة بومباي. وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تمثلت في:

-أن % 56.2 فقط من الشركات الهندية قامت بتشكيل لجان مراجعة، على الرغم من أن تشكيل هذه اللجان يعد مطلباً إلزامياً بموجب قانون الشركات الهندي المعدل لعام 2000 .

-أن % 63.3 من الشركات التي شكلت لجان تدقيق تتكون لجانها من ثلاثة إلى ستة أعضاء.

-أن الغالبية العظمى من أعضاء اللجان يفتقرون إلى الاستقلالية، رغم أن أغلبهم مدراء تنفيذيون.

-أن الشركات لا تقوم بتحديد وظائف لجان التدقيق فيها بوضوح، وإن تشكيلها مازال يتم ببطء، كما أن وظائفها مازال تتركز في المجالات التقليدية في المحاسبة، ولا يتم تطوير دورها بالسرعة الكافية.

تبحث هذه الورقة في تكوين وتركيز ووظائف لجان المراجعة (ACs) وآثار الاجتماعات والمعايير المستخدمة في اختيار الأعضاء من قبل الشركات الهندية وتصميم 73 استبياناً، وقد تم إجراء مسح للدراسات السابقة خلال شهر فبراير ومارس سنة 2002.

وتكشف الدراسة أن 14.6% فقط من الشركات التي لديها مدير مستقل غير تنفيذي في اللجنة، في حين أن 90.2% لديهم مدراء غير تنفيذيين، هذا يدل على عدم وجود تمثيل مستقل في اللجان.

وتتنوع وظائف ACs إلى حد كبير ويتم تصنيفها في ثلاثة مجالات: البيانات المالية وإعداد التقارير، وتخطيط التدقيق، والرقابة الداخلية والتقييم، تم تقييم مراجعة القوائم المالية السنوية، وأهم مجالات التركيز هي الامتثال للمعايير والهيئات التنظيمية، والتحقق من المواد المادية والخصوم غير المكشوف عنها.

ومع ذلك، هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات المتوسطة والكبيرة الحجم في أدائها لدورها.

تتمثل المعايير الرئيسية المستخدمة لعضوية AC في: الخبرة والمعرفة في الأعمال التجارية، والخبرة في تولي مناصب مماثلة والخبرات المحاسبية والمالية.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

يكشف تحليل MANOVA أن تواتر اجتماعات AC له تأثير على وظائف الرقابة الداخلية.

وخلصت الدراسة إلى أن مفهوم AC ليست جديدة في الهند ولكن تشكيلها بطيء وتكوينها يفتقر إلى الاستقلال. لا تزال وظائف التكيف مركزة في مجالات المحاسبة التقليدية ولا يتغير دورها بالسرعة الكافية لجعل حوكمة الشركات أكثر فعالية.

2-8-Paul Henri OUEDRAOG, PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU SEIN D'UNE ENTREPRISE COMMERCIALE : CAS DE LEADER AFRIQUE CONSULTING (LACSOFT-S.A) AU BURKINA FAS, Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion, octobre 2005 ,

الغرض من هذه الدراسة هو إجراء تشخيص لممارسة التدقيق الداخلي كما هو تم تصميمه وتطبيقه في LacSoft-SA للقيام بهذا، ركزت هذه الدراسة على بناء نموذج تحليل يستند إلى مراجعة أدبيات حول هذا الموضوع. حيث كان على الباحث تحديد مكونات ممارسة التدقيق وقد سمحت له المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على هذه الممارسة لتطوير استبيان كان أساساً للمرحلة العملية من دراستنا.

ويبين هذا التحليل أن ممارسة مراجعة الحسابات من قبل CFSD هي مزيج من الوظائف ولذلك، فإن تحليل من يقوم بتحرير الحسابات ومن يسيطر عليها، لا يمكن للفرد تقديم إجابات يمكن أن تساعد الشركة في تحقيق أهدافها.

ومن خلال هذه الدراسة تظهر بعض التوصيات :- من الضروري لشركة LacSoft-SA إعادة تنشيط التدقيق الداخلي في ضوء الخبراء والممارسات والمعايير، لأنها تشكل نظاماً للسلامة للإدارة وجميع الجهات الفاعلة في الشركة.

- يعد التدقيق وظيفة لا يمكن الاستغناء عنها والتي يصعب تطبيقها وتتطور مع مرور الوقت.
- يجب على الشركة تكييف خدمة المراجعة للتحولات في هذه الوظيفة بحيث يجلب المزيد من القيمة.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

3- الجدول الموالي رقم (1-1) ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الهدف	هدفت الدراسات السابقة العربية إلى: التعرف على مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي وفعاليتها في عملية إدارة المخاطر في المصارف السورية العامة والخاصة، وأخرى إلى تبين العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة. - دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر. - قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي، في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. - وأخرى هدفت إلى توضيح دور وظيفة التدفق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية. - وأخرى تهدف إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، أما الدراسات الأجنبية هدفت إلى: - إلى التحقق من تأثير خصائص لجنة المراجعة على جودة التقارير المالية لشركات المدرجة في نيجيريا.	هدفت الدراسة الحالية: إلى التعرف على مدى مساهمة لجان التدقيق ودورها الفاعل في شركات المساهمة لدعم استقلالية دائرة التدقيق الداخلي، وإعطاء صورة مجسدة حول خصوصية التدقيق الداخلي ومدى أهميته في الشركات محل الدراسة.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

	-إجراء تشخيص لممارسة التدقيق الداخلي كما هو تم تصميمه وتطبيقه في LacSoft-SA . - التعرف على كيفية تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الهندية والمنافع المتوقع تحقيقها من هذه اللجان. - مساهمة لجان التدقيق نحو استقلال المراجع الخارجي في الشركات العامة وجميع الشركات الماليزية العامة.	
اشتملت الدراسة على: مدير دائرة التدقيق الداخلي، مدقق داخلي، رئيس لجنة التدقيق، عضو لجنة التدقيق، رئيس مجلس الإدارة، عضو مجلس الإدارة.	اقتصرت الدراسة على : -محاسبون قانونيين في بنك اليمن للتجارة والاستثمار. -عينة من المصارف السورية العامة والخاصة. - جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها (36) شركة. -قطاع الأعمال السعودي. - جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية أما أفراد عينة الدراسة فتكونت من 114 مستجيبا من المديرين الماليين ورؤساء الأقسام المحاسبة ومديري التدقيق الداخلي والعاملين أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في هذه الشركات. - الشركات الصناعية العامة المدرجة ببورصة عمان. -عينة من محافظي الحسابات.	المجتمع

الفصل الأول - التمهيد: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

دراسة حالة لمجموعة من شركات المساهمة العاملة بولاية غارداية، ورقلة. والتي تهدف إلى التعرف على واقع لجان التدقيق ودورها في استقلالية التدقيق الداخلي على مستوى شركات المساهمة محل الدراسة.	استخدمت منهجية البحث الميداني والوصفي وبعضها المنهج التحليلي الوصفي، وأخرى المنهج التاريخي،	المنهجية
اعتمدت في هذه الدراسة على مصادر جمع المعلومات الثانوية والأولية التي تم جمعها من خلال استبانة وزعت على مستوى دائرة التدقيق الداخلي (خلية التدقيق)، لجان التدقيق بشركات المساهمة محل الدراسة، بالإضافة إلى إجراء مقابلة بإحدى الشركات قبل توزيع الاستبيان.	استخدمت طرق التحليل الوصفي للبيانات وبعضها كانت تحليل محتوى، والبعض الآخر من الدراسات كانت دراسات ميدانية ودراسة حالة كالسعودية مثلاً، وبعض الدراسات اعتمدت على أسلوب المسح الشامل للدراسات السابقة لمعالجة موضوعها، وتم الاعتماد في أغلب الدراسات الأساليب الإحصائية في معالجة الموضوع وطرق جمع المعلومات من خلال المصادر الأولية والثانوية.	أسلوب التحليل

المصدر: من اعداد الطالبة.

الفصل الأول - التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الامام بجل الدراسات السابقة التي لها علاقة بالمتغير المستقل (الجان التدقيق)، والمتغير التابع (التدقيق الداخلي)، وإجراء مسح شامل لهذه الدراسات بغية الخروج بالنتائج المتوصل إليها ومقارنتها والدراسة الحالية.

تم تحليل الدراسات السابقة والدراسة الحالية وذلك حسب وجهة نظر الطالبة من حيث أربع أقسام تمثلت في الهدف الذي يسعى معظم الباحثين الوصول اليه من خلال الدور الذي يلعبه الموضوع المراد دراسته، ومن ناحية المنهجية المتبعة في تحليل البيانات وفق مناهج متعددة، وأسلوب التحليل المعتمد في معالجة الموضوع وفق أساليب احصائية وطرق جمع المعلومات من المصادر الأولية والثانوية.

في الأخير تم عرض هذه الدراسات بشكل مختصر في شكل مقارنة الدراسة السابقة والدراسة الحالية وفق الأربع الأقسام سالفة الذكر، التي بدورها توضح الفرق الموجود بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية، ومعظم المؤشرات التي اعتمدتها الدراسة الحالية غير الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي والعلمي لمهنة التدقيق

تمهيد الفصل الثاني:

المبحث الأول: لمحة تاريخية ومفاهيم أساسية - لمهنة التدقيق -

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق واقتراحات المدقق

المبحث الثالث: خطوات تنفيذ عملية التدقيق

خلاصة الفصل الثاني.

تمهيد:

شهدت بيئة الأعمال تغيرات سريعة عبر الزمن ذات آثار بالغة الأهمية على الشركات في مختلف الدول، وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتعقدتها في ظل المنافسة الشديدة، أوجب على الشركة تبني وظيفة جديدة ضمن هيكلها التنظيمي ألا وهي مهنة التدقيق، التي تسمح لها بإيصال تقارير إلى الأطراف ذات العلاقة لما تحويه من مستجدات داخل الشركة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تؤدي مهنة التدقيق على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق لمساعدة مختلف الشركات على تلبية هذه المتطلبات.

هذا يتطلب فرض أدوات رقابية فعالة، وهذا ما توفره أعمال التدقيق في ظل تمتع المدقق بالاستقلالية والحياد في رأيه واعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

لذا خصص هذا الفصل لفهم مهنة التدقيق من خلال ثلاثة مباحث ممثلة في مدخل مفاهيمي لمهنة التدقيق من خلال دراسة التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر، ومفهوم التدقيق، أهداف وأهمية التدقيق، بالإضافة إلى أنواع التدقيق، كان ذلك في المبحث الأول.

أما المبحث الثاني، تطرقنا إلى فروض واقتراحات المدقق، معايير التدقيق المتعارف عليها، حقوق وواجبات المدقق.

وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى مسار تنفيذ عملية التدقيق (خطوات تدقيق حسابات الشركة) من خلال دراسة مرحلة التخطيط، مرحلة فحص نظام الرقابة الداخلية، تدقيق روتيني، مرحلة تنفيذ عملية التدقيق، تدقيق موضوعات خاصة، مرحلة اعداد التقرير.

المبحث الأول: لمحة تاريخية ومفاهيم أساسية - لمهنة التدقيق -

مع تزايد الاهتمام بالتدقيق وانفتاح السوق، ظهرت الهيئات الدولية التي عملت على تحقيق التوافق الدولي للتدقيق من خلال إصدار معايير تضبط عمل المدقق، وسنحاول التطرق إلى التطور التاريخي لمهنة التدقيق بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة، مفهوم وأهمية التدقيق، أنواع وأهداف مهنة التدقيق.

1. التطور التاريخي لمهنة التدقيق:

يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث أنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر¹، وتحت عنوان جذور التدقيق The Roots of Auditing يشير بعض الكتاب إلى أن أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة Ancient Egypt Authorities التي عينت فاحص مستقل للسجلات عند المحاسبة الضريبية، وتبع ذلك الإغريق (اليونان) ثم الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الإنجليز الذين عينوا مراجعي حسابات (Review) والتقرير عنها بواسطة الخدم،² حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها³، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق « Auditing » مشتقة من الكلمة اللاتينية « Audire » ومعناها يستمع.

ومصطلح التدقيق محاسبي في الأصل، ويقوم على فكرة المصادقة والتحقق من مصداقية الممارسات المتعلقة بأعمال المنظمة⁴؛

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص 13.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث - الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 30.

³ - خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الأولى، القاهرة، 2014، ص 21.

⁴ - ناصر يوسف الزعبي، وعلي عبدالله الزعبي، وزهران محمد دراغمة، نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، مجلة الدراسات، العلوم الإدارية، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الأول، 2006، ص 2

كما نجد أنه في العصر الإسلامي قد تمت ممارسة وظيفة التدقيق حيث أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها وكان الغرض الرئيسي من هذه الوظيفة هو اكتشاف الغش والأخطاء ومحاسبة المسؤولين عنها وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية⁵.

ومن أهم العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق هي⁶:

- زيادة حجم المشروعات - ظهور شركات الأموال المساهمة - صدور بعض القوانين والتشريعات مثل قانون ضريبة الدخل والسوق المالية - حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم - تفويض السلطات للغير اقتصادياً⁷.
- وأصبحت هذه الخدمات التي يقدمها المحاسب والمدقق تحظى باهتمام المجتمع حيث أدى ذلك إلى ظهور المعاهد والجمعيات المهنية في العديد من دول العالم وذلك للحصول على مهنة منتظمة.

ويمكن تلخيص من خلال:

الجدول رقم (2-1): مراحل تطور التدقيق عبر الزمن

السنوات	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية ¹
الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:	اكتشاف التلاعب والاختلاس، كان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته ¹ .	ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية	عدم الاعتراف به
الفترة من 1500 حتى 1850 م:	لم يتغير هدف التدقيق إلا أنه اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين.	ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية	عدم الاعتراف به
من 1850 إلى 1905م	○ اكتشاف التلاعب والاختلاس ○ اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات	عدم الاعتراف به

⁵ - إيهاب نظمي، هاني العرب، تدقيق الحسابات - الإطار النظري - دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص ص 11-12.

⁶ - توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 1991، ص 14. (بتصرف)

⁷ - سعود كايد، تدقيق الحسابات، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص ص 6-7 (بتصرف).

اعتراف سطحي	بال تفصيل وتدقيق اختباري	○ تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي - اكتشاف التلاعب والأخطاء	من 1905 إلى 1933
بداية في الاهتمام	تدقيق اختباري	○ تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي - اكتشاف التلاعب والأخطاء	من 1933 إلى 1940
اهتمام وتركيز	تدقيق اختباري	○ تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي.	1940 - 1960

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات سابقة.

1.1. تطور التدقيق في الجزائر:

شهدت مهنة التدقيق عدة تغيرات نتيجة لظروف معينة، كما تعرضت هذه المهنة في الجزائر إلى العديد من المشاكل على عدة مستويات منها تنظيمية وتسييرية وغيرها.

تم اعتماد ثلاث مراحل أساسية في تقديم التدقيق في الجزائر¹:

○ **التدقيق في الجزائر ما بين الفترة 1969 - 1980:** بدأ تاريخ التدقيق في الجزائر بالضبط في 1960 بموجب الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31-12-1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، وكان الهدف من ذلك هو تكريس مراقبة الشركات الوطنية، أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة.

وصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 16-11-1970 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافضي الحسابات في المؤسسة العمومية وشبه العمومية، وقد كرس نص التدقيق (محافظة الحسابات) بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافضي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية، ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة، وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد والمتمثل في نمط التسيير الموجه.

○ **التدقيق في الجزائر ما بين الفترة 1980 - 1988:** بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدأ للعيان عدم نجاعة الاستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشف عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني،

¹ - سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10 - 01 (دراسة ميدانية)، ورقة بحثية على الموقع الإلكتروني يوم السبت: 2016/11/19 / <https://kantakji.com/media/2333/0m036.pdf> ، ص 4-5. (بتصرف).

وبدأ التفكير جدياً في إعادة النظر في نمط تسيير المخطط شكلاً ومضموناً، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/30/1980.

○ **التدقيق في الجزائر ما بين الفترة 1991-2010:** إن تطور تدقيق الحسابات في الجزائر كان بطيئاً نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، كما إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنه من مواكبة التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات، وهو ما نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991.¹

فكان آخر تعديل عرفته القوانين التنظيمية للمهنة هو التعديل الذي تم بموجب القانون المؤرخ في 10-01 في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يخص طريقة تقاضي أتعاب المدقق الذي أصبحت تعتمد على قانون المناقصات بدلاً من إتباع السلم الذي كان يحدد أتعاب المدقق بناء على عدة عوامل منها رقم أعمال المؤسسة، الزمن المستغرق، أما بالنسبة لمدة تعاقد المدقق في الجزائر فتمثل في عهدة قدرها 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن التعاقد مع نفس المؤسسة إذا جدد العقد إلا بعد مرور 3 سنوات للمحافظة على مبدأ تداول المدققين، أما في ما يخص معايير تدقيق وطنية فيقتصر تنظيم المهنة على مجموعة من القوانين التنظيمية فقط الصادرة في الجرائد الرسمية ولا يوجد معايير وطنية تفصيلية للمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.²

¹ - سيد محمد، بوعرار شمس الدين، نفس المرجع السابق، ص 5 (بتصرف).

² - علي بن قطيب، السعيد قاسمي، دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات - دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية تيارت، مجلة الباحث، العدد السادس عشر، الجزائر، 2016، ص 207.

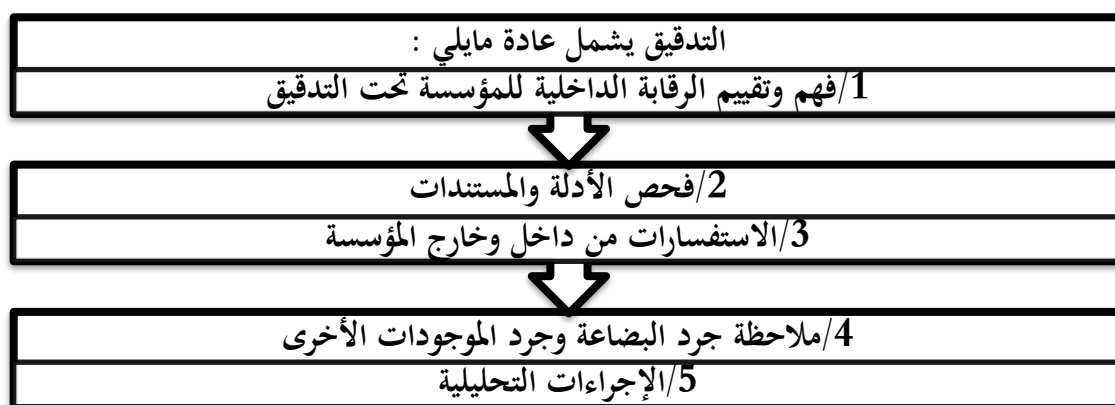
2. تعريف التدقيق وأدواته:

2.1. تعريف التدقيق: التدقيق بمهنة فريق متخصص ذوي خبرة فنية وعلمية، في منتصف التاسع عشر، ومنذ ذلك التاريخ نمت وقويت وتطورت (كعلم وفن) شأنها في ذلك شأن المحاسبة، ومواكبة للتطورات التي حدثت في العلوم الأخرى.¹

يقصد بالتدقيق وبصورة رئيسية: فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايّد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.²

كما أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1972 تعريف للتدقيق بأنه «إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث،³ وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه الإقرارات⁴ والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستفيدين⁵»
سنحاول عرض في الشكل الموالي ما يمكن أن يشمل التدقيق عادة:

• الشكل رقم (2-1) : شمولية عملية التدقيق



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات (أنظر المرجع: إيهاب نظمي ص 13).

¹ - حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات- بين النظرية والتطبيق- دار البداية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزء الأول، عمان، 2010، ص 9.
² - عصام نعمة قريط، هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، 2006، ص 20.

³ - American Accounting Association, the Committee on basic Auditing concepts, The accounting review, vol, 1972, p 18

⁴ - محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية -دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري-، مجلة الباحث، العدد الثاني عشر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013، ص 130 (بتصرف).

⁵ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- الاطار النظري والممارسة التطبيقية- ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2006، ص 9 (بتصرف).

يتضح من الشكل السابق أن عملية التدقيق تمر بمراحل وعادة ما تشمل الفهم الدائم والتقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلي والأجهزة التابعة له، فحص مختلف السجلات والدفاتر اعتماداً على أدلة إثبات كافية ودقيقة من خلال الفحص الدائم لها... الخ.

وعرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) التدقيق على أنه «إجراء منتظم للحصول على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، المتعلقة بالأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من مستوى التماثل بين ما هو مقيد وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، وإيصال هذه النتائج للأطراف ذات العلاقة»¹.

■ ويمكن إعطاء تعريف آخر للتدقيق من خلال أربع خطوات أساسية:²

أ. **التدقيق هو:** عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط المعلومات للمعايير والأسس المتبعة، والابلاغ (تقرير) عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني محايد، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفؤ ومؤهل ومحايد.

عرفت منظمة العمل الفرنسية للمحاسبة والتدقيق، التدقيق على أنه (مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم)³.

ويمكن النظر للتدقيق من خلال منظورين هما:

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.

- تقدير النجاعة والنظام المعلوماتي والتنظيم.

¹ - AICPA , Auditing concepts committe , Report of the Accounting Review committe on basic Auditing concepts , vol .47, sep1972, p18.

² - رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 21.

³ - مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث - دورية علمية محكمة، العدد الأول، جامعة ورقلة - الجزائر، 2002، ص 65.

ويعرف التدقيق أيضا: فحص في مهني انتقادي منظم ومستقل ومحيد للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالوحدة تحت التدقيق بهدف إعطاء رأي في محاييد ومستقل عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي في نهاية فترة زمنية معلومة وأن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقيق والتقرير¹.

1. **الفحص « Examination »**: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها (الفحص القياسي المحاسبي).

2. **التحقق « Verification »**: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة زمنية معينة.

3. **التقييم « Evaluation »**: ويقصد به تقييم (الأصول والخصوم) التي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل الأسس والسياسات، وأدلة وقرائن الإثبات الموثوق بها، حتى يطمئن المدقق إلى صحة وسلامة عمليات التقييم².

4. **الإبلاغ = التقرير « Reporting »**: بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية³.

ويعرف أيضا على أنه: نشاط مستقل للتقييم يتم اللجوء إليه لمساعدة الإدارة العليا في المنظمات الكبيرة على إدارة أعمالها بفاعلية⁴.

التدقيق: عبارة عن عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالبيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية، من أجل التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة⁵.

¹ - سالم قاسم حسين النعيمي، سنان قاسم سالم، نحو تطبيق المعايير الدولية لجودة التدقيق - دراسة تحليلية لبعض مكاتب تدقيق الحسابات المجازة- مجلة الجامعة العراقية، العدد 27/3، العراق، ص 428. (بتصرف)

² - حسام إبراهيم، نفس المرجع، ص 13.

³ - رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 19.

⁴ - أنيس سلمان علي، أنشطة التدقيق وفق المعيار الدولي (ISO 19011:2002) دراسة حالة في شركة الزوراء العامة، العدد الرابع والثلاثون، مجلة كلية جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2013، ص 304.

⁵ - أحمد عبد الرحمن المخادمة، وحاكم الرشيد، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق-دراسة ميدانية-، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثالث، العدد الرابع، 2007، ص 486.

ويمكن تعريف التدقيق على مستويين على النحو التالي¹:

- **المستوى الأول**: وهو المستوى النظري فيمكن تعريف التدقيق كعلم على أنه مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ والمعايير التي تعنى بفحص المستندات والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف إبداء رأي بشأنها، حيث أن ذلك الرأي مفيد لفئات وأطراف متعددة ومختلفة.

- **المستوى الثاني**: وهو المستوى العملي فيمكن تعريف التدقيق كمهنة بأنه الفحص الانتقادي المستقل المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف:

- تحديد مدى دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

- مدى سلامة وصحة المستندات.

- مدى سلامة وصحة الدفاتر والسجلات.

- مدى سلامة وصحة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ومدى تعبيرها وتمثيلها بصدق وعدالة عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي.

تعبيرها وتمثيلها بصدق وعدالة عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي.

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن التدقيق هو عملية منتظمة هادفة إلى إعطاء رأي في محايد، حول مدى سلامة وصحة كل المعلومات في الشركة ومدى تماثلها والمعايير الموضوعية التي تحكم عمل المدقق مع مراعاة المبادئ والقوانين التي تحكم هذه المهنة، وفي الأخير تنتهي هذه المهنة بتقرير وإبلاغه للأطراف المعنية بغية تصحيح الانحرافات الموجودة والتقيد بالتوصيات المدرجة ضمن التقرير بصفة خاصة ومن أجل الحفاظ على أصول المؤسسة وتحقيق الأهداف المسطرة بشكل عام.

¹ - أحمد عبد المولى وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008، ص 08.

من خلال ما سبق يمكن الإشارة إلى أن على المدقق التقيد ببعض المتطلبات الأساسية لضمان نجاحه كمدقق وأهمها من خلال: الشكل رقم (2-2): المتطلبات الأساسية لنجاح أي مدقق



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات (أنظر المرجع: رأفت سلامة ص 19)

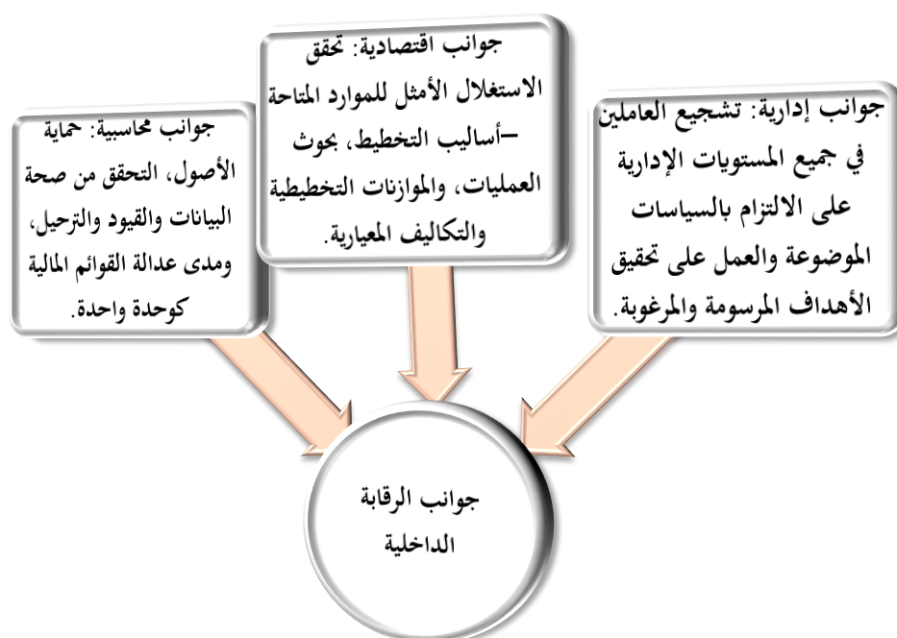
ب- الرقابة الداخلية (Internal control)

قبل تعريف الرقابة الداخلية سنتطرق لتعريف نظام الرقابة الداخلية من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للتدقيق (IAG) نظام الرقابة الداخلية على أنه (يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال¹).

¹ - مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، الصادرة عن جامعة ورقلة- الجزائر، 2002، ص 62(بتصرف).

حيث تعرف الرقابة الداخلية على أنها: خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس والمعايير والإجراءات المنظمة التي تضعها الإدارة للمحافظة على الموجودات، من الاختلاس وسوء الاستخدام وضمان صحة وسلامة المعلومات المحاسبية، وتحقيق الفاعلية والكفاءة والاقتصادية التشغيلية والتحقق من اتباع السياسات الموضوعية، جوانب الرقابة الداخلية تحتوي على مايلي: ¹

الشكل رقم (2- 3): جوانب الرقابة الداخلية



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات (أنظر المرجع السابق: رأفت سلامة ص 22).

¹ - رأفت سلامة محمود وآخرون، نفس المرجع السابق، ص 22.

ج. تدقيق داخلي (Internal Auditing)

هو تدقيق للعمليات والدفاتر والسجلات داخل المنشأة بواسطة بعض مستخدميها وتتم بطريقة مستمرة، وهي مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل التنظيم الإداري للمنشأة لمقابلة احتياجات الإدارة.

د. الضبط الداخلي (Internal Check)

هو النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل ومقاييس تهدف إلى ضبط عمليات لمشروع ومراقبتها تلقائياً وذلك بأن يدقق عمل كل موظف بواسطة موظف آخر، بحيث لا يعهد إلى موظف بعملية كاملة محاسبياً. ويقصد به أيضاً¹: الوسائل والإجراءات المحاسبية والإحصائية وغيرها من وسائل حماية الأصول من السرقة والاختلاس والضياع أو سوء الاستخدام، أو بالتوزيع السليم للواجبات داخل أقسام الجمعية، وبحيث يؤدي ذلك إلى ضبط عمليات الجمعية ومراقبتها بطريقة تلقائية وباستمرار .

هـ. رقابة محاسبية (Internal Accounting Controls)

هي خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً وتتعلق مباشرة بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها.²

د. رقابة داخلية إدارية:

وهي خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات التي تختص في رفع الكفاءات التشغيلية والمتضمنة فحص كل نشاط للشركة، خطط، أهداف، وسائل العمليات، الاستفادة من المصادر الطبيعية المادية، النموذج التنظيمي، التعاون بين مختلف الأنشطة والسيطرة على المشروع.³

¹ - إيمان فتحي أحمد مصطفى، دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية بالمؤسسات الخيرية، ورقة بحثية مقدمة إلى: « مؤتمر العمل الخيري الخليجي الثالث » ، دائرة الشؤون الإسلامية والعمل الخيري بدبي، يومي 22-23 جانفي، 2008، ص 20.

² - نفس المرجع، ص 22.

³ - رأفت سلامة محمود وآخرون، نفس المرجع السابق، ص ص 22-23.

3. أهمية، أهداف ومزايا التدقيق:

3. 1. أهمية التدقيق: تنبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج الشركة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات مايلي :

الشكل رقم (2- 4) : الفئات المستفيدة من تقارير المدقق¹



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات (أنظر المرجع: توفيق مصطفى أبو رقة ص 15 بتصرف)

يتضح بأن عمل المدقق يتضح من خلال شكل التقرير المعد من قبله ونتاج عمله يكمن في مدى تقيد الفئات المعنية المستفيدة من توصياته والأخذ بها ودون تحيز وذلك لغرض تحقيق الأهداف المخطط لها. نستطيع أن نقول بأن عملية التدقيق أصبحت مهمة جدا لأنها تخدم فئات المجتمع المختلفة حيث هذه الفئات تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات الظاهرة بالقوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة.²

¹ - رزق أبو زيد الشحنة، نفس المرجع السابق، ص 39 (بتصرف)

² - توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، نفس المرجع السابق، ص 15.

- ويمكن أيضا تلخيص أهمية التدقيق من خلال بيان أهميته للجهات المستفيدة على النحو التالي¹:
 - **إدارة المشروع:** تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية بشكل أساسي في عمليات الرقابة والتخطيط، لذلك إن لم تستند هذه الإدارة على أساس سليم فإن التخطيط لن يكون دقيق وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليه، لذلك فإن الإدارة بحاجة إلى درجة عالية من الثقة في البيانات المالية لا يمكن أن تتوفر إلا من خلال عملية التدقيق.
 - **الملاك:** يلجأ ملاك المشروع إلى تفويض مجلس الإدارة لإدارة الموارد ورأس المال بالطريقة المناسبة وعادة ما يكون الكثير من هؤلاء الملاك ليس له علاقة بالأمر المحاسبية والمالية إضافة أنه من الصعب جدا ومن المستحيل أن تقوم الشركة باطلاع كل مساهم على البيانات المالية والتأكد من صحتها في جميع أوقات السنة لذلك فإن الملاك بحاجة إلى جهة مستقلة ومحيدة لتأكد لهم كفاءة الإدارة باستغلال الموارد المتاحة.
 - **الهيئات الحكومية:** تعتمد الكثير من أجهزة الدولة على البيانات المالية لكل منشآت الأعمال فمثلا دائرة الإحصاءات العامة تحتاج هذه البيانات من أجل عمل الإحصاءات اللازمة وتحديد الدخل القومي ومتوسط الدخل الفردي، وضرورة الدخل تحتاج هذه البيانات من أجل احتساب الضرائب بشكل حقيقي ووزارة التخطيط تحتاج هذه البيانات من أجل وضع الخطط الاقتصادية المستقبلية، فإذا لم تتوفر لدى هذه الجهات القناعة الكافية بصدق هذه البيانات فإنه لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
 - **النقابات العمالية:** تسعى النقابات العمالية بشكل دائم ومستمر من أجل تحسين أوضاع العمال في حين تسعى الشركات إلى التقليل قدر الإمكان من المصاريف والنفقات من أجل تحقيق أعلى الأرباح فهناك تضارب في المصالح بين النقابات العمالية وإدارة الشركات، وحتى تتمكن النقابات من المطالبة بمكتسبات أكثر للعمال يجب أن تحقق هذا الشركات عائد، أعلى، أي أنها تستند على القوائم المالية لهذه المنشآت لذلك فهي بحاجة أن تطمئن إلى أن هذه القوائم المالية تعبر بعدالة وصدق عن الوضع المالي للشركات.²

¹ - إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات - الإطار النظري - نفس المرجع السابق، ص 15.

² - إيهاب نظمي، هاني العزب، نفس المرجع السابق، ص 16.

○ البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: تعتمد اعتماداً مطلقاً على البيانات الواردة في القوائم المالية وعلى أي المدقق الخارجي حول قدرة ومقدرة تلك المنشآت على وضعها الائتماني لسداد وتغطية قروضها الممنوحة من قبل تلك الجهات المانحة لها.¹

أو بعبارة أخرى البنوك ومؤسسات الإقراض لها دور مهم في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسيعاتها، لهذا فإنها تعتمد القوائم المالية، تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية، قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض)، وتعتمد كأساس للتوسع فيه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

3. 2. أهداف التدقيق:

من أهداف التدقيق نجد أهداف تقليدية وأخرى حديثة يمكن إجمالها وحصرها فيما يلي²:

يمكن حصر أهداف التدقيق التقليدية في نواحي عدة أهمها:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش والتقليل من فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع أما اليوم فقد تعدت عملية التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى منها:

✓ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.

✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع أنواع المدققون.

¹ - أيمن محمد نمر الشنطي، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات - دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية، كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والإدارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع والعشرين، العراق، 2011، ص 334.

² - نفس المرجع، ص ص 17-18.

وعليه يمكن تلخيص أهداف التدقيق على النحو التالي:

○ في البداية كان التدقيق أهداف تقليدية وهي:

1. التأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات الشركة،
2. اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.
1. تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق للمشروع.
2. إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن صدق وشرعية القوائم المالية؛
3. التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛
4. مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
5. مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الأنواع الضريبية؛
6. المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية¹.

○ أما في الوقت الحاضر فقد أصبحت هنالك أهداف أخرى للتدقيق وهي:

1. مراقبة الخطط الموضوعية من قبل أصحاب المشروع ومتابعة تنفيذها.
2. تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة.
3. تحقيق أكبر قدر من الإنتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي نشاط المشروع.
4. تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع² الذي يعمل به المشروع وبث الطمأنينة في نفوس الأفراد الذين تربطهم مصالح مع المنظمة³.
5. الخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيم بالدفاتر.

¹ - سفير محمد، رزقي إسماعيل، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي: 05-06 ماي، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 4-5 (بتصرف).

² - أحمد قايد نور الدين، "دور التدقيق الاجتماعي في دعم حوكمة الشركات"، "الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي"، يوم 06 و 07 ماي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 07 (بتصرف).

³ - عيسى أحمد عيسى العزام، أثر ممارسة مدقق الحسابات الخارجي للشك المهني والعناية المهنية على كشف الغش في القوائم المالية في الأردن، قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة دكتوراه الفلسفة، تخصص: المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2015، ص 8 (بتصرف).

كما سبق يمكن إجمال أهداف التدقيق التقليدية والحديثة في:

الجدول رقم (2-2): أهداف التدقيق

الأهداف التقليدية	الأهداف الحديثة
* التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات.	* مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها.
* اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.	* تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
* تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق للمشروع.	* تحقيق أكبر قدر من الإنتاجية لمحو التبذير في جميع نواحي نشاط المشروع.
	* تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
	* الخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات سابقة.

ويوجد ستة أهداف فرعية على المدقق الوصول إليها ويجعلها نصب عينه جميعها أو بعضها ويمكن إجمالها فيما يلي:¹

الشكل رقم (2-5): الأهداف الفرعية للمدقق.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات (أنظر المرجع عبد الفتاح مسعود السمهوري ص 27)

¹ - عبد الفتاح السمهوري، مدى أهمية تضمين معايير التدقيق للقيم الاجتماعية (دراسة ميدانية)، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، 1996، ص 27 (بتصرف).

وهناك من يرى أهداف التدقيق: أنها عملية تهدف إلى تدقيق عناصر القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وفقا لبرنامج تدقيق يوضح مسبقا من قبل المدقق وذلك بغرض تمكينه من إبداء رأيه حول البيانات المالية المعدة من قبل الشركة وفقا للسياسات المحاسبية المحددة، وكذلك ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا وبصورة أشمل تقرير ما إذا كانت الشركة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً وما إذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضع الشركة المالي بصورة صحيحة وعادلة، لذلك فإن دور التدقيق هو بمثابة إبداء رأي أكثر من كونه تأكيد للحقائق أو الشهادة.¹

وقد أشار بعض الباحثين إلى أن أهداف التدقيق الأساسية في البدايات تمثلت في اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء في المبادئ، وقد بين porter، أنه بعد ذلك وخاصة في الفترة ما بين 1920-1960 حي كان التركيز على إبراز مسؤولية الإدارة عن اكتشاف الغش والتلاعب، وأن مسؤولية المدقق عن ذلك ثانوية، وأن الهدف الأساسي للتدقيق هو إضفاء المصداقية على البيانات المالية.

بل وقد ذهبت أهداف التدقيق إلى أبعد من ذلك، حيث انتقلت من مجرد قيام المدقق بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء وغش وتزوير، وفحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية وخروج برأي في محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح وخسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، إلى جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات تحت التدقيق، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، بحيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.²

¹ - زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2009، ص 198.

² - كردودي سهام، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات - دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة-، رسالة قدمت استكمالاً للحصول على درجة الدكتوراه في العلوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة تكنولوجيا الاعلام والاتصال، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص ص 85-86 (بتصرف).

3.3. مزايا التدقيق:

من أهم مزايا التدقيق مايلي: ¹ الجدول الموالي رقم (2-3): مزايا التدقيق

مزايا التدقيق
1- يقوم التدقيق باكتشاف الأخطاء والتلاعب الذي من الممكن أن يحدث من قبل الموظفين في الشركة.
2- يمكن للمنشأة أن تحصل على القروض والسلف بسهولة إذا كانت حساباتها مدققة.
3- يمكن تحديد ضريبة الدخل على الشركة بسهولة وبوضوح عند قيامها بتدقيق حساباتها.
4- عند بيع الشركة يمكن تحديد ثمن شرائها بسهولة في حال وجود سجلات وحسابات قد تم تدقيقها.
5- تساعد الحسابات المدققة في حال نشوء الخلاف بين الشركة والعاملين حول الأجور والرواتب.
6- في حال تعرض الشركة لخسائر نتيجة الكوارث الطبيعية (الحريق، الفيضانات وغيرها)، فإنه يسهل على شركة التأمين تحديد التعويضات عند وجود حسابات تم تدقيقها في الشركة.
7- التدقيق هو أفضل وسيلة للحكم على مدى التزام الشركة بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والقوانين والتشريعات المعمول بها في دولة الشركة.
8- يمكن للشركة أن تستفيد من خبرات المدقق الذي يقوم باستمرار بتدقيق الحسابات ويستطيع تقديم النصائح والمشورة فيما يخص الخلل أو مواطن الضعف في النظام المحاسبي والإداري للشركة.

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع: فيصل ديبان عوض المطيري، ص 17-18.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن مزايا التدقيق كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها في نقاط معينة، حيث تعتبر الشركة المستقبلية للتدقيق بصدر رحب يساعدها في الكثير من الأمور التي لها علاقة مباشرة بأهدافها، حيث يعتبر التدقيق مهنة واجب تطبيقها في الكثير من الشركات الاقتصادية الحديثة.

¹ - فيصل ديبان عوض المطيري، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012/2013، ص ص 17-18 (بتصرف).

4- المبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق¹:

يوجد اتفاق بين الباحثين أن هناك مجموعتين من المبادئ للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ بكل ركن من أركانه التأكيد، التقرير، وبناءا على ذلك فإن المبادئ الأساسية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما :

أ- المبادئ المرتبطة بركن التحقق (التدقيق):

-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث الشركة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان الشركة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، ولوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

-مبدأ الشمول في مدى التدقيق الاختياري : ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة الشركة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

-مبدأ الموضوعية في التدقيق : ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء التدقيق وذلك الاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

-مبدأ تدقيق مدى الكفاية الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب تدقيق مدى الكفاية الإنسانية في الشركة، بجانب تدقيق الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه الشركة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ترى الطالبة بأن المبادئ المرتبطة بركن التحقق تكمن في (الشمول، التكامل، الموضوعية ومبدأ الكفاية الإنسانية)، حيث أن كل هذه المبادئ تعتبر خطة ممنهجة يسير عليها المدقق في عمله بداية بمبدأ التكامل وهو المعرفة التامة بأحداث الشركة وما يدور فيها، ويليه المبدأ الثاني الذي يعبر عن مدى تحقيق تلك الأهداف الرئيسية والفرعية

¹ - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص 77.

المحددة سلفا والمبدأ الثالث يعبر عن مدى استقلالية وحياد المدقق في تقييمه والاستعانة بالقدر الكافي من أدلة الإثبات، ويحدد المبدأ الأخير مدى وجوب تدقيق الكفاية الإنسانية .

ب - المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- **مبدأ كفاية الاتصال :** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبحث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

- **مبدأ الإفصاح :** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق، كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف-إن وجدت-في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

- **مبدأ الإنصاف :** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق ، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية¹.

يتضح للطالبة أن المبادئ المرتبطة بركن التقرير تشتمل على تقرير المدقق بحيث يعتبر صورة طبق الأصل عن العمليات الاقتصادية وترجمتها في شكل تقرير يبعث الثقة لدى مستخدميه، من خلال توضيح جوانب الضعف لمعالجتها ومواطن القوة لدعمها وتحسينها، وأن يكون التقرير واضح ويشمل مقترحات موضوعية وحيادية، ومنطقية.

¹ - سمير بوعكاز، نفس المرجع السابق، ص 78.

5. أنواع التدقيق

للتدقيق أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها اليه، إلا أن ذلك الاختلاف يكون من حيث النطاق أو الوقت الذي تتم فيه العملية أو الهيئة التي تقوم به أو درجة الالتزام القانوني أو شمولية العملية التي يتم بها، إلا أن ذلك لا يعني الاختلاف في المبادئ أو المعايير أو الإجراءات.

1.5. من حيث نطاق التدقيق Scope of Audit :

1.1.5. التدقيق الكامل Complete Audit : حيث يقوم المدقق بتدقيق كافة العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات، وذلك للتأكد من سلامة اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التسجيل والترحيل في السجلات والدفاتر المحاسبية وكذلك للتأكد من عدم وجود أخطاء، في السجلات والدفاتر المحاسبية حيث كانت هذه الطريقة تستعمل عندما كانت المشاريع صغيرة الحجم وعملياتها قليلة، إلا أن التطور التجاري والصناعي جعل المدقق يتجه إلى اتباع أنواع أخرى من التدقيق (كالتدقيق العيني أو الاختباري) معتمدا على أنظمة الضبط والرقابة الداخلية.¹

ولا يجب أن يفهم أن التدقيق الكامل يشمل تدقيق جميع القيود والعمليات في الدفاتر، لأن ذلك غير ممكن عمليا، وللمدقق أن يقرر نسبة الاختبار التي سيطبقها على القيود، وذلك على ضوء فحصه لطريقة المراقبة الداخلية.²

يتضح بأن استخدام طريقة فحص جميع القيود عندما كانت المشاريع صغيرة الحجم وبتطور الأعمال وكبر حجم الصناعات والشركات، أصبح يتبع طريقة التدقيق العينية أو الاختبارية نظرا لتعقد العمليات.

1.5.2. التدقيق الجزئي Partial Audit : وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن.... الخ، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع.³

¹ - سعود كايد، نفس المرجع السابق، ص 12.

² - متولي محمد الجمل، محمد محمد الجزار، أصول المراجعة، الجزء الأول، الناشر: مكتبة عين الشمس، جامعة عين شمس - القاهرة، مصر، ص 42.

³ - خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص 13-14.

ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلاً بتدقيقه، وبذلك يحمي نفسه بوساطة العقد من أية مسؤوليات كهذه.

نستنتج أن التدقيق الجزئي يقوم على جزء من جميع أعمال التدقيق في شكل تقرير على ما تم تدقيقه بصفة اختبارية لقسم من الأقسام ولا يعد هذا تقرير نهائي.

2.5. من حيث الوقت Timing of Audit :

5. 2. 1. التدقيق المستمر Continuous Audit : يقوم المدقق من خلال زيارات متعددة للمنشأة من خلال خطة وبرنامج تدقيق شامل، والغرض منه¹ :

- فحص نظام الرقابة الداخلية، والذي يمكن المدقق من تحديد واتباع الأسلوب الملائم للعمل.
- تمكين المدقق من وضع برنامج التدقيق والقيام بالتدقيق عن طريق العينات التي تخفض عبء المدقق.
- يكون رادعا أمام الموظفين، حيث يكون لديهم إحساس بأنهم مراقبين دائماً، ومن الممكن أن يكتشف تلاعب الموظفين في وقت حدوثه.

○ إلا هناك بعض العيوب التي تؤخذ على هذا النوع من التدقيق وهي² :

- احتمالية تغيير الأرقام من قبل الشركة بعد أن قام المدقق بتدقيقها.
 - تعطيل أعمال قسم المحاسبة وذلك نظراً للتواجد المستمر للمدقق وحاجته باستمرار إلى السجلات والبيانات التي يقوم قسم المحاسبة بإعدادها.
 - احتمالية نشوء علاقة ودية بين المدقق وموظفي المنشأة مما يؤثر بشكل أو بآخر على استقلالية المدقق.
- قد تؤدي عملية التدقيق المستمر من عمل تحليلي إلى عمل روتيني.

¹ - سعود كايد، نفس المرجع السابق، ص 13.

² - إيهاب نظمي، هاني العرب، نفس المرجع السابق، ص 24.

○ مزايا التدقيق المستمر¹:

- ✓ توفير الوقت الكافي مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق .
- ✓ سرعة اكتشاف الأخطاء والغش في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام .
- ✓ توسع نطاق الفحص وتفصيلاته .
- ✓ تحقيق انتظام القيد بالدفاتر والسجلات دون إهمال أو تأخر من الموظفين وذلك بتعدد المدقق المستمر للمؤسسة.
- ✓ المساعدة على عرض القوائم المالية في وقت مبكر.

يتضح بأن عملية التدقيق المستمرة مهمة جدا من جهة متابعة سير أعمال المنشأة والوقوف على اكتشاف جل الأخطاء ومنع الكثير من التلاعبات والاختلاسات.

ومن جهة أخرى يساهم بشكل كبير في عدم استقلاليته وحياده بسبب طول علاقة المدقق مع الموظفين واعتبار هذه العملية عملية روتينية.

2.5. 2. التدقيق النهائي Final (Balance Sheet) Audit :

ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا النوع من التدقيق²:

- بعد انتهاء الفترة المالية التي دقت
- بعد اجراء التسويات النهائية وتحضير الحسابات الختامي وقائمة المركز المالي.
- بعد اقفال الحسابات.

ويعاب على هذا النوع من التدقيق:

ال فشل في اكتشاف الأخطاء والغش المثبت بالدفاتر في حال وقوعها³.

استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده.

تشويش العمل في مكتب المدقق والشركة مما يؤدي إلى زيادة ارباك في العمل في مكتب المدقق والعميل، حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العميلة لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة

¹ - سميرة بوعكاز، نفس المرجع السابق، ص 68.

² - سميرة بوعكاز، نفس المرجع السابق، ص 23-24 (بتصرف).

³ - إيهاب نظمي، هاني العرب، نفس المرجع السابق، ص 24.

في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف بعض الوقت حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن اللازمة.¹

هذا النوع من التدقيق لا يصلح في الشركات الكبيرة، بل يكون مفيدا في الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تتم عملية تدقيق حساباتها في فترة قصيرة.²

ويستعمل هذا النوع من التدقيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا، ولهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية.

مزايا التدقيق النهائي³:

✓ يفضل الكثر من المدققين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت والشركات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب التدقيق المستمر.

✓ يفضل المدقق لأنه عملية وواقعي ويتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه .

✓ يقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب والغش التي قد تتم أو ترتكب في حالة التدقيق المستمر.

يتضح بأن التدقيق النهائي يفتقد إلى الدقة في أثناء اكتشافه للاختلالات والانحرافات، واستهلاكه للوقت وتعطيل بعض الأعمال، وهذه من عيوبه.

بحيث هذا النوع من التدقيق يصلح للمنشآت ذات الحجم المتوسط والصغير.

1 - خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق ، ص 14.

2 - سعود كايد، نفس المرجع السابق، ص 14(بتصرف).

3 - سميرة بوعكاز، نفس المرجع السابق، ص 67.

3.5. من حيث الهيئة التي تقوم به Staff of Audit :

3.5.1. التدقيق الداخلي Internal Audit :

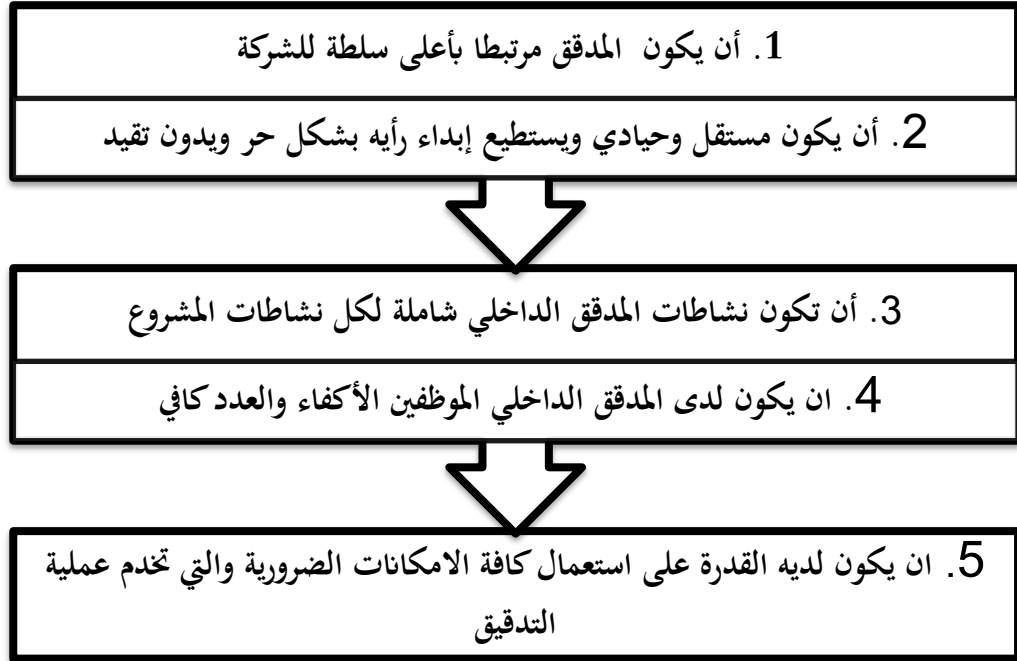
تقوم الهيئة الداخلية بالشركة بإنشاء قسم التدقيق الداخلي يعمل به موظفين تابعين للشركة يقومون على تدقيق السجلات والدفاتر والسجلات المحاسبية الخاصة بالشركة، وكذلك جميع العمليات الخاصة بالشركة بالمشروع. وهو جزء من نظام الضبط والرقابة الداخلي ولكن لديه القدرة على تعديله وتقويمه، وحتى يعتمد المدقق الخارجي على عمل ورأى المدقق الداخلي، لا بد من أن تتوفر النقاط التالية في المدقق الداخلي¹ وسيتم إدراجها في الشكل الموالي.

يتضح بأن عملية التدقيق الداخلي تقوم على مجموعة من المدققين الداخليين لمتابعة وسير أعمال الشركة بغية تحقيق أهدافها، ودعم الموظفين والإدارة على الالتزام بالقوانين والخطط الداخلية للشركة، إلا أن ما نراه في الكثير من الشركات أن عملية التدقيق الداخلي تقوم على شخص واحد.

¹ - سعود كايد، نفس المرجع السابق، ص 15.

الشكل الموالي يوضح توافر بعض المتطلبات الأساسية في المدقق الداخلي:

الشكل رقم (2-6): المتطلبات الأساسية لعمل المدقق الداخلي.



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات (انظر المرجع: سعود كايد، ص 15).

ويمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى قسمين رئيسيين هما¹: (سيتم التطرق لهما بإيجاز لاحقاً).

■ **التدقيق المالي:** "الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى."

■ **التدقيق التشغيلي:** يطلق على التدقيق التشغيلي مصطلحات مرادفة مثل التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء أو التدقيق الوظيفي، وجميع هذه المصطلحات تهدف على وصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين.

¹ - نبيه توفيق مرعي، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية، مذكرة قدمت لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة جدارا للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 43.

3.5. 2. التدقيق الخارجي ¹External Audit: يهدف التدقيق الخارجي إلى بشكل أساسي إلى تقرير ان البيانات المالية (الميزانية العمومية، والحسابات الختامية الأخرى) تمثل الوضع الحقيقي لأعمال المنشأة أو المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية، ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل وهنا يجب ملاحظة أنه ومهما كانت الظروف فإن وجود التدقيق الداخلي لا يغني بأي حال من الأحوال عن وجود المدقق الخارجي ولأسباب عدة منها:

- لوجود اختلافات عدة بين ما يقوم به المدقق الداخلي وما يقوم به المدقق الخارجي من حيث الأنشطة والأمر التي يقوم بفحصها كل منهما.

- عدم حيادية المدقق الداخلي ومهما بلغت درجة احترافيته، فإنه يبقى موظفا وتابعا لإدارة المنشأة أو المؤسسة، في حين تبقى حيادية المدقق فوق الشبهات حيث أنه عبارة عن موظف لدى مساهمي المنشأة وليس موظفا لدى إدارة تلك الشركة.

يتضح بأن قيام المدقق الخارجي أو ما يسمى بمحافظ الحسابات بالفحص والمصادقة على صحة الحسابات الختامية للشركة.

4.5. من حيث درجة الإلزام:²

4.5. 1. التدقيق الإلزامي **Statutory Audit** : وهو ذلك التدقيق الذي نص عليه القانون على وجوب القيام به فقد نص القانون على وجوب تدقيق حسابات الشركات المساهمة، فأصبح الزاميا، ومن ثم يكون توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقارير بحساباتها الختامية، ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين.

يتضح بأن التدقيق الإلزامي يقوم بموجب نص قانوني فهو اجباري وليس اختياري وتعرض أي شركة لجزاء حسب قانون العقوبات في حالة عدم تطبيقه.

ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني **Statutory Audit**.

¹ - زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص ص 26-27.

² - خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص 16.

5. 4. 2. التدقيق الاختياري **Optional Audit** : هو ذلك الذي يطلب أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، وذلك هو الحال بالنسبة للمشروعات الفردية، ولشركات الأشخاص وقد يكون ذلك كاملاً أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد المبرم بين المدقق والعميل.

5. 5. من حيث الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ (مسؤولية المدقق) :

5. 5. 1. التدقيق العادي **Ordinary Audit** :

هو التدقيق الذي يتم بشكل دوري سنوي بهدف ابداء رأي فني محايد يعرضه في شكل تقرير دوري سنوي¹، ويطبق التدقيق العادي على جميع الشركات التي يجب أن تقدم حسابات المجموعة الموحدة². أو بصيغة أخرى يعرف التدقيق العادي بأنه « فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وابداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك³ ». . يتضح في حالة التدقيق العادي يعتبر تقرير المدقق ملم بجميع جوانب التدقيق، ومسؤولاً عن أية تقصير يبذر منه.

5. 5. 2. التدقيق لغرض معين **Investigation**:

التدقيق الذي يتم بشكل غير دوري لغرض خاص يحدده طالب الفحص مثل الفحص الذي يتم بناء على طلب المستثمر الذي يرغب في شراء المنشأة أو شراء حصة فيها، ومنها أيضاً الفحص الذي تطلبه إدارة الشركة أو الملاك يهدف الكشف عما إذا كان هناك اختلاس أو غش من عدمه⁴. وتعني تكليف جهة ما مدقق الحسابات بتدقيق موضوع محدد بهدف محدد ويتم التكليف كتابة وتحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها، وقد يتم هذا التكليف من إدارة المشروع، كأن يكلف المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية بهدف تصميم نظام آخر أكثر فاعلية ودقة⁵.

¹ - أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمان أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2006، ص 14 (بتصرف)

² - Staiger, Schwald & Partner Ltd, **The new Audit Regulations**, Genferstrasse 24, P.O. Box 2012, CH-8027 Zurich, p 1.

³ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 31 (بتصرف).

⁴ - أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، نفس المرجع، ص 14-15.

⁵ - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات - بين النظرية والتطبيق -، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 17-18 (بتصرف).

نستنتج بأن التدقيق لغرض معين يقوم في حالة وجود أي شك أو ريب في الدفاتر والسجلات، أو عند وجود اختلاسات وتلاعبات إن وجدت.

5. 6. أنواع التدقيق من حيث الهدف:

5. 6. 1. **تدقيق القوائم المالية:** يكون الهدف من هذا النوع من التدقيق هو الخروج برأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم التقارير المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية المطبقة والمقبولة قبولاً عاماً، وهذا الرأي يكون بمثابة التأكيد المعقول وليس المطلق عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، ومن مدى مطابقة القوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليه¹. من أمثلة التدقيق المالي نجد²: تدقيق مالي لمحاسبة الأعباء الاجتماعية بغرض التحقق من أن القوانين الاجتماعية محترمة .

- تدقيق مالي للوثائق الجبائية بغرض التحقق من صحة حساب الضريبة على أرباح الشركات .
- تدقيق مالي لحسابات العملاء بغرض التحقق من أن تقييم العملاء المشكوك فيهم تم بطريقة حذرة.
- وتتضمن أعمال التدقيق المالي البيانات والمعلومات المالية ذات العلاقة³:
- تدقيق البيانات المالية يعطي تأكيداً معقولاً فيما إذا كانت البيانات المالية المدققة تظهر بصورة عادلة الوضع المالي ونتائج العمليات وبيان التدفقات النقدية وفقاً للمعايير المتعارف عليها.
- تدقيق المعلومات المالية ذات العلاقة يتضمن ما يلي:
- قد تم عرض المعلومات المالية وفقاً لأسس معينة أو قائمة.
- كون المؤسسة المدققة قد تقيدت بمتطلبات أداء مالية محددة.
- نظام الضبط الداخلي المتعلق بالتقرير المالي أو المتعلق بالمحافظة على الموجودات هو مصمم بشكل ملائم وقد تم تنفيذه لتحقيق أهداف الضبط.

¹ - شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية- ،رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011-2012، ص 30(بتصرف).

² - شرقي عمر، أنواع التدقيق، على الرابط الإلكتروني يوم السبت: 2016/11/19، <http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/cheriguomar/Ressources/typesaudit,pp> 1-2.

³ - عمر شريف، التدقيق وتحديات الفساد المالي في المؤسسة، الملتقى الوطني حول « حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري »، يومي 06-07 ماي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 8(بتصرف).

- من خلال هذه الأمثلة يمكن أن نلاحظ بأن كل تحليل، فحص، تحقيق، دراسة، لكل أو جزء من النظام المحاسبي أو القوائم المالية لمؤسسة معينة يمكن أن نعتبره تدقيق مالي، كما يمكن أن نعتبر أن مهمة التدقيق المالي هي مقدمة لمهمة تدقيق عملياتي أو تدقيق التسيير.

6.5.2. التدقيق الإداري Management Audit: يقوم هذا النوع من التدقيق على اختبار وتقييم المعلومات الخاصة بتسيير كل وظيفة من وظائف المؤسسة، بهدف إبداء رأي فني محايد حول هذه المعلومات ومدى ملاءمتها في اتخاذ القرارات المختلفة، وهذا بالاستناد على معايير الكفاءة والفعالية. ويتفرع التدقيق الإداري إلى تدقيق التأمينات، تدقيق الموارد، التدقيق الجبائي، التدقيق الإلكتروني، التدقيق التجاري، التدقيق الإنتاجي... الخ.

يعتمد التدقيق الإداري على فحص كافة أو بعض أجزاء الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل، فإدارة المؤسسة تسعى دوماً إلى تحقيق أقصى منفعة بأقل تكلفة ممكنة.

6.5.3. تدقيق الأهداف Goals Audit: يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفاً والمخطط لها قد تحققت فعلاً، فالتدقيق لم يعد هدفه تصيد الأخطاء، وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية.¹

6.5.4. التدقيق القانوني Legal Audit: أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات² (Commissaire aux comptes).

¹ - بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA- Rouiba، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: تدقيق ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 16.

² - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 16.

6.5. 5. التدقيق الاجتماعي Social Audit:

عرف كل من R.MEIGNA و"R.VATIER التدقيق الاجتماعي بأنه: وسيلة لإدارة وقيادة الشركة، ومحور استراتيجي متزايد لمساعدة جميع أصحاب المصلحة¹، عن طريق رصد الحقائق والممارسات والهياكل المتعلقة بالتوظيف والعمل البشري في الشركة²، وتقديم التوصيات التي من شأنها أن تعود بالنفع على السياسات الاجتماعية للشركة³.

ويعد عملية مستقلة لتقييم، وضمان أن الأداء الناتج موثق من جهة، ولتحديد وقياس الفجوات للتعرف على أسبابها وآثارها ونتائجها من جهة أخرى⁴.

يمكن حصر في الجدول التالي رقم (2-4): أنواع التدقيق

اسم عملية التدقيق	تبويب عملية التدقيق من حيث:
التدقيق الداخلي Internal Audit التدقيق الجزئي Partial Audit	من حيث نطاق التدقيق Scope of Audit
التدقيق المستمر Continuos Audit التدقيق النهائي Final (Balance Sheet) Audit	من حيث الوقت Timing of Audit
التدقيق الداخلي Internal Audit التدقيق الخارجي External Audit	من حيث الهيئة التي تقوم به Staff of Audit
التدقيق الإلزامي Statutory Audit التدقيق الاختياري Optional Audit	من حيث درجة الإلزام
التدقيق العادي Ordinary Audit التدقيق لغرض معين Investigation	من حيث الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ (مسؤولية المدقق)

¹ - Jean-Marie Peretti et Aline Scouarnec, "Institut International de l'Audit Social, Audit social & renouvellement de la GRH, SIDI FREDJ (Algérie) Du 30 au 31 mai 2009 , p 02 .

² - L'audit social dans le contexte marocain – " Un nouveau créneau pour l'expert-comptable, Aspects méthodologiques et proposition d'un référentiel d'audit", p 25.

³ - Fatima El Kandoussi et Manal El Abboubi, " L'audit social : un outil d'amélioration de la qualité du pilotage social à l'heure des reformes des entreprises publiques", Ecole de gestion de L'Université de, Maroc, 2008, p 05.

⁴- Rodolphe Colle et Soufyane Frimouss, " la diversité internationale des enjeux de L'audit social", Centre D'études et de recherche sur les Organisations et la Gestion, France, 2006,p 03.

من حيث الهدف	تدقيق القوائم المالية التدقيق الإداري Management Audit تدقيق الأهداف Goals Audit التدقيق القانوني Legal Audit
--------------	--

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات سابقة.

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق واقتراحات المدقق

الفروض عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، ولا يمكن للمدقق العمل دون اللجوء والتقيّد بالمعايير المتعارف عليها فهي الأساس التي تبنى عليه عملية التدقيق، ومن خلال هذا المنطلق سيتم عرض لكل من الفروض والمعايير واقتراحات المدقق.

1. فروض التدقيق: يجب أن تتوفر مجموعة من الفروض لكي تكون عملية التدقيق مقبولة وممكنة وتنطوي على عمل يقوم به فرد (المدقق) لصالح طرف ثان (العميل، الشركة التي تدقق قوائمها المالية) ويستفيد من التدقيق طرف ثالث يتضمن مجموعة من الفئات (المساهمين، الجمهور بصفة عامة) وتبرر هذه الفروض عملية التدقيق من حيث ضرورتها وإمكاناتها وفعاليتها وتشمل الفروض الآتي¹:

الجدول الموالي رقم (2-5): فروض التدقيق

فروض التدقيق
1. إمكانية التحقق من معلومات القوائم المالية: من خصائص المعلومات المحاسبية قابلية التحقق، وإذا لم تكن كذلك تفقد صفاتها هذه، وتنصب عميلة التدقيق على القوائم المالية، ولهذا يفترض أنها قابلة للتحقق منها.
2. يلتزم المدققون بمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي تحددها مهنتهم بالإضافة إلى ما تفرضه التشريعات والقواعد المهنية.
3. لا يوجد تعارض في المصالح بين المدقق ومنتجي المعلومات المالية وإدارة المشروع، وينطوي هذا الفرض تحقيق التعاون في إنجاز عملية التدقيق مع الالتزام بمعايير التدقيق.

¹ - كمال خليفة أبو زيد، سمير كامل عيسى، رجب السيد راشد، دراسات في: المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص 26-27 (بتصرف).

4. توجد علاقة بين جودة نظام المراقبة الداخلية وإمكانية الاعتماد على هذا النظام ويعتبر هذا في مجال تحديد حجم عمل المدقق وتقييمه المبدئي للمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي في المنشأة.
5. تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أساسا رئيسيا بعمل المدقق ويحدد مدى الالتزام بها في درجة الصدق والعدالة في القوائم المالية.
6. إذا كانت المحاسبة تفترض استمرار المشروع فإن عملية التدقيق تفترض أيضا أن دورات النشاط والأحداث التي واجهتها في السنة السابقة سوف تتكرر ولعل ذلك يعطي مغزى لجميع التقارير التي تضمنتها القوائم المالية ولعل القارئ يدرك أنه ما لم يكن الأمر كذلك فلن تكون قيم معظم المفردات على نفس حالتها.
7. المدقق خبير مهني يؤدي عمله في التدقيق ملتزما بهذه الحدود فهو لا يتحمل مسؤولية عن الإدارة ولا يخضع (ويجب أن لا يخضع) لأي ضغوط تحد من درجة استقلاله كما أنه لا يتدخل في أعمال الإدارة (لا يقوم مثلا بتقييم الرقابة الإدارية بينما يقوم فعلا بتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية).

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من (المرجع: كمال خليفة أبو زيد وآخرون، ص 26-27(بتصرف)).

2. معايير التدقيق المتعارف عليها:

لمهنة التدقيق معايير متعارف عليها في اغلب بلدان العالم، وأول بلد قام بإصدارها الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1954 ضمن ما يعرف بمعايير التدقيق المتعارف عليها، والمعيار حسب قاموس أكسفورد " هو النمط أو المقياس الذي يتم به فحص النوعيات المطلوبة في شيء ما وتهدف إلى تحديد مستوى الجودة التي من الواجب توفرها في المدقق أثناء أدائه مهامه فهي ترتبط بالتدقيق، ولكي تتم عملية التدقيق بكفاءة وفعالية لا بد من الاهتمام بها ومراعاتها وهي مقسمة إلى 03 أقسام من المعايير على النحو التالي¹:

2. 1. المعايير العامة (الشخصية) The General Standards:

وهي تتعلق بالتكوين الذاتي للمدقق ولذلك أطلق عليها البعض اسم المعايير الشخصية.

— **معيار التأهيل المهني الكافي (الكفاءة والتكوين) Adequate Professional Qualification:** أن يقوم بالتدقيق شخص لديه التكوين الملائم مع الكفاءة والخبرة الكافية أي توفر لديه القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملية.

¹ - سكاك مراد، التدقيق الاستراتيجي ودوره في الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات (دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 15، كلية الاقتصاد، جامعة سطيف، الجزائر، 2015، ص ص 389-390.

وفيما يلي أهم الشروط التي وردت في المعيار :

- يجب على المدقق بما في ذلك الجهاز الفني العامل معه أن يكون على درجة من التأهيل المهني للقيام بأعمال التدقيق التي يتعاقد عليها.
- يجب على المدقق تقييم تأهيله المهني وتأهيل الجهاز الفني العامل معه، وتحديد ما إذا كان من الممكن له إنجاز التدقيق بكفاءة قبل التعاقد على إنجازها.
- يجب على المدقق توثيق التقييم الذي ينص عليه هذا المعيار.
- يجوز للمدقق التعاقد لتدقيق القوائم المالية لشركة معينة، إذا رأى وفقاً لتقديره المهني أن في إمكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة قبل البدء في تنفيذ عملية التدقيق.

—معيار الحياد والموضوعية والاستقلال **Objectivity and Independence** : توفر الاستقلال في المدقق والاستقلال يعني في لغة التدقيق العمل بنزاهة وموضوعية وأمانة وصدق في تقصي الحقائق دون التحيز إلى طرف من الأطراف، ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أنواع من الاستقلال وهي : الاستقلال التنظيمي - الاستقلال المالي - الاستقلال الفكري¹.

على المدقق الالتزام ببعض الشروط حتى يمكن أن يكون لرأيه القبول لدى الجميع وهي كمايلي:

- يجب على المدقق أن يكون مستقلاً استقلالاً تاماً في جميع ما يتعلق بالتدقيق، كما يجب عليه الالتزام بالحياد والموضوعية، عند تقييم أدلة وقرائن التدقيق.
- يجب على المدقق أن يتجنب ما يحمل الآخرين، على الشك في استقلاله وحياده، وموضوعيته.
- على المدقق أن يتأكد من استقلال وموضوعية وحياد فريق التدقيق المكلف بتدقيق القوائم المالية.
- يجب على المدقق الامتناع عن ابداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة إذ تبين له بعد تعيينه لتدقيق تلك القوائم المالية عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق التدقيق عن المنشأة.
- يجب على المدقق توثيق استقلاله واستقلال فريق التدقيق عن المنشأة التي يقوم بتدقيق قوائمها.

¹ - مراد سكاك، نفس المرجع السابق، ص 390.

- معيار العناية المهنية اللازمة **Due Professional Care**: وهو أحد المعايير التي يجب مراعاتها عند أداء عملية التدقيق، وأيضاً عند إعداد التقرير لمستخدمي وقارئى القوائم المالية، أي عندما يقوم المدقق بإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية هذا يعني أن فئات كثيرة سوف تعتمد على رأيه في اتخاذ قراراتها، لذلك يجب على المدقق أن يعي ويولي عملية التدقيق اهتماماً كبيراً، وقد نص هذا المعيار على ذلك في مايلي¹:
- يجب على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل التدقيق وأن يقوم بتطبيق معايير التدقيق بدرجة من الحرص المتوقعة من مدقق إلى آخر مؤهلاً تأهيلاً مهنياً كافياً.
- يجب على المدقق أن يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها.
- على المدقق أن يتحرى الحقائق إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية، لا تعتمد على وجهة نظر.
- على المدقق الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين إذا تطلبت الأمور إلى درجة من الخبرة والمهارة التي لا تتوفر لديه.

2. 2. معايير اعداد العمل الميداني Standards of Field Work:

- تتعلق بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق وهي: 1- معيار الإشراف والتخطيط **Planning**: التخطيط والتقسيم الجيد لخطة العمل والإشراف الدائم على المساعدين من قبل المدقق، وهو ما يتطلب وضع برنامج تدقيق حيث يتم توزيع المسؤوليات التنفيذية على فريق عمل التدقيق والذي يجب صقله ببرامج تدريبية مثل:
- (أ) برنامج فحص نظام الرقابة الداخلية.
 - (ب) برنامج تدقيق الميزانية.
 - (ج) برنامج فحص القوائم والحسابات والكشوف الملحقه بالميزانية.
 - (د) برنامج مراجعة الحسابات الختامية.
- إن عملية التدقيق ليست عملية نمطية، فهي تختلف من حالة إلى أخرى حسب نشاط وحجم المنشأة المراد مراجعتها، فبرنامج التدقيق الخاص بشركة صناعية يختلف عن الشركات في القطاع التجاري وقطاع المقاولات مثلاً: لذلك يجب على المدقق تخطيط عملية المراجعة كما ورد في هذا المعيار وهي كمايلي:

¹ - المراجعة والمراقبة الداخلية- المراجعة الخارجية-، تخصص: محاسبة، ص 16(بتصرف).

■ يجب على المدقق تخطيط عملية التدقيق بصورة كافية لتحقيق مايلي:

- 1- اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة وقرائن تدقيق كافية كأساس لرأيه في القوائم المالية.
- 2- ضمان أن جميع إجراءات التدقيق التي يقوم بها مساعدوه تتم تحت إشراف كاف من أفراد تتوفر لديهم الخبرة والمهارات المهنية.
- 3- الاقتناع بأن عملية التدقيق سوف تتم وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها ووفقا لأية متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ التدقيق.

■ عند اختيار إجراءات التدقيق، فعلى المدقق أن يأخذ في عين الاعتبار مايلي¹:

- 1- نطاق مهمة التدقيق.
- 2- طبيعة ونشاط وتنظيم الشركة موضوع التدقيق.
- 3- تأثير أي تغيرات مهمة، سواء في التشريعات أو الممارسات المحاسبية.
- 4- خبرته السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على إدارة الشركة وموظفيها.
- 5- استراتيجية التدقيق (الأهمية النسبية ومشاكل التدقيق وتوقيت الإجراءات).

■ عند الاستعانة بمساعدين يجب على المدقق:

- 1- تحديد عدد ونوعية ومقدرة المساعدين وتوقيت زيارتهم الميدانية.
- 2- تحديد مهام المساعدين.
- 3- تحديد مدى الإشراف على المساعدين بناء على صعوبة الأعمال.

■ في حالة مشاركة أكثر من مدقق في عملية التدقيق فيجب على كل مدقق:

1. أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته.
 2. التشاور مع المدقق الآخر لتحديد المسؤولية وإجراءات التدقيق وتوثيق ذلك.
- يتطلب تخطيط عملية التدقيق قيام المدقق بإعداد برنامج مراجعة يتضمن الإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف التدقيق، ولتسهيل عمل المساعدين والرقابة والإشراف عليهم.

¹ - المراجعة والمراقبة الداخلية، نفس المرجع السابق، ص 16 (بتصرف).

برنامج التدقيق Audit Program:

- يجب على المدقق أن يقوم بإعداد برنامج تدقيق مكتوب يساعده في توجيه التعليمات إلى المساعدين عن العمل المراد تنفيذه.
- يجب أن يحدد البرنامج إجراءات التدقيق الضرورية لتحقيق الأهداف من عملية الفحص.
- يجب أن يحدد البرنامج الوقت المقدر لتنفيذ العمل.
- فالبرنامج يساعد على تخصيص وتوزيع العمل وفي تحديد المسؤولية كما أنه أداة للرقابة والإشراف على تنفيذ العمل.

2 - معيار الرقابة والتوثيق (تقييم نظام الرقابة الداخلية) Supervision & Documentation: تعتبر الرقابة الداخلية ضمان نجاح المؤسسة للوصول إلى الأهداف العملية، المالية والاجتماعية، وفي تحديد الأخطار في جميع مستويات التسيير، هذا النظام يعتبر الأساس الذي يحدد مدى التوسع في اختبارات المدقق على حسب مدى ضعفه أو قوته.

لضمان تنفيذ العمل كما خطط له، ينبغي توفر مستوى من معين من الإشراف والرقابة على أداء فريق التدقيق، كما يلزم توثيق جميع الأعمال التي قام بها الفريق لتكون مرجعا عند الحاجة إلى ذلك. وهذا المعيار يحدد درجة الرقابة والإشراف خلال مراحل عملية التدقيق إضافة إلى متطلبات التوثيق كما يلي¹:

الرقابة:

- يجب على المدقق أن يوجه ويشرف ويدقق العمل الذي يقوم به فريق التدقيق.
- يجب على المدقق أن يحدد مستوى الرقابة والإشراف المطلوبين في ضوء تشعب المهنة وتعقدها، وخبرة وكفاءة أعضاء فريق التدقيق.
- يجب تصميم واستخدام إجراءات مناسبة لتحقيق درجة كافية من التوجيه والإشراف والتدقيق مع الاهتمام بما يلي:

1- تفويض العمل إلى مساعدين أكفاء.

2- إبلاغ أعضاء فريق التدقيق بمسؤولياتهم وبأهداف الإجراءات التي يقومون بها.

3- مقارنة ما تم إنجازه مع ما خطة التدقيق.

¹ - المراجعة والرقابة الداخلية، نفس المرجع السابق، ص 16-17.

4- المحافظة على سرية أعمال العملاء.

- في حالة مشاركة مدقق آخر في عملية التدقيق يجب تدقيق العمل الذي يقوم به المراجع الآخر.
- يجب أن يقوم المدقق بتدقيق جميع الأمور المهمة المتعلقة بالقوائم المالية ونتائج التدقيق.
- يجب أن يلجأ المدقق للتشاور مع مدقق آخر أو خبير مناسب قبل تكوين رأيه عندما يشك في التصرف المتبع.
- يجب على المدقق أن يتحقق من تقرير المراجعة الذي يصدره يتفق مع رأيه في القوائم المالية إذا أخذت ككل.

التوثيق:

الأعمال التي يقوم بها فريق التدقيق أثناء عملية التدقيق كثيرة ومهمة لذلك ينبغي توثيقها. وطريقة التوثيق تعرف بأوراق التدقيق، وهي السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل جميع الإجراءات التي قام بها والاختبارات التي أداها والمعلومات التي حصل عليها والنتائج التي توصل اليها، فمثلا يعتبر برنامج المراجعة، وتحليلات ميزان المراجعة، وقيود التسويات، والردود على المصادقات من أوراق التدقيق. وتعتبر أوراق التدقيق الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في تكوين رأيه في القوائم المالية، وهي دليل على العمل الذي قام به المدقق، ويتم الاحتفاظ من أوراق التدقيق في نوعين من الملفات¹:

1. **الملف الدائم:** يحتوي البيانات التي لها صفة الاستمرار مثل نبذة تاريخية عن المشروع، التنظيم الإداري دليل الحسابات.

2. **الملف الجاري:** يحتوي جميع أوراق المراجعة الخاصة بالسنة الحالية مثل برنامج المراجعة، وميزان المراجعة، والمصادقات، وتقرير المراجع.

وقد حدد معيار التوثيق المتطلبات التي ينبغي توفرها بأوراق المراجعة، وهي كمايلي:

■ يجب أن تكون أوراق العمل وافية وتفصيلية.

■ يجب أن تتضمن أوراق عمل التدقيق ماييلي:

1. تفاصيل الدراسة للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية.

¹ - المراجعة والرقابة الداخلية، نفس المرجع السابق، ص 18.

2. قرارات المراجع بالنسبة لأدلة وقرائن التدقيق التي تم الحصول عليها من النظم المعمول بها في المنشأة، ومن اختبارات التدقيق التحليلي واختبارات التحقق.
3. تفاصيل عمل التدقيق التي تم تنفيذه.
4. مدى اقتناع المدقق بأدلة وقرائن التدقيق التي حصل عليها.
5. جميع ما قام به المدقق وفريق العمل.
- يجب استيفاء أوراق العمل أثناء القيام بالتدقيق، ووفقاً لتقدم العمل.
- يجب أن تكون أوراق العمل مستوفية للشكل السليم، ويتم حفظها بصورة منتظمة.

3. معيار كفاية الأدلة والقرائن Audit Evidence :

حصول المدقق على الأدلة والقرائن والإثباتات الكافية بنوعية، جودة وصلاحية مناسبة، بالإضافة إلى التوقيت المناسب اللازم للحصول عليها حيث تتعدد وتتنوع هذه الأدلة منها:

- الجرد الفعلي - المصادقات سواء الإيجابية أو السلبية - الارتباطات - التدقيق بالمقارنة - التدقيق الحسابي
- التدقيق المستندي - التدقيق الفني - الشهادات الداخلية والخارجية.

وهذا التعدد والتنوع لأدلة الإثبات يساهم في توفير أساس موضوعي للمدقق لإبداء رأيه بشأن عدالة القوائم المالية وجودتها¹.

2. 3. اعداد التقرير:

تتعلق بكيفيات إعداد التقرير وشروطه، لأنه يلعب دور أساسي في عملية اتخاذ القرارات لذلك فعملية إعداده تخضع لمجموعة من المبادئ والمعايير منها ما تعلق بالشكل ومنها ما تعلق بالمضمون كالموضوعية، الدقة والوضوح. وتتكون هذه المجموعة من أربعة معايير هي²:

- 1- معيار توضيح تقرير المدقق مدى تمشي القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- معيار مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، وأن يذكر في التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ المحاسبية.

¹ - المراجعة والرقابة الداخلية، نفس المرجع السابق، ص 18.

² - طارق عبد العظيم أحمد عبده، الأصول العلمية والعملية لعملية المراجعة مع الإشارة إلى بيئة المراجعة في بورصة الأوراق المالية، دار النشر مكتبة بنها، مصر، 2012/2011، ص 91-92 (بتصرف).

3- معيار الإفصاح والشفافية: حيث أنه ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق فإن الإفصاح بالقوائم المالية يعد كافياً.

4- معيار إفصاح المدقق عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، ويجب أن يحدد في تقرير المدقق طبيعة عمله ودرجة مسؤوليته.

ويمكن إدراج أهم الخطوات التي يقوم بها المدقق في مرحلة إعداد التقرير¹

من خلال الجدول الموالي رقم (2-6): الخطوات عمل المدقق عند إعداد التقرير

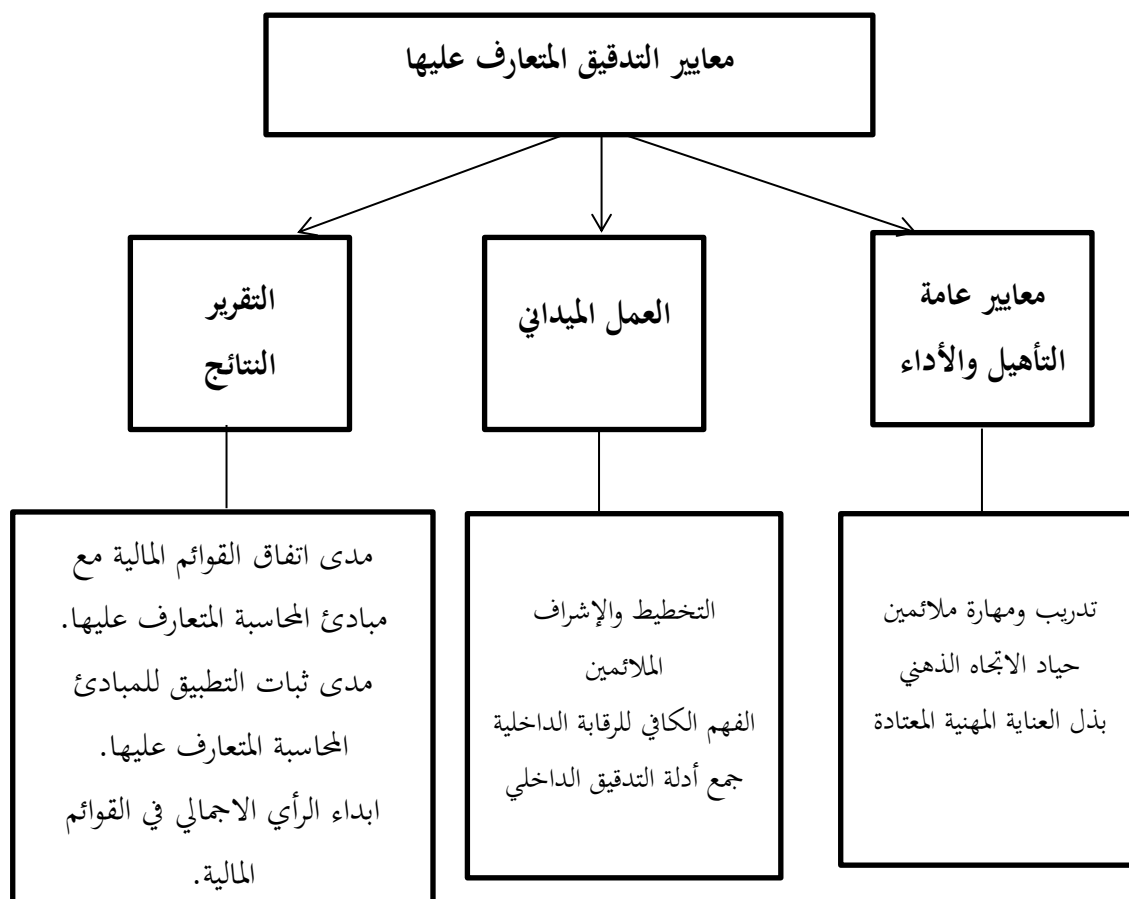
المجموعة الثالثة	معايير إبداء الرأي
01	يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ² ؛
02	يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة؛
03	يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
04	يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية، يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع: مسعود صديقي، ص 66 (بتصرف).

¹ - مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، 2002، ص 66 (بتصرف).

² - محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، جامعة الإسكندرية، مصر، 1968، ص 39 (بتصرف).

الشكل الموالي يوضح رقم (2-7) : ملخص معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة "مدخل متكامل": الجزء الأول، دار المريخ للنشر، كلية

التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2009، ص 42.

3-أهمية المعايير والحاجة إليها¹:

إن أي عمل مهني لا بد له من معايير تشكل إطاراً عاماً يضبط عمل المهنيين ويوجه الإجراءات التي يقومون بها وكذا الأمر في مجال التدقيق؛ فان المعايير تساعد في تنظيم عملية التدقيق بحيث تصبح إجراءات التدقيق قابلة للتوقع سواء من قبل المدققين أو من قبل مستخدمي تقارير المدققين، وبالتالي تضيق الفجوة في أداء المدققين، وفي نفس الوقت فان وجود المعايير يساعد في تحسين أداء المدققين والارتقاء به، والحكم على هذا الأداء أيضاً، لأن المعايير تشكل مستويات أداء يمكن الاحتكام سواء في عمليات الرقابة على الجودة إليها أو في المحاكم. وإن إصدار المعايير قد يساعد في تلبية بعض توقعات المجتمع عن دور المدقق ومسؤولياته، حيث إن توقعات المجتمع ورغباته فيما يتعلق بدور المدقق ومسؤولياته في تزايد مستمر، ومن جانب آخر فان وجود معايير تحكم عمل المدقق تساعد في إضفاء الشرعية على عمل المدقق وتؤدي إلى تحسين صورة المدققين والمهنة التي ينتمون إليها في عيون مستخدمي البيانات المالية.

إن المعايير بشكل عام تساعد في طمأنة مستخدمي البيانات المالية عن جودة عملية التدقيق، وتشجع عملية التطور والتحسين في واقع عملية التدقيق من خلال المراجعة المستمرة للمعايير من أجل التأكد من مواكبتها للتطورات المؤثرة في المهنة بشكل عام، وتساعد مستخدمي البيانات المالية في فهم وتفسير عملية التدقيق، وتؤدي إلى تحسين صورة المهنة في نظر المجتمع، وتقلل من التدخل الحكومي في عملية تنظيم المهنة وذلك في حالة استجابة المهنة لإحداث التغيير والتطوير الذي يخدم مستخدمي البيانات المالية، وتساعد المدققين في المفاوضات التي تتم بينهم وبين عملائهم، وتساعد في توفير نوع من الانسجام والتنظيم في عملية التدقيق .

يتضح بأن أهمية المعايير أمر ضروري وحتمي من وجودها والاعتماد عليها في كل عمل مهني لضبط الأداء المخطط له ومقارنته بالأداء المتوقع، وهذا لا ينحصر فقط في مجال معين بل وحتى في مجال التدقيق، فالمعايير التي يستند إليها المدقق أثناء إنجاز مهامه تعد بالنسبة له بوصلة تقوده للهدف المنشود ألا وهو ضبط عمله ومساعدته في الرفع من كفاءته من جهة ومن جهة أخرى زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية أو الأطراف ذات العلاقة.

¹ - علي عبد القادر الذنبيات، بشير أحمد خميس، المعايير العامة (الشخصية) للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة إلى تحقيق الشفافية المالية، مجلة الباحث للدراسات، العلوم الإدارية، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثاني، 2008، ص 346.

3. حقوق وواجبات المدقق:

4. 1. حقوق المدقق:

تتمثل أهم الحقوق الرئيسية للمدقق في الآتي¹:

1.1.4. حق الاطلاع: حيث كفلت التشريعات للمدقق حق الاطلاع على دفاتر المشروع الذي يقوم بتدقيق حساباته وسجلاته ومستنداته، والاطلاع نقصد به هنا الفحص كما يقصد بالدفاتر والسجلات بمفهومها الواسع الذي يشمل الدفاتر والسجلات والبطاقات بأنواعها المختلفة والمستخدم لأى غرض من الأغراض في المشروع سواء كانت قانونية أو غير قانونية، أصيلة أو فرعية، بيانية أو إحصائية، مالية أو إدارية.

1.4. 2. حق طلب البيانات والايضاحات: هذا الحق متمم لحق الاطلاع، وذلك بهدف إزالة الغموض أو للحصول على مزيد من الايضاح حول عملية أو عمليات معينة، وفي هذا الخصوص يلتزم المديرون في جميع مستوياتهم بتقديم كل ما يطلبه المدقق من بيانات وايضاحات، وبالمقابل فإن المدقق ملزم بأن يفصح في تقريره النهائي عن حصوله عن المعلومات والايضاحات.

1.4. 3. حق دعوة الجمعية العمومية: إن حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد حق مكفول لمراجع الحسابات إذا استدعى الأمر ذلك.

4. 1. 4. حق الحصول على صورة من الاخطارات من مجلس الإدارة إلى المساهمين: وغرض ذلك معرفة مدقق الحسابات لميعاد الاجتماعات ومكانها وجدول أعمالها، ليستطيع اعداد البيانات اللازمة لذلك.

4. 1. 5. حق حبس المستندات والأوراق: وذلك بهدف ضمان حق مراجع الحسابات إذا حدث خلاف بين مراجع الحسابات أو أحد عملائه.

4. 1. 6. حق مناقشة مراجع الحسابات لاقتراح عزله: لمراجع الحسابات حق الرد على اقتراح عزله كتابة، وله حق الرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العمومية قبل اتخاذ قرارها بعزله أو استمراره.

¹ - عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (1)، جامعة العلوم التكنولوجية، صنعاء، دار الكتاب الجامعي، 2009، ص 46-48 (بتصرف).

2.4. واجبات المدقق: هناك واجبات محددة يجب على المدقق أن يلتزم بها عند أدائه لخدماته المهنية، من أهمها

مايلي¹: الجدول الموالي رقم (2-7) : واجبات المدقق

واجبات المدقق
1- القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها، ذلك بهدف التحقق من صحتها وسلامتها واكتشاف أية أخطاء.
2 - التحقق من أصول وخصوم الشركة حيث يعد هذا أهم واجبات المدقق لأنه مطالب بإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة.
3- القيام بفحص الأنظمة المالية والنظام الإداري للشركة محل التدقيق.
4- التأكد من مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لكي يستطيع اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم تغطي معظم عمليات الشركة.
5- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة بطريقة سليمة داخل الشركة.
6- أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة حول معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها، وعدم وقوع في أية أخطاء مستقبلا.
7- أن يحضر هو وأحد مساعديه اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين لمناقشة تقريره.
8- يجب على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة أن يقدم تقريره، ويجب أن يكون التقرير شاملا على جميع البيانات الهامة.

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من (المرجع: عبد الرحمن مخلص سلطان، 2012، ص31) .

يتضح من خلال الجدول واجبات المدقق والتقييد بها في أدائه لخدماته المهنية المنصوص عليها قانونيا، وتطبيقها وفق اللوائح والأنظمة المختلفة بطريقة صحيحة داخل الشركة، وأن يشمل تقريره جميع البيانات الهامة التي من خلالها تستطيع إدارة الشركة معالجة مختلف العراقيل والاختلالات، والأخذ بعين الاعتبار التوصيات التي من شأنها المساعدة في اتخاذ بعض القرارات المصيرية أو الاستراتيجية للشركة.

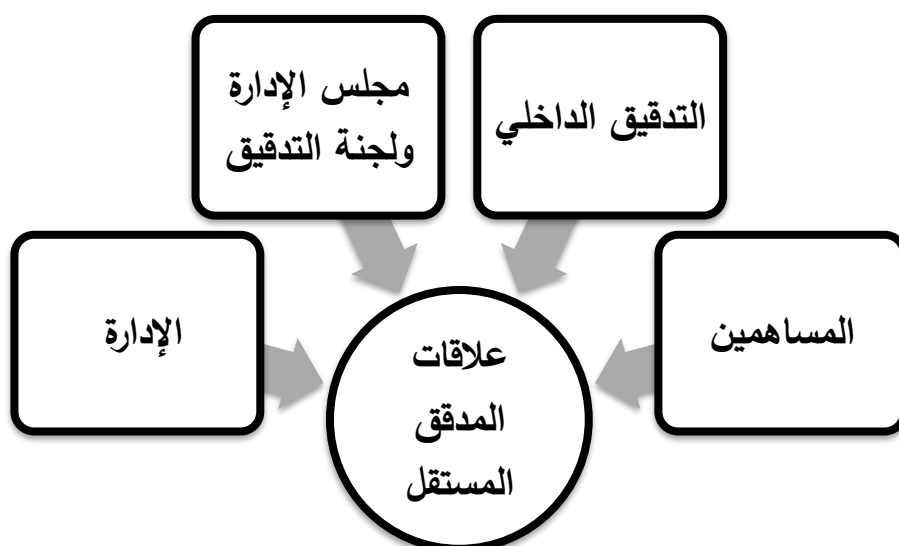
¹ - عبد الرحمن مخلص سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة قدمت لاستكمال نيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص 31(بتصرف).

4. 3. علاقات المدقق المستقل¹:

للمدقق المستقل علاقات، ومع عدة جهات، ومن هذه الجهات:

1. الإدارة
2. مجلس الإدارة ولجنة التدقيق
3. التدقيق الداخلي
4. المساهمين

الشكل رقم (8-2): علاقات المدقق المستقل



المصدر: من اعداد الطالبة.

¹ - هادي التميمي، مدخل الى التدقيق/ من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص28-30 (بتصرف).

1. الإدارة هي المسؤولة عن التخطيط والرقابة على الأنشطة الاقتصادية، ولهذا على المدقق أن يكون لديه الحذر المهني، أي أن المعلومات على اختلاف أنواعها والتي يحصل عليها من الإدارة لا يصدقها أو يشك فيها، ولا يقبلها بدون ربطها مع القرائن والأدلة التي يحصل عليها وتقييمها بشكل موضوعي.

2. مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، من المعروف أن مجلس الإدارة مسؤولة عن وضع سياسات الشركة ولصالح المساهمين، وإذا كان أعضاء مجلس الإدارة أغلب من الإداريين، فالعلاقة ستكون كما ذكرناها في واحد أعلاه. أما إذا كان مجلس الإدارة يتكون من أعضاء خارجيين، أو غير تنفيذيين، أو يسمى بلجنة التدقيق فإن العلاقة ستختلف.

لجنة التدقيق تتكون من أعضاء خارجيين غير تنفيذيين، وهم واسطة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي والإدارة، وهذه العلاقة تساند استقلالية المدقق الخارجي والداخلي، ومن خلال اقتراح:

✓ اقتراح تعيين المدقق الخارجي على الهيئة العامة للمساهمين.

✓ مناقشة برنامج التدقيق مع المدقق الخارجي.

✓ استلام المراسلات من المدقق الخارجي، ومناقشته حول الأمور والصعوبات التي يواجهها الإدارة.

✓ مناقشة البيانات المالية مع المدقق.

✓ يعين مدير التدقيق الداخلي، وراتبه وكذلك عزله.

لجنة التدقيق مهمة جدا للشركات الكبيرة وخصوصا التي يتم تعاطي أسهمها في السوق المالي.

3. التدقيق الداخلي:

في الغالب لدى المدقق الخارجي علاقة طيبة مع المدقق الداخلي، ويوفر له المساعدة لإنجاز تدقيق البيانات، وكذلك إدارة الشركة ربما تطلب من المدقق الخارجي دراسة وتقييم التدقيق الداخلي كعملية منفصلة عن تدقيق البيانات المالية.

عمل التدقيق الداخلي لا يمكن أن يكون بديلا عن التدقيق الخارجي وإنما مكمل له.

4. المساهمون:

المدقق الخارجي هو وكيل المساهمين الذين يعتمدون على البيانات المالية المدققة، وعلى المدقق الخارجي التحقق إذا كانت الإدارة كفؤة في إدارة أموالهم.

نستنتج بأن علاقات المدقق المستقل مع جهات محددة، وعليه فعلى المدقق أن يكون موضوعي في ربط الأدلة والقرائن والمعلومات المحصل عنها من الإدارة هذا من جهة ومن جهة أخرى، فعلى مسيري الشركة أن يراعوا مصلحة الشركة، من خلال تعيين أعضاء خارجيين غير تنفيذيين والممثلين في لجنة التدقيق التي هي واسطة بين الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي ومساعدتهم في استقلالهم وحيادهم.

5. دراسة الالتزامات الفنية المطلوبة من المدقق¹:

○ الالتزام بالنزاهة والموضوعية

- لا يجوز للمدقق أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة التدقيق، بما في ذلك تقديم الخدمات الضريبية والتكاليف والخدمات الاستشارية.
- كما لا يجوز للمدقق أن تخضع أحكامه المهنية لآراء الآخرين، وعند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبرراً مقبولاً يؤيد هذا الموقف.

○ الالتزام بالمعايير الفنية العامة

يجب على المدقق ألا يقبل أي عملية تدقيق لا يستطيع هو مساعدته، إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية، كما يتوجب عليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة عند أدائه لأي عملية، كما يجب عليه أن يقوم بتخطيط أي عملية، والإشراف عليها بطريقة كافية وملائمة، ومن الضروري حصوله على البيانات والإيضاحات لتكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية، كما يتوجب على المدقق ألا يسمح بارتباط اسمه بأي تقديرات لعمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات وتحققها.

○ الالتزام بالمسؤوليات تجاه العملاء

يجب على المدقق عدم إفشاء أسرار خاصة بالعمل الذي يدقق حساباته، يكون قد حصل عليها أثناء عملية التدقيق إلا بموافقة هذا العميل نفسه ولكن استثناء من ذلك على المدقق بناء على طلب المحكمة أو اللجان

¹ - يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2004، ص 373-374 (بتصرف).

القضائية الرد على الاستفسارات والإدلاء بالبيانات المطلوبة أو عندما يرد على استفسارات تفصي الحقائق للجهات المهنية.

○ التزام المدقق بالحياد والاستقلال

يقصد بالاستقلال والحياد للمدقق هو التزامه بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يعرف بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية فيجب أن يتصف المدقق بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات، فتميز المدقق بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة. كما أن من الأمور الهامة للمدقق أن يحتفظ الجمهور بثقته في استقلاله وحياده، وهذه الثقة قد تحتز بأي أدلة تفيد بعدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة، أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي، فلكي يكون المدقق مستقلاً يجب عليه أن يكون حراً من أي التزام اتجاه العميل أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو في ملكيته.

فإذا التزم المدقق بالحياد والاستقلال في عملية التدقيق فإنه يساعد على تضيق فجوة التوقعات بينه وبين المجتمع المالي¹.

6- الخدمات التي يقدمها المدقق²:

يقدم التدقيق الخدمات التالية :

- **خدمات تأكيدية** : وهي خدمات مهنية مستقلة تؤدي لتحسين جودة المعلومات لاتخاذ القرارات والتي تتطلب استقلالية وأن يبذل العناية المهنية بشكل معقول، وتتمثل في خدمات إبداء الرأي أو التصديق وتشمل تدقيق القوائم المالية، الفحص الحدود للقوائم المالية، وخدمات أخرى لإبداء الرأي.

- **خدمات التأكيد الأخرى** : إن هذه الخدمات تتمحور حول مصداقية وملائمة معلومات معينة، وهي تشترك مع خدمات التصديق وإبداء الرأي في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات، ويتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المدقق تقريراً مكتوباً، كما أن التأكيد قد لا

¹ - يوسف محمد جربوع، نفس المرجع السابق، ص 374.

² - علون محمد لين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPIGI"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص : محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص 10.

يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدها الإدارة، وقد أعطت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني والمنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بعض أمثلة لتلك الخدمات الأخرى نلخصها في:

الجدول رقم (8-2): خدمات التأكيد الأخرى

خدمات التأكيد الأخرى	الأنشطة المرتبطة بها
- تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار والمشتقات المالية والرقابة عليها.	- تقييم عمليات ممارسة وإدارة الاستثمارات من قبل المؤسسة وتحديد مدى فعاليتها.
- تقييم عمل إدارة المبيعات.	- تقييم عمل رجال البيع فيما يتعلق بقواعد وأصول وإجراءات التعامل الصحيح مع العملاء.
- تقييم المخاطر بجميع تخزين وتوزيع المعلومات الإلكترونية.	- تقييم المخاطر معالجة البيانات إلكترونياً ومدى كفاية الوسائل الرقابية في ذلك.
- تقييم المخاطر الناتجة عن الغش والمخالفات والأفعال غير القانونية.	- تقييم سياسات ونظم ولوائح المؤسسة من حيث فعاليتها للحد أو منع أو اكتشاف الغش والمخالفات.
- تقييم مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات والسياسات المنظمة في مجال الصناعة.	- فحص العمليات التي تقوم المؤسسة، لبيان مدى توافقها مع مثيلتها في نفس الصناعة من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لحركة التجارة.
- شهادات الايزو 2000	التصديق على مدى التزام المؤسسة بإتباع معايير الايزو 2000 للرقابة على جودة المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية لمنتجات المؤسسة.
- تدقيق بيئي.	- تقييم مدى التزام المؤسسات بالقوانين والمعايير الخاصة بحماية البيئة.

المصدر :عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007 ، ص 26 .

كما أن هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق وتتمثل في الآتي¹ :

- **الخدمات الضريبية** : أدركت المؤسسات أهمية خدمات إعداد الإقرارات الضريبية بسبب الكم الهائل من اللوائح والقوانين الضريبية التي تصدرها الدولة، وتعد هذه الخدمة إمتدادا طبيعيا لخدمات التي يقدمها المدقق ومساعدة عملائه في تخطيط العبء الضريبي وفي مختلف القضايا والأمور المتعلقة بالضرائب.
- **الخدمات الاستشارية** : ومن أمثلة هذه الخدمات دراسة وتقييم أنظمة المحاسبة الآلية للمؤسسة، تدقيق النظام المحاسبي الإداري، الدراسات التسويقية، التخطيط المالي وضع نظام للموازنات وغيرها.
- **خدمات المحاسبة** : يقوم بعض المدققين بتقديم العديد من خدمات المحاسبة لعملائهم، وخاصة الذين حجم أعمالهم صغير، حيث لا تتوفر لديهم أفراد مؤهلين لإمسك الدفاتر وأعداد القوائم المالية، وفي هذه الحالة لا يقدم المدقق أي رأي عن مدى عدالة هذه القوائم أو يقدم أي ضمان بصددتها².

¹ - علوان محمد أمين، نفس المرجع، ص 11.

² - علوان محمد أمين، نفس المرجع، ص 11.

المبحث الثالث: خطوات تنفيذ عملية التدقيق

لكي تنفذ عملية التدقيق لا بد من اتباع مجموعة من الخطوات بغية تحقيق أهداف التدقيق من جهة ولتحقيق أهداف الشركة من جهة أخرى ومن خلال هذا المنطلق سيتم سرد أهم الخطوات التالية:

أولاً- مرحلة التخطيط¹:

يتم التخطيط لعملية التدقيق بما يضمن إجراء تدقيق ذات جودة ونوعية عالية وبطريقة اقتصادية وذات كفاءة وفعالية في الوقت المناسب وفقاً لما قضت به معايير التدقيق بإتباع الخطوات التالية:

1- تحديد أهداف التدقيق:

يتم تحديد الأهداف المأمول تحقيقها من عملية التدقيق ومن ثم ينتقل إلى تحديد الإجراءات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف والمتمثلة في :

أ- هدف تدقيق الشركات التي تساهم الدولة في رأس مالها بنسب معينة يتمثل في التحقق قيام تلك الشركات بتطبيق الأنظمة واللوائح المالية والحسابية، التي تخضع لها وفقاً لأنظمتها الخاصة تطبيقاً كاملاً وأنه ليس في تصرفاتها المالية ما يتعارض مع تلك الأنظمة واللوائح.

ب- هدف تدقيق الشركات التي تساهم الدولة في رأس مالها بنسب معينة يتمثل في الرقابة على حسابات هذه الشركات للتحقق من تطبيقها لما يرد في أنظمتها الأساسية من أحكام وما ينص عليه نظام الشركات وأية أنظمة أخرى.

2- تحديد الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق:

يتم تحديد الإجراءات اللازمة وفحوص التدقيق كمايلي:

أ- الحصول على القوائم المالية واللوائح والأنظمة المالية: يتم مخاطبة الشركات والجهات المشمولة بالرقابة لتزويد الديوان بالقوائم المالية والأنظمة واللوائح والتعديلات التي تتم عليها بصفة سنوية وذلك قبل نهاية السنة المالية.

ب- التعرف على طبيعة أعمال الشركة: ويتم ذلك من خلال الإدارة والمدقق حيث يعتبر إصدار التكليف بالمهمة بداية عملية التخطيط من قبل المدقق أو المدققين لتدقيق الشركة محل الفحص ويجب أن يقوم المدقق بالخطوات الآتية قبل بدء المهمة وخلالها للتعرف على طبيعة عمل الشركة:

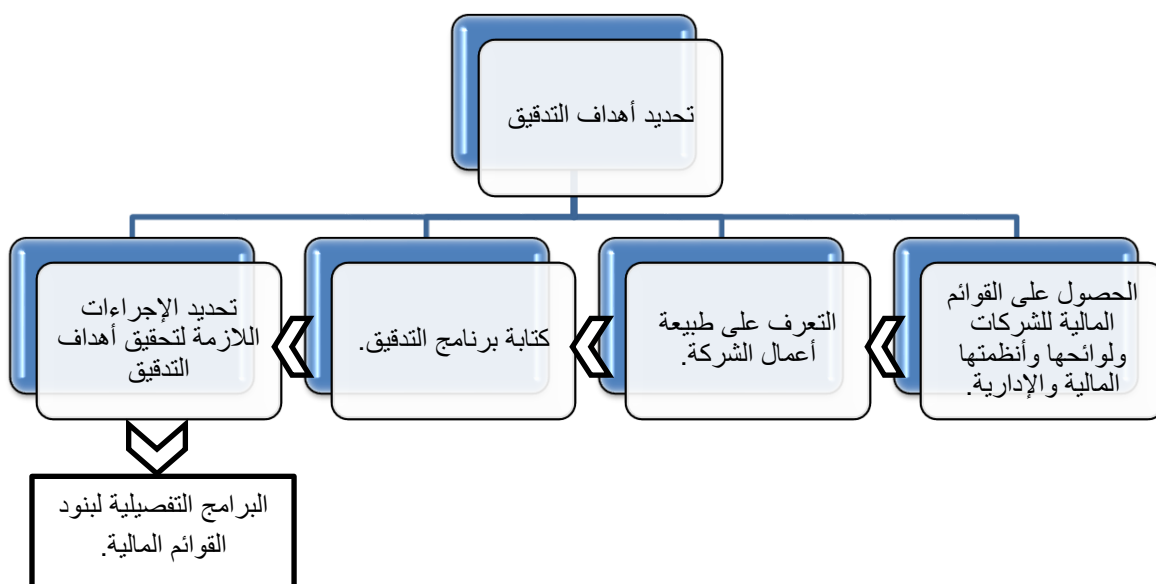
¹ - دليل مراجعة حسابات الشركات، ديوان المراقبة العامة، لجنة تحديث أدلة التدقيق والمراجعة، المملكة العربية السعودية، 2011، ص 15.

- الاطلاع على الأنظمة واللوائح والصلاحيات التي تحكم عمل الشركة محل التدقيق الموجودة في الملف الدائم.
- الاطلاع على الهيكل التنظيمي للشركة.
- الاطلاع على التقرير السنوي لمجلس الإدارة عن نشاط الشركة المرفق بالقوائم المالية.
- الاطلاع على تقارير مالية للجهات المشابهة في نفس الحقل.
- الاطلاع على أوراق العمل وتقارير التدقيق للسنوات السابقة وحصر الملاحظات التي لا تزال معلقة أو البنود التي تتطلب المتابعة.
- إجراء التحليل المالي لبنود القوائم المالية لتحديد وضع الشركة من ناحية السيولة والمديونية والقدرة على الوفاء بالتزامات....الخ.
- فحص ميزان التدقيق وتحديد البنود ذات الأهمية النسبية أو الحسابات التي تتطلب فحصاً تفصيلياً.
- دراسة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.
- دراسة التقارير المالية الدورية الصادرة خلال السنة محل الفحص.
- دراسة تقارير إدارة التدقيق الداخلي.
- دراسة التقرير التفصيلي لمراقب الحسابات الخارجي.
- دراسة التقارير الدورية الصادرة عن المستويات الإدارية المختلفة.
- الفهم المبدئي لمكونات الرقابة الداخلية في الشركة.
- **ت- إعداد برنامج التدقيق:** برنامج التدقيق هو برنامج تفصيلي شامل للعمل الذي سيتم إنجازه من قبل فريق التدقيق ومحدد به الإجراءات التفصيلية للتدقيق لضمان تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية.
- ما يجب أن يحتويه البرنامج ومنها على سبيل المثال:¹
 - تحديد الغاية أو الهدف من كل إجراء أو فحص يتطلبه التدقيق.
 - تعريف بالكلمات أو المصطلحات والمفاهيم الفنية المستخدمة في برنامج التدقيق.

¹ - دليل مراجعة حسابات الشركات، نفس المرجع السابق، ص 16-17.

- اختيار أساليب التدقيق التي تمكن من الحصول على أقوى الأدلة وأكثر القرائن حجية وتساعد المدقق على إنجاز العمل بالكفاءة المطلوبة .
 - أن تكون البرامج مرنة تسمح بالتغيير في الإجراءات كلما استدعت الضرورة ذلك وبالتالي تمكن المدقق من القدرة على الابتكار والتجديد في أعمال التدقيق.
 - مراعاة ما تطبقه الجهة محل الفحص من أنظمة آلية وتضمن البرنامج الإجراءات التي تتناسب مع هذه الأنظمة.
 - قصر البرنامج على المعلومات الضرورية اللازمة لأداء الفحص المطلوب.
 - مراعاة معايير التدقيق المتعارف عليها في التدقيق، والالتزام بما تضمنته أدلة التدقيق الصادرة عن الهيئة.
- وقد تم إعداد برامج تدقيق عامة لكل بند من بنود القوائم المالية، وعلى المدقق الاسترشاد بما ورد فيهما من خطوات وإجراءات وإضافة أو تعديل ما يتطلبه التدقيق من خطوات وإجراءات بحسب نتائج تقييم المخاطر وأهداف وظروف كل عملية تدقيق.¹

ويمكن أن نلخص في الشكل رقم (9-2): خطوات مرحلة تنفيذ عملية التدقيق



المصدر: دليل مراجعة حسابات الشركة، ص: 19 (بتصرف).

¹ - دليل مراجعة حسابات الشركة، نفس المرجع السابق، ص 18.

نستنتج من خلال الشكل السابق أن : عملية تدقيق حسابات الشركة لا بد من المرور ببعض المراحل التي تمكننا من تدقيق حسابات الشركة وهنا تم الإشارة إلى المرحلة الأولى ألا وهي مرحلة التخطيط : والتي تضمنت أول خطوة من تدقيق حسابات الشركة وتضمنت هذه المرحلة بداية بتحديد أهداف التدقيق المسطر لها من قبل ونهاية ببرامج التفصيلية لبنود القوائم المالية.

ثانيا- مرحلة دراسة مكونات نظام الرقابة الداخلية:

تهدف هذه المرحلة إلى الحصول على فهم كافٍ لمكونات نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالشركة، من أجل تقييم ذلك النظام وتحديد حجم العينة، وكلما كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا دعت الحاجة إلى زيادة حجم العينة والتوسع في فحص بنود القوائم المالية.

1- **مكونات نظام الرقابة الداخلية:** تتمثل مكونات الرقابة الداخلية التي يتعين على المدقق فحصها والتحقق من مدى توفرها فيما يلي:

- أ. **البيئة الرقابية في الشركة وتتمثل في التحقق من :**
 - مدى وجود هيكل تنظيمي معتمد بالشركة ومدى تطبيقه فعليا.
 - مدى وجود لوائح تحدد أسلوب تفويض السلطات والمسؤوليات لموظفي الشركة.
 - مدى وجود سياسات خاصة بالموارد البشرية.
 - مدى وجود إدارة للتدقيق الداخلي بالشركة وموقعها في الهيكل التنظيمي.
 - نوع العلاقة مع الجهات الحكومية.
 - مدى وجود لوائح للحوكمة الداخلية للشركة.

ب. **تقدير المخاطر:** يجب على المدقق أن يحصل على معرفة كافية عن عملية تقدير الجهة للمخاطر بالدرجة التي تمكنه من فهم كيفية تحديد الإدارة لهذه المخاطر، وبالتالي التركيز على ذلك عند التدقيق. ويقصد بتقدير المخاطر عملية تحليل الأنشطة وتصور ما قد يطرأ عليها من أحداث وتوقع احتمالات المخاطر وتقدير أثر هذه المخاطر على أهداف الجهة ومن ثم تصور الآليات والأنشطة التي تقلل من فرص حدوث هذه المخاطر.

ج. وسائل الرقابة والضبط الداخلي: ينبغي على المدقق فحص السياسات والإجراءات التي تتعلق بالأنشطة الرقابية التي تتعلق بأية انحرافات في نظام الرقابة الداخلية، ومن أمثلة ذلك مايلي:¹

- فحص الإجراءات المتبعة لتقييم أداء الأنشطة المختلفة بالشركة.
- فحص وسائل الرقابة على تشغيل نظام المعلومات.
- فحص لوائح وسياسات الفصل بين الوظائف المتعارضة.
- فحص إجراءات الرقابة على الدورة المستندية للعمليات التشغيلية والمالية وتوثيقها.
- فحص إجراءات وسياسات التحقق من الموجودات.

د. المعلومات والاتصال: يقصد بها وسائل تحديد المعلومات والحصول عليها وتبادلها بالشكل الذي يمكن الإدارة فرض الرقابة على العمليات والأنشطة والموارد.

ويجب أن يحصل المدقق على معرفة كافية بالوسائل التي تستخدمها الجهة للإبلاغ عن المسؤوليات والأدوار المتعلقة بالتقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بها.

هـ. مراقبة الأداء: يقصد بها العمليات التوعيمية التي تتم على أساس مستمر للتحقق من أن الأنشطة الرقابية تعمل وفق ما هو مخطط لها.

ويجب أن يحصل المدقق على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها الشركة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية.

2- **فحص نظام الرقابة الداخلية:** في ضوء مكونات الرقابة الداخلية المشار إليها أعلاه يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار عند التدقيق لنظام الرقابة الداخلية مايلي:²

✓ التركيز على الرقابة الداخلية التي تساعد على المحافظة على الموجودات والموارد والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وذلك في حالة التدقيق المالي.

✓ التركيز على وسائل الرقابة الداخلية التي تساعد الإدارة على مطابقة تصرفاتها للقوانين والأنظمة، وذلك في حالة رقابة الالتزام.

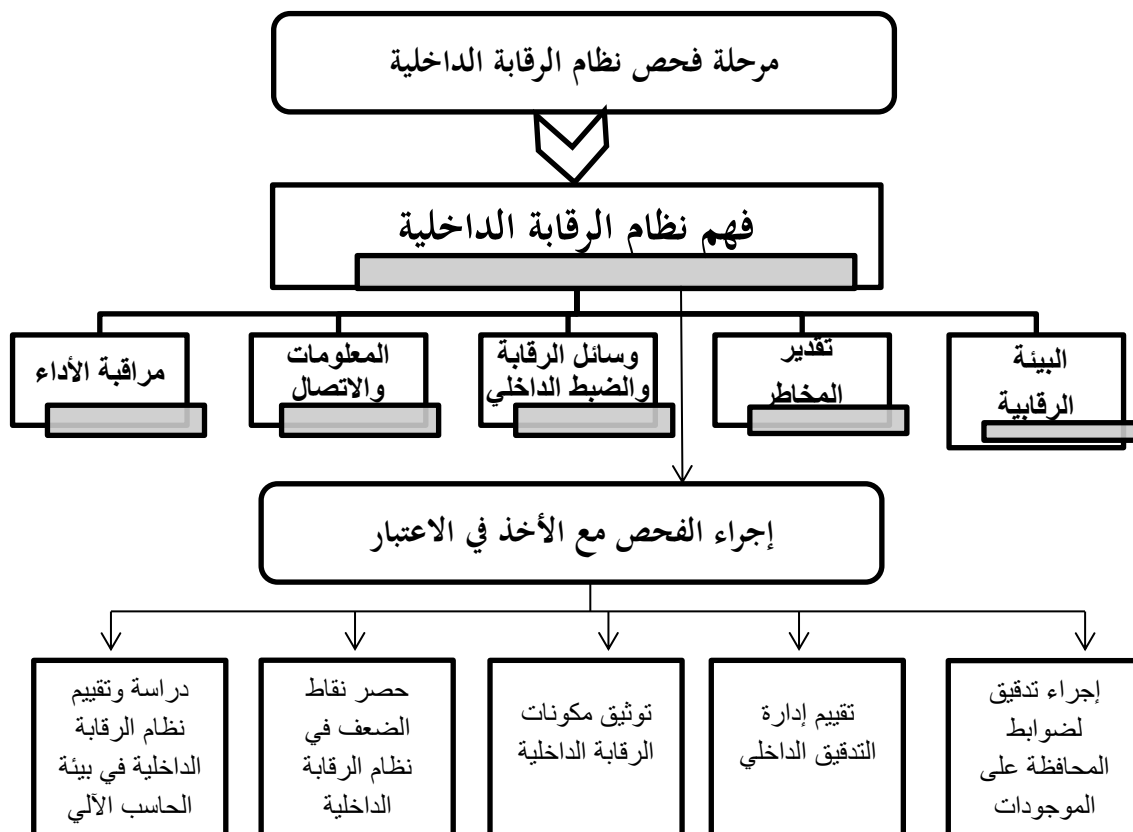
✓ إجراء تقييم لعمل إدارة التدقيق الداخلي كجزء من تقييم نظام الرقابة الداخلية.

¹ - دليل مراجعة حسابات الشركة، نفس المرجع السابق، ص ص 20 - 21.

² - نفس المرجع، ص ص 21-22 (بتصرف).

✓ توثيق مكونات الرقابة الداخلية للجهة المشمولة بالرقابة مثل توثيق خرائط تدفق وقوائم استقصاء او جداول قرارات أو لوائح وسياسات.

وتتلخص في الشكل الموالي رقم(10-2): خطوات مرحلة فحص نظام الرقابة الداخلية



المصدر: دليل مراجعة حسابات الشركة، نفس المرجع السابق: ص 25، (بتصرف).

نستنتج بأن المرحلة الثانية التي تلي مرحلة التخطيط لفحص نظام مكونات الرقابة الداخلية تبدأ هذه المرحلة بالخطوة الأولى المتمثلة في فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال البيئة الرقابية وتقدير المخاطر والتعرف على وسائل الضبط الداخلي، وتوفر المعلومات والاتصال، مراقبة الأداء.

أما الخطوة الثانية فهي تعني بإجراء الفحص مع الأخذ بعين الاعتبار الموجودات من خلال وضع ضوابط للمحافظة عليها، وتقييم تسيير التدقيق الداخلي، توثيق مكونات الرقابة الداخلية وتليها حصر نقاط الضعف ودراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في البيئة الالكترونية.

ثالثاً- مرحلة الفحص أو تنفيذ عملية التدقيق¹:

تبدأ هذه المرحلة بوصول المدققين إلى مقر الشركة ومقابلة المسؤولين بها، وتسليم خطاب المهمة لهم مع تقديم شرح موجز عن طبيعة المهمة وهدف التدقيق، وبعد ذلك يقوم المدققين بالخطوات الآتية:

1- الفحص الروتيني السنوي:

أ. إجراءات التدقيق:

*متابعة ما تم توفيره من قائمة الطلبات التي تم ارسالها للشركة قبل بدء العمل الميداني.
*الحصول على صلاحية الدخول على النظام المحاسبي الآلي للشركة، والحصول على ميزان مراجعة نهائي بتاريخ القوائم المالية والقيام بعملية تحليل مبدئي لحسابات الشركة، ودراسة وتحليل التقارير والبيانات المالية التي تتضمن القوائم المالية أو الحسابات الختامية والإيضاحات المرفقة بها.

-تقديم قائمة طلبات تفصيلية لبعض الحسابات التي تبين ضرورة فحصها من خلال التحليل المبدئي.
-يتم تقسيم بنود القوائم المالية على المدققين ليقوم كل منهم بالبدء في فحص وتحليل حساباتها من واقع ميزان المراجعة، لغرض إعطاء الانتباه اللازم للعناصر المهمة التي تتطلب عناية خاصة، ولتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الفحوص والإجراءات اللازمة لتدقيقها.

كما يتم إجراء دراسة للأنظمة واللوائح ومراعاة ما نصت عليه معايير التدقيق الحكومية في هذا الشأن والتي تتلخص فيما يلي:

- يجب على المدقق دراسة أنظمة ولوائح الشركة للتحقق من كفايتها ومدى الالتزام بها وتوجيه النظر إلى أوجه النقص فيها وتقديم الاقتراحات اللازمة لتطويرها.
- يجب أن يتم فحص التزام الشركة بالأنظمة واللوائح وتحديد مدى تأثير التصرفات المخالفة لتلك الأنظمة على نتائج التدقيق.
- يتم إجراء الفحص لبنود القوائم المالية وفقاً لبرنامج التدقيق المعدة لكل بند من بنود القوائم المالية مع الأخذ في الاعتبار خلال الفحص والتدقيق أي أمور تستدعي تطبيقها بالكامل أو جزئياً.

¹ -دليل مراجعة حسابات الشركات، ديوان المراقبة العامة، لجنة تحديث أدلة التدقيق والمراجعة، المملكة العربية السعودية، 2011، ص26.

ويتم الإشراف على عملية التدقيق من خلال أحد أعضاء فريق التدقيق في عمليات التدقيق التي يتم تكليف عدة مدققين للقيام بها وفقاً لضوابط تضعها الإدارة، كما يتولى مشرف الفرقة المختصة ومدير إدارة تدقيق الشركات الدعم الفني والإشراف على عمل فرق التدقيق في بعض الحالات التي تتطلب تشاور المدققين مع الإدارة.

ب. أوراق العمل: أن تكون أوراق العمل هي دليل الإثبات المنظم الذي يتضمن على سبيل المثال برامج التدقيق والإجراءات والفحوص والدراسات اللازمة لها والنتائج والمعلومات التي يعتمد عليها المدقق في تأييد ملاحظاته.

- اتباع القواعد التالية عند إعداد أوراق العمل:

الجدول الموالي رقم (9-2): القواعد الأساسية عند إعداد أوراق العمل

العناصر	أوراق العمل: اتباع القواعد التالية عند إعداد أوراق العمل
- النواحي الشكلية لأوراق العمل	* استعمال فهرس لمحتويات أوراق العمل. * ترقيم أوراق العمل بحيث يسهل الرجوع إلى أي جزء منها. * تدوين ما يلي على كل صفحة من صفحات أوراق العمل. * اسم الجهة التي تتم تدقيقها. * تاريخ أو فترة البيانات المالية أو القوائم المالية. * الموضوع الذي تتضمنه أوراق العمل. * تاريخ الإعداد وتاريخ الانتهاء. * توقيع الشخص الذي يعد ورقة العمل. * توقيع الشخص الذي يقوم بتدقيق المعلومات في كل ورقة عمل.
- مضمون أوراق العمل	* أن تكون المعلومات كاملة ومفصلة وصحيحة. * أن تكون المعلومات واضحة ومقروءة. * يجب الاكتفاء بجمع المعلومات الخاصة بالقرارات التي سيتخذها المدقق وعدم جمع معلومات غير هامة.
- حفظ أوراق العمل	يفضل حفظ أوراق العمل في ملفات يفرق بين الملف الدائم الذي يضم المعلومات التي يحتاجها المدقق في إجراء تدقيق لاحقة وبين الملف الحالي الذي يضم المعلومات المتعلقة بفترة التدقيق الحالي، مع مراعاة اتخاذ الإجراءات

الكفيلة بالمحافظة التامة على أسرار الجهات التي يقوم بتدقيقها.

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع: دليل مراجعة حسابات الشركة، ص 28-29.

2- فحص الحالات الخاصة¹:

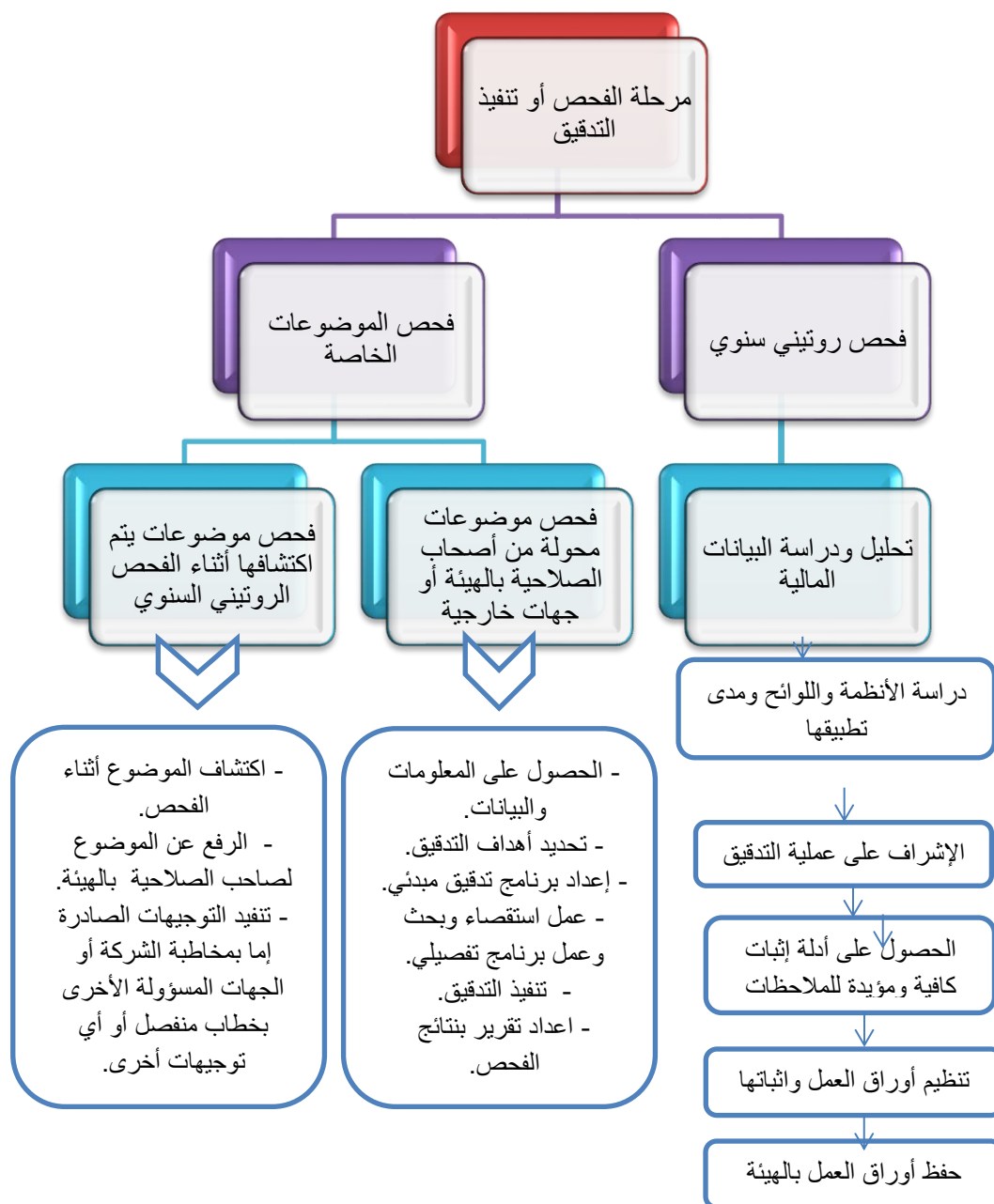
وتتمثل في الحالات التالية:

- **فحص موضوعات خاصة بناء على توجيهات:** عند صدور توجيهات أو تعليمات من أصحاب الصلاحية بالهيئة أو من جهات خارجية بحص موضوع معين نتيجة توفر معلومات من جهات خارج الهيئة فيتم توفير البيانات والمستندات اللازمة واعداد برنامج مبدئي يحدد أهداف الفحص بعد الحصول على موافقة صاحب الصلاحية وتحديد المهمة ومدتها والمدققين المناسبين لتلك المهمة ومن ثم التوجه للشركة لعمل استقصاء ومسح ومن ثم تحديد برنامج تدقيق تفصيلي لبحث الموضوع وإعداد تقرير بنتائج الفحص يتم رفعه لصاحب الصلاحية.

- **فحص موضوعات تكتشف أثناء الفحص الروتيني:** عند اكتشاف موضوع معين أثناء إجراء الفحص الروتيني السنوي للشركات يتم الرفع عنه لصاحب الصلاحية بالهيئة للحصول على التوجيهات اللازمة بشأن كيفية التصرف فيه إما بمخاطبة الشركة أو الجهات المسؤولة الأخرى بخطاب مستقل، ومتابعة ما سيتم بشأن ذلك الموضوع.

¹ - دليل مراجعة حسابات الشركات، نفس المرجع السابق، ص 29-30.

يمكن أن نلخص في الشكل رقم (11-2): خطوات مرحلة الفحص أو تنفيذ التدقيق



المصدر: دليل مراجعة حسابات الشركة، نفس المرجع السابق: ص 31(بتصرف).

رابعاً-مرحلة اعداد التقرير: يعتبر التقرير محصلة ونتاج الخطوات السابقة حيث يظهر ويتضمن نتائج تدقيق حسابات الشركات المشمولة برقابة الهيئة أو الديوان، وتقتضي معايير التدقيق العامة ضرورة مراعاة العناية المهنية الكافية في كتابة التقرير وبمعايير العمل الميداني من حيث ضرورة ملائمة التقرير وتمثيله لأدلة الاثبات المتوفرة.

ويجب على المدقق أن يعد في نهاية كل مهمة تدقيق تقريراً بالنتائج التي توصل إليها مدعمة بالأساليب النظامية أو المهنية الأخرى، ويتم عقد اجتماع في نهاية المهمة أو في نهاية مدة التدقيق لمناقشة ما توصل إليه المدقق من ملاحظات ونتائج مع المسؤولين بالشركة، للتعرف على وجهة نظر الشركة حيالها وبما يوفر الضمان بأن تقارير الهيئة (الديوان) موضوعية ومكتملة.

ويتم ادخال الملاحظات وأوراق العمل الخاصة بما بنظام التيم ميت واستخراج مسودة التقرير على قالب الخاص بذلك ومن ثم تمرير التقرير إلى مشرف الفرقة المختصة حيث يقوم بتدقيقه ومناقشة الملاحظات المكتشفة مع المدقق، ويعد ذلك يقوم المشرف بإرساله من خلال النظام إلى مدير الإدارة للمراجعة والتدقيق ومن ثم للمدير العام لاعتماده وتمريه للمستوى الإداري المناسب لتبليغه إلى الشركة.

ويجب أن يراعي المدقق عند إعداد التقرير المتطلبات التي حددتها معايير التدقيق الحكومية لشكل ومضمون التقرير والتي تلخص في الجدول رقم (10-2): متطلبات معايير التدقيق الحكومية لشكل ومضمون التقرير

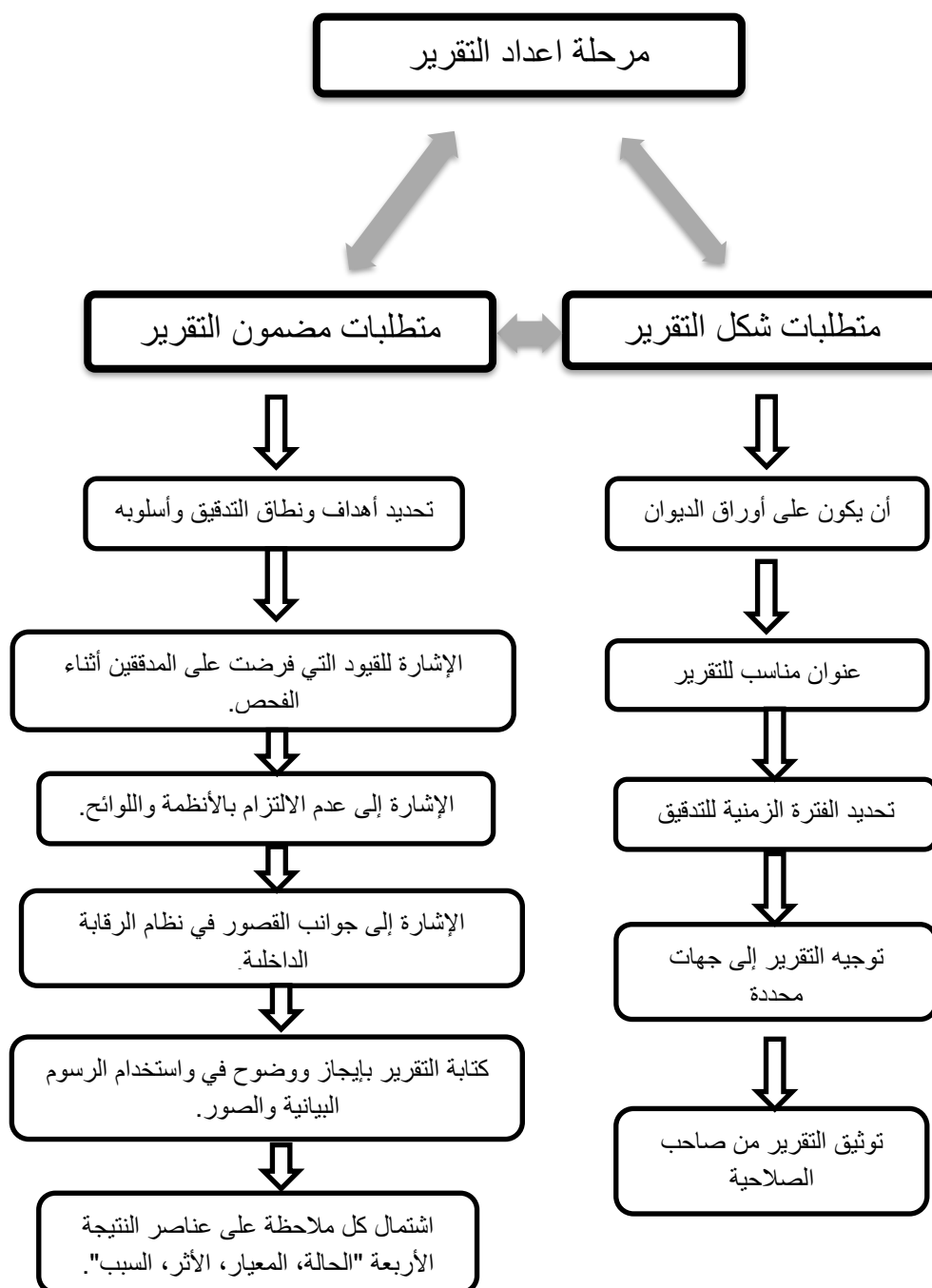
متطلبات معايير التدقيق الحكومية لشكل ومضمون التقرير
1- <u>متطلبات شكل التقرير:</u> بشكل عام يجب كتابة التقرير على الأوراق الرسمية للهيئة (الديوان). - يجب وضع عنوان مناسب للتقرير يعبر عن أهم نتائج التدقيق مع مراعاة القواعد التالية عند صياغة عنوان التقرير. - ذكر اسم الجهة التي تتم تدقيقها أو الجهة الفرعية المرتبطة مباشرة بنتائج التدقيق. - الإيجاز والوضوح والدقة، استعمال التعبيرات البناءة. - تجنب ذكر الأسماء الشخصية أو المراكز الإدارية في العنوان. - يجب أن يتضمن التقرير تحديد المدة الزمنية التي شمله التدقيق (النطاق الزمني) وكذلك تاريخ إنهاء إجراءات التدقيق مع الأخذ في الاعتبار الأحداث اللاحقة للنطاق الزمني للتدقيق. - يجب أن يوجه التقرير إلى أشخاص محددين أو جهات يتم ذكرها بصورة خاصة ويفضل أن يتضمن

- التقرير كيفية استفادة الأشخاص أو الجهات الذين يوجه لهم التقرير من نتائج أعمال التدقيق.
- يجب إصدار التقرير من بعد انتهاء أعمال التدقيق بدون تأخير مما يساعد في الجهة محل التدقيق على اتخاذ إجراءات فورية وفعالة.
- يجب توثيق التقرير من صاحب الصلاحية في الديوان ويوجه التقرير لصاحب المركز الإداري المناسب في الجهة محل التدقيق.

2-متطلبات محتوى التقرير

- بشكل عام يجب أن يتضمن التقرير أهداف التدقيق ونطاقه وأسلوبه ونتائجه بما في ذلك الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات مع الإشارة إلى الالتزام بمعايير التدقيق.
- يتعين على المدقق أن يضمن تقريره أي قيود فرضت عليه وتأثيرها على نوعية العمل الرقابي الذي يقوم به.
- يجب تضمين التقرير حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح سواء للأنظمة الأساسية أو الداخلية لتلك الجهة أو للأنظمة العامة في حالة اكتشافها، أو إبلاغ الشركة بها في خطاب منفصل يشير إلى الحالات التي يقصد منها سوء الاستعمال أو التزوير أو أي حالات أخرى مشابهة.
- للمدقق أن يتغاضى عن تبليغ المخالفات الإجرائية البسيطة التي توفرت لديه القناعة بعدم الضرر في ذلك ولم يكن في تلك المخالفات خروج على متطلبات نظامية.
- يجب أن يتضمن التقرير جوانب القصور المهمة التي أسفر عنها فحص نظام الرقابة الداخلية ذي الصلة بموضوع أو أهداف التدقيق مع ضرورة الإشارة على نطاق ذلك الفحص.
- يجب كتابة التقرير بإيجاز ووضوح وبشكل كامل وموضوعي ومفهوم مع مراعاة كفاءة المستفيد منه ولتحقيق ذلك ينبغي مراعاة المتطلبات الآتية:
- كتابة التقرير بإيجاز ودون إهمال في موضوع أو حقيقة أو اكتشاف هام كما يجب أن يكون التقرير موضوعيا في تقديم النتائج والملاحظات المتوفرة والمؤيدة للقارئ والأدلة مع مراعاة مستوى استيعاب القارئ أو المستفيد.
- كتابة التقرير بأسلوب واضح لا يحتمل اختلاف التأويل، كما يجب تجنب المصطلحات الغريبة مع التركيز على استعمال المصطلحات الفنية السليمة الشائعة.
- استخدام وسائل العرض (مثل الجدول والرسوم البيانية والصور) التي تضمن وضوح وسهولة فهم وإدراك النقاط الواردة في التقرير.
- يجب أن تشمل كل ملاحظة (نتيجة) ما أمكن على عناصر النتيجة الأربعة وهي (الحالة، المعيار، الأثر، السبب).

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع السابق: دليل مراجعة حسابات الشركات، ص32-33. في الأخير يمكن أن نلخص في الشكل رقم (12-2): مراحل أعداد التقرير



المصدر: دليل مراجعة حسابات الشركات، نفس المرجع السابق، ص35(بتصرف).

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الامام بالأساسيات النظرية الخاصة بالتدقيق، باعتباره وظيفة مهمة وبارزة في مختلف الشركات التي أصبحت من الوظائف الأساسية بالشركة، حيث يعتبر التطور والتعقيد الحاصل في مختلف الشركات، وكثرة تداخل الأنشطة وتشعب مجالاتها، أدى ذلك إلى البحث عن طرق لمسايرة هذا التطور، من خلال ظهور التدقيق ويرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى ويعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة، ويشير بعض الكتاب إلى أن التدقيق موجود منذ العصور المصرية القديمة.

وهكذا نجد أن كلمة تدقيق « Auditing » مشتقة من الكلمة اللاتينية « Audire » ومعناها يستمع ومصطلح التدقيق محاسبي في الأصل، ويقوم على فكرة المصادقة والتحقق من مصداقية الممارسات المتعلقة بأعمال الشركة.

ومن أهم العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق كبر حجم المشروعات وظهور شركات الأموال المساهمة، أيضا صدور بعض القوانين والتشريعات مثل قانون ضريبة الدخل والسوق المالية وحماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم.

حيث يمكن النظر لهذه المهنة بأنها مسعى منهجي وموضوعي يسعى إلى اكتشاف الأخطاء ومحاولة تقديم حلول لمعالجتها في شكل قالب من توصيات معدة من قبل شخص محترف ومستقل، ودونها يؤدي بالشركة إلى خسائر بحتة.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

تمهيد الفصل الثالث:

- المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق الداخلي
- المبحث الثاني: طبيعة التدقيق ومعايير التدقيق الداخلي
- المبحث الثالث: مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي

خلاصة الفصل الثالث.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

تمهيد:

يعتبر تطور التدقيق الداخلي بشكل مطرد مع تقدم العلوم الإدارية بعد الحرب العالمية الثانية، ويعتبر التدقيق الداخلي من أهم الأنشطة الداخلية التي تركز عليها الشركات، لما لها من أثر بالغ في ضبط نظام الرقابة الداخلية ومراجعة مختلف الأنشطة والعمليات المالية المتعلقة بمختلف المعاملات التي تتعرض لها، والتحقق من سلامة السجلات والبيانات، والمحافظة على أصول الشركة، وكذلك المساهمة في تفعيل دوره الأساسي في التقييم وذلك استناداً إلى معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها.

حيث نجد أن التدقيق الداخلي فرض نفسه كضرورة حتمية أساسية للأعمال وفي مختلف الأنشطة، إلا أن انتشار هذا المفهوم والاعتراف به كمهنة بدأ منذ أن أصبح المدققين الداخليين في العام 1941 هيئة مهنية دولية، وهي التي تسمى بمعهد المدققين الداخليين والذي أهتم بتطوير مفاهيم التدقيق الداخلي كمهنة تواكب التطورات الحاصلة في شركات المساهمة .

وبناءً عليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: طبيعة التدقيق ومعايير التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق الداخلي

نجد أن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد وقد عرف مند فترة طويلة، حيث أن خدمات التدقيق الداخلي أصبحت عنصراً جوهرياً وأساسياً لضمان الأداء المالي في الوحدات الاقتصادية وتحقيق أهداف الشركة.

1. التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر¹:

سنقوم بالتطرق إلى التطور الذي شهدته مهنة التدقيق الداخلي وفق الحقب والمراحل التي مرت بها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، والتي قسمناها إلى ثلاث مراحل وهي: مرحلة ما قبل الإصلاحات الاقتصادية والمرحلة المالية.

- المرحلة الأولى ما قبل 1988: إن النظام السائد خلال تلك المرحلة هو الاقتصاد المخطط أو ما يدعى بالاقتصاد الاشتراكي، والذي يمتاز بالطابع العمومي ويخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط والتوجهات الاستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التابعة لها.

لقد كانت المؤسسات الاقتصادية العمومية تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة في وضعه لقانون خاص بهذه الهيئة، على ضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس، حيث نصت المادة 36 من قانون 05/80 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى الهيئات توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالها، ومنه نستنتج أنه بهذا الشكل فإن الإدارة العليا المسؤولة عن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تفقد مسؤوليتها على الوظيفة وذلك بجعلها تحت سلطة ومسؤولية الإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها ومجالات تدخلاتها.

- المرحلة الثانية 1988 - 1995: منذ أن اختارت الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي، قامت السلطات العمومية بوضع جملة من القوانين تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، ما يعني انفتاح الجزائر على الاستثمار الخاص المحلي والأجنبي وكان من بين هذه القوانين قانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية الذي كرس في مادته 40 إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وقد جاء فيه مايلي: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم

¹ - يزيد صالح، عبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد التاسع، ورقلة، الجزائر، 2016، ص 62 - 63.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"، انطلاقاً من نص هذه المادة، نرى أن مهام وظيفة التدقيق الداخلي تتمثل 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.

-المرحلة الثالثة من 1995 إلى يومنا هذا¹:

حيث شهدت سنة 1995 إلغاء كل قوانين الإصلاحات الاقتصادية بما فيها قانون 01/88 بالأمر الرئاسي رقم 95/25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995، والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة، المميز من هذه المرحلة بالرغم من إلغاء المادة 40 إلا أن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات العمومية الاقتصادية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، ومن بين هذه التعليمات:

○ التعليمية رقم STP/DPE 36 المؤرخة يوم 17 فيفري 1988 الصادرة من المجلس الوطني لمساهمة الدولة.

○ التعليمية الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمة الدولة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003.

○ التعليمية رقم 07/SG/79 يوم 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة التدقيق الداخلي وتقوية أنظمة التدقيق الداخلية،

تري الطالبة من خلال ما سبق أن مراحل تطور التدقيق الداخلي مرت بثلاث مراحل، حيث كانت المرحلة الأولى تخضع لرقابة مجلس المحاسبة وضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس، والإدارة العليا هي المسؤولة عن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي وبالتالي في هذه المرحلة تفقد وظيفة التدقيق الداخلي استقلاليتها وحيادها باعتبارها تحت سلطة الادارة العليا.

أما المرحلة الثانية عرفت الجزائر مرحلة انتقالية من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، حيث تم تكريس القانون الجزائري في المادة 40 الزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد ما كانت تخضع لرقابة مجلس المحاسبة.

وفي المرحلة الثالثة والأخيرة تم إلغاء كل القوانين الخاصة بالإصلاحات الاقتصادية إلا أن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي.

¹ - يزيد صالح، عبد الله مايو، نفس المرجع السابق، ص 63.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

2. الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر¹:

أنشئت جمعية المدققين المستشارين الداخليين (ACCIA) رسميا في 19 جويلية 1993 من طرف مجموعة من المدققين الداخليين يعملون في مؤسسات اقتصادية ومالية جزائرية تنشط في قطاعات مختلفة، وهي هيئة غير حكومية مستقلة مقرها شركة سيدار بمدينة عنابة، تضم حوالي 140 مدققا داخليا، هذه الجمعية تعدت الحدود منذ 1995 ولها علاقة تعاون مع مجموعة من الجمعيات في (أمريكا، كندا، لكسمبورغ، فرنسا، سويسرا، تونس، المغرب، مالي، الكاميرون، السنغال)، وهي تعمل على وضع معايير التدقيق الداخلي في الجزائر، كما تسعى لتحقيق مايلي:

- ترقية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي؛
- خلق وتدعيم العلاقات ما بين المدققين الداخليين، ما يمكن من التعاون وتبادل المعارف؛
- اقتراح محاور التكوين وتحسين المستوى في مجال التدقيق الداخلي؛
- جمع وتوزيع الدوريات والمراجع المتخصصة في التدقيق الداخلي؛
- خلق وتدعيم العلاقات مع جمعيات وطنية وأجنبية ذات أهداف مماثلة،
- البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية والالتزام بأخلاقيات المهنة؛
- العمل على تنظيم ملتقيات بين المدققين الداخليين العاملين في مختلف المؤسسات من أجل تبادل الخبرات والأفكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للتدقيق الداخلي؛
- برمجة دورات تكوينية في مهنة التدقيق الداخلي منذ جانفي 2009 بالتعاون مع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة (IFACI).
- مساعدة الشركات على إنشاء ميثاق التدقيق الداخلي؛

¹ - يزيد صالح، وعبد الله مايو، نفس المرجع السابق، ص 63-64.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

3. تطور مفهوم التدقيق الداخلي وأهدافه¹:

تميزت المرحلة الأولى أي ما قبل 1947 بضيق نطاق عمل التدقيق الداخلي، حيث كان مجرد نشاط بسيط داخل الإدارة المالية للمؤسسة ينحصر مهمته في التأكد من سلامة العمليات المالية والمحاسبية، بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة داخل المؤسسة وذلك لخدمة المدير المالي .

وفي عام 1947 أصدر المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين أولى توصياته عن مسؤوليات المدقق الداخلي، وعرف التدقيق الداخلي في هذه التوصية بأنه: "النشاط التقييمي المستقل الذي يتم داخل المؤسسة بهدف تدقيق العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات، كأساس لتقديم خدمات للإدارة وبالتالي فإنها رقابة إدارية تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى".

وفي عام 1958 قام المعهد بتدقيق توصياته في ضوء التطورات التي حدثت خلال 10 سنوات وبناء على ذلك أصدر التعريف التالي للتدقيق الداخلي بدلا من التعريف السابق حيث ذكر أن " التدقيق الداخلي هو ذلك النشاط التقييمي المستقل داخل المؤسسة لتدقيق العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية وبناءة، فهو جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى". وفي عام 1971 قام المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بتعديل توصياته مرة أخرى وشملت هذه التوصيات تعريفا جديدا للتدقيق الداخلي حيث عرفه بأنه " :نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة لتدقيق عملياتها بقصد تقديم الخدمات إلى الإدارة وهو جزءا من نظام الرقابة الإدارية، يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى".

وفي عام 1981 عرف المعهد الأمريكي للتدقيق الداخلي بأنه " :نشاط تقييمي مستقل داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها وخدمة لها، وهو نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة الأخرى". وعليه تحول التدقيق الداخلي من أداة لخدمة الإدارة إلى أداة لخدمة الشركة ككل.

¹ - علون محمد ملين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPIGI"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص : محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص 13.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

وهذا التحول راجع للظهور لجان التدقيق التي يتم تشكيلها من مجموعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، بحيث يمثلون نوعاً من الرقابة على زملائهم المديرين التنفيذيين¹.

وفي سنة 1989 قام معهد المدققين الداخليين الأمريكي بتعريف التدقيق الداخلي على النحو التالي²:

التدقيق الداخلي: هو وظيفة تقييمية مستقلة، تؤسس داخل الشركة، وبهدف مساعدة موظفي الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، ومن أجل هذه الغاية يزودهم التدقيق الداخلي بالتحليلات، التقييمات، التوصيات، المشورة والمعلومات الخاصة بالنشاطات التي يقوم بتدقيقها".

وفي عام 1991 أصدر المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين تعريف آخر للتدقيق الداخلي تمثل في: "وظيفة تقييمية مستقلة، تنشأ داخل مؤسسة معينة، بغرض فحص وتقييم أنشطتها لخدمة الشركة"³.

في عام 1998 تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (Internal The Institute of Auditors) التدقيق الداخلي بأنه نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي⁴ يهدف إلى إضافة قيمة للشركة عن طريق أسلوب منظم ومنضبط⁵ يكمن في تحسين عملياتها وتحقيق أهدافها⁶.

أما المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (Institut Française De L'audit Et Du Contrôle (IFACI) Interne فقد عرف التدقيق الداخلي على أنه "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة"⁷.

1 - علون محمد لين، نفس المرجع السابق، ص 14.

2 - توفيق زومان، فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق والرقابة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، التخصص: بنوك وتأمينات، جامعة منتوري - قسنطينة-، الجزائر، 2005-2006، ص 12 (بتصرف).

3 - علون محمد لين، نفس المرجع السابق ص 14.

4 - قاسم محمد زريقات، أثر دليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد الثاني، الجامعة الأردنية، الأردن، 2011، ص 209 (بتصرف).

5 - بدر محمد علوان، فاعلية الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بناء على معايير التدقيق وأثرها على التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث والتسعون، الجامعة المستنصرية، العراق، 2012، ص 300 (بتصرف).

6 - شاكر البلداوي، وآخرون، إدارة المخاطر في ظل أركان التحكم المؤسسي (دراسة ميدانية في البنك العربي الأردني)، مجلة جامعة المنصورة، العدد (18)، 2012، ص 9 (بتصرف).

7 - أحمد نقاز، مسعود صديقي، تشخيص وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية -دراسة حالة شركة سوناطراك مديريةية الصيانة بالأغواط-، مجلة الباحث، العدد الرابع عشر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص 166.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

أما في 26 جوان من عام 1999 أصدر المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين التعريف الشامل والمفهوم الجديد المتطور للتدقيق الداخلي الذي يناسب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال حيث عرفه على أنه: "نشاط تأكيد واستشاري وموضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، والمساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنتظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة"¹.

ويعرف معهد المدققين الداخليين² (IIA): التدقيق الداخلي نشاط موضوعي واستشاري مستقل مصمم لإضافة القيمة والتحسين للعمليات التشغيلية للشركة، ويساعد في تحقيق أهدافها من خلال أسلوب منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات التحكم، نجد أن هناك عدة عناصر مشتركة بينه وبين تعريف التحكم المؤسسي خاصة تلك العناصر المتمثلة بالتأكيد، والمخاطرة، والرقابة .

وفي العديد من الطرق تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي لاعب أمامي هام في النشاطين الأساسيين للتحكم وهما مراقبة المخاطر، وتزويد التأكيدات المتعلقة بالضوابط الرقابية فضلا عن أن مجهودات المدقق الداخلي الخاصة بالمخاطر تعتبر مداخلات حساسة للمشاركين الآخرين في التحكم، بما في ذلك لجنة التدقيق والإدارة.

- وبهذا يتضح مدى التطور في خدمات التدقيق الداخلي، حيث كانت تشمل وفقا للمفهوم القديم للتدقيق الداخلي على وظيفتي الفحص والتقييم وقد أدى هذا التوسع في خدمات التدقيق الداخلي إلى حدوث تطور في أهدافه، فبعدما كان أهم أهداف التدقيق الداخلي هو توفير رقابة داخلية فعالة بتكلفة معقولة، أصبحت³ :

- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط استراتيجية الشركة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الاستراتيجية.

- تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر.

- تقييم وتحسين فاعلية الرقابة.

- تقييم وتحسين فاعلية عمليات حوكمة الشركات.

1 - علون محمد ملين، نفس المرجع السابق، ص 15.

2 - بان توفيق نجم، الدور التكاملية للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي (دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقية)، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد الرابع والعشرين، مركز دراسات البصرة والخليج العربي، جامعة البصرة، العراق، 2013، ص 27.

3 - نور الدين مزباني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية "دراسة ميدانية"، العدد الثالث عشر، مجلة علمية محكمة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية، الجزائر، 2012، ص 315 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

يتضح بأن مراحل تطور التدقيق الداخلي تميزت في المرحلة الأولى ببساطة عمل التدقيق الداخلي، وعدم تداخل الأنشطة وقلة تعقد أعمال الشركة، حيث كان في هذه المرحلة يعنى بالتأكد من صحة وسلامة العمليات المالية والمحاسبية في إطار خدمة المدير المالي.

أما المرحلة الثانية تميزت باتساع مجال عمل التدقيق الداخلي داخل الإدارات المالية والمحاسبية، واعتباره وسيلة تقوم بتزويد الإدارة بالتحليل والتقييم من أجل تحسين سياسات وخطط العمل بالإضافة إلى أنه أداة رقابية .

وفي المرحلة الثالثة قام المعهد بصياغة توصياته، حيث تم اتساع مجال عمل المدقق الداخلي من تدقيق العمليات المحاسبية والمالية من أجل خدمة الإدارة وتقييم فعالية نظم الرقابية الأخرى.

والمرحلة الرابعة تم إعادة صياغة توصيات المعهد وقام بإصدار تعريف آخر للتدقيق الداخلي حيث أفضى فيه بأنه نشاط تقيمي مستقل هدفه تدقيق العمليات المحاسبية والمالية، يسعى لخدمة الإدارة باعتباره جزء من نظام الرقابة الإدارية، وتقييم فعالية نظم الرقابية الأخرى.

وفي المرحلة الخامسة بعدما كان التدقيق الداخلي يعنى بتدقيق جزء من الأنشطة الداخلة بالمؤسسة، أصبح يعنى بخدمة المؤسسة ككل، وهذا كان نتيجة ظهور لجان التدقيق.

نستنتج في المراحل الأخرى التي تلي المرحلة الخامسة بأن التدقيق الداخلي كان يقتصر على بعض الأنشطة الداخلية بالشركة، أي تحول إلى أداة رقابية للمؤسسة ككل في إطار تحسين فعالية العمليات كإدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ومساعدة المؤسسة في إنجاز أهدافها بطريقة ممنهجة وسليمة، وتقديم بعض النصائح والتحسينات في شكل توصيات التي من شأنها خلق قيمة مضافة للشركة.

يمثل التدقيق الداخلي مركز ثقة ومسؤولية في المشروع وتعهد إليه مهمة صيانة مصالح المشروع من خلال مهماته وتطوير طرق العمل وأن مهام التدقيق الداخلي ذات¹ وجهين الأول: هو الحماية من خلال التحقق من العمليات التي يقوم بها المشروع تقع ضمن نطاق المخطط الموضوع من قبل الإدارة والتحقق من كفاية المستندات التي على أساسها تدوين نتيجة العمليات، والتحقق من حسن التسجيل بالشكل الذي يظهر الصورة الصادقة عن وضع المشروع والتحقق من وجود الأصول المادية وسبل المحافظة عليها.

1 - محمد خالد المهدي، حسن عبد الكريم سلوم، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والستون، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007، ص 119.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

أما الوجه الثاني فيتمثل بتطوير أسس وسبل العمل بحكم اطلاعه على جميع نواحي نشاط المشروع وعلاقته بالإدارة العامة وبجميع أقسام المشروع إذ يمكن من تكوين فكرة واضحة وصحيحة عن الأهداف والمخططات الموضوعية وطرق تنفيذها.

وعرف التدقيق الداخلي أيضاً على أنه: جهاز تقويمي مستقل يعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة وتتسع مهامه لتشمل جميع أنشطة المؤسسة وخاصة الجوانب المالية والإدارية¹.

ووفقاً للمعايير المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الخاصة بالتدقيق الداخلي الحديث عرف التدقيق الداخل في الولايات المتحدة الأميركية "IIA" بأنه²: وظيفة تقييم مستقل داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها وذلك كخدمة للشركة، تقليدياً اهتم المدققين الداخليين بالنواحي المالية والمحاسبية حيث أمتد التدقيق الداخلي ليشمل النواحي التشغيلية "Operational Areas" وبشكل مباشر أو غير مباشر فإن السجلات المحاسبية تعكس الأنشطة التشغيلية، ويجب أن يتعامل المدقق الداخلي بشكل متوازن ومستقل مع كلا من النواحي المالية والتشغيلية ويجب أن يحقق المدقق الداخلي منافع ومزايا من وراء الربط وإيجاد علاقات بين كلا من النواحي المالية والتشغيلية. وعرف أيضاً على أنه "مجموعة من الإجراءات والسياسات والبرامج التي يتم تبنيها لضمان البرامج الحكومية لتحقيق الأهداف المرجوة، كما أن الموارد المستخدمة لتقديم هذه البرامج تتوافق مع الأغراض والأهداف الموضوعية للشركات المعنية، بحيث يتم حماية تلك الموارد من الضياع والغش وسوء الإدارة، إضافة إلى توثيق المعلومات والحصول عليها، وحفظها في وقتها للتقرير عنها من أجل استخدامها في اتخاذ القرار"³.

وبالتالي تتجلى مهمة التدقيق الداخلي في ضمان التأكيدات وتقديم الاستشارات، فالأولى يكون هدف المدقق فيها تقييم الأدلة لتوفير رأي مستقل فيما يتعلق بالعمليات والنظام، أو غيرها من المواضيع المتعلقة بعمله، وطبيعة هذه الخدمة تناط بالمدقق الداخلي، وهناك ثلاثة أطراف لهذه الخدمة هو العاملون المشاركون في العمليات أو في النظام، المدقق الداخلي، والمستخدم لنتائج التدقيق وفي الغالب تكون الإدارة العليا، أما الثانية فهي الخدمات

¹ - مجيد الشرع، بكر إبراهيم، استجابة متطلبات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية للحد من الفساد المالي والإداري في ضوء النظام المحاسبي الموحد ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث والتسعون، الجامعة المستنصرية، العراق، 2012، ص 188.

² - ناضم حسن عبد السيد، دور التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها " دراسة ميدانية في معمل اسمنت طاسلوحة"، المجلد السابع، العدد السادس والعشرين، الكلية التقنية البصرة، 2010، ص 155.

³ - مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان، المؤتمر الأول للمراجعة الداخلية بالسودان، الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة، وزارة المالية والاقتصاد، 20-21 جانفي، السودان، 2008، ص 8(بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

الاستشارية التي تتصف بكون طبيعتها استشارية وتؤدي بناء على طلب خاص من جهة معينة، وغالبا ما تكون الإدارة العليا، أي أن لهذه العملية طرفين هما المدقق الداخلي والجهة الطالبة لهذه الخدمة، كما هو الحال في حالة الفحص لغرض معين، أو تشكيل لجان للتحقيق.

وبالتالي فإن خدمة التدقيق الداخلي ذات أهمية كبيرة للإدارة؛ إذ تمكنها من تقويم وتطوير نفسها ذاتيا.¹ ويرى (Felix & Maletta) أن الإدارة تطلب من المدقق الداخلي المساعدة في تزويدهم بتأكيدات المتعلقة بالآتي:

الشكل رقم (1-3): متطلبات الإدارة اعتمادا على تأكيدات عمل المدقق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع: شاعر البلداوي، ص 9.

يتضح من الشكل رقم (1): أن عمل الإدارة واتخاذ قراراتها تعتمد بالدرجة الأولى من تأكيدات عمل المدقق الداخلي والفريق العامل معه باعتبار تلك التأكيدات المساهمة في التقليل من المخاطر والتحكم فيها وذلك لا يكون إلا بالمراقبة والسيطرة على العمليات التنظيمية في الشركة المعنية.

¹ - محمد ياسين الرحاحلة، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الأول، قسم المحاسبة، جامعة ال البيت، الأردن، 2005/1/27، ص 64 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

الشكل رقم (2-3) : عناصر جودة التدقيق الداخلي في الشركات:



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من (المرجع : قاسم محمد زريقات، ص210).

يتضح من الشكل رقم (3): أن هناك مكونات هامة للمحافظة على جودة التدقيق الداخلي من خلال المتابعة المستمرة لتحسين طرق الممارسة المهنية وذلك من خلال التقيد بميثاق عمل التدقيق الداخلي (داخل وخارج الشركة) .

3.1. أهداف التدقيق الداخلي:

ويحدد المعيار الأمريكي العام رقم 300 اهداف التدقيق الداخلي بما يلي:¹

- التأكد من تكامل المعلومات المالية والتشغيلية والتقارير.
- تحديد أن المنظمة تلتزم بالقوانين والسياسات والإجراءات والأدوات المالية.
- فحص ما إذا كانت الشركة تعمل بفاعلية وبطريقة اقتصادية.
- تحديد ما إذا كانت موارد الشركة مناسبة وتستغل لتحقيق الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها.
- التأكد من أن أنظمة حماية الأصول توفر الحماية المناسبة لتلك الأصول.

¹ - محمد ياسين الرحاحلة، نفس المرجع السابق، ص 64.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

4. أهمية التدقيق الداخلي وفوائده:¹

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي مع التوسع في الأنشطة التي تقوم بها الشركات بهدف تقويم هذه الأنشطة وتطويرها ورفع كفاءتها، ويمكن تلخيص الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي للإدارة كمايلي:

○ **خدمات وقائية** Protective services : التأكد من وجود حماية كافية للأصول، واتخاذ التدابير التي تكفل منع الانحراف عن السياسات والخطط عند التنفيذ.

○ **خدمات تقويمية** Evaluative services: قياس وتقويم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية.

○ **خدمات تطويرية** Developmental services: تقديم الاقتراحات لتطوير وتحسين الأنظمة داخل الشركة.

○ **فوائد التدقيق الداخلي** : إن وجود إدارة مستقلة تعنى بمهمات وظيفية التدقيق الداخلي يحقق عددا من الفوائد والمنافع للمنظمة يمكن إيجازها فيمايلي:

1- توفير بيانات ومعلومات دورية يمكن الاعتماد عليها، إذ إن الحاجة لمثل هذه البيانات أو المعلومات التي يمكن الوثوق بها تتزايد عندما تستخدم كأساس لاتخاذ القرارات وخاصة المتعلقة منها بتوظيف الموارد المتاحة فالمعلومات غير الدقيقة أو الناقصة من الممكن أن تسبب عدم كفاية التوظيف للموارد المحدودة والمتاحة لمتخذي القرارات المتعلقة بهذه الموارد.

2- إن التدقيق الداخلي يعطي مؤشرا لمدى تحقيق أهداف المنظمة وغاياتها ومدى الانحراف عن المعايير الموضوعية، مما يساعد الإدارة على تصحيح مسار المنظمة ومساعدتها في تبني السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات.

3- إن وجود التدقيق الداخلي في المنظمة يعطي ميزة الاستمرارية لعملية التدقيق، مما يكون له أثر نفسي على سلوك العاملين من حيث درجة الاهتمام بأداء الأعمال المطلوبة منهم، وإمكانية اكتشاف التلاعب والأخطار إن وجدت أول بأول، وبالتالي عدم وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ حدوث الخطأ وتاريخ اكتشافه، مما يساعد على اقتراح سبل العلاج، وتقارب حدوثها في المستقبل.

4- تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي، فمن خلال توفير المدقق الداخلي لتأكيدات بأن القوائم المالية تخلو من الأخطاء سواء كانت مهمة أو غير مهمة نسبيا، أو حتى تخفيض الأخطاء فيها فإنه يعطي صورة أفضل لعملية

¹ - المراجعة والرقابة الداخلية (الوحدة الثانية)، تخصص محاسبة، ص 52 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

الفحص التي يقوم بها المدقق الخارجي، وخاصة فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، مما يترتب عليه أتعاب المدقق الخارجي.

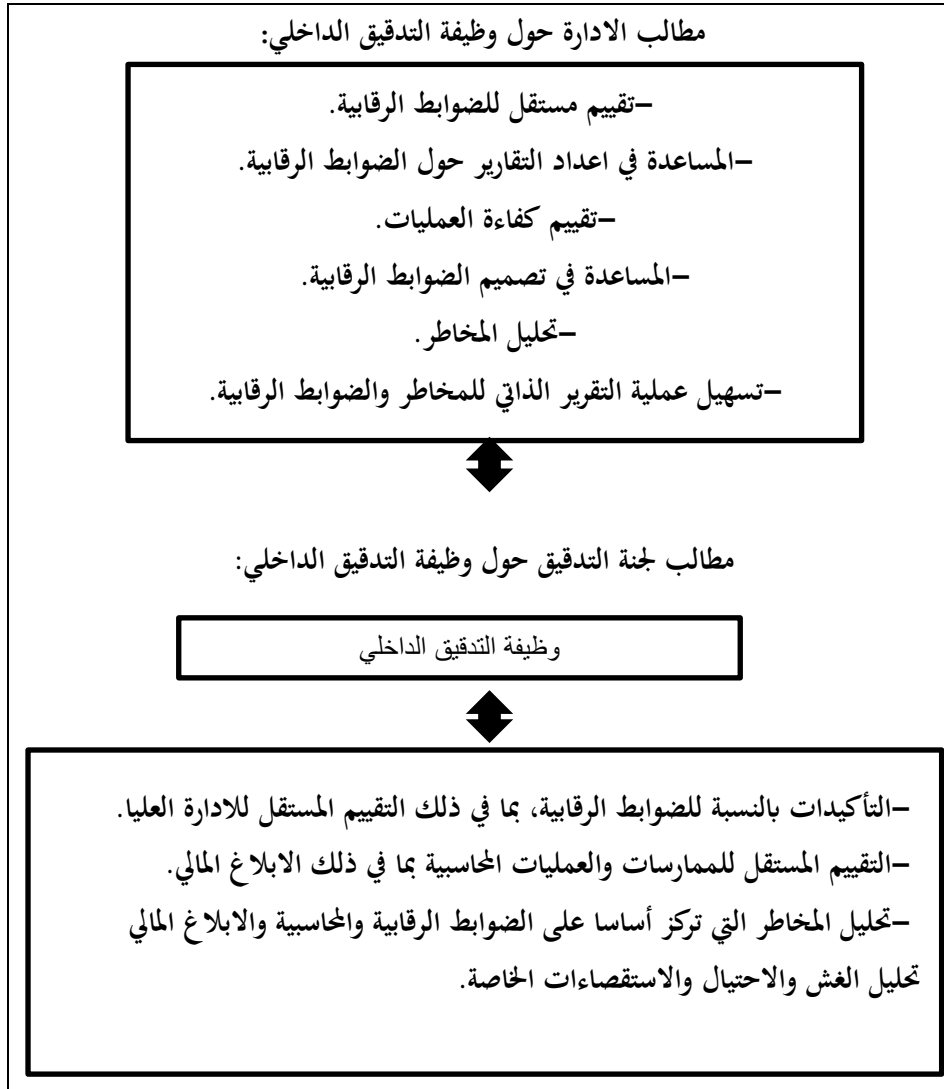
5- قدرة التدقيق الداخلي على إحداث التطوير، فمن خلال التعامل مع النشاطات المختلفة في المنظمة، الذي يعني ضرورة تقييم المدقق الداخلي لطبيعة كل نشاط والظروف المحيطة به وارتباطه بالأنشطة الأخرى داخل التنظيم، إذ يمكن للمدقق القيام بدراسة شاملة للآثار المترتبة لما يقدم من توصيات حول نشاط معين على الأنشطة الأخرى¹.

وأضيف أيضاً التدقيق الداخلي يقدم فوائد عديدة ومميزة للشركة لاسيما لمجلس الإدارة وللجنة التدقيق وجميعها تركز على الأبعاد المختلفة لتقدير المخاطر والرقابة، والشكل التالي يوضح المطالب المنافسة حول وظيفة التدقيق الداخلي لكل من مجلس الإدارة ولجان التدقيق:

¹ - محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص ص 32-33.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

الشكل رقم (3-4) : المطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلي



المصدر: بان توفيق نجم، الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي "دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقية"، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد الرابع والعشرون، مركز دراسات البصرة والخليج العربي، جامعة البصرة، العراق، 2013، ص 26.

من الشكل يتبين أن : إدارة الشركة دائما في حاجة للتحكم في أدائها والإجراءات الموضوعية من خلال دعم وظيفة التدقيق الداخلي في شكل توصيات من شأنها التقييم المستمر للضوابط الرقابية، المساعدة في اعداد التقارير، والنشطين الأساسيين لتحكم التدقيق الداخلي هما مراقبة المخاطر وتزويد التأكيد بخصوص الضوابط الرقابية.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: طبيعة التدقيق ومعايير التدقيق الداخلي

نتيجة التطور الحاصل الذي مس مختلف المجالات والذي مس وظيفة التدقيق الداخلي أصبح من الضروري والأجدر تعيين مدققي على مستوى المؤسسات الاقتصادية والشركات الكبرى المساهمة لما لهم من دور فعال وأساسي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومساعدة الإدارة في اتخاذ قراراتها.

1- طبيعة التدقيق الداخلي¹:

لقد تعددت المفاهيم والآراء حول طبيعة التدقيق الداخلي، والبعض يعتبرها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية، وآخرون يعتبرونها وظيفة إدارية حتمية ونشاط علمي مستقل، ولما كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الأخطاء والغش وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للمدقق الداخلي، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول الشركة .

وكنتيجة حتمية للتطور التكنولوجي الذي أصاب وظيفة التدقيق الداخلي فقد اعتبرت كنشاط للتقييم ومساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلال المدقق التنظيمي، فأصبحت وسيلة فعالة للنصح والإرشاد لمن يعملون في الشركة من أجل تطويرهم وتحسين أدائهم وكذلك إيصال المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها من خلال التدقيق المستندي والحسابي والفني.

ترى الطالبة بأن وظيفة التدقيق الداخلي نشاط علمي مستقل باعتبارها العامل الأساسي الوحيد في التحقق من مدى سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول الشركة.

ونتيجة للتطور الحاصل الذي مس مختلف الوظائف منها وظيفة التدقيق الداخلي التي أصبحت بمثابة الوسيلة الفعالة للنصح والإرشاد بغية تطوير وتحسين أداء الشركة بالاعتماد على الأدوات المتعارف عليها.

إن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر عملية سلوكية نظراً لارتباطها بالسلوك والتصرف الإنساني حيث أن طرفيها المدقق والخاضع للتدقيق فهم أفراد من البشر، كما أنها سلوكية أيضاً لأن هدفها التأثير في السلوك أو التصرف عن طريق

¹ - عادل حسن محمد الشيخ اسماعيل، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين- دراسة ميدانية على عينة من شركات التأمين بجمهورية السودان والمملكة العربية السعودية-، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان، 2016، ص 27-28 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص والتقييم، ومن هنا فإن نجاح عملية التدقيق لا تتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذي يتم تدقيقه فحسب، بل خصائص الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل.

ومسؤوليات المدقق الداخلي تتطلب تدقيق وتقييم الخطط والسياسات والإجراءات والسجلات ويكون المسئول عن إنجاز هذه الأعمال مسئول مسئولية مباشرة عن صحة وسلامة الأعمال المنوطة به وكما تم الإشارة إليه سابقاً فإن وظيفة المدقق الداخلي استشارية وعليه لا تكون له سلطة على العاملين بالإدارات والأقسام التي يتولاها تدقيق وتقييم عملها.

وبصدد تعظيم قيمة المراجعة الداخلية فقد توالى إصدارات المجمع العلمية والمنظمات المهنية على المستوى الدولي في عام 1993 مقارنة بعام 2003 ، وفيما يلي القيمة الاقتصادية المضافة لوظيفة التدقيق الداخلي خلال هاتين الفترتين (معهد المراجعين الداخليين الأمريكي 2003).

من خلال الجدول الموالي رقم (3-1): تطور طبيعة التدقيق الداخلي

حديثاً (2003)	أوجه المقارنة	تقليدياً (1993)
التأكيد الموضوعي - الخدمات الاستشارية	الخدمات	الفحص - التقييم
تعظيم قيمة المؤسسة - دعم حوكمة الشركة	الأنشطة	الحماية - الدقة - الكفاءة - الالتزام
إدارة المخاطر المالية والتشغيلية	الأهداف	منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء و
الفحص التحليلي	الوسائل	التلاعب
لجنة التدقيق	التبعية	اختبارات الالتزام التحقق
المساهمين ومجلس الإدارة الإشرافي	التوصيات	الإدارة التنفيذية
الاستقلال	الحياد	الإدارة التنفيذية
		التبعية الإدارية

المصدر: محمد عبد الفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية) مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005، ص 09.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

2- تطور معايير التدقيق الداخلي¹:

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة، ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي، لذا يجب إخضاع معايير التدقيق الداخلي إلى عملية تقييم وتطوير مستمرة لضبط عمل المراجع الداخلي، ويتكون الإطار العام لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي وضعها معهد المدققين الداخليين عام 1978 وتم تعديلها (IIA) عام 1993 من خمسة معايير عامة، تم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي، وكجزء من استجابة الأزمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي لحوكمة الشركات كعلاج لها هو تطوير دور التدقيق الداخلي، وتحقيق هذا الأمر من خلال معايير تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات، وتنفيذاً لهذا الأمر أصدر معهد المدققين الداخليين «IIA» معايير حديثة سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتباراً من سنة 2004 إذ أصدرت معايير التدقيق الحديثة في مجموعتين وهما:

1.3. معايير الصفات "Trail Standards" "سلسلة الألف": وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي، وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات وثيقة التدقيق الداخلي الاستقلالية والموضوعية، البراعة وبذل العناية المهنية والرقابة النوعية وبرامج التحسين وهي كما يأتي:

- معيار رقم 1000 الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي والغرض من السلطات الممنوحة لهم ووجوب تدوينها رسمياً في لائحة التدقيق الداخلي التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة؛

- معيار رقم 1100 الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة و في إبداء الرأي النهائي للمدققين؛

¹ - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي"، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2012، ص ص 9-11.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

- معيار رقم 1200 البراعة في أداء المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي، وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها؛

- معيار رقم 1300 جودة التدقيق الداخلي وخضوعها لعمليات التقييم والتحسين¹.

2.3. معايير الأداء Performance Standards "سلسلة الألفين"²: وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أدائها وشملت على إدارة نشاط التدقيق الداخلي (الخطة السنوية)، طبيعة العمل، تخطيط المهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الإنجاز وقبول إدارة المخاطر.

وتنطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات التدقيق الداخلي بشكل عام، بينما معايير التنفيذ (Implementation Standards) (سلسلة Xnnnn) فتتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل اختبارات الإذعان وفحص الغش والتدليس والتقييم الذاتي للرقابة، ويتم وضع معايير التطبيق بالأساس لأعمال التوكيد (أشير لها بحرف A متصلا برقم المعيار 1130.A1) ولأعمال الاستشارة (أشير لها بحرف C متصلا برقم المعيار 1130.C1 مما سبق، نجد أن أهم التطورات التي حدثت في معايير التدقيق الداخلي وهذا حسب آخر إصدار للمعايير لسنة 2008 من طرف معهد المراجعين الداخليين (IIA)، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة هي:

- معيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي والتي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم التدقيق في الشركة، وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفاعلية لتمكين التدقيق الداخلي من خلق قيمة إضافية للشركة؛

- معيار رقم 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي، إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن تقوم بالتقييم وبالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات؛

- معيار رقم 2200 تخطيط مهمة العمل، هذه المعايير تتناول أهم الاعتبارات التي يجب أن يأخذها المدقق عند التخطيط لمهمة التدقيق من حيث تحديد الأهداف ونطاق العملية؛

- معيار رقم 2300 أداء مهمة العمل، إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقييم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها؛

¹ - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، نفس المرجع السابق، ص 10.

² - نفس المرجع، ص 11.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

- معيار رقم 2400 توصيل النتائج، إذ ينبغي على المدقق الداخلي أن يقوم بإيصال نتائج العمل التدقيقي بالوقت والطريقة المناسبين؛

- معيار رقم 2500 متابعة التقدم، وهذه المهمة تقع على مدير قسم التدقيق الداخلي الذي ينبغي أن يكون حريصا على أن يؤسس نظام للعمل ويتولى مسؤولية الحفاظ عليه ومراقبته وإيصال النتائج للإدارة؛

- معيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر، بما أن تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبح نشاط عمل التدقيق الداخلي بموجب المعيار 2120 ينبغي على مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر، وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للشركة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا، وإذا لم يتم حله يتم رفعه لس الإدارة للتوصل للحل المناسب.

والمعيار رقم 2130 المتفرع من المعيار رقم 2100 من المجموعة الثانية يختص بحوكمة الشركات، ويشير إلى أنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة إسهامها في تقويم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي¹:

- التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها بحيث تكون الإدارات مهينة وقادرة على الإفصاح عن أن نشاطاتها و أفعالها و قراراتها مطابقة للأهداف المحددة والمتفق عليها.

- مراقبة عملية إنجاز الأهداف من خلال: (تقييم نوعية الأداء المنفذ، تقديم التوصيات المناسبة، رفع الكفاية الإنتاجية، التحقق من المساءلة، التحقق من الحفاظ على قيم الشركة).

الجدول الموالي (2-3): تطور معايير التدقيق الداخلي

رقم المعيار	تقليديا	رقم المعيار	حديثا
100	الاستقلال		معايير السمات
110	المكانية التنظيمية	1000	الغرض والسلطة والمسئولية الاستقلال
120	الموضوعية	1100	والموضوعية
200	الكفاءة المهنية للعمل	1110	الاستقلال التنظيمي
210	الموظفية	1120	الموضوعية الفردية
220	المعرفة والمهارات والانضباط الاشراف	1130	تهديد الاستقلال
230	الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي الإذعان	1200	الكفاءة والعناية المهنية
22	لمعايير السلوك	1210	الكفاءة المهنية
240	المعرفة والمهارات والانضباط	1220	العناية المهنية

¹ - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، نفس المرجع السابق، ص 11.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

العلاقات الإنسانية والاتصالات	250	التطوير المهني المستمر	1230
التعليم المستمر	260	تأكيد الجودة وبرامج التحسين	1300
العناية المهنية اللازمة	270	تقييم برامج الجودة	1310
نطاق العمل	280	التقرير عن برامج الجودة	1320
الثقة ونزاهة المعلومات	300	الفحص بالمعايير	1330
الإذعان للقوانين والخطط	310	الإفصاح عن عدم الإذعان.	1340
حماية الأصول	320	معايير الأداء	
الاستخدام الاقتصادي للموارد	330	إدارة أنشطة المراجعة الداخلية	2000
إنجاز الأهداف الموضوعية	340	التخطيط	2010
أداء عمل المراجع الداخلي	250	الاتصال والموافقة	2020
تخطيط المراجعة	400	إدارة الموارد	2030
فحص وتقييم المعلومات	410	السياسات والإجراءات	2040
توصل النتائج	420	التنسيق	2050
التابعة	430	التقرير إلى المجلس والإدارة العليا	2030
إدارة قسم المراجعة الداخلية	440	طبيعة العمل	2100
الأهداف والسلطة والمسئولية	500	إدارة المخاطر	2110
التخطيط	410	الرقابة	2120
السياسات والإجراءات	520	التحكم	2130
إدارة وتطوير الموظفين	530	تخطيط المهمة	2200
المراجعين الخارجيين	540	اعتبارات التخطيط	2201
تأكيد الجودة	550	أهداف المهمة	2210
	560	نطاق المهمة	2220
		تخصيص موارد المهمة	2230
		برنامج عمل المهمة	2240
		أداء المهمة	2300

المصدر: محمد عبد الفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية) مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005، ص ص 9-11.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

بعد صدور معايير المراجعة الداخلية الدولية عام 2003م بدأ الفكر المحاسبي في التوجه نحو تغير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي بحيث تصبح أنشطتها المستجدة ذات قيمة اقتصادية وفي ذات الوقت تضاف مهارات جديدة للمدقق الداخلي تؤدي إلى تحسين أدائه في مجال التأكيد والاستشارات، ويمكن التدليل على ذلك من خلال النقاط الأساسية لمفهوم التدقيق الداخلي بثوبها الجديد والتي تتلخص في¹:

- تغد وظيفة التدقيق الداخلي نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية للشركة، نتيجة الرغبة في تبعيته إلى مجلس الإدارة الإشرافي داخل دائرة لجنة التدقيق المنبثقة عنه، كما أنه يقوم بعرض تقاريره على هذا المجلس وأيضاً على الملاك عند الضرورة.

- إنها نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي من خلال أشخاص مهنيين ذو خبرة ومهارة عالية سواء من داخل أو خارج الشركة، ولا شك في أن السماح للأطراف الخارجية بتقديم التدقيق الداخلي يؤكد على دعم جودة هذه الخدمات من ناحية كما يدعم من موثوقين المعلومات المالية وغير المالية وإرساء قواعد الشفافية المقبولة .

- الالتزام من قبل المدققين الداخليين بتطبيق معايير التدقيق الداخلي ؛

- توسيع نطاق التدقيق الداخلي الذي يشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، وفي هذا تأكيد صريح وموجه لخدمة العملاء التي قد تتخطى المهام التقليدية وتدخل دائرة إدارة وتقييم المخاطر ودعم نظام حوكمة الشركات.

- التزام المدقق الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي تركز على التقييم الموضوعي للأدلة من أجل رأى في مستقل عن الأعمال المهنية.

- إرساء مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة مهنة التدقيق الداخلي ووضع إطار عام لتحسين أداء أنشطتها في ضوء مجموعة من الأسس القادرة على قياس هذا الأداء بحيث تؤدي في نهاية المطاف إلى تحسين وتعزيز العمليات التنظيمية بالمنظمة.

- وجود استراتيجية للتدقيق الداخلي تستهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها أكثر من إضافة القيمة للإدارة التنفيذية بالمنظمة.

¹ - محمد عبد الفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتنفيذ قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية) مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005، ص ص 11-13 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

- التأكيد بصورة غير تقليدية على أن اعتبار عناصر نظام الرقابة الداخلية هي المدخل اللازم لمساعدة شركات الأعمال على توفير نظام جيد، وبناءا عليه فقد أصبح لازماً على المدقق الداخلي مباشرة مهام ومسؤوليات جديدة في مجالات إدارة المخاطر والرقابة.

- فصل الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين المبنية على المعرفة والمهارة عن عنايتهم المهنية المبنية قدرتهم في التركيز على أهداف العمل وتبنى استراتيجيات معلنة وتنفيذ الأنشطة باستخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة.

-توكيد جودة تقرير المدقق الداخلي من خلال الإشارة إلى أن أنشطة المدقق الداخلي قد تمت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الدولية .

-تطبيق دليل أخلاقيات التدقيق على كل الأطراف والوحدات التي تزود بخدمات التدقيق الداخلي وذلك لدعم الثقافة الأخلاقية لمهنة التدقيق الداخلي عالمياً.

3- معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي¹:

-معيار الاستقلال: يعتبر استقلال المدقق الداخلي من أهم متطلبات نجاح مهنة التدقيق الداخلي، وذلك وفقاً لما جاء في المعيار 1166 من معايير معهد المدققين الداخليين والخاص بالاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي، حيث ينص المعيار على أنه يجب " أن يتمتع التدقيق الداخلي بالاستقلال عن الأنشطة التي يتولى تدقيقها، ويعتبر المدقق الداخلي مستقلاً عندما يقوم بأداء عمله بحرية IIA وموضوعية، ويساعد استقلال المدقق الداخلي على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة.

ويمكن تفسير بعض جوانب استقلالية المدقق الداخلي فيما يلي:

أ- الاستقلال التنظيمي : حيث يجب أن يكون مدير التدقيق الداخلي تابعا أما لمجلس الإدارة مباشرة أو إلى لجنة التدقيق إذ كان لها وجود بالمنظمة، حتى يتمكن المدقق الداخلي من الاتصال المباشر وتقديم التقارير إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق في الشركة.

ب- الموضوعية الشخصية : مما يعني تمتع المدقق الداخلي بالحياد وعدم وجود مصالح أو ضغوط على المدقق الداخلي تؤثر على موضوعية ومصداقية قراره.

¹ - صبري ماهر مشتهي، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين - دراسة حالة قطاع غزة-، جامعة القدس المفتوحة، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2013، ص 419-420.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

- معيار الكفاءة المهنية:

والذي أكد على ضرورة توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق الداخلي، وضرورة توافر جوانب المعرفة والمهارات والتدريب الضرورية لتحمل مسؤوليات القيام بعملية التدقيق الداخلي، كما يجب أن يمارس المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال التدقيق.

○ معيار أداء عمل التدقيق الداخلي:

نتيجة للتوسع الذي حدث في مهام المدقق الداخلي من خلال قيامه بفحص وتقييم كافة عمليات الشركة، فقد أصبح من الضروري إتباع أسلوب معين عند أداء عمليات التدقيق المختلفة، وهذا ما ينص عليه المعيار الرابع من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث يجب أن تشمل أعمال التدقيق الداخلي تخطيط عملية التدقيق الداخلي، وفحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج ومتابعتها.

○ مجال عمل التدقيق الداخلي:

يشير هذا المعيار إلى دور الإدارة العليا ومجلس الإدارة في إعطاء إرشادات عامة للمدقق الداخلي لتحديد الأنشطة التي يجب تدقيقها، فقد حدد الهدف الأساسي للمدقق الداخلي باعتبار أنه المحدد الأساسي لنطاق فحصه هو التأكد من دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، حيث ينص المعيار على أن مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.¹ كما نستنتج أن للتدقيق دور كبير في توسيع نطاقه ليشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، وفي هذا تخطي للمهام التقليدية ودخول دائرة إدارة وتقييم المخاطر ودعم نظام الحوكمة، وبالتالي إضافة قيمة للشركة، هذا كما تضمنت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي أحد المعايير المتعلقة بالاستقلالية عن بقية الأنشطة الممارسة في المؤسسة باعتباره يساعد على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة.²

¹ - صبري ماهر مشتهي، نفس المرجع السابق، ص 420.

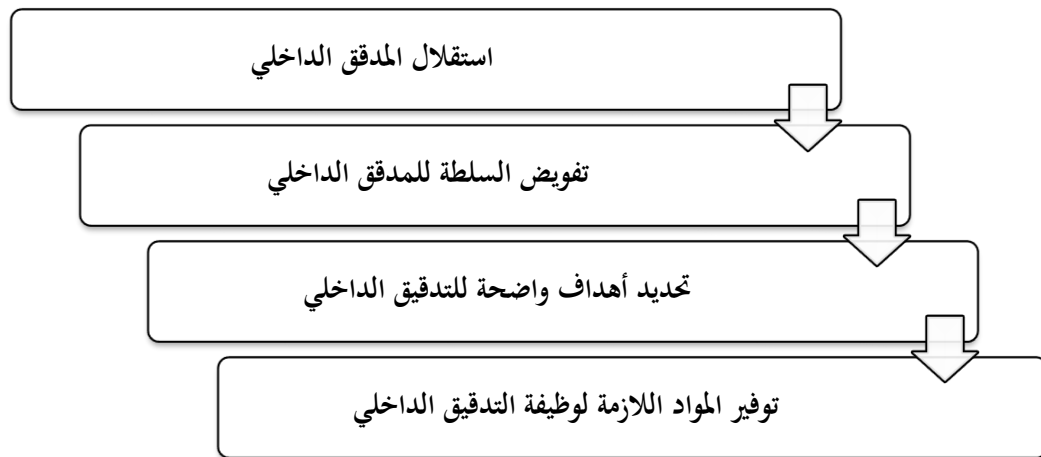
² - فاطمة الزهراء رفايكية، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الأول، ديسمبر، 2014، ص 55 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

4-فاعلية وأنشطة التدقيق الداخلي¹:

أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة لأغراض الرقابة والمساءلة المحاسبية وبالتالي أصبح من الضروري التعرف على العوامل المحددة لفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي من ناحية واستعراض الأنشطة الفنية المستخدمة في تنفيذ عملية التدقيق الداخلي بفاعلية في المجال المالي والمحاسبي والمجال التشغيلي من ناحية أخرى . ويستهدف ذلك دعم دور التدقيق الداخلي في خدمة أغراض الرقابة والمساءلة المحاسبية، ويقصد بفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي مقدرتها على تحقيق الأهداف المنوطة بها وتعتمد فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي على العوامل الأربعة التالية في الشكل الموالي:

الشكل رقم(4-3): فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على المرجع السابق.

من الشكل يتضح أن: فاعلية التدقيق الداخلي تكمن في مدى موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي وذلك باعتباره الدعامة الأساسية للشركة وللمجلس الإدارة ولا يتحقق ذلك إلا من خلال ضمان وضع الإجراءات المناسبة وتحديد الأهداف المرجو تحقيقها.

¹ - عادل حسن محمد الشيخ اسماعيل، نفس المرجع السابق، ص 32.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

■ وسنقوم بتقديم شرح موجز عن هذه العوامل¹:

يحتاج دور وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المختلفة إلى توصيف رسمي في الدستور الخاص بوظيفة التدقيق الداخلي، متضمناً تحديد أهدافها ونطاقها، كما يجب تحديد الترتيبات التي تكفل الاستقلال للمدقق الداخلي، وكذلك تحديد مسؤولياته وواجباته، وإقرار دستور أو ميثاق وظيفة التدقيق الداخلي يعزز مصدر السلطة المفوضة للمدقق الداخلي، ويجب توفير الموارد المطلوبة للوفاء بالأهداف.

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

ينبغي أن تتطابق أهداف التدقيق الداخلي مع أهداف الشركة وأغراضها، وأن تبدو تدعيماً لمساعي الإدارة نحو انجاز السياسات والأهداف المرسومة، وبالتالي فإن أهداف وظيفة التدقيق الداخلي تتضمن السعي نحو الضمان أو التأكيد لأي مما يلي:

-الاقتصاد والكفاية والفعالية لعمليات الشركة.

- دقة السجلات، منع الضياع وتقليل ارتكاب الأخطاء والمخالفات.

- الالتزام بسياسات الشركة وأهدافها.

-الالتزام بالإجراءات الرقابية، سلامة نظم الرقابة وفعاليتها.

ومن الأنشطة التي تمارسها وظيفة التدقيق الداخلي أن المخاطر تشير إلى احتمال أن الأحداث قد تقع وقد تهدد تحقيق أهداف الشركات، كما أن نظم الرقابة هي عبارة عن المقاييس التي يتم وضعه بفعالية لمنع أو اكتشاف الفشل، وتفويض السلطة داخل الشركة أمر ضروري للقيام بالعمل وإنجازه، وتفويض السلطة الذي يعتمد على المهارة والمعرفة والخبرة ومعايير الأداء يعد ضروريا للوفاء بالمسؤوليات الوظيفية ويحتاج المدققون الداخليون إلى تفويض السلطة لمباشرة أعمالهم، ومقابلة أفراد الشركة وفحص المستندات، وملاحظة العمليات من أجل جمع أدلة الإثبات وغالباً ما يفوض مجلس الإدارة السلطة للمدقق الداخلي ويصدق عليها، وفي جميع الأحوال من الضروري للإدارة العليا ضمان الفهم والإدراك لدور وظيفة التدقيق الداخلي، وعرضها عبر الشركة كلها .

¹ - عادل حسن محمد الشيخ اسماعيل، نفس المرجع السابق، ص 32-33.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

ويجب أن تكون حقوق المدقق الداخلي في الوصول للمعلومات والاتصال بالأفراد معروفة جيداً كما ينبغي بيان حدود ذلك بوضوح تام، ولا شك أن الوفاء بمسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي يجعل من الضروري عليها لمدققين داخليين بتكوين الأحكام والآراء اعتماداً على تفسيرهم للأدلة والقرائن التي تم تجميعها، وسوف تعتمد فعالية وظيفة التدقيق الداخلي على مصداقيتها والاعتماد عليها، ويعتمد ذلك على تأكد مديري الإدارات والعمليات التي تخضع للتدقيق من كفاءة المدقق الداخلي ومقدرته على عمل مثل هذه الأحكام والآراء عن العمليات المسئولون عنها، ويتطلب ذلك أن يكون أفراد إدارة التدقيق الداخلي ذوي مهارات ومعرفة وخبرة ومكانة ملائمة . هذا وينبغي ألا يكون للمدقق الداخلي سلطة تغيير أي شيء في المجالات الخاضعة للفحص .

فالتغيير أمر اختياري للإدارة المسئولة، أما دور المدقق الداخلي فهو الملاحظة وإعداد التوصيات اللازمة فقط. واستقلال المدقق الداخلي يتطلب أن يتمتع المدقق باستقلال تام على أساس الوضع التنظيمي، وعلى أساس الموضوعية التي تمكنه من الأداء السليم لواجباته، وكما يخدم التدقيق الداخلي هدف البناء، ينبغي أن تكون أحكامها غير متحيزة، ويتحقق ذلك فقط من خلال الموضوعية، واستقلال وظيفة التدقيق الداخلي يعني¹:

- حرية تخطيط وتنفيذ العمل والاتصال بأعلى مستويات الإدارة والتحرر من كل مسؤوليات التشغيل وحرية قرار التعيين والعزل أو لحوافز والمكافآت لجميع أعضاء إدارة التدقيق الداخلي.

وكذلك يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالنزاهة وأي افتراض بتعارض المصالح يقلل من مصداقية النتائج والتوصيات التي تقدمها، وأيضاً الاعتقاد السليم في نتائج العمل الذي يقومون به .

ولكي يكون المدقق الداخلي مستقلاً يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية²:

الجدول الموالي رقم (3-3): شروط استقلال المدقق الداخلي

شروط استقلال المدقق الداخلي
○ يجب أن ترتفع المكانة التنظيمية للمدقق الداخلي وأن يتبع الإدارة العليا، وأن يتحرر من أية رقابة إشرافية، أو من أي تأثير من الإدارة في أي مجال يخضع للتدقيق.
- يجب أن يحظى المدقق الداخلي بالتأييد الكامل من الإدارة في كل القطاعات، ويتضمن ذلك وضع دستور وظيفة التدقيق الداخلي الذي يتضمن تحديد واضحاً ورسماً لأهداف وظيفة التدقيق الداخلي وسلطاتها ومسؤولياتها والوضع التنظيمي للمدقق الداخلي، ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي.

¹ - عادل حسن محمد الشيخ اسماعيل، نفس المرجع السابق، ص 33.

² - نفس المرجع، ص 33.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

- يجب أن يكون تعيين رئيس إدارة التدقيق الداخلي وعزلة من اختصاص المدير العام أو لجنة التدقيق.
- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الذهني، وأن يكون قادراً على صنع الأحكام وإبداء الرأي دون تحيز.
- يجب أن يتحرر المدققون الداخليون من التأثيرات غير الضرورية التي يمكن أن تؤثر جوهرية أعلى نطاق عملهم و الأحكام أو الأداء التي يتم إصدارها في تقرير التدقيق.
- وخلاصة القول أن أهم استقلال المدقق يرتبط بالموضوعية التي يتمتع بها وتجنب تعارض المصالح والوضع التنظيمي للمدقق الداخلي.

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع السابق: ص 34.

○ **تخطيط عملية التدقيق :** يجب أن تنسجم عملية التخطيط لنشاط التدقيق الداخلي مع وثيقة التدقيق وهي وثيقة رسمية مكتوبة تبين غرض أنشطة التدقيق والصلاحيات والمسؤوليات وصلاحيات وصول المدققين إلى السجلات والمكونات المادية في المنشأة، ويجب " أن تتوافق مع الخطط التشغيلية والموازنات المتاحة لتجنب وجود فجوة بين أهداف التدقيق الداخلي وإمكاناتهم المتاحة، ويجب أن يحتوي برنامج التدقيق على الأنشطة المراد تدقيقها وكذلك يتم تطوير وتعديل البرنامج بالتغيرات في اتجاهات الإدارة"، وعلى مدير التدقيق أن يحدد مدى كفاية الرقابة الداخلية اللازمة للحد من المخاطر بشكل سنوي، ويجب أن تحتوي هذه الوثيقة على المخاطر التي يتم تغطيتها أو الحد منها ومدى قبول الإدارة لها.

-**الرقابة المالية :** وتختص بمراقبة الترخيص بالعمليات الواجب تسجيلها بطريقة سليمة وكاملة ودقيقة وفي الوقت المناسب مثل المتحصلات، الشيكات، الفواتير، بطاقات الوقت.

-**رقابة الأمن أو رقابة الحماية :** وتختص بتأمين موارد الشركة أو حمايتها مثل الأصول، المعدات، البيانات والأفراد ومن أمثلة هذه الأدوات الرقابية التأمين على الممتلكات، والمفاتيح المزدوجة للخزائن الحديدية وأيضاً من الممكن تبويب أنواع الرقابة السابقة داخلياً بحسب الغرض إلى:

1. رقابة هادفة وهذه تصمم لإحداث أو تشجيع النتائج المرغوبة.
2. رقابة مانعة وهذه تصمم لتقليل وقوع الأحداث غير المرغوب فيها مثل الفصل بين الواجبات، كلمات السر في الكمبيوتر.
3. رقابة تصحيحية وهذه تصمم لتقليل ومعالجة الأحداث غير المرغوبة التي وقعت مثل إعداد التقارير الاستثنائية.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

5-معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها:¹

وحيث أن مفهوم التدقيق الداخلي ليس مفهوما حديثا، ونظرا لأهميته لكافة المنظمات الخاصة والعامة على اختلاف بيئاتها وأهدافها وطبيعة أنشطتها ومتطلبات إدارتها، بالإضافة الى الزيادة المفرطة في أعداد المدققين الداخليين العاملين في تلك المنظمات وحاجتهم إلى أدلة يسترشدون بها لتنفيذ مهامهم بصورة مثلى، فقد أصدر *معهد المدققين الداخليين الأمريكي عام 1978 أول معايير دولية للتدقيق الداخلي، إلا أن (IIA) تلك المعايير لم توفر جميع الحلول المطلوبة للحالات والمشكلات التي بدأت تواجه المدققين الداخليين .

وبعد إصدار هذه المعايير تبني المعهد خطة لتحديث وتطوير هذه المعايير؛ إذ يقوم بإصدار نشرات وإصدارات خاصة بمعايير التدقيق الداخلي توفر الحلول المناسبة لتلك المشكلات، وتعتبر تلك الإصدارات تفسيراً وامتداداً لتلك المعايير وليس تغييراً أو تبديلاً فيها، وقد كان آخر هذه الإصدارات في نهاية عام 2003 .

وتهدف هذه المعايير إلى ما يلي:

- رسم مبادئ أساسية تمثل ما يجب أن تكون عليه ممارسة التدقيق الداخلي.
 - توفير إطار عمل لتنفيذ وتعزيز وتأسيس نطاق واسع للقيمة المضافة من أنشطة التدقيق الداخلي.
 - توفير أسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي.
 - تشجيع تطوير العمليات التشغيلية في المنظمات.
- وتعتبر هذه المعايير هي المنظم لعمل وممارسات أجهزة إذ ان الالتزام بتطبيق التدقيق الداخلي هذه المعايير هو الأساس الذي يتم بناء عليه تقييم أداء أجهزة التدقيق الداخلي المطبقة لهذه المعايير، وذلك لما توفره هذه المعايير من عملية تأطير وإرشاد لنشاط المدققين الداخليين، وتوضيح كيفية قيام المدققين الداخليين بالوفاء بمسؤولياتهم لذلك شملت المعايير الجوانب المهنية المتعلقة بالمدققين الداخليين كأشخاص منفذين للعمليات والجوانب المتعلقة بأنشطة وطبيعة عمل وتنفيذ الأداء نفسه وركزت على إدارة دائرة التدقيق الداخلي.

¹ - محمد ياسين الراحلة، نفس المرجع السابق، ص 65- 66 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

وتتكون هذه المعايير من ثلاث مجموعات وهي¹:

1. **المعايير الخاصة (المميزة)** وتعلق بخصائص المنظمات والأطراف التي تنفذ أنشطة التدقيق الداخلي.
2. **معايير الأداء** وتصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتوفر معايير الجودة التي يمكن من خلالها قياس وتقييم أداء تلك الأنشطة.
3. **معايير التنفيذ** وتتكون من مجموعات متعددة، كل مجموعة منها موجهة إلى نوع رئيسي من أنشطة التدقيق الداخلي.

أولاً : المعايير الخاصة بالاستقلال المهني : Attribute Standards

1- معيار الاستقلال²: يعتبر استقلال المدقق الداخلي من أهم متطلبات نجاح مهنة التدقيق الداخلي، وذلك وفقاً لما جاء في المعيار 1100 من معايير معهد المدققين الداخليين والخاص بالاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي، حيث ينص المعيار على أنه يجب " أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال عن الأنشطة التي يتولى تدقيقها، ويعتبر المدقق الداخلي مستقلاً عندما يقوم بأداء عمله بحرية وموضوعية، ويساعد الاستقلال المدقق الداخلي على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة.

ويمكن تفسير بعض جوانب استقلالية المدقق الداخلي فيما يلي³:

- **الاستقلال التنظيمي** : حيث يجب أن يكون مدير التدقيق الداخلي تابعاً أما لمجلس الإدارة مباشرة أو إلى لجنة التدقيق إذ كان لها وجود بالمنظمة، حتى يتمكن المدقق الداخلي من الاتصال المباشر وتقديم التقارير إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق في الشركة، أي يجب أن يتمتع جهاز التدقيق الداخلي بمكانة تسمح له من خلالها ممارسة نشاطه بحرية كافية.

- **الموضوعية الشخصية** : مما يعني تمتع المدقق الداخلي بالحياد وعدم وجود مصالح أو ضغوط على المدقق الداخلي تؤثر على موضوعية ومصداقية قراره.

¹ - محمد ياسين الرحاحلة، نفس المرجع السابق، ص 65.

* يقصد بالمعهد هيئة عالمية للعاملين في مجال التدقيق الداخلي، تضم أكثر من 175000 عضواً.

² - صبري ماهر مشتهي، نفس المرجع السابق، ص 419.

³ - نفس المرجع، ص 419.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

وتشمل هذه المجموعة عددا من الفقرات تتعلق بهدف وسلطة ومسؤولية دائرة التدقيق والاستقلالية والموضوعية والاحتراف والعناية المهنية لدائرة التدقيق.

-ثانياً: معايير خاصة بكفاءة الأداء الداخلي¹: Performance Standards

وتشمل فقرات تتعلق بمايلي:

1. إدارة أنشطة التدقيق الداخلي: وتشمل التخطيط والاتصال والتصديق وإدارة الموارد والسياسات والإجراءات والتنسيق وتقارير مجلس الإدارة.
 2. طبيعة العمل وتشمل فقرات تتعلق بإدارة المخاطر والرقابة والسيطرة والتحكم.
 3. تخطيط المهمات وتشمل اعتبارات تخطيط المهمة وأهدافها ونطاقها وتخصيص الموارد اللازمة لها وبرنامج تنفيذها.
 4. تنفيذ وأداء المهمة وتشمل تحديد المعلومات وتحليلها وتقييمها وتسجيل المعلومات والإشراف على المهمات.
 5. إيصال النتائج والإبلاغ وتشمل قواعد الاتصال وجودة الاتصال والأخطاء والحذف والإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير ونشر النتائج.
 6. متابعة سير العمل.
 7. مستوى المخاطر التي تقبلها الإدارة.
- ويمكن اجمالها في نوعين من المعايير هما²:
- معايير خاصة بقسم التدقيق الداخلي ويشمل نوعية الموظفين وتأهيلهم العلمية والعملية والانضباط الذي يجب أن يتوفر لديهم بالإضافة إلى الإشراف.
 - معايير خاصة بالمدقق الداخلي من حيث ضرورة التزامه بأخلاقيات الوظيفة ومعايير الأداء وأن تتولد لديه المؤهلات والمهارات للقيام بعمله بشكل صحيح والقدرة على تنفيذ العمل بشكل يحافظ معه على علاقاته الانسانية في داخل الوحدة، وكذلك ضرورة محافظته على المستوى التنافسي لمعلوماته الفنية من خلال التعليم المستمر.

¹ - محمد ياسين الرحاحلة، نفس المرجع السابق، ص 65.

² - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، الموصل، العراق، 1999، ص 149-150 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

ثالثا: معايير خاصة بنطاق العمل

إن نطاق عمل المدقق فحص مدى تكامل المعلومات ومدى الاعتماد عليها وكذلك التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح وكذلك التحقق من المحافظة على الموجودات ومدى كفاءة الوسائل المستخدمة في المحافظة عليها وكذلك تقويم مدى اقتصاديات استخدام الموارد المتاحة للتنظيم، وأخيرا تقويم مدى تحقق الأهداف المرجوة من البرامج والأنشطة.

رابعا: معايير تنفيذ عملية التدقيق

وهي المعايير الموضوعية ل يتم تطبيقها في بعض أنواع الأنشطة والمهام والوظائف للتدقيق الداخلي، وبذلك فهي مجموعات متعددة من معايير التنفيذ تتعلق كل مجموعة بنوع من الأنواع الرئيسية لأنشطة التدقيق الداخلي . وقد وضعت هذه المعايير لضمان التأكيدات والأنشطة الاستشارية للتدقيق الداخلي، أي ان المعايير المميزة ومعايير الأداء تطبق على جميع خدمات وأنشطة التدقيق الداخلي، بينما تطبيق معايير التنفيذ على ممارسات معينة ومحددة أي أنها تبين كيفية تنفيذ المعايير المميزة ومعايير الأداء في تلك الحالات المحددة.

تقاس أهمية تقارير التدقيق الداخلي بما تحتويه من نتائج وتوصيات موضوعية، لأن مثل هذه النتائج والتوصيات تعد حافزا لتحريك الإدارة نحو التغيير أو التصرف عندما ترى الإدارة العليا ضرورة الأخذ بما ورد في تقارير التدقيق الداخلي، فإنها سوف تتخذ الإجراءات التي من شأنها أن تحدث تغييراً ربما في الخطط أو السياسات أو الأساليب أو النظم، وذلك كله بهدف تصحيح الانحرافات ومعالجة المشاكل التي اكتشفها المدققون الداخليون في أثناء قيامهم بفحص وتقييم وتحليل ومراجعة الأنشطة والعمليات.¹

هذا كما تضمنت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي أحد المعايير المتعلقة بالاستقلالية²

عن بقية الأنشطة الممارسة في المؤسسة باعتباره يساعد على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة.

¹ - محمد ياسين الرحاحلة، نفس المرجع السابق، ص 66.

² - فاطمة الزهراء رقايقية، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الأول، 2014، ص 55(بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

خامسا: معايير خاصة بإدارة العميل

وتتضمن ضرورة قيام مدير قسم التدقيق بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المكلف لها القسم، وكذلك ضرورة القيام بوضع الإجراءات والسياسات التي يجب أن يتبعها العاملون، وكذلك ضرورة وضعه برنامجا لتكوين وتنمية قوة العمل الفني، كما أن عليه العمل على التنسيق بين جهود قسمه والتدقيق الخارجي وعليه العمل على وضع برنامج يهدف إلى التحقق من كفاءة أداء عملية التدقيق التي يقوم بها قسم التدقيق¹.

○ وقد أصدر المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين لمعيار رقم (2) الخاص بالممارسة المهنية لتوصيل النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي وقد تضمن الآتي²:

- يجب إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد اكتمال فحص المدقق، وقد يتم اعدادها مكتوبة أو شفوية، ويتم توصيلها بصورة رسمية أو غير رسمية.

- يلزم مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب.

- أن توصف التقارير التي يصدرها التدقيق الداخلي بالموضوعية والوضوح والاختصار.

- يجب أن تعرض التقارير الغرض والنطاق والنتائج، كما ينبغي أن تحتوي على تعبيرا واضحا لرأي مدقق داخلي.

- أن تنطوي التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء المرضي والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم.

- قد يتضمن التقرير وجهات نظر للأفراد محل تدقيق الحسابات حول النتائج والتوصيات التي يحتويها تقرير التدقيق الداخلي.

- يجب أن يفحص ويقيم مدير التدقيق أو من ينوبه تقرير تدقيق حسابات قبل إصداره، كما يجب تحديد الأشخاص الذين سوف يوزع عليهم التقرير.

1 - عبد الرزاق محمد عثمان، نفس المرجع السابق، ص 150 .

2 - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات¹، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص ص 209-210.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

6-المبادئ الأساسية لمزاولة نشاط التدقيق الداخلي¹:

يوجد مبادئ أساسية لمزاولة أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسة والمستمدة من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وحسب مقررات لجنة بازل لعام 2001 يمكن عرضها كما يلي:

○ الاستمرارية (الديمومة) :

يجب أن تتسم أنشطة التدقيق الداخلي بالاستمرارية والديمومة من حيث تنفيذ المهام والواجبات المنوطة بها وفي سبيل هذا يقع على عاتق الإدارة العليا مسؤولية اتخاذ كافة الإجراءات الضرورية التي تضمن استمرارية عمل التدقيق وخاصة في ما يتعلق بتوفير الموارد اللازمة والكوادر البشرية المؤهلة في تحقيق أهداف التدقيق.

○ الاستقلالية:

تتطلب استقلالية التدقيق الداخلي أن تكون تبعيتها التنظيمية لمستوى أعلى من الإدارة التنفيذية (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق)، ويكون الاتصال مباشرة مع هذا المستوى كما توجب الاستقلالية من المدقق الداخلي أن يكون بعيدا عن وضع السياسات والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات بأي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى تدقيقه وتقييمه في ما بعد .

○ ميثاق عمل التدقيق الداخلي:

يتطلب لهذا المبدأ ان يكون لكل مؤسسة ميثاق عمل للتدقيق الداخلي تعزز وجودها وسلطتها ونطاق عملها على أن يتم اعتماد ميثاق عمل التدقيق من مجلس الإدارة .

○ النزاهة:

عمومية هذا المبدأ تفرض على المدقق العديد من الاعتبارات منها:

- ✓ أن يتحرر المدقق الداخلي من التبعية الفكرية للإدارة.
- ✓ أن يبذل المدقق الداخلي عناية مهنية واجبة في القيام بكل أعمال التدقيق.
- ✓ أن يعمل المدقق الداخلي على تحقيق مصلحة المؤسسة بما لا يتعارض مع القيم الأخلاقية.

¹ - حسن ابراهيم، دليل المراجع الداخلي في مؤسسات التمويل متناهي الصغر" المراجعة الداخلية على أساس المخاطر"، 2015، ص 5-6.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

○ الموضوعية:¹

- يجب أن يبرهن المدقق الداخلي في عمله على درجة عالية من الموضوعية المهنية وتقضي الموضوعية:
 - أن يوازن المدقق الداخلي بين كل الأمور المحيطة بالفحص محل التدقيق و يقدر بصورة متوازنة جميع الاهتمامات دون أن يتأثر باهتماماته الشخصية أو بأحكامه السابقة.
 - كما ينبغي أن يتجرد المدقق الداخلي من أي مصالح قد تؤثر على أحكامه وتجعله متحيزاً.
- **الكفاءة المهنية:** تعتبر الكفاءة المهنية للمدققين عنصراً جوهرياً في تأديتهم مهامهم الوظيفية بشكل مناسب داخل المؤسسة وتشمل الكفاءة المهنية مايلي:
 - المعرفة والخبرة واستمرارية التأهيل ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي.
 - اتمام مهام التدقيق الداخلي وفقاً لمعايير الممارسة المهنية المنصوصة والمتعارف عليها دولياً.

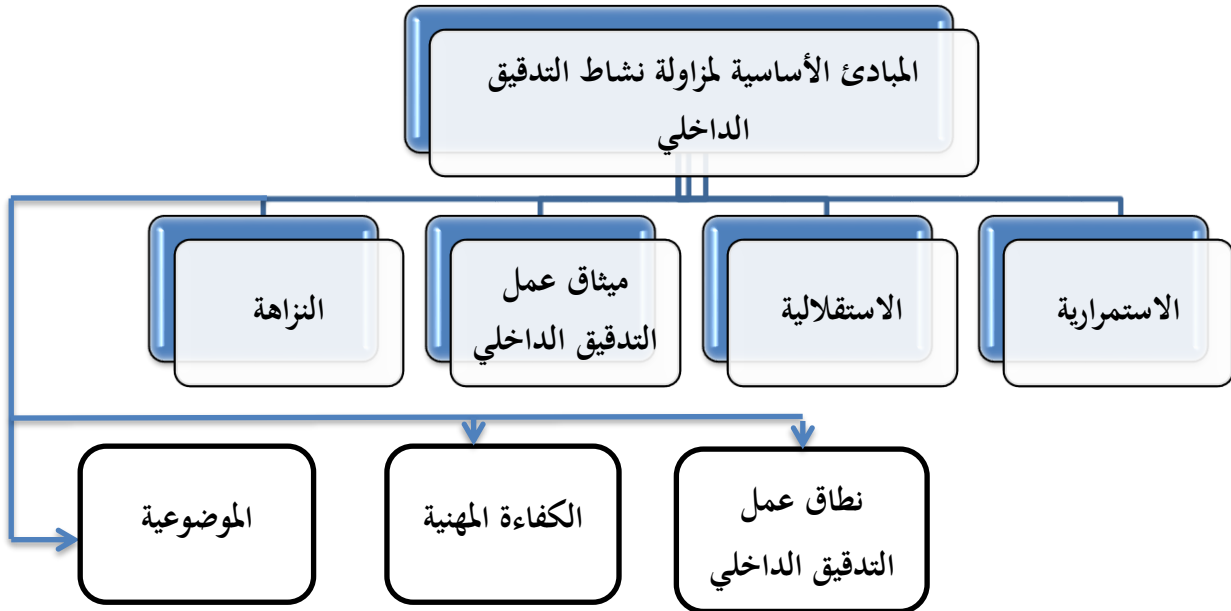
○ نطاق عمل أنشطة التدقيق:-

- يجب أن يكون للتدقيق الداخلي صلاحية الإشراف والرقابة على جميع أنشطة المؤسسة بدون استثناء ويجب أن يشمل نطاق عمل التدقيق الداخلي الجوانب الرئيسية التالية:
 - اختبار وتقييم مدى كفاية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية.
 - تدقيق كفاءة واختبار عمليات و وظائف وإجراءات إدارة المخاطر ومدى تطبيقها وأساليب تقييم المخاطر.
 - تدقيق أنظمة المعلومات المالية والإدارية بما فيها أنظمة المعلومات الإلكترونية.
 - تدقيق مدى دقة وسلامة السجلات المحاسبية والتقارير المالية.
 - تدقيق إجراءات حماية الأصول ومدى فعاليتها وتدقيق الأسس المتبعة من قبل المؤسسة في تقييم رأس المال وعلاقته بالمخاطر المحتملة.
 - تقييم مدى كفاءة وفاعلية العمليات وتدقيق الأنظمة التي تم استحداثها والتأكد من توافقها مع الأنظمة والقوانين وأدلة الإجراءات والسياسات وكذلك اختبار التقارير الدورية وتقرير مدى الاعتماد عليها.

¹ - حسن إبراهيم، نفس المرجع السابق، ص 6-7 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

ويمكن عرض في الشكل التالي رقم (5-3) : المبادئ الأساسية لمزاولة نشاط التدقيق الداخلي



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على ما سبق.

يتضح من الشكل أن نشاط التدقيق لا يتم مزاولته إلا بعد توفر مجموعة من المبادئ والتي تكمن في صفات أخلاقية كالنزاهة، وصفات تتعلق بالمهنة كالأستقلالية والموضوعية في ابداء الرأي وكفاءة مهنية في أداء عمله بغية سير نشاط المدقق الداخلي.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي

تخضع وظيفة التدقيق الداخلي للمهام والمسؤوليات التي يوكلها ويحددها مجلس الإدارة ويكون ذلك بناء على اقتراح الإدارة العليا أو المدير العام، ويجب أن تكون البنية التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي واضحة وجليّة ضمن هيكل الشركة.

1. البنية التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي¹:

أ- **الموقع في الهيكل التنظيمي:** إن موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يختلف من منشأة إلى أخرى وذلك حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وكذلك وجهة نظر الإدارة العليا إلى أهمية التدقيق الداخلي، فقد يتبع قسم التدقيق الداخلي مسؤولاً مالياً بدرجة معاون المدير العام للشؤون المالية أو مسؤولاً غير مالي كالمدير العام نفسه أو معاون المدير العام للشؤون الإدارية، فمن مزايا أن يكون تابعا لمسؤول مالي أنه يقدم توجيهاته وإشرافه للقسم وبشكل يؤدي إلى دعمه ويساعد على إنجازه مهمته بشكل مرض.

ولكن النقد الموجه إلى هذه التبعية تؤثر على درجة استقلال المدقق باعتبار أن محور عمل المدقق الداخلي هو النشاط المالي وهو يقع تحت نطاق إشراف هذا المسؤول الذي يعد المدقق الداخلي تابعا له، وفي بعض المنشآت تشكل لجنة من مجلس الإدارة يتبعها بصورة مباشرة قسم التدقيق الداخلي وذلك ضمانا لتحقيق استقلاله، وفي منشآت أخرى يتبع قسم التدقيق الداخلي مجلس الإدارة مباشرة إذ أن هذا المستوى يضمن للمدقق الداخلي حرية الحركة والاقتراب من الإدارة.

ومكانة إدارة التدقيق الداخلي في التنظيم: تتناول وظيفة التدقيق الداخلي في المشروع المجال التقييمي وكذلك المجال الوقائي لأصول المشروع ثم تسهم في النواحي البناءة بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المشروع، ولذلك فإن مجالها يتسع ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمشروع فالمدقق الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية ومسؤولياته أمام إدارة المشروع العليا، فالمدقق الداخلي ينفذ مهام وظيفته بشكل مستقل من خلال التأكد من التماسي مع السياسات والإجراءات والسجلات بغرض تحديد مسؤولية المخطئ حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

¹ - عبد الرزاق محمد عثمان، نفس المرجع السابق، ص 156-157.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

والمدقق الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين¹: مكانة في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعزيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله وما يوكل إليه من عمل فريئس إدارة التدقيق الداخلي مسئول أمام المستويات العليا للإدارة نظراً لأن ما سيكشفه عمله أثناء تأديته له هو من اهتمامات الإدارة العليا.

إن المدقق الداخلي يقوم بوظيفته التي تشمل الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المشروع ولهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تنفيذية أو تتعلق بتسجيل العمليات.

ب- علاقة نشاط قسم التدقيق الداخلي بالأقسام الأخرى في الشركة: يمكن توضيح علاقة قسم التدقيق الداخلي مع الأقسام الأخرى في المنشآت بالآتي:

1. إن نظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة يدخل ضمن النشاط الذي يمارسه المدقق الداخلي، وذلك لأجل التأكد من قيام نظام الرقابة الداخلية بتحقيق الأهداف التالية:

○ حماية الموجودات.

○ زيادة الثقة بالبيانات المحاسبية.

○ زيادة الكفاءة في الأداء.

○ تحفيز الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

2. إن الضبط الداخلي والإجراءات المحاسبية يعدان من النشاطات التي يتناولها المدقق الداخلي بالتدقيق والتحليل والتقييم وذلك بهدف اكتشاف نقاط الضعف والتوجه إلى علاجها.

3. في مجال علاقة قسم التدقيق الداخلي مع الأقسام الأخرى في المنشأة يجب على المدقق الداخلي أن يأخذ بنظر الاعتبار مجموعة من الأمور أهمها:

أ- أن المدقق الداخلي لا يتدخل بشؤون الموظفين بطريقة مباشرة فالعلاقة بين موظفي قسم التدقيق الداخلي وباقي الموظفين أساسها التعاون لأجل رفع شأن الشركة.

ب- يجب على المدقق الداخلي أن يقنع الموظفين في المنشأة بأنه يساهم في أداء مهمتهم ويتعرف على مشكلاتهم والصعوبات التي تواجههم في سبيل المساهمة في حلها، ويجب أن لا يشعر الموظفين أن هدف التدقيق الداخلي البحث وراء المشاكل واكتشاف الأخطاء التي يرتكبها الموظفون لغرض معاقبتهم.

¹ - كمال خليفة أبو زيد، سمير كامل عيسى، رجب السيد راشد، دراسات في: المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 136 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

ج- المدقق الداخلي يعمل على توصيل وتفسير سياسات وإجراءات الإدارة العليا إلى المستويات الإدارية الدنيا.
د- المدقق الداخلي ليس من مهمته مراقبة المديرين ولا رسم سياسات ولا إصدار أوامر وليس من واجبه تحدي السياسة التي تضعها الإدارة نفسها.¹

ج- **التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي**²: إن قسم التدقيق الداخلي يرأس من قبل رئيس قسم ويشترط حصوله على شهادة البكالوريوس في المحاسبة وإن حاليا يشترط مؤهل ماجستير في المحاسبة حدا أدنى بالإضافة إلى الخبرة الكافية وكذلك مهارة إدارية وفنية وقدرة على التعامل مع المشرفين على الأعمال الخاضعة لتدقيق ويجب أن يتصف بالنزاهة والموضوعية.

يتبع رئيس القسم أعضاء ويطلق عليهم تسميات منها "مدققين" أو "معاونين مدققين"، هذا ويزاول فريق التدقيق الداخلي عملية التدقيق بموجب برنامج على مدار السنة بحيث يصمم وبشكل يغطي كل مرافق وأنشطة المنشأة.
تري الطالبة أن قسم التدقيق الداخلي يختلف من منشأة إلى أخرى، والملاحظ في الكثير من المنشآت أن عملية التدقيق الداخلي تتم من قبل شخص واحد، إلا أن عملية التدقيق الداخلي تقوم على أساس فريق يزاول عملية التدقيق أي مساعدين ويتأهله المدقق الداخلي.

إلا أن عمل المدقق الداخلي يتأثر بحسب موقعه في الهيكل التنظيمي، وكلما استقل المدقق الداخلي بنشاطه وعدم تبعيته لأحد الأقسام كان ذلك ضمانا لتحقيق استقلاليته.

حيث أن علاقة المدقق الداخلي بالأقسام الأخرى وتناولها للعديد من الأنشطة كالضبط الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، يعتبر تحقيق لبرنامج عمل المدقق الداخلي أي لغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومحاولة تقديم حلول التي يراها حسب تدقيقه، والاعتبارات التي يأخذها في الحسبان والتي يتم الاعتماد عليها في تحليلاته.

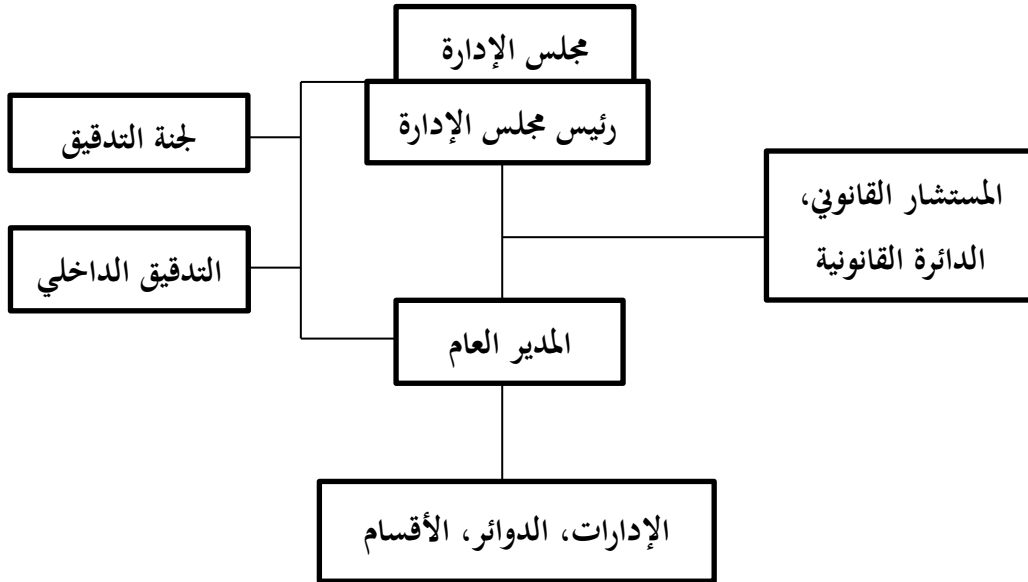
وأضيف أن على المدقق الداخلي التمتع بالقدر الكافي من التأهيل العلمي والعملية في كيفية إقناع الموظفون بمدى استقلاله وموضوعيته في الحكم على الأمور، وعدم تدخله في شؤون عملهم، وليس هو الحارس أو المعاقب لهم، وإنما هو المساعد في طرح وحل الكثير من المشاكل التي تواجههم.

¹ - عبد الرزاق محمد عثمان، نفس المرجع السابق، ص 156-157.

² - كمال خليفة أبو زيد، نفس المرجع السابق، ص 157.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

الشكل الموالي رقم (3-6) : الهيكلية الإدارية لدائرة التدقيق الداخلي



المصدر: داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الثانية، دار النشر للاتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010، ص 67.

- يجب أن يكون وضع هيكلية التدقيق الداخلي واضحاً وجلياً ضمن هيكلية الشركة ويفهم من هذا الآتي¹:
- 1- أن تكون دائرة التدقيق الداخلي مستقلة عن الأنشطة الخاضعة للتدقيق أي يكون للدائرة وضع ملائم داخل هيكلية الشركة للقيام بمهام التدقيق الموضوعية وحياد واستقلالية ودون تدخل.
- 2- أن يتمتع مدير أو مسؤول التدقيق الداخلي بصلاحيات التواصل مباشرة دون قيود وبمبادرة خاصة منه مع مجلس الإدارة أو رئيس مجلس الإدارة أو أعضاء لجنة التدقيق-إن وجدت-
- 3- يجب أن تخضع مهام التدقيق الداخلي بمراجعة مستقلة، وقد يقوم بهذه المراجعة طرف مستقل كالمدقق الخارجي أو لجنة التدقيق-إن وجدت-.

¹ - داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الثانية، دار النشر للاتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010، ص 67-68.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

2. استقلال وموضوعية المدقق الداخلي:

ارتقت نظرة مجالس الإدارة والإدارة العليا إلى وظيفة التدقيق الداخلي، كما أصبحت وظيفة مدير التدقيق الداخلي وإدارة التدقيق الداخلي تقدم تقاريرها مباشرة إلى لجنة التدقيق، و أصبحت الإدارة العليا تشجع على توظيف المزيد من الموظفين في قسم التدقيق الداخلي ودفع رواتب تنافسية والحصول على المزيد من التدريب، هذه المسؤوليات والتشجيعات خلقت أيضا نوع من التحدي الذي يواجه إدارة التدقيق الداخلي، ومن أهمها الابتعاد عن الصورة النمطية لمهنة التدقيق الداخلي والتي تمثل المدققين الداخليين على أنهم ضباط الشرطة للشركة، والتركيز على الصورة الجديدة باعتبارهم شركاء ومستشارين وذلك بسبب تركيز قانون سارينز أوكسلي على التقارير المالية ومراجعة الحسابات، على الرغم من ذلك، إلا أن أعباء ومسؤوليات المدققين الداخليين تتزايد، فالإدارة لا تزال تتوقع من المدققين الداخليين تقديم الخدمات التي كانوا يقدمونها في الماضي بالإضافة إلى الأنشطة المتعلقة بقانون سارينز أوكسلي.¹

حيث يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ الإجراءات الإدارية التي تعمل على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، والذي يعبر عن مدى استقلالية المدقق الداخلي وكذلك كفاءته وخبرة المدقق الداخلي.²

¹ - علاء المطارنة وآخرون، نجاعة قانون أوكسلي في الحد من الاحتيال في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة - دراسة تحليلية-، مجلة المحاسبة والتدقيق والحكومة، المجلد الأول، العدد الثالث، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن، 2016، ص 84.

² - كمال خليفة أبو زيد، نفس المرجع السابق، ص 157.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي ونطاق عمله.

يختلف مجال التدقيق الداخلي من حيث حجم الشركة وطبيعة عملها ومدى قدرة المدقق على التنسيق فيما بينه وبين موظفي الشركة ومعايير الأداء المهني التي يعتمد عليها في مزاولة مهنة التدقيق الداخلي، ويتم تحديد مجال عمل التدقيق الداخلي من خلال النقاط التالية:

1- نطاق التدقيق الداخلي: نطاق (مجال) عمل التدقيق الداخلي (Scope of work) فقد حددته معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي ب¹:

- فحص وتقويم كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية للشركة وتوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات المحددة، والتي يتم تحقيقها من خلال قيام المدققين الداخليين بما يلي:
 - تدقيق موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات.
 - تدقيق الأنظمة الموضوعية والتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة، والتي قد يكون لها تأثير هام على العمليات والتقارير، ومدى الالتزام الشركة بوضع مثل هذه السياسات والخطط.
 - تدقيق وسائل حماية الأصول، والتحقق من وجود هذه الأصول.
 - تقويم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الموارد.
 - تدقيق العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تنسجم مع هذه الأهداف والغايات الموضوعية لها، وأن العمليات والبرامج قد جرى تنفيذها كما هو مخطط لها.
- أما الاتحاد الدولي للمحاسبين، فقد بين في الدليل العاشر من الأدلة الدولية لتدقيق الحسابات نطاق التدقيق الداخلي، وهي تعتمد على حجم وبنية المنشأة وعلى متطلبات إدارتها، وعادة يطبق التدقيق الداخلي في واحد أو أكثر من المجالات التالية:
- تدقيق النظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية.

¹ - خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة العربية الأولى، مكتبة العربي للنشر والتوزيع، عمان- الأردن ، 2010، ص 137-138 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

إن وضع نظام محاسبي مناسب وما يرتبط به من ضوابط يعتبر من مسؤوليات الإدارة وينطلب منها اهتماما وغالبا فإن الإدارة تلقي على التدقيق الداخلي مسؤولية محددة تتمثل في تدقيق النظام المحاسبي، وما يرتبط به من ضوابط داخلية وتوجيه تطبيقاتها وتقديم لتوصيات بشأن تحسينها.

○ فحص كفاءة وفعالية العمليات، وبيان مدى جدواها الاقتصادية ويشمل ذلك الضوابط المالية وغير المالية. ومن خلال ما ورد في قائمة المسؤوليات للمدقق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين وما ورد في دليل التدقيق الدولي رقم (610) حول نطاق المدقق الداخلي، نجد أن هناك التقاء بينهما، إذ لم يعد نطاق عمل المدقق الداخلي يقتصر على التدقيق المالي وهو المجال التقليدي له، بل تعدى ذلك ليشمل كافة الأنشطة في الشركة سواء كانت مالية أو غير مالية¹.

○ ويركز نطاق التدقيق الداخلي على الأمور الآتية²:

1- فحص المعلومات المالية والإدارية والتشغيلية، وتدقيق اعتماديتها وموثوقيتها والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وكتابة التقرير بمثل هذه المعلومات، وقد يتضمن ذلك تدقيق الوسائل المتعلقة بتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات والاستفسارات عن بنود محددة، بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة والإجراءات.

2- تدقيق النظام المحاسبي وأنظمة الضبط الداخلي كوظيفة أساسية تتطلب عناية معقولة ومستمدة من الإدارة التي تفوض مهماتها تلك، بالإضافة إلى الإشراف على الأعمال ووضع التوصيات اللازمة بشأنها.

3- فحص وتقييم الكفاءة الاقتصادية والإدارية وفعالية العمليات في استخدام الموارد، بالإضافة إلى تدقيق الضوابط غير الإدارية في المنظمة، وتدقيق الأنظمة الموضوعة والتأكد من الالتزام بالسياسات المتبعة والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة التي قد يكون لها تأثيرها العام على العمليات والتقارير لتحديد مدى التزام المنظمة بهذه الخطط والسياسات .

¹ - خالد راغب الخطيب، نفس المرجع، ص 138.

² - إنعام محسن حسن زويلف، محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي "دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"، الأردن، ص 7-8.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

2- التدقيق الداخلي ونطاق مسئولياته عن تقييم الأداء¹:

التدقيق الداخلي توسع نطاقها بحيث أصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام، ومد الإدارة بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط داخل مراكز المسؤولية، بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساساً فيما تتخذه من قرارات جديدة، سواء أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أو بتنفيذ سياسة جديدة، ولذلك يطلق على تدقيق حسابات الداخلية في الوقت الحاضر تدقيق حسابات الإدارية باعتبار أن امتدادها يشتمل على مراجعة الأعمال المحاسبية والمالية والتشغيلية في الشركة.

والملاحظ أنه على الرغم من أن تقييم الأداء يعتبر جزءاً أساسياً مكملاً للرقابة الداخلية، ولا يمكن الاستغناء عنه في أي شركة تسعى للتقدم والنمو، على أن تدقيق حسابات الداخلية كانت لا تقوم بتقييم الأداء وإنما تنحصر مسئوليتها في تحديد ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا، بمعنى أن مسؤولية تدقيق حسابات الداخلية عن تقييم الأداء ليست مطلقة، وتكون في شكل مراجعة للإجراءات الرقابية، باعتبار أن الإدارة أداء التنظيم من ناحية الأهداف والنمط الإداري.

من خلال ما سبق يتضح أن مجال التدقيق الداخلي اتسع مما كان عليه سابقاً ليمد الإدارة بالحقائق والمعلومات التي من شأنها استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية، وأصبح التدقيق الداخلي أداة فحص لمختلف الأساليب الرقابية المستخدمة في إنجاز الأعمال.

وباعتبار أن تقييم الأداء من مكملات نظم الرقابة الداخلية، فإن تدقيق الحسابات الداخلية تعتمد في عملها على تحديد ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا.

ويمكن أن يكون للتدقيق الداخلي دور فعال في منح الاستقلالية لإدارة تدقيق حسابات الداخلية في الشركة، وقد وجه بذلك معهد مدقق حسابات الداخلين الأمريكي منذ إصداره لأول قائمة لمسؤوليات تدقيق حسابات الداخلية في عام 1947م، حيث وجه بضرورة أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيد، بمعنى أن يكون قسم التدقيق الداخلي في الشركة لديه السلطة التي يحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة، وفي نفس الوقت لا يكون للمراجعين الداخلين أي سلطة أو مسؤولية عن الأنشطة التي يقومون

¹ - سامي محمد الوقاد، لؤي وديان، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 207-208.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

بمراجعتها، وذلك بهدف تدعيم استقلاليتهم وموضوعيتهم، كما حدد نطاق التدقيق الداخلي في القيام بفحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين، وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة. يتضح مما سبق أن للتدقيق الداخلي مهام عديدة يكون مجملها في منح الاستقلالية لإدارة تدقيق حسابات الداخلية في الشركة، وأول ما ناد به معهد المدققين الأمريكي ضرورة أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيد بمعنى منح السلطة لقسم التدقيق الداخلي دون تدخل الإدارة.

ولتحقيق ذلك ينبغي على التدقيق الداخلي القيام بما يلي¹:

- 1- مراجعة إمكانية الاعتماد على نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على قياس هذه المعلومات .
- 2- مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات والإجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.
- 3- مراجعة وسائل المحافظة على الأصول، والتحقق من وجود الأصول، وتقييم مدى كفاءة استخدام هذه الأصول من الناحية الاقتصادية.
- 4- مراجعة العمليات أو البرامج، للتحقق عن ما إذا كانت النتائج متماشية والأهداف الموضوعة، وما إذا كانت العمليات والبرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.

كما وتتضمن عملية فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام تدقيق حسابات الداخلية بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج مدقق حساباته، وبما يتفق مع أهداف ونطاق عملية التدقيق الداخلي، ويتم ذلك باستخدام إجراءات تدقيق الحسابات التحليلية التي تشمل على المقارنات بين الفترة الحالية والفترات السابقة مع مراعاة آثار التغيرات، والمقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، ودراسة المعلومات المالية وعلاقتها بالمعلومات غير المالية المتعلقة بها، وينبغي أن تكون المعلومات ملائمة لتدعيم نتائج التوصيات وتتماشى وأهداف تدقيق الحسابات الداخلية.

¹ - سامي محمد الوقاد، لؤي وديان، نفس المرجع السابق، ص 209.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

2. أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي:

الشكل الموالي رقم (3-4): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

الرقم	أوجه المقارنة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1.	الموقع التنظيمي داخل الشركة	يعتبر المدقق الداخلي جزءاً من الشركة ويتبع مستوى إداري معين.	لا يعتبر المدقق الخارجي جزءاً من الشركة فهو متعاقد مهني مستقل عن الشركة.
2.	الأهداف	مجال عمل المدقق الداخلي شامل، حيث يساهم في تحقيق أهداف الشركة، وذلك من خلال تطوير وتحسين كل من العمليات، وإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، وعمليات الحوكمة من كافة الجوانب المالية وغير المالية في الشركة.	المهمة الرئيسية لمدققي الحسابات الخارجيين هو إبداء رأي في محايد حول عدالة القوائم المالية للشركة بشكل سنوي.
3.	الاستقلالية	يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة المدققة.	التدقيق الخارجي يجب أن يكون مستقلاً عن عملائه (الشركة محل التدقيق) وفق ميثاق السلوك المهني الصادر عن AICPA.
4.	منهج الرقابة الداخلية	الجوانب بجميع يتعلق الداخلي التدقيق المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للشركة.	التدقيق الخارجي يتعلق ببعض جوانب الرقابة الداخلية الذي له تأثير جوهري ومادي على النتائج المالية.
5.	تطبيق عملية التدقيق	يغطي التدقيق الداخلي جميع عمليات الشركة.	يغطي التدقيق الخارجي فقط تلك العمليات التي يكون لها مساهمة في النتائج المالية وأداء الشركة.
6.	مدة التدقيق	ينفذ التدقيق الداخلي على مدار العام، وذلك بسبب وجود مهام محددة أنشئت وفقاً لمستوى المخاطر التي تم تحديدها لكل كيان قابل للتدقيق.	يتم التدقيق الخارجي بشكل سنوي، حيث يبدي رأيه عن القوائم المالية السنوية.
		يهتم التدقيق الداخلي بعمليات	يهتم التدقيق الخارجي فقط بعمليات

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

7.	منهج التعامل مع الاحتيال	الاحتيال والغش في جميع أنشطة الشركة.	الاحتيال والغش في المجالات المالية والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.
----	--------------------------	--------------------------------------	--

Source : Atanasiu Pop, Cristina Boța-Avram, and Florin Boța-Avram, The Relationship Between Internal And External Audit, University of Cluj- Napoca JEL Codes: M42,2005 , PP5-9.

3. مراحل عملية التدقيق الداخلي¹:

يمكن تقسيم عملية التدقيق الداخلي إلى أربعة مراحل أساسية:

○ المرحلة الأولى: مرحلة التأسيس و التخطيط

تتضمن مرحلة التأسيس والتخطيط ما يلي:

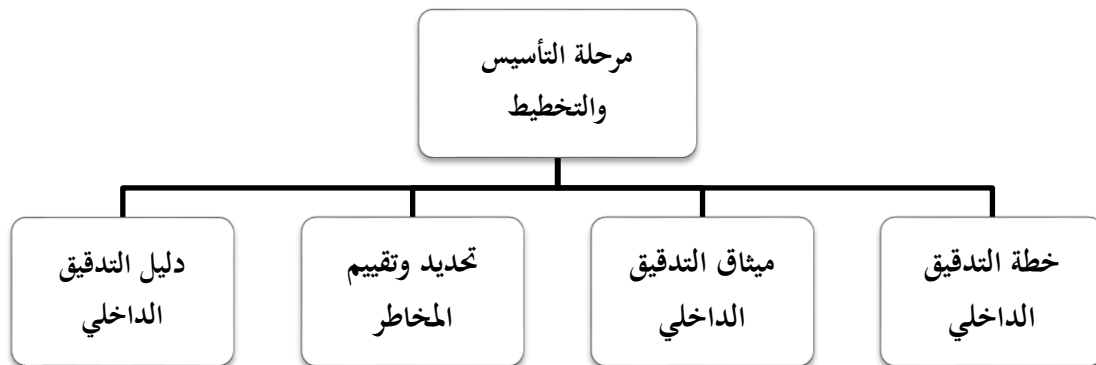
• إعداد ميثاق التدقيق الداخلي.

• إعداد دليل سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي.

• تحديد وتقييم المخاطر.

• رسم خطة تدقيق داخلي بناءً على نتائج عملية تحديد وتقييم المخاطر.

والشكل الموالي رقم (3-7) : مرحلة التأسيس والتخطيط في عملية التدقيق الداخلي:



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع السابق: موجز تعريفى بإدارة التدقيق الداخلي، ص15.

¹ - وزارة الشباب والرياضة، موجز تعريفى بإدارة التدقيق الداخلي، قطر، 2014، ص 13.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

- المرحلة الثانية: تنفيذ خطة التدقيق¹:

فيما يلي بعض الخطوات التي تتم عادة في هذه المرحلة:

- ✓ فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن دورات الاعمال، ودراسة المستندات والوثائق.
- ✓ تحديد مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في العمليات ومقارنتها مع أفضل الممارسات.
- ✓ اختبار مدى فعالية وكفاءة اجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المساعدة على تحقيق أهداف الوزارة.
- ✓ اعداد مسودة تقرير التدقيق الداخلي ومناقشة الملاحظات ونتائج عملية التدقيق مع الادارة المعنية والتحقق من مدى مصداقية النتائج.

✓ إعداد تقرير التدقيق الداخلي النهائي الذي يتضمن ردود الادارات المعنية.

• التقرير: بعد الانتهاء من كل مهمة يتم رفع تقرير التدقيق الداخلي النهائي والذي يتضمن:

النقاط التي تم ملاحظتها أثناء عملية التدقيق مقسمة الى عدة أنواع:

- نقاط الضعف في تصميم إجراءات الرقابة
- نقاط عدم الالتزام بالتطبيق
- نقاط عدم فعالية الاجراءات المطبقة
- نقاط للتطوير من خلال المقارنة مع أفضل الممارسات
- وصف وتقييم للخطر أو التأثير الناتج عن هذه الملاحظات
- توصيات ومقترحات للإدارة بهدف معالجة الملاحظات
- رد الادارة المعنية على الملاحظات مرفق بجدول زمني في حالة الموافقة على التوصيات.

¹ - وزارة الشباب والرياضة، نفس المرجع السابق، ص 16.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

○ المرحلة الثالثة: متابعة تنفيذ نتائج عملية التدقيق¹

وهي من أهم المراحل في عملية التدقيق الداخلي وتشمل على:

- متابعة وقياس مدى التزام الادارات المختلفة، بتنفيذ توصيات التدقيق الداخلي، وفق الجدول الزمني المتفق عليه في تقرير التدقيق.

- تحديث نتائج عملية تحديد وتقييم المخاطر بناء على نتائج عملية التدقيق الداخلي.

- تحديث خطة التدقيق الداخلي وفق نتائج عملية تحديد وتقييم المخاطر المعدلة.

- المرحلة الرابعة: تأكيد وتحسين الجودة:

تنص المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين ال IIA على ضرورة وضع آلية لتأكيد وتحسين جودة عملية التدقيق، والخدمات المقدمة من قبل نشاط التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تقييم داخلي أو خارجي لها.

4-سمات ومهارات المدققين الداخليين:

○ وهناك مجموعة من المبادئ التي تتعلق بالسمات الشخصية للمدققين²:

- الأداء الأخلاقي أساس الاحترافية يعتمد على: الثقة، الاستقامة، الموثوقية، التميز.
- التقديم العادل: واجب تقديم التقرير بأمانة ودقة، ويجب أن يشتمل تقرير التدقيق على الاختلافات الموجودة بين فريق التدقيق والمدقق في الرأي، والعوائق التي تحدث أثناء التدقيق.
- الأداء باحتراف: تطبيق الالتزام والحكم في التدقيق، يجب على المدققين التمرن على إعطاء العناية المناسبة لأهمية الدور المكلفين به، والثقة الملقاة على عاتقهم.
- ويجب على المدقق أن يكون مستعد لجميع الاحتمالات التي يمكن أن يتابعها أثناء تنفيذ التدقيق... وأن يكون على دراية بكيفية التعامل معها .

¹ - وزارة الشباب والرياضة، نفس المرجع السابق، ص 17.

² - تميم أحمد عليا، كتيب "دورة التدقيق الداخلي"، الجلسة الخامسة: التدقيق "تعريفه، أنواعه، إدارته، كفاءات المدققين ومسؤولياتهم، مركز ضمان الجودة، جامعة تشرين، سوريا، 2012، ص 38(بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

○ من أهم المهارات والمعارف التي يجب أن تتوافر بالمدقق الداخلي مايلي¹:

أن يكون على معرفة بالمنتج، أو الخدمة، وإجراءات تحقيقه، القدرة على الحكم (تقييم) المعلومات المجمعة، المقدرة على تحديد الأولويات، القدرة على كسب احترام الغير، القدرة على تجنب "صغائر الأمور"، والاهتمام بالأمور الأساسية، إلى جانب ذلك لا يكفي تلك المهارات والمؤهلات بل على المدقق التقيد بمعايير التدقيق الداخلي والتي بدورها تضم خمس مجموعات من المعايير: ابتداء من أدلة العمل التي تشمل التدقيق المالي وتدقيق الأداء، والمجموعة الثانية التي تتمثل: في الاستقلالية، الموضوعية، والكفاءة المهنية، أما المجموعة الثالثة فتهتم بالرقابة الداخلية وفعاليتها، وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات وأما المجموعة الرابعة فهي ترتبط بأداء العمل التدقيقي وتوصيل النتائج، أما الفئة الخامسة والأخيرة فهي تتعلق بعملية إدارة التدقيق الداخلي، وأوجه التنسيق مع المدققين الخارجيين، إن عملية تقييم أداء المدقق الداخلي كانت تعتمد على خمس مجموعات من المعايير وهي²: الاستقلالية، الاحتراف المهني، برنامج المهمات، الاتصال، وإدارة التدقيق الداخلي.

وبما أن الكفاءة هي "تحقيق الأهداف المطلوبة بأقل وقت وتكلفة ممكنة"، فإن كفاءة إجراءات التدقيق تحدد نتيجة لصفات ونوعية المدققين، ويشير التدقيق الداخلي إلى أنه لا بد من توافر كوادرات مؤهلة تتوافر فيهم الصفات الآتية (التأهيل المهني والفني، النزاهة، العدالة، التواصل، الاستعداد المهني، الفضول، المثابرة، الشجاعة، الاهتمام الكامل بمصالح الشركة، التعاطف، والاتجاه الانتقادي، القدرة على الحكم الصائب في الأمور، اتساق الشخصية مع الموظفين، الحذر والثقة بالنفس).

¹ - مؤهلات ومهارات المدقق الداخلي ، نقلا عن الموقع الالكتروني ، يوم 2016/08/05:

<http://www.hrdiscussion.com/hr74889.html>

² - شاهر فلاح العرود، طلال حمدون شكر، جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، المجلد الخامس، العدد الرابع، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 2009، ص478.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

الجدول الموالي رقم (3-5): مميزات المدققون الداخليون

المدققون الداخليون	
1- الخبرة والمعرفة والمهارات لإنجاز أعمالهم كما يلي: أ- الكفاءة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءات التدقيق. ب- المعرفة بمبادئ المحاسبة والتكنولوجيا المطلوبة لأعمال التدقيق. ج- فهم مبادئ الإدارة اللازمة لمعرفة الانحرافات وتقييمها. د- المعرفة بالقوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات الإدارية ذات العلاقة بنشاط الشركة. 2- أن يكون للمدققين الداخليين المهارة والكيافة في التعامل مع الآخرين والاتصال معهم بكفاءة حيث يجب أن يكونوا قادرين على التعبير عن وجهة نظرهم بوضوح وفاعلية. 3- انتهاز التعليم المستمر بهدف تطوير مهاراتهم ومعارفهم بما يستجد في مجال الاختصاص. 4- ممارسة الحذر (الشك المهني) عند أداء أعمالهم ، ويقصد بالحذر المهني هو افتراض احتمال وجود أخطاء في البيانات المالية أو أي نشاط خاضع للتدقيق والعمل على الحصول على الأدلة من خلال مجموعة إجراءات تدقيقية وفنية لإثبات الافتراض أو نفيه.	أولاً -مهارات وسلوكيات يجب أن يتمتع بها المدققون: يجب أن يتمتع موظف وحدة التدقيق الداخلي بالمهارات والخبرات والمعرفة خاصة فيما يتعلق في تطبيق معايير التدقيق والإجراءات الفنية للتدقيق.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

- يجب أن لا يعتمد المدقق في حكمه على آراء الآخرين وإنما يخضع آراء الآخرين للاختبار أثناء قيامه بإجراءات التدقيق. - يجب على المدقق أن يقوم بأداء عمله بأمانه وتجنب أي شبهات وخاصة فيما يتعلق بالمصالحة المتعارضة أن يتم تناوب موظفي التدقيق الداخلي للمهمة الواحدة كلما كان ذلك ممكناً. - على المدقق الداخلي أن لا يقوم بأية أعمال تنفيذية. - يجب أن لا يتم تكليف الأشخاص الذين يتم نقلهم إلى وحدة التدقيق الداخلي بتدقيق أنشطة سبق وأن قاموا بأدائها وذلك حتى مرور مدة زمنية معقولة. - يجب أن تراجع نتائج عمل المدقق الداخلي قبل إصدار التقرير من مدير التدقيق حتى يتم التأكد من الموضوعية في أداء العمل.	ثانياً - الموضوعية في عمل المدققين
- أسلوب الفوقية (الاستعلاء) في التعامل مع الوحدات محل التدقيق والمسؤولين فيها. - الأسلوب غير المهذب عند طلب المعلومات وخاصة أثناء وجود مراجعين من خارج الشركة. - الدخول في الفرعيات على حساب الأساسيات. - عدم احترام أهل الخبرة من المدققين السابقين. - عدم استعمال العقل والمنطق في الحكم على الأشياء والإصرار فقط على ما هو موجود في التعليمات. - إبداء عدم الرضا عن عمل المدققين الآخرين أمام مسؤولي الوحدة محل التدقيق. - سوء المظهر وضعف الشخصية وعدم الانضباط بالسلوك المهذب وعدم الالتزام بالدوام. التغاضي عن نقل الحقائق لعلاقة ما قد تربط أحد المدققين مع أحد مسؤولي الوحدة محل التدقيق.	ثالثاً - سليات يجب تجنبها في أسلوب عمل المدققين الداخليين

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

رابعاً - صفات يجب أن تتوفر في المدققين الداخليين

- المظهر الشخصي المناسب واللباقة في التعامل والحديث والمناقشة وبشكل عام القدرة في الحصول على الاحترام والثقة وهما الأساس في تقبل الآخرين لعمل المدقق.
- العدالة والاستقامة، إذ تعتمد استجابة الآخرين على قناعتهم حول عدالة واستقامة المدقق.
- الإخلاص والتفاني في مصلحة الشركة، وتفضيل مصلحة الشركة على المصالح الشخصية.
- التواضع حيث من الطبيعي أن يكون رد فعل أي شخص عدائياً لشخص يعطي الانطباع بأنه مغرور.
- الاتزان، فالناس عادة يحترمون الشخص المتزن أي الذي لا يكون متحفظاً من الآخرين بشكل زائد أو ودوداً بشكل مبالغ فيه.
- التعاطف مع الآخرين والقدرة على تفهم مشاعرهم.
- الفضول وحب الاستطلاع بحيث لا يكتفي بإجابات عمومية، وبالإيضاحات التي تتجاهل الجوانب الهامة.
- المثابرة بحيث لا يستسلم بسهولة عندما يواجه عقبات في طريق إيجاد بعض المعلومات أو حلول لبعض المشاكل التي تحتاج لحلول.
- الثقة بالنفس: فالثقة بالنفس تولد الثقة بالآخرين، وتأتي الثقة من المعرفة والأيمان بأنه يفعل أفضل ما يمكنه.
- القدرة على اعطاء أحكام سليمة ، وهي تعني القدرة على موازنة العوامل المختلفة والمتعارضة وإعطاء أحكام سليمة.

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع: دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات، ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، قسم الدراسات الفنية والبحوث، جمهورية العراق، ص 9-10.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

من الجدول السابق يتضح: أن من ميزات المدققون الداخليون أربع خصائص منها المهارات السلوكية والتي تتضمن الخبرة والمعرفة والمهارات لإنجاز الأعمال وممارسة الحذر عند أداء أعمالهم، والموضوعية في العمل من خلال عدم الحكم على آراء الآخرين وإنما الخضوع لآراء الآخرين للاختبار أثناء قيامه بإجراءات التدقيق. وقيام عمل المدقق بأمانه، ومراجعة نتائج عمل المدقق الداخلي قبل إصدار التقرير من طرف مدير التدقيق أو لجنة التدقيق الداخلية إن وجدت وذلك لتحقيق مبدأ الموضوعية التي هي من مبادئ عمل التدقيق الداخلي. وعلى المدقق الداخلي تفادي بعض الأمور السلبية كأسلوب الاستعلاء وغير المهذب في التعامل مع الوحدات محل التدقيق، وسوء المظهر، ضعف الشخصية، عدم الانضباط بالسلوك المهذب، وعدم الالتزام بالدوام. والمظهر الشخصي المناسب واللباقة في التعامل، الحديث، المناقشة، وبشكل عام القدرة في الحصول على الاحترام والثقة وهما الأساس في تقبل الآخرين لعمل المدقق، والتقدير ببعض الصفات كالعدالة والاستقامة، الإخلاص وتفضيل مصلحة الشركة على المصالح الشخصية، والتواضع، الاتزان، التعاطف، الفضول وحب الاستطلاع، والمثابرة في عمله زيادة على ذلك الثقة بالنفس.

5- مقومات نجاح التدقيق الداخلي والتحديات التي تواجهه¹:

5. 1. مقومات نجاح التدقيق الداخلي :

- الدعم والتأييد التام من الإدارة العليا.
- الوعي بأهمية التدقيق الداخلي عند المستويات الإدارية المختلفة.
- الاختيار الجيد للمدققين الداخليين المؤهلين.
- التدريب المناسب للفرد العامل وبشكل دوري.
- معرفة طبيعة أعمال الشركة بشكل جيد.
- الاتصال بالإدارة العليا لتبليغ النتائج وتقديم الرأي حول إدارة المخاطر والرقابة بشكل دوري.
- تعيين موظفي الإدارات الأخرى وتحويل بعض المدققين الداخليين إلى الإدارات الأخرى.
- إتباع الأسس المبنية في الممارسات.

¹ - حسن ابراهيم، دليل المراجع الداخلي في مؤسسات التمويل متناهي الصغر " المراجعة الداخلية على أساس المخاطر"، 2015، ص ص8-

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

5. 2. التحديات التي تواجه أعمال التدقيق:

- عدم التأيد التام من قبل الإدارة العليا.
- عدم الوعي بأهمية دور التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الشركة (المستويات الإدارية المختلفة)
- الاعتقاد بأنها شرطي أو جاسوس الادارة العليا.
- النظر إلى ملاحظات التدقيق كانتقادات شخصية.
- عدم التعاون وإخفاء بعض المعلومات.
- عدم إتباع الأسس المهنية في الممارسات.

6-الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي¹

6. 1. تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها، لذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة الشركة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

6. 2. قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة، ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

6. 3. حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات الشركة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.

6. 4. الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية: يتحقق التدقيق الداخلي من منتسبي الشركة ويقومون بما هو مطلوب منهم واتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك؛

¹ - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، 2014، الأردن، ص ص 42-43 (بتصرف).

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

6.5. الوصول إلى الأهداف والغايات: يتم وضع الإجراءات والأهداف والغايات من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة وأهداف الشركة، وتقع مسؤولية وضع أهداف الشركة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

6.6. تحديد مواطن الخطر: على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية، وإعلام الإدارة عنها، لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابق، أو من معلومات منتقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للشركة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق السابق ومعرفته العامة.

6.7. منع واكتشاف الغش والاحتيال: تقع مسؤولية الغش والاحتيال على إدارة الشركة وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة، ليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون على معرفة تامة بكافة طرق واحتمالات الغش لتحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال.

6.8. الشك المهني: يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق مع ممارسة الحذر المهني، على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال إن وجدت، فلا بأس عليه أخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.¹

7- أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق الداخلي

7.1. أهمية أدلة الإثبات في التدقيق الداخلي:

تكمن أهمية أدلة الإثبات في التدقيق في أنها هي الأساس الذي يبنى عليه المدقق نتائج عملية التدقيق، وبالتالي دقة وصحة هذه الأدلة يعود بالمنفعة على الشركة محل التدقيق من خلال:

- وجود أدلة إثبات صحيحة ودقيقة تدع البيانات المحاسبية والمعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية من شأنها زيادة الاعتماد على هذه البيانات والمعلومات من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين للشركة وبالتالي زيادة الثقة في هذه الشركة.

- تقرير المدقق هو المحصلة النهائية من جمع أدلة الإثبات فالذي يتوصل إليه المدقق من حقائق نابع من أدلة الإثبات التي يتحصل عليها وعلى ضوء تقرير المدقق يقوم متخذي القرار باتخاذ قراره.

¹ - خلف عبد الله الوردات، نفس المرجع السابق، ص 43.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

7. 2. خصائص أدلة الإثبات في التدقيق:

- استخدام أدلة الإثبات في تحديد مدى عدالة القوائم المالية.
- طبيعة الأدلة المستخدمة تشمل جميع الأنواع المختلفة من الأدلة.
- الشخص المخول بجمع الأدلة هو المدقق.
- مدى التأكد من الاستنتاجات عن الأدلة يجب أن يكون بمستوى عال.
- طبيعة الاستنتاجات تتمثل في إصدار تقرير التدقيق.
- عواقب التوصل إلى استنتاجات خاطئة من الأدلة يؤدي إلى اتخاذ مستخدمي القوائم المالية قرارات غير صحيحة.

7. 3. أنواع أدلة الإثبات:

- أدلة وقرائن التدقيق لا حصر لها حيث للمدقق إثبات الحقيقة بكل الوسائل الممكنة وفيما يلي إستعراض البعض منها:

من خلال الجدول الموالي رقم (6-3) : أنواع أدلة الإثبات

أنواع أدلة الإثبات	
نوع الدليل	البيان
الفحص الفعلي أو الوجود الفعلي	وهو من أكثر الأدلة استخداماً مثل جرد الأصول الملموسة مثل النقدية والآلات وغيرها وأيضاً فحص فعلي للمستندات.
المصادقات	تعتبر المصادقات من أقوى أدلة الإثبات لأن هذه المصادقات يتم اعدادها خارج الشركة.
التوثيق (المستندات)	هو فحص الدفاتر والمستندات التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم وبما أن لكل عملية مستند واحد على الأقل يدعم هذه العمليات المالية، وبالتالي يسهل عملية التوثيق بشكل واسع كأدلة اثبات.
الملاحظات	تستخدم الملاحظات كدليل اثبات من خلال تقييم أنشطة معينة بحيث للمدقق ملاحظة سير العمل على مدى واسع ولتكوين هذه الملاحظات قد يحتاج المدقق زيارة ميدانية وتكوين انطباع معين، كما

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

يمكن أن يلاحظ مدى الالتزام في تنفيذ خطط العمل ومدى التوافق والتناغم بين الأقسام المختلفة، كما أنه من خلال الملاحظة يمكن الحكم بمدى ضرورة الحصول على أدلة أخرى أم لا.	
يقصد بالدقة الحسابية، إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات خلال تلك الفترة التي تتم المراجعة عنها وقد تشمل اختبار الدقة الحسابية لعمليات الطرح والجمع في الدفاتر والسجلات وأيضا فحص العمليات الحسابية لمصاريف الاهتلاك والمصاريف المدفوعة.	الدقة الحسابية
تشتمل هذه الإجراءات استخدام المقارنات والعلاقات المختلفة لتحديد مدى منطقية رصيد حساب معين، حيث يمكن استخدام المقارنات عن طريق النسب المالية للمقارنة بين السنة الحالية والسنة السابقة.	الإجراءات التحليلية (المقارنات والأبحاث)
إن وجود نظام رقابة داخلية يعكس سلامة البيانات التي يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة وبالتالي الاعتماد عليها واعتبارها أدلة اثبات.	سلامة نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على (المرجع السابق: حسن ابراهيم، 2015، ص 14).

من الجدول يتضح أن عمل أي مدقق لا يتم إلا بناء على مجموعة من الأدلة والقرائن تبين مدى صحة أقواله ومدى تدقيقه لتلك القوائم والسجلات، فتجد مثلا في الجدول السابق أن من أقوى الأدلة إثباتا نظام المصادقات باعتباره من الأدلة الشائعة التي يعتمد عليها المدقق في عمله لأنه يتم خارج الشركة، ونظام الإجراءات التحليلية يتم الاعتماد عن طريق مقارنات النسب المالية للسنة السابقة والسنة الحالية.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

7. 4. الصعوبات التي تواجه المدقق عند جمع أدلة الإثبات في التدقيق:¹

تواجه المدقق العديد من الصعوبات للحصول على أدلة الإثبات باعتبارها الأساس في عملية التدقيق ومن هذه الصعوبات مايلي:

- سوء الأنظمة المتبعة داخل الشركة، الأمر الذي يؤدي إلى بذل الكثير من الوقت والجهد؛
- استعمال العينات الاحصائية بسبب كبر عدد العمليات قد يؤدي إلى نتائج مضللة، لأن المدقق سوق يحكم وفق هذه العينة؛
- الفهم السلبي لعملية التدقيق من قبل الموظفين الأمر الذي يؤدي إلى عدم تعاونهم مع المدقق.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء، العيوب في السجلات، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الاختبارات للوصول إلى درجة كبيرة من التأكد؛

7. 5. كفاية أدلة الإثبات

- تتعلق الكفاية بمقدار أو حجم الإثبات الضروري لتدعيم رأي المدقق، لذا وجب على المدقق دراسة العوامل التالية حتى يتمكن من اتخاذ قرار حول كفاية الأدلة:
- طبيعة العنصر موضوع الفحص؛
 - الأهمية النسبية للأخطاء المحتملة المتعلقة بالعنصر موضوع الفحص (وزن المخاطر المرتبطة بالعنصر).
 - نوعية وصلاحيات أدلة الإثبات المتاحة للتدقيق.
- على العموم لقد أفادت الإرشادات الخاصة بتنفيذ معايير تدقيق داخلية practice advisor بأنه يجب توثيق أدلة التدقيق الداخلية غير المادية من خلال توثيق تفهم تدفق العمليات التي تم من قبل المدقق ليتم المصادقة عليه من قبل المسؤول عن العملية محل التدقيق process owner وبالتالي تكون كافة أدلة التدقيق موثقة ومعتمدة ليتم الاعتماد عليها في كتابة ملاحظات التدقيق.

¹ - حسن إبراهيم، نفس المرجع السابق، ص 14.

الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الامام بالأساسيات النظرية المتعلقة بالتدقيق الداخلي باعتبارها وظيفة مستقلة داخل الشركة وتحت سلطة الإدارة العليا، ومع التطور الحاصل فرضت وظيفة التدقيق الداخلي نفسها بجدية وكحاجة ملحة ضرورية لمختلف أعمال الشركة.

وانتشار هذا المفهوم والاعتراف به كمهنة بدأ منذ أن أصبح للمدققين الداخليين هيئة مهنية دولية سنة 1941م والتي أطلق عليها تسمية "معهد المدققين الداخليين" والذي اهتم بتطوير مفاهيم التدقيق الداخلي كمهنة تواكب التطور الحاصل.

نجد أن التدقيق الداخلي توسع نطاقه بحيث أصبح يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام، ومد الإدارة بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي من شأنها الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات عادية وقرارات استراتيجية فهو بمثابة العين الحارسة للشركة.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم

استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

تمهيد الفصل الرابع:

المبحث الأول: نشأة لجان التدقيق وتطورها.

المبحث الثاني: تكوين وتنظيم لجان التدقيق .

المبحث الثالث: دور لجان التدقيق في دعم استقلالية

التدقيق الداخلي .

خلاصة الفصل الرابع.

تمهيد :

تعتبر لجان التدقيق من احدى اللجان المهمة المنبثقة عن مجلس الإدارة، ويكمن دورها الرئيسي في التحقق من تطبيق القوانين والإجراءات المنصوص عليها، والتأكد من كفاءة الأنظمة الداخلية للشركة وفعاليتها، كما يتمثل دورها الأساسي في تقديم التوصيات حول رأي المدقق الداخلي والخارجي ومصادقية القوائم المالية.

إن وجود لجان التدقيق في التنظيم الداخلي للشركة من شأنها دعم استقلالية التدقيق الداخلي، وزيادة فعاليته بما يتفق وأهداف الشركة، وحماية أصول الشركة، ولا يتحقق ذلك إلا بوجود مجموعة من المعايير والخصائص التي تتمثل في المهارات العلمية والعملية التي تمكنهم من أداء مهامهم ومسؤولياتهم الموكلة إليهم بكفاءة وفعالية، وضرورة توافر اللجنة ضمن الهيكل التنظيمي للشركة والاعتماد عليها يرجع بالدرجة الأولى إلى مدى تنفيذ مسؤولياتها ضمن قوانين ومعايير متعارف عليها رغبة في متابعة أعمال وظيفة التدقيق الداخلي وكيفية دعم استقلالها.

من خلال كل ما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ممثلة في :

➤ المبحث الأول: نشأة لجان التدقيق وتطورها.

➤ المبحث الثاني: تكوين وتنظيم لجان التدقيق.

➤ المبحث الثالث: دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: نشأة لجان التدقيق وتطورها

تعتبر لجان التدقيق Audit Committee من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، والمملكة المتحدة، وأستراليا وغيرها من الدول، كما توصى العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم استقلال عملية التدقيق الداخلي، الأمر الذي أدى ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل شركات المساهمة العاملة بها.

1- تعريف لجان التدقيق والدوافع التي أدت إلى ظهورها

1.1. نشأة وتعريف لجان التدقيق¹:

وترجع نشأة لجان التدقيق إلى عام 1940 م نتيجة قيام العديد من إدارات الشركات بعمليات غش وتلاعب من أجل التأثير على نتائج الأعمال، حيث قامت هيئة سوق المال الأمريكية SEC باقتراح تشكيل لجان التدقيق عام 1940 م كما أوصت في عام 1972 م بأهمية تشكيل لجان التدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين في شركات المساهمة، وفي عام 1974 م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية نشرتها رقم 165 التي تطلب فيها ضرورة الإفصاح في البيانات المالية الختامية عن وجود لجنة تدقيق في الشركات المدرجة وكيفية تشكيلها، كما طالبت الهيئة عام 1978 م الشركات بتحديد عدد الاجتماعات التي تعقدها اللجنة سنوياً مع توضيح الوظائف والمهام التي تؤديها اللجنة، وبعد أول تشريع ملزم في الولايات المتحدة الأمريكية، عندما طلبت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE عام 1977 م من شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة نيويورك تأسيس لجان تدقيق ليكون شرطاً للإدراج في البورصة لعام 1978 م، حيث أكد رئيس البورصة في تصريح له أن لجان التدقيق الفعالة تستطيع العمل على تحسين التقارير المالية وزيادة مصداقية التقارير الصادرة عن الشركات المساهمة. وقد أوصت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA عام 1967 م جميع الشركات المساهمة بتشكيل لجان تدقيق مكونة من أعضاء مستقلين، كما صدر العديد من توصيات التدقيق التي تتعلق بضرورة اتصال المدقق الخارجي بلجنة التدقيق مثل التوصية رقم 90 (SAS No.90) والتوصية رقم (SAS No.61).

¹ - سامح محمد رضا رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد الأول، الأردن، 2011، ص 51.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

وفي عام 2002 م، صدر قانون الذي يوصف بأنه أهم تعديل تشريعي إصلاحي Oxley تصادق عليه الحكومة الأمريكية بعد سلسلة الفضائح المالية لكبريات الشركات الأمريكية، فطبقا للقسم رقم (301) من هذا القانون، فإن لجنة التدقيق هي المسؤولة مباشرة عن تعيين المدقق الخارجي الذي يجب أن يوجه تقريره إلى لجنة التدقيق، حيث استهدف القانون صياغة علاقة استراتيجية بين المدققين الخارجيين ولجان التدقيق.¹

ويختلف مفهوم لجنة التدقيق تبعا لاختلاف أهدافها ووظائفها، والمسؤوليات الملقاة على عاتقها فيرى البعض ان لجنة التدقيق عبارة عن لجنة مكونة من مدراء غير تنفيذيين مختارين ومجموعة مختارة من أعضاء مجلس الإدارة بهدف زيادة فعالية وظيفة التدقيق ومساءلة مجلس الإدارة، ويساهمون في المحافظة على استقلالية المدقق الداخلي والخارجي.

ووصفت كذلك بأنها أداة رقابية تحد من التصرفات غير القانونية للإدارات العليا وتتكون من ثلاثة أعضاء مستقلين شريطة تمتع أحدهم بخبرة مالية أو محاسبية وتنفذ عملها وفقا لدليل مكتوب يوضح مسؤولياتها، وتتولى اللجنة الإشراف على اعداد القوائم المالية، وتعيين المدقق الخارجي ومتابعة عمله وعمل المدقق الداخلي، وتسعى في بناء نظام رقابة داخلي سليم.²

تعتبر لجان التدقيق من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عملية اعداد التقارير المالية والافصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في دعم استقلالية عملية التدقيق، الأمر الذي أدى بالعديد من الدول إلى اصدار تشريعات ملزمة لتكوين لجان التدقيق في الشركات.

ويختلف مفهوم لجنة التدقيق حسب الهدف من تشكيلها والوظائف والمسؤوليات المخولة لها، وقد عرفت على أنها "تلك اللجنة التي تتكون عادة من المديرين غير التنفيذيين في الشركة، والهدف الأساسي من تشكيل لجنة التدقيق هو زيادة فاعلية وظيفة التدقيق وزيادة مساءلة مجلس الإدارة".

¹ - سامح محمد رضا رياض أحمد، نفس المرجع السابق، ص 51.

² - عبد المطلب السرطاوي وآخرون، اثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 27، العدد الرابع، الأردن، 2013، ص 824 (بتصرف).

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

وعرفت أيضا: " بأنها عدد من الأشخاص المختارين من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة يكونوا مسؤولين عن المحافظة على استقلالية المدقق عن الإدارة، كما وصفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "الأداة التي من خلالها يتم كبح جماح (AICPA, 1990) التصرفات غير القانونية للإدارات العليا للشركات¹."

وعليه فإننا يمكننا تعريف لجان التدقيق بأنها: عبارة عن مجموعة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة في الغالب ثلاثة أعضاء على الأقل في الشركات العامة المساهمة بحيث يكون أعضاؤها مستقلين (غير تنفيذيين) ويمتلك أحد أعضاؤها على الأقل خلفية مالية أو محاسبية، تشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين وضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها، حيث تمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامها، وتقوم بمهام عديدة أهمها تدقيق القوائم المالية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة كما أنها تعمل كحلقة وصل بين مدقق الحسابات و مجلس الإدارة، ومن مهامها الأخرى تدقيق تعيين المدقق الخارجي، وتدقيق خطة التدقيق، وتدقيق نتائج التدقيق، وتدقيق نظام الرقابة الداخلي.

وعرفت لجان التدقيق بأنها: إحدى اللجان الرئيسية التابعة لمجلس الإدارة، والتي يمكن أن تدعم موضوعية ومصدقية أعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، وتدعم استقلالية المدققين وتحسن من أعمال التدقيق، فضلا عن ذلك فإنها تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء الشركة، وتسيير نشاطها².

■ **لجنة التدقيق من قبل لجنة بازل:** بأنها تعد بمثابة امتداد لوظيفة أو مهمة سياسة مجلس الإدارة لإدارة المخاطر.³

■ **وعرفت لجان التدقيق بأنها**"على أنها لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين لا يقل عددهم عن ثلاثة؛ شريطة تمتع أحدهم بالاستقلال والخبرة المالية والمحاسبية، وتناط باللجنة مسؤولية رقابة

¹ - علام محمد حمدان وصبري ماهر مشتتهى، وبهاء صبحي عواد، دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الثالث، المجلد الثامن، الأردن، 2012، ص 409.

² - فاطمة جاسم محمد، تامر عادل الصقر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الثامن، العدد الثلاثون، جامعة البصرة، العراق، 2012، ص 191.

³ - خولة حسين حمدان، عماد محمد فرحان غالي، تقويم أداء لجنة التدقيق في القطاع المصرفي العراقي-أمودج مقترح-بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، العراق، ص 62.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية للتدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

اعداد القوائم المالية، والإشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي ونتائجها ومدى كفايتها، وبناء وفحص أنظمة الرقابة الداخلية

بما يوفر تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات العقلانية"¹.

يتضح من التعاريف السابقة أن لجان التدقيق بمثابة حلقة وصل بين المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة، وتكوين لجان التدقيق في الغالب لا يقل عن ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين وتوافر فيهم المؤهلات العلمية والعملية كالخبرة المالية والمحاسبية، ويرتكز عملهم بالدرجة الأولى على الرقابة عند اعداد القوائم المالية، ومتابعة عمليات التدقيق الداخلي والخارجي ومدى صحة ودقة النتائج لاستخدامها في اتخاذ قرارات رشيدة من شأنها تحقيق الأهداف المرجوة.

1.2. تطور لجان التدقيق²:

نشأت فكرة تكوين لجان التدقيق وتأكيد دورها وأهميتها في الولايات المتحدة الأمريكية كرد فعل للعديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم والتقارير المالية المنشورة، وقد ساهمت جهات عديدة في تطور هذه اللجنة في الولايات المتحدة الأمريكية أهمها:

○ هيئة تداول الأوراق المالية: أوصت هيئة تداول الأوراق المالية في عام 1940م، جميع شركات المساهمة بضرورة تشكيل لجان التدقيق من مديرين مستقلين، وقد كررت تلك التوصية في عام 1972م، كما طلبت من الشركات ضرورة الإفصاح للمساهمين عما إذا كان لديها لجان تدقيق.

وفي عام 1978م أصدرت الهيئة النشرة (ASR) رقم 278 التي أوصت فيها لجان التدقيق بتنفيذ مايلي:

- اختيار أو تغيير المراجعين الخارجيين؛
- فحص أتعاب التدقيق، وأتعاب الخدمات المهنية الأخرى؛
- مناقشة خطة ومجال التدقيق مع المدققين الخارجيين؛
- الموافقة على الخدمات المهنية التي تقدم بواسطة المدققين الخارجيين؛
- التأكد من استقلال المدققين الخارجيين؛

¹ - عبد المطلب السرطاوي وآخرون، نفس المرجع السابق، ص ص 824-825.

² - محمد الأمين ميرة، الأزهر عزة، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والعلمية، العدد العاشر، الجزء الأول، جامعة الشهيد جـمـهـلـخـضر الوادي -الجزائر، 2017، ص ص 237-238.

- فحص نطاق ونتائج أنشطة التدقيق الداخلي؛

- التأكد من كفاية نظم الرقابة الداخلية؛

○ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1967م، جميع شركات المساهمة، لضرورة تشكيل لجان التدقيق تتكون من أعضاء مجلس الإدارة الغير المتفرغين، وذلك لترشيح المدققين الخارجيين ومناقشة عملهم، كما قد أعترف بأهمية الدور الذي يكمن أن تؤديه لجنة التدقيق في فحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية؛

○ بورصة نيويورك للأوراق المالية: حظيت فكرة تشكيل لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة باهتمام كبير من جانب بورصة نيويورك للأوراق المالية، حيث أصدرت البورصة نشرة عام 1977م، تطلب فيها من جميع الشركات المسجلة أوراقها المالية لديها، بتشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجالس الإدارة الغير المتفرغين، وذلك كشرط لتسجيل أسهم الشركات اعتبارا من 1978/06/30م.

○ معهد المدققين الداخليين¹: لمعهد المدققين الداخليين عدة إسهامات في تطور لجان التدقيق، كان أهمها نشرة معايير التدقيق الداخلي رقم 7، التي تضمنت المعلومات التي يجب توصيلها إلى لجنة التدقيق، حيث يجب على لجنة مدير إدارة التدقيق الداخلي إخبار لجان التدقيق بنتائج التدقيق الهامة، ومن أمثلتها ما يتعلق بالمخالفات، والتصرفات غير القانونية، والأخطاء وعدم الكفاية، وعدم الفعالية، وتعارض المصالح، ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

1.3. لجان التدقيق في الجزائر²:

أما عن لجان التدقيق في الجزائر لا يزال المشرع الجزائري يعد تشكيلها غير إلزامي من خلال اعتبارها جزء من مسؤوليات مجلس الإدارة، حيث تمثلت أهم التشريعات التي تطرقت لتشكيل لجان التدقيق في الجزائر وفق الآتي:

- ميثاق حوكمة المؤسسات: يجب أن ننوه أننا في هذه النقطة نتكلم عن ميثاق حوكمة الشركات وليس قانون ملزم لحوكمة الشركات والذي لم يلزم بتشكيل لجان التدقيق وإن لم يسميها بل اعتبر ذلك من مسؤوليات مجلس الإدارة حيث اكتفى بالإشارة إلى أن المجلس بإمكانه تشكيل لجان متخصصة على مستواه لمساعدته للقيام بمهامه

¹ - محمد الأمين ميرة، نفس المرجع السابق، ص 238.

² - حسيني عبد الحميد، صلاح حواس، أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي الجزائرية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الأول، العدد السادس، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص ص 232-234.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

على أكمل وجه، تعمل بنظام مساوي لباقي للأعضاء، هذه اللجان المتخصصة تأخذ صفة الإشراف على عملية تدقيق الحسابات (التدقيق الخارجي) والرقابة المالية للشركة (لجنة تدقيق)، وتحديد مرتبات الإطارات المسيرة (لجنة المكافآت و لجنة التعيينات).

القانون التجاري¹:

لم يتضمن القانون التجاري بشكل صريح تشكيل لجان التدقيق ولكن يمكن أن نستبطنها بشكل ضمني في المادة 622 منه والتي أكدت " يخول لمجلس الإدارة كل السلطات للتصرف باسم المؤسسة، وبمارس هذه السلطات في نطاق موضوع المؤسسة ومع مراعاة السلطات المسندة صراحة في القانون لجمعية المساهمين"، ففي ظل السلطات التي

أقرتها هذه المادة والممنوحة لمجلس الإدارة فإن المجلس له حق تشكيل لجان تساعد في أداء مهامه والوفاء بالتزاماته، وصولا لحوكمة جيدة للمؤسسة وتأخذ هذه اللجان أشكال متعددة كلجنة التدقيق مثلا، وعليه فهذه المادة قد تشكل المرجعية القانونية التي تعتمد عليها الشركات المساهمة في الجزائر لتشكيل لجان التدقيق.

وفيما يخص أتعاب لجان التدقيق أن يحصل أعضاؤها على مقابل أتعابهم وهو ما يتطلب التقيد بما نصت عليه قد نصت المادة 633 من نفس القانون أنه " : يجوز لمجلس الإدارة منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها للقائمين بالإدارة، وفي هذه الحالة يجب أن تخضع الأجور المقيدة على تكاليف الاستغلال لأحكام المواد من 628 إلى 630.

أما عملية تشكيل لجان التدقيق، وطريقة تحديد أعضائها من طرف مجلس الإدارة يتطلب التقيد بأحكام المادة 629 من نفس القانون التجاري الجزائري والتي تؤكد أن هذه اللجان لا تشكل إلا بموافقة وتصريح من الجمعية العادية للمساهمين وبموجب عقد وبذلك يجب أن تكون اللجنة تحت مسؤولية الجمعية العامة ويجب عليها تقديم تقارير دورية عن المسؤوليات والمهام التي قامت بها بموجب هذا العقد.

¹ - حسياني عبد الحميد، نفس المرجع السابق، ص 234.

2-معايير اختيار أعضاء لجان التدقيق¹: لا توجد معايير مثالية لاختيار أعضاء لجان التدقيق، كما لا يوجد عدد مثالي لعدد أعضائها، ويعتمد كل ذلك بالدرجة الأولى على حجم الشركة وتعقد عملياتها، كما أن تلك المعايير تختلف من شركة إلى أخرى ومن محيط اقتصادي إلى آخر، فهناك علاقة مباشرة بين مهام لجان التدقيق ومعايير اختيار أعضائها، فكلما تعقدت وظائف لجان التدقيق كلما تطلب وجود أعضاء أكثر تأهيلا وخبرة. ويعتبر معيار الاستقلال عن الإدارة من أهم المعايير التي تركز عليها أغلب اللوائح المنظمة لعمل لجان المراجعة، ويمثل هذا المعيار أحد أهم شروط اختيار أعضاء لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث إن هيئة بورصة الأوراق المالية تشير إلى ضرورة أن يكون أعضاء لجان التدقيق مستقلين ذهنيا وظاهريا عن إدارة الشركة، بحيث لا يظهر مجلس إدارة الشركة وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء اللجنة ومدرء الشركة التنفيذيين. وفي بريطانيا، أشار تقرير لجنة القواعد المالية المنظمة للحسابات المالية للشركات إلى أهمية أن يتوفر في عضو لجنة المراجعة معيار الاستقلال عن إدارة الشركة، بحيث لا تكون هناك علاقة عمل ظاهرة بينه وبين إدارة الشركة. كما أشار بنك بريطانيا في توصياته حول معايير اختيار أعضاء لجان التدقيق إلى ضرورة توفر خبرات كافية يقتنعها مجلس إدارة الشركة مع ضرورة التأكد من استقلال عضو اللجنة عن إدارة الشركة سواء ما يتعلق بعملياتها أو مالياتها أو نظامها.

¹ - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2012، ص 12.

○ معايير فعالية أداء لجان التدقيق¹:

- **العضو المستقل**: عضو مجلس الإدارة الذي يتمتع بالاستقلالية التامة، ومما ينافي الاستقلالية، على سبيل المثال لا الحصر، أي من الآتي:

- أن يكون مالكا لما نسبته خمسة في المئة أو أكثر من أسهم الشركة أو أي شركة من مجموعتها.

- أن يكون ممثلا لا لشخص ذي صفة اعتبارية يملك ما نسبته خمسة في المئة أو أكثر من أسهم الشركة أو أي شركة من مجموعتها.

- أن يكون من كبار التنفيذيين خلال العامين الماضيين في الشركة أو في أي شركة من مجموعتها.

- أن تكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى مع أي من أعضاء مجلس الإدارة في الشركة أو في أي شركة من مجموعتها.

- أن تكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى مع أي من كبار التنفيذيين في الشركة أو في أي شركة من مجموعتها.

- أن يكون عضو مجلس إدارة في أي شركة ضمن مجموعة الشركة المرشح لعضوية مجلس إدارتها.

- أن يكون موظفا خلال العامين الماضيين لدى أي من الأطراف المرتبطة بالشركة أو بأي شركة من مجموعتها كالمحاسبين القانونيين وكبار الموردين، أو أن يكون مالكا لحصص سيطرة لدى أي من تلك الأطراف خلال العامين الماضيين".

إن لجنة التدقيق يجب أن تكون مستقلة، وهذا يتطلب ألا تكون جزءا من الإدارة أو لها أي ارتباط من خلال تعيين أعضاء لجنة التدقيق من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، مع عدم وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء لجنة التدقيق والمديرين التنفيذيين بالشركة، وأن لا يمتلك العضو أسهم مؤثرة بالشركة التي يكونها عضو من أعضاء لجنة التدقيق.

- **التأهيل العلمي و الخبرة العملية** : يجب أن يكون من بين أعضاء لجنة المراجعة ممن يتوفر لديهم قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمور المحاسبية والمالية بحيث لا يقل مؤهل عضو لجنة التدقيق عن درجات علمية عليا في المالية والمحاسبية تمكنه من مناقشة بعض القوانين أو اللوائح أو معايير المحاسبة والتدقيق ومتابعة التطور المهني لمزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق.

¹ - عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، ورقة بحثية قدمت للدعوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية والمعنونة ب"مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، السعودية، 2010، ص ص 10-11(بتصرف).

إن الاهتمام بالخبرة العملية كأحد المعايير التي تحقق فعالية أداء لجنة التدقيق، وبالتالي يجب أن يتوفر لدى عضو لجنة التدقيق الخبرة الكافية سواء في طبيعة نشاط الشركة أو في الحالات المالية والمحاسبية ويمكن الاستعانة ببعض الخبراء في الحالات التي يحتاجون إليها، وعقد لقاءات مع المديرين التنفيذيين بالشركة للتعرف على الأبعاد المختلفة لأنشطة الشركة.

- **بذل العناية اللازمة :** يتطلب من العضو بذل العناية اللازمة على سبيل المثال :التواجد بشكل دوري في الشركة و معايشة الأحداث والمشاكل التي تحدث بالشركة و المتابعة المستمرة للإدارة المالية وإدارة التدقيق الداخلي والمناقشة والحوار المستمر مع المراجع الخارجي.

- **دورية الاجتماعات :** يجب أن يحرص العضو على حضور الاجتماعات الدورية، ويمكن ألا يقل عدد الاجتماعات عن ست اجتماعات وألا يزيد عن اثني عشر اجتماع في العام حتى تكون هناك متابعة ومعايشة من جانب لجنة التدقيق للأحداث والأنشطة المختلفة بالشركة.¹

3-خصائص، وظائف، ومسؤوليات لجان التدقيق

3-1-خصائص لجان التدقيق:

لقد أدت الفضائح المالية والمحاسبية للشركات الأمريكية إلى الكثير من الآثار السلبية على أسعار الأسهم في الولايات المتحدة الأمريكية وعلى مناخ الاستثمار العالمي بشكل عام، وتصاعدت مخاوف حملة الأسهم من حدوث المزيد من حالات التلاعب عقب الإعلان عن الفضائح المحاسبية وانرون ، Xerox لشركات أمريكية كبرى مثل زيروكس حيث أدى التلاعب ، Worldcom وورلدكوم، Enron المحاسبي لهذه الشركات والتستر على خسائرها إلى زيادة وهمة في قيمة أسهمها، وذكر محللون اقتصاديون أن مكاتب التدقيق الكبرى أصبحت في وضع حرج في أعقاب الإعلان عن الفضائح المالية لعدد من الشركات الكبرى مشددين على أن مكاتب التدقيق مسئولة مسئولية مباشرة عن التقارير المالية لهذه الشركات.

¹ - عيد بن حامد الشمري، نفس المرجع السابق، ص 11.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

العديد SEC ولقد أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية من التصريحات والنصائح الواجب اتباعها لتجنب هذه الكوارث في المستقبل ولعل أهمها يتمثل فيما يلي:

1-الاهتمام بتحقيق نظام للإفصاح الجاري Current Disclosure حيث أن المستثمرين يحتاجوا إلى معلومات جارية ومستمرة.

2-الإفصاح عن البيانات التقديرية بجانب المعلومات التاريخية.

3-أن تقوم الجهة المسؤولة عن وضع المعايير بالاستجابة السريعة للتغيرات المختلفة.

4-العمل على تحقيق مزيد من الحماية للمستثمرين عن طريق لجان تدقيق للتحقق من جودة واكتمال التقارير المالية¹.

○ وتتمثل الخصائص التي يلزم توافرها في أعضاء لجان التدقيق وأعضائها في الآتي²:

1.النزاهة : تعرف بأنها أن يكون المدقق والمحاسب أميناً ونزيهاً في أداء خدماته المهنية وتحقق في أن يؤدي وظائفه وواجباته بأمانة ومسؤولية بحيث يبذل قصارى جهده في إنجازها على أكمل وجه، وأن يعمل على متابعة القوانين واللوائح المرتبطة بنشاط الشركة والإفصاح في تقاريرها حسبما تفتضيه القوانين ولوائح مجلس الإدارة المعمول بها.

2. الموضوعية :هي الحيادية وعدم بالتحيز وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين للتحايل على الموضوعية، حيث تتمثل في ألا يشارك في أي نشاط وأن يتجنب أية علاقة قد تؤثر أو ينظر إليها على أنها تؤثر في تقديم رأياً محايداً.

3.السرية : تعني المعلومات التي يقوم المدققون بالحصول عليها ولا يفصحون عن تلك المعلومات بدون موافقة رسمية من صاحب المعلومات الا في حالة أن يكون هناك التزام قضائي يجب على كل عضو أن يكون حصيفاً في استخدام وحماية المعلومات التي يطلع عليها أثناء تأديته واجبه، وأن لا يستغل المعلومات إلى تتوافر لديه في تحقيق أية مصالح شخصية، ولا يستخدمها بأية طريقة تتعارض مع القوانين والأهداف المشروعة والأخلاقية للشركة.

¹ - سامح محمد رضا رياض أحمد، نفس المرجع السابق، ص 50-51.

² - ابتسام محمد صالح عبد الرحيم، أثر خصائص لجان المراجعة في جودة معلومات التقارير المالية المصرفية "دراسة ميدانية على عينة من المصارف السعودية"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص ص 44-45(بتصرف).

4. الكفاءة: هي أن يتم تطبيق المعرفة والمهارات والخبرة التي يتم الاحتياج إليها في أداء خدمات التدقيق، وتكون بأن يقتصر في أداء مهامه على تلك الأنشطة التي يكون لديه فيها دراية والمهارة والخبرة الكافية بما يمكنه من إنجازها على أكمل وجه، وأن يعمل العضو بشكل مستمر على تحسين وتطوير الدور الرقابي الذي تقوم به اللجنة، كما يجب أن يعمل على تحسين فعالية وجودة خدماته¹.

3-2- وظائف لجان التدقيق:

يتمثل الدور الرئيسي للجنة التدقيق في ضمان المساعدة للحصول على جودة عالية للتقارير المالية، وذلك بتخفيض ممارسات إدارة الأرباح غير الشرعية عن طريق تقييم قدرة المدقق الخارجي والداخلي واستقلاله، وبوساطة إجراء مناقشات مع إدارة الشركة والمدققين الداخليين والخارجيين عن السياسات والمبادئ المحاسبية، حيث تعد لجنة التدقيق بمثابة المراقب النهائي لعملية إعداد التقارير المالية للتحقق من خلوها من الأخطاء والانحرافات.

تتمثل وظائف لجان التدقيق فيما يلي: الجدول الموالي رقم (4-1): وظائف لجان التدقيق

وظائف لجان التدقيق	
1-	تدقيق الكشوفات والتقارير المالية المعدة داخل الشركة قبل عرضها على مجلس الإدارة.
2-	مناقشة طبيعة ونطاق الأولويات في عملية التدقيق والاتفاق عليها.
3-	مناقشة أية تحفظات أو مشكلات مع المدققين الخارجيين والتي قد تنشأ أثناء القيام بعملية التدقيق.
4-	مناقشة تقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وكذلك إدارة المخاطر فيها مع المدققين الخارجيين.
5-	الإشراف على وظيفة تدقيق التقارير المقدمة والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.
6-	دراسة ومناقشة خطة إدارة التدقيق الداخلي، كفاءتها وقدراتها، وتقاريره والإجراءات التصحيحية له.
7-	تقييم مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية المراجع الخارجي واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه.

¹ - ابتسام محمد صالح عبد الرحيم، نفس المرجع السابق، ص 45.

8- تقييم كفاءة المدير المالي وباقي أفراد الإدارة المالية الرئيسيين.

9- القيان بأية واجبات أخرى قد تكلف هذه اللجان بها من قبل مجلس الإدارة، والتي لها صلة بأعمال التدقيق والرقابة الداخلية، كما أن لجان التدقيق لها الحق بالتدقيق في أي وقت وبحسب الضرورة¹.

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع: عبد الناصر إبراهيم نور، ص 18.

- فالمدققون الداخليون هم موظفون في الشركة لهم دور في منع التلاعب في البيانات المالية واكتشاف الأخطاء داخل الشركة فهم يدركون أهمية وجود لجنة التدقيق لتساعدهم في تعزيز استقلاليتهم وموضوعيتهم والتقليل من مخاطر نشر بيانات مضللة.

وفي هذا السياق تبين أن وجود لجنة التدقيق هي الضامن لاستقلالية وحياد موظفي قسم التدقيق لأن هؤلاء الموظفين قد تكون مؤهلاتهم ورتبهم الوظيفية أقل من درجات الأشخاص الذين يقومون بفحص أعمالهم مما يخلق نوعاً من المجاملات في مجال أعمال إدارة التدقيق. ولكي يؤدي موظفو قسم التدقيق دورهم بفاعلية يجب أن يكون لهم استقلالية، لذلك من أبرز مهام لجان التدقيق التحقق من استقلالية المدققين الداخليين ودراسة خطة عملهم ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنهم، فلجنة التدقيق هي الحارس للمدققين الداخليين من تدخل الإدارة وهي حلقة الوصل ما بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين².

3-3- مسؤوليات لجان التدقيق:

إن إحدى أهم مسؤوليات لجان التدقيق هي التأكد من تطبيق قواعد الحاكمية على أرض الواقع، والذي يتم من خلال مجموعة من الآليات، كما إن وجود نظام رقابة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة، ويتمثل الدور الرئيسي للجان التدقيق فيما يتصل بهذا النظام بالتحقيق من كفايته، وفاعلية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، والتي من شأنها تفعيل النظام الداخلي وتطويره، وبما يحقق أغراض الشركة، ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة³.

¹ - محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006، ص 392 (بتصرف).

² - محمد عبد الله المومني، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق واليات عملها في الشركات الاردنية المساهمة لتعزيز الحاكمية المؤسسية: دراسة ميدانية، كلية الدراسات الاقتصادية والادارية، جامعة جدر، اردن، الأردن، ص 14.

³ - وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص 17.

وقد وضع معهد المدققين الداخليين مادة في موقعه على الانترنت عن التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق بأتهما يعملان معاً نحو أهداف مشتركة كمايلي:

إنّ مهام ومسؤوليات وأهداف لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي هما توأمان بوسائل عديدة، وبالتأكيد فإنّه مع زيادة حجم مسؤوليّة الشركة فإنّ أهميّة لجان التدقيق والتدقيق والعلاقة بينهما سوف تزيد أيضاً، فلجنة التدقيق لها

مسؤوليات رئيسيّة في التأكّد من أنّ الآليات داخل الشركة تؤدّي وظيفتها بصفة مستمرة وبوضوح، وإحدى هذه الآليات القويّة والمتناغمة هي علاقة التعاون مع التدقيق الداخلي، ومعهد المدققين الداخليين في نشرته عن وضع لجان التدقيق قد خطا خطوة نحو رفع مستوى نوع العلاقة بما يساعد لجان التدقيق والتدقيق الداخلي على العمل معاً نحو تحقيق الأهداف المشتركة".

4- مهام لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات:

تعد لجان التدقيق إحدى اللجان الفرعية المنبثقة عن مجلس الإدارة وهي من أهم اللجان التي تساعد مجلس الإدارة في القيام بمهامه الإشرافية والرقابية تجاه الإفصاح المالي ونظام الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق والتأكد من مدى توافق العمليات التي تقوم فيها الشركة مع القوانين والأنظمة، ويتوقع من لجان التدقيق من خلال الضوابط والإجراءات الرقابية المختلفة والمهام المناطة بها إفراز نتائج إيجابية تدعم وتساعد مجالس الإدارة في الشركات.

○ وقد بين أن أهمية لجان التدقيق تكمن في المجالات الآتية¹:

- طمأنة المساهمة خارج المشروع بخصوص شمولية عمليات مجلس الإدارة وموضوعيتها .
- تحسين جودة المهمة، إذ تضيف قيمة ملحوظة إلى العمليات التي يقومون بها، وتساعد على زيادة درجة ثقة المساهمين في صحة تلك العمليات .
- حل المنازعات التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين المديرين التنفيذيين ومصلحة المساهمين .
- ولكي تؤدي لجان التدقيق دورها بكل كفاءة وفاعلية وتساعد مجلس الإدارة في القيام بمسؤولياته الإشرافية والرقابية، وتساهم في تفعيل آليات حوكمة الشركات حددت العديد من الجهات والهيئات والمنظمات المهنية المحلية والدولية المهام والمسؤوليات المناطة بها، وتتلخص هذه المهام في النقاط التالية:

¹ - محمد عبد الله المومني، نفس المرجع السابق، ص 14.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

- مهام اللجنة تجاه نظام الرقابة الداخلية: يعد نظام الرقابة الإطار العام للوحدات والأقسام فهو يشتمل على الأنظمة المالية والإدارية والضبط الداخلي، وتصميم الحسابات وقواعد الإثبات فيها والعمليات والبيانات المالية ونظام المعلومات ونظام الأفراد، لذلك يجب على مجلس الإدارة تدقيق نظم الرقابة الداخلية وتقييمها باستمرار لمعرفة مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين وتنفيذ المهام، ولمساعدة المجلس في القيام بذلك تمارس لجنة التدقيق دوراً في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلي، وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة، التي تراها مناسبة لتطوير نظام الرقابة وتفعيله بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح الأطراف ذات العلاقة وتعد وحدة التدقيق الداخلي من أهم أجزاء نظام الرقابة الداخلي إذ تقوم بدورٍ مهمٍ في توجيه عمليات الشركات نحو النجاح، إذ تساعد في فحص النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية وتقييمها، وتزود الإدارات على كل المستويات بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط والحماية للأصول والعمليات التي تقع ضمن مسؤوليتها. وتعد وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المساندة المهمة للإدارة والمدقق الخارجي ولجنة التدقيق وأصحاب المصالح.

فالمدققون الداخليون هم موظفون في الشركة لهم دور في منع التلاعب في البيانات المالية واكتشاف الأخطاء داخل الشركة فهم يدركون أهمية وجود لجنة التدقيق لتساعدتهم في تعزيز استقلالياتهم وموضوعيتهم والتقليل من مخاطر نشر بيانات مضللة.

إن وجود لجنة التدقيق هي الضامن لاستقلالية موظفي قسم التدقيق وحيادهم لأن هؤلاء الموظفين قد تكون مؤهلاتهم ورتبتهم الوظيفية أقل من درجات الأشخاص الذين يقومون بفحص أعمالهم؛ مما يخلق نوعاً من المجاملات في مجال أعمال إدارة التدقيق.

ولكي يؤدي موظفو قسم التدقيق دورهم بفاعلية يجب أن يكون لهم استقلالية، لذلك من أبرز مهام لجان التدقيق التحقق من استقلالية المدققين الداخليين ودراسة خطة عملهم ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنهم، فلجنة التدقيق هي الحارس للمدققين الداخليين من تدخل الإدارة وهي حلقة الوصل ما بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين .

وفيما يلي الجدول التالي رقم (2-4): مهام لجنة التدقيق تجاه نظام الرقابة الداخلي

مهام لجنة التدقيق تجاه نظام الرقابة الداخلي
1-دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار.
2-دراسة وتدقيق التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والاجراءات المالية والإدارية وإجراءات التدقيق الداخلي.
3-تفحص أوجه القصور الجوهرية التي اشار اليها المدقق الخارجي في تصميم نظام الرقابة الداخلي.
4-دراسة خطة عمل مدقق الحسابات الداخلي والتأكد من أن الشركة توفر للمدقق كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.
5-دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية والاطلاع على تقييم المدقق الخارجي لهذه الإجراءات والاطلاع على تقارير الرقابة الداخلية ولا سيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق الداخلي.
6-التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.
7-تقييم فاعلية التدقيق الداخلي، وتدقيق خطط التدقيق الداخلي .
8-التنسيق بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين.

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع: محمد عبدالله المومني، ص14.

يتضح من خلال الجدول السابق أن مهام لجان التدقيق تعمل على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي وتقييم الإجراءات الرقابية الداخلية والاطلاع على تقييم المدقق الخارجي، وتقديم بعض التوصيات التي من شأنها التنسيق بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين، وتقديم تلك التوصيات لمجلس الإدارة خاصة إذا تعلق الأمر بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.

■ وتعمل لجان التدقيق على مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة مهامه ودوره الرقابي، ومن هذه المهام الآتي¹:

¹ - داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، طبعة ثانية، اتحاد المصارف العربية للنشر، لبنان، 2010، ص ص 77-79.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

- 1- تقييم مؤهلات وكفاءة المدير المالي وأفراد الإدارة المالية الرئيسيين؛
 - 2- دراسة نظام وإجراءات الضبط الداخلي Internal control، ومدى كفايته وفعاليته، ووضع تقرير مكتوب عن رأيها بذلك؛
 - 3- الرقابة على سلامة البيانات المالية Financial statments ومراجعة مدى كفاية الإفصاحات المعتمدة، قبل عرضها على مجلس الإدارة والتوصيات وإبداء الرأي بشأنها؛
 - 4- دراسة السياسات المحاسبية Accounting policies المستخدمة وإبداء الرأي بشأنها؛
 - 5- دراسة ومناقشة الملاحظات وتوصيات المدقق(الداخلي، الخارجي) وتقاريره على البيانات المالية إعطاء الرأي بشأنها، ومتابعة تنفيذ وتقييم مدى استجابة الإدارة للاقتراحات الواردة في تقاريره والاجتماع معه مرة في السنة على الأقل؛
 - 6- تقييم مؤهلات وأداء واستقلالية وموضوعية المدقق واقتراح تعيينه وأتعابه، وكذلك تقييم مؤهلات واستقلالية التدقيق الداخلي عن الإدارة التنفيذية وموضوعيتها في القيام بالمهام الموكلة إليها؛
 - 7- الموافقة على قيان المدقق بعمليات إضافية والموافقة على أتعاب هذه العمليات؛
 - 8- دراسة ومناقشة خطة إدارة التدقيق الداخلي وكفاءتها، والتأكد من عدم وجود تعارض في المصالح of conflict Interest والموافقة على دليل وإجراءات التدقيق الداخلي والتأكد من توفير الموارد البشرية والمادية المطلوبة لتنفيذ المهام المنوطة بها؛
 - 9- دراسة فعالية تقارير التدقيق الداخلي والخطوات التصحيحية المقترحة، ومناقشتها مع مدير التدقيق الداخلي، ومتابعة تنفيذ وتقييم مدى استجابة الإدارة للاقتراحات الواردة في تقاريره؛
 - 10- اجتماع اللجنة دوريا وفقا لبرنامج اجتماعات محددة؛
- يجب أن تضع الشركة إمكانيات بشرية ومادية كافية تحت تصرف لجنة التدقيق لتتمكن من أداء عملها بما في ذلك إعطائها الصلاحية للاستعانة بخبراء كلما كان ذلك ضروريا برأيها، حيث يحق للجنة أن تطلب الاجتماع بأي مدير أو موظف في الشركة لاستيضاحه حول أية مسائل تتعلق بنطاق عملها، وتقديم اللجنة تقاريرها حول نتائج أعمالها، مباشرة إلى مجلس الإدارة.

المبحث الثاني: تكوين وتنظيم لجان التدقيق

لقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان التدقيق بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المدقق الداخلي، وحماية حيادية المدقق الداخلي والخارجي، فضلاً عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية واستقلالية دائرة التدقيق الداخلي، وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق الداخلية.

1.1. مداخل تكوين لجان التدقيق¹: أكدت بورصة نيويورك للأوراق المالية على أهمية وجود لجان التدقيق، حيث أشارت إلى أن تكوينها لم يعد ترفاً بالنسبة للشركات بل إن هناك ضرورة ملحة لتكوينها بالإضافة إلى ذلك يوجد اهتمام متزايد في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية Quality of Financial Reporting وتدعيم موضوعية ومصداقية تلك التقارير، على اعتبار أن ذلك يعتبر من مسؤولياتها الأساسية.

وقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية وضرة وجود وتكوين لجان التدقيق بالشركات المختلفة سواء العامة أو الخاصة.

■ ومن أهم ما توصلت إليه بعض الدراسات والبحوث ما يلي:

- 1- أكدت بعض الدراسات على ضرورة وجود لجان التدقيق في شركات المساهمة، وعلى أنها أحد اللجان التابعة لمجلس الإدارة، كما أنها تمثل تطوير لعملية التدقيق بمعناها الواسع.
- 2- أشارت دراسة إلى أن قرار إنشاء لجان التدقيق لم يوفر لتلك اللجان الاستقلالية ولم يلزم بتوافر الخبرة المالية ولم يوفر دستور كامل لعمل تلك اللجان.
- 3- أشارت دراسة أخرى إلى أنه بالرغم من الإلزام في تكوين لجان التدقيق في كثير من الدول إلا أن العديد من الشركات لم تلتزم بذلك، فعلى سبيل المثال تبلغ نسبة الشركات التي تقوم بتكوين لجان التدقيق في الهند 56,2%، كما أشارت دراسة إلى أن نسبة تكوين لجان التدقيق بنموزيلندا تبلغ 60% في كل من القطاع العام والخاص.
- 4- أن أسلوب المطالبة بتكوين لجان التدقيق أخذ أحد الاتجاهين - أو المدخلين - التاليين:

¹ - أحمد حامد محمود عبد الحليم، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح" دراسة تطبيقية مقارنة"، مدرس بقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، ص ص 15-16.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية للتدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

- **الاتجاه الأول:** التكوين الإلزامي Mandatory: ويعني أن تكوين لجنة التدقيق يعتبر مطلباً نظامياً، وهو ما أخذت به بعض الدول مثل كندا والولايات المتحدة الأمريكية، والهند والمملكة العربية السعودية.
- **الاتجاه الثاني:** التكوين الاختياري Voluntary: ويعني عدم وجود مطلب نظامي بتكوين لجنة التدقيق، حيث يترك الخيار للشركة في تقرير مدى حاجتها للجنة التدقيق في ضوء ظروفها وحجمها وطبيعة نشاطها، وهو ما أخذت به كل من المملكة المتحدة وأستراليا.

ويتم تشكيل لجان التدقيق بهدف¹:

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية التي تخضع للتدقيق والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية.
- مساعدة مجلس إدارة الشركة على الوفاء بمسئوليته القانونية كوكيل عن المساهمين، من خلال قنوات رسمية للاتصال بين اللجان التابعة لمجلس الإدارة من ناحية والمراجعين (الخارجين والداخلين) وهيكل الرقابة الداخلية من ناحية أخرى.
- تدعيم استقلال وظيفة التدقيق وتحسين جودتها، من خلال اضطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المدققين الخارجيين الذين سيتم تعيينهم أو عزلهم أو تغييرهم.
- الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي وتدعيم استقلالها.
- فالهدف من لجان التدقيق القيام بالإشراف والمتابعة على كافة أنشطة الشركة واستخلاص النتائج وتقديم تقاريرها وتوصياتها إلى مجلس الإدارة ، وبالرغم من أنه يسند لها مهام محددة ويفوض لها سلطات للقيام بتلك المهام، إلا أنها لا تحل محل مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات النهائية حيث يظل للمجلس أوسع السلطات لإدارة الشركة ويمكن القول أن الهدف الرئيس من تكوين لجان التدقيق هو:
- تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف يجب أن تسعى لجان التدقيق نحو تدعيم استقلالية وظيفة التدقيق عن إدارة الشركة، وتساعد المدقق الخارجي والداخلي على أداء عملية التدقيق بدون أي ضغوط تؤثر سلباً على مصداقية نتائجها، أو كفاءتها، وبالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي الشركة.

¹ - مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد السادس والأربعون، جامعة الاسكندرية، مصر، 2009، ص ص 23-24.

1.2. مجالات خدمات التدقيق الداخلي للجنة التدقيق:

حيث تتحمّل إدارة التدقيق الداخلي التزامات مباشرة تجاه لجنة التدقيق¹:

أ- **التقارير المالية والإفصاح المحاسبي**: من المعروف أنّ مجلس الإدارة هو الذي يتحمّل المسؤولية الأولى عن إعداد التقارير المالية وما تتضمنه من مبادئ محاسبية، ويتّجه مجلس الإدارة إلى تشكيل لجنة التدقيق لمساعدته في الوفاء بهذه المسؤولية وذلك لتأمين خبرة معيّنة في القضايا الفنية المرتبطة بهذه التقارير، ورغم أنّ لجنة التدقيق تتلقى مساعدات هامة من المدقق الخارجي بهذا الخصوص، إلّا أنّه يتعيّن عليها البحث عن آليات أخرى مساعدة، وأحد هذه الآليات هي التدقيق الداخلي، ومن ثم فإنّ هناك هدف ومصلحة مشتركة بين المدققين الداخليين ولجنة التدقيق فيما يتعلّق بالإفصاح المحاسبي والتقارير المالية.

ب- **مدى ملائمة الرقابة المالية المحاسبية**: تتحمل لجنة التدقيق مسؤولية خاصة في مجال ملائمة الرقابة الداخلية المحاسبية في الشركة، فيتعيّن عليها البحث عن مساعدة أطراف متعدّدة كالتدقيق الداخلي والإدارة المالية والتدقيق الخارجي، ويعتبر التدقيق الداخلي في موقع متميّز لمساعدة لجنة التدقيق لارتباط عملها بمدى ملائمة وفعالية النظام الكلي للرقابة الداخلية.

ج- **رقابة الانحرافات والمخالفات المالية**: تشير إحدى الدراسات المسحية إلى أنّ 90% من المدققين الداخليين يعتمدون بمسؤولياتهم عن التقرير عن الانحرافات والمخالفات إلى لجنة التدقيق، وتظهر فعالية لجان التدقيق في مراقبة تصحيحات العيوب والأخطاء التي ترد في تقارير المدققين الداخليين.

د- **أنشطة التدقيق**: ينبغي أن يكون المدقق الداخلي قادراً على الوفاء باحتياجات لجنة التدقيق من غير تلك التي تحصل عليها من المدقق الخارجي، ويجب أن يقدم المدقق الداخلي خدماته كجزء متكامل لبرنامج التدقيق الكلي الذي يتمّ تنظيمه بواسطة لجنة التدقيق كما ينبغي على لجنة التدقيق أن تحدّد ما إذا كانت أنشطة التدقيق تنفّذ وفقاً لمعايير التدقيق.

حيث تكون لجنة التدقيق مسؤولة بصفة عامّة عن استعراض نظام وبرامج التدقيق الداخلي ولدى استكمال عمليّات التدقيق الداخلي تقوم لجنة التدقيق باستعراض أيّ نتائج مع المدقق الداخلي كما يجب أن تستعرض أيّة توصيات أو إجراءات قامت بها إدارة الشركة.²

1 - مجدي محمد سامي، نفس المرجع السابق، ص 100-101.

2 - محمد مجدي سامي، نفس المرجع السابق، ص 100-101.

○ ويتولّى مجلس الإدارة في هذا الشأن:¹

- التأكد من وجود ذراع فعال للتدقيق الداخلي يرتبط مباشرة بالمسؤول التنفيذي الأول ويرفع إليه تقاريره، ولديه في نفس الوقت حقّ الاتصال في جميع الأوقات برئيس لجنة التدقيق.
- وضع سياسة لشغل وظائف التدقيق الداخلي.
- المحافظة بشكل كافٍ على استقلالية وكفاءة موظفي التدقيق الداخلي.
- تلقي تقارير من المدققين الداخليين والإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق بشأن مخالفة القوانين والقواعد واللوائح الإشرافية، وضمان قيام الإدارة باتخاذ الإجراءات اللازمة.
- تقدير مدى الحاجة إلى التدقيق الداخلي والنظر فيما إذا كانت هناك عوامل وثيقة الصلة بأنشطة المنشأة تتطلب الحاجة إلى التدقيق الداخلي.

لذا يجب على مجلس الإدارة إدراك أهمية عملية التدقيق والعمل على نشر الوعي بهذه الأهمية لدى كافة العاملين في الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لدعم استقلالية ومكانة المدققين.

■ ومن متطلبات لجنة التدقيق:²

وتتمثل متطلبات لجنة التدقيق الداخلي في:

- تأكيدات فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك تقييم مستقل لذلك النظام بالشركة ككل.
- تقييم مستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية.
- تحليل المخاطر بالتركيز على التقارير المالية والرقابة المحاسبية الداخلية.
- القيام ببعض عمليات الفحص الخاص.

1.3. ضوابط تشكيل لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات (معايير فاعلية أداء لجان التدقيق):

تعد لجنة التدقيق من أهم اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، فهي مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (مستقلين)، وكلما كانت لجنة التدقيق المشكلة مكونة من أعضاء مستقلين كانت فاعلة كآلية من آليات

¹ - محمد مجدي سامي، نفس المرجع السابق، ص 101.

² - فانت حنا كيرزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع، جامعة دمشق، سوريا، 2013، ص 98 (بتصرف).

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

حوكمة الشركات في إجراءات التقارير المالية، وتكون أكثر استقلالية، إن عملية اختيار أعضاء اللجنة من أهم القضايا التي تواجه مجلس الإدارة، ويجب أن تخضع عملية اختيار أعضاء اللجنة إلى مجموعة من الضوابط (المعايير) لتؤدي عملها بكفاءة وفعالية، ومن أهم الضوابط التي يجب توافرها بأعضاء اللجنة التي أستاذ رأى معظم الكتاب على ضرورة توافرها عند تشكيل لجنة التدقيق في أي شركة حتى تؤدي هذه اللجنة أعمالها بكفاءة أو بفعالية وتسهم إيجابياً في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ويمكن بلورة تلك الضوابط على النحو الآتي¹:

أ- توافر الخبرة و المهارة وتكاملهما في أعضاء لجنة التدقيق: نتيجة لتعدد الأمور المالية وتعدد هياكل رأس المال وممارسة المحاسبة الإبداعية في تطبيق المعايير المحاسبية من قبل الإدارة، يتطلب أن يكونوا أعضاء لجنة التدقيق من الأشخاص الذين يتمتعون بالخبرة والمهارة اللازمة، لذلك على كل مجالس الإدارة في الشركات أن تحدد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي يجب توافرها في أعضاء اللجنة، كأن يتوافر لديهم الخبرة في الشؤون المحاسبية والمالية والتدقيق، والخبرة في الشؤون القانونية للشركة، ويجب أن يكونوا على درجة عالية من تفهم أعمال الشركة أو المجال الذي تعمل فيه.

إن توافر الخبرة لأعضاء لجنة التدقيق ضروري لأن العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية تعتمد على الحكم الشخصي لأعضائها.

ب- تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة التدقيق: يعتمد عدد أعضاء اللجنة على حجم مجلس الإدارة وحجم الشركة، من الضروري تحديد عدد أعضاء لجنة التدقيق، بحيث يكفي هذا العدد ليحقق مزيجاً من الخبرات والقدرات والتوازن بين حجم المهام ونوعيتها التي تقوم بها اللجنة والتي تختلف من شركة إلى أخرى. ويراعى عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم انخفاض عدد أعضاء اللجنة بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، ويعد العدد الأمثل لأعضاء لجنة التدقيق يتراوح بين ثلاثة وخمسة أعضاء .

ج- استقلال لجنة التدقيق: تعد لجنة التدقيق من أبرز اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين، وتقدم تقاريرها ونتائج أعمالها إلى مجلس الإدارة، وهي عبارة عن حلقة الصلة بين الإدارة التنفيذية

¹ - محمد عبد الله المؤمني، تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق واليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية-، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، جامعة جدارا، الأردن، 2010، ص ص 250-251.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

ومجلس الإدارة في الأمور التي تدخل في اختصاصها، ومن الضروري عدم قيام أعضاء لجنة التدقيق بأي أعمال من أعمال الإدارة التنفيذية وذلك لتحقيق الموضوعية والاستقلال في أداء اللجنة لأعمالها.¹

○ ومن الأمور التي يجب مراعاتها لتحقيق الاستقلالية الآتي²:

- ب- ألا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.
 - ت- ألا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة .
 - ث- ألا يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .
- د- إدراك لجنة التدقيق لدورها في الشركات:**

- يتعين على أعضاء لجنة التدقيق أن تدرك جيداً دورها الإيجابي في الشركات من خلال:
- تدعيم دور الإفصاح المحاسبي وغير المحاسبي في مساعدة أصحاب المصلحة في الشركات على مراقبة الإدارة .
- تدعيم دور مدققي الحسابات في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية للشركات .
- تدعيم دور الرقابة الداخلية في صدق القوائم المالية من جهة، وضمان التزام إدارة الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة .

هـ- التحديد الواضح لسلطات اللجنة ومهامها :

تنحصر المهمة الأساسية للجان التدقيق في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم الرقابة الداخلية ودعم استقلال المدققين الداخليين والخارجيين.

فهي بحاجة أن تكون مهامها ومسؤولياتها واضحة ومكتوبة ومحددة في نظام أو دليل، بحيث يوضح المسؤوليات وطبيعة العلاقة بين إدارة الشركة والمدقق الداخلي والخارجي، وحتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين عمل اللجنة وعمل بعض الأجهزة التنفيذية في الشركة. ويجب أن يكون للجنة التدقيق سلطة مناقشة أي موضوعات تراها مهمة، ولها الحق في الاستعانة بأحد الأطراف الخارجية ذات الخبرة والدراية بالمشاكل التي تواجهها اللجنة في

¹ - محمد عبد الله المؤمني، نفس المرجع السابق، ص 251.

² - نفس المرجع، ص 252.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

النواحي المالية والمحاسبية والقانونية كلها والتي يمكن أن تؤثر في عملية إعداد القوائم المالية وفي سلامة الإفصاح عن المعلومات التي تظهر بها¹.

و. تشكيلة أعضاء لجنة التدقيق²:

يختلف عدد أعضاء لجنة التدقيق من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، وذلك وفقاً لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة طبيعة نشاطها، لكن بشكل عام ينبغي أن يكون عدد الأعضاء كافياً لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من القيام بالمهام الملقاة عليها وتحقيق أهدافها، مع الأخذ بالحسبان عدم زيادة هذا العدد بصورة قد تحد من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم تخفيضه بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية .

وقد لوحظ من خلال الدراسات أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة التدقيق يتراوح بين ثلاثة وخمسة إلى سبعة أعضاء، وذلك لضمان استقلالية اللجنة، وأن التشكيل الجيد للجان التدقيق يجب أن يجمع بين الخبرة ومناوبة العضوية لضمان استمرار عنصر الخبرة وتحديث وجهات النظر والآراء.

كما أنه من الضروري إجراء تبديل في أعضاء لجان التدقيق في حالة عدم رغبة العضو في الاستمرار في عمل اللجنة أو لوجود أي سبب يتطلب إجراء التغيير في أعضاء اللجان، ويتم ذلك بعد إجراء تقييم للجنة من حيث أدائها وأهلية أعضائها حيث إن هذا التقييم قد يؤدي إلى زيادة أو تخفيض عدد الأعضاء بالإضافة إلى تغيير الأعضاء، ويجب عند اتخاذ قرار بتغيير أعضاء اللجنة أن تتم الموازنة بين إضافة خبرات وامكانيات جديدة للجنة وبين المحافظة على ما اكتسبه الأعضاء السابقين من خبرة في عمل اللجنة.

ي. اجتماع لجان التدقيق³:

إن عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة التدقيق خلال العام يعد من الأمور التي تؤثر في فعالية لجنة التدقيق، إذ يعد ذلك مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي.

¹ - محمد عبد الله المؤمني، نفس المرجع السابق، ص 252.

² - فاطمة جاسم محمد، تامر عادل الصقر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، المجلد الثامن، العدد 30، جامعة البصرة، العراق، 2012، ص ص 200-201 (بنصرف).

³ - فاطمة جاسم محمد، تامر عادل الصقر، نفس المرجع السابق، ص 200.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

وعدد المرات هذا يحدد على أساس حجم مسؤوليات اللجنة وبطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة، كما يعتبر عدم اجتماع لجان التدقيق بشكل دوري محدد دليل على عدم فاعلية لجان التدقيق وعدم ايلاء الاهتمام الكافي بالمسؤوليات المكلفة به .

ويكون للاجتماعات الدورية للجان التدقيق أثر مهم على أداء الرقابة الداخلية وتقييم الأنشطة المختلفة للشركة. ويجب ان تحدد خطة مسبقة لعدد اجتماعات لجنة التدقيق ومواعيد هذه الاجتماعات خلال السنة، حيث أن ذلك يعزز من فعالية أداء لجنة التدقيق، ويعد مقياسا مهما على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي.

1.4. آليات عمل لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات¹:

يجب أن يركز عمل لجنة التدقيق على نظام أو دليل عمل مكتوب يبين الإجراءات التنفيذية التي يجب على اللجنة الالتزام بها عند تنفيذها لمهامها، فقد بين بروميلو وبرلين، العناصر الأساسية التي يجب أن تركز عليها لجان التدقيق في تأدية أعمالها ومهامها بفاعلية وكفاءة، وهي على النحو الآتي:

هـ- أن يكون لديها خطة عمل لاجتماعاتها Scheduling خلال السنة، تناقش فيها الأعمال التي تقع تحت مسؤولياتها .

و- أن يكون لديها في كل اجتماع جدول أعمال مكتوب Agenda يوزع على أعضاء اللجنة قبل موعد الاجتماع، ويجب أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربعة سنوياً .

ز- أن توزع ملخصات المواد materials Briefing المدرجة على جدول الأعمال قبل عشرة أيام من عقد الجلسة على أعضاء اللجنة لإعطائهم الوقت الكافي لدراساتها وتسجيل ملاحظاتهم عليها

ح- أن تتم مشاركة Participants كل من المدققين الداخليين والخارجيين في اجتماع لجنة التدقيق المتعلقة بالقوائم المالية.

ط- أن تكون هناك لقاءات خاصة meeting Private مع كل من المدقق الخارجي والداخلي عند بحث القضايا ذات الصلة بأعمالهم.

ي- أن يكون لرئيس اللجنة دور role s'Chair فعال قبل الاجتماعات بحيث يجري لقاءات بشكل منفصل مع المدققين الداخليين والخارجيين والمدير المالي لمناقشة القضايا ذات الصلة معهم قبل اجتماع لجنة التدقيق ليكون لديه فهم أكثر وعمق في القضايا المدرجة .

¹ - نفس المرجع، ص ص 252-253.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

- ك- أن تكون مناقشات اللجنة في القضايا المدرجة على جدول الأعمال واقعية وفعالة Meeting dynamics بحيث يكون لكل عضو في اللجنة بأن لديه مسؤولية عن فعالية الاجتماعات وأن تناقش القضايا المدرجة كلها باهتمام وجدية .
- ل- أن تدون محاضر اجتماعات لجنة التدقيق Minutes بشكل مفصل لتكون مرجعاً للجنة يتم الرجوع إليها لمتابعة الإجراءات والمناقشات والتوصيات المرفوعة للأطراف ذات العلاقة، وبيان القضايا التي تمت مناقشتها .
- م- أن تقدم اللجنة تقريراً إلى مجلس الإدارة board the to Reporting بشكل منتظم وتناقش معه القضايا المدرجة في التقرير .

الجدول رقم (3-4): آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل أو بمراقب الحسابات¹:

آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وتشمل:	الخصائص:
قوة واستقلال لجنة التدقيق وتشمل:	1- عدد أعضاء لجنة التدقيق المستقلين. 2- خبرة أعضاء لجنة التدقيق بالتقارير المالية. 3- خبرة أعضاء لجنة التدقيق بتقارير التدقيق. 4- استقلال مجلس إدارة الشركة. 5- انتظام الاجتماعات الدورية للجنة (4 مرات في السنة) ولها اجتماعات دورية مع المراجع الخارجي. 6- انخفاض نسبة الأسهم المملوكة بواسطة المديرين الخارجيين. 7- المدير التنفيذي الرئيسي للشركة ليس عضواً في لجنة مكافآت المجلس.
	1- قوة الرقابة الداخلية. 2- استقلال التدقيق الداخلي وتبعيته للجنة التدقيق. 3- وجود رقابة قوية على كفاءة وفعالية استخدام موارد الشركة. 4- وجود رقابة توجه على التقارير المالية. 5- وجود رقابة قوية على التزام الشركة بالقوانين والتشريعات والأنظمة

¹ - إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص ص 31-32.

قوة التدقيق الداخلي بالشركة وتشمل:	المطبقة. 6 - الإشراف الفعال على التخطيط الاستراتيجي للشركة. 7 - المراقبة الفعالة لإدارة مخاطر الشركة. 8 - وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية. 9 - التزام المدققين الداخليين بالميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي. 10 - وجود النظم المحاسبية والإدارية والمالية بالشركة.
---------------------------------------	--

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات سابقة من المرجع (إبراهيم السيد المليجي، ص 32).

المبحث الثالث: دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي

للجان التدقيق العديد من المهام والمسؤوليات باعتبارها كأحد دعائم حوكمة الشركات من أجل تعزيز الثقة والمصدقية في تقارير المدقق، والقوائم المالية، وهذا ما أدى بلجان التدقيق إلى دعم مبادئ الحوكمة لتحقيق الكفاءة والاستقلالية للمدققين الداخليين ومن خلال هذا المبحث سنحاول الامام بالعلاقة التي تربط بين لجان التدقيق والتدقيق الداخلي باعتبار لجان التدقيق الداعم الأساسي والمدقق الرئيسي لعمل المدققين الداخليين.

1.1. العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق:

لجنة التدقيق هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة والمتكوّنة من الأعضاء غير التنفيذيين بالمجلس، وينبغي النظر إلى تكوين لجان التدقيق على أنه تطوير لعملية التدقيق في معناها الواسع، فهذه اللجان يمكن أن تدعم موضوعية ومصدقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، وتدعم وتقوّي دور المدراء غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المدققين وتحسّن من أعمال التدقيق، وتحسّن الاتصال بين المدراء والمدققين والإدارة، بالإضافة إلى ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها¹.

وبما أن التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية فإن المهام الأساسية للجنة التدقيق هي تقييم فاعلية التدقيق الداخلي كجزء من نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تقييم فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، كمصدر للمعلومات عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة، ويعتقد (1998

¹ - فانت حنا كيزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع، جامعة دمشق، سوريا، 2013، ص 101.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

(Brody) انه حتى يمثل التدقيق الداخلي آلية مهمة لتحقيق أهداف الشركة فإن ذلك يقتضي وجود فريق تدقيق داخلي قوي، وتوفير التعاون المتبادل بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين¹.

○ بالاعتماد على مجموعة من الآليات ركزت جميعها على تعزيز أداء المدقق الداخلي للمحافظة على حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة مع الشركة، وتمثلت أهمها :

- **التقارير المالية والمحاسبية والتدقيق:** تعد معايير المحاسبة التدقيق بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تحقيق أهداف الشركة، تمثل أحد آليات التي تحت الشركات على اتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراءات التدقيق الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل، حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تحميل القوائم المالية.

- **التدقيق الداخلي:** حيث يساعد التدقيق الداخلي الشركة في تحقيق أهدافها، وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة وبما يؤكد على جودة ممارسة الشركة لأعمالها بالإضافة إلى مصداقية المعلومات المحاسبية وصحتها التي يتم الإفصاح عنها من قبل الشركة نتيجة لاستقلالية التدقيق الداخلي واتصاله برئيس لجنة التدقيق. ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها، وبالتالي فإنه يتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. يضاف إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة، مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة².

¹ - خيرة زقيب، محمد عجيبة، دور لجان التدقيق في دعم مبادئ الحوكمة وأثرها على كفاءة المدققين الداخليين "دراسة حالة لمجموعة من شركات المساهمة بولاية غارداية، ورقلة-الجزائر"، مجلة جامعة جرش للبحوث والدراسات، العدد الثاني، المجلد السابع عشر، الأردن، 2016، ص 295.

² - إنعام محسن حسن زويلف، محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي "دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"، الأردن، ص 7.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية للتدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

- **لجان التدقيق:** أكدت معظم الدراسات والتقارير على ضرورة تشكيل لجان التدقيق في الشركة التي تسعى إلى زيادة المصداقية والموثوقية في القوائم المالية المعدة من قبل الشركة، بالإضافة إلى مساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوطة بها بكفاءة وفعالية وتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وتحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلي وما يتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.¹

2.1. أهمية لجان التدقيق للتدقيق الداخلي:²

للتدقيق الداخلي دور بالغ الأهمية في منع التلاعب وكشف الأخطاء داخل الشركة، باعتبار المدققين الداخليين موظفون داخل الشركة ولهم الدراية الكاملة بجميع ظروف الشركة وطبيعة عملياتها، لذلك زاد الاهتمام أكثر باستقلالية هذا القسم، وأكدت على ضرورة قيام لجنة التدقيق بما لديها من استقلالية بمراجعة خطة التدقيق الداخلي والتأكد من استقلاليتها عن إدارة الشركة، وبالاتحاد بمدير دائرة التدقيق الداخلي لمناقشته في الأخطاء التي تم اكتشافها والأساليب السليمة لمعالجة مثل هذه الأخطاء.

وقد حرص معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على بيان العلاقة بين لجان التدقيق ودائرة التدقيق الداخلي، فأصدر بيان حول ذلك في عام 1985 أشار فيه إلى ما يلي³:

الجدول رقم (4-4) : العلاقة بين لجان التدقيق ودائرة التدقيق الداخلي سنة 1985.

إصدار بيان من معهد المدققين الداخليين في (و م أ) حول العلاقة بين لجان التدقيق ودائرة التدقيق

الداخلي سنة 1985

- إن المسؤولية الأساسية للجنة التدقيق يجب أن تتضمن مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته المتعلقة بسياسات الشركة المحاسبية، الرقابة الداخلية، التقرير المالي.

- تضع وتحافظ لجنة التدقيق على خطوط الاتصال بين مجلس الإدارة ومدققي الشركة المستقلين (مدققي الحسابات القانونيين) والمدققين الداخليين.

- تتأكد لجنة التدقيق من قيام التدقيق الداخلي بفحص وتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة،

1 - سليمان حسين البشتاوي، نفس المرجع السابق، ص 347.

2 - إبراهيم السيد المليجي، نفس المرجع السابق، ص 32.

3 - نبه توفيق المرعي، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدارا، الأردن، 2009، ص 64-65 (لتصرف).

وتقويم نوعية الأداء المنفذ من قبل المكلفين بالمسؤولية.

- استخدام التدقيق الداخلي كمصدر للمعلومات للجنة التدقيق، وفي حالات الاختلاس المهمة وغير العادية بالإضافة إلى تطبيق الشركة للنواحي القانونية.

- يبلغ مدير التدقيق الداخلي لجنة التدقيق بنتائج التدقيق أولاً بأول.

- تحدد لجنة التدقيق مدى تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي حسب معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة.

- ضرورة أن يكون مدير التدقيق الداخلي على اتصال مباشر مع لجنة التدقيق للمساعدة في تأكيد الاستقلالية.

- يحضر مدير التدقيق الداخلي اجتماعات لجنة التدقيق والاجتماع الخاص مع لجنة التدقيق مرة واحدة على الأقل سنوياً فيما يخص عملية التدقيق الداخلي وتقريره.

- تتعزز الاستقلالية عندما تتفق اللجنة على تعيين أو إنهاء خدمات مدير التدقيق الداخلي.

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع: نبيه توفيق المرعي، 2009، ص 65(بتصرف).

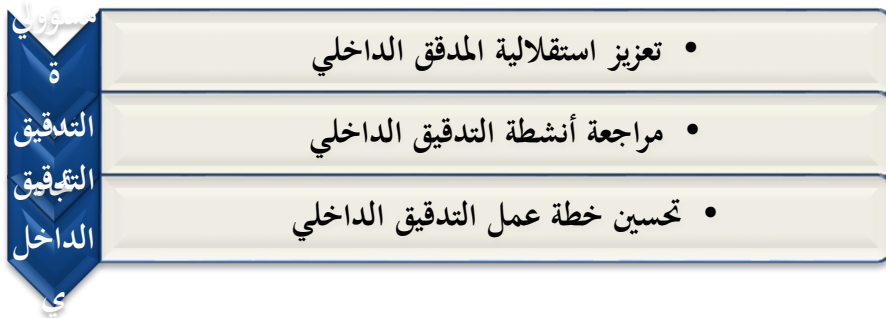
من خلال الجدول يتضح أن: بيان معهد المدققين الداخليين يوضح العلاقة بين لجان التدقيق ودائرة التدقيق الداخلي والذي ينص على وجود خطوط الاتصال بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وأن مسؤولية هذه الأخيرة تتجسد في مساعدة لجنة التدقيق وذلك رغبة في تنفيذ مسؤولياته المتعلقة بمختلف السياسات المحاسبية أو تلك التي تتعلق بالشركة.

وضرورة عمل لجنة التدقيق من قيام التدقيق الداخلي بكافة الأنظمة الرقابية في الشركة، وأن يكون مدير دائرة التدقيق الداخلي دائماً على اتصال بلجنة التدقيق وذلك لغرض تأكيد الاستقلالية وتعزيزها وتبليغه النتائج بحضور الاجتماعات على الأقل مرة واحدة سنوياً.

1.3. مسؤولية لجان التدقيق تجاه التدقيق الداخلي:

يتمثل الدور الذي تقوم به لجان التدقيق تجاه التدقيق الداخلي بتعزيز دوره بحيث يوفر له الوضع الأمثل للعمل، ولكي يتحقق ذلك لا بد من بيان واجبات ومسؤوليات لجنة التدقيق تجاه التدقيق الداخلي والتي تتمثل بالتالي:

الشكل رقم (4-1): مسؤولية لجان التدقيق تجاه التدقيق الداخلي.



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات سابقة.

يتضح من الشكل أن مسؤولية لجان التدقيق تجاه التدقيق الداخلي تكمن في تحسين برنامج عمل المدقق الداخلي والاطلاع عليه قبل الشروع فيه هذا من جهة ومن جهة أخرى مراجعة أنشطة التدقيق الداخلي المختلفة، وتعزيز استقلالية المدقق الداخلي وذلك من خلال تكثيف الجهود والعمل وفريق التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق والاجتماع بهم متى تطلب الأمر ذلك.

وفيما يلي بيان ذلك بالتفصيل:

أولاً- تعزيز ودعم استقلالية المدقق الداخلي¹:

يعد من واجبات الهيئة العامة-بصفتها أعلى سلطة في الهيكل التنظيمي-انتخاب لجنة التدقيق كما هو الحال في انتخابها لمجلس إدارة الشركة التنفيذي ليكون موقع لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي على مستوى موقع مجلس الإدارة نفسه، وبالتالي تكون لجنة التدقيق مستقلة وغير تابعة لمجلس الإدارة التنفيذي، وإنما تابعة للهيئة العامة التي تمثل الاستقلالية والحياد بمعناه الحقيقي، وهذا ما سينعكس على استقلالية دائرة التدقيق الداخلي، ولكن قيام لجنة التدقيق بتقديم تقاريرها إلى مجلس الإدارة يعكس الصورة غير المستقلة للجنة التدقيق بل يثبت تبعيتها لمجلس الإدارة، وفي هذا الصدد فإن أكبر الصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي ارتباطه بإحدى إدارات الهيكل التنظيمي، مثل المدير العام أو مجلس الإدارة، لأنه بذلك يصبح أداة لتنفيذ اتجاهاتهم ومصالحهم الشخصية وليس أداة لتنفيذ مصالح الشركة، ففي حالة حدوث أي خلل مالي في الشركة فإن الجميع يضعون المسؤولية كاملة على المدقق الداخلي بتهمة عدم قيامه بالعناية المهنية المطلوبة منه.

¹ - نبهه توفيق المرعي، نفس المرجع السابق، ص 66.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

ينبغي أن تكون إدارة التدقيق الداخلي مستقلة عن الإدارة العليا للشركة سواء من حيث الإشراف أو صلاحية تعيين مدير التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه أو عزله، ويجب أن توجه جميع تقاريرها إلى لجنة التدقيق، وأن تكون مسؤولة فقط أمام هذه اللجنة، بصفة أن إحدى مهام لجنة التدقيق الرئيسة تتمثل في تنسيق أعمال التدقيق الداخلي مع أعمال التدقيق الخارجي حتى تكون اللجنة مطلعة على كافة الجوانب المحيطة بأعمال الرقابة، ومعالجة ما يتم اكتشافه من حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية، وبالتالي تحسين فاعلية التدقيق الداخلي، والعمل على ضمان استقلالية التدقيق الداخلي من خلال توافر الأمور التالية¹ :

الجدول رقم (4-5): ضمان استقلالية التدقيق الداخلي

ضمان استقلالية التدقيق الداخلي من خلال توافر الأمور التالية:
1. وجود سياسة واضحة تمنح إدارة التدقيق الداخلي الحرية الكاملة في جميع الأوقات للوصول إلى أي سجلات أو ممتلكات أو موارد للشركة، لها صلة بالأمور التي تتناولها أنشطتها.
2. حرية الوصول إلى رئيس وأعضاء لجنة التدقيق والاجتماع بأي منهم في أي وقت.
3. تحرير وظيفة التدقيق الداخلي من أية تأثيرات أو تهديدات أو ضغوط تمارس عليها من شأنها أن تؤدي إلى تغيير محتويات التقرير أو تؤثر في مسار التحقيق.
4. عدم وجود أي قيود على نطاق عمل فريق التدقيق الداخلي بحيث يخول بالحصول على أي تفسيرات أو معلومات يعتبرها ضرورية لاستيفاء مسؤولياته تجاه الإدارة العليا.
5. وضع سلطة اختيار وتعيين مدير التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه وعزله في يد لجنة التدقيق.
6. رفع تقارير التدقيق الداخلي مباشرة إلى رئيس لجنة التدقيق وليس للإدارة العليا للشركة.

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع السابق.

يتضح من خلال الجدول أن ضمان استقلالية التدقيق الداخلي لا تتحقق إلا من خلال توفير مناخ مناسب لعملية التدقيق الداخلي بمعنى الابتعاد عن أية ضغوطات وتهديدات تمارس على عمل المدقق الداخلي أو عملية التدقيق الداخلي ويتحقق هذا الأخير إلا بعد تظافر الجهود وفريق التدقيق الداخلي حول أية براهين ومعلومات ضرورية، منح المدقق الداخلي الحرية الكاملة في التصرف في أية ممتلكات أو أدلة توصل بالمدقق إلى صياغة

¹ - نبه توفيق المرعي، نفس المرجع السابق، ص 66(بتصرف).

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

توصيات دقيقة ومهمة لأصحاب الشركة أو الأطراف ذات العلاقة ورفعها للجنة التدقيق قبل الإدارة العليا للشركة بغية الاطلاع وتدقيق عمل المدقق الداخلي.

وأضيف ينبغي أن تكون إدارة التدقيق الداخلي مستقلة عن الإدارة العليا للشركة سواء من حيث الإشراف أو صلاحية تعيين مدير التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه وعزله، ويجب أن توجه جميع تقاريرها إلى لجنة التدقيق وأن تكون مسؤولة فقط أمام هذه اللجنة، بصفة أن إحدى مهام لجنة التدقيق الرئيسية تتمثل في تنسيق أعمال التدقيق الداخلي مع عمال التدقيق الخارجي حتى تكون اللجنة مطلعة على كافة الجوانب المحيطة بأعمال الرقابة، ومعالجة ما يتم اكتشافه من حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية، وبالتالي تحسين فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي، والعمل على ضمان استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، هذا ومن الضروري أن يكون تنظيم دائرة التدقيق الداخلي داخل الشركة يسمح بالقيام بواجباتها ووظائفها، كما ويترب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالحيادية عند ابداء الرأي في عملية ما أو نشاط معين.

وتنعكس جودة خدمات المدقق الداخلي على الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، حيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية، حيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند اعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية.

كما تحدثت معايير التدقيق الداخلي عن محددات جودة خدمات التدقيق الداخلي، من خلال معايير الخواص، التي تتضمن الصفات الخاصة بالشركات والأفراد الذين يؤذن أعمال التدقيق الداخلي، ففي المعيار 1100 أشارت إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلا، وعلى المدققين الاتصاف بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية عملهم، أيضا المعيار 1110 أشار إلى أنه على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخلي الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته.

وأكدت لجنة الاشراف المحاسي على الشركات العامة (Accounting Oversight Board Public Company) (PCAOB) أن اعتماد المدقق الخارجي على عمل وظيفة التدقيق الداخلي قد شجع الشركات على الاهتمام بتحسين جودة تلك الوظيفة، ومن ثم فإنه يمكن القول أن زيادة أهلية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وزيادة شمولية اختبارات، يؤدي إلى زيادة إمكانية اعتماد المدقق الخارجي عليها.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

حيث أن جودة التدقيق الداخلي تتحدد من خلال موضوعية واستقلال المدققين الداخليين، العناية المهنية، من خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضاً كبر حجم التدقيق الداخلي ومدقيقه، والتقييد بمعايير التدقيق الدولية والتدقيق الداخلي، والتقييد بميثاق التدقيق الداخلي.¹

○ ومن خصائص استقلال وحياد المدقق الداخلي مايلي²:

-الاستقلالية: هي التحرر من الظروف التي تهدد فدره نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من تأدية مسؤوليات التدقيق بطريقة غير متحيزة.

-الموضوعية: الموقف العقلي غير المتحيز الذي يسمح للمدققين الداخليين بتنفيذ عمليات التدقيق بطريقة يكون لديهم فيها إيمان صادق بنتائج عملهم، وأن جودة عملهم لا يتم المساس بها بأي شكل من الأشكال.

■ وينقسم الاستقلال والحيادية إلى المعايير الفرعية التالية:

-الاستقلال التنظيمي: ينبغي أن يكون لإدارة التدقيق الداخلي وضع في التنظيم يسمح لها القيام بواجبات وظيفتها.

-موضوعية المدققين: يجب أن يكون موقف المدققين الداخليين متجرداً وغير متحيز، وأن يتجنبوا تعارض المصالح.

وقد عرف معهد المدققين الداخليين الموضوعية على أنها "موقف نفسي وأخلاقي غير متميز يحتم على المدققين الداخليين أن يقوموا بعملية التدقيق بالأسلوب الذي يقتنعون معه بصدق وسلامة النتائج التي يتوصلون إليها وبعدم قيامهم بما يعارض جودة التدقيق لشبهات جوهرية هامة، وتقتضي موضوعية المدقق الداخلي ألا يجعل حكمه على مواضيع التدقيق الداخلي تابعة أو خاضعة لأحكام الآخرين".

ويرى Kevin أن الخطوة الأولى في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي تتمثل في ألا تكون هذه الأنشطة مرتبطة بالإدارة العليا للشركة، لأن ذلك يخفض ثقة مستخدمي البيانات المالية في قدرة أعمال التدقيق الداخلي على منع الغش، وتتعزز كفاءة وموضوعية هذه الأعمال عندما يكون تعيين المدققين الداخليين وتحديد مكافآتهم وعزلهم

¹ - خيرة زقيب، الأزهر عزة، استقلالية المدقق الداخلي ودوره في تضيق فجوة التوقعات "دراسة تطبيقية لمجموعة من شركات المساهمة العاملة بولايي عارداية، ورقلة-الجزائر"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد السادس، السنة السادسة، جامعة الوادي، 2015، ص ص 28-29 (بتصرف).

² - نفس المرجع، ص ص 27-28.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية للتدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

ضمن سلطة لجنة التدقيق، بالإضافة إلى أن تقاريرهم يجب أن توجه إلى هذه اللجنة من أجل دراستها وتقييمها ورفع الملاحظات والتوصيات إلى مجلس الإدارة، ومن ثم قيام اللجنة بمتابعة ما يتم بشأنها. إن قيام مجلس الإدارة بانتخاب لجنة التدقيق سيجعلها تابعة له، وهذا يعبر بكل وضوح عن عدم استقلاليتها، وبالتالي عدم استقلالية دائرة التدقيق الداخلي، وإذا كان الموقع الأعلى في الهيكل التنظيمي غير مستقل وغير محايد (لجنة التدقيق) فإن الأولى في الهيكل التنظيمي (دائرة التدقيق الداخلي) أنها ستكون تابعة لغير مستقل، وبالتالي ستكون تابعة للجنة تدقيق غير مستقلة.

تمثل علاقة لجنة التدقيق بالهيئة العامة للمساهمين الحلقة الأخيرة في سلسلة العلاقات القائمة مع لجنة التدقيق سنوياً حيث تعرض ما توصلت إليه من ملاحظات لم يأخذ بها مجلس إدارة الشركة، أو مخالفات تم اكتشافها خلال السنة ولم يتم تسويتها. ويمكن أن يتضمن تقرير اللجنة إلى الهيئة العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي العادي تسجيل أية مواقف على الإدارة بعدم أخذها بملاحظات المدقق الداخلي، أو أي مخالفات جسيمة لم تقم الإدارة بتصحيحها وعرض تلك المخالفات من أجل تدارك الأمور واتخاذ ما يلزم بشأنها.

يعتبر الغرض من لجنة التدقيق هو الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي، ما يزيد من استقلالية دائرة التدقيق الداخلي عن الإدارة، وكلما زادت العلاقة بين لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية، ويجب أن تكون لجنة التدقيق مسؤولة على الأقل على الإشراف على توظيف وترقية ومكافأة مدير دائرة التدقيق الداخلي، ويجب أن يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالتدقيق الداخلي عن طريق لجنة التدقيق.

في حين يرى Brody and Lowe أن الدور المزدوج للمدقق الداخلي من حيث أنه مراقب على الإدارة ومستشاريها في الوقت ذاته، ما يصعب عليه الحفاظ على الموضوعية والاستقلالية في أحكامه وتقديراته.

وفي ضوء ما أوصت به لجنة Blue Rihboa Committee 1999 أن لجنة التدقيق تقوم بإنشاء قنوات اتصال بينها وبين قسم التدقيق الداخلي من أجل دعم كل منهما للآخر، حيث يعتبر قسم التدقيق الداخلي مصدراً أساسياً تعتمد عليه لجنة التدقيق في الحصول على المعلومات والبيانات التي تساعد على الوفاء بمسؤولياتها.¹

¹ - نبه توفيق المرعي، نفس المرجع السابق، ص 67.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

إن توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه ليس من مهام لجنة التدقيق، بل تختصر مهمتها الأساسية في مساعدته على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه¹ الأساسية، خاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم أنظمة الرقابة الداخلية ودعم استقلال المدققين الداخليين.²

ويرى السويطي أن لجنة التدقيق هي التي تقوم بتعيين وإنهاء خدمات وتحديد أعقاب مدير التدقيق الداخلي. -لضمان استقلالية التدقيق الداخلي لا بد من تواجد لجنة التدقيق ضمن الهيكل التنظيمي للشركة وبالتالي تكون مستقلة عن مجلس الإدارة التنفيذي ولها علاقة مباشرة بدائرة التدقيق الداخلي وفريق عمله، ومتابعته تنفيذ مهامه بصفة مستمرة، ويبقى عمل لجان التدقيق دائماً مرتبطاً بدائرة التدقيق الداخلي خاصة عند الوفاء بمسؤولياتها تجاه الأطراف ذات العلاقة من خلال الاستعانة بقسم التدقيق الداخلي للحصول على مختلف البيانات والمعلومات المالية التي تساعدها على الوفاء بمسؤولياتها.

ثانياً-تدقيق أنشطة التدقيق الداخلي³:

إن من مهام لجنة التدقيق تقييم فاعلية التدقيق الداخلي، والذي يعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، وتعتمد لجنة التدقيق في هذا المجال على إدارة التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية كمصدر للمعلومات عن مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة .

ولذلك يمكن أن تكون إدارة التدقيق الداخلي تابعة للجنة التدقيق في الأمور الفنية وذلك لدعم استقلالها وموضوعيتها والتخفيف من أي نظرة عدائية داخل المؤسسة، وكذلك تقوم لجنة التدقيق بالتنسيق بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين، ما يؤدي إلى تحسين الاتصال بهم وزيادة جودة عملية التدقيق الداخلي وتحقيق التكامل بينهم.

وتعد وظيفة لجنة التدقيق هي وظيفة إشرافية ورقابية، إذ لا يدخل في دورها القيام بإعداد القوائم المالية، أو اتخاذ قرارات فعلية فيما يخص إعداد هذه القوائم، إذ أن ذلك من مسؤولية الإدارة وجهاز التدقيق الداخلي والتدقيق

¹ - نبه توفيق المرعي، نفس المرجع السابق، ص 67.

² - نفس المرجع، ص 68.

³ - نفس المرجع، ص 68.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية للتدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

الخارجي، فدور لجنة التدقيق ينحصر في استعراض نتائج التدقيق الداخلي والخارجي بما في ذلك أية ملاحظات يتضمنها رأي المدقق الخارجي، وكذلك أية إجابات على تلك الملاحظات من الإدارة.

ولكي تكون لجنة التدقيق فعالة في إشرافها على عملية إعداد التقارير المالية فإنها لا يمكن أن تعمل في فراغ، وبما أن لجنة التدقيق تعتمد على المعلومات التي تقدم إليها من الإدارة المالية العليا، وموظفي التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين للقيام بمسؤولياتها فإن من المهم أن تقوم اللجنة بخلق حوار مفتوح وحر وصريح ومنظم مع كل من أولئك المشاركين في العمل.

وتنحصر مسؤولية لجنة التدقيق تجاه إعداد التقارير المالية في:

والشكل رقم (4-2): مسؤولية لجنة التدقيق تجاه إعداد التقارير المالية



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات من المرجع نفسه، ص 69.

يتضح من خلال الشكل أن مسؤولية لجنة التدقيق تكمن في تدقيق القوائم المالية، والسياسات المحاسبية، والتدقيق حول مدى إمكانية حدوث اختلاس أو غش في أحد القوائم المالية، وتدقيق لنظم الرقابة الداخلية.

وتشتمل عملية التدقيق على قيام أعضاء اللجنة بتدقيق الأنظمة الرقابية التي أنشأتها الشركة بهدف ضمان سلامة إعداد هذه القوائم ومناقشة كل من إدارة الشركة ورئيس قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي فيما يتعلق بالسياسات التي قد تراها اللجنة غير مناسبة.

كذلك يقع على عاتق لجان التدقيق مسؤولية تدقيق السياسات المحاسبية المطبقة في عملية إعداد القوائم المالية، وخاصة الاحتياطات والمخصصات التي قامت إدارة الشركة على تقديرها، وعلى إدارة الشركة إخبار اللجنة بالطرق

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية للتدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

التي اتبعتها في معالجة المعاملات غير العادية والمؤثرة التي قد تواجهها الشركة، وعلى اللجنة التأكد من أن الإدارة استخدمت الطرق المحاسبية السليمة لمعالجة هذه المعاملات¹.

يتضح بأن تدقيق أنشطة التدقيق الداخلي تكمن في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تقوم لجنة التدقيق بالتنسيق بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين، ما يؤدي إلى تحسين الاتصال بهم وزيادة جودة عملية التدقيق الداخلي وتحقيق التكامل بينهم.

ولكي تؤدي لجنة التدقيق مهامها بكفاءة وفعالية ما عليها سوى التنسيق بين نتائج عمل المدققين الداخليين والخارجيين وفتح حوار للتواصل معهم باستمرار².

ويمكن اعتبار الوضع الأمثل للتدقيق الداخلي هو توجيه تقاريره إلى لجنة التدقيق التي تتولى رفعها إلى لجنة الإدارة بعد الاطلاع عليها ودراستها وإبداء ملاحظاتها عليها.

ولذلك فإن وجود لجنة التدقيق يدعم عملية التدقيق الداخلي ويضمن زيادة كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة بمفهومها الشامل، وهي ضمان صحة التقارير المالية والمحافظة على الأصول وضمان تحقيق الاستقلال الأمثل للموارد والتحقق من صحة تنفيذ الإجراءات والسياسات الموضوعية، والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة، بالإضافة إلى تقييم أداء الإدارة المالية بالشركة كما أن قيام أعضاء لجنة التدقيق بمراجعة نظم الرقابة الداخلية في الشركة يمكنهم من إعطاء رأي محايد في نطاق القوة والضعف فيها، مع اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فاعليتها، ولكي تتمكن اللجنة من القيام بذلك يجب على أعضائها مراجعة برامج التدقيق الداخلي للتأكد من مناسبتها وأيضاً مراجعة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها بواسطة المدققين الداخليين وخاصة المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية وتقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة، كذلك الاجتماع بمدير دائرة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي بعيداً عن إدارة الشركة بهدف مناقشة فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة، والحلول البديلة التي يجب على إدارة الشركة الأخذ بها بهدف زيادة فاعليتها³.

¹ - نبه توفيق المرعي، نفس المرجع السابق، ص 69.

² - نفس المرجع، ص 69.

³ - نفس المرجع، ص 69.

ثالثاً-تحسين خطة عمل التدقيق الداخلي:

يرى Kevin أن لجنة التدقيق يجب أن تدرج في تقريرها السنوي ما توصلت إليه من ملاحظات لم يأخذ به مجلس إدارة الشركة، أو مخالفات تم اكتشافها خلال السنة ولم يتم تسويتها، كذلك يجب أن يتضمن تقريرها تسجيلاً لأي مواقف تجاه الإدارة بعدم أخذها بملاحظات المدقق الداخلي.

يعتبر التنسيق بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين من مهام لجنة التدقيق ما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية التدقيق الداخلي والخارجي وتحقيق التكامل بينهما.

كذلك العمل كحلقة صلة بين المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة من جهة والمدققين الخارجيين من جهة أخرى، وبالتالي فهي تعمل على دعم وتحسين عملية الاتصال بالمدققين وعلى دعم استقلال المدقق الخارجي .

كما يرى بعض الباحثين أن المدخل التقليدي لتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي يتمثل في تأسيس قسم أو إدارة مستقلة تحتفظ بكادر كامل على أساس دائم يقوم بجميع وظائف التدقيق الداخلي، بينما يقوم المدخل غير التقليدي على أساس أن تبقى المسؤولية عن التدقيق الداخلي من مسؤولية الإدارة، وتوضع في يد شخص كفء مؤهل من إدارة الشركة، مع جواز تكليف مصدر خارجي لتقديم خدمات التدقيق الداخلي بهدف تحسين الأداء كاستراتيجية عمل تتم بجودة عالية وتكلفة معقولة . ويجذب انتهاج هذا الأسلوب عندما يتوافر لدى المصدر الخارجي كفاءات نادرة وأشخاص متخصصين في استخدام الأتمتة والتكنولوجيا الحديثة، التي قد لا تستطيع الشركة الحصول عليها من مواردها الخاصة، ويجب التنبيه إلى أن امتداد خدمات التدقيق وتوسيعها يجب أن تتم بطريقة مهنية، كي يتاح للإدارة التركيز على أنشطة أخرى.

ويمكن إضافة مهام ومسؤوليات للجنة التدقيق تتمثل بالبند التالية¹:

1 -عملية الإبلاغ المالي:

وتتمثل بالأمور التالية:

أ-تقوم اللجنة بتدقيق قضايا الإبلاغ المالي ابتداء من الإشراف على تحضير الإدارة للبيانات المالية والمرحلية، والتأكد من وضوح واكتمال الإفصاح عن هذه البيانات.

¹ - نبه توفيق المرعي، نفس المرجع السابق، ص 69.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

ب-مراجعة التقديرات المحاسبية والتغير في السياسات المحاسبية المتبعة، والوقوف على وجهة نظر المدقق الخارجي في اتباع هذه السياسات، وعندما لا تقنع اللجنة بأي من الأمور المختلف عنها، تقوم بنقل وجهة نظرها إلى مجلس الإدارة.

2 -نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر:

تقوم اللجنة بتدقيق كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية وكيفية إدارة المخاطر المالية وغير المالية، وعندما لا توجد وظيفة تدقيق داخلي في الشركة يجب أن تدرس الحاجة لهذه الوظيفة سنوياً، وأن توضح الأسباب لعدم وجودها، مع تقديم توصية للمجلس حول هذا الأمر، وأن تذكر ذلك في التقرير السنوي، كما أن مراقبة أنشطة التدقيق الداخلي تتطلب من اللجنة القيام بالاتي:

أ -وجود اتصال مباشر بين مدير التدقيق الداخلي وكل من لجنة التدقيق -الذي يكون مسؤولاً مباشرة أمامها ورئيس لجنة الإدارة.

ب -تدقيق وتقييم خطة التدقيق الداخلي.

ج -تلقي تقارير عن نتائج عمل المدققين الداخليين على أساس دوري.

د -تدقيق ومراقبة استجابة الإدارة لتوصيات ونتائج أعمال التدقيق الداخلي.

هـ -عقد اجتماع سنوي واحد على الأقل مع مدير التدقيق الداخلي بدون حضور الإدارة.

و-مراقبة وتقييم دور وفاعلية التدقيق الداخلي في البيئة الكلية لنظام إدارة مخاطر الشركة.

ويرى أن وجود لجنة التدقيق يدعم عملية التدقيق الداخلي، ويضمن زيادة كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلي المتبع، كما يضمن صحة التقارير المالية، ويحافظ على الأصول، ويتأكد من صحة تنفيذ الإجراءات والسياسات الموضوعية والالتزام بالقوانين واللوائح.

ومما سبق يلاحظ أن الوظائف التي تقوم بها لجان التدقيق تهدف إلى المحافظة على حقوق المساهمين، ودعم مجالس الإدارة للتقدم بالشركة نحو الأفضل من خلال التأكد من تحقيق الأهداف الموضوعية والسياسات المخطط لها.

1-4- دور المراجعة الداخلية وأخلاقيات التدقيق الداخلي¹:

تقوم المراجعة الداخلية بمساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجان التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، ومذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيةها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق.

وتعرف الأخلاقيات بوجه عام على أنها "مجموعة من المبادئ أو القيم، والتي تتمثل في القوانين، والقواعد التنظيمية، والمواظب الدينية والمواثيق العامة للجماعات المهنية مثل: المحاسبين، ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة".

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة والممارسة العملية للتدقيق الداخلي، حيث يتوقع من المدققين الداخليين تطبيق ودعم كل من الاستقامة، النزاهة، الموضوعية، السرية، والكفاءة وقد ناد الكثير من الباحثين بضرورة اضافة محور التقويم الأخلاقي لأعضاء إدارة التدقيق الداخلي، بمنشآت الأعمال، حيث يمثل هذا المحور ركنا أساسيا في سياق نجاح إدارات التدقيق الداخلي في الالتزام بتقديم مستوى متميز من الأداء المهني في إطار أخلاقي ولعل اهتمام العديد من دول العالم بإرساء دليل للسلوك الأخلاقي، سواء لمهنة التدقيق الداخلي أو لغيرها من المهن، لنبين أهمية هذا المقترح، حيث يرى بأن العمل المهني للتدقيق الداخلي -بوجه خاص- يحتاج إلى ضرورة ارتكازه على مثل هذا المحور، وخاصة إذا روعي في بناءه وتطويره ضرورة الالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي، المستمدة من الاسلام الحنيف، حيث يتوقع من مثل هذا البناء أن يعمل بكفاءة كنظام تقويم ذاتي، ودليل للسلوك، الواجب على المدقق الداخلي الالتزام به².

¹ - سعد بوهلالة، دور آليات الرقابة ولجان المراجعة ذات البعد الأخلاقي في زيادة فعالية الحوكمة بإدارة منظمات الأعمال، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد العاشر، الجزء الثاني، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص ص 256-257.

² - سعد بوهلالة، نفس المرجع السابق، ص 257.

1.5. دور لجنة التدقيق في دعم استقلال التدقيق الداخلي¹: وعند الحديث عن التدقيق الداخلي وتطورها للعمل كأحد وسائل الدعم والإسناد لحوكمة الشركات عندها، ينبغي التطرق إلى لجان التدقيق التي تلعب دوراً هاماً في حوكمة الشركات، ويمكن تصوير لجنة التدقيق "committee Audit" على أنها لجنة منبثقة من مجلس الإدارة، تتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة " ويفضل أن تكون لديهم خبرات مالية ومحاسبية أو على الأقل البعض منهم، وتعد لجنة التدقيق من ركائز حوكمة الشركات وهناك آراء عديدة تربط نجاح حوكمة الشركات بنجاح لجان التدقيق في أداء عملها بشكل سليم في الشركات، وإن أي فشل سواء في دور أو عضوية أو كفاءة أو التزام لجنة التدقيق يؤدي إلى أحداث فجوة في تطبيق حوكمة الشركات وصعوبة الحصول على نتائج سليمة عند تطبيقه.

إنشاء لجان التدقيق في الشركات أدى إلى العديد من المنافع لقسم التدقيق داخل الشركة (التدقيق الداخلي)، فلجنة التدقيق تقوم باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير احتياجات هذا القسم والاجتماع المستمر مع القائمين بالتدقيق الداخلي لحل المشاكل التي قد تنشأ بين المدققين الداخليين ومجلس الإدارة أو الإدارة بكل مستوياتها، وفي هذا الصدد أكدت بحوث علمية وجود علاقة تكاملية بين لجان التدقيق والتدقيق الداخلي، والتأكيد على أهمية لجان التدقيق في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي من خلال زيادة فاعلية المدققين الداخليين وتدعيم استقلاليتهم، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان التدقيق سوف يمكن المدققين الداخليين من زيادة تفاعلهم مع المدقق الخارجي، باعتبار أحد مسؤوليات لجنة التدقيق هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين بالشكل الذي يساعد كلا الطرفين بالوفاء بالتزاماته ومسؤولياته وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في الشركة.

ويتلخص عمل لجان التدقيق في الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير المالية وإظهار هذه التقارير بجودة وكفاءة عالية، وكذلك العمل على حماية حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين، ومن الواضح أنه لكي تكون لجان التدقيق فعالة في إشرافها على عملية إعداد التقارير المالية فإنها لا يمكن أن تعمل من فراغ، ونظراً لأن هذه اللجان تعتمد على المعلومات التي تقدم إليها من الإدارة المالية العليا وموظفي التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين للقيام بمسؤولياتها لذا فمن المهم أن تقوم هذه اللجنة بخلق حوار مفتوح وحر وصريح ومنتظم مع كل من

¹ - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2012، ص ص 13-14.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

أولئك المشاركين مع هذه اللجان في العمل، وفي الواقع فإن المحاسبة المالية وعملية إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية التي تمثل الهدف النهائي للعملية لا يمكن أن تنتج إلا من خلال الاتصالات الفعالة بين أولئك المشاركين فيها، وبذلك فإن لجان التدقيق تكون حلقة الوصل بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي، وكل ذلك يصب في تدعيم وإسناد حوكمة الشركات وضمن استمرار وسلامة تطبيقه¹.

ويتمثل دور لجنة التدقيق أيضا في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية عن طريق توفير تقارير ذات جودة عالية يمكنهم الاعتماد عليها عند اتخاذهم لقراراتهم الاقتصادية، والاستثمارية الرشيدة ويمكن للجنة التدقيق تحقيق ذلك من خلال تعزيز استقلالية المدقق الداخلي، وبواسطة تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتحديد السياسات والمبادئ المحاسبية المتبعة، والحد من تعارض المصالح بين الإدارة والمدققين باستقصاء طبيعة ومدى جوهرية القضايا الخلافية فيما بينهم، أي أن لجنة التدقيق تلعب دور المراقب النهائي لعملية إعداد التقارير المالية لضمان خلوها من الأخطاء والانحرافات.²

وتهتم لجنة التدقيق اهتماما خاصا بالتدقيق الداخلي وتقييم فاعليتها كجزء من تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية، ويمكن للجنة التدقيق أن تعتمد على إدارة التدقيق الداخلي في:³

- دراسة وتقييم مدى كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية الأخرى بالشركة.
- تستخدم اللجنة إدارة التدقيق الداخلي كمصدر للمعلومات بالنسبة للأخطاء أو المخالفات الهامة ومدة مسaire

أعمال الشركة للقوانين واللوائح السارية حيث أن كل ذلك يدخل أصلا في صميم عمل التدقيق الداخلي. لذلك يجب على لجنة التدقيق أن تتأكد من مستوى جودة أداء التدقيق الداخلي، وإنما تتم وفقا لمعايير الأداء المهني التي من أهمها الأمانة والموضوعية، والكفاءة ويقصد بالموضوعية هنا درجة استقلال المدقق الداخلي عن الإدارة التنفيذية وللتأكد من ذلك يجب مايلي:

¹ - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، نفس المرجع السابق، ص 14.

² - عبدالمطلب السرطاوي، وآخرون، أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، المجلد 27(4)، 2013، ص 825 (بتصرف).

³ - حسن ابراهيم، المراجعة الداخلية على أساس المخاطر - دليل المراجع الداخلي في مؤسسات تمويل متناهي الصغر -، 2015، ص 16.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية للتدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

- يجب على لجنة التدقيق الموافقة على نظام العمل بإدارة التدقيق الداخلي الذي يحدد أهدافها وسلطاتها ومسئولياتها وإعادة النظر على فترات دورية منتظمة في هذا النظام.
- كما يجب على لجنة التدقيق أيضا فحص أهداف إدارة التدقيق الداخلي سنويا وخطط وبرامج العمل وخطط التعيينات الجديدة بالإدارة وميزانياتها التقديرية السنوية.
- يجب على لجنة التدقيق أن تحدد مرتبات ومكافئات أعضاء إدارة التدقيق وأن توافق على نقل وتعيين أو عزل أحدهم.
- يجب أن يعرض مدير إدارة التدقيق الداخلي تقاريره بنتائج التدقيق وملاحظاته وتوصياته على لجنة التدقيق لدراستها واقتراح ما يجب اتخاذه بشأنها قبل عرضها على مجلس الإدارة.
- إن الإشراف والتعبئة التنظيمية المباشر بين إدارة التدقيق الداخلي بالشركة ولجنة التدقيق يرفع من كفاءة أداء وظيفة التدقيق الداخلي ويعزز من استقلالها وموضوعيتها.

1.6. دور لجنة التدقيق في رفع كفاءة وفاعلية أداء إدارة التدقيق الداخلي¹:

- يجب أن تعمل اللجنة على تخطيط وتنسيق جهود كل من المدققين الداخليين من خلال مزج وتكامل جهودهم للوصول إلى أقصى فاعلية من لذا يجب على لجنة التدقيق القيام بمايلي لرفع كفاءة وفاعلية أداء إدارة التدقيق الداخلي:
- التأكد من أن إدارة التدقيق الداخلي تعطي اهتمام متزايد لجودة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.
 - يجب على لجنة التدقيق تأمين اتصال دائم ومستمر مع إدارة التدقيق الداخلي حتى يتمكنوا من مناقشة الأمور الهامة في الوقت المناسب خاصة الأمور التي تحتاج إلى رأي محايد أو لعرض بعض الصعوبات والمشاكل الجوهرية التي قد يواجهها أعضاء إدارة التدقيق الداخلي أثناء عملهم بهدف رفع كفاءة وفاعلية هذه الإدارة وما يستتبعه من تحسين جودة أداء عملية التدقيق.
 - التأكد من أن عملية التدقيق الداخلي تؤدي بكفاءة وفاعلية وفي إطار العناية المهنية المعقولة.
 - التأكد من أن العمل بهذه الطريقة يتم طبقا لخطط موضوعة بشكل ملائم مع وجود دليل للتدقيق وبرامج وأوراق عمل حتى تضمن كفاءة وفاعلية العمل.

¹ -حسن ابراهيم، نفس المرجع السابق، ص 16.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

- الاشتراك مع الإدارة العليا في التأكد من أن الأفراد الذين يعينون في هذه الإدارة ذوي خلفية تعليمية وكفاءة فنية مناسبة لطبيعة العمل.
- العمل على رفع الكفاءة المهنية عن طريق التعليم والتدريب المستمر لموظفي إدارة التدقيق الداخلي.
- التأكد من أن مدير لإدارة التدقيق الداخلي يمتلك عقلية متفتحة للمناقشة وخلفية كبيرة في المحاسبة والتدقيق والتخطيط السليم لعملية التدقيق مع وجود علاقة طيبة بينه وبين المدققين الداخليين بإدارته والإدارات الأخرى.
- التأكد من أن مدير التدقيق لديه القدرة على العرض الواعي والواضح لنتائج ما قام به فريق إدارة التدقيق الداخلي من فحص وتقصي نتائج.
- التأكد من أن هناك توثيقا موضحا به سلطات ومسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي، مما ييسر على المدققين الداخليين الاطلاع على كافة السجلات والمستندات اللازمة لإتمام عملهم والحق في فحص ممتلكات الشركة والحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية التدقيق.¹

1-7- لجان التدقيق كأحد ركائز مبادئ الحوكمة وأثرها على كفاءة المدققين الداخليين²:

تعتبر تجسيد مبادئ الحوكمة من طرف لجان التدقيق وتنفيذها أمر ضروري يعود بشكل مباشر على تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية المفصح عنها والتي تسعى نحو تحقيق جودة هذه المعلومات بشكل غير مباشر، ومعرفة وتأكيد نتائج عمل المدققين الداخليين (مخرجات التدقيق) ، وزرع الثقة لدى الأطراف ذات العلاقة.

يتضح بأن التجسيد الفعال لمبادئ الحوكمة من طرف لجان التدقيق يضمن تحقيق جودة خدمات المدققين الداخليين وزيادة الثقة لدى مستخدمي التقارير (الأطراف المعنية) ، وذلك من خلال الدعم الدائم لاستقلالية وموضوعية المدققين، وكذا بعث الثقة في نفوسهم، وعدم التدخل في أداء أعمالهم يضمن للمدققين الداخليين الاستقلالية التامة والمصدقية في إنجاز أعمالهم واعداد تقاريرهم في صورة موضوعية بعيدا عن تدخلات وضغوطات الإدارة والمسؤولين وأصحاب المصالح، كل ذلك يساهم سواء من قريب أو من بعيد في أداء المدققين الداخليين، إلى جانب اعتماد المدققين الداخليين على تشريعات، قوانين، ومعايير التدقيق التي تكفل حماية حقوق أصحاب المصالح وأهداف الشركات.

¹ - نفس المرجع السابق، ص ص 17-18.

² - خيرة زقيب، محمد عجيلة، نفس المرجع السابق، ص 301.

الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة لدعم استقلالية للتدقيق الداخلي - رؤيا شاملة -

ويسعى المدققين الداخليين في شركات المساهمة إلى تحقيق أهدافها من خلال¹:

تأكيد فعالية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة، ولجان التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها انطلاقاً من مبادئ حوكمة الشركات التي تكمن في: تقييم، وتحسين العمليات الداخلية لشركات المساهمة، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها، وتبعية لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق.

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان للتدقيق في شركات المساهمة التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، بل أشارت إلى أن وجود لجان التدقيق يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة في شركات المساهمة.

وتقوم لجان التدقيق بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في مخرجات التدقيق نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات التدقيق الداخلي، ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية التدقيق؛ وبذلك فإن لجان التدقيق تكون حلقة وصل بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة، وكل ذلك يصب في دعامة حوكمة الشركات وبالتالي أصبح التدقيق الداخلي يضطلع بمسؤولية واسعة تجاه الشركة نفسها وأصحاب المصالح في الشركة، بالإضافة إلى قيام المدققين الداخليين بدور تقديم الخدمات الاستشارية للشركة، ويسهم اسهاماً كبيراً في توفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات داخل الشركة وخارجها مما يؤدي بدوره إلى الاستخدام الفعال للموارد التنظيمية النادرة في الشركة، وأهم سمات تطور التدقيق الداخلي هي ظهور تقييم وتحسين عمليات حوكمة الشركات كأحد أهدافه، إذ أصبح التدقيق الداخلي جزءاً متمم وضروري في هيكل حوكمة الشركات من خلال دوره في التقييم، التحقق، المساءلة، وإضفاء الثقة على عمليات الإدارة والتقارير المالية، فضلاً عن إسهامه في المحافظة على أموال الشركة وحسن استثمارها في سبيل زيادة قيمة الشركة وهذا بحد ذاته يمثل جل أهداف حوكمة الشركات...

ولكي تؤدي مهام المدققين الداخليين بكفاءة وفعالية، يجب أن يتمتعوا بالاستقلالية، لذلك يعتبر وجود لجنة للتدقيق في الشركة له دور أساسي في دعم وتعزيز استقلالية المدققين الداخليين، والتي تبدأ بترشيح مسؤول فريق التدقيق، ودراسة خطة عملهم، ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنهم، وكذلك توفير الموارد اللازمة لهم، وحل المشكلات التي قد تنشأ مع الإدارة، وزيادة التفاعل والتنسيق مع المدقق الخارجي.²

1 - خيرة زقيب، محمد عجيبة، نفس المرجع السابق، ص 301-302.

2 - نفس المرجع، ص 302.

خلاصة الفصل:

تم التعرف في هذا الفصل على مدى مساهمة لجان التدقيق الداخلية في دعم استقلالية التدقيق الداخلي في الشركات في ضوء التحليلات النظرية والدراسات التي عالجت هذا الموضوع، من خلال الاهتمام الكبير من طرف الباحثين والمختصين في مجال التدقيق بصفة عامة.

وتطور التدقيق مر بعدة مراحل من الزمن، مما زاد الاهتمام أكثر بمجال التدقيق خاصة بعد إفلاس الكثير من الشركات العالمية الكبرى مما أدى إلى إيجاد وسيلة تمكنهم من السيطرة والتحكم في العراقيل والمشاكل التي عانت منها هذه الأخيرة،

فشكلت لجان التدقيق التي تعتبر من أحد ركائز الحوكمة واعتماداتها المستقبلية التي تستخدم في اتخاذ القرارات المالية والتأكد من مدى فعالية ونجاعة الأنظمة المحاسبية والرقابية داخل الشركة، ولتأدية مهام التدقيق الداخلي في ظروف تسودها الاستقلالية والموضوعية.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية
تمهيد الفصل الخامس:
المبحث الأول: الطريقة والإجراءات.
المبحث الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية
وتفسيرها.
خلاصة الفصل الخامس.

تمهيد الفصل:

بعد عرض الجانب النظري الخاص بلجان التدقيق واستقلالية التدقيق الداخلي والذي تناولنا فيه عموميات حول التدقيق الداخلي والتي تعد من الوظائف الأساسية والدعامة التي تعتمد عليها الشركات والمؤسسات الجزائرية في جميع أعمالها وتعتبر من الأنشطة الرئيسية الفعالة في تحقيق أهدافها، وتم التطرق إلى مداخل حول التدقيق بصفة عامة، والتدقيق الداخلي وأهم الأساليب والطرق التي يستخدمها لجان التدقيق في معالجة أوجه القصور وتعزيز نقاط القوة ودعم استقلالية دائرة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة في ولاية غرداية وورقلة.

وكذا أهم الدراسات السابقة التي لها صلة بالمتغيرين التابع والمستقل، حيث نحن نود إسقاط بعض المفاهيم التي تم التطرق إليها في الدراسة النظرية على الواقع المعاش في شركات المساهمة في ولاية غرداية وورقلة، وذلك من خلال استخدام استبانة لدراسة آراء العينة المختارة للرد على التساؤلات المطروحة ولإثبات صحة الفرضيات المقترحة، على مستوى مجموعة من الشركات بولاية غارداية وورقلة، وإجراء مقابلة" بالمديرية العامة بولاية غرداية، مخبر السكن والبناء جنوب "LHC SUD" بولاية غرداية، حيث تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية لمعالجة هذا الفصل، تم تقسيم الدراسة إلى:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات

المبحث الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية وتفسيرها .

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات

سيتم من خلال هذا البحث عرض منهجية الدراسة المستخدمة، و مجتمع الدراسة وعينته، أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، والمعالجات الإحصائية المستخدمة وفحص صدف أداة الدراسة وثباتها.

1- منهجية الدراسة

اعتمد المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها لدراسة دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة في ولاية غرداية وورقلة، باعتباره النهج الذي يتلاءم وطبيعة الدراسة، والأسلوب المناسب للوصول إلى الأهداف المحددة، بمعنى كيف تستفيد دائرة التدقيق الداخلي من خدمات لجان التدقيق ومدى الاستفادة الشركات منها، والحاجة إلى ضرورة وجود لجان تدقيق داخل الشركات الجزائرية لمتابعة عمل المدققين الداخليين ومعالجة أوجه القصور التي تعاني منها دائرة/قسم التدقيق الداخلي، ومختلف الأنشطة الداخلة بالشركة، وكيفية التنسيق بين عمل المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وبين مجلس الإدارة الذي بدوره ترفع له تقارير المدقق الداخلي والخارجي.

ولمعالجة هذا الموضوع، تم الاعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع، للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها.

2- مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من موظفون على مستوى قسم أو دائرة التدقيق الداخلي (خلية التدقيق) والتي تشمل : مدير/رئيس وحدة/ دائرة التدقيق الداخلي، مساعد المدقق الداخلي، رئيس لجنة التدقيق، أعضاء لجنة التدقيق، رئيس مجلس الإدارة، أعضاء مجلس الإدارة، على مستوى مجموعة من شركات المساهمة بولاية غارداية وورقلة.

قمنا بتوزيع 54 استبانة شملت جميع أفراد العينة المدروسة.

حيث اعتمدنا عن طريق التسليم المباشر لاستمارة الاستبيان للمستجيب بالشركات المساهمة بولاية غرداية وورقلة وبعضها عن طريق شبكات التواصل، و قد تم استرجاع 50 وتم استبعاد 4 استبانات، حيث تم اخضاع 50 للمعالجة الإحصائية.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

1- مصادر الحصول على المعلومة

لدراسة الموضوع الحالي ومعالجة الجوانب التحليلية له، تم الاعتماد على طريقتين للحصول على المعلومات اللازمة، فقد تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال المقابلة، والاستبانة كأداة رئيسية للبحث، تم تصميمها خصيصاً لهذا الغرض وزعت على مستوى دائرة التدقيق الداخلي ولدى أعضاء لجان التدقيق وأعضاء مجلس الإدارة . لتقصي آراء المستجوبين حول مدى الحاجة إلى خدمات لجان التدقيق بالإضافة إلى إجراء مقابلة مع مسؤولي دائرة التدقيق الداخلي، لكشف مختلف العراقيل التي تعاني منها وحدة التدقيق الداخلي، والمحاولة بالخروج بنتائج وتوصيات من شأنها المساهمة في حل هذه المشاكل والمعوقات التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة من طرف قسم التدقيق الداخلي أو الشركة ككل.

بالاستناد إلى ما سبق سيتم من خلال هذه الفروع التعرض لتفاصيل الأدوات المستعملة، والكيفية التي تمت بها.

3- 1- المقابلات:

يعتبر عنصر المقابلات من الأدوات الهامة والرئيسية للحصول على المعلومات، حيث تم إجراء مقابلة على مستوى إحدى الشركات تمحور الحوار فيها حول تشخيص مهام لجان التدقيق وفق الاجراءات المنصوص عليها قانونياً، ومدى التزامها بتلك القوانين اتجه الفئة المستهدفة من عملية التدقيق والتي تشمل خلية التدقيق الداخلي. حيث تركز عمل الطالبة على استنباط مختلف الأفكار ووجهات النظر لدى الفئة المستهدفة، وبالتالي عمدت الطالبة جاهدة إلى استخلاص وجهات نظر من المعنيين المتمثلة في : رئيس دائرة التدقيق الداخلي، وعضو مجلس الإدارة.

أثناء إجراء المقابلة مع مسؤول خلية التدقيق (مدير دائرة التدقيق الداخلي)، أو ما يسمى بالمدقق الداخلي تم طرح عليه بعض الأسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة.

فكان أول سؤال لماذا يجب أن يكون لدى الشركة تدقيق داخلي؟

فكانت اجاباته بطريقة تلقائية لكن تم الامام بكل ما صرح به بالطريقة التي أعتمدها في تلخيص وتبويب مختلف الآراء المختصين والباحثين، فهو يعتبر في مفهومه الخاص أن عملية التدقيق الداخلي بمثابة العين الحارسه للشركة أو المؤسسة الاقتصادية مهما كان طبيعة عملها وموظفيها بمعنى أدق أن التدقيق الداخلي هو حجر الزاوية لحوكمة قوية.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

فيعد التدقيق الداخلي بمثابة وسيلة تجمع بين عمل نظام الرقابة الداخلي للشركة ومجلس الإدارة.

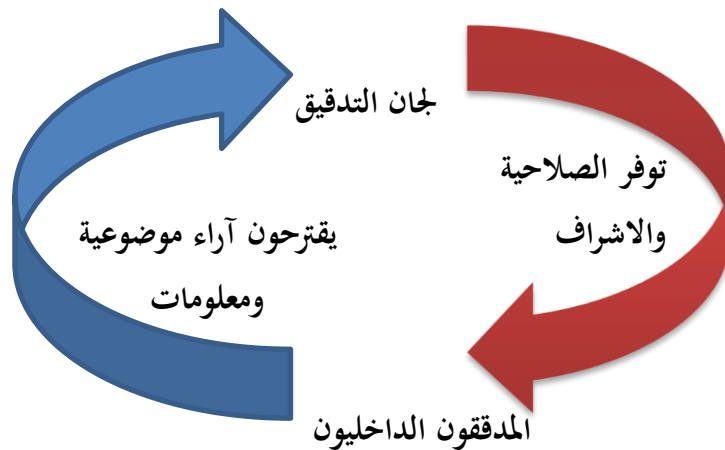
-فالمدقق الداخلي يجمع بين مختلف الأطراف لضمان أن القواعد والممارسات المهنية المنصوص عليها قانونيا تطبق وبشكل فعال.

فأجاب بأن هدف الإدارة واضح وجلي بأنها تعمل جاهدة على الحفاظ وضمان سير الأعمال بكفاءة وفعالية وهي المسؤولة عن الاعداد والحفاظ وصيانة نظام الضبط الداخلي للشركة، وذلك بغية تحقيق الأهداف المحددة للشركة.

وهي مجبرة في ذات الوقت عن المساءلة القانونية أو أي استفسار من قبل هيئة (مثلا: مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، ممثلين عن الشركة...).

فيعتبر المدقق الداخلي أن عمل المدقق الداخلي ولجان التدقيق موحد من وجهة نظره، أما من وجهة نظري وحسب اطلاعي على كثير من الباحثين والمختصين في مجال التدقيق، وبالأخص الموضوعات التي لها علاقة بلجان التدقيق(لجان المراجعة)، بأن وجهة نظر الباحثين وبالضبط معهد المدققين الداخليين يعترف ويقر بأن لدى لجان التدقيق والمدققين الداخليين رؤية متشابهة وموحدة، بمعنى أكثر أن طريقة اتمام وانجاز مسؤولياتهم لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، أصحاب المصالح (الأطراف ذات العلاقة)، أصحاب الشركة(المالكين) أي علاقة تبادلية بين المدققين الداخليين ولجنة التدقيق بمعنى أن المدققين الداخليين يقترحون على لجان التدقيق آراء موضوعية ومعلومات،...الخ ومع لجنة التدقيق توفر للمدققين الصلاحية والاشراف .

من الشكل الموالي رقم (1-5) يوضح : علاقة تبادلية بين المدققين الداخليين ولجان التدقيق.



المصدر: من اعداد الطالبة.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

- كل هذه العلاقة التبادلية التي تحدث بين لجان التدقيق والمدققين تشير إلى تحقيق الاستقلالية الموضوعية الذين هما محور دراستنا والأساس الذي قام عليه البحث، والذين يعتبران من المتغيرات التابعة والتي تدخل ضمن المتغير الفرعي للمتغير التابع (كفاءة المدققين الداخليين) والتي لا تتحقق إلا من خلال تقييم أداء المدققين الداخليين وذلك اعتماداً على المعايير (الاستقلالية، الموضوعية، الاحتراف المهني، برنامج المهمات، الاتصال).

ولتحقيق هذه الاستقلالية المطلوبة لا بد من أن يتم تطبيق تلك المعايير على المدقق الداخلي وبالتالي على المدقق الداخلي إبلاغ كل المستجدات إلى لجنة التدقيق الداخلية إن وجدت/ الخارجية، أو مجلس الإدارة. وأضاف المدقق الداخلي بأن معظم المهام والخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي للجان التدقيق تقيم موضوعياً عن المشاكل والعراقيل التي تعاني منها الشركة والمخاطر التي تواجهها مختلف الأنشطة الداخلية ومعظم ملاحظاته عن تلك الأنشطة ومدى فعاليتها.

أما السؤال الثاني يتمحور حول كيف يمكن للمدقق الداخلي المحافظة على استقلاليته وموضوعيته؟ فكانت اجابة المدقق الداخلي بتحفظ بمعنى أكثر أنه الغالب في المؤسسات أو الشركات تقبل انتقادات وتوصيات المدقق الداخلي بصدر رحب، فجّل المدققون الداخليون يعانون نقص وفجوة في الاستقلالية والموضوعية. وهذا راجع في نظر الطالبة إلى سبب وحيد ألا وهو طول علاقة المدقق الداخلي بالشركة، وهذا ما ينجم عنه عدة سلبيات التي من شأنها تحد من الاستقلالية والموضوعية، وقربه الدائم بالموظفين والتواصل معهم. وهذا لوحظ أثناء إجراء المقابلة ودون أي تصريح.

فالاستقلالية تعد نسبية في مختلف الشركات وتختلف بحسب شخصية المدقق وقوة صبره ومستواه العلمي والمعرفي. وبالتالي فالاستقلالية لا تتحقق إلا بتعزيز الدعم للمدققين الداخليين في حق الوصول إلى مختلف السجلات والوثائق المطلوبة عند الضرورة ودون قيود أو اعتراضات.

وتقبل أي وجهة نظر، معلومة، توصية، ملاحظة وأخذها بعين الاعتبار ودون اعتبارات شخصية وتعصب في الآراء من قبل أصحاب المصالح، مجلس الإدارة، الخ...

ولتحقيق الموضوعية لا بد من المدققون الداخليون أن لا يكون لهم أي تحيز أثناء تأدية المهام الموكلة اليهم. فحين نجد أن لجنة التدقيق تعمل جاهدة لتعزيز الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

3-2- الاستبيان

إن أول ما قمنا به لإعداد الاستبيان هو تحديد محاوره، فتم ذلك انطلاقاً من فرضيات الدراسة والمعلومات المحصل عليها من خلال المقابلة التي تمت، و قد تم تقديم هذا الاستبيان بفقرة تعريفية بموضوع الدراسة، حث فيها الإطارات على التعاون وحسن التجاوب مع المحاور و الصدق في الاجابة (موضوعية)، لتليها معلومات تعريفية بالحالة الشخصية للمجيب.

3-2-1 تحليل خصائص عينة الدراسة:

أولاً-التوزيع حسب المستوى التعليمي الجدول رقم(5-1) يوضح: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

المستوى التعليمي				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	38	76,0	76,0	76,0
ماستر / ماجستير	12	24,0	24,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

المصدر: مستخرج من نظام الspss

من الجدول يتضح أن: جل أفراد عينة الدراسة من حاملي شهادة ليسانس والتي بلغ عددهم حوالي 38 مستجوب بنسبة 76 % جل أفراد الفئة المستجوبة وتليها الفئة الثانية والتي بلغ عددها 12 مستجوب (فرد) من حاملي الشهادة الماستر والتي بلغت نسبتها 24%، في حين نجد أن المستوى التعليمي كشهادة الدكتوراه تم استبعاده لعدم وجود مستجوب من هذه الفئة.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

ثانيا: التوزيع حسب سنوات الخبرة: الجدول الموالي رقم (5-2) يوضح: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب

سنوات الخبرة				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات فأقل 5	2	4,0	4,0	4,0
من 5 الى 10 سنوات	6	12,0	12,0	16,0
Valid من 10 الى 15 سنة	27	54,0	54,0	70,0
أكثر من 15 سنة	15	30,0	30,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

المصدر: مستخرج من نظام ال spss

من الجدول يتضح أن: جل أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة تتراوح ما بين 10 الى 15 سنة والتي بلغ عددهم حوالي 27 مستجوب بنسبة 54.4 % جل أفراد الفئة المستجوبة وتليها الفئة الثانية والتي بلغ عددها 15 مستجوب (فرد) من أكثر 15 سنة والتي بلغت نسبتها 30%، وتليها الفئة التي تتراوح اعمارهم ما بين 5 إلى 10 سنة والتي تحوز على 6 أفراد من أفراد العينة المبحوثة وحددت بنسبة 12 % وتليها في الأخير الفئة ذات فردين والتي حددت بنسبة 4 % والتي تتراوح اعمارهم ما بين 5 سنوات فأقل.

ثالثا- التوزيع حسب المسمى الوظيفي: الجدول الموالي رقم (5-3) يوضح: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة.

المسمى الوظيفي				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
رئيس دائرة التدقيق الداخلي	12	24,0	24,0	24,0
مساعد / مدقق داخلي	7	14,0	14,0	38,0
Valid رئيس لجنة التدقيق	1	2,0	2,0	40,0
عضو لجنة التدقيق	5	10,0	10,0	50,0
رئيس مجلس الادارة	8	16,0	16,0	66,0
عضو مجلس الادارة	17	34,0	34,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

المصدر: مستخرج من نظام ال spss

من الجدول يتضح أن: جل أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الوظيفة حيث بلغت أكبر قيمة حازت على 17 فرد تمثلت في عضو مجلس الإدارة والتي بلغت نسبتها 34 % وتليها الفئة التي حازت على 12 فرد ممثلة في رئيس دائرة التدقيق الداخلي والتي بلغت بنسبة 24.0 % جل أفراد الفئة المستجوبة وتليها الفئة الثالثة والمثلة في رئيس مجلس الإدارة والتي حازت على 08 أفراد من عينة الدراسة المبحوثة ذات نسبة 16 % ، وتليها الفئة ذات 5 أفراد ممثلة في أعضاء لجنة التدقيق وتليها رئيس لجنة التدقيق والممثل في فرد واحد على مستوى الشركة .

وبالتالي يمكن لنا تقسيم الاستبانة إلى مجموعة من المحاور المتمثلة في :

المحور الأول: دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة والذي ضم بدوره إحدى عشر سؤال.

المحور الثاني : دور لجان التدقيق حسب ما تقتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق وبالتالي استقلالية التدقيق الداخلي والذي ضم عشر أسئلة.

المحور الثالث: مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلاقا من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام بمعايير به وبمعايير المهنة والذي ضم سبع أسئلة.

- تم استخدام مجموعة من الاساليب الاحصائية المتمثلة في : قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان استنادا إلى الإجابات واختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان و المتوسط الحسابي للمتغير المستقل والمتغير التابع.

- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطات الحسابية.

- حساب معامل الارتباط بين المتغير المستقل و المتغير التابع لمعرفة نوعية العلاقة التي تربطهما.

هذا و قد تم تدريج هذه العبارات على سلم ذو خمسة درجات(سلم ليكارت) .

وقد تم الاعتماد في الاستبانة على السلم الترتيبي الذي يحدد الإجابات المحتملة لكل عبارة المتدرج ذو النقاط الخمس لقياس العبارات حيث (likert scale) وذلك باستخدام مقياس ليكارت يقابل كل عبارة قائمة تحمل الاختبارات التالية:(موافق بشدة، موافق، موافق إلى حد ما، معارض بشدة، معارض) .

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

-طريقة جمع البيانات: لقد عمدت الطالبة إلى توزيع الاستبيانات وجمعها بنفسها، والتسليم المباشر لبعضهم مع التأكد التام لأفراد وحدة المعاينة بأن إجاباتهم ستحظى بالسرية التامة، ولن تستخدم إلى لأغراض البحث العلمي.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية وتفسيرها.

1-المعالجات الإحصائية المستخدمة.

تم استخدام برنامج spss في التحليل الإحصائي.

أما الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها على النحو التالي:

-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، معامل الارتباط لبيان مدى الاستفادة من مهام لجان التدقيق والحاجة إلى خدمات لجان التدقيق لزيادة استقلالية وموضوعية دائرة التدقيق الداخلي.

-معامل الثبات لبيان الاتساق الداخلي للاستبيان.

2- صدق وثبات الاستبانة.

2-1- صدق الاستبانة:

يقصد بصدق الاستبانة أن تكون استبانة الدراسة قادرة على إنجاز قياس ما وضعت لأجله بما يوافق وأهداف الدراسة ويجب على أسئلتها وفرضيتها وقد تم قياس صدق الاستبانة من خلال كما يلي:

أولاً-صدق المضمون (المحكمين): تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين من أجل الاسترشاد بآرائهم حول الأسئلة والفقرات التي تضمنتها استبانة الدراسة، وقد تم الأخذ بآراء المحكمين حيث تم حذف بعض فقرات الدراسة التي لا ترتبط بموضوع الدراسة والفرضيات كما تم تعديل فقرات أخرى وإعادة تصنيف بعض الفقرات في المجالات التي تضمنتها استبانة الدراسة وإعادة صياغتها حسب الفرضيات المطروحة حتى تم التوصل إلى الصورة النهائية للاستبانة.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

ثانياً-قياس صدق وثبات الاستبانة:

أ. لقياس ثبات الاستبانة: Reliability

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول:

فيما يخض ثبات أداة الدراسة فقد تم استخدام معامل الثبات وذلك للتأكد من ثبات المقياس المستخدم حسب الجدول رقم (4-5) : قياس ثبات الاستبانة.

معايير الفاكرونباخ	عدد الفقرات	المحاور
0,846	11	المحور الأول: دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة
0,786	10	المحور الثاني: دور لجان التدقيق حسب ما تقتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لزيادة استقلالية التدقيق الداخلي .
0,778	07	المحور الثالث: مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلاقاً من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به ومعايير المهنة.

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات برنامج spss

*الثبات = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

ويتضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-5) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل محور حيث تتراوح بين 0,846 و 0,778 حيث أن هذه القيم تمثل صدق وثبات لجميع فقرات الاستبانة.

وبذلك تكون قد تأكدت الطالبة من صدق وثبات استبانة الدراسة والمتعلقة بمدى مساهمة لجان التدقيق في دعم استقلالية دائرة التدقيق الداخلي مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

ب. طريقة التجزئة النصفية: Split Half Method

تم تجزئة فقرات الاختبار إلى جزأين الأسئلة ذات الأرقام الفردية، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية ثم تم حساب معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان - براون Spearman-Brown:

معامل الارتباط المعدل = $1 + r/2r$ حيث r معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية وتم الحصول على النتائج الموضحة في الجدول التالي رقم (5-6): طريقة التجزئة النصفية.

		المعدل		
		Correlations		
		المحور 1	المحور 2	المحور 3
Spearman's rho	المحور 1			
	Correlation Coefficient	1,000	,168	,555**
	Sig. (2-tailed)	.	,242	,000
	N	50	50	50
	المحور 2			
	Correlation Coefficient	,168	1,000	,453**
	Sig. (2-tailed)	,242	.	,001
	N	50	50	50
	المحور 3			
	Correlation Coefficient	,555**	,453**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,001	.
	N	50	50	50

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

نلاحظ من خلال الجدول أن: قيمة معامل الارتباط المعدل مرتفع ودال احصائيا لكل محور من محاور الدراسة ويتراوح ما بين $0,555^{**}$ ، $0,453^{**}$ ، وبالتالي تكون الاستبانة في صورتها النهائية، حيث تم التأكد من صدق وثبات الاستبانة مما يجعلها صالحة لتحليل النتائج والاجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

الجدول الموالي رقم (5-5): استخدام معامل بيرسون لقياس صدق الفقرات و لقياس قوة الارتباط والعلاقة بين المتغيرين.

Corrélations

	المحور 1	المحور 2	المحور 3
Pearson Correlation	1	,252	,614**
المحور 1 Sig. (2-tailed)		,078	,000
N	50	50	50
Pearson Correlation	,252	1	,465**
المحور 2 Sig. (2-tailed)	,078		,001
N	50	50	50
Pearson Correlation	,614**	,465**	1
المحور 3 Sig. (2-tailed)	,000	,001	
N	50	50	50

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات مستخرجة من نظام الSPSS

نلاحظ من خلال الجدول : على وجود ارتباط قوي موجب يقدر بمعامل بيرسون ب 614^{**} ، وبقائمة معنوية (sig(0,000 ، بين عبارات المحور الثالث وعبارات المحور الأول حيث يدل هذا الارتباط على وجود علاقة قوية طردية موجبة بين المتغيرين، حيث يقدر معامل بيرسون ب 465^{**} ، وبقائمة معنوية 001، بين المحور الثالث والمحور الثاني وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين المتغيرين أما، معامل بيرسون للمحور الأول والثاني فقدرت على التوالي (465^{**})، (614^{**})، وبقائمة معنوية قدرت ب (001)، (000)، وعلاقته بالمحور الثالث وهذا يدل على وجود ارتباط موجب قوي بين المتغيرات.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

-تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

لقد تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الدراسة، ومعامل بيرسون

لاختبار فرضيات حيث كانت كما يلي: الجدول رقم (5-6) يوضح: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي اختبار

كولومجروف-سمرنوف Sample K-S

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		المحور 1	المحور 2	المحور 3
N		50	50	50
Mean		3,9000	3,5880	3,8314
Normal Parameters ^{a,b}	Std.	,42053	,37397	,38688
	Deviation			
Absolute		,075	,147	,152
Most Extreme Positive		,075	,147	,152
Differences Negative		-,075	-,090	-,151
Kolmogorov-Smirnov Z	التوزيع الطبيعي	,532	1,041	1,071
Asymp. Sig. (2-tailed)		,940	,229	,201

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات مستخرجة من نظام الSPSS

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

من خلال الجدول نلاحظ أنه تم إجراء اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا

ويوضح الجدول نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 ($\text{sig} > 0.05$)،

وهذا يدل أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

الجدول رقم (5-7) : الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الأولى

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الأول: دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.
209,-	4,16	1. تتمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والشفافية يساعد على زيادة استقلاليته والثقة بين الاطراف ذات العلاقة.
160,	3,88	2. تتمتع الجهات الاشرافية على وحدة التدقيق الداخلي بالنزاهة والشفافية.
440,	3,58	3. تتمتع الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية بالاستقلالية والحياد
570,	3,96	4. تكوين لجان للتدقيق هي دعم لاستقلالية المدقق الداخلي من أجل التقليل من الانحرافات وتقليص العديد من الفجوات.
515,	3,98	5. تسعى لجان التدقيق إلى متابعة التغيير الالزامي للمدققين باعتباره دعم لاستقلالية المدقق الداخلي.
627,	3,88	6. تتابع لجنة التدقيق القوانين الداخلية للشركة مثل: حظر تقديم خدمات استشارية باعتبارها دعم لاستقلالية المدقق الداخلي وزيادة الثقة بأدائه.
682,	3,94	7. تسعى لجان التدقيق لفحص معايير المحاسبة والتدقيق هي دعم لاستقلالية المدقق الداخلي وتقليص لفجوة الجهل لدى المستفيدين من خدمات التدقيق.
752,	3,92	8. تعمل لجان التدقيق على حث الموظفين على أن نشاط التدقيق الداخلي دون قيود أي حر من أي تدخل أو ضغوط من الشركة يساهم في تقليص فجوة التوقع في بيئة التدقيق.
740,	3,94	9. تعمل لجان التدقيق بعدم السماح لموظفي التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات التي كانوا مسؤولين عليها في السابق لتفادي أي تضارب مفترض في المصالح.
720,	3,82	10. يعتبر شرط استقلالية المدقق الداخلي "عدم وجود مصالح مادية للمدقق" ضروري في تقليص فجوة التوقعات.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

650,	3,84	11. يعتبر شرط الاستقلال الذاتي والذهني مهم في الاطار العملي والميثاق الداخلي لعمل المدقق الداخلي (عدم وجود أي تدخل أو ضغط من جانب آخر).
------	------	---

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات مستخرجة من نظام الSPSS

يتضح من الجدول السابق أن الأوساط الحسابية لأغلبية الفقرات تدل على وجود شبه اتفاق أفراد عينة الدراسة، ويزداد الاتفاق بين الفقرة رقم (2) و(4) و(5) و(6) ذات الوسط الحسابي (3,88، 3,96، 3,98، 3,88)، وبانحراف معياري يقدر ب(0.16، 0.57، 0.51، 0.62 من إجابات أفراد عينة الدراسة المبحوثة، وهذا يعني أن الجهات الاشرافية على وحدة التدقيق الداخلي تتسم بالنزاهة والشفافية، وتعتبر هذه الفئة المستجوبة أن تشكيلة لجان للتدقيق تعتبر في نظرهم دعم لاستقلالية المدقق الداخلي من أجل التقليل من الانحرافات وتقليص العديد من الفجوات، وتتفق في أن دور لجان التدقيق يمكن في متابعة التغيير الالزامي للمدققين باعتباره دعم لاستقلالية المدقق الداخلي، وفحص لمعايير المحاسبة والتدقيق بغية تقليص لفجوة الجهل لدى المستفيدين من خدمات التدقيق.

في حين تحتل المرتبة الأولى الفقرة رقم (1) بمتوسط حسابي يقدر ب(4.16) وبانحراف معياري سالب (0.20) من إجابات أفراد العينة المدروسة مما يدل على وجود اتفاق إلى حد ما على أن المدقق الداخلي يتمتع بالنزاهة والشفافية مما يساعده على زيادة استقلاليته والثقة بين الأطراف ذات العلاقة.

حيث بلغ الوسط الحسابي للفقرات التالية (7، 8، 9، 10، 11) على التوالي (3,94، 3,92، 3,94، 3,82، 3,84) وبانحراف معياري قدر ب (0.72، 0.74، 0.75، 0.682) وهذا يدل على أن جل أفراد عينة الدراسة تتفق مع المحور الأول والذي ينص على أن لجان التدقيق تسعى جاهدة على حث الموظفين على أن نشاط التدقيق الداخلي دون قيود أي حر من أي تدخل أو ضغوط من الشركة يساهم في تقليص فجوة التوقع في بيئة التدقيق، وتعمل تقديم مختلف التوصيات فيما يخص عدم السماح لموظفي التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات التي كانوا مسؤولين عليها في السابق لتفادي أي تضارب مفترض في المصالح، ويتضح أن هناك اتفاق بين الفئة المستجوبة بأن شرط استقلالية المدقق الداخلي هو "عدم وجود مصالح مادية للمدقق" وضروري في تقليص فجوة التوقعات ويعتبرون أيضا أن شرط الاستقلال الذاتي والذهني مهم في الاطار العملي والميثاق الداخلي لعمل المدقق الداخلي.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

الجدول رقم (5-8) : الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثانية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين واجبات ومسؤوليات واضحة للجان التدقيق وبين استقلالية التدقيق الداخلي بشركات المساهمة محل الدراسة.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الثاني: دور لجان التدقيق حسب ما تفتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لزيادة استقلالية التدقيق الداخلي .
,744	3,76	1. تحسين الاتصال من خلال وسائل الاعلام والندوات
,646	3,52	2. تؤثر البيئة بالقدر الكافي على أداء المدقق الداخلي واستقلاليته.
,733	3,56	3. يجب أن يملك المدقق الداخلي حق الوصول المباشر وغير مقيد إلى تلك الجهات المسؤولة عن الحوكمة.
,667	3,38	4. الفهم المشترك بين رؤساء أو مدراء الوحدات
,635	3,38	5. الاتصال الفعال والمباشر بين جميع الموظفين دون قيود.
,728	3,60	6. الالتزام أساس لتشجيع لجنة التدقيق والمدققين الداخليين على تحقيق أسس التعاون والتنسيق الناجح من أجل تقليص فجوة التوقعات.
,611	3,56	7. الاتصال المنتظم والمفتوح بين مختلف الأجهزة يساعد على تحقيق التعاون والتنسيق وبالتالي دعم استقلال المدقق وموضوعيته.
,579	3,54	8. الفهم المشترك بين جميع المدققين يسهل عليهم اعتماد أحدهم على عمل الآخر والعمل على تقليل التباين الموجود في بيئة التدقيق.
,609	3,58	9. يجب أن تكون هناك ثقة متبادلة بين جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق الداخلي بأن المعلومات المقدمة تعامل بمهنية ونزاهة وضمن الإرشادات السلوكية المهنية.
,350	4,00	10. يجب أن تكون هناك ثقة متبادلة بين الأطراف المستفيدة من خدمات المدقق الداخلي بأن عمل المدقق الداخلي يتم من خلال اعتماده على معايير مهنية ذات الصلة تساعد على استقلاله وموضوعيته .

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات مستخرجة من نظام SPSS

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

يتضح من الجدول السابق أن: الوسط الحسابي للفقرة العاشرة احتلت المرتبة الأولى بقيمة قدرت ب 4.00 وبانحراف معنوي قدر ب 0,350 مما يدل على وجود اتفاق موجب قوي على أن تكون هناك ثقة متبادلة بين الأطراف المستفيدة من خدمات المدقق الداخلي وأن عمل المدقق الداخلي يتم من خلال اعتماده على معايير مهنية تساعد على استقلاله وموضوعيته، في حين بلغت قيمة الفقرة (1) و(6) و(3) و(7) و(8) و(9) والتي تتناسب مع الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية على التوالي (3,76 ، 3,60 ، 3,56 ، 3,56 ، 3,54 ، 3,58)، (744 ، 728 ، 733 ، 611 ، 579 ، 0,609)، وهذا يدل على أن جل أفراد عينة الدراسة تتفق مع فقرات الاستبانة في أن مهام لجان التدقيق حسب ما تقتضيه المهنة لزيادة استقلالية التدقيق الداخلي تتلخص في العديد من الخطوات والتي تتلخص من خلال تحسين الاتصال من خلال وسائل الاعلام والندوات. ويجب أن يملك المدقق الداخلي حق الوصول المباشر وغير المقيد إلى تلك الجهات المسؤولة عن الحوكمة. ويزيد الاتفاق على أن هناك ثقة متبادلة بين جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق الداخلي بأن المعلومات المقدمة تعامل بمهنية ونزاهة وضمن الإرشادات السلوكية المهنية. ويزيد الاتفاق بين الفهم المشترك بين جميع المدققين مما يسهل عليهم اعتماد أحدهم على عمل الآخر والعمل على تقليل التباين الموجود في بيئة التدقيق.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

الجدول رقم (5-9): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثالثة يعتبر وجود ميثاق التدقيق الداخلي بشركات المساهمة له تأثير إيجابي على استقلالية التدقيق الداخلي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الثالث: مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلاقاً من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به ومعايير المهنة.
528,	3,92	1. مسؤوليات وصلاحيات واضحة ومحددة رسمياً للجان التدقيق في ميثاق التدقيق تساهم بشكل كبير في زيادة استقلالية المدقق الداخلي.
584,	3,84	2. الفصل الوظيفي والشخصي للتدقيق الداخلي عن المسؤولية وعن المهام والقرارات الإدارية، أساسي لتقليل التباين الموجود بين الأطراف ذات العلاقة.
582,	3,78	3. دعم أعضاء لجان التدقيق للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في وضع خطط التدقيق الداخلي، تساعد في زيادة الثقة بين الأطراف ذات العلاقة.
640,	3,72	4. تعمل لجان التدقيق على متابعة الدوافع والحوافز ضمن جدول المرتبات ووفقاً لمسؤوليات التدقيق الداخلي وأهميته، بهدف زيادة استقلاليته.
614,	3,90	5. تعمل لجان التدقيق والرئيس المباشر للتدقيق الداخلي على تعيين موظفي التدقيق الداخلي.
560,	3,82	6. تتحقق الاستقلالية من خلال الوضع التنظيمي والموضوعية.
618,	3,84	7. تسعى لجان التدقيق على التقيد والالتزام بمعايير المهنة مما يعود بالإيجاب (النفع) على فريق عمل التدقيق الداخلي (الاستقلالية).

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات مستخرجة من نظام SPSS

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

يتضح من الجدول أعلاه قياس المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث ومدى تجاوب المستجوبين على فقرات الاستبانة والتي تدور حول مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلاقاً من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به ومعايير المهنة، حيث نجد أن الفقرة الأولى التي احتلت المرتبة الأولى بوسط حسابي بلغ 3.92 وبانحراف معياري قدر بـ 0,528 والتي تدل على وجود اتفاق قوي موجب على ضرورة وجود مسؤوليات وصلاحيات واضحة ومحددة رسمياً للجان التدقيق في ميثاق التدقيق والتي تساهم بشكل كبير في زيادة استقلالية المدقق الداخلي.

في حين نجد أن أغلب الفقرات تدل على وجود شبه اتفاق بين فقرتين (3) و(4) بمتوسط حسابي بلغ (3.78، 3.72) وبانحراف معياري قدر بـ 0.58، 0.64 والتي تنص على أن هناك دعم لأعضاء لجان التدقيق للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في وضع خطط التدقيق الداخلي، تساعد في زيادة الثقة بين الأطراف ذات العلاقة. ويزيد الاتفاق حول دور لجان التدقيق في متابعة الدوافع والحوافز ضمن جدول المرتبات ووفقاً لمسؤوليات التدقيق الداخلي وأهميته، بهدف زيادة استقلاليته.

بينما الفقرات التالية (1، 2، 5، 6، 7) بمتوسطات حسابية بلغت (3,92، 3,84، 3,90، 3,82، 3,84)، وبانحرافات معيارية قدرت بـ (528، 584، 640، 614، 560، 618)، والتي تدل على وجود شبه اتفاق بين الفصل الوظيفي والشخصي للتدقيق الداخلي عن المسؤولية وعن المهام والقرارات الإدارية، أساسي لتقليل التباين الموجود بين الأطراف ذات العلاقة، ويزيد الاتفاق حول عمل لجان التدقيق والرئيس المباشر للتدقيق الداخلي على تعيين موظفي التدقيق الداخلي، ويزيد الاتفاق على أنه لا تتحقق الاستقلالية والموضوعية إلا من خلال الوضع التنظيمي للشركة كما أنها تسعى لجان التدقيق على التقيد والالتزام بمعايير المهنة مما يعود بالإيجاب (النفع) على فريق عمل التدقيق الداخلي (الاستقلالية).

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

الجدول الموالي رقم (10-5): معامل الارتباط بين المتغيرات الخاصة بموضوع الدراسة وفقرات الاستبيان.

Correlations		المحور 1	المحور 2	المحور 3
المحور 1	Pearson Correlation	1	,252	,614**
	Sig. (2-tailed)		,078	,000
	N	50	50	50
المحور 2	Pearson Correlation	,252	1	,465**
	Sig. (2-tailed)	,078		,001
	N	50	50	50
المحور 3	Pearson Correlation	,614**	,465**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,001	
	N	50	50	50

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات مستخرجة من نظام الSPSS

من خلال الجدول السابق يتضح أن: معامل الارتباط لمعرفة العلاقة بين متغير استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة، وفقرات الاستبيان الخاصة بمحور استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، من خلال الاطلاع على معاملات الارتباط الخاصة بفقرات استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي الممثلة في الجدول أعلاه، فنأخذ مثلاً أعلى قيمة للمحور الأول وعلاقته بالمحور الثالث وقدرت ب 614**، وعلاقته بالمحور الثاني وقدرت ب 252، وبدرجة معنوية على التوالي (0,078 ، 0,000).

ولقياس العلاقة بين متغير (دور لجان التدقيق حسب ما تفتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لزيادة استقلالية التدقيق الداخلي) وفقرات الاستبيان الخاصة بهذا المحور من خلال الاطلاع على معاملات الارتباط الخاصة بفقرات المحورين الأول والثالث وقدرت بالقيمة التالية على التوالي (252، 465**، 0,078، 0,001).

ولقياس العلاقة بين متغير (مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلاقاً من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به ومعايير المهنة)، وفقرات الاستبيان بهذا المحور الثالث من خلال الاطلاع على معاملات الارتباط الخاصة بفقرات المحورين الأول والثاني وقدرت بالقيمة التالية على التوالي (614**، 465**، 0,001، 0,000).

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

4-اختبار الفرضيات وإثباتها : من أجل دراسة جودة وفعالية تمثيل نموذج الدراسة للعلاقة بين لجان التدقيق واستقلالية التدقيق الداخلي وهذا ما يسمى باختبار المعنوية الإحصائية ووظيفة هذا الاختبار هي التأكد من أن نموذج الدراسة المقترح يعبر بصفة جيدة وفعالة عن نوعية العلاقة بين لجان التدقيق واستقلالية دائرة التدقيق الداخلي ويتكون هذا الاختبار من مقياس معامل الارتباط.

تبقى على أساس الفرضيات الموضوعة.

وتتفرع إلى الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى :توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين لجان التدقيق وقدرتها على زيادة استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- الفرضية الثانية :توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين واجبات ومسؤوليات واضحة للجان التدقيق وبين استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- الفرضية الثالثة :يعتبر وجود ميثاق التدقيق الداخلي في شركات المساهمة له تأثير إيجابي على استقلالية التدقيق الداخلي.

الجدول رقم (11-5) : اختبار T- Test الفرضيات وإثباتها.

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور1	65,578	49	,000	3,90000	3,7805	4,0195
المحور2	67,842	49	,000	3,58800	3,4817	3,6943
المحور3	70,027	49	,000	3,83143	3,7215	3,9414

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معطيات مستخرجة من نظام الSPSS

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

-الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين لجان التدقيق وقدرتها على زيادة استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.

هدفت هذه الفرضية إلى دراسة مدى قدرة لجان التدقيق على زيادة استقلالية التدقيق الداخلي، ويظهر الجدول السابق قيمة T التي بلغت 65,578 عند مستوى معنوية 0,00، وبدرجة ثقة عالية بلغت 4,0195 . وهذا نقبل الفرضية الأولى والتي تنص على أن قدرة لجان التدقيق في زيادة استقلالية التدقيق الداخلي.

2-الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين واجبات ومسؤوليات واضحة للجان التدقيق وبين استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.

اختصت هذه الفرضية بالتعرف على أن هناك تأثير إيجابي واضح وعلاقة وطيدة بين واجبات ومسؤوليات لجان التدقيق وبين استقلالية دائرة التدقيق الداخلي، وتظهر نتائج اختبار T هذه الفرضية في الجدول السابق، حيث تشير القيمة البالغة (67,842) وبدرجة ثقة عالية بلغت 3,6943 عند مستوى معنوية 0,00، وبالتالي يمكن النظر إلى هذه النتيجة من خلال فترة الدراسة تبين أن هناك تأثير إيجابي بين مسؤوليات وواجبات لجان التدقيق وبين استقلالية التدقيق الداخلي.

3-الفرضية الثالثة: يعتبر وجود ميثاق التدقيق الداخلي في شركات المساهمة له تأثير إيجابي على استقلالية التدقيق الداخلي.

سعت هذه الفرضية إلى اختبار استقلالية التدقيق الداخلي انطلاقاً من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي في الجدول أعلاه، وقد بينت هذه نتائج اختبار T حيث بلغت ب 70,027 وبدرجة ثقة قدرت ب 3,9414، عند مستوى معنوية 0,00.

وبالتالي نقبل الفرضية الثالثة التي تنص على وجود ميثاق للتدقيق الداخلي في شركات المساهمة وأثره على استقلالية التدقيق الداخلي وهذا ما أكدته قيمة t المحسوبة.

الفصل الخامس: دراسة ميدانية

خلاصة الفصل:

- من خلال التطرق في هذا الفصل إلى محاولة لقياس أثر لجان التدقيق على دعم وزيادة استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة في ولاية غرداية وورقلة تم التوصل إلى نتائج التالية:
- من خلال الدراسة الاستبائية وإجابات أفراد عينة الدراسة تم التوصل:
- إلى وجود علاقة قوية طردية بين لجان التدقيق واستقلالية دائرة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة في ولاية غرداية وورقلة.
 - معامل الارتباط لمعرفة العلاقة بين متغير استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة، وفقرات الاستبيان الخاصة بمحور استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، أعلى قيمة للمحور الأول وعلاقته بالمحور الثالث وقدرت ب $0,614^{**}$ وعلاقته بالمحور الثاني وقدرت ب $0,252$.
 - قدرة لجان التدقيق على زيادة استقلالية التدقيق الداخلي، بقيمة T التي بلغت 65,578 عند مستوى معنوية 0,000، وبدرجة ثقة عالية بلغت 4,0195.
 - هناك تأثير إيجابي واضح وعلاقة وطيدة بين واجبات ومسؤوليات لجان التدقيق وبين استقلالية دائرة التدقيق الداخلي، حيث تشير القيمة البالغة (67,842) وبدرجة ثقة عالية بلغت 3,6943 عند مستوى معنوية 0,000.
 - استقلالية التدقيق الداخلي انطلقا من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي حيث بلغت $T = 70,027$ وبدرجة ثقة قدرت ب 3,9414، عند مستوى معنوية 0,000.
 - هناك علاقة بين دور لجان التدقيق حسب ما تفتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لزيادة استقلالية التدقيق الداخلي وفقرات الاستبيان الخاصة بهذا المحور من خلال الاطلاع على معاملات الارتباط الخاصة بفقرات المحورين الأول والثالث وقدرت بالقيمة التالية على التوالي (252، $^{**}465$)، وبدرجة معنوية قدرت ب (0,078، 0,001).
 - هناك علاقة قوية بين مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلقا من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به ومعايير المهنة وفقرات الاستبيان بهذا المحور الثالث من خلال الاطلاع على معاملات الارتباط الخاصة بفقرات المحورين الأول والثاني وقدرت بالقيمة التالية على التوالي ($^{**}614$ ، $^{**}465$)، وبدرجة معنوية قدرت ب (0,000، 0,001).

خاتمة

الخاتمة

الخاتمة:

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بالبحث عن دور لجان التدقيق في دعم استقلالية دائرة التدقيق الداخلي ، كما حاولنا تحديد ضرورته في الشركات محل الدراسة وإمكانية تعميم ذلك على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وحتى العمومية إن أمكن ذلك مستقبلا من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وكان الغرض من ذلك هو الإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية البحث التي تتمحور حول " ما هو دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي ومدى استفادة شركات المساهمة في ولاية غرداية وورقلة " بطريقة تجعلنا نتعرف بنوع من الدقة على مهام لجان التدقيق ومختلف المسؤوليات الموكلة لهم والكشف عن مختلف المشاكل والعراقيل التي تعاني منها مختلف القطاعات الاقتصادية والأنشطة الداخلة بتلك الشركات ولأساليب المتبعة في معالجة تلك العراقيل، وكيف يتم التدقيق على هذا النشاط وكذا دوره في زيادة استقلالية، من خلال خمسة فصول وهي جامعة بين الجانب النظري والتطبيقي، حيث افتتحنا هذه الدراسة بمقدمة عامة وأهينها بخاتمة عامة تتضمن أهم النتائج المتحصل عليها في البحث.

وقد تم اختيار 12 من شركات المساهمة كميدان للدراسة باعتبارها من الشركات الممارسة لعملية التدقيق الداخلي بشكل منتظم ولجان التدقيق والتي تعمل في قطاع يتميز بالمنافسة الشديدة، بحيث تعمل هذه الشركات جاهدة على توفير كافة التدابير التي تلاءم عمل المدقق، وتعتبر هذا الأخير قيمة مضافة للشركة، وتعتبره جزء لا يتجزأ من الشركة وبالنسبة لها يعتبر أصل من أصول الشركة، وليس عبء وتكلفة كما تراها بعض المؤسسات. مما مكنا التعمق أكثر في هذا البحث والخروج بالنتائج التالية:

أولا: عرض نتائج الدراسة :

- يعتبر التدقيق الداخلي أهم وسيلة في يد المؤسسة من أجل البقاء في بيئة دائمة التغير (ديناميكية)، حيث يلعب التدقيق الداخلي دور مهم في كشف المشاكل والعراقيل التي تعاني منها الأنشطة الداخلية، نظام الرقابة الداخلي، والشركة ككل واقتراح الحلول المناسبة لها في شكل تقارير.
- إن التدقيق الداخلي يمكن تحقيقه من خلال توفر مجموعة من المتطلبات، ويمكن لأي شركة أن توفر الرغبة عنده في امتحان التدقيق، فهم لطبيعة التدقيق، معرفة الأساليب التحقق لعناصر الموجودات والمطلوبات، توفر قدرات شخصية وعادات التفكير وقدرته على الحكم على الأمور.

الخاتمة

وفيما يتعلق بالشركات محل الدراسة توصلنا إلى بعض النتائج فيما يتعلق بواقع ممارسة لجان التدقيق في الشركات ومدى مساهمتها في تحسين ودعم استقلالية دائرة التدقيق الداخلي ومدى استفادة الشركات منها من خلال مايلي:

- لوحظ في الشركات المساهمة محل وبالأخص على مستوى منطقة غارداية لا وجود للجان التدقيق سواء كانت داخلية أو خارجية، ما عدا المدقق الداخلي ؛
- تم الاستعانة ببعض المؤسسات الاقتصادية في اجابة بعض المدققين الداخليين باعتبار أن شركات المساهمة بمنطقة غارداية محدودة وليست متوفرة بشكل كبير، فنجد مثلا بعض شركات المساهمة لا وجود للمدقق الداخلي أصلا؛ وتعتبر أنها بذلك تحقق أهدافها دون اللجوء إلى مدققين وتكتفي بمحاسبين فقط؛
- أما بالنسبة للجان التدقيق لا ترى ذلك في أهمية لذلك، وتكتفي بزيارة محافظ الحسابات (المدقق القانوني) وتعتبره الأساس في تدقيق قوائمها المالية، إلا إن عمله محدد في المصادقة على صحة القوائم المالية وفق القوانين السارية والمعايير المتعارف عليها؛
- لوحظ أيضا أن بعض الشركات والمؤسسات الاقتصادية ليس لديها خلية للتدقيق (قسم للتدقيق الداخلي) ؛

- نتائج وتوصيات الدراسة:

- هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى مساهمة لجان التدقيق في شركات المساهمة محل الدراسة، وفي ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:
- هناك اهتمام كبير من طرف الكثير من الباحثين والمختصين في مجال التدقيق، وتطور مهنة التدقيق عبر العصور، وازداد ذلك الاهتمام مع انخيار تلك الشركات وافلاس العديد من الشركات الكبرى في دول العالم فأصبح للتدقيق الداخلي مهمة جديدة تعنى بتقييم وتسيير المخاطر وذلك ضمانا لحقوق ومصالح المساهمين والمستثمرين؛
- هناك تقصير واضح من طرف العديد من الشركات والمؤسسات المالية لتطبيق التدقيق الداخلي، وعدم وجود قسم خاص بالتدقيق الداخلي ليس هذا فقط، بل لا وجود للمدقق الداخلي في الكثير من المؤسسات نظرا لاعتبارات لدى كل منهم ولأسباب لا أساس لها، حيث يرى الباحثين أن الأمر الأكثر

الخاتمة

وضوح هو خوف تلك المؤسسات من تحمل تكاليف إضافية، حيث أن هذه الأخيرة تساهم بشكل فعال في زيادة ورفع أداء المؤسسة؛

- تعتبر تقارير المدققين الداخليين الأكثر أهمية في الشركات نظرا لما تحويه من توصيات واقتراحات تساعد بشكل كبير في الكشف عن مختلف العراقيل والمشاكل التي تعاني منها الشركة وبالتالي التقرير المعد من قبل المدققين الداخليين يساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة ويتوقف ذلك على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي وكلما ازدادت استقلاليته كلما كان التقرير ذو جودة عالية ويساهم في زيادة كفاءتهم.
- يعتبر عمل المدققين الداخليين من الدعائم الرئيسية للإدارة، ومجلس الإدارة، ولجان التدقيق، إذا طبقت هذه الوسيلة بشكل سليم وصحيح.
- تعد مهام لجان التدقيق من المتطلبات المهمة لتحقيق مبادئ الحوكمة؛
- اتفقت آراء العينة المبحوثة على أهمية دور لجان التدقيق في تحقيق بعض المتطلبات خاصة تلك المتعلقة بمبادئ الحوكمة والتي تعتبر بشكل أساسي أحد ركائز الحوكمة وتأثيرها المباشر على كفاءة المدققين الداخليين.
- يتضح من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة بأن فاعلية لجان التدقيق تعتبر أداة فعالة في تجسيد مبادئ الحوكمة خاصة عند متابعة تنفيذ أعمال المدققين الداخليين، واجتماع لجان التدقيق بهم عدة مرات لفحص نتائج مخرجات التدقيق، وبالتالي تعتبر لجان التدقيق دعامة أساسية لاستقلال المدققين الداخليين والمساهمة من الرفع من كفاءتهم فهي حلقة وصل بينهم وبين مجلس الإدارة.

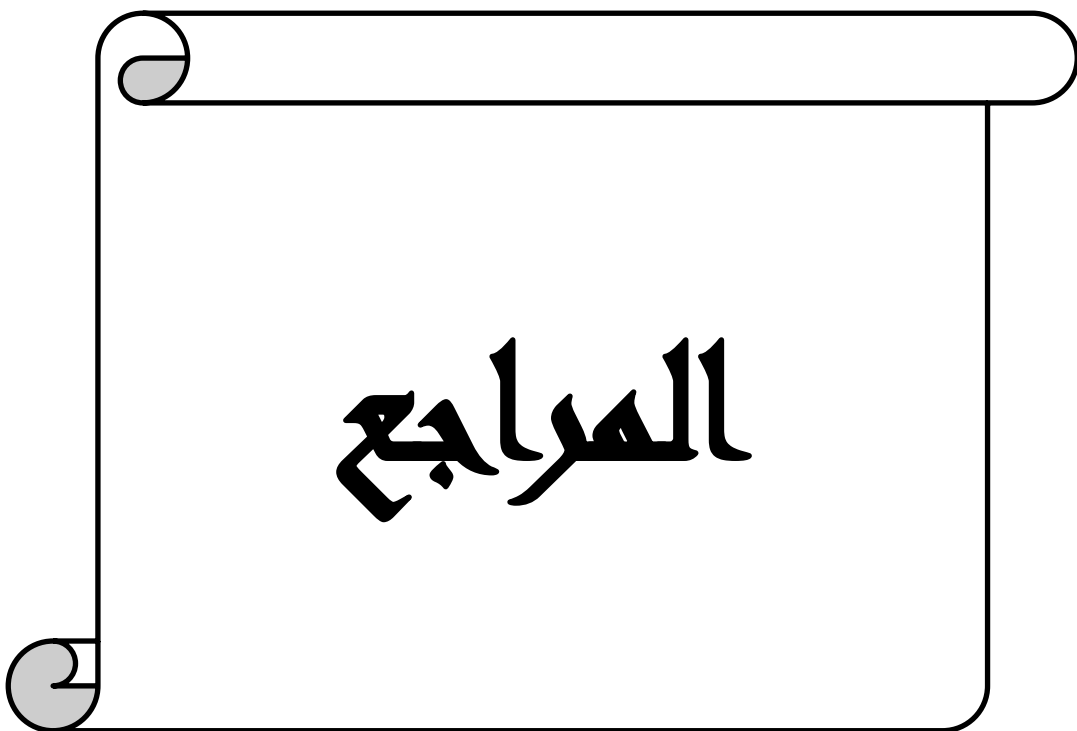
الخاتمة

ثانيا :عرض توصيات الدراسة :

- يجب على لجان التدقيق تطبيق تلك المبادئ في برنامج عملهم وتنفيذ متابعة أداء المدققين الداخليين وفق تلك المبادئ واعطائها الأولوية في برنامج عملهم وادخالها في قائمة القانون الداخلي للشركة وضرورة التقيد بها.
- ضرورة وجوب تشكيل لجان للتدقيق بمختلف المؤسسات الاقتصادية وشركات المساهمة واصدار تشريع حسب القانون الجزائري بالزامية تشكيل لجان التدقيق الداخلي؛
- ضرورة وضع تعديل بالهيكل التنظيمية لمختلف الشركات، خاصة الشركات محل الدراسة بإجراء بسيط في تخصيص قسم للتدقيق الداخلي ولجان التدقيق وضرورة تبعية المدقق الداخلي للجان التدقيق من أجل ضمان الاستقلالية والموضوعية في أداء مهامهم.
- من أجل الوصول إلى ترسيخ مبادئ حوكمة الشركات في الشركات الجزائرية يجب:
- التصدي لكل أوجه الفساد بمختلف أشكاله؛
- ضرورة توعية الشركات لأهمية التقيد بمبادئ الحوكمة من طرف الباحثين، الجمعيات، والمنظمات المهنية ومكاتب التدقيق عن طريق ندوات ومؤتمرات،
- ضرورة سعي مسؤولي الجامعات الجزائرية بدعوة كل من مدراء ومسؤولي الشركات لحضور مؤتمرات التي من شأنها المساهمة في توسيع وتجسيد مبادئ الحوكمة، ومدى التأثير الإيجابي على الشركة إذ تم التقيد بتلك المبادئ.

أفاق الدراسة :

خلال فترة الدراسة تبين أن الموضوع المدروس تم أخذه من الجانب النظري والتطبيقي بشكل تم الاعتماد فيه على طريقتين المقابلة والاستبيان، وتواجد هذه اللجان بصفة رسمية وقانونية على مستوى البنوك، والشركات التي لها شراكة أجنبية مع الشركات الجزائرية، فأوصي بأخذ هذا الموضوع من الجانب التقني أكثر والممارسة الفعلية من طرف اللجان التدقيق واقترح بعض النماذج المقترحة في المؤسسات العمومية لتفعيلها بشكل أكبر من قبل الجهات المسؤولة والمنظمات المهنية.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

○ المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث - الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
3. أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمان أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2006.
4. أحمد عبد المولى وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008.
5. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة "مدخل متكامل": الجزء الأول، دار المريخ للنشر، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2009.
6. إيهاب نظمي، هاني العرب، تدقيق الحسابات - الإطار النظري - دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2012.
7. تميم أحمد عليا، كتيب "دورة التدقيق الداخلي"، الجلسة الخامسة: التدقيق "تعريفه، أنواعه، إدارته، كفاءات المدققين ومسؤولياتهم، مركز ضمان الجودة، جامعة تشرين، سوريا، 2012.
8. توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 1991.
9. حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات - بين النظرية والتطبيق - دار البداية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزء الأول، عمان، 2010.
10. حسن إبراهيم، دليل المراجع الداخلي في مؤسسات التمويل متناهي الصغر "المراجعة الداخلية على أساس المخاطر"، 2015.
11. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الأولى، القاهرة، 2014.

قائمة المراجع

12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
13. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة العربية الأولى، مكتبة العربي للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2010.
14. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، 2014، الأردن.
15. داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، طبعة ثانية، اتحاد المصارف العربية للنشر، لبنان، 2010.
16. دليل استرشادي لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات، ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، قسم الدراسات الفنية والبحوث، جمهورية العراق.
17. دليل مراجعة حسابات الشركات، ديوان المراقبة العامة، لجنة تحديث أدلة التدقيق والمراجعة، المملكة العربية السعودية، 2011.
18. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
19. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2009.
20. زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010.
21. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات 1، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
22. سامي محمد الوقاد، لؤي وديان، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
23. سعود كايد، تدقيق الحسابات، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
24. طارق عبد العظيم أحمد عبده، الأصول العلمية والعملية لعملية المراجعة مع الإشارة إلى بيئة المراجعة في بورصة الأوراق المالية، دار النشر لمكتبة بنها، مصر، 2012/2011.

قائمة المراجع

25. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، الموصل، العراق، 1999.
26. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007.
27. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (1)، جامعة العلوم التكنولوجية، صنعاء، دار الكتاب الجامعي، 2009.
28. عصام نعمة قريط، هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، 2006.
29. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.
30. كمال خليفة أبو زيد، سمير كامل عيسى، رجب السيد راشد، دراسات في: المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
31. كمال خليفة أبو زيد، سمير كامل عيسى، رجب السيد راشد، دراسات في: المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
32. متولي محمد الجمل، محمد محمد الجزار، أصول المراجعة، الجزء الأول، الناشر: مكتبة عين الشمس، جامعة عين شمس - القاهرة، مصر.
33. محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، جامعة الإسكندرية، مصر، 1968.
34. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية.
35. المراجعة والمراقبة الداخلية - المراجعة الخارجية -، تخصص: محاسبة.
36. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق/ من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
37. وزارة الشباب والرياضة، موجز تعريفى بإدارة التدقيق الداخلي، قطر، 2014.

قائمة المراجع

38. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات - بين النظرية والتطبيق -، دار الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- ثانيا: المقالات والمنشورات العلمية:
39. أحمد حامد محمود عبد الحليم، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح" دراسة تطبيقية مقارنة"، مدرس بقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.
40. أحمد عبد الرحمن المخادمة، وحاكم الرشيد، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق -دراسة ميدانية-، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثالث، العدد الرابع، 2007.
41. أحمد محمد العمري، فضل عبد الفتاح، (مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية . اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006.
42. أحمد نقاز، مسعود صديقي، تشخيص وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية -دراسة حالة شركة سوناطراك مديرية الصيانة بالأغواط- ، مجلة الباحث، العدد الرابع عشر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014.
43. أيمن محمد نمر الشنطي، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات - دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية، كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والإدارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع والعشرين، العراق، 2011.
44. إنعام محسن حسن زويلف، محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي "دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"، الأردن.
45. إنعام محسن حسن زويلف، محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي "دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"، الأردن.
46. أنيس سلمان علي، أنشطة التدقيق وفق المعيار الدولي (ISO 19011:2002) دراسة حالة في شركة الزوراء العامة، العدد الرابع والثلاثون، مجلة كلية جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2013.
47. بان توفيق نجم، الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي (دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقية)، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد الرابع والعشرين، مركز دراسات البصرة والخليج العربي، جامعة البصرة، العراق، 2013.

قائمة المراجع

48. بدر محمد علوان، فاعلية الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بناء على معايير التدقيق وأثرها على التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث والتسعون، الجامعة المستنصرية، العراق، 2012.
49. حسياني عبد الحميد، صلاح حواس، أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي الجزائرية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الأول، العدد السادس، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.
50. خولة حسين حمدان، عماد محمد فرحان غالي، تقويم أداء لجنة التدقيق في القطاع المصرفي العراقي - أنموذج مقترح - بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، العراق.
51. خيرة زقيب، الأزهر عزة، استقلالية المدقق الداخلي ودوره في تضيق فجوة التوقعات "دراسة تطبيقية لمجموعة من شركات المساهمة العاملة بولايي عارداية، ورقلة-الجزائر"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد السادس، السنة السادسة، جامعة الوادي، 2015.
52. خيرة زقيب، محمد عجيلة، دور لجان التدقيق في دعم مبادئ الحوكمة وأثرها على كفاءة المدققين الداخليين "دراسة حالة لمجموعة من شركات المساهمة بولاية غارداية، ورقلة-الجزائر"، مجلة جامعة جرش للبحوث والدراسات، العدد الثاني، المجلد السابع عشر، الأردن، 2016.
53. سالم قاسم حسين النعيمي، سنان قاسم سالم، نحو تطبيق المعايير الدولية لجودة التدقيق - دراسة تحليلية لبعض مكاتب تدقيق الحسابات المجازة - مجلة الجامعة العراقية، العدد 27/3، العراق.
54. سامح محمد رضا رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد الأول، الأردن، 2011.
55. سعد بوهلالة، دور آليات الرقابة ولجان المراجعة ذات البعد الأخلاقي في زيادة فعالية الحوكمة بإدارة منظمات الأعمال، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد العاشر، الجزء الثاني، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

قائمة المراجع

56. سكاك مراد، التدقيق الاستراتيجي ودوره في الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات (دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 15، كلية الاقتصاد، جامعة سطيف، الجزائر، 2015.
57. شاكر البلداوي، وآخرون، إدارة المخاطر في ظل أركان التحكم المؤسسي (دراسة ميدانية في البنك العربي الأردني)، مجلة جامعة المنصورة، العدد (18)، 2012.
58. شاهر فلاح العرود، طلال حمدون شكر، جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، المجلد الخامس، العدد الرابع، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 2009.
59. صبري ماهر مشتهي، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين - دراسة حالة قطاع غزة-، جامعة القدس المفتوحة، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2013.
60. عبد المطلب السرطاوي وآخرون، اثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) ، المجلد 27، العدد الرابع، الأردن.
61. عبدالمطلب السرطاوي، وآخرون، أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، المجلد 27 (4)، 2013.
62. علاء المطارنة وآخرون، نجاعة قانون أوكسلي في الحد من الاحتيايل في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة - دراسة تحليلية-، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، المجلد الأول، العدد الثالث، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن، 2016.
63. علام محمد حمدان وصبري ماهر مشتهي، وبهاء صبحي عواد، دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الثالث، المجلد الثامن، الأردن، 2012.

قائمة المراجع

64. علي بن قطيب، السعيد قاسمي، دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات - دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية تيارت، مجلة الباحث، العدد السادس عشر، الجزائر، 2016.
65. علي عبد القادر الذنبيات، بشير أحمد خميس، المعايير العامة (الشخصية) للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة إلى تحقيق الشفافية المالية، مجلة الباحث للدراسات، العلوم الإدارية، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثاني، 2008.
66. فاتن حنا كيرزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع، جامعة دمشق، سوريا، 2013.
67. فاطمة الزهراء رقايقية، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الأول، ديسمبر، 2014.
68. فاطمة الزهراء رقايقية، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الأول، 2014.
69. فاطمة جاسم محمد، تامر عادل الصقر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الثامن، العدد الثلاثون، جامعة البصرة، العراق، 2012.
70. فاطمة جاسم محمد، تامر عادل الصقر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، المجلد الثامن، العدد 30، جامعة البصرة، العراق، 2012.
71. قاسم محمد زريقات، أثر دليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد الثاني، الجامعة الأردنية، الأردن، 2011.
72. مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد السادس والأربعون، جامعة الاسكندرية، مصر، 2009.

قائمة المراجع

73. مجدي مليجي عبد الحكيم، علاء محمد ملو العين، أثر خصائص لجان المراجعة على نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية ، 1432 هـ.
74. مجيد الشرع، بكر إبراهيم، استجابة متطلبات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية للحد من الفساد المالي والإداري في ضوء النظام المحاسبي الموحد ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث والتسعون، الجامعة المستنصرية، العراق، 2012..
75. محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006.
76. محمد الأمين ميرة، الأزهر عزة، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والعلمية، العدد العاشر، الجزء الأول، جامعة الشهيد جمه لخضر الوادي - الجزائر، 2017.
77. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الاطار النظري والممارسة التطبيقية - ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2006.
78. محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية - دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري -، مجلة الباحث، العدد الثاني عشر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013.
79. محمد خالد المهاني، حسن عبد الكريم سلوم، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والستون، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007.
80. محمد عبد الله المومني، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق واليات عملها في الشركات الاردنية المساهمة لتعزيز الحاكمية المؤسسية: دراسة ميدانية، كلية الدراسات الاقتصادية والادارية، جامعة جدارا، اردن، الأردن.
81. محمد عبد الله المومني، تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق واليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية -، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، جامعة جدارا، الأردن، 2010.

قائمة المراجع

82. محمد ياسين الرحالة، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الأول، قسم المحاسبة، جامعة ال البيت، الأردن، 2005/1/27.
83. مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، الصادرة عن جامعة ورقلة- الجزائر، 2002.
84. ناصر يوسف الزعبي، وعلي عبدالله الزعبي، وزهران محمد دراغمة، نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، مجلة الدراسات، العلوم الإدارية، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الأول، 2006.
85. ناضم حسن عبد السيد، دور التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها " دراسة ميدانية في معمل اسمنت طاسلوجة"، المجلد السابع، العدد السادس والعشرين، الكلية التقنية البصرة، 2010.
86. نور الدين مزياني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية "دراسة ميدانية"، العدد الثالث عشر، مجلة علمية محكمة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية، الجزائر، 2012.
87. يزيد صالح، عبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد التاسع، ورقلة، الجزائر، 2016.
88. يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2004.

ثالثاً: المؤتمرات العلمية:

قائمة المراجع

89. أحمد قايد نور الدين، "دور التدقيق الاجتماعي في دعم حوكمة الشركات"، "الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي"، يوم 06 و 07 ماي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
90. إيمان فتحي أحمد مصطفى، دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية بالمؤسسات الخيرية، ورقة بحثية مقدمة إلى: «مؤتمر العمل الخيري الخليجي الثالث»، دائرة الشؤون الإسلامية والعمل الخيري بدبي، يومي 22-23 جانفي، 2008.
91. سفير محمد، رزقي إسماعيل، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي: 05-06 ماي، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.
92. سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10 - 01 (دراسة ميدانية)، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني.
93. عمر شريف، التدقيق وتحديات الفساد المالي في المؤسسة، الملتقى الوطني حول «حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري»، يومي 06-07 ماي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.
94. عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالملكة العربية السعودية، ورقة بحثية قدمت للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية والمعنونة ب"مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، السعودية، 2010.
95. محمد عبد الفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية) مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005.
96. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي"، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2012.

قائمة المراجع

97. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2012.
98. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2012.
99. مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان، المؤتمر الأول للمراجعة الداخلية بالسودان، الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة، وزارة المالية والاقتصاد، 20-21 جانفي، السودان، 2008.
- رابعاً: البحوث والرسائل العلمية:
100. عبد الفتاح السمهوري، مدى أهمية تضمين معايير التدقيق للقيم الاجتماعية (دراسة ميدانية)، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، 1996.
101. علون محمد لين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPIGI"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
102. علون محمد لين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPIGI"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
103. عادل حسن محمد الشيخ اسماعيل، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين - دراسة ميدانية على عينة من شركات التأمين بجمهورية السودان والمملكة العربية

قائمة المراجع

- السعودية-، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان، 2016.
104. عبد الرحمن مخلص سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة قدمت لاستكمال نيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
105. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
106. شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011-2012.
107. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA- Rouiba، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: تدقيق ومحاسبة، جامعة الجزائر3، 2010-2011.
108. توفيق زرمان، فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق والرقابة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، التخصص: بنوك وتأمينات، جامعة منتوري - قسنطينة-، الجزائر، 2005-2006.
109. ابتسام محمد صالح عبد الرحيم، أثر خصائص لجان المراجعة في جودة معلومات التقارير المالية المصرفية "دراسة ميدانية على عينة من المصارف السعودية"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.
110. عيسى أحمد عيسى العزام، أثر ممارسة مدقق الحسابات الخارجي للشك المهني والعناية المهنية على كشف الغش في القوائم المالية في الأردن، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة دكتوراه الفلسفة، تخصص: المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2015.

قائمة المراجع

111. فيصل ديبان عوض المطيري، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013/2012.
112. كردودي سهام، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات - دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة-، رسالة قدمت استكمالاً للحصول على درجة الدكتوراه في العلوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة تكنولوجية والاعلام والاتصال، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
113. محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
114. مؤهلات ومهارات المدقق الداخلي ، نقلا عن الموقع الالكتروني ، يوم 2016/08/05: <http://www.hrdiscussion.com/hr74889.html>
115. نبيه توفيق المرعي، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية :دراسة ميدانية، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدرا، الأردن، 2009.
116. نبيه توفيق مرعي، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية، مذكرة قدمت لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة جدرا للدراسات العليا، الأردن، 2009.
117. وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
118. شرقي عمر، أنواع التدقيق، على الرابط الالكتروني يوم السبت: 2016/11/19، <http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/cheriguomar/Ressources/typesaudit,pp1-2>

119. AL-Mudhaki and Joshi, "**The Role and Function of Audit Committees in the Indian Corporate Governance**": Empirical Findings , International Journal of Auditing 8(1) · June 2004.
120. American Accounting Association, the Committee on basic Auditing concepts, The accounting review, vol, 1972.
121. April Klein, **Economic Determinants of Audit Committee Independence**, New York University, The Accounting Review Vol. 77. No. 2 April 2002 .
122. Atanasiu, Cristina -Avram, and Florin -Avram, The Relationship Between Internal And External Audit, University of Cluj- Napoca JEL Codes: M42, 2005 .
123. Deborah L. Lindberg, Corporate Governance – **The Role of the Audit Committee, Department of Accounting**, Illinois State University, Campus Box 5520, Normal, IL, USA 61790-5520; April 2004.
124. Fatima El Kandoussi et Manal El Abboubi," **L'audit social : un outil d'amélioration de la qualité du pilotage social à l'heure des reformes des entreprises publiques**", Ecole de gestion de L'Université de, Maroc, 2008.
125. Guidance Corporate Governance, **Guidance on Audit Committees**, Financial Reporting Council "FRC", September 2012.
126. Jean-Marie Peretti et Aline Scouarnec, "**Institut International de l'Audit Social**, Audit social & renouvellement de la GRH, SIDI FREDJ (Algérie) Du 30 au 31 mai 2009.
127. Jerry L. Turner ,CarolE. Vann, **Audit Committee Independence and Earnings Management: How Independent are Independent Directors**, Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 2, Issue 3, Special Issue ,University of Memphis, 2010.
128. L'audit social dans le contexte marocain –" **Un nouveau créneau pour l'expert-comptable, Aspects méthodologiques et proposition d'un référentiel d'audit**".
129. Muhammad Umar Kibiyaa, Ayoib Che Ahmad, Noor Afza Amran, **Audit Committee Characteristics and Financial Reporting Quality: Nigerian Non-Financial Listed Firms**, The European Proceedings of social & Behavioural science, Universiti Utara, Malaysia, ISSC 2016 .
130. Paul Henri OUEDRAOG, **PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU SEIN D'UNE ENTREPRISE COMMERCIALE : CAS DE LEADER AFRIQUE**

CONSULTING (LACSOFT-S.A) AU BURKINA FAS, Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion, octobre 2005 ,

131. Rodolphe Colle et Soufyane Frimouss," **la diversité international des enjeux de L'audit social**", Centre D'études et de recherche sur les Organisations et la Gestion, France, 2006.

132. Staiger, Schwald & Partner Ltd, **The new Audit Regulations**, Genferstrasse 24, P.O. Box 2012, CH-8027 Zurich.

133. Tiphaine COMPERNOLLE, **LA CONSTRUCTION COLLECTIVE DE L'INDÉPENDANCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES :LA PLACE DU COMITÉ D'AUDIT Comptabilité - Contrôle - Audit** 2009/3 Tome , ISSN 1262-2788.

134. Zulkannain Mumamad Sorla,Shamsher Mohamad Ramadilia and Yusuf Karbharib, **Audit Committee and Auditor Independence: The Bankers' Perception**, journal of Economics and Management , ISSN 1823 - 836X, Malaysia, 2009.

أداة الدراسة:

استبانة دراسة حالة:

دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي

- دراسة حالة لمجموعة من شركات المساهمة العاملة بولاية غارداية، ورقلة، - الجزائر -

طالبة دكتوراه طور الثالث : خيرة زقيب

جامعة غارداية- الجزائر-

ZeguiebKheira@gmail.com

Zeguieb.Kheira@univ-ghardaia.dz

Tel : 0667.52.22.29

Mme.: Zeguieb Kheira

Université du Ghardaia; Algeria

*تحية طيبة:

تهدف هذه الدراسة المعنونة ب " دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي

- دراسة حالة لمجموعة من شركات المساهمة العاملة بولاية غارداية، ورقلة، الجلفة، إلى الكشف عن دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي بين الأطراف المستفيدة في شركات المساهمة العاملة بسوق الجزائر.

مع العلم ان هذه الاستبانة تستخدم لأغراض البحث العلمي ولا تستخدم لأغراض أخرى، لذا نتمنى من سيادتكم الموقرة الاجابة على هذه الاسئلة بموضوعية (دون تحيز) وبدقة ووضوح لأن التوصل إلى نتائج سليمة وأهداف البحث المرجوة يعتمد بشكل كبير على صدق اجاباتكم ومعلوماتكم المقدمة الينا، وفي الأخير تقبلوا منا فائق عبارات الشكر والتقدير والاحترام.

*المعلومات الشخصية المتعلقة بالمستجيب : ضع علامة x في المكان المناسب حسب رأيك

1.المستوى التعليمي:

ثانوي ليسانس ماستر/ماجستير دكتوراه شهادة أخرى.....

2.سنوات الخبرة:

5 سنوات فأقل من 5 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة.....أكثر من 15 سنة.....

3.المسمى الوظيفي:

رئيس دائرة التدقيق الداخلي مساعد/ مدقق داخلي رئيس لجنة التدقيق

عضو لجنة التدقيق رئيس مجلس الإدارة ... عضو مجلس الإدارة....

*المعلومات المتعلقة بفقرات الاستبانة : ضع علامة X أمام الخانة المناسبة حسب رأيك دون تحيز

*يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان التدقيق وقدرتها على زيادة استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.

دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة						
الرقم	الـعبارـات	موافق بدرجة كبيرة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	معارض	معارض بشدة
01	تمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والشفافية يساعد على زيادة استقلاليته والثقة بين الاطراف ذات العلاقة.					
02	تتمتع الجهات الاشرافية على وحدة التدقيق الداخلي بالنزاهة والشفافية.					
03	تتمتع الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية بالاستقلالية والحياد					
04	تكوين لجان للتدقيق هي دعم لاستقلالية المدقق الداخلي من أجل التقليل من الانحرافات وتقليص العديد من الفجوات.					
05	تسعى لجان التدقيق إلى متابعة التغيير الالزامي للمدققين باعتباره دعم لاستقلالية المدقق الداخلي.					
06	تتابع لجنة التدقيق القوانين الداخلية للشركة مثل: حظر تقديم خدمات استشارية باعتبارها دعم لاستقلالية المدقق الداخلي وزيادة الثقة بأدائه.					
07	تسعى لجان التدقيق لفحص معايير المحاسبة والتدقيق هي دعم لاستقلالية المدقق الداخلي وتقليص لفجوة الجهل لدى المستفيدين من خدمات التدقيق.					

					تعمل لجان التدقيق على حث الموظفين على أن نشاط التدقيق الداخلي دون قيود أي حر من أي تدخل أو ضغوط من الشركة يساهم في تقليص فجوة التوقع في بيئة التدقيق.	08
					تعمل لجان التدقيق بعدم السماح لموظفي التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات التي كانوا مسؤولين عليها في السابق لتفادي أي تضارب مفترض في المصالح.	09
					يعتبر شرط استقلالية المدقق الداخلي "عدم وجود مصالح مادية للمدقق" ضروري في تقليص فجوة التوقعات.	10
					يعتبر شرط الاستقلال الذاتي والذهني مهم في الاطار العملي والميثاق الداخلي لعمل المدقق الداخلي (عدم وجود أي تدخل أو ضغط من جانب آخر).	11

*توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين واجبات ومسؤوليات واضحة للجان التدقيق وبين استقلالية التدقيق الداخلي بشركات المساهمة محل الدراسة.

دور لجان التدقيق حسب ما تفتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لزيادة استقلالية التدقيق الداخلي خلال:					
الرقم	العبارات	موافق بدرجة كبيرة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	معارض بشدة
01	تحسين الاتصال من خلال وسائل الاعلام والندوات				
02	تؤثر البيئة بالقدر الكافي على أداء المدقق الداخلي واستقلاليته.				
03	يجب أن يملك المدقق الداخلي حق الوصول المباشر وغير مقيد إلى تلك الجهات المسؤولة				

					عن الحكومة.
04					الفهم المشترك بين رؤساء أو مدراء الوحدات
05					الاتصال الفعال والمباشر بين جميع الموظفين دون قيود.
06					الالتزام أساس لتشجيع لجنة التدقيق والمدققين الداخليين على تحقيق أسس التعاون والتنسيق الناجح من أجل تقليص فجوة التوقعات.
07					الاتصال المنتظم والمفتوح بين مختلف الأجهزة يساعد على تحقيق التعاون والتنسيق وبالتالي دعم استقلال المدقق وموضوعيته.
08					الفهم المشترك بين جميع المدققين يسهل عليهم اعتماد أحدهم على عمل الآخر والعمل على تقليل التباين الموجود في بيئة التدقيق.
09					يجب أن تكون هناك ثقة متبادلة بين جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق الداخلي بأن المعلومات المقدمة تعامل بمهنية ونزاهة وضمن الإرشادات السلوكية المهنية.
10					يجب أن تكون هناك ثقة متبادلة بين الأطراف المستفيدة من خدمات المدقق الداخلي بأن عمل المدقق الداخلي يتم من خلال اعتماده على معايير مهنية ذات الصلة تساعد على استقلاله وموضوعيته .

* يعتبر وجود ميثاق التدقيق الداخلي بشركات المساهمة له تأثير إيجابي على استقلالية التدقيق الداخلي

مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلاقاً من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به ومعايير المهنة.

الرقم	الـعبارات	موافق بدرجة كبيرة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	معارض بشدة
01	مسؤوليات وصلاحيات واضحة ومحددة رسمياً للجان التدقيق في ميثاق التدقيق تساهم بشكل كبير في زيادة استقلالية المدقق الداخلي.				
02	الفصل الوظيفي والشخصي للتدقيق الداخلي عن المسؤولية وعن المهام والقرارات الإدارية، أساسي لتقليل التباين الموجود بين الأطراف ذات العلاقة.				
03	دعم أعضاء لجان التدقيق للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في وضع خطط التدقيق الداخلي، تساعد في زيادة الثقة بين الأطراف ذات العلاقة.				
04	تعمل لجان التدقيق على متابعة الدوافع والحوافز ضمن جدول المرتبات ووفقاً لمسؤوليات التدقيق الداخلي وأهميته، بهدف زيادة استقلاليته.				
05	تعمل لجان التدقيق والرئيس المباشر للتدقيق الداخلي على تعيين موظفي التدقيق الداخلي.				
06	تتحقق الاستقلالية من خلال الوضع التنظيمي والموضوعية.				
07	تسعى لجان التدقيق على التقيد والالتزام بمعايير المهنة مما يعود بالإيجاب (النفعة) على فريق عمل التدقيق الداخلي (الاستقلالية).				

تحت إشراف الدكتور:

د. محمد عجيلة

الصفحة	العنوان
A	الاهداء
B	شكر وعرفان
C	الملخص
D	قائمة المحتويات
E-F	قائمة الجداول
J	قائمة الأشكال البيانية
H	قائمة الملاحق
I	المقدمة
أ-ز	الفصل التمهيدي: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية
20-1	تمهيد الفصل الأول.
01	المبحث الأول: الدراسات الأجنبية
9-2	المبحث الثاني: الدراسات العربية
16-10	خلاصة الفصل الأول.
20	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي والعلمي لمهنة التدقيق.
83-21	تمهيد الفصل الثاني
21	المبحث الأول: لمحة تاريخية ومفاهيم أساسية - مهنة التدقيق-
51-22	1-1- التطور التاريخي لمهنة التدقيق.
25-22	2-1- تعريف التدقيق وأدواته.
32-26	3-1- أهمية، أهداف، مزايا التدقيق.
38-32	4-1- المبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق.
40-38	5-1- أنواع التدقيق.
51-40	المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق واقتراحات المدقق
69-51	1-1- فروض التدقيق.
52-51	2-1- معايير التدقيق المتعارف عليها.
60-52	3-1- أهمية المعايير والحاجة إليها.
61	4-1- حقوق وواجبات المدقق.
66-62	5-1- دراسة الالتزامات المطلوبة من المدقق.
67-66	

الفهرس

69-67	1-6-الخدمات التي يقدمها المدقق.
82-70	المبحث الثالث: خطوات تنفيذ عملية التدقيق
73-70	1-1-مرحلة التخطيط
75-73	1-2-مرحلة دراسة مكونات نظام الرقابة الداخلية.
79-75	1-3-مرحلة الفحص أو تنفيذ عملية التدقيق.
82-80	1-4-مرحلة اعداد التقرير.
83	خلاصة الفصل الثاني.
142-84	الفصل الثالث: خصوصية التدقيق الداخلي
84	تمهيد الفصل الثالث
97-85	المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق الداخلي
86-85	1-1-التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.
87	1-2-الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.
94-88	1-3-تطور مفهوم التدقيق الداخلي وأهدافه.
97-95	1-4-أهمية التدقيق الداخلي وفوائده.
118-98	المبحث الثاني: طبيعة التدقيق ومعايير التدقيق الداخلي
99-98	1-1-طبيعة التدقيق الداخلي.
105-100	1-2-تطور معايير التدقيق الداخلي.
106-105	1-3-معايير الممارسة المهنية للتدقيق.
110-107	1-4-فاعلية وأنشطة التدقيق الداخلي.
115-111	1-5-معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها.
118-116	1-6-المبادئ الأساسية لمزاولة نشاط التدقيق الداخلي.
123-119	المبحث الثالث: مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي
122-119	1-1-البيئة التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي.
123	1-2-استقلال وموضوعية التدقيق الداخلي.
141-124	المبحث الرابع: مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي ونطاق عمله.
125-124	1-1-نطاق التدقيق الداخلي.
129-126	1-2-التدقيق الداخلي ونطاق مسؤولياته عن تقييم الأداء.
131-129	1-3-مراحل عملية التدقيق الداخلي.

الفهرس

136-131	1-4-سمات ومهارات المدققين الداخليين.
137-136	1-5-مقومات نجاح التدقيق الداخلي والتحديات التي تواجهه.
138-137	1-6-الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي.
141-138	1-7-أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق الداخلي .
142	خلاصة الفصل الثالث
190-143	الفصل الرابع: لجان التدقيق كأداة فعالة للتدقيق الداخلي - رؤيا شاملة-
143	تمهيد الفصل الرابع
159-144	المبحث الأول : نشأة لجان التدقيق وتطورها
150-144	1-1-تعريف لجان التدقيق والدوافع التي أدت إلى ظهورها.
152-150	1-2- معايير اختيار لجان التدقيق.
156-152	1-3- خصائص، وظائف، ومسؤوليات لجان التدقيق
159-156	1-4- مهام لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات
169-160	المبحث الثاني: تكوين وتنظيم لجان التدقيق.
162-160	1-1-مداخل تكوين لجان التدقيق
164-162	1-2-مجالات خدمات التدقيق الداخلي للجان التدقيق.
167-164	1-3-ضوابط تشكيل لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات
169-167	1-4-اليات عمل لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات.
185-170	المبحث الثالث: دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي.
171-170	1-1-العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق.
173-172	1-2-أهمية لجان التدقيق للتدقيق الداخلي.
184-173	1-3-مسؤولية لجان التدقيق تجاه التدقيق الداخلي.
187-185	1-4-دور المراجعة الداخلية وأخلاقيات التدقيق الداخلي.
188-187	1-5-دور لجنة التدقيق في دعم استقلال التدقيق الداخلي.
189-188	1-6-دور لجنة التدقيق في رفع كفاءة وفاعلية أداء إدارة التدقيق الداخلي
190	1-6-لجان التدقيق كأحد ركائز مبادئ الحوكمة وأثرها على كفاءة المدققين الداخليين خلاصة الفصل الرابع

الفهرس

213-191	الفصل الخامس: دراسة حالة
191	تمهيد الفصل الخامس
199-192	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات
192	1-1- منهجية الدراسة.
192	2-1- مجتمع الدراسة
199-193	3-1- مصادر الحصول على المعلومة.
212-199	المبحث الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية وتفسيرها.
199	1-1- المعالجة الاحصائية المستخدمة.
202-199	2-1- صدق وثبات الاستبانة.
210-203	3-1- تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.
212-211	4-1- اختبار الفرضيات وإثباتها.
213	خلاصة الفصل الخامس
217-214	الخاتمة:
232-218	المراجع:
238-233	الملاحق:

قائمة المحكمين

اسم المحكمين	اسم الجامعة
أ.د محمد عجيبة	جامعة غارداية
أ.د. سليمان بلعور	جامعة غارداية
د.أحمد نقاز	جامعة الأغواط
د. بوحفص رواني	جامعة غارداية
د. يوسف خنيش	جامعة غارداية
د.مصطفى نعامة	جامعة الأغواط

1- قياس صدق وثبات الاستبانة:

أ. لقياس ثبات الاستبانة: Reliability

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (1)
يوضح : معامل ألفا كرونباخ

المحاور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
المحور الأول: دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة	11	0,846
المحور الثاني: دور لجان التدقيق حسب ما تفتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لزيادة استقلالية التدقيق الداخلي .	10	0,786
المحور الثالث: مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلاقا من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به ومعايير المهنة.	7	0,778

2- طريقة التجزئة النصفية Split Half Method

تم تجزئة فقرات الاختبار إلى جزأين الأسئلة ذات الأرقام الفردية، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية ثم تم حساب معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان - براون Spearman-Brown:

طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة

Correlations

	المحور 1	المحور 2	المحور 3
Pearson Correlation	1	,252	,614**
Sig. (2-tailed)		,078	,000
N	50	50	50
Pearson Correlation	,252	1	,465**

Commenté [A1]: الارتباط يكون ضمن المحاور أي محور مرتبط بالآخر ليس كل واحد على حدى، والله أعلم

Commenté [A2]: كما ترين هنا أن ارتباط المحور 1 مع المحور 2 متوسط يبلغ 0,614 وهكذا حتى تنتهي من جميع المحاور، والله أعلم.

	Sig. (2-tailed)	,078		,001
	N	50	50	50
	Pearson Correlation	,614**	,465**	1
المحور3	Sig. (2-tailed)	,000	,001	
	N	50	50	50

		Correlations		
		المحور1	المحور2	المحور3
المحور1	Correlation Coefficient	1,000	,168	,555**
	Sig. (2-tailed)	.	,242	,000
	N	50	50	50
المحور2	Correlation Coefficient	,168	1,000	,453**
	Sig. (2-tailed)	,242	.	,001
	N	50	50	50
المحور3	Correlation Coefficient	,555**	,453**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,001	.
	N	50	50	50

Commenté [A3]: هنا نفس الشيء، الاسمى

المحاور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المعدل
المحور الأول: دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.	11	0 .	0 .
المحور الثاني: دور لجان التدقيق حسب ما تفتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لزيادة استقلالية التدقيق الداخلي .	10	0 .	0 .
المحور الثالث: مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلاقا من	7	0 .	0 .

			تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به ومعايير المهنة.
0 .	0.		جميع محاور الاستبانة

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي اختبار كولومجروف- سمرنوف Sample K-S

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		المحور 1	المحور 2	المحور 3
N		50	50	50
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3,9000	3,5880	3,8314
	Std. Deviation	,42053	,37397	,38688
	Absolute	,075	,147	,152
Most Extreme Differences	Positive	,075	,147	,152
	Negative	-,075	-,090	-,151
Kolmogorov-Smirnov Z التوزيع الطبيعي		,532	1,041	1,071
Asymp. Sig. (2-tailed)		,940	,229	,201

القيمة الاحتمالية sig	المحاور
0 .	المحور الأول: دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.
0 .	المحور الثاني: دور لجان التدقيق حسب ما تفتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لزيادة استقلالية التدقيق الداخلي .
0 .	المحور الثالث: مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلاقا من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به ومعايير المهنة.

[Commenté A4] هنا والله أعلم الاختبار نفسه ليست درجة الحرية sig، أي قيمة Kolmogorov-Smirnov Z

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الاولى

المحور الأول: دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	دلالة sig
1. تتمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والشفافية يساعد على زيادة استقلاليته والثقة بين الاطراف ذات العلاقة.	4,16	-,209		
2. تتمتع الجهات الاشرافية على وحدة التدقيق الداخلي بالنزاهة والشفافية.	3,88	,160		
3. تتمتع الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية بالاستقلالية والحياد	3,58	,440		
4. تكوين لجان للتدقيق هي دعم لاستقلالية المدقق الداخلي من أجل التقليل من الانحرافات وتقليص العديد من الفجوات.	3,96	,570		
5. تسعى لجان التدقيق إلى متابعة التغيير الالزامي للمدققين باعتباره دعم لاستقلالية المدقق الداخلي.	3,98	,515		
6. تتابع لجنة التدقيق القوانين الداخلية للشركة مثل: حظر تقديم خدمات استشارية باعتبارها دعم لاستقلالية المدقق الداخلي وزيادة الثقة بأدائه.	3,88	,627		
7. تسعى لجان التدقيق لفحص معايير المحاسبة والتدقيق هي دعم لاستقلالية المدقق الداخلي وتقليص لفجوة الجهل لدى المستفيدين من خدمات التدقيق.	3,94	,682		
8. تعمل لجان التدقيق على حث الموظفين على أن نشاط التدقيق الداخلي دون قيود أي حر من أي تدخل أو ضغوط من الشركة يساهم في تقليص فجوة التوقع في بيئة التدقيق.	3,92	,752		

[A5] Commenté: تحليل المتوسط والانحراف مع بعضهم لكن T للعينة للمحاور ككل العينة الواحدة، والجدول أدناه.

		3,94	,740	9. تعمل لجان التدقيق بعدم السماح لموظفي التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات التي كانوا مسؤولين عليها في السابق لتفادي أي تضارب مفترض في المصالح.
		3,82	,720	10. يعتبر شرط استقلالية المدقق الداخلي "عدم وجود مصالح مادية للمدقق" ضروري في تقليص فجوة التوقعات.
		3,84	,650	11. يعتبر شرط الاستقلال الذاتي والذهني مهم في الاطار العملي والميثاق الداخلي لعمل المدقق الداخلي (عدم وجود أي تدخل أو ضغط من جانب آخر).

نتائج اختبار (T) لكافة فقرات الفرضية الثانية

Valeur du test = 3

قيمة T	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفرضية الأولى
			- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان التدقيق وقدرتها على زيادة استقلالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة محل الدراسة.

الجدول رقم (5-7) يوضح : الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثانية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين واجبات ومسؤوليات واضحة للجان التدقيق وبين استقلالية التدقيق الداخلي بشركات المساهمة محل الدراسة.

المحور الثاني: دور لجان التدقيق حسب ما تفتضيه مهنة التدقيق وزيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق لزيادة استقلالية التدقيق الداخلي .	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	دلالة sig
1. تحسين الاتصال من خلال وسائل الاعلام والندوات	3,76	,744		
2. تؤثر البيئة بالقدر الكافي على أداء المدقق الداخلي واستقلاليته.	3,52	,646		

3.	يجب أن يملك المدقق الداخلي حق الوصول المباشر وغير مقيد إلى تلك الجهات المسؤولة عن الحوكمة.	3,56	,733	
4.	الفهم المشترك بين رؤساء أو مدراء الوحدات	3,38	,667	
5.	الاتصال الفعال والمباشر بين جميع الموظفين دون قيود.	3,38	,635	
6.	الالتزام أساس لتشجيع لجنة التدقيق والمدققين الداخليين على تحقيق أسس التعاون والتنسيق الناجح من أجل تقليص فجوة التوقعات.	3,60	,728	
7.	الاتصال المنتظم والمفتوح بين مختلف الأجهزة يساعد على تحقيق التعاون والتنسيق وبالتالي دعم استقلال المدقق وموضوعيته.	3,56	,611	
8.	الفهم المشترك بين جميع المدققين يسهل عليهم اعتماد أحدهم على عمل الآخر والعمل على تقليل التباين الموجود في بيئة التدقيق.	3,54	,579	
9.	يجب أن تكون هناك ثقة متبادلة بين جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق الداخلي بأن المعلومات المقدمة تعامل بمهنية ونزاهة وضمن الإرشادات السلوكية المهنية.	3,58	,609	
10.	يجب أن تكون هناك ثقة متبادلة بين الأطراف المستفيدة من خدمات المدقق الداخلي بأن عمل المدقق الداخلي يتم من خلال اعتماده على معايير مهنية ذات الصلة تساعد على استقلاله وموضوعيته .	4,00	,350	

كما يوضح الجدول رقم (5-8) نتائج اختبار (T) لكافة فقرات الفرضية الثانية

$$\text{Valeur du test} = 3$$

الفرضية الثانية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين واجبات ومسؤوليات واضحة للجان			

التدقيق و بين استقلالية التدقيق الداخلي بشركات المساهمة محل الدراسة.			
--	--	--	--

الجدول رقم (5-9) يوضح : الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثالثة يعتبر وجود ميثاق التدقيق الداخلي بشركات المساهمة له تأثير إيجابي على استقلالية التدقيق الداخلي

المحور الثالث: مدى مساهمة لجان التدقيق في زيادة استقلالية المدقق الداخلي انطلاقاً من تحديد ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به ومعايير المهنة.	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	دلالة sig
1. مسؤوليات وصلاحيات واضحة ومحددة رسمياً للجان التدقيق في ميثاق التدقيق تساهم بشكل كبير في زيادة استقلالية المدقق الداخلي.	3,92	,528		
2. الفصل الوظيفي والشخصي للتدقيق الداخلي عن المسؤولية وعن المهام والقرارات الإدارية، أساسي لتقليل التباين الموجود بين الأطراف ذات العلاقة.	3,84	,584		
3. دعم أعضاء لجان التدقيق للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في وضع خطط التدقيق الداخلي، تساعد في زيادة الثقة بين الأطراف ذات العلاقة.	3,78	,582		
4. تعمل لجان التدقيق على متابعة الدوافع والحوافز ضمن جدول المرتبات ووفقاً لمسؤوليات التدقيق الداخلي وأهميته، بهدف زيادة استقلاليته.	3,72	,640		
5. تعمل لجان التدقيق والرئيس المباشر للتدقيق الداخلي على تعيين موظفي التدقيق الداخلي.	3,90	,614		
6. تتحقق الاستقلالية من خلال الوضع التنظيمي والموضوعية.	3,82	,560		
7. تسعى لجان التدقيق على التقيد والالتزام بمعايير المهنة مما يعود بالإيجاب (النفع) على فريق عمل التدقيق الداخلي (الاستقلالية).	3,84	,618		

كما يوضح الجدول رقم (5-10) نتائج اختبار (T) لكافة فقرات الفرضية الثالثة

Valeur du test = 3

الفرضية الثالثة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T
يعتبر وجود ميثاق التدقيق الداخلي بشركات المساهمة له تأثير إيجابي على استقلالية التدقيق الداخلي			

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور 1	65,578	49	,000	3,90000	3,7805	4,0195
المحور 2	67,842	49	,000	3,58800	3,4817	3,6943
المحور 3	70,027	49	,000	3,83143	3,7215	3,9414

[Commenté A6]: عملية المقارنة تتم على هذا الأساس في قبول الفرضية أو عدم قبولها H1-H0
الملاحظ أن كل المحاور نتائج أقل من 0,005 / 95% .