

التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مانطال

Internal Audit as an internal control assessment tool: case of study, MANTAL society

د. بلدغم فتحي

جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر

Benladgheme@yahoo.fr

ط.د. بلمقدم مريم

جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر

mimibelmo@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2019/05/22

تاريخ الاستلام: 2018/11/18

الملخص: يهدف هذا المقال إلى دراسة دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا من خلال إظهار مساهمته في رفع كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على المقابلة الشخصية مع المسؤولين ذوي الاختصاص و التقرير الوصفي , وخلصت الدراسة إلأن التدقيق يعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية .

الكلمات المفتاحية : التدقيق، المراجعة الداخلية , نظام الرقابة الداخلية, فعالية, مانطال.

Abstract : this article aims to study the role of internal audit in the activation of the internal control system in the company, showing the extent of its contribution to increasing the effectiveness and efficiency of the internal control system. From the company, we chose the interview with staff. The study concluded that internal audit aims to develop and improve internal control systems.

Key Words: Audit, Audit Interne, Système de Contrôle Interne, Efficace, Mantal.

*مرسل المقال: بلمقدم مريم (mimibelmo@yahoo.fr).

المقدمة:

يعتبر التدقيق أحد المواضيع التي حظيت بالاهتمام الكبير نظرا للتطورات الكبيرة والمتواصلة التي عرفتھا المؤسسات والوسائل البشرية والمادية والمالية المستعملة التي يصعب فيها التسيير يوما بعد يوم، حيث تكثرت العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات، حيث يعتمد التدقيق على أدلة إثبات وبراهين لإبداء رأي في محاييد على سلامة وصحة المعلومات الصادرة عن المؤسسة ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. إن نجاح أي مؤسسة مرهون بوجود إدارة قادرة على اتخاذ القرارات المناسبة والرشيطة لتحقيق الأهداف المسطرة وفق الخطط الموضوعة وهذا لا يتم إلا بوجود نظام رقابي يضمن الأداء السليم وفق الخطط والسياسات.

في السابق كانت الرقابة الداخلية تقوم بالإشراف على الوظائف والأقسام المحاسبية والمالية لتشمل فيما بعد كل الأنشطة الموجودة بالمؤسسة، ومع كبر حجم المؤسسة الاقتصادية واتساع نشاطها وتنوع عملياتها زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية للدور الذي يؤديه في التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من بين أهم خطوات عملية التدقيق الداخلي وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه وإبداء الاقتراحات المناسبة لها، فوجود عملية التدقيق الداخلي تقلل الأخطاء والانحرافات ويمكن الكشف عنها بسرعة، فمن واجب المدقق التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلا كما هو مخطط له في السابق.

الإشكالية والفرضيات:

الهدف من تقييم الرقابة الداخلية هو الحكم على مدى ودرجة الاعتماد عليه وهنا تكمن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وعملية التدقيق، وبناء على ما سبق تتجلى أهمية وجود نظام الرقابة الداخلية مدعومة بالتدقيق الذي يعمل على تصحيح مسار المؤسسة. وعلى هذا الأساس تتمثل إشكالية بحثنا في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يمكن للتدقيق الداخلي تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعني بالتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؟
- ما الهدف من تقييم المدقق للرقابة الداخلية؟
- وللإجابة على هذه الأسئلة يمكن وضع الفرضيات التالية:
- التدقيق عملية تتضمن إبداء رأي محاييد لوضعية المؤسسة.
- يركز نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية.
- الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو التأكد من صحة وسلامة تحقيق كل الإجراءات.

1- ماهية التدقيق الداخلي

1-1 تعريف التدقيق الداخلي:

إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ مدة زمنية طويلة وأعطيت له العديد من التعاريف من بينها:

- التعريف الأول:

في عام 2001 تمت صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه "نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (التحكم)". (خلف عبد الله الوردات، ص: 33-34).

- التعريف الثاني:

كما عرفه معهد المدققين الداخليين على أنه: "وظيفة تقييم مستقلة تنشأ من داخل المؤسسة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمؤسسات بهدف مساعدة موظفي المؤسسة للاضطلاع بمسؤولياتهم بإدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة". (خلف عبد الله الوردات، ص: 34-35).

1-2 أهمية التدقيق الداخلي:

لقد تبوأ وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات والشركات ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب وتمثل أهميته في كونه: (خلف عبد الله الوردات، ص: 63).

- نشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها.

- نشاط وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية.

- نشاط إنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.

- نشاط تأكيدى لتطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.

- نشاط استشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.

- نشاط مستقل لارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم.

2- الخطوات المتبعة في مهمة التدقيق:

قبل الشروع في أي مهمة تحقيق وتدقيق لابد أن نذكر بعض خصائص التدقيق والتي تطرقنا إليها في الجزء الأول من هذا الفصل

وبصفة عامة تتسم مهمة التدقيق بما يلي:

- استقلالية المراجعين وكفاءتهم لمواجهة كل الحالات.
 - الهدف الرئيسي هو إصدار حكم على صحة ومصادقية نظام المعلومات وليس اكتشاف التزوير والاحتيال.
 - المراجع ملزم باستعمال كل وسائل الفحص والتدقيق لإبداء رأي مناسب لوضعية المؤسسة.
 - يخضع التدقيق لمعايير عامة ومعايير العمل وكذا معايير خاصة بإعداد التقرير.
- ومن هذا المنطلق يبدأ المراجع في مهمته حيث يحاول جمع كل المعلومات الخاصة بمحيط المؤسسة كمرحلة أولى، ثم تأتي مرحلة تقييم المراقبة فيها أين يتم تحديد نقاط القوى والضعف، ومن خلالها يضع المراجع خطة خاصة لتنفيذ مهمته والتي تنتهي بتوصيات وحلول. (K. Belamiri, p: 22)

2-1 اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة:

ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات يحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع. (L. Collins , G. Vallin , 1986, p: 51)

أ: البحث عن المعلومات:

سيبحث المراجع عن المعلومات المهمة والتي ستؤثر على طبيعة التدقيق، كما أنها تحدد اتجاه وامتداد التدخلات الممكنة تحقيقها في المؤسسة، ويمكن تصنيف أهم المعلومات في العوامل التالية:

أ-1 العوامل الخارجية: وتتمثل أساسا في البحث عن:

- المحيط الاقتصادي.
- مميزات القطاع.
- مكانة المؤسسة في السوق.

أ-2 العوامل الداخلية: وتتمثل في:

- التطور التاريخي للمؤسسة.
- الهيكلة والقواعد القانونية التي تخضع إليها المؤسسة.
- نشاطات وعمليات المؤسسة.
- الأفراد المسؤولة عن تسيير وتنفيذ تلك العمليات.
- الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة.
- السياسات العامة للمؤسسة: الاستراتيجية والآفاق المستقبلية.
- ولكي يتمكن المراجع من الإلمام بكل هذه المعلومات يستعمل كل من: (K. Belamiri , p: 27)
- الوثائق والمستندات الموجودة على مستوى المؤسسة.

• زيارة المركبات والمصانع والهيئات التابعة للمؤسسة.

• استجواب الأفراد والمسيرين داخل المؤسسة.

فكل هذه العوامل تؤثر على أوضاع المؤسسة وتخلق مناطق خطر فيها "Zones de Risque" هذا لأن كل المعطيات والحسابات ما هي إلا انعكاس للحقائق الاقتصادية والقانونية والاجتماعية التي تعيش فيها المؤسسة، وعليه فلا بد من أخذها في الحسبان عند التقييم.

ب- تحديد أهداف المهمة:

إن حجم المؤسسة وتعدد الأنشطة والتي غالبا ما تكون معقدة ومركبة كما أنها قد تكون موزعة عبر مناطق جغرافية مختلفة، فهي كلها عوامل تفرض على المراجع التخطيط والتنظيم الدقيقين عند تنفيذ مهمته. وانطلاقا من المام شامل لبعض المعلومات العامة حول المؤسسة يستطيع المراجع تحديد أهداف التدقيق، فكل خطوة من مهمته لا بد أن تندرج ضمن هدف معين وواضح إذ أنه من المستحيل مراجعة وفحص كل العمليات المحققة في المؤسسة.

وبناء على ما سبق سيحدد المراجع العمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء، هذا ويمكن حصرها فيما يلي: أخطار الوقوع في الخطأ "Risque d'Erreur" أثناء تنفيذ العمليات أو عند المتابعة والمراقبة لها.

ب-1 أخطار عامة: وهي التي تتعلق بالمحيط الخارجي والتنظيم العام للمؤسسة وكذا درجة كفاءة المسؤولين والأفراد.

ب-2 أخطار مرتبطة بالوظيفة المالية والمحاسبية: وهي الأكثر خطورة فمثلا الأخطاء المتعلقة بالجرد أو تقييم الأصول... إلخ.

ج-3 أخطار ناتجة عن خلل في نظام المراقبة الداخلية: وذلك إما عند تصميم هذا الأخير أو سوء فهمه وتطبيقه. وللإشارة فإن الخبرة والذكاء تعتبر كفاءات عالية تساعد المراجع إذا ما توفر عليها في كشف وتفسير صحيح للحقائق.

هذا وتختلف الأهداف المسطرة حسب نوعية المهمة، بمعنى آخر إما أن تكون مهمة التدقيق داخلية أو خارجية (محافظ الحسابات) أو حسب طرق تدخلاتها. فمحافظ الحسابات له أهداف غير محددة فعليه أن يتحقق من صحة كل الحسابات المالية والمحاسبية ولو أدى ذلك إلى إعادة النظر في مجمل نشاطات المؤسسة. أما المراجع الداخلي فغالبا ما يكون له مخطط سنوي يراجع فيه: الوظائف التي تعاني من صعوبات، مراقبة عملية الجرد، التنظيم داخل مصلحة معينة... إلخ، فهي كلها تعتبر أهداف تضعها مصلحة التدقيق الداخلية ضمن البرنامج أو الإستراتيجية المحددة مسبقا من الإدارة العامة.

3- نظام الرقابة الداخلية

3-1 تعريف الرقابة الداخلية:

إن المقصود بالرقابة الداخلية في المؤسسة هو تحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى إلى احترام صارم للإجراءات والقوانين، كما أنها تعتبر مصدر كل من الثقة والأمان في المؤسسة. فبصفة عامة تهدف الرقابة الداخلية "إلى إدراك وكشف بطريقة عملية وسريعة الأخطاء والانحرافات، كما أنها تتأكد من أن الجرد والتسجيل مطابقان للحقيقة وللقواعد الخاصة بالمؤسسة" (HaminiAllel, 1993, p: 22) هذا ويمكن إدراج ضمن مفاهيم الرقابة الداخلية التعاريف المقترحة التالية:

أ- التعريف الأمريكي American Institute of Certified Public Accountants:

"الرقابة الداخلية تشمل مخططات التنظيم والأساليب والإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها، وضمان دقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية، وذلك للرفع من مردودية العمليات وكذا تطبيق السياسات المحددة من الإدارة".

ب- تعريف الجمعية البريطانية Consultative Committee of Accountancy (1978):

"الرقابة الداخلية تشمل كل من نظم الرقابة والمالية وغيرها التي تضعها إدارة المؤسسة بهدف تسيير مختلف العمليات بصفة منظمة وفعالة، وضمان احترام سياسات التسيير وحفظ الأصول، وكذلك ضمان أكبر مقدار ممكن من الدقة والصحة للمعلومات المسجلة".

3-2 عناصر الرقابة الداخلية:

يتكون نظم الرقابة الداخلية من خمسة عناصر مترابطة ومتبادلة فيما بينها، تختلف مكوناتها حسب نوعية النشاط والعمليات وتندرج ضمن التسيير الفعلي للمؤسسة:

أ- محيط الرقابة Environnement de contrôle: (د. هادي التميمي، 2006، ص: 82-83).

يعتبر محيط الرقابة عنصر ضروري في ثقافة المؤسسة إذ أنه يحدد درجة وعي وإدراك الأفراد بمدى أهمية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة. فالحيث يساعد على تأسيس العناصر الأخرى للمراقبة الداخلية عن طريق فرض سلوك وتنظيم ملائمين.

ويمكن حصر العوامل التي تؤثر على محيط الرقابة في كل من: سلوك وكفاءة الموظفين، فلسفة المسؤولين وطريقة التسيير، سياسة تفويض المسؤوليات، التنظيم والتكوين، الاهتمام الذي تبادره الإدارة العامة.

ب- تقييم الأخطار Evaluation des risques:

غالباً ما تواجه المؤسسات مجموعة من الأخطار والتي ينبغي تقييمها، لكن قبل ذلك لا بد من وجود أهداف منسجمة وملائمة للقواعد الأساسية للمؤسسة، إذ أن تقييم الأخطار يستلزم تعيين وتحليل العوامل التي يمكن أن تؤثر سلباً على تحقيق هذه الأهداف، بمعنى آخر يسمح التقييم بتحديد كيفية تسيير المخاطر والتحكم فيها.

ج- أنشطة المراقبة *activités du contrôle*: (IFACI, 1996, p: 28).

يمكن تحديد أنشطة المراقبة في تطبيق المعايير والإجراءات التي تساهم في ضمان توجيه سليم لعمليات التسيير، فهي تسمح بالتأكد من أن كل التدابير والوسائل الضرورية قد اتخذت قصد التحكم في الأخطار التي تعرقل تحقيق أهداف المؤسسة. وتنفذ المراقبة في جميع المستويات الإدارية والعملية للمؤسسة، كما أنها متنوعة وتتعدد حسب الظروف والتغيرات .

د- الإعلام والاتصال *Information et communication*:

إن المطلوب من المعلومات هو أن تحد وتجمع وتعرض في الشكل والوقت المناسبين لها حيث تسمح لكل الجهات المختصة أن تتحمل مسؤولياتها. من جهة أخرى فإن نظام المعلومات في المؤسسة ينتج هو الآخر معطيات تسمح بتسيير ومراقبة الأنشطة كالمعطيات المالية والعملية وتلك الخاصة باحترام القوانين والقواعد المعتمدة. فنظام المعلومات يعالج كل: المعطيات المنتجة داخل المؤسسة وخارج المؤسسة (السوق، الاقتصاد العام، ... إلخ) فهي تعتبر كلها معطيات ضرورية في اتخاذ القرار الملائم والمناسب لكل الأوضاع. فبهذه الطريقة يمكن المساهمة في تحديد واستبيان المعلومات الأكثر أهمية فضلا عن ذلك ضرورة وجود اتصال فعال مع الغير كالزبائن، الموردين، المساهمين... إلخ.

و- القيادة *Pilotage*:

إن أنظمة المراقبة الداخلية تحتاج هي الأخرى إلى مراقبة بهدف تقييم في الوقت المناسب فعالية النظام، لذلك لا بد أن تضع المؤسسة نظاما للقيادة وإجراء تدخلات دورية للفحص والتقييم (التدقيق). غير أنه في الحقيقة يأخذ تقييم المراقبة الداخلية شكلا ذاتيا (Auto- Contrôle) فكل فرد مسؤول عن عملية معينة داخل المؤسسة فهو يدرك مخاطرها وأهدافها فيمكنه بذلك تحديد درجة الفعالية والإبلاغ عن المعلومات المهمة للإدارة العامة التي ستجمع بدورها من كل المصالح والوظائف المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار السليم.

4- تقييم نظام الرقابة الداخلية

1-4 عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية

- نقطة بداية التدقيق هي فحص مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة. (د. خلف عبدالله الوردات، ص: 168-170).
- إن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية أو معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي:
- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام رقابة فعال.
 - تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها.
 - توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية.

- التأكد من إلمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام (اختبار المسار)

4-2 طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

توجد أكثر من طريقة لتقييم نظام الرقابة الداخلية أهمها ما يلي:

- الطريقة الأولى: قائمة الاستقصاء (حازم هاشم الألوسي، 2003، ص: 242-243).

تمثل هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية تتضمن مجموعة من الأسئلة العامة والخاصة والوافية التي تغطي بعض عمليات المشروع وأنشطته في مختلف المجالات. وحتى تزداد فاعلية هذه القائمة يجب الأخذ في الاعتبار عند إعدادها النواحي التالية:

أ- صياغة الأسئلة: يجب صياغة الأسئلة التي تتضمنها القائمة بطريقة تساعد على:

- فهم الأسئلة ووضوحها.
- سهولة الإجابة عليها (نعم أو لا).
- سرعة الإجابة عليها.
- عدم الملل من قراءتها.
- أن تكون الإجابة عليها محددة وقاطعة ولا تحتاج إلى سرد.
- تسيير عملية المقارنة والتحليل.

ب- شمولية الأسئلة: يجب أن تشتمل أسئلة القائمة على:

- كافة جوانب العملية المراد تقييمها.
- كافة الأفراد الذين لهم علاقة بموضوع القائمة.
- المستويات الإدارية ذات العلاقة بموضوع التقييم.

ج- ما تتضمنه الرقابة الداخلية:

ينبغي أن تدور الأسئلة حول تقييم الرقابة الداخلية لأي عملية من العمليات أو أي نشاط من الأنشطة فيجب أن تتضمن الأسئلة النواحي التالية:

- وصف تفصيلي لنواحي القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.
 - أسباب القوة والضعف في الرقابة الداخلية.
 - الاقتراحات والتوصيات اللازمة لإصلاح نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.
- وقد تتعرض هذه القائمة لبعض العيوب أو نقاط الضعف مثل احتمالات نقل الإجابات من قائمة سابقة لقائمة حالية أو وضع الإجابة (بنعم أو لا) بشكل روتيني مما جعل المراجعين يتجهون إلى استعمال طرق أخرى.

– الطريقة الثانية: التقرير الوصفي للرقابة الداخلية (جربوع محمد يوسف، 2000، ص113).

تعتمد هذه الطريقة على أن يقوم المراجع أو مساعدوه بوضع تقرير يصف النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية في المشروع تحت الفحص، ويتضمن هذا التقرير مثلاً: تدفق العمليات، طرق تنفيذ العمل، ترتيب السجلات، تنظيم الدفاتر، تقسيم المسؤوليات، تقسيم الإجراءات. وعلى سبيل المثال فإن المراجع عند تقييمه لعناصر الرقابة الداخلية للنقدية يقوم بفحص وشرح النقاط الخاصة بتحصيل النقدية على النحو التالي:

○ إعداد سجل لتسجيل النقدية الواردة والشيكات للمقارنة بما يسجله أمين الخزينة.

○ من يقوم بتسجيل هذه النقدية والأعمال الأخرى التي يتولاها.

○ سرعة تسجيل النقدية الواردة وإيداعها كاملة بالبنك.

○ استخدام دفتر إيصالات مسلسل التقييم لتحرير استلام النقدية الواردة.

ويحتوي هذا التقرير على الوصف الكامل للبند موضوع الرقابة مع التعريف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ العمل، وبعد الانتهاء من إعداد هذا التقرير يتمكن المراجع من تقسيم الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية.

أ- في نظام الرقابة الداخلية الضعيف:

لا يوجد تقسيم عمل متكامل حيث يمكن أن نجد المسؤول عن أمانة الخزينة وعن إمساك الدفاتر هو شخص واحد.

ب- في ظل نظام الرقابة الداخلية القوي الفعال:

نجد تقسيم متكامل للعمل حيث توجد إدارات منفصلة تتولى وظائف مستقلة مثل: النقدية، حسابات العملاء، مسك الدفاتر والحسابات العامة، وحسابات الدائنين.

– الطريقة الثالثة: الملخص التذكيري

يتضمن هذا الملخص الذي يعده المراجع على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية. وبعد هذا الملخص وسيلة يسترشد بها مساعدي المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المشروع، ويعتبر إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها، وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية. (عبد الفتاح محمد الصحن، 2001، ص: 234-242).

الدراسة التطبيقية:

1-تقييم نظام الرقابة الداخلية

1-1 طريقة تداول الوثائق في مصلحة الخزينة:

مصلحة المشتريات تقوم بإصدار وصل طلب على المشتريات بحيث يمضي في هذا الوصل كل من المدير العام والمسؤول على الهيئة المعنية، وبعد إدخال البضائع المشتراة إلى المخازن يقوم أمين المخزن بإصدار وصل إدخال يمضي عليه هذا الأخير إضافة إلى إمضاء المسؤول على الهيئة.

وتجمع الوثائق التالية: وصل الطلب + وصل الإدخال + الفاتورة ويتم جلبها إلى مصلحة الخزينة حيث يقوم بالتأكد من اسم المورد، المبلغ، توقيعات المسؤولين، وبعدها يتم إرسال الفاتورة إلى المدير العام وعلى إثرها يقوم أمين الخزينة بالتحقق من إمضاء المدير العام على ظهر الفاتورة ثم تقوم مصلحة المشتريات بجلب الشيك من أجل الدفع للمورد حيث تقوم هذه الأخيرة بالإمضاء عليه وذلك من أجل تحرير أمين الخزينة لوصل التسديد، وبعد إعطاء الشيك للمورد يقوم هذا الأخير بالإمضاء على ورقة استقبال الشيك من أجل التأكد، وبعدها يقوم أمين الخزينة بتسجيل العملية في دفتر أو نشافة البنك.

في حالة ما إذا كان التسديد نقدا فيقوم مسؤول الهيئة بتحرير طلب للحصول على أموال وذلك إما بشيك على بياض أو نقدا وعلى إثرها يسجل أمين الخزينة العملية في دفتر الصندوق ثم يرسلها إلى مدير المالية والمحاسبة من أجل المصادقة على المصاريف أو المدخولات بعدها يدفع المبلغ وينقل الوثائق إلى مصلحة المحاسبة العامة. من القوانين المطبقة في مؤسسة ما نطال لا يسمح لأمين الخزينة بإعطاء الشيك إذا لم يكن هناك أمر من المدير وممضي على طلب الحصول على أموال من قبل مدير المحاسبة والمالية والمدير العام. أما في حالة البيع فإن مصلحة المبيعات هي التي تقوم بجلب شيكات العملاء لمصلحة الخزينة والمبالغ المستلمة منهم.

قبل تحرير التقرير يجب على المدقق أن يعد برنامج يحدد فيه نطاق مهمته وفي هذا الصدد ارتأينا إعداد برنامج خاص بتقييم مصلحة الخزينة. الفحص تم إعداده من أجل تقييم نظام المراقبة الداخلية على مستوى مصلحة الخزينة وقد شمل:

أ- تخص مدى احترام مبدأ الفصل ما بين الوظائف للمدخلات:

الوظائف	الشخص المعني
هيئة الخزينة	أمين الخزينة
حيازة الأسهم	لا يوجد
حيازة الشيكات التي وصلت من الزبائن	المديرية التجارية
السماح بتقديم تسبيقات للموظفين	المدير العام
تحضير الشيكات	أمين الخزينة
التوقيع على الشيكات	المدير المالي + المدير العام
بعث الشيكات	المدير التجاري يرسلهم إلى أمين الخزينة
هيئة يومية الخزينة	أمين الخزينة
قائمة الشيكات التي وصلت إلى البريد	لا يوجد
هيئة حسابات الزبائن	بمسكها المدير التجاري ثم المحاسبة من أجل المقارنة
هيئة حسابات الموردين	بمسكها مسؤول الشراء ثم المحاسبة من أجل المقارنة
إستلام الكشوفات البنكية	أمين الخزينة
التحضير للقيام بحالة التقارب البنكي	أمين الخزينة يرسل دفتر البنك إلى المحاسبة من أجل القيام بالمقارنة

المصدر: رئيس مصلحة الخزينة لمؤسسة مانطال

ب- التأكد من أن المدخلات متكاملة وتوضع بسرعة في البنك:

قائمة المراقبة الداخلية	موجود	غير موجود	تعليق
البريد يفتح عن طريق شخص آخر أمين الصندوق أو المسؤول على حسابات الزبائن.		غير موجود	
الشخص الذي يفتح البريد يحضر قائمة الشيكات الدفع حالا والأوراق الواصلة.		غير موجود	
أمين المخزن يستلم دائما الشيكات والأموال التي دفعت.	موجود		
التسجيلات في حسابات الزبائن تجرى وفقا للمدخلات بالإضافة إلى أدلة الإثبات.	موجود		

المصدر: رئيس مصلحة الخزينة لمؤسسة مانطال

ج- التأكد من أن مدخلات الأوراق متابعة جيدا ومسجلة محاسبيا:

قائمة المراقبة الداخلية	موجود	غير موجود	تعليق
1- الأوراق المرسلة إلى الاستقبال هي مسجلة بانتظام.	نعم		
2- الأوراق الواصلة محفوظة في الخزينة.		لا	
3- مجموع المدخلات المحصلة تقارن بانتظام مع مجموع الديون الموجودة في حسابات الزبائن.	نعم		
4- المؤسسة تستعمل حسابات:			
أ- الأوراق المسلمة للحصول.		لا	
ب- الأوراق المسلمة للخصم.			

المصدر: رئيس مصلحة الخزينة لمؤسسة مانطال

قائمة استبيان لتقييم نظام المراقبة الداخلية خاصة بالتسديدات ومصروفات المؤسسة المهدف من هذا التقييم هو:

- ضمان احترام مبدأ الفصل بين الوظائف.
- ضمان أن التسديد مبرر بوثائق رسمية وقانونية.
- ضمان أن الدفع يتم بطريقة محاسبية صحيحة.

أ- ضمان أن نظام الأمانة ومحاسبة الصندوق فعال:

الأسئلة	نعم	لا	تعليقات
الصندوق هل يقام تحت رأسمال ثابت (سقف مجدّد بعد تصريح للسقف المستعمل)؟	×		
حجم الصندوق هل هو ملائم للاحتياجات العادية للهيكل دون تجاوز؟	×		
الأمانة على رؤوس الأموال هل هي مؤكدة؟	×		
الوثائق هل هي مرقمة؟	×		
وثائق الإثبات هل هي ملغاة من أجل منع إعادة استخدامها؟	×		
تخصيص النفقات هل هو مراقب من قبل المسؤول؟	×		

المصدر: رئيس مصلحة الخزينة لمؤسسة مانطال

2- ضمان أن المبالغ الموجودة في البنك والصندوق والمسجلة في الدفاتر المحاسبية تعكس الحقيقة:

الأسئلة	نعم	لا	تعليقات
1- أ- توقعات الخزينة هل هي مثبتة ومبرهنة من قبل السلطة المسؤولة؟	×		
ب- وضعية الخزينة هل تتم مراجعتها وفحصها لفترات منتظمة؟	×		
ج- وضعيات الخزينة هل يتم إبلاغها بانتظام إلى الإدارة؟	×		
2- في كل إيقاف محاسبي هل النفقات التي دفعتها من الصندوق هي محسوبة والمبالغ الموجودة في الصندوق موافقة لما هو ظاهر في الميزانية؟	×		
3- يحدد بشكل منتظم التقاربات البنكية لكل شهر من أجل ضمان:	×		
أ- إن الحركات الدائنة والمدينة مدرجة في الفترات المناسبة؟	×		
ب- المبالغ والمعاملات التي تم إدخالها من قبل البنك تتوافق مع ما تم إدخاله ومحاسبته من قبل الهيكل؟	×		
4- الكشوفات البنكية هل هي متلقاة من مكتب البريد أو البنك من قبل الشخص الذي يقوم بالتقارب البنكي؟	×		
5- الفوائد والمصاريف المتكبدة من البنك هل هي مراقبة بانتظام؟	×		
6- التقارب هل هو مستعرض كل شهر من قبل إطار أو عامل مسؤول؟	×		
7- التحويلات من بنك إلى بنك هل هي مقيمة من أجل ضمان أن العمليات هي مرصدة دون تأخير وأن العملية هي مسجلة بطريقة صحيحة في كل حساب؟	×		

المصدر: رئيس مصلحة الخزينة لمؤسسة مانطال

قبل تحرير التقرير، على المدقق أن يعد برنامج يحدد فيه نطاق مهمته وفي هذا الصدد إرتأينا إعداد برنامج خاص بتقييم مصلحة الخزينة. الفحص تم إعداده من أجل تقييم نظام المراقبة الداخلية بمصلحة الخزينة وقد شمل:

- مبدأ الفصل بين الوظائف (تداول الوثائق بين المصالح والتوقيعات على الوثائق).
- أمانة الصندوق بما فيها:
 - الأمن على السيولة.
 - تغذية الصندوق.
 - نشافة الصندوق والوثائق الخاصة بالصندوق.
- البنك:
 - المدخولات.
 - المصاريف.
 - أمانة الوثائق وبعثها.

2- تحرير التقرير النهائي:

في إطار تربصنا في مؤسسة مانطال وبالضبط مصلحة الخزينة إذ شملت هذه الدراسة شهرين قررنا في نهاية المطاف تحرير تقرير بالرغم من عدم كفايتنا بالمعلومات الخاصة بالمؤسسة نظرا لتحفظ المسؤولين فيها هذا التقرير يشمل الملاحظات التي شاهدناها في هذه المؤسسة وخلاصة النتائج التي توصلنا إليها بعد قيامنا بإعداد قوائم استقصائية لهذه المصلحة.

2-1 الموضوع: تدقيق مصلحة الخزينة

التدقيق شمل مقارنة طريقة العمل المطبقة في المصلحة مع إجراءات تسيير مصلحة الخزينة مبدأ الفصل ما بين الوظائف أهو محترم. الوثائق الخاصة بهذه المصلحة بما فيها (طلب التسديد، وصل التسديد، الشيكات، وثيقة استقبال الشيكات... إلخ) وطريقة تداول الوثائق ما بين المصالح. السجلات المستعملة والتي تخص المصلحة بما فيها دفتر الصندوق ونشافة البنك والعمليات المسجلة فيها والطريقة المتبعة في ملاها.

2-2 نقاط القوة والضعف الملاحظة في هذه المؤسسة:

أ- نقاط القوة

- أمين الخزينة تصرفاته كلها قانونية فهو لا يتخذ القرارات لوحدها إلا بإذن من المدير العام، هذا يعني أن نظام الرقابة موجود في هذه المؤسسة.
- التسجيل اليومي لكل العمليات التي تتم والمتعلقة بالمؤسسة بطريقة منتظمة.
- وجود دليل للحسابات يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة وهذا ما يبرر وجود نظام محاسبي سليم.
- لا يقوم المحاسب بالتسجيل المحاسبي إلا بتوفير كل الوثائق الضرورية.
- التوقيع على الوثائق لا يخص شخص واحد بل كل مسؤول له الختم الخاص به وهو مراقب من قبل المدير العام.
- فيما يخص توقعات ميزانية الخزينة فإن مدير المالية هو المكلف بإعدادها.

ب- نقاط الضعف

- في هذه المؤسسة لاحظنا بأن مبدأ الفصل بين الوظائف هو غير محترم إذ وجدنا أن أمين الخزينة هو نفسه المكلف بالقيام بمهام أمين الصندوق (عمليات تظهير الشيكات، عملية المقارنة بين ما هو موجود في صندوق المؤسسة مع ما هو مسجل في دفتر الصندوق).
- في هذه المؤسسة لا يوجد خزائن لحفظ الوثائق فيها.
- المدير لا يقوم بإدراج بطاقات تحدد فيها مهام كل عامل في المؤسسة.
- في هذه المؤسسة لا يتم التعامل عن طريق البريد إطلاقا.
- أمين الخزينة لا يتعامل بالمعاملات التجارية مثل السفتجة والسند لأمر.
- هناك مشكل فيما يخص إرسال الإشعارات البنكية حيث أنها دائما تصل متأخرة.

- قلة أجهزة الإعلام الآلي المستعملة في هذه المصلحة وقدمها.
- عدم توفير سيارة نفعية خاصة بنقل العمال أثناء قيامهم بوظائفهم خاصة أمين الخزينة.

الخاتمة:

في صدد دراستنا لموضوع التدقيق أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية التي تتمثل إشكاليته في كيف يمكن للتدقيق الداخلي تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

بعد الدراسة العميقة للفصول الأربعة قمنا باستخلاص بعض النتائج المتمثلة في الآتي:

- التدقيق هو مجموعة الخطوات والمراحل التي يتم تجميعها بصفة منتظمة بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإختلالات الموجودة في هذا النظام وذلك من خلال إبداء رأي في محاييد حول مصداقية وفعالية هذا النظام.
 - التدقيق الداخلي هو وظيفة تنتمي إلى الهيكل التنظيمي فهي مستقلة عن باقي الوظائف بهدف حماية ممتلكات المؤسسة وتحقيق أهداف الإدارة.
 - أن نظام الرقابة الداخلية تحكمه جملة من الوسائل والمقومات والعناصر التي تضعها الإدارة من أجل التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال لعملياتها بمختلف أشكالها.
 - أن عمل المدقق يتأثر تأثيرا مباشرا بنظام الرقابة الداخلية حيث ان وجود نظام سليم وقوي يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات وإن لم نقل حذفها نهائيا، حيث يمثل حجر الأساس الذي يعتمد عليه المدقق عند وضعه لبرنامج التدقيق.
 - تعتبر عملية التقييم محاولة جادة من قبل المدقق لاكتشاف نقاط القوة وتعزيزها ونقاط الضعف ومحاولة معالجتها.
 - تسعى كغيرها من المؤسسات إلى تحقيق أفضل النتائج وبلوغ أهدافها بالرغم من التغيرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي وحدة المنافسة فيه.
 - لقد حظي التدقيق الداخلي باهتمام لا بأس به مما أدى إلى رفع نتائجها سنة بعد سنة وتحقيق الأهداف المسطرة والمنشودة.
- الاقتراحات والتوصيات:
- فيما يخص مبدأ الفصل ما بين الوظائف لابد من وجود عون لأمين الخزينة فهذا الأخير لا يستطيع لوحده القيام بعمليات الخزينة والصندوق في نفس الوقت.
 - تفعيل دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة.
 - فيما يخص التأخير الملاحظ بإرسال الإشعارات البنكية لابد من إيجاد حل لهذا المشكل.
 - لابد من توفير أجهزة إعلام آلي حديثة تساعد العمال على إتمام مهامهم على أكمل وجه.

- توفير سيارة لنقل العمال أمثال أمن الخزينة أثناء تنقله لممارسة مهامه.
- إنشاء بريد خاص بالمؤسسة لتسهيل التعامل مع الآخرين

المراجع المستعملة:

- الألوسي حازم هاشم، (2003)، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، طرابلس، ليبيا، الطبعة الأولى.
- التميمي هادي، (2006)، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية.
- الوردات خلف عبد الله، (2006)، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى.
- جربوع محمد يوسف، (2000)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى.
- الصحن عبد الفتاح محمد و سمير كامل، (2001)، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- Belamiri K., Méthodologie de vérification des comptes, revue S.N.C N° 01.
- Bendict G., R. Keravel, (1990), Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, Foucher.
- Collins L., G. Vallin, (1986), Audit et Contrôle Interne, Dalloz.
- IFACI, (1996), La nouvelle pratique du contrôle interne, Organisation.