

تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية

أ. تونسى نجاة

طالبة دكتوراه.

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

ملخص:

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، هو من مهام المؤسسة، ومن مسؤوليتها أيضا السهر على مدى سلامة تطبيقه، تعتبر الرقابة الداخلية النقطة التي يتركز عليها المدقق عند إعداد برنامج التدقيق، وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها، كما أنّ ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يعمل فقط على تحديد طبيعة الحصول على الأدلة، وإنما يعمل أيضا على تحديد العمق المطلوب في عملية فحص تلك الأدلة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الحسابات، مدقق الحسابات، الرقابة الداخلية، أدلة الإثبات.

Résumé:

L'existence d'un système efficace de contrôle interne, est l'une des tâches de l'entreprise, sa responsabilité est d'assurer la sécurité de son application, le contrôle interne sur lequel se base l'auditeur lors de la préparation du programme de vérification, et de déterminer le taux des examens qui seront menées, et la faiblesse ou la force du système de contrôle interne ne détermine pas seulement la nature de l'obtention de preuves, et également déterminer la profondeur requise dans le processus d'examen de ces éléments de preuve.

Mots clés: audit, auditeur, contrôle interne, données probantes.

مقدمة:

على إدارة المؤسسة وضع نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها السهر على مدى سلامة تطبيقه، تعد الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المدقق عند إعداد برنامج التدقيق، وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها، كما أنّ ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يعمل فقط على تحديد طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق، وإنما يعمل أيضا على تحديد العمق المطلوب في عملية فحص تلك الأدلة.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم خطوات التدقيق، وذلك من أجل اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثمة تركيز عملية التدقيق على هذه المواطن، يعبر هذا النظام عن خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها وتحقيق دقة إمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

تتمحور الإشكالية العامة للمقال في السؤال الرئيسي التالي: **ما مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية على سير عمل مدقق الحسابات؟**

إن أهمية الموضوع تكمن في مدى سلامة ومصادقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

تم التركيز في هذه المقالة على المحاور التالية:

- مفاهيم أساسية حول تدقيق الحسابات؛
- حدود تدقيق الحسابات؛
- نظام الرقابة الداخلية؛
- مسؤولية المدقق عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

المحور 1: مفاهيم أساسية حول تدقيق الحسابات

1-1- ماهية تدقيق الحسابات

لقد تعددت مفاهيم تدقيق الحسابات وتنوعت، سيذكر منها ما يلي:

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.¹

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه عملية منتظمة للحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بهدف التأكد من مطابقتها للمعايير الموضوعية، ومن ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.²

تدقيق الحسابات هو عملية منظمة تعتمد على الموضوعية في تجميع وتقييم الأدلة المرتبطة بنتائج العمليات، وهذا للتحقق من مدى مطابقة تلك النتائج للمعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.³

تدقيق الحسابات هو عملية جمع وتقويم أدلة الإثبات و إعداد التقارير التي تعكس مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم هذه العملية بواسطة شخص فني مستقل محايد.⁴

تدقيق الحسابات هو عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة بشأن مزاعم الإدارة حول نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمؤسسة وهذا لتحديد مدى مطابقة هذه النتائج و المعايير القائمة وتوصيلها إلى الأطراف المعنية.⁵

- أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص: 06¹.

²- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003، ص: 09.

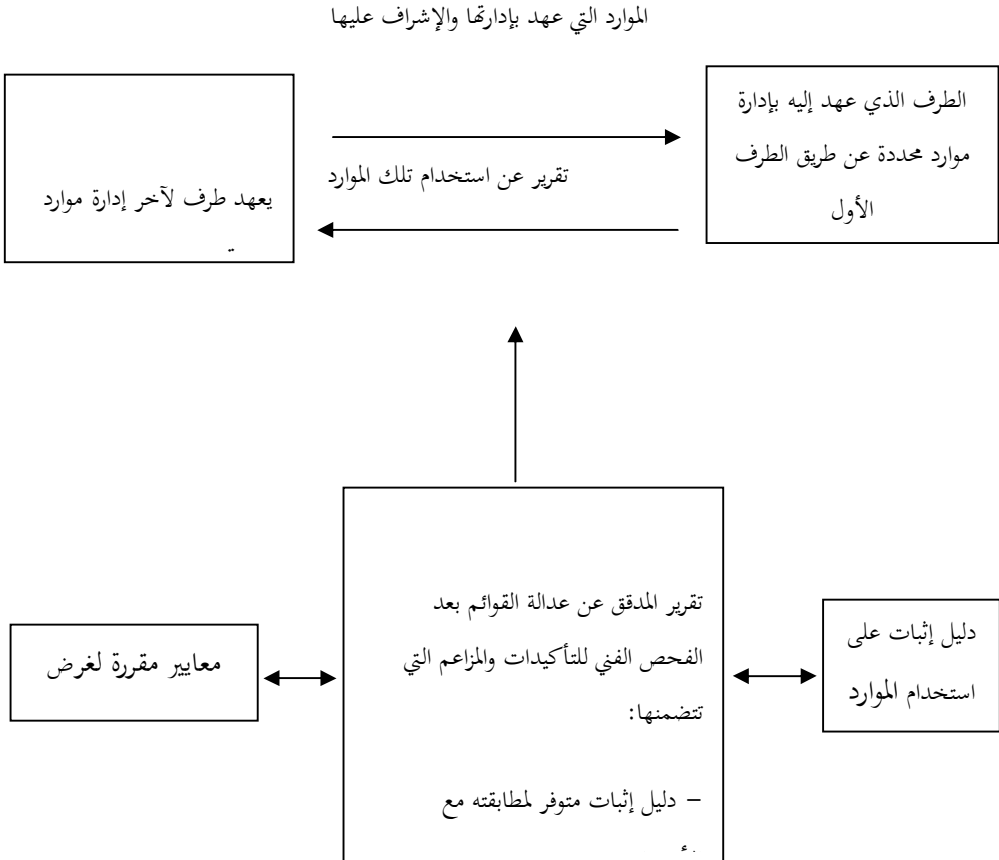
³- محمد الفيومي، عوض لبيب، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 1998، ص: 11.

⁴- حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة: مدخل معاصر"، المكتبة العصرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص: 15.

⁵- حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، "المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 21-22.

يمكن توضيح الملامح الرئيسية لعملية تدقيق الحسابات في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): الملامح الرئيسية لعملية تدقيق الحسابات



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009، ص: 03.

1-2- أهمية تدقيق الحسابات

تكمن أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخدم عدة أطراف تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها المستقبلية.¹
تتمثل هذه الأطراف فيما يلي:²

1-2-1 ادارة المشروع

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم إعدادها من قبل مدقق الحسابات المستقل والمحيد، إذ تعتبر وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعماله بكل شفافية مما يؤدي إلى إعادة انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وزيادة مكافآتهم.

2-2- المستثمرون

أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وأوبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، إلى ضرورة تعيين مدقق حسابات قانوني مستقل ومحيد يطمئن المستثمرين ويساعدهم في اتخاذ القرار، وهذا من خلال توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية القصوى.

2-3- البنوك

تعتمد البنوك ومؤسسات الإقراض على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية وذلك لضمان قدرة المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة.

¹ - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي "، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 11.

² - يوسف محمود جربوع، " مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق "، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص ص: 08-09.

1-3- أهداف تدقيق الحسابات

يمكن توضيح تطور أهداف تدقيق الحسابات من أهداف تقليدية إلى أهداف معاصرة في الجدول التالي.

الجدول رقم (01): الأهداف التقليدية والمعاصرة لتدقيق الحسابات

الأهداف التقليدية	الأهداف المعاصرة
التأكد من مدى صحة ودقة البيانات المحاسبية المدونة في الدفاتر والسجلات المحاسبية	إضافة إلى الاهتمام بالأهداف التقليدية أضيفه أهداف جديدة لعملية تدقيق الحسابات هي:
اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتقليل من فرص ارتكابها	اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على: تدقيق الأهداف المخططة، والقرارات المتخذة لتحقيقها، وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها مختلف القرارات
الخروج برأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات وهذا بالاعتماد على أدلة الإثبات المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات	باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة فمن الضروري أن تشتمل أهداف التدقيق على كافة الوقائع (الوقائع المالية وغير المالية) أي النظام المحاسبي بشقيه (الشق المالي والشق الإداري)
	الحرص على اختيار أدلة وقرائن الإثبات على أساس موضوعي وهذا للتأكد من عدالة القوائم المالية
	التحول في أسلوب تدقيق الحسابات من التدقيق حول الحاسب إلى التدقيق من خلال الحاسب الإلكتروني
	تحقيق أقصى كفاية إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف وذلك عن طريق استخدام معايير الجودة العالمية في عملية تدقيق الحسابات

المصدر: محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 21.

1-5-أنواع تدقيق الحسابات

للتدقيق أنواع عدة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها، ومن هذا المنطلق سيتم التطرق إلى أنواع التدقيق من حيث:

1-أنواع التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق

من هذه الزاوية ينقسم التدقيق إلى نوعين:

1-1- تدقيق خارجي

التدقيق الخارجي هو عملية منظمة، يقوم بها مدقق مستقل عن إدارة المؤسسة، بغرض إبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية التي تخص مؤسسة معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.¹

يسمى التدقيق الخارجي تدقيق محاسبي ومالي، يعمل على تأكيد صحة القوائم المالية أو يقدم نصائح وتوجيهات لصالح مجلس الإدارة لكي تستخدم في المجالات الأخرى.²

التدقيق الخارجي هو عملية فحص من أجل المصادقة على نظامية الحسابات ويقوم به مختص مستقل عن المؤسسة ويسمى محافظ الحسابات.³

1-2- تدقيق داخلي

هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل المؤسسة، يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة من خلال التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات دقيقة للإدارة، كما أنه يمثل أحد فروع الرقابة الداخلية يمد الإدارة بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات المرسومة.⁴

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 07.

² - SCHICK Pierre, "Mémento d'audit interne: Méthode de conduite d'une mission", Dunod, paris, 2007, p.52

³ - A.Hamini, "L'audit comptable et financier", Berti, Alger, première Edition, 2001, P: 08.

- حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص: 16.

يتضح من خلال تحديد مفهوم التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي أن هناك أوجه تشابه بينهما يمكن حصرها في ما يلي:¹

- يمثل كل منهما نظام محاسبي فعال هدفه الأساسي توفير المعلومات الضرورية لإعداد تقارير مالية نافعة؛

- يتطلب كل منهما وجود نظام رقابة داخلي فعال لمنع أو الحد من الأخطاء والتلاعب والغش؛ كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

- وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل بينهما؛

- وجود نظام فعال للتدقيق الداخلي يعني تقليل المدقق الخارجي لكمية الاختبارات وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.

1-3- الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

هناك عدة نقاط اختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يوضح الجدول التالي بعض هذه النقاط.

الجدول رقم (02): الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
يزاول التدقيق الداخلي من قبل العاملين داخل المؤسسة	يزاول التدقيق الخارجي من قبل مدقق مستقل عن المؤسسة
يخدم التدقيق الداخلي بصورة أساسية الإدارة	يمثل التدقيق الخارجي الضامن لمصالح الملاك
التدقيق الداخلي معني باكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش	التدقيق الخارجي معني بالتأكد من سلامة الحسابات وصحتها، وبالتالي فإن عملية اكتشاف الأخطاء والغش تأتي لاحقا
يعتبر المدقق الداخلي محاسب مستقل ولكنه غير مستقل عن الإدارة	يعتبر المدقق الخارجي مستقل تماما عن الإدارة

المصدر: خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

¹ - أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص ص: 16-17.

2- أنواع التدقيق من حيث الإلزام في تنفيذ التدقيق

يقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى:

2-1- تدقيق إجباري¹

وهو التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، فقد ألزم القانون عددا كبيرا من المؤسسات بتدقيق حساباتهم وأهم هذه المؤسسات شركات الأموال.

2-2- تدقيق اختياري²

وهو ذلك التدقيق الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وتلك هي الحالة بالنسبة للمؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، وقد يكون التدقيق إما كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المؤسسة وكما هو موضح في العقد المبروم بين المدقق والعميل.

3- أنواع التدقيق من حيث النطاق التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

3-1- تدقيق كامل

لذلك فهو يناسب المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة إذا أرادة الاعتماد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على مدى قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني بالضرورة توسع المدقق في اختباره³.

3-2- تدقيق جزئي⁴

¹ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

- خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة² الرابعة، 2007، ص: 31.

³ - أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

⁴ - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 22-23.

وفيه يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات التي تكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من عملية جرد المخزون.

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي تم التوصل إليها ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال كما هو الحال في التدقيق الكامل. ويجب على المدقق عند قيامه بهذا النوع من التدقيق الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة الموكلة إليه ونطاقها وهذا ليحمي نفسه ولا ينسب إليه أي إهمال أو تقصير في الأداء.

4- أنواع التدقيق من حيث حجم الاختبارات

يقسم التدقيق من حيث حجم الاختبار إلى:

4-1- تدقيق شامل¹

يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص كل العمليات، ويناسب هذا التدقيق المؤسسات صغيرة الحجم التي يكون عدد عملياتها قليلا نسبيا.

4-2- تدقيق اختياري²

يعتمد هذا النوع من التدقيق على اقتناع المدقق بمثانة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد الأساليب التالية:

- التقدير الشخصي (العينات)؛

- علم الإحصاء (الإحصائية).

يعتمد إتباع المدقق لأحد هذه الأساليب على مدى خبرته و إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: المجتمع، العينة، الوسط الحسابي، الثبوت، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية... إلخ.

¹ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

² - أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، مرجع سبق ذكره، ص: 12-13.

5- أنواع التدقيق من حيث توقيت التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث التوقيت إلى:

5-1- تدقيق نهائي¹

وهو بداية التدقيق بعد انتهاء السنة المالية وإقفال الدفاتر وإعداد القوائم المالية، ويتميز هذا النوع من التدقيق بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المدرجة في الدفاتر، أو تغيير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها، حيث تبدأ عملية التدقيق بعد القيام بعملية ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

5-2- تدقيق مستمر²

والمقصود به قيام المدقق بتدقيق وفحص الحسابات والمستندات بصورة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة محل التدقيق طوال فترة أداء عمله ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية.

المحور 2: حدود تدقيق الحسابات

يمكن اعتبار القيام بوظيفة التدقيق ضمانا على سلامة القوائم المالية وهذا راجع لأسباب عدة أهمها:³

- يتم التوصل إلى الكثير من استنتاجات التدقيق على أساس فحص عينة من الأدلة، غالبا ما تكون القيم النقدية المدونة في القوائم المالية بآلاف أو ربما بالملايين مثل الشيكات المدفوعة والفواتير... الخ. والتدقيق كغيره من الوظائف يؤدي في ظل قيود التكلفة والزمن، وهذا يتطلب فحص عينة من الأدلة المدونة بالقيم النقدية، ويمكن لهذه العينات أن تصمم علميا لتقدم درجة

¹ - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 29-30.

³ - محمد الفيومي، عوض لبيب، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 1998، ص: 28.

كبيرة من الثقة، ورغم ذلك فإن الاستنتاجات المستخرجة من فحص عينة من الأدلة تخضع بالضرورة إلى ظروف عدم التأكد؛

- يتم تجميع بعض الأدلة الظاهرة في القوائم المالية عن طريق الاستفسار من الإدارة سواء كان هذا الاستفسار شفهيًا أو كتابيًا، مثل: التقديرات المرتبطة بإمكانية تحصيل حسابات الزبائن، فإذا كانت الإدارة تفتقر لعنصر الأمان قد يتوصل المدقق إلى استنتاجات غير سليمة عن مدى عدالة القوائم المالية، ويعتبر هذا خطر من المخاطر الملازمة لعملية التدقيق؛

- العنصر البشري معرض إلى عدة عوامل مثل: الإرهاق من كثرة العمل، عدم الاهتمام والسيان وغيرها، قد تدفع بالمدقق إلى الإغفال أو التغاضي عن الأدلة المناسبة، أو فحص النوع الخطأ من الأدلة، أو استخراج استنتاجات غير سليمة من الأدلة التي تم فحصها، وهذا أيضا يعد خطرا من المخاطر الملازمة لعملية التدقيق.

المحور 3: نظام الرقابة الداخلية

3-1- مفهوم الرقابة الداخلية

لقد تعددت مفاهيم الرقابة الداخلية وتنوعت، وفيما يلي سيتم عرض مجموعة من هذه المفاهيم: عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الرقابة الداخلية على أنها خطة تهدف إلى تنظيم الإجراءات اللازمة لحماية ممتلكات المؤسسة ولحفظ السجلات والدفاتر المالية.¹

وتعرف الرقابة الداخلية على أنها التنظيم السليم لقسم المحاسبة، إذ تهدف إلى كشف الأخطاء والغش في الوقت المناسب.²

الرقابة الداخلية عملية تتضمن سلسلة من الأحداث تسعى إلى تحقيق عدة أهداف محددة وليس هدف واحد.³

¹ - محمد السيد سرايا، " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري؛ المعايير والقواعد؛ مشاكل التطبيق العملي"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007، ص: 78.

² - PIGE Benoît et autre, " Comptabilité et audit: Manuel Applications et Corrigés ", Nathan, Paris, 2008, P: 43.

³ - جورج دانيال غالي، " تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 341.

3-2- عناصر الرقابة الداخلية

لم تعد تختص الرقابة الداخلية بالنواحي المحاسبية فقط، ولكنها تعدتها وأصبحت تختص بكافة أوجه النشاط داخل المؤسسة وهذا لضمان تحقيق الأهداف الموضوعية لخدمة كل من إدارة المؤسسة ومراقب الحسابات.

يوضح الجدول التالي المقارنة بين الرقابة الداخلية المحاسبية والرقابة الداخلية الإدارية من ناحية الأهداف والطبيعة.

الجدول رقم (03): المقارنة بين الرقابة الداخلية المحاسبية والرقابة الداخلية الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة الداخلية المحاسبية	الرقابة الداخلية الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الممتلكات من السرقة والضياع وسوء الاستعمال؛ - التأكد من صحة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	- التأكد من كفاءة أداء العمليات التشغيلية؛ - التأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسيات والإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة.
طبيعة عملية الرقابة	- التأكد من أن تنفيذ عمليات المؤسسة يتم وفق نظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من قبل الإدارة؛ - التأكد من تسجيل عمليات المؤسسة في الدفاتر والسجلات وذلك طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.	- التأكد من تنفيذ وتطبيق مختلف الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (واقع ومستقبل) " الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 60.

المحور 4: مسؤولية المدقق عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

4-1- مسؤولية مدقق الحسابات¹

لقد أصدر معهد المحاسبين رأيه على النحو التالي:

فيما يخص الرقابة الداخلية:

لا يعتبر المدقق مسؤولاً عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس الرقابة الإدارية لأنه يهدف إلى تحقيق أكبر كفاءة إنتاجية وضمان تحقيق الخطة المرسومة وتنفيذ السياسات الإدارية فهذا النظام لا يؤثر على المدقق وإذا اتضح العكس يجب عندها دراسة وتقييم هذا الفرع.

فيما يخص الرقابة المحاسبية:

يعتبر المدقق مسؤولاً عن دراسة وتقييم هذا الفرع، لأن هذا الأخير يهدف إلى حماية أصول المؤسسة ضد الاختلاسات والتلاعبات وهناك آراء ترى أن على لزاما على المدقق التقليل من احتمالات الغش والاختلاسات

4-2- طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إلا أن هدفها الأساسي هو الحكم على مدى فاعلية النظام في إنتاج البيانات المحاسبية والحفاظة على ممتلكات المؤسسة وتحديد نواحي الضعف التي تتطلب فحصاً مستفيضاً أكثر من غيرها، فيما يلي سيتم عرض أهم طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمتمثلة في:

1- طريقة التقرير الوصفي

ترتكز هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة الداخلية وذلك من خلال شرح تدفق العمليات والبيانات وذلك من خلال تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات.²

-زهير الحدرب، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الاولى، 2010، ص ص:

¹ 139-140.

² - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 275.

2- طريقة قائمة الاستقصاء¹

تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة تشمل إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تمكن من الاستفسار عن تفاصيل العمل والخطوات المنتهجة في كل مركز نشاط ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المدقق من مراعاة الاعتبارات التالية وهي:

- تبيان مصادر المعلومات المستعملة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها؛
- التفرقة بين نواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- الاحتواء على وصف تفصيلي لمختلف نواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

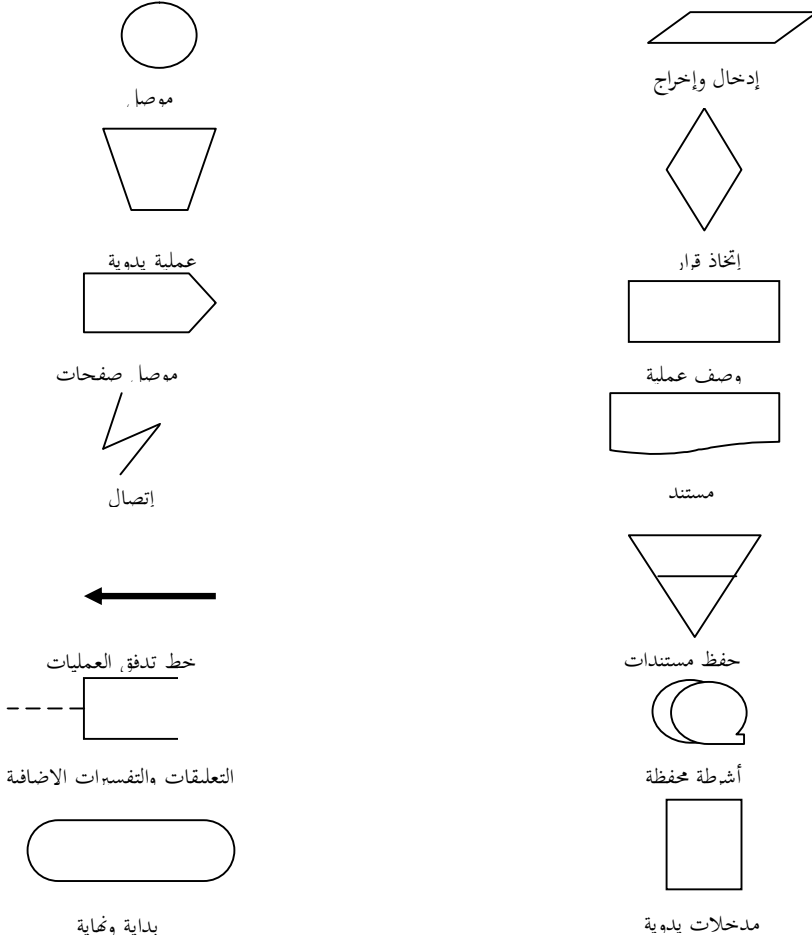
3- طريقة خرائط التدفق

تعرف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز كتعبير عن مسار تدفق المستندات داخل المؤسسة، وبعبارة أخرى تبين خريطة التدفق الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل يستخدم داخل المؤسسة.² يبين الشكل رقم (01) الرموز المستعملة في خريطة التدفق.

¹ - حسين القاضي، حسين دحدوح، نفس المرجع السابق، ص: 275.

² - محمد سمير الصبان، وآخرون، " الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل تطبيقي " الدار الجامعية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1996، ص: 75.

الشكل رقم (02): الرموز المستخدمة في خرائط التدفق



المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة للإطار النظري والإجراءات العملية"، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 301.

خاتمة:

لقد نشأ التدقيق بنشوء الحضارة الإنسانية وتطور بتطورها، فأصبح يمثل عملية فحص لمستندات ودفاتر المؤسسة بغية التحقق من صحة العمليات وإبداء رأي في محايدها وهذا يعتمد على مدى مثانة نظام الرقابة الداخلية وكنسجة للأهمية الفائقة التي وصل إليها التدقيق فقد تفرع لعدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر للتدقيق إليه خلالها.

بات ضمان نمو وكبر حجم المؤسسة مرتبطا بقوة الرقابة الداخلية لأنها تمثل الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف إلى المحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاية استخدامها، وتحقيق دقة إمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

لم تعد تهتم الرقابة الداخلية بالنواحي المحاسبة فقط بل توسعت لتشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة، فهي تهدف إلى حماية أصولها وضمان دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها، وكذا الالتزام بالسياسات الإدارية والاستخدام الكفء للموارد وبالرغم من تعدد طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إلا أن هدفها الأساسي هو الحكم على فاعلية النظام في إنتاج البيانات المحاسبية وتحديد نواحي الضعف بغية معالجتها.

قائمة المراجع:

- المراجع باللغة العربية

- أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء، الأردن، الطبعة الثانية، 2005.
- أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
- أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009.
- جورج دانيال غالي، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة: مدخل معاصر"، المكتبة العصرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة للإطار النظري والإجراءات العملية"، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
- حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، "المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الرابعة، 2007.
- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003.
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري؛ المعايير والقواعد؛ مشاكل التطبيق العملي"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007.
- محمد الفيومي، عوض لبيب، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 1998.
- محمد سمير الصبان، وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل تطبيقي"، الدار الجامعية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1996.

- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- زهير الحدرب، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
- المراجع باللغة الفرنسية

- A.Hamini, " **L'audit comptable et financier** ", Berti, Alger, première Edition, 2001.
- PIGE Benoît et autre, " **Comptabilité et audit: Manuel Applications et Corrigés** ", Nathan, Paris, 2008.
- SCHICK Pierre, " **Mémento d'audit interne: Méthode de conduite d'une mission** ", Dunod, Paris, 2007.