مراحل عمل المدقق الداخلي، وأثرها في تعزيز فاعلية نظم الرقابة الداخلية

The Stages of Internal Auditor Work and Their Impact on Enhancing the Effectiveness of Internal Control Systems

يحياوي أحمد*، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة (الجزائر)،

تاريخ الاستلام : 2025/09/19 ؛ تاريخ المراجعة : 2025/11/06 ؛ تاريخ القبول : 2025/12/31

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى تقييم دور المدقق الداخلي في تعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات. تعتمد الدراسة على تحليل المراحل المنهجية التي يتبعها المدقق الداخلي، والتي تتضمن التخطيط، التقييم، التنفيذ، والمراجعة، مع التركيز على مساهمة كل مرحلة في كفاءة نظم الرقابة بهدف تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. وقد طرحت الإشكالية التالية: كيف تسهم مراحل عمل المدقق الداخلي في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية؟ ولإجابة هذه الإشكالية، تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي. وقد توصلت النتائج إلى أن المدقق الداخلي يلعب دورًا حيويًا في تحسين نظم الرقابة الداخلية من خلال اتباع منهجيات منظمة عبر جميع مراحل التدقيق. كما أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين فعالية المدقق وكفاءة نظم الرقابة. وتوصي الدراسة بضرورة تعزيز دور المدقق الداخلي في كافة مراحل العمل لضمان تحسين النظام الرقابي، وتقليل المخاطر، ودعم تحقيق الأهداف المؤسسية، بالإضافة إلى تعزيز الشفافية والاستدامة في العمليات.

الكلمات المفتاح: المدقق الداخلي ؛ الرقابة الداخلية ؛ نظم الرقابة الداخلية ؛ التدقيق الداخلي؛ المراجعة.

تصنيف JEL : M42؛ M48؛ D78 .

Abstract:

This study aims to evaluate the role of the internal auditor in enhancing the effectiveness of internal control systems within organizations. The research relies on analyzing the methodological stages followed by the internal auditor, which include planning, assessment, implementation, and review, focusing on the contribution of each stage to the efficiency of the control systems in achieving the strategic goals of the organization. The study raises the following problem: How do the stages of the internal auditor's work contribute to improving the effectiveness of internal control systems? To address this issue, a descriptive and analytical approach was adopted. The results indicate that the internal auditor plays a vital role in enhancing internal control systems by following structured methodologies across all audit stages. Furthermore, the findings reveal a positive relationship between the effectiveness of the auditor and the efficiency of the control systems. The study recommends the need to strengthen the role of the internal auditor in all work stages to ensure the improvement of the control system, reduce risks, and support the achievement of organizational objectives, in addition to promoting transparency and sustainability in operations.

Keywords: internal auditor; internal control; internal control; internal control systems; internal auditing; review

Jel Classification Codes : M42 ؛M48 ؛D78

* المؤلف المرسل

I- تمهيد :

تعتبر نظم الرقابة الداخلية أحد الأعمدة الأساسية في أي مؤسسة، حيث تلعب دورًا محوريًا في تحقيق أهدافها الاستراتيجية وضمان استدامتها. تساهم هذه النظم في تعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المالية والإدارية، مما يساعد في اتخاذ قرارات مستنيرة. في ظل البيئة المتغيرة والمعقدة التي تواجهها المؤسسات اليوم، تزداد أهمية المدققين الداخليين كضمانة للشفافية والكفاءة.

إن المدقق الداخلي يعمل على تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية من خلال مجموعة من المراحل المرتبطة بعملياته، بدءًا من التخطيط وصولًا إلى تنفيذ التقييمات. يلزم أن يكون المدققون الداخليين على دراية كافية بالمعايير الدولية والإجراءات المعتمدة لضمان التزام المؤسسة بتلك المعايير، وذلك لتفادي المخاطر المحتملة وتحقيق نتائج فعالة.

تتطلب التحديات المتزايدة في عالم الأعمال أن يكون هناك تنسيق وثيق بين المدققين الداخليين وإدارة المؤسسة، لضمان فعالية نظم الرقابة الداخلية. يجب على المدققين تبني استراتيجيات مرنة تتماشى مع متطلبات السوق الحالية والمستقبلية، مما يجعل دورهم حيويًا في تعزيز الأداء المؤسسي.

من خلال هذا التمهيد، يتضح أن دراسة دور المدقق الداخلي ومراحل عمله تعد ضرورية لفهم كيفية تعزيز فاعلية مكونات نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات، مما يؤدي إلى تحقيق أهدافها بكفاءة وشفافية.

- **إشكالية الدراسة:**

يعد دور المدقق الداخلي أساسيًا في تعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية، إلا أن العديد من المؤسسات تواجه تحديات في تنفيذ هذه المهام بفعالية. بناءً على ذلك، يطرح التساؤل الرئيسي التالي :

كيف تساهم مراحل عمل المدقق الداخلي في تعزيز فاعلية نظم الرقابة الداخلية؟

تتفرّعُ عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة، من أهمها:

- ✓ ما هي المراحل الرئيسية لعمل المدقق الداخلي؟
- ✓ كيف تؤثر كل مرحلة من مراحل عمل المدقق الداخلي على عناصر نظم الرقابة الداخلية؟
- ✓ ما هي التحديات التي تواجه المدققين الداخليين أثناء تنفيذ مهامهم؟

- **فرضيات الدراسة:**

بناءً على الأسئلة الفرعية، تم صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ تساهم مراحل عمل المدقق الداخلي بشكل فعّال في تعزيز مكونات نظم الرقابة الداخلية؛
- ✓ هناك علاقة إيجابية بين فعالية المدقق الداخلي وكفاءة نظم الرقابة الداخلية؛
- ✓ يتطلب تحسين الأداء في نظم الرقابة الداخلية تعزيز دور المدقق الداخلي في جميع مراحل عمله.

- **أهداف الدراسة:**

تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- ✓ تحليل مراحل عمل المدقق الداخلي وتأثيرها على نظم الرقابة الداخلية؛
- ✓ استكشاف العلاقة بين فعالية المدقق الداخلي وكفاءة نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقديم توصيات لتعزيز دور المدقق الداخلي في تحسين نظم الرقابة الداخلية.

- **منهجية وأدوات الدراسة:**

اعتمدت هذه الدراسة المنهج الوصفي لفهم وتحليل العلاقة بين المتغيرات الرئيسة. استخدم الباحث المسح المكتبي للأدبيات المتاحة، بما في ذلك الكتب والمقالات العلمية، لاستنباط العلاقة النظرية بين مراحل عمل المدقق الداخلي وفعالية نظم الرقابة الداخلية. يساعد هذا المنهج في ترتيب العلاقة بين المتغيرات وتحديد كيفية تأثير المدقق الداخلي في تعزيز فعالية الرقابة.

- **الدراسات السابقة والقيمة المضافة للدراسة الحالية:**

تعتبر الدراسات السابقة أساسًا ومنطلقًا لمسار الدراسة الحالية. بناءً على الإشكالية المطروحة، تم اختيار عينة من الدراسات السابقة ذات العلاقة، منها ما يتوافق مباشرة مع موضوع الدراسة الحالية، والتي تركز على تأثير التدقيق الداخلي على فاعلية نظم الرقابة الداخلية. كما تشمل دراسات تربط بين التدقيق والأنظمة المحاسبية، نظرًا للعلاقة الوثيقة بينهما. فيما يلي عرض للدراسات السابقة ذات الصلة:

- **دراسة شملال نجاة (2016** :(بعنوان "تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية". سعت هذه الدراسة إلى تقييم تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في سياق نظم المعلومات المحاسبية. وقد توصلت النتائج إلى أن التدقيق الداخلي يلعب دورًا مهمًا في تعزيز فعالية وكفاءة النظام من خلال دعم مكانة المدقق الداخلي وربطه بالهيكل التنظيمي العلوي. كما أكدت الدراسة على أهمية استقلالية المدقق الداخلي وضرورة امتلاكه للمهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ عمليات التدقيق بفاعلية. (نجاة، 2016)
- **دراسة العيد محمد، بن نعمة سليمة، ودواح بلقاسم (2015** :(بعنوان "دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الاقتصادية". استكشفت هذه الدراسة أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة ودوره في تحسين كفاءة وفاعلية المؤسسة الاقتصادية. كما أظهرت الحاجة إلى أنظمة رقابة فعالة تحمي الموارد وتمنع التلاعب. توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي أصبح أداة أساسية في الإدارة الحديثة، حيث يوفر بيانات دقيقة تدعم اتخاذ القرارات. (محمد، بن نعمة، و دواح، 2015)

تتناول الدراسة الحالية مراحل عمل المدقق الداخلي وتأثيرها على تعزيز فعالية مكونات نظم الرقابة الداخلية. وتعتمد الدراسة على تحليل العلاقة التكاملية بين مراحل التدقيق المختلفة، مثل التخطيط والتنفيذ والمتابعة، وتأثير كل مرحلة على تحسين فعالية الرقابة الداخلية.

بينما ركزت الدراسات السابقة بشكل رئيسي على التأثير العام للتدقيق الداخلي على كفاءة وفاعلية نظم الرقابة، فإنها لم تتناول كيفية تأثير كل مرحلة من مراحل التدقيق على مكونات النظام بشكل فردي، وهو ما تسعى الدراسة الحالية لتوضيحه.

- **هيكل الدراسة:**

تتألف هذه الدراسة من محورين رئيسيين. يبدأ المحور الأول بتوضيح الأسس الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، مع تسليط الضوء على مكوناته وفقًا لمختلف النماذج، مثل نموذج كوسو (COSO) ونموذج كُوبِيت (COBIT) ونموذج31000 ISO وغيرها. كما يتناول المحور أيضًا آلية تقييم هذه الأنظمة وأهم التحديات التي قد تواجهنا أثناء عملية التقييم. أما في المحور الثاني، يتم استعراض خطوات عمل المدقق الداخلي وتأثيرها على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.

I.1– أليات تقييم نظم الرقابة الداخلية ومشاكله:

I.1.1– مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

أدى الاهتمام المتزايد من قبل الباحثين والخبراء والهيئات الدولية بنظام الرقابة الداخلية إلى ظهور العديد من التعريفات المختلفة له، والتي تختلف في مضمونها وزاوية رؤيتها. وفيما يلي أبرز التعريفات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين في سنة 1949 نظام الرقابة الداخلية بأنه: "يشمل الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تقرها المؤسسة، بهدف حماية أصولها، وضمان دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وتعزيز الكفاءة في الأعمال، وتشجيع تنفيذ السياسات الإدارية." (محمد و عباس، 2009، الصفحة:169)، كما عرف مجمع المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية نظام الرقابة الداخلية على أنه: "وظيفة يؤديها موظفون داخل المؤسسة، تتضمن الفحص الانتقائي للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات، والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ودقيقة وكافية." (سرياء، 2007، الصفحة: 126)

من خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من الإجراءات والسياسات المنظمة التي تعتمدها المؤسسة بهدف حماية أصولها، وضمان دقة وموثوقية البيانات المالية، وتعزيز الكفاءة التشغيلية، والتأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية

والقوانين المعمول بها. يتضمن هذا النظام تقييمًا مستمرًا للإجراءات والعمليات، وعمليات الفحص الانتقائي، ويعمل على توفير إطار فعال للمراقبة والتقويم من قبل الموظفين الداخليين، مما يسهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وتقليل المخاطر المحتملة.

I.1. 2- مكونات نظم الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز فعاليتها:

تعتبر نظم الرقابة الداخلية من العوامل الحاسمة لضمان كفاءة وفاعلية العمليات داخل المؤسسات. فهي تهدف إلى حماية الأصول، ضمان الدقة في التقارير المالية، وتحقيق الالتزام باللوائح والقوانين المعمول بها. إن وجود نظام رقابة داخلي قوي يُعزز من قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية ويدعم اتخاذ القرارات المبنية على المعلومات الصحيحة.

تتعدد النماذج المعتمدة لتقييم نظم الرقابة الداخلية، وكل نموذج يقدم إطارًا محددًا يساهم في تحسين فعالية هذه النظم. ومن بين النماذج البارزة، نجد نموذجCOSO ، COBIT، وISO 31000، حيث تتضمن كل منها مكونات رئيسية تؤثر بشكل مباشر على أداء المؤسسة. فيما يلي، سيتم عرض مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق كل نموذج من هذه النماذج، موضحةً أهم العناصر التي تساهم في تعزيز فعالية الرقابة الداخلية.

I.1.2.1-نموذجCOSO: نموذج[†] COSO هو إطار شامل يهدف إلى تحسين كفاءة وفعالية العمليات التنظيمية وتقليل المخاطر المرتبطة بالأخطاء والتجاوزات. يُعتبر هذا النموذج أحد أبرز الإطارات لتقييم نظم الرقابة الداخلية، وتعتبر لجنة.COSO الهيئة المسؤولة عن إصدار هذا النموذج، حيث اقرت بأن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمس مكونات تتمثل فيما يلي: (COSO, 2013, pp. 1-15).

- بيئة الرقابة: تشمل الثقافة التنظيمية والقيم الأخلاقية للمنظمة، والتي تؤثر على كيفية إدراك المخاطر ومعالجتها.
- تقييم المخاطر: يتضمن تحديد وتقييم المخاطر المحتملة التي قد تواجه المنظمة، وتطوير استراتيجيات للتعامل معها.
- الأنشطة الرقابية: تشمل السياسات والإجراءات المصممة لضمان تنفيذ الأهداف وتحقيق الفعالية.
- المعلومات والاتصال: تتعلق بتبادل المعلومات ذات الصلة مع جميع المعنيين داخل وخارج المؤسسة لضمان اتخاذ قرارات مستنيرة.
- المراقبة: تعني تتبع فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقييمه بشكل دوري لتحسين الأداء

I.1.2.2-نموذجCOBIT : نموذج[‡] COBIT هو إطار يركز على حوكمة تكنولوجيا المعلومات وإدارتها، ويهدف إلى ضمان تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحسين فعالية تكنولوجيا المعلومات. تُعتبر ISACA الجهة المسؤولة عن إصدار هذا النموذج، حيث تحدد المكونات الأساسية لهذا النموذج كما يلي.(ISACA, 2012, pp. 17-22) :

- الأهداف: توضيح الأهداف الاستراتيجية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وتوافقها مع أهداف المؤسسة.
- العمليات: تتعلق بالعمليات اللازمة لتحقيق الأهداف المحددة، وضمان تحقيق الفعالية والكفاءة.
- الموارد: تتعلق بتحديد وإدارة الموارد المطلوبة لتحقيق الأهداف.
- المخاطر: تشمل التعرف على المخاطر المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات وتطوير استراتيجيات للتخفيف منها.

I.1.2.3-نموذجCOCO : نموذج (Criteria of Control) COCO يركز على مفهوم الشفافية في العمليات والأنشطة داخل المؤسسة، ويشدد على أهمية المراجعة المستمرة لتقييم فعالية نظام الرقابة. الجهة المسؤولة عن إصدار هذا النموذج هي المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، حيث يتكون النظام من المكونات التالية.(Canadian, 1995, pp. 5-10) :

- الغرض والالتزام :يشمل الالتزام بالغايات المحددة والتأكد من تحقيقها.
- القدرة :تتعلق بالقدرة على تحقيق الأهداف وضمان الكفاءة.
- الأنشطة :تشمل الأنشطة والعمليات التي تساهم في تحقيق الأهداف.

[†] (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)
[‡] (Control Objectives for Information and Related Technologies)

- المراقبة والمراجعة :تركز على أهمية المراقبة المستمرة لتقييم الأداء.

I.1.2.1.4-نموذج ISO 31000 : نموذج ISO 31000 هو معيار دولي لإدارة المخاطر، يوفر مبادئ وإرشادات للمؤسسات لتطوير نظام فعال لإدارة المخاطر. الجهة المسؤولة عن إصدار هذا النموذج هي المنظمة الدولية للتوحيد القياسي(ISO) ، حيث تتكون مكوناته من.(International, 2018, pp. 1-12) :

- إطار إدارة المخاطر :يتناول الهيكل التنظيمي والعوامل التي تؤثر على إدارة المخاطر.
- عملية إدارة المخاطر :تشمل تحديد وتقييم وإدارة المخاطر بطريقة شاملة.

I.1.2.1.5-نموذج Turnbull : نموذج Turnbull هو إطار يركز على أهمية الرقابة الداخلية والشفافية في التقارير المالية، ويحدد مسؤوليات مجلس الإدارة في تطبيق نظم الرقابة. الجهة المسؤولة عن هذا النموذج هي لجنةTurnbull ، حيث يتضمن المكونات التالية : .(Turnbull, 1999, pp. 1-22)

- مسؤولية مجلس الإدارة :تؤكد على أهمية وجود مجلس إدارة نشط وفعال في مراقبة الأنشطة.
- تقييم المخاطر :يتطلب من المؤسسة تقييم المخاطر بشكل دوري.
- التحكم في الأنشطة :يشمل العمليات التي تساعد في تحقيق الأهداف.
- المراجعة والتقييم :تركز على أهمية المراجعة الدورية لنظام الرقابة.

I.1.2.1.6-نموذج Basel Framework : إطار Basel يهدف إلى تحسين فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسات المالية، ويحدد المبادئ الأساسية لإدارة المخاطر في القطاع المصرفي. الجهة المسؤولة عن هذا الإطار هي لجنة بازل للرقابة المصرفية، حيث تتضمن المكونات.(Basel, 2012, pp. 1-30) :

- إدارة المخاطر :تتعلق بتطوير استراتيجيات فعالة لإدارة المخاطر.
- الرقابة الداخلية :تشمل التحقق من فعالية نظم الرقابة.
- التقارير :تتعلق بإعداد التقارير المالية بشكل دقيق وشفاف.

I.1.2.1.7-نموذج(SOX) Sarbanes-Oxley Act : قانون Sarbanes-Oxley هو تشريع أمريكي يهدف إلى تعزيز الشفافية والمساءلة في الشركات، ويتضمن متطلبات صارمة بشأن الرقابة الداخلية والإفصاح المالي. الجهة المسؤولة عن هذا القانون هي الكونغرس الأمريكي، حيث تشمل مكوناته.(U.S. Congress, 2002, pp. 1-30) :

- التعليمات الخاصة بالتحكم الداخلي :تحدد المعايير المطلوبة لنظم الرقابة.
- الإفصاح المالي :تتطلب تقديم معلومات مالية دقيقة.
- مراجعة الحسابات :تركز على أهمية مراجعة الحسابات بشكل دوري.

I.1.2.1.8-نموذج King Report :تقرير King هو وثيقة توجيهية تركز على حوكمة الشركات في جنوب إفريقيا، ويشمل مبادئ توجيهية لحوكمة الشركات والرقابة الداخلية. الجهة المسؤولة عن هذا التقرير هي لجنةKing ، حيث يتضمن مكوناته ,King, 2002) : pp. 1-56).

- حكم المؤسسة :تركز على أهمية وجود نظام حوكمة فعال.
- المسؤولية الاجتماعية :تؤكد على دور المؤسسات في خدمة المجتمع.
- الرقابة الداخلية :تركز على أهمية نظم الرقابة في تحقيق الأهداف.

I.1.2.1.9-نموذج(Enterprise Risk Management) ERM : نموذج ERM هو إطار شامل لإدارة المخاطر في المؤسسات، يهدف إلى تحديد وتقييم وإدارة المخاطر بطريقة متكاملة لتحقيق الأهداف المؤسسية. الجهة المسؤولة عن إصدار هذا النموذج هي لجنةCOSO ، حيث تشمل مكوناته.(COSO, 2004, pp. 1-32) :

- تحديد المخاطر :يتعلق بتحديد المخاطر المحتملة التي قد تواجه المؤسسة.
- تقييم المخاطر :يتضمن تقييم تأثير المخاطر.
- إدارة المخاطر :تشمل تطوير استراتيجيات فعالة للتعامل مع المخاطر.

I.2.1.10- نموذجJ-SOX : نموذج J-SOX هو نظام رقابة داخلي تم تطويره في اليابان لتعزيز الشفافية والمساءلة في التقارير المالية، ويشمل متطلبات صارمة للرقابة الداخلية. الجهة المسؤولة عن هذا النموذج هي وكالة الخدمات المالية اليابانية، حيث تتضمن مكوناته.(Japan's Financial, 2006, pp. 1-18) :

- نظام الرقابة الداخلية :يتعلق بتطوير نظام فعال للرقابة.
- التقارير المالية :تتطلب تقديم معلومات مالية دقيقة.
- مراقبة الأداء :تركز على أهمية مراقبة الأداء المالي.

I.2.1.11-نموذجPCAOB : PCAOB [§]هو هيئة تنظيمية أمريكية تهدف إلى تحسين نوعية التدقيق والمراجعة من خلال وضع معايير للرقابة الداخلية وتقييمها. الجهة المسؤولة عن هذا النموذج هي مجلس الرقابة على المحاسبة للشركات العامة، حيث تشمل مكوناته : (Public, 2007, pp. 1-22).

- تقييم الرقابة الداخلية :يتعلق بتقييم فعالية نظم الرقابة؛
- معايير التدقيق :تتضمن معايير محددة لمراجعة الحسابات؛
- المراجعة المستقلة :تركز على أهمية وجود مراجعة مستقلة لضمان الشفافية.

I.2-خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية في عمل المدقق، ولتحقيق ذلك يعتمد المدقق على مجموعة من الخطوات كما يلي: (بوتين، 2005، الصفحات: 73-74)

I.2. 1- وصف النظام: تتطلب المعايير الدولية للمراجعة أن يحصل المدقق على فهم كافٍ للرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة. يشمل ذلك الحصول على معلومات عن المؤسسة ومكونات الرقابة الداخلية من خلال مناقشات مع الموظفين المعنيين والرجوع إلى الوثائق المختلفة مثل اللوائح المحاسبية، الخرائط التنظيمية، وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق. (أحمد و القاضي، 2009، الصفحة: 298)

I.2.2- اختيار الفهم: يعمل المدقق على فهم النظام المتبع ويؤكد ذلك من خلال إجراء اختبارات الفهم والتطابق. يقوم المدقق بتتبع العمليات والتأكد من أنه قد فهم جميع أجزائها بشكل صحيح.

I.2. 3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: يساعد تقييم النظام في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية. يُعتبر نظام الرقابة الجيد أساساً للحصول على معلومات مالية موثوقة. يعتمد المدقق في هذه المرحلة على تحليل نقاط القوة والضعف في النظام، من خلال استمارات مغلقة تحتوي على أسئلة يتم الإجابة عليها بنعم أو لا، مما يتيح له استنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف بشكل نظري.

I.2. 4- اختبارات الاستمرارية: يؤكد المدقق من خلال اختبارات الاستمرارية أن نقاط القوة التي تم تحديدها في التقييم الأولي مطبقة بشكل مستمر في الواقع. تُعتبر هذه الاختبارات ذات أهمية قصوى لأنها تضمن أن الإجراءات المعتمدة فعالة ولا تتوقف.

[§] (Public Company Accounting Oversight Board)

I.2. 5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: تمثل هذه الخطوة النهاية لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية. بعد إجراء الخطوات السابقة، يصبح المدقق في وضع يمكّنه من الحكم على فاعلية وكفاءة النظام، وبالتالي يمكنه اقتراح تحسينات وتحديد الثغرات والنقاط الضعيفة فيه.

I.3.مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلي:

إن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية رغم الدور الذي تلعبه في معرفة الوضع الحالي للمؤسسة وتحديد نقاط القوة والضعف لهذا النظام، إلا أنها حقيقة لا يوجد أي نظام وإلا له معيقات أو مشاكل تواجهه، فعليه تقييم نظام الرقابة الداخلية عبر مراحل وخطوات التي تمر بها تواجهها عدة مشاكل يمكن تبيانها وفق الآتي: (عبد الله، 1998، الصفحة: 167)

I.3. 1- المشكلة الأولى: تكمن في اختلاف نتائج التقييم، حيث يمكن أن يتوصل مراجعو الحسابات إلى نتائج متباينة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة معينة. يعود هذا الاختلاف إلى عوامل مثل اختلاف المعايير الشخصية لكل مراجع، فبينما يعتبر ما هو ملائم لأحدهم قد لا يكون كذلك بالنسبة للآخر. كما أن استخدام طرق تقييم متنوعة ووضع أولويات مختلفة للعناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلية يساهم في هذه المشكلة.

I.3. 2-المشكلة الثانية: تتمثل في استهلاك الوقت، حيث تستغرق عملية التقييم وقتًا طويلاً، مما يضع المراجع أمام معيارين متناقضين: أحدهما يدفعه للاندفاع في التقييم، والآخر يؤجل التقييم إلى ما بعد الانتهاء من عملية المراجعة كليًا. وهذا يخلق ضغطًا من كلا الجانبين، حيث تعتبر عملية التقييم عبئًا على المراجع.

I.3.3-المشكلة الثالثة تتجلى في صعوبة الحكم على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة، بسبب العلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف الحسابات. هذه التعقيدات تصبح أكثر وضوحًا عند التعمق في عمليات الفحص.

I.3. 4-المشكلة الرابعة هي نقص الموارد، حيث تعاني العديد من المؤسسات من عدم كفاية الموارد البشرية والمادية اللازمة لإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية، مما يقلل من دقة التقييم أو يؤدي إلى عدم إجراء تقييم كافٍ.

I.3. 5-المشكلة الخامسة تتمثل في عدم التوافق بين السياسات والإجراءات. يمكن أن تكون هناك فجوات بين السياسات المكتوبة والإجراءات الفعلية المتبعة، مما يؤدي إلى نتائج تقييم مضللة.

I.3. 6-المشكلة السادسة هي مقاومة التغيير، حيث يواجه المدققون أحيانًا مقاومة من الموظفين أو الإدارة عند محاولة تقييم أو تعديل نظام الرقابة الداخلية، مما قد يعرقل عملية التقييم.

I.3. 7-المشكلة السابعة تتعلق بصعوبة قياس الأداء، حيث يعد قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية تحديًا بسبب عدم وجود مقاييس واضحة أو مؤشرات أداء يمكن الاعتماد عليها.

I.3. 8- المشكلة الثامنة، التي تتعلق بالتغيرات المستمرة في البيئة التنظيمية. هذه التغيرات تتطلب إعادة تقييم مستمرة لهذه الأنظمة.

I.3. 9-المشكلة التاسعة ترتبط بتأثير التكنولوجيات الجديدة، حيث تؤثر التكنولوجيا الحديثة على أنظمة الرقابة الداخلية، ويتطلب ذلك من المدققين فهم أدوات وتطبيقات جديدة، مما قد يؤدي إلى تقييم غير دقيق إذا لم يتم التكيف بشكل صحيح.

I.3. 10-المشكلة العاشرة المتعلقة بعدم كفاية التدريب، حيث يفتقر الموظفون والمدققون في بعض الأحيان إلى التدريب الكافي لفهم الأنظمة المعقدة، مما يؤدي إلى تقييم غير دقيق أو غير كامل.

I.3. 11- المشكلة الحادية عشرة تشمل تعارض المصالح، حيث يمكن أن تتداخل مصالح الأفراد أو الأقسام المختلفة داخل المؤسسة، مما يؤدي إلى تقييمات غير موضوعية أو محاباة بعض الأنظمة على حساب أخرى.

I.3. 12- المشكلة الثانية عشرة تتعلق بعدم وجود ثقافة الالتزام بالرقابة الداخلية. إن غياب الالتزام من قبل الإدارة العليا وموظفي المؤسسة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يؤثر سلبًا على فعالية التقييم ويقلل من جدواه.

I.4- القيود التي تؤثر على كفاءة الرقابة الداخلية:

تتنوع القيود التي قد تؤثر على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات، ويمكن حصرها في النقاط التالية: (سمراء، 2017، الصفحة: 55)

I.4. 1- الأخطاء الحكمية: يمكن أن تتأثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية بسبب اتخاذ الإدارة لقرارات غير مستندة إلى الواقع، أو نتيجة الانشغال بالمهام الروتينية بسبب نقص المعلومات أو ضيق الوقت، أو نتيجة لضغوط أخرى تواجهها الإدارة. تؤدي هذه الأخطاء إلى اتخاذ قرارات غير دقيقة، مما يؤثر سلبًا على فعالية النظام.

I.4. 2- سوء فهم الموظفين للتعليمات: يمكن أن يتعرض نظام الرقابة الداخلية للانهيار نتيجة عدم فهم الموظفين الصحيح لتعليمات الإدارة. يمكن أن ينتج عن ذلك ارتكاب أخطاء نتيجة الإهمال، قلة التركيز، أو الإرهاق. كما أن التغيرات المؤقتة أو الدائمة في طاقم العمل أو الأنظمة والإجراءات قد تسهم في خلق غموض يؤدي إلى عدم الالتزام بتعليمات الرقابة.

I.4. 3- احتمالية التواطؤ: هناك احتمال لحدوث تواطؤ بين بعض الموظفين لتعطيل إجراءات الرقابة الداخلية، سواء مع أطراف داخلية أو خارجية. يؤثر هذا التواطؤ سلبًا على فعالية النظام، مما يجعله عرضة للاختراقات والتجاوزات.

I.4. 4- تجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية: قد تتجاوز الإدارة الضوابط المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لمصالح شخصية، مما يعرض نظام الرقابة للخطر. بالإضافة إلى ذلك، فإن عدم تحديث السياسات والإجراءات بما يتناسب مع تغير الأصول، أو تدهور تطبيق هذه الإجراءات مع مرور الزمن، قد يسهم أيضًا في ضعف فعالية الرقابة.

I.4. 5- التعطيل المؤقت للنظام: تعتمد كفاءة نظام الرقابة الداخلية على أداء الأفراد المعنيين بإدارته. إلا أنه قد يحدث سوء فهم أو أخطاء في التقدير أو إهمال أو نزاعات أو شعور بالتعب بين الأفراد، مما قد يتسبب في تعطيل مؤقت للنظام. بالإضافة إلى ذلك، قد يواجه النظام صعوبات نتيجة التغيرات البيئية التي لا تتبعها تعديلات فورية في نظام الرقابة لمواكبة تلك التغيرات.

II- خطوات عمل المدقق الداخلي وأثرها على تحسين نظام الرقابة الداخلية:

باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة أساسية لا تستغني عنها المؤسسات الاقتصادية أصبحت ضرورة للإدارة بحيث تحقق رقابة فعالة على أعمال المؤسسات، ولتحقيق هذه الأهداف لا بد من المدقق الداخلي اتباع نراحل عمل واضحة، واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتواصل إليها وتتمثل مراحل انجاز المهمة في مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق الداخلي في سبيل مراجعة وفحصه وتقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة.

II.1- مفهوم التدقيق الداخلي:

يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه عملية فحص دقيقة لأنشطة المؤسسة، بما في ذلك دفاترها وسجلاتها ومستنداتها، يتم تنفيذها من قبل قسم أو إدارة داخلية. يُعد التدقيق الداخلي جزءًا أساسيًا من نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم موظف من داخل المؤسسة بإجراء الفحص، والتأكد من التزام عمليات التسجيل في الدفاتر والسجلات بالمعايير المحاسبية المتبعة. يعتبر التدقيق الداخلي أداة رقابية تُستخدم من قبل الإدارة، حيث يتم تنفيذها من قبل موظف خاضع لإشراف الإدارة. ومن بين المسؤوليات الرئيسية للتدقيق الداخلي في تقديم المعلومات للإدارة ما يلي: (يورة، 2014/2014، الصفحة: 37)

- التحقق من دقة وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- تقييم مدى كفاءة تنفيذ المهام داخل الأقسام المختلفة بالمؤسسة؛
- فحص فعالية النظام المحاسبي ومدى دقته في عكس نتائج العمليات والمركز المالي للمؤسسة.

II.1. 2- خطوات عمل المدقق الداخلي:

تتبع مهمة التدقيق الداخلي نفس المنهجية بغض النظر عن الهدف المحدد، وتستخدم تقنيات معتمدة تخضع لمعايير محددة يجب الالتزام بها لضمان تنفيذ العمل بشكل كامل وفعال. وتتألف مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية، وهي: مرحلة التحضير للمهمة، ثم العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)، وأخيرًا مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).

II.1.2.1 **– مرحلة التحضير للمهمة:** تتطلب عملية التدقيق الداخلي إعدادًا جيدًا لضمان تحقيق الأهداف المرسومة، حيث يشكل هذا الإعداد الإطار الذي يحدد مجال التدخل. عادة ما تبدأ عملية التدقيق الداخلي عندما تصدر الإدارة العليا توجيهًا رسميًا لقسم التدقيق الداخلي بالشروع في المهمة. فيما يلي نستعرض الخطوات الفرعية لهذه المرحلة: (بعوج، 2015/2014، الصفات: 40-41)

أ) التكليف بالمهمة: التكليف بالمهمة هو الوثيقة التي ترسلها الإدارة العليا إلى قسم التدقيق الداخلي لإبلاغهم بالبدء في عملية التدقيق. يحدد هذا التكليف الأهداف التي يجب على التدقيق الداخلي تحقيقها لصالح الإدارة العليا، كما يوضح العلاقة بين المدققين والجهات أو الأقسام المعنية بعملية التدقيق، لتجنب أي لبس أو غموض قد يحدث.

ب) خطة الاستقصاء: بعد استلام التكليف بالمهمة، يبدأ قسم التدقيق الداخلي بجمع المعلومات الأولية حول البيئة الاقتصادية والضريبية والسوق المحيطة بالمؤسسة، بالإضافة إلى هيكل القسم محل التدقيق وتنظيمه ونتائجه. تُعتبر هذه المرحلة جزءًا هامًا من التحضير، حيث تساعد في تكوين فهم شامل للمؤسسة، وتسمح بوضع خطة واضحة لتنفيذ المهمة. تشمل هذه الخطة تقييم المخاطر المحتملة، وتنظيم الأعمال الضرورية لتحقيق الأهداف المطلوبة.

ج) جدول القوى والضعف: يتم إعداد هذا الجدول بعد تحليل المخاطر وفقًا للأهداف المحددة في خطة الاستقصاء. يعرض الجدول بشكل موجز وموضوعي رأي المدقق حول نقاط القوة والضعف التي تم اكتشافها خلال التحليل. يساعد هذا الجدول على ترتيب المخاطر وتحديد الأولويات في إعداد التقرير النهائي، حيث يتم تقييم النقاط بناءً على مدى الالتزام بأهداف الرقابة الداخلية ومدى صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة.

د) التقرير التوجيهي: التقرير التوجيهي هو المستند الذي يحدد أسس تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي وحدودها، ويعرض الأهداف التي يجب تحقيقها من خلال العملية. يعتمد اتجاه المهمة على نتائج جدول القوى والضعف، ويتم توقيع هذا التقرير من قبل المسؤول أو المشرف على التدقيق.

هـ) برنامج التحقق: يُستخدم برنامج التحقق لضمان تحقيق الأهداف الموضوعة في التقرير التوجيهي. يعد هذا البرنامج وثيقة داخلية تنظم العمل داخل قسم التدقيق، وتحدد توزيع المهام بين الفريق، وتوضح أعمال المدققين، مع التركيز على التحقق من مدى صحة نقاط القوة وتأثير نقاط الضعف على الأداء العام. (شعبان، 2004/2003، الصفحات 78-79)

II.1.2.2 **– العمل الميداني للمهمة (تنفيذ المهمة):** تعتبر هذه مرحلة البداية الرسمية لعملية التدقيق.، حيث تهدف إلى الوصول إلى نتائج دقيقة وإجابات شافية لأسئلة المسيرين الذين يطلبون خدمات التدقيق. تتضمن هذه المرحلة عدة خطوات فرعية، منها:

أ) تخطيط عملية التدقيق: يتم التخطيط للتدقيق بناءً على ضرورة تغطية كافة أنشطة المؤسسة مرة واحدة على الأقل سنويًا، كما ورد في البند 200 من معايير الأداء. على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إعداد خطة مبنية على تقييم المخاطر لتحديد الأولويات في النشاط الداخلي للتدقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة. يشمل هذا التخطيط النقاط التالية:

- ✓ **التحضير للتدقيق:** تعتبر عملية التدقيق نشاطًا معقدًا يتطلب إعدادًا مناسبًا لضمان عدم إغفال أي مرحلة مهمة. يشمل التحضير التعرف على القضايا الجوهرية والاستجابة لمهام الموظفين المكلفين بها.
- ✓ **تحديد أهداف التدقيق:** ينبغي على المدقق الداخلي تحديد نطاق العمل بدقة وفقًا لمعايير الممارسة العملية للتدقيق الداخلي. تتضمن الأهداف الرئيسية تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وأداء الأنشطة الرئيسية. (الواردات، 2014، الصفحة 511)
- ✓ **نطاق العمل:** يشمل التدقيق فحص وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مستوى الأداء في تحقيق الأهداف الموكلة. يجب أن يأخذ نطاق العمل بعين الاعتبار عوامل مثل أنظمة القيود، العاملين، والأصول الملموسة.
- ✓ **اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق:** تبدأ عملية التدقيق باختيار النشاط أو القسم الذي سيخضع للتدقيق. يمكن اختيار هذا النشاط بناءً على تقييم المدقق أو طلب جهات أخرى داخل المؤسسة. يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق تحديد المواد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف التدقيق.

- ✓ **اختيار فريق التدقيق والموارد:** يتم اختيار فريق التدقيق بناءً على تعقيد المهمة والموارد المتاحة. من الضروري مراعاة مهارات وخبرات المدققين وتدريبهم عند تكوين الفريق، مع إمكانية الاستعانة بمصادر خارجية إذا تطلبت المهمة مستوى عالٍ من المعرفة والخبرة.
- ✓ **المسح الأولي:** يهدف هذا المسح إلى الحصول على فهم شامل للعمليات والمخاطر المرتبطة بها وأنظمة الرقابة الداخلية. يساعد ذلك المدقق في تحديد النقاط التي يجب التركيز عليها وسماع مقترحات الإدارة وموظفي القسم قيد التدقيق.

ب) ورقة التغطية: تُعد ورقة التغطية وثيقة تصف كيفية تنفيذ الأعمال المحددة في برنامج التحقق، كما تلخص النتائج التي تم التوصل إليها. تُستخدم هذه الورقة كوسيلة للربط بين برنامج التحقق والنتائج الميدانية المتحققة. (بعوج، 2015/2014، الصفحة: 41)

ج) ورقة تحليل المشاكل: تُخصص هذه الورقة لتوثيق المشكلات الميدانية التي قد يواجهها المدقق أثناء تنفيذ المهمة. تتضمن الحلول المقترحة للمشكلات، وفي حال عدم وجود مشاكل، يمكن الاستغناء عن استخدامها. كما يمكن استخدام هذه الورقة لتكوين التقرير النهائي بناءً على المشكلات والحلول المعروضة.

II.1.2. 3- مرحلة عرض النتائج (انهاء المهمة): تمثل هذه المرحلة الختامية لعملية التدقيق الداخلي، والتي تتوج بتقديم تقرير نهائي يُسلم إلى الإدارة العليا أو الجهة التي طلبت التدقيق. وتشمل هذه المرحلة عدة خطوات فرعية:

أ) هيكلة التقرير: يتألف هيكل التقرير من المشكلات التي تم توثيقها في ورقة تحليل المشاكل، إضافةً إلى النتائج الإيجابية التي تم ذكرها في ورقة التغطية. يُعد هذا الهيكل أساسًا لتحضير التقرير النهائي لمهمة التدقيق.

ب) الاجتماع النهائي أو الإجراءات التنفيذية: يشارك في الاجتماع النهائي الأطراف نفسها التي شاركت في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق. يتم خلال الاجتماع الاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها، ويُعقد وفقًا لخمس مبادئ أساسية: (عيادي، 2008/2007، الصفحات: 117-118)

-الكتاب المفتوح: يتضمن التقرير النهائي فقط النقاط التي تم عرضها والتعليق عليها من قبل المدققين. ويجب تقديم الوثائق والأدلة التي تدعم الملاحظات المطروحة، ومناقشة الشكوك والنتائج للوصول إلى مصادقة شاملة على أعمال التدقيق.

-خط الانتظار: يجب تقديم نتائج التدقيق أولاً إلى الجهة التي خضعت للتدقيق، وتحديدًا المسؤول المباشر عنها. ولا يُنشر التقرير النهائي إلا بعد انعقاد الاجتماع النهائي والمصادقة عليه.

-الترتيب: يركز هذا المبدأ على إعطاء كل ملاحظة وزنها المناسب، ويتم ترتيب التوصيات بناءً على الأهمية، بدءًا من أهم الملاحظات الواردة في أوراق تحليل المشاكل والنتائج.

-التدخل الفوري: يشجع المدقق على اتخاذ إجراءات تصحيحية فور اكتشاف المشكلات، إذا توفرت الوسائل اللازمة لذلك. ويُشار إلى هذه التدخلات ضمن التقرير.

-المعرفة المشتركة: يجب التأكيد على أن جميع الأطراف المعنية مطلعة على كافة المشكلات التي تم رصدها. لا يجب طرح أي مشكلات جديدة في الاجتماع النهائي دون أن تكون قد نوقشت سابقًا. ويُوقع جميع الأطراف على التقرير النهائي بعد الاطلاع عليه مسبقًا. كما تُعرض الملاحظات المدعومة بأمثلة واقعية وأدلة تثبت صحة ما تم اكتشافه.

ج) **تقرير التدقيق الداخلي:** يعد تقرير التدقيق الداخلي الخطوة الأخيرة والأكثر أهمية في إبلاغ الإدارة بنتائج التدقيق، سواء فيما يتعلق بالعمليات أو الأنشطة المختلفة. يُبرز التقرير أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية، وعدم الالتزام بالقوانين واللوائح، ويُحذر من المخاطر المرتبطة بهذه الثغرات. يحتوي التقرير على خطة عمل تصحيحية، تشمل توصيات المدققين، وتحديد المسؤوليات، والمواعيد الزمنية لإنجاز الإجراءات. كما يشمل التقرير ملاحق تجنبًا لإثقال النص مثل الجداول، النصوص الرسمية، والقواعد والإجراءات، مع إضافة فهرس يساهم في تنظيم المحتوى.

II.1.2. 3-أدوات التدقيق الداخلي:

يستخدم المدقق الداخلي مجموعة من الأدوات والتقنيات لتحقيق مهامه بكفاءة، ومنها: (الجمارات و بوطرة، 2017، الصفحات: 07-08)

أ- المعاينة والجرد الفعلي: يقوم المدقق الداخلي بمعاينة الأصول ميدانياً للتحقق من صحة وحقيقة الرصيد الدفتري. تشمل هذه العملية فحص الوثائق المرتبطة بالوجود الفعلي للأصول، بالإضافة إلى العد، القياس، والجرد. وتعتبر هذه الوسيلة من أهم وسائل التحقق من وجود الأصول فعلياً.

ب- الفحص المحاسبي: تهدف إلى التحقق من دقة الأرقام والبيانات المحاسبية المدونة في المستندات والكشوفات والسجلات المالية من منظور محاسبي.تشمل هذه الوسيلة مراجعة جميع صفحات دفاتر اليومية وترحيل المجاميع بين الصفحات للتأكد من الدقة المحاسبية.

ج- المراجعة المستندية: يتحقق المدقق من توفر الشروط اللازمة في المستندات، كونها دليلًا موثوقًا يعتمد عليه لإثبات العمليات المالية. تُعتبر المستندات مرجعًا أساسياً في التأكد من صحة العمليات المالية وتُعدّ من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة إثبات.

د- نظام المصادقات: تعتمد المصادقات على إقرار مكتوب يُرسل إلى المراجع من طرف خارجي للتأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة. تُعتبر هذه الوسيلة قوية لأنها تعتمد على طرف ثالث خارج المؤسسة مثل البنوك أو العملاء، وتشمل مثلاً أرصدة الحسابات النقدية والأوراق المالية.

هـ- نظام الاستفسارات والتتابع: يقوم المدقق بتوجيه أسئلة استفسارية إلى المختصين داخل المؤسسة للتأكد من صحة المعلومات. يمكن أن تكون هذه الاستفسارات شفوية أو كتابية حسب طبيعة الاستفسار والمعلومات المطلوبة.

و- نظام المقارنات وربط المعلومات: تتمثل هذه الوسيلة في إجراء مقارنات بين المعلومات المالية وغير المالية للفترة الحالية والفترات السابقة. تهدف إلى ملاحظة التغيرات وتحليل أسبابها من خلال دراسة العلاقات بين هذه المعلومات.

ز- المراجعة الاستثنائية: يقوم المدقق الداخلي بدراسة دقيقة لبعض العمليات، الدفاتر، أو الحسابات بهدف اكتشاف أي أمر غير اعتيادي لم يظهر أثناء المراجعة المستندية. تُستخدم هذه الوسيلة كإجراء احترازي إضافي لضمان دقة وسلامة التقارير المالية.

II.1.2. 4-التدقيق الداخلي كآلية لتعزيز فاعلية مكونات نظم الرقابة الداخلية وفق مرجعية coso:

يعتبر إطار **COSO** (لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي) أحد أهم الأطر التي توفر توجيهات شاملة لتقييم وتطوير نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات. وفقًا لهذا الإطار، يتم تصنيف الرقابة الداخلية إلى خمسة مكونات رئيسية هي :بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، والمراقبة .تتداخل هذه المكونات مع الأهداف الأساسية للمؤسسة وتتطلب فاعلية عالية لضمان تحقيق هذه الأهداف. وهنا يبرز دور المدقق الداخلي في تعزيز فعالية هذه المكونات من خلال عدة خطوات تساعد في تحقيق نظام رقابي فعال.

أ-بيئة الرقابة: تعد بيئة الرقابة الأساس الذي ترتكز عليه كافة مكونات الرقابة الداخلية الأخرى. وتتمثل أهم خطوات المدقق الداخلي في هذا الجانب في تقييم التزام الإدارة بالقيم الأخلاقية والمبادئ الأخلاقية الأساسية. على سبيل المثال، يقوم المدقق بفحص السياسات والإجراءات التي تحدد الأدوار والمسؤوليات داخل المؤسسة للتأكد من وضوحها وشفافيتها. كما يقوم المدقق بفحص هيكل الحوكمة، بما في ذلك الدور الذي تلعبه الإدارة العليا ولجان التدقيق لضمان وجود آليات واضحة للمساءلة. كل هذه الخطوات تهدف إلى تعزيز النزاهة في التعاملات المؤسسية وضمان بيئة رقابية قوية وفعالة.

ب- تقييم المخاطر: يتمثل دور المدقق الداخلي في تقييم المخاطر في مساعدة الإدارة على تحديد وتقييم المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة. من خلال هذه الخطوة، يساهم المدقق في مراجعة الآليات المتبعة لتحديد المخاطر، وتقييم كيفية استجابة المؤسسة لهذه المخاطر. يتمثل الأثر في تعزيز قدرة المؤسسة على الاستباق والتعامل مع المخاطر بفعالية، مما يؤدي إلى تقليل التعرض للمخاطر غير المتوقعة ويضمن استمرارية العمليات.

ج- الأنشطة الرقابية: تشمل الأنشطة الرقابية مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن معالجة المخاطر المحددة بفعالية. يقوم المدقق الداخلي بفحص الضوابط الرقابية للتأكد من فعاليتها في العمليات اليومية. على سبيل المثال، يقوم بمراجعة فصل المهام بين الموظفين وفحص

الرقابة على العمليات الرئيسية لضمان أن السياسات مطبقة بشكل صحيح. هذه الخطوات تؤدي إلى تقليل فرص حدوث الأخطاء أو الاحتيالات، وتضمن أن المؤسسة تتبع ضوابط داخلية قوية وفعالة.

د– المعلومات والاتصال: يتمثل دور المدقق الداخلي في المعلومات والاتصال في تقييم جودة نظم المعلومات المستخدمة في المؤسسة. يقوم المدقق بمراجعة دقة وملاءمة المعلومات المتدفقة بين الأقسام المختلفة، وكذلك فحص فعالية قنوات الاتصال الداخلية والخارجية. تساعد هذه الخطوات في تحسين تدفق المعلومات داخل المؤسسة، مما يتيح للإدارة اتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على معلومات دقيقة وموثوقة.

هـ– المراقبة: أخيرًا، في مكون المراقبة، يقوم المدقق الداخلي بفحص الآليات المستخدمة لمراقبة نظم الرقابة الداخلية بصفة دورية. يتأكد المدقق من أن المراقبة مستمرة وفعالة، وأن الأنشطة الرقابية تظل ملائمة للتغيرات في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة. تساعد هذه الخطوات في اكتشاف وتصحيح أي نقاط ضعف أو انحرافات بشكل مبكر، مما يعزز استدامة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن إبراز أثر خطوات المدقق الداخلي في تعزيز فعلية مكونات نظم الرقابة الداخلية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (01): أثر خطوات المدقق الداخلي في تعزيز فاعلية نظم الرقابة الداخلية.

المكون	خطوات المدقق الداخلي	أثر الخطوات
بيئة الرقابة	– تقييم التزام الإدارة بالقيم الأخلاقية والنزاهة. – فحص السياسات الداخلية والحوكمة.	– تعزيز النزاهة والقيم الأخلاقية وضمان الوضوح في الأدوار والمسؤوليات.
تقييم المخاطر	–تحديد وتقييم المخاطر. –مراجعة استجابة المؤسسة للمخاطر.	– تحسين قدرة المؤسسة على التنبؤ بالمخاطر والتعامل معها بفاعلية.
الأنشطة الرقابية	– فحص تنفيذ الضوابط الرقابية. – مراجعة السياسات والإجراءات.	– تقليل الأخطاء والتلاعبات وزيادة فعالية الضوابط.
المعلومات والاتصال	– تقييم نظم المعلومات وقنوات الاتصال. – مراجعة دقة وملاءمة المعلومات.	– تحسين جودة المعلومات وتدفقها داخل المؤسسة لدعم اتخاذ القرار.
المراقبة	– فحص آليات المراقبة الدورية. – تقييم فعالية عمليات التدقيق.	– ضمان متابعة مستمرة لنظام الرقابة الداخلية واكتشاف أي انحرافات أو مشاكل بشكل مبكر وتصحيحها.

المصدر: من إعداد الباحث.

II.1.2. 5–تحليل دور المدقق الداخلي في تعزيز نظم الرقابة الداخلية:

تُعتبر نظم الرقابة الداخلية أداة أساسية لضمان كفاءة وفاعلية العمليات داخل المؤسسات. فهي تعمل على حماية الأصول، وضمان دقة المعلومات المالية، والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المعمول بها. يضطلع المدقق الداخلي بدور محوري في تعزيز هذه النظم، حيث يسعى إلى تقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية عبر عدة مراحل منهجية. يشمل هذا التقييم التحضير الجيد للمهمة، وإجراء العمل الميداني، وعرض النتائج والتوصيات. كل مرحلة من هذه المراحل تسهم بشكل مباشر في تقوية مكونات نظم الرقابة الداخلية، وتساعد على معالجة المخاطر وتعزيز قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

أ– التخطيط والتحليل: إن قيام المدقق الداخلي بهذه المرحلة يساهم في تعزيز نظم الرقابة الداخلية وفق التالي:

–تحديد الأهداف: في هذه المرحلة، يحدد المدقق الداخلي الأهداف الاستراتيجية والرقابية للمؤسسة. يتطلب ذلك وضوحًا وتوجيهًا، حيث يضمن المدقق توافق نظم الرقابة مع الأهداف العامة للمؤسسة، مما يسهل توجيه الجهود نحو تحقيق النتائج المرجوة. كما يساعد التخطيط الجيد في وضع توقعات واضحة بشأن ما ينبغي أن تحققه نظم الرقابة الداخلية.

–تقييم المخاطر: تتضمن هذه الخطوة تحليل المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف. من خلال تقييم المخاطر، يستطيع المدقق تحديد النقاط الضعيفة في النظام الرقابي، مما يمكنه من تطوير استراتيجيات ملائمة لتقليل هذه المخاطر. يسهم ذلك في تعزيز فاعلية نظم الرقابة من خلال معالجة المشكلات قبل حدوثها.

ب– تنفيذ عملية التدقيق: حيث تساهم في تعزيز نظم الرقابة من خلال:

–جمع الأدلة: يقوم المدقق بجمع وتحليل الأدلة والبيانات اللازمة لتقييم فاعلية نظم الرقابة. يساعد هذا التحليل في فهم مدى نجاح النظام في تحقيق أهدافه، حيث يتم التحقق من أن العمليات تسير كما هو مخطط لها ومتوافقة مع السياسات والإجراءات.

–تقييم الإجراءات: تشمل هذه العملية تقييم فعالية الإجراءات القائمة، حيث يتم تحليل كل مكون من مكونات النظام الرقابي لضمان تحقيق الأداء المطلوب. من خلال مراجعة الإجراءات، يمكن للمدقق تحديد أي فجوات أو نقاط ضعف في نظام الرقابة، مما يسهل معالجة هذه القضايا وتحسينها.

ج– التقرير والتوصيات: يسهم قيام المدقق الداخلي بهذه المرحلة في تعزيز نظم الرقابة الداخلية من خلال ما يلي:

–إعداد تقارير المراجعة: تعمل تقارير المدقق الداخلي على توثيق النتائج والتوصيات بشكل منهجي. توفر هذه التقارير معلومات قيمة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مستنيرة، مما يعزز من الشفافية ويزيد من مصداقية نظم الرقابة من خلال تقديم تقييم موضوعي للعمليات.

–تقديم التوصيات: استنادًا إلى النتائج، يقدم المدقق توصيات لتحسين الأداء وكفاءة نظم الرقابة. قد تتضمن هذه التوصيات تغييرات في السياسات أو الإجراءات أو تحسين التدريب. تساعد التوصيات المدعومة بالبيانات الإدارة في توجيه الجهود نحو تحسين المجالات التي تتطلب تعزيزًا.

د– المتابعة: حيث تساهم في تعزيز نظم الرقابة الداخلية من خلال ما يلي:

–تقييم تنفيذ التوصيات: يقوم المدقق بمراجعة مدى تنفيذ التوصيات التي تم تقديمها في التقارير السابقة، مما يساعد في التأكد من استجابة المؤسسة للتحديات التي تم تحديدها. من خلال المتابعة، يمكن تحديد ما إذا كانت التحسينات قد حققت النتائج المرجوة.

–تعديل الأنظمة: بناءً على نتائج المراجعات والمتابعة، يمكن تعديل مكونات نظم الرقابة لتتكيف مع التغيرات في البيئة التنظيمية أو الاقتصادية. تضمن هذه العملية تحسينًا مستمرًا لنظم الرقابة، مما يعزز من كفاءتها وفعاليتها.

يمكن إبراز مساهمة مراحل عملية تنفيذ التدقيق الداخلي في تعزيز نظم الرقابة الداخلية من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): مساهمة مراحل التدقيق الداخلي في فاعلية نظم الرقابة الداخلية.

مراحل التدقيق	إجراءات التدقيق	المساهمات في فاعلية نظم الرقابة الداخلية
التخطيط والتحليل	–تحديد الأهداف الاستراتيجية والرقابية –تقييم المخاطر المحتملة	–ضمان توافق نظم الرقابة مع الأهداف العامة –تحديد النقاط الضعيفة وتطوير استراتيجيات للتقليل من المخاطر
تنفيذ المراجعات	–جمع الأدلة والبيانات –تقييم الإجراءات والعمليات القائمة	–التحقق من صحة العمليات وتحليل البيانات –تحديد الفجوات ونقاط الضعف لتحسين الأداء

التقرير والتوصيات	-إعداد تقارير المراجعة -تقديم توصيات للتحسين	-توثيق النتائج وتحقيق الشفافية والمصداقية -تقديم توصيات مدعومة بالبيانات لتحسين الأداء وكفاءة نظم الرقابة
المتابعة	-تقييم تنفيذ التوصيات -تعديل الأنظمة بناءً على نتائج المراجعات	-مراجعة التطبيق وتحديد النجاح والفشل -ضمان تحسين مستمر لنظم الرقابة

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الجدول أعلاه، يمكن استنتاج أن هذه المراحل تتداخل بشكل متكامل لتعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية. يبدأ المدقق الداخلي بتحديد الأهداف وتقييم المخاطر، ويتابع ذلك بتنفيذ المراجعات وجمع الأدلة اللازمة. بعد الانتهاء من هذه المرحلة، يتم تقديم التوصيات من خلال تقارير منظمة، تليها عملية متابعة دقيقة لضمان تنفيذ تلك التوصيات بشكل فعال. وأخيرًا، تسهم أنشطة التدريب والتوعية في تعزيز ثقافة الرقابة داخل المؤسسة، مما يؤدي إلى تحسين الأداء المؤسسي وتحقيق الأهداف الاستراتيجية بكفاءة أكبر.

54.خاتمة:

سعت هذه الدراسة إلى تحليل دور المدقق الداخلي في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات، من خلال تسليط الضوء على المراحل المنهجية التي يتبعها المدقق في هذا السياق. تم تناول أثر هذه المراحل على كفاءة عمليات التدقيق، بما يساهم في تحسين الأداء المؤسسي وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

تظهر الدراسة بوضوح أهمية مراحل عمل المدقق الداخلي في تعزيز فعالية مكونات نظم الرقابة الداخلية. فقد أظهرت النتائج أن المدقق الداخلي يلعب دورًا حيويًا في تحسين هذه النظم عبر تطبيق منهجيات منظمة وفقًا لمختلف الإطارات.بناءً على الفرضيات المطروحة، يمكن استنتاج النقاط التالية:

- ✓ **المساهمة الفعّالة** :تؤكد النتائج أن مراحل عمل المدقق الداخلي تساهم بشكل فعّال في تعزيز مكونات نظم الرقابة الداخلية. حيث تسهم عمليات التقييم والتخطيط والتنفيذ والمراجعة في ضمان تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وتعزيز فاعلية الرقابة الداخلية.
- ✓ **العلاقة الإيجابية** :كما بينت النتائج وجود علاقة إيجابية بين فعالية المدقق الداخلي وكفاءة نظم الرقابة الداخلية، مما يشير إلى أن تحسين أداء المدققين يمكن أن يؤدي إلى تحسين كفاءة هذه النظم.
- ✓ **تعزيز الدور في جميع المراحل** :تم التأكيد على أن تحسين الأداء في نظم الرقابة الداخلية يتطلب تعزيز دور المدقق الداخلي في جميع مراحل عمله. فالمدققون الذين يلتزمون بإجراءات منهجية صارمة في كل مرحلة يسهمون في تعزيز فعالية النظام الرقابي، مما يقلل من المخاطر المحتملة ويعزز من القدرة التنافسية للمؤسسة.

ختامًا، يمكن القول إن تعزيز دور المدقق الداخلي في جميع مراحل عمله يمثل خطوة استراتيجية نحو تحقيق نظم رقابة داخلية أكثر كفاءة وفاعلية، مما يساهم في تحقيق الأهداف المؤسسية وضمان الاستدامة والشفافية في العمليات المؤسسية.

بالاستناد إلى نتائج الدراسة، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات للمؤسسات والمدققين الداخليين لتعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية:

- ✓ يجب على المؤسسات الاستثمار في برامج تدريبية مستمرة للمدققين الداخليين، لتعزيز مهاراتهم ومعارفهم حول أحدث الأساليب والمنهجيات في التدقيق.
- ✓ ينبغي على المؤسسات اعتماد منهجيات تدقيق منظمة وموحدة، تضمن تطبيق مراحل التدقيق بشكل شامل وفعال.
- ✓ يجب إجراء تقييم دوري لفعالية نظم الرقابة الداخلية، وتحديد نقاط القوة والضعف لاتخاذ التدابير اللازمة لتحسين الأداء.

- ✓ ينبغي تعزيز التعاون بين المدققين الداخليين والإدارات المختلفة داخل المؤسسة، لضمان تبادل المعلومات وتعزيز الفهم المشترك للأهداف الاستراتيجية. مع توفير بيئة عمل تدعم استقلالية المدققين الداخليين.
- ✓ يجب على المدققين الالتزام بإجراءات منهجية صارمة في جميع مراحل العمل، لضمان دقة وكفاءة عمليات التدقيق.
- ✓ ينبغي على المدققين تحسين مهارات التواصل لديهم، لضمان تقديم التقارير بوضوح وفعالية لجميع الأطراف المعنية.
- ✓ ينبغي على المدققين أن يكونوا جزءًا من عمليات التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة، لضمان توافق نظم الرقابة مع الأهداف المؤسسية.

تساهم هذه التوصيات في تعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية، مما يساعد المؤسسات في تحقيق أهدافها الاستراتيجية وضمان استدامتها.

55.قائمة المراجع:

-أحمد دحدوح والقاضي حسن يوسف .(2009) مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والإجراءات العملية، .عمان :دار الثقافة للنشر والتوزيع.

-خالد أمين عبد الله .(1998) .المراجعة والمراقبة في البنوك .عمان :دار وائل للنشر .

– الواردات خلف عبد الله .(2014) .دليل التدقيق الداخلية وفق المعايير الدولية الصادرة IIA، الطبعة الأولى .عمان :مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع.

– بوتين محمد .(2005) .المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة02،بن عكنون، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية.

– محمد نواف، عباس الرماحي .(2009)مراجعة المعاملات المالية .عمان :دار الصفاء للنشر والتوزيع.

– محمد السيد سرياء. (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري والمعايير والقواعد مشاكل التطبيق العلمي. مصر: المكتبة الجامعية الحديثة.

– سمراء جدي .(2017) .جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة عينة . –كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة :أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص بنوك، مالية محاسبية.

– شعبان لطفي .(2003/2004) .المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة .جامعة الجزائر 3، الجزائر :مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية ،فرع ادارة أعمال.