

المحاضرة الثالثة: عملية التدقيق والتخطيط (مهمة المدقق الداخلي)

تهدف مهمة التدقيق الداخلي اليوم إلى ضمان السير الحسن للمؤسسة، ومع ذلك فإن هذه المهمة تركز بالخصوص على عملية إدارة المخاطر.

فوفق تحليل لدراسات قدمت من طرف (PWC : Price Waterhouse Coopers) لسنة 2008 حول التدقيق الداخلي في سنة 2012، أظهرت أن مهمة التدقيق الداخلي لهذه السنة سيتم تعيينها على أساس التركيز على تحسين إدارة المخاطر¹.

قبل الشروع في انجاز مهمة التدقيق الداخلي يتوجب على المدققين الداخليين أولاً:

اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق : حيث أن أداء هذه المهمة يتم من خلال اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق وفق ثلاثة اختيارات، و من ثم اتباع مراحل انجاز هذه المهمة، فتحديد الجهة المراد تدقيقها قد يكون اختياراً منظماً، ناتج عن رغبة مسؤول التدقيق الداخلي الذي يستند في اختياره على خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة و المصادق عليها من طرف الهيئات العليا للمؤسسة، و يمكن أن يكون ذلك بناء على طلب جهات أخرى داخل المؤسسة كالإدارة العليا، و التي تريد رأي التدقيق في حالة مستعجلة أو وضع أو مشكلة ما، كتدقيق اتفاقية محددة على وشك التوقيع مثلاً، أو أن يكون بناء على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق نفسها، كاحتياج بعض مدراء الدوائر للاستعانة و المساعدة من طرف المدقق الداخلي بتقديمه لخدمات استشارية، لتقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لادارتهم¹.

*برايس ووترهاوس كوبرز (PWC , PRICE WATERHOUSE COOPERS) ، واحدة من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم، تختص بمهام التدقيق و الخبرة المحاسبية، تأسست سنة 1998، تكونت الشركة إثر اندماج برايس ووترهاوس مع كوبرز و لبراند، كان إجمالي إيراداتها سنة 2008 ما يقارب 28 مليار دولار أمريكي، وصل إلى 35.4 مليار دولار سنة 2015 بتحقيق زيادة في النمو تقدر ب 10%، توظف ما يقارب 208 ألف موظف في 150 دولة، كما أنها تعتبر واحدة من الأربع الكبار بالإضافة إلى : إرنست و يونغ، ديلويت توش توهاماتشو، كيه بي إم جي (ERNST&YOUNG, DELLOITE, KPMG)، موجودة في العنوان التالي: WWW.PWC.COM

¹ PWC, 2008 , " Internal Audit 2012 », Enquête de Price Waterhouse Coopers, Disponible sur l'adresse suivante: WWW.PWC.COM

¹ خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق، ص 514.

تتم عملية التدقيق الداخلي من خلال ثلاثة مراحل أساسية هي¹: المرحلة التحضيرية، مرحلة التحقق و مرحلة الاستنتاج.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية: هي المرحلة الأولى، تسمى المرحلة التمهيدية أو مرحلة الاعداد أو الدراسة (يعني التخطيط وفق المعايير الدولية)، بحيث يتمكن المدقق الداخلي من خلالها على تحديد الخطوط العريضة لسريان مهمته، كما يحدد فيها أيضا أهم العوامل المفتاحية لعوامل النجاح، وكذلك عوامل الفشل، تتضمن هذه المهمة تحديد مجال التدقيق و تعيين الأشخاص المراد مقابلتهم، جمع الوثائق حول النظم المراد تدقيقها، و الحصول على المعلومات الرقمية و الوصفية للمجال المراد تدقيقه.

تتمثل خطوات هذه المرحلة التحضيرية في: الأمر بالمهمة، خطة التقارب، جدول الأخطار و التقرير التوجيهي.

الأمر بالمهمة و خطة التقارب:

أولا : الأمر بالمهمة **l'ordre de mission**: الأمر بالمهمة وفقا لJaques Renard هو²: "تفويض تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة التدقيق الداخلي، و الذي يكون على شكل وثيقة مكتوبة تسمح للمدقق الداخلي بمباشرة مهمته قانونيا"، تسلم هذه الوثيقة الرسمية من أجل إعلام المسؤولين بانطلاق عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العامة.

ثانيا : خطة التقارب **Plan d'approche**: تنطلق مصلحة التدقيق الداخلي بعد حصولها على الأمر بالمهمة بعملية جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي و الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل المصلحة، تنظيمها و النتائج المسجلة من طرفها.

تعتبر هذه العملية المرحلة الثانية عند تحضير مهمة التدقيق الداخلي، تعتمد و تبتدأ أساسا من مصدر هام و هو أرشيف مصلحة التدقيق، كما يتم في هذه العملية اللجوء إلى مصادر أخرى هامة و التي تترجم بالسماع بقدماء الموظفين بالمؤسسة، باعتبارهم مرجع أساسي و غني يسمح لهم بالحصول على معلومات لا توجد لا في الكتب ولا في أي مرجع آخر³.

¹ Réda.Khelassi et Elisabeth Bertin, " Manuel Comptabilité et Audit Conforme au SCF ", Edition BERTI, Alger, Algérie, 2013, p 556.

² Jaques.R, 2010, Op.Cite,pp :217-218.

³ Barbier.E, " L'audit interne, Pourquoi ?, Comment ? ", Edition d'Organisation, Paris, France, 1989, p 84.

تأخذ وثيقة خطة التقارب شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مجموعة أعمال أولية أساسية و التي يجب القيام بها، و يتوجب أيضا أن تكون سهلة الملاحظة، يقسم الجدول إلى عمودين يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو التعليمات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات¹.

الفرع الثاني: جدول الأخطار و التقرير التوجيهي:

أولا : جدول الأخطار: يسمى بجدول تحديد الأخطار أو جدول القوى و الضعف (TFfa : Tableau des Forces et faiblesses apparents) أو جدول تحديد مواطن الأخطار، يعتبر هذا الجدول أداة لا يمكن الاستغناء عنها من طرف المدققين الداخليين، يسمح من جهة بتعريف مجال و حدود تحقيقهم و من جهة أخرى تشكيل تقديم لهذه التحليلات و الاستنتاجات.

لتشكيل هذا الجدول يقوم المدقق الداخلي بإضافة أربعة أعمدة لجدول خطة التقارب تحتوي على ما يلي:

- العمود الثالث: يتضمن تحديد الخطر الذي يكون مقابلا أو مرتبطا بكل عمل أو عملية من أمثلة هذه المخاطر نجد عدم المطابقة، الفساد أو الضياع ... ؛
 - العمود الرابع: يتضمن عامة تقييم ملخص للخطر المرتبط بكل عملية حسب ثلاثة مستويات (عالي(I) Important ، متوسط (M) Moyen، ضعيف (F) Faible)؛
 - العمود الخامس: بمقابل كل خطر، يتم في هذا العمود ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالاعتماد على الاجراءات و المعايير و الاشراف الأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين؛
 - العمود السادس: يشير إلى وجود أو عدم وجود الاجراءات التي تعتبر ذات أهمية و المتعلقة بمنهجية الرقابة الداخلية، ففي حالة وجودها توضع كلمة "نعم"، وفي حالة عدم وجود الرقابة الداخلية توضع كلمة "لا".
- لإعطاء الصورة الواضحة لشكل هذا الجدول قمنا بإعطاء مثال عن عملية استلام البضائع و إدراجها في الجدول التالي:

¹ Renard,J, " **Théorie et pratique de L'audit Interne** ", Edition Organisation, 3^{ème} édition, Paris, France, 2000, p 190.

الجدول رقم (5.1): جدول تحديد الأخطار (TFfa)

الأعمال أو العمليات	الأهداف	الخطر	التقييم	منهج الرقابة الداخلية	المعينة
استلام البضائع	- تأمين الاستلام	- ضياع - فساد	- متوسط M - ضعيف F	- مقياس التوزيع و التخزين - إجراء التحقيق	لا نعم
	- المطابقة من حيث الكمية و النوعية	- غير مطابق	- عالي I	- المفتشية التقنية	نعم
	- وضع التحفظات في الوقت الملائم	- منازعات - توصيف - ضياع الحقوق	- متوسط M - متوسط M	- إجراء التحفظ	لا

Renard.J , "Théorie et pratique de l'audit interne ", Edition Organisation, 6ème édition, Paris, France, 2007, p 224.

ثانيا : التقرير التوجيهي **Le Rapport d'orientation**: هو تقرير يعرف أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي بمختلف محاورها وحدودها، كما يعرض هذا التقرير الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق الداخلي والمعنيين به، فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من النتائج المستخلصة من جدول المخاطر أو جدول القوى والضعف، يبلغ التقرير التوجيهي إلى المسؤولين الرئيسيين للتدقيق ومقدم الطلب، كما أنه قابل للتعديل، هو وثيقة موجزة في حدود صفحة أو صفحتين على الأكثر تقدم على أنها تمهيد لتسهيل المرحلة الثانية و هي مرحلة التنفيذ أو مرحلة التحقق.

المطلب الثاني: مرحلة التحقق:

تسمى أيضا المرحلة التنفيذية تمثل الممارسة الميدانية لعملية التدقيق الداخلي، يقوم فيها المدقق الداخلي بالانتقال إلى الميدان لمباشرة عمليات مهمته، وفق برنامج تم إعداده مسبقا، واعتماد من قبل مدير التدقيق، حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتحقيق الأهداف لمهمة التدقيق و الكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث.

كما تعتبر هذه المرحلة الانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق تهدف إلى الوصول لنتائج و أجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، تبدأ هذه المرحلة بجلسة افتتاحية، وتمثل بداية العمليات و تطبيق برنامج التدقيق استنادا على التقرير التوجيهي، يخلص المدقق في كل قسم من العمل الميداني بتحديد الاختلالات التي تمت ملاحظاتها في ورقة كشف و تحليل المهام (FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème).

الاجتماع الافتتاحي و برنامج التحقق:

أولا: الاجتماع الافتتاحي: يعتبر اجتماع مهم لأنه يمثل بداية المهام للجهات التي يتم تدقيقها، كما أنه يعتبر الفرصة الأولى للتعاملات المبكرة و التعاون مع المحاورين الرئيسيين للجهة الخاضعة للتدقيق¹.

يتم عقد هذا الاجتماع في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤول النشاط محل التدقيق، يتم فيه بناء أولى العلاقات بين الطرفين و كذلك التهيئة الميدانية لعملية التدقيق بانطلاقة رسمية لهذه المهمة عن طريق مناقشة جدول الأعمال،

ثانيا : برنامج التحقق **Programme de Vérification** : كما يعرف أيضا ببرنامج التدقيق أو برنامج العمل، هو عبارة عن وثيقة داخلية بمصلحة التدقيق يعدها الفريق المكلف بالمهمة، و تحت إشراف رئيس المهمة، توجه هذه الوثيقة للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط و متابعة أعمال المدققين عن طريق برنامج يعمل على تحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، كما أن هذا البرنامج يعرف أعمال المدققين وذلك للتحقق منها، و من حقيقة نقاط القوة و الضعف و التي تم تحديدها خلال مرحلة الدراسة² (التأكد من وجود نقاط القوة و مدى تأثير نقاط الضعف).

الفرع الثاني: ورقة التغطية و ورقة إبراز وتحليل المشاكل:

أولا : ورقة التغطية **Feuille de Couverture**: هي وثيقة تعطي وصف للقواعد التنفيذية المحددة في برنامج التحقق، كما أنها تعمل على تسليط الضوء على الاستنتاجات المستخلصة التي تم الوصول إليها، يتم تأسيس هذه

¹ IFACI, " **DPAI :Diplôme Professionnel de L'Audit Interne : Epreuve, Normes, Contrôle interne, Comptabilité** ", France, 2010.

² Steven.L.Gonzales," **Internal audit manual** ", Metro State University, 2011, p 11, Disponible sur l'adresse suivante : fr.Slideshare.net/.../internal-manual-audit.

الورقة من قبل المدققين على مرحلتين : قبل الاجراء بوصف الغرض من العمل المستأنف في برنامج التحقق و القواعد التنفيذية المقدمة وبعد الاجراء الذي يعرض النتائج و يسلط الضوء على الاستنتاجات التي تم الوصول إليها و التغييرات المحتملة.

في نهاية كل قسم يقدم المدقق الداخلي أوراق عمله مع اقتراح التوصيات إلى رئيس المهمة و المشرف، ثم بعد ذلك يتم مناقشتها مع الجهة المعنية بالتدقيق، وفيما يلي نبين نموذج لهذه الورقة والخاص باختبار (Test)

الشكل رقم (9.1) : نموذج لورقة التغطية الخاصة باختبار (Test)

المهمة :
التاريخ :
وثيقة صادرة من :
عرضت ب :

المرجع / تعليقات	ورقة التغطية لاختبار: اختبار رقم:
	الهدف:
	قواعد التنفيذ للاختبار :
	النتائج :
	الاستنتاجات :

Source : Deloitte, " Techniques de Communication écrites et orales de l'auditeur ", Offre de formation RMAI,

2005, p 49.

ملاحظة: تجدر الإشارة إلى أن هذه الوثائق السابقة الذكر تدقق حول أسئلة مختلفة، فنجد ورقة التغطية تركز على السؤال "كيف؟"، في حين أن برنامج التحقق يحدد "ما؟"، أما التقرير التوجيهي يصبوا إلى معرفة "ماذا؟".

ثانيا : ورقة إبراز وتحليل المشكل **Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème**

هي عبارة عن وثيقة عمل تعرض اليوم كوثيقة عمل رسمية موحدة، ترتبط بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته من تقديم و تحليل كل المشاكل، كما أن هذه الوثيقة تعمل على تسهيل الاتصالات مع الجهة المراد تدقيقها¹، تنحصر هذه المشاكل في عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية،

¹ Errousafi.A, " L'audit interne opérationnel " , Casablanca, 2011, p 07.

فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن هذه الورقة، لأنها لا تستعمل لوصف الاجراءات الموضوعية، بحيث أنه هناك مجموعة من وسائل و أدوات أخرى تستعمل لهذه المهمة نذكر منها : قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق، الأسلوب الوصفي و التي سنستعرضها لاحقاً و بالتفصيل في المبحث الأخير من هذا الفصل، تمكن هذه الورقة من القيام بإعداد تقرير التدقيق الداخلي، و يتم إظهار بيانات هذه الوثيقة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (10.1) : ورقة إبراز وتحليل المشكل (F.R.A.P)

ورقة إبراز و تحليل المشكل	
مرجع ورقة عمل رقم :: FRAP N°	
المشكل :	Problème :
المعينة :	Constat :
الأسباب :	Causes :
النتائج :	Conséquences :
التوصيات :	Recommandations :
حضرت من طرف :	مضوية من قبل :

Source : Deloitte, « Techniques de Communication écrites et orales de l'auditeur », Offre de formation RMAI,

2005, p 60.

من خلال الشكل نقوم بشرح موجز للعناصر المكونة لهذه الورقة:

- " المشكل " : وجود خلل كبير يعرض النتائج المنتظرة للخطر فإنه يأخذ شكل النتيجة التي تلخص الوقائع + الأسباب + العوائق؛
- " المعينة " : مجموعة الأحداث التي وقعت كالأخطاء، أو حوادث تثبت المشكلة، هذه الحقائق يمكن ملاحظتها أو الاستدلال بها؛
- " الأسباب " : هي عبارة عن الشروط الغير المستوفاة أو العوامل التي تفسر مشاكل عدم الجودة و التي تعرض النتيجة للخطر؛
- " النتائج " أو "العواقب" : هي نتائج لوحظت و تمت معاينتها أو الاستدلال بها، بينما العواقب التي لم يتم معاينتها تعتبر مخاطر؛
- "التوصيات" : هي عبارة عن حلول مقترحة للمشكلة، كما تسمح هذه الأخيرة بتعزيز نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: مرحلة الاستنتاج:

هي مرحلة إنهاء مهمة التدقيق تسمى مرحلة التقرير، تعتبر أقصر مرحلة مقارنة مع سابقتها، تتحقق هذه المرحلة بعد حصول المدققين الداخليين على كل المعلومات الكافية و الانتهاء من العمل الميداني، تبدأ بمشكل التقرير الذي يسهل العرض النهائي لهذه المهمة، ثم تتبع بتقرير التدقيق و تنتهي في الأخير بتقرير أعمال التحسين.

الفرع الأول : هيكل التقرير والعرض النهائي :

أولاً : هيكل التقرير **Structure de rapport** : يختص هذا الهيكل بالمشاكل المذكورة في ورقة إبراز و تحليل المشكل من جهة، و خلاصة النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، والتي تعد بدورها وسيلة للربط بين برنامج التحقق و العمل الميداني لقسم ما، كما يعتبر هيكل التقرير الدعامة الأساسية لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

ثانياً : العرض النهائي **La réunion de clôture** : عبارة عن عرض شفهي لأهم الملاحظات الأساسية التي يراها المدقق الداخلي و الذي يقوم بتقديمها لأهم المسؤولين و الرئيسيين للمصالح المعنية بالتدقيق.