

المحاضرة الرابعة: أدوات التدقيق

مهمة التدقيق ليست ممارسة مهنية عشوائية تتم بطريقة غير منضبطة، بل يتم فيها اعتماد المدقق الداخلي على مجموعة من التقنيات لأداء مهمته على أحسن وجه، نشير هنا إلى أن هذه التقنيات المستعملة لها تأثير إيجابي على فعالية نظام الرقابة الداخلية¹، بالإضافة إلى هذه التقنيات نجد أن التدقيق الداخلي يضع تحت تصرفه أدوات لكل مرحلة من مراحل المهمة، لذلك لا بد أن نشير هنا إلى بعض الأدوات المتطورة المتمثلة في برامج و برمجيات معينة للتدقيق و التي تدخل ضمن إطار نظام الاعلام الآلي، وخاصة إذا علمنا اليوم أن معظم المؤسسات تستخدم تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات(TIC : Technologie de l'Information et de Communication).

عموما في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي نجد أن الأدوات المستخدمة من طرف المدقق تتميز بخصائص هي²:

- ✓ أن المدقق الداخلي له الاختيار في استخدام الأداة المناسبة و الملائمة بشكل أفضل لتحقيق الهدف؛
- ✓ لا تتعلق هذه الأدوات بالمدققين الداخليين فقط، بل يستعملها بعض المهنيين الآخرين كالمدقق الخارجي و المستشار، المختصين في الاعلام الآلي كالمهندسين و المبرمجين و التقنيين الساميين ...؛
- ✓ قد يستخدم اثنين من الأدوات في نفس البحث لتحقيق الهدف.

يمكن أن نميز بين نوعين من الأدوات:

- ❖ أدوات التساؤل: هي أدوات تسمح للمدقق الداخلي بصياغة أسئلة، أو إجابة للأسئلة التي تطرح .
- ❖ أدوات الوصف: هي أدوات تساعد المدقق على تسليط الضوء على تفاصيل الحالات التي واجهتها.

أدوات التساؤل:

تقنيات السبر و الحوار:

أولا : تقنيات السبر: هي عبارة عن عينات تختار بطريقة عشوائية من مجتمع احصائي، تعمم نتائجها على كل المجتمع، يسعى المدقق من ورائها إلى إجراء تحقيقاته بهدف تحليل ظاهرة معينة (خطأ أو ضعف النظام) أو استنتاج مدى تأثيره على الوظيفة محل التدقيق،

¹ Kopp,Loris.S , " **The role of documentation and memory in internal control evaluation** ", University of Alabama, USA, 2000, p 02.

² Renard.J " **Théorie et pratique de L'audit Interne** ", 7^{ème} édition, Eyrolles, Paris, France, 2010, p329.

عموما تعد هذه التقنية كطريقة تسمح باختيار عينة احصائية أو مجتمع، إشارة إلى استقراء هذا الأخير لملاحظات أبدت على نفس العينة والعينة نوعين : العينة الاحصائية : تعتمد على استخدام الاجراءات الاحصائية كاحتمالات؛

أ- العينة الغير احصائية: لا تعتمد على الاحتمالات بل على الحكم الشخصي للمدقق، لكن تتطلب موضوعية أكثر في اتخاذ قرارات العينة.

ثانيا : الحوار : يعتبر أداة أساسية يستعملها المدقق الداخلي و بكثرة، لا تعتبر أداة محادثة و لا استجواب لأن المدقق الداخلي ليس صحفي يستجوب شخصية سياسية أو نجم، في هذه الحالة المدقق يستمع فقط، لأن أصل التدقيق هو الاستماع، لا يحق له اتهام أو إدانة الشخص أو المصلحة محل التدقيق، بل يجب عليه أن يخلق جو من التعاون مع الأشخاص موضوع التدقيق أثناء مرحلة التحقيق في الميدان لأجل الحصول على معلومات دقيقة و تصديق الملاحظات و الفرضيات التي تم بناؤها.

أدوات تكنولوجيا المعلومات، التحقيقات و المقاربات المختلفة :

أولا : أدوات تكنولوجيا المعلومات : إن العديد من وظائف التدقيق الداخلي اتجهت في جميع أنحاء العالم إلى أجهزة الكمبيوتر باعتباره أداة تدقيق جديدة وحديثة، لا يمكن استخدامها إلا من طرف مدققي الاعلام الآلي فقط، بل تستخدم من قبل جميع المدققين على السواء، فنجد المدقق الداخلي يستعمل العديد من الأدوات التي تدخل في مجال تكنولوجيا المعلومات تندرج فيما يلي¹ :

✓ أدوات العمل للمدقق: برامج معالجة النصوص مايكروسوفت وورد (Microsoft Word)، برامج إعداد الجداول مايكروسوفت (Microsoft Excel)، و برامج الرسم باوربونت (Power Point)؛ و برمجيات التسيير

....

✓ أدوات تحقيق المهمة: هي أدوات منهجية تعمل على تحديد و رصد التقدم المحرز في بعض أوراق العمل الضرورية (استبيان الرقابة الداخلية QCI ، ورقة كشف و تحليل المهام la FRAP).

✓ أدوات إدارة الخدمة: تعتبر ضرورية للمدقق تشمل على: برنامج متابعة أوقات العمل للمدققين، أدوات قياس فعالية مهمة التدقيق، مراقبة الميزانية للوحدة.

¹ Valin.G, " **Contrôle et auditor** ", Dunod, Paris, France, 2006, p45.

أداة تكنولوجيا المعلومات تسمى بالضبط أداة استجواب الملف الآلي و هي من الاتجاهات الحديثة التي تتجه نحو تدقيق متطور، تساعد هذه الأخيرة على تحسين كفاءة المدقق، كما أنها تعتبر أداة قوية بشكل مباشر في الأبحاث و الحسابات، تسمح بالتحقق من نقل البيانات الخام لتهيئة منصة آمنة لاتخاذ القرار الجيد و الملائم¹.

أصبح ملف الاستجواب الآلي أداة ضرورية بشكل متزايد في أي نشاط، خصوصا بتحقيق مكاسب للمدقق الداخلي بتوفير الجهد و الوقت أيضا.

يلجأ المدقق الداخلي إلى هذه الأداة و بكثرة كونها تحتوي على معلومات مسجلة آليا و التي لا يمكن إخفاؤها أو إتلافها، و هذا عكس بعض الأدوات الأخرى التي يكون فيها إخفاء المعلومات احتمالا واردا، لكن بالمقابل و من أجل استعمال هذه الأداة يجب أن تتوفر شروط وهي²:

- أن يكون الملف الآلي ناجعا و أن يحتوي على كل المعلومات المراد فحصها، و على أن لا يكون هناك أي تأخر في نقل و تسجيل هذه المعلومات؛
- امتلاك أشخاص قادرين على استجواب الملف الآلي: يعني أن يكون للمدقق الداخلي مؤهلات في الإعلام الآلي، و إلا يتوجب عليه اصطحاب مختصين في هذا المجال؛
- يجب أن تكون تكلفة هذا الاستجواب معقولة مقارنة مع النتائج المنتظرة أي أن تتميز هذه العملية بالكفاءة.

ثانيا : التحقيقات و المقاربات المختلفة : يلجأ المدقق الداخلي إلى التحقيقات و المقاربات المختلفة كونها تعتبر أساليب و ليست أدوات بحد ذاتها من أجل التأكد من صدق المعلومات التي قد تحصل عليها في فترة سابقة، هذه التحقيقات أغلبها حسابية يقوم بها المدقق للتأكد من بعض المجاميع التي تحصل عليها، أما المقاربات فهي تسمح للمدقق الداخلي بالحصول على معلومة واحدة و من مصدرين مختلفين.

فالمقاربات هي التحقق الدقيق و المنتظم، تأتي هذه العملية بعد حصول المدقق على معلومات تحصل عليها في فترات من قبل، عن طريق مصادر و وسائل، صحة الوقائع، إثبات أو تصريح، يمكن أن تكون المصادر أو الوسائل خارجية (بتأكيد خطي خارجي) أو داخلية (بسند لمعلومات في سلسلة من الاجراءات أو العمليات)³، نأخذ أمثلة من هذه المقاربات: (المقاربات البنكية، المقاربات بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي، ...)، كما أن أسلوب المقاربات يستعمل نوع آخر من التدقيق ألا وهو تدقيق المطابقة أو الانتظام.

¹ Spencer Pickett.K.H, Op.Cité, p 578.

² Renard.J, 2007, Op.Cité, p 309.

³ Shick.P., Véra J.Bourrouilh.P.O ,Op.Cité, p 198.

الفرع الثالث: استبيان التدقيق و استبيان الرقابة الداخلية:

أولاً: استبيان التدقيق: تقييم نظام الرقابة الداخلية يتطلب البحث عن المعلومات المتعلقة بالنشاط المدقق، لهذا يحضر المدقق الداخلي مجموعة من الأسئلة بغية الحصول على كل ما يحتاجه و هذا ما يسمى الاستبيان.

فالاستبيان هو عبارة عن قائمة من الأسئلة يتعين الاجابة عليها خطياً، فعادة المدقق الداخلي هو الذي ينقل الاجابات على الاستبيان، يملأ هذا الأخير بعد المقابلة التي يجريها المدقق الداخلي مع شخصيات في المصلحة أو القسم محل التدقيق، انطلاقاً من نقاط و ملاحظات ووثائق تم الحصول عليها.

ينبغي أن يكون استبيان التدقيق الداخلي قصير قدر الامكان، و يجب أن تكون الأسئلة مصممة لتجنب أي غموض أو التباس¹.

بالإضافة إلى ذلك، فإن النهج المستخدم خلال طريقة الاستبيان، يعتمد على مصداقية الأجوبة المعطاة من طرف المصلحة المدققة²، تحقيقاً لهذه الغاية و من الضروري أن يتوجب على المدقق الداخلي التحقق من البيانات التي تم جمعها.

ثانياً : استبيان الرقابة الداخلية : يركز هذا الاستبيان على فعالية وظيفة نظام الرقابة الداخلية على الوظيفة المدققة، يسمى استبيان الرقابة الداخلية (QCI: Questionnaire de Contrôle Interne)، يتطلب هذا الأخير مجموعة من الأسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، و توزع على العاملين لتلقي الاجابات عليها، ثم يقوم المدقق بتحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

قوائم الاستبيان تسمى أيضاً بقوائم الاستقصاء، و من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط، تصمم هذه الأسئلة للحصول على اجابات ب "نعم" أو "لا" أو "لا تنطبق"، فالإجابة ب "نعم" تدل على نقاط القوة، بينما الاجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية أو تدل على نقاط الضعف.

عند الحصول على هذه الأجوبة يتمكن المدقق الداخلي من الوصول إلى استنتاج أو خلاصة بعد تقييمه لأثر نقاط الضعف، و تحققه من واقع اجابات "نعم" ليتم في الأخير تحديد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

¹ Ndiaye.F, Knutsen.D , " **Audit manual** ", United Nations, March 2009, p 58.

² Khelassi.R, " **l'audit interne : audit opérationnel : techniques, méthodologie, contrôle interne** ", 2^{ème} éditions, Houma, Alger, 2007, p 37.

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداماً بين المدققين الداخليين، و تعد من الوسائل الهامة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تم التأكيد على أن المدققين الداخليين الذين يستخدمون استبيانات الرقابة الداخلية قادرين على تحديد المزيد من نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية مقارنة مع المدققين الداخليين الذين يكتفون بأسلوب الرواية فقط.

وفيما يلي نموذج لقائمة استبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.

الجدول رقم (6.1): الرقابة الداخلية على المبيعات

رقم مسلسل	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
1	المبيعات: هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل : أ- قسم المبيعات و أوامر البيع ؟ ب- قسم الائتمان ؟				
2	هل تستخدم اشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاماً مسلسلة سابقاً ؟				
3	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة : أ- الكميات الواردة بها ؟ ب- الأسعار المستخدمة ؟ ج- العمليات الحسابية ؟ د- شروط البيع ؟				
4	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن ؟				
5	هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟				
6	هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر قسم المحاسبة و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟				
7	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح و بدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن : أ- المبيعات للموظفين ؟ ب- السلع التالفة ؟ ج- المبيعات النقدية ؟				

المصدر : يوسف محمد جربوع، "بحوث و دراسات لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة"، الجامعة الاسلامية، فلسطين، 2005، ص119.

يبين لنا الجدول بعض الأسئلة المحورية بقسم المبيعات من أجل التحقق من نقاط القوة و تقييم أثر نقاط الضعف قصد تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في هذا القسم.

أدوات الوصف: الملاحظة و الرواية:

أولاً: الملاحظة: عمل المدقق الداخلي لا يمارس في المكتب فقط، بل يجب عله أن يذهب إلى الميدان و ممارسة الملاحظة المادية في أرض الواقع، كذهابه إلى مصنع، أو زيارة قطاع تجاري ...، أوحى الذهاب إلى مكتب آخر، و لممارسة جيدة تتطلب الملاحظة ثلاثة شروط وهي:

1. يجب أن لا تكون الملاحظة غير قانونية، و لا تتم بطريقة خفية، بل يجب على المدقق الداخلي إبلاغ كافة المسؤولين بالزيارة ليقاضي بذلك انتهاج نهج أسلوب الشفافية؛
2. الملاحظة ليست محدودة في الزمن، بل يجب أن تتم بطريقة مستمرة و دورية؛
- لا بد أن تتبع الملاحظة بعملية التحقق، و لا يكتفي بها المدقق للخروج بأي نتيجة أو حكم و يمكن ملاحظة ما يلي: - مسار عملية الانتاج أو تقديم الخدمة؛ - أملاك المؤسسة للتأكد من سلامة الأصول والتأكد من التطابق الفعلي و المحاسبي؛ - الوثائق لأن المدقق الداخلي لا يكتفي بالشروح المقدمة له، كمشاهدة العقود التي وقعت مثلاً؛ - تصرفات العمال عند أداء المهام، كملاحظته لشخص ما لم يقدم بطاقة الهوية عند مدخل المكاتب.

ثانياً: الرواية: تعد من أهم الأدوات التي يستعملها المدقق الداخلي حيث يقوم بسماع الشخص أو العامل محل التدقيق و أخذ النقاط، و لا يتدخل إلا من أجل طلب استفسارات إيضاحية عن معلومات معينة.

يستخدم المدقق الداخلي نوعين من الروايات: رواية من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق و الرواية المستخدمة من طرفه شخصياً، فرواية الجهة الخاضعة للتدقيق تكون شفوية عن طريق الفم، أما رواية المدقق الداخلي فتكون كتابية.

يوجد نقاط مشتركة بين هاتين الروايتين هما: ¹ لا تتطلب تحضير أو كيفية لإعدادها؛ لا تتطلب معرفة لتقنية محددة.

كما يكمن الاختلاف بينهما، كون أن الرواية من طرف الجهة المدققة تكون غنية بمعلومات، بينما رواية المدقق الداخلي تتوقف عند ترتيب الأفكار و المعارف.

¹ Deloitte, 2007, Op.Cité, p 35.

(1)-رواية الجهة الخاضعة للتدقيق : تعتبر أداة أساسية و مهمة، يستمع فيها المدقق الداخلي و يأخذ نقاط ليتم تسجيلها، يوجد فرق بين الحوار و الرواية، فالحوار يحضر و ينجز لهدف معين بينما الرواية تهدف لوصف الاطار العام، فالرواية غالبا ماتكون أول اتصال مع الجهة الخاضعة للتدقيق " السيد فلان اشرح لي ماذا تفعل؟ ما هو عملك؟"¹، لذلك ينصح بشدة المدقق الداخلي باستخدام بداية جيدة لهذه العملية عن طريق خلقه لمناخ جيد بينه و بين الجهة الخاضعة للتدقيق لتسهيل عملية السرد.

(2)- رواية المدقق: هي ترتيب الأفكار و المعارف بشكل عام ترتكز هذه الأخيرة على الكتابة الجيدة، تنظم الرواية على المنطق و سحر القراءة.

شبكة تحليل المهام و خرائط التدفق:

أولا: شبكة تحليل المهام :يقوم فيه المدقق الداخلي بإحصاء و تسجيل مهام الوظيفة محل التدقيق، ثم يقوم بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه المهام و تسجيلهم على شبكة تحليل المهام، و عند اكتمال ملئ هذه الشبكة يقوم المدقق الداخلي بتحديد الأخطاء و التدخل في أداء المهام، أو بمعنى آخر هي عبارة عن شبكة لتوزيع الاختصاصات و المسؤوليات بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة موضوع التدقيق في زمن معين، و يتم إعدادها انطلاقا من الربط المحكم بين كل من الهيكل التنظيمي و الهيكل الوظيفي و تحليل المهام، و تظهر أهميتها في تحديد نقاط تداخل المهام و المسؤوليات بدقة معتبرة و معالجتها.

ثانيا: خرائط التدفق :هي تقنية لوصف الاجراءات و انتقال الوثائق و المعلومات بين مختلف الوظائف و مراكز المسؤولية باستعمال رموز ماثلة لتلك المستعملة في الاعلام الآلي²، و هي وسيلة عمل تمكنه من فهم و تحليل تدفق المعلومات، و في نفس الوقت وسيلة لتقييم فعالية تشغيل الرقابة الداخلية التي و ضعتها الشركة المدققة، تتجسد هذه التقنية في رسم بياني يصف العمليات المنجزة في إطار إجراء³، تقوم هذه الأخيرة بطريقة عرض شامل لتدفق المعلومات بين أوجه النشاط المختلفة و الأقسام و المراكز، لتسهيل تحليل العملية المدروسة، لتحقيق ذلك، يتم تمثيل طبيعة هذه التقنية عن طريق استخدام رموز متصلة مع بعضها البعض.

يتم إعداد خريطة التدفق من قبل المدققين بغية تحقيق الأهداف التالية:⁴

¹ Renard,J, 2007, Op.Cité, p 344.

² Khelassi.Réda « **Les applications de l'audit interne** », Editions Houma, Alger, 2010, p 112.

³ Kaplan.J, « **Audinet : auditors guide to flow charting** », University of Toronto, 2001, p 03.

⁴ Shick.P., Véra J.Bourrouilh.P.O ,Op.Cité, p 181.

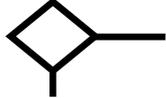
من أجل فهم أفضل للإجراء و بالتفصيل؛ إعطاء صورة كاملة عن سلسلة العمليات؛ التحقق من اتساق، صحة و فعالية نظم الرقابة الداخلية؛ تحديد نقاط القوة و الضعف.

وفقا ل Sardi.Antoine تعرف خرائط التدفق على أنها: " وصف تقني و انتقال الوثائق و المعلومات باستعمال رموز مقارنة لتلك التي تستعمل في الاعلام الآلي"، هذه التقنية لها العديد من الفوائد¹:

توحيد معايير الوصف؛ اكتساب فريق التدقيق للغة مشتركة؛ الاطلاع على سير الاجراءات و نقاط الضعف؛ تساعد على الدقة في الوصف .

يستطيع المدقق من خلال تقنية خرائط التدفق أن يتبع تدفق المعلومات و المستندات التي تسمح له بفهم النظام بشكل جيد لتحديد مواطن القوة ومواطن الضعف للحكم على مدى فعاليته؛ و تقويم إجراءاته بطريقة مختصرة و في مدة قد تكون وجيزة نسبيا، بالإضافة إلى أن هذه التقنية تتميز عن طريقة التقرير الوصفي، و عن طريقة الأسئلة بأنها توضح خط سير العمليات في النظام بطريقة سهلة و واضحة، و فيما يلي سنستعرض بعض الرموز المستخدمة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (7.1): الرموز الأكثر استخداما في خرائط التدفق

	الوثيقة (هنا نسختين)		رمز حركة المرور
	معالجة الكمبيوتر		عملية يدوية
	نقطة البداية من المخطط		مقارنة بين وثيقتين
	المحفوظات المؤقتة		الاجراء البديل
	سجل		وثيقة

المصدر: رضا خلاصي، "مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة"، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص 356.

¹ Sardi.A, " AUDIT ET CONTROLE INTERNE BANCAIRE ", Editions AFGES, Paris, 2002, p 167.