جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

ماجستير

: محاسبة وتدقيق

دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة
: "المعهد الجزائري العالي للبترول"

كريم

( ) البليدة رئيسا

( ) جامعة سعد دحلب البليدة

درحمون هلال ( ) جامعة سعد دحلب البليدة

عيسى ( ) جامعة سعد دحلب البليدة

البليدة ديسمبر 2011

الحمد والشكر لله عز وجل على عظيم نعمه التي لا تعد، وعلى فضله وكرمه الذي لا يرد، وعلى أن هدانا وجعلنا مسلمين، وله الحمد والشكر أن وفقني لإتمام هذه الدراسة، والصلاة والسلام على نبينا الكريم، محمد بن عبد الله وعلى آل بيته الطيبين الطاهرين

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بالشكر الجزيل لوالديَّ الكريمين - أطال الله في عمريهما وأمدّهما بالصحة و العافية-
هذا العمل على أكمل وجه.

كما أتقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان وبأصدق معان التقدير

" "

الذي لم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة التي كان لها بالغ الأثر في انجاز هذا العمل، وكذا صبره وسَعة صدره وحرصه الدائم على إتمام هذا في أحسن الظروف، فجزاه الله عني كل خير.

أتقدم كذلك بشكري الخالص وامتناني العميق إلى أساتذتي الأفاضل أعضاء قبولهم مناقشة هذه المذكرة.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إتمام هذه الدراسة.

إهـ

لذي وفقني إنجاز هذا العمل المتواضع

والذي اهديه:

إلى من قال فيهما الله عز وجل " **واخفض لهما جناح الذل من أرحمهما كما ربياني صغيرا** "

أمي و أبي الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما

وقدَّرني على ردِّ جزء من جميلهما.

إلـى جميـع إخ

.

كـريم قـوبة

AAA	American Accounting Association جمعية الأمريكية
AICPA	Public Accountants Certified American Institute of معهد المحاسبين القانونين الأمريكي
CIPE	Enterprise Center for International Private الدولية
Coso	The Committee Of Sponsoring Organization لجنة حماية المنظمات
IAS	International Accounting Standards معايير الدولية
IFACI	Institut Français D'audit Et De Contrôle Interne المعهد الداخلية
IFRS	International Financial Roporting Standard معايير التقارير المالية الدولية
IIA	Auditors Internal Institute Of معهد المراجعين الداخليين
IRM	Management Risk Institute of معهد
ISA	International Standards On Auditing المعايير الدولية
ISO	International Organization for Standardization العالمية
ISPPIA	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development والتنمية

يهدف هذا البحث إلى إظهار دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، ولتحقيق ذلك اعتمدنا على بيانات أولية من كتب ومراجع ودراسات حول الرقابة الداخلية الحديثة والمراجعة لداخلية، بالإضافة إلى الأدوار الحديثة للمراجعة الداخلية وفق ما أقره معهد المراجعين الداخليين (IIA) بالولايات المتحدة الأمريكية.

وقد توصلنا من خلال هذا البحث إلى مجموعة من النتائج لعل أهمها أن أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسات أصبحت تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة لها، يتم من خلالها فحص وتقييم كفاية الإجراءات الرقابية الأخرى والتحقق من مدى قدرتها على الحماية المادية للأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية. كما يعتبر نشاط المراجعة الداخلية ذو طبيعة استشارية وليست تنفيذية، ويرتكز على ثلاثة عناصر أساسية يتحدد على أساسها درجة تأثيره في الرقابة الداخلية للمؤسسة والمتمثلة في الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الداخلي، استقلالية وموضوعية المراجع الد
الاعتبارات والضوابط التي تؤخذ بعين الاعتبار لتقييم عمل المراجع الداخلي. تطورت وظيفة المراجعة الداخلية استجابة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة، فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر ودعم الحوكمة، والتي تؤدي إلى تفعيل الرقابة للمؤسسة .

وعلى ضوء هذه النتائج نقترح بعض التوصيات التي من أهمها ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية في الجزائر عن طريق إنشاء منظمة مهنية تصهر على تنظيم ومتابعة آليات مزاولة المهنة، مع إصدار معايير المراجعة الداخلية تتوافق والمعايير الدولية، إضافة إلى وضع ميثاق أخلاقيات المهنة التي تأخذ بعين الاعتبار بيئة الأعمال الجزائرية. وكذا تعميق المفاهيم والمبادئ التي جاءت بها المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللا .

ABSTRACT

The present Research aims to show the role of internal auditing to make the controlling operation more efficient. Therefore, we have used preliminary information taken from books, references and studies dealing with modern internal control and internal auditing. In addition to the modern roles of the internal auditing according to what has been approved by the Institute of Internal Auditors in USA.

We do achieve through this research some results which the most important is that the internal control means differ now from the past, the internal auditing is becoming one of its main functions, through which the other controlling procedures can be checked and appraised to see if they are sufficient and how far are they likely to insure the material protection of the assets and that the financial information are reliable to encourage the adoption of administration politics and improve employment aptitudes as well. The internal auditing activity has a consultative aspect rather than an executive one. It is based on three basic elements that decide how much it can affect the company internal control, which are the aptitude and professional care of the internal auditor, the internal freedom and objectivity, and the reasons and rules which are considered to appraise the internal auditor work. The function of the internal auditing has been improved in view of the recent advances in the field of modern business. In addition to check, appraisal and confirmation, the internal auditing is now assessing risks and supporting governing, what makes the company control more efficient.

By these results, we suggest some recommendations which the most important are the need for interest in the internal check in Algeria by creation of a professional organization looking after organization and follow-up of exercising of the profession mechanisms with issuing internal check standards correspondent to the international standards, including profession moral standards Charter taking the Algerian acts environment into consideration. and the need for deepening concepts and principles given by the international standards for the professional exercise of the internal check in all internal controllers throughout meeting the necessary cycles of qualification, and carrying out follow up of modernization and development of correct application of the internal check standards.

01	مراحل تطور الرقابة الداخلية	21
02	مكونات الرقابة الداخلية	30
03	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	62
04	لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية الصادرة (ISPPIA) عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)	69
05	مراحل ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية	96

01	أهداف وأنواع الرقابة الداخلية ووسائل تحقيقها	27
02	دائرة المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري	75
03	موقع المراجعة الداخلية من الرقابة الداخلية	91
04	آلية إجراء التحقيقات المتعلقة بالغش والأخطاء	99
05	الأطراف التي تساهم في عملية حوكمة المؤسسة وخط	105
06	الأنشطة والمهام التي تقوم بها المراجعة الداخلية تساهم في دعم الحوكمة	107
07	منهجية عمل إدارة المخاطر	117
08	الهيكل التنظيمي للمعهد الجزائري العالي للبترول	126
09	شكل ورقة إظهار وتحليل المشاكل	134
10	مراحل تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول	137
11	إجراءات توظيف عامل جديد في المعهد	139
12	إجراءات إعداد مكونات الأجور في المعهد	141
13	إجراءات إعداد كشوف الأجور في المعهد	143
14	إجراءات صرف ومحاسبة الأجور في المعهد	145
15	مراحل وإجراءات نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد	155

01	الهيكل التنظيمي للمعهد الجزائري العالي للبترول	178
02	ورقة إظهار وتحليل المشاكل	179
03		180
04	وثيقة إثبات الحضور اليومية	182
05	وثيقة الوضعية الشهرية	183
06		184
07	كشف الأجر الشهري لكل العمال	185
08		186
09		187
10	طلب التحويل البنكي	188
11	إشعار مدين	189
12	سند العمليات المختلفة	190
13	لشراء في المعهد	193
14		194
15		196
16		197
17	سند التسجيل	198
18	مدونة الأخلاق المهنية	199
19	المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية	201

الفهرس

الفهرس

13 .....
1. مفاهيم عامة حول الرقابة الداخلية الحديثة..... 19
1.1. ماهية الرقابة الداخلية..... 20
1.1.1.مفهوم الرقابة الداخلية..... 20
2.1.1.أنواع الرقابة الداخلية..... 24
3.1.1. وظائف وأهداف الرقابة الداخلية..... 25
2.1. أساسيات الرقابة الداخلية..... 28
1.2.1 مكونات وخصائص الرقابة الداخلية 28
2.2.1. مقومات الرقابة الداخلية 32
3.2.1. الإجراءات التنفيذية لتحقيق مقومات الرقابة الداخلية..... 34
3.1. الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات..... 38
1.3.1. مفهوم بيئة تكنولوجيا المعلومات 38
2.3.1. أثر بيئة تكنولوجيا المعلومات على مكونات الرقابة الداخلية..... 40
3.3.1. النظام المتكامل للرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات..... 46
2. الإطار العام للمراجعة الداخلية..... 51
1.2. ماهية المراجعة الداخلية..... 52
1.1.2. مفهوم المراجعة الداخلية..... 52

2.1.2 أنواع وطبيعة المراجعة الداخلية..... 56
3.1.2. مقارنة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية..... 61
2.2. مبادئ، معايير وأخلاقيات وظيفة المراجعة الداخلية..... 64
1.2.2. مبادئ المراجعة الداخلية 64
2.2.2. المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخلين (IIA)..... 67
3.2.2. مدونة الأخلاق المهنية (Code of Ethics) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)..... 71
3.2. لأساسية للمراجعة الداخلية..... 74
1.3.2. إدارة دائرة المراجعة الداخلية..... 74
2.3.2. عناصر وتقنيات المراجعة الداخلية..... 77
3.3.2. مراحل مهمة المراجعة الداخلية..... 84
3. إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة للمؤسسة..... 89
1.3. دور المراجعة الداخلية في تحسين وتقييم الرقابة الداخلية 90
1.1.3. الدور الرقابي للمراجعة الداخلية..... 90
2.1.3. دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 91
3.1.3. دور المراجعة الداخلية في اكتشاف الغش والأخطاء..... 97
2.3. دور المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة..... 100
1.2.3. ماهية الحوكمة..... 100
2.2.3. أهمية المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة..... 105
3.2.3. علاقة المراجعة الداخلية بباقي أطراف الحوكمة..... 108
3.3. دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر 112
1.3.3. اهية إدارة المخاطر..... 112
2.3.3. منهجية ونظام عمل إدارة المخاطر..... 115
3.3.3. أهمية المراجعة الداخلية في إدارة ا 118
4. : "المعهد الجزائري العالي للبترول"..... 122
1.4. واقع المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول..... 123
1.1.4. تقديم المعهد 123
2.1.4. تقديم المراجعة الداخلية في المعهد..... 128

3.1.4. مراحل تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في المعهد 132
2.4. مراجعة نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد..... 135
1.2.4. الداخلية للأجور في المعهد..... 135
2.2.4. تقييم نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد..... 146
3.2.4. النتائج والتوصيات..... 150
3.4. مراجعة نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد..... 153
1.3.4. الوصف النظري لنظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد..... 153
2.3.4. تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد..... 157
3.3.4. النتائج والتوصيات..... 161
..... 164
..... 168
..... 178

تمهيد

أدت الفضائح المالية للمؤسسات العملاقة وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار إلى فقدان ثقة غالبية المجتمع بمعظم شركات ( ) المساهمة، ولفت ذلك أنظار المستثمرين والمشرعين والباحثين وغيرهم، فأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت أسباب انهيار هذه المؤسسات وخلصت إلى عدة أسباب، أهمها تلك المتعلقة بنقص الممارسات والإجراءات في الإدارة، التنظيم، الرقابة والإشراف الفعال بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعة، والالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين .

ودفعت هذه الظروف إلى ظهور الحاجة لتوفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات للمؤسسة بواجباتها من العناصر الهامة التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية ووضع ام لها وتطويرها بما يضمن للمؤسسة المحافظة على وجودها، ومساعدتها في الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها المتاحة والمحافظة على أصولها.

تعتبر المراجعة الداخلية من الإجراءات الرقابية التي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة الإجراءات الرقابية الأخرى، والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية.

ومن أجل تفعيل دور المراجعة الداخلية في تحسين وتطوير الرقابة في المؤسسة، بادر معهد المراجعين الداخليين بتطوير المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال الحالية، وهذا بجعلها أداة لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة التي تقدمها، بالإضافة لما تقوم به من تقييم ومراجعة وظائف المؤسسة.

إشكالية البحث

في خضم ما تقدم ذكره تتبلور لدينا إشكالية البحث في التساؤل الجوهري الأتي:

كيف يمكن الاستفادة من المراجعة الداخلية لتفعيل الرقابة في المؤسسة؟

وللإجابة عن الإشكالية العامة قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تتمثل الرقابة الداخلية، وما مدى تأثرها ببيئة تكنولوجيا المعلومات؟
- ما المقصود بالمراجعة الداخلية، وما هي المبادئ والضوابط التي تحكم الممارسة المهنية لها؟
- ما هي مختلف الأدوار الحديثة للمراجعة الداخلية لتفعيل الرقابة في المؤسسة؟
- ما واقع المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول؟

فرضيات البحث

وكإجابات مسبقة عن الإشكالية العامة والأسئلة الفرعية قمنا بطرح الفرضيات التالية:

- الرقابة الداخلية ما هي إلا مجموعة الوسائل والإجراءات المعتمدة من طرف إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا؛
- المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات تساعد على تحسين الأداء، ويتوقف نجاحها على اعتماد المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها؛
- اكتسبت المراجعة الداخلية تطورا كبيرا خاصة فيما يخص المعايير المهنية الخاصة بها التي كان لها تأثير على الأنشطة التي تمارسها لكي تؤدي إلى تفعيل الرقابة في المؤسسة؛
- وظيفة المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول لا ترقى لتطبيق المبادئ والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة الداخلية.

منهج البحث

نظرا لطبيعة الموضوع وبغية الإحاطة بجوانبه المختلفة، والإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات من عدمها قمنا بتقسيم البحث إلى قسمين: قسم نظري يعتمد على المنهج الوصفي والتحليلي بالإضافة إلى المنهج التاريخي. وقسم تطبيقي الذي يعتمد هو الأخر على منهج (دراسة حالة المعهد الجزائري العالي للبترول) مستعينين في ذلك بعدة أساليب منها

.

من بين الأدوات المعتمدة في هذا البحث نذكر:

- المسح المكتبي، والغرض منه الوقوف على ما تناولته الكتب والوثائق الرسمية المختلفة والاطلاع على بعض الدراسات السابقة وكذا بعض المجلات والمقالات وكل ما له صلة بالموضوع؛
- شبكة الإنترنيت، بهدف الحصول على المعلومات الحديثة وكل المستجدات الصادرة عن الهيئات الدولية التي لها علاقة بالموضوع؛

- المقابلة، حيث قمنا بمجموعة من المقابلات المباشرة مع أهل الاختصاص والمتمثلين أساسا في المهنيين (مدراء أقسام المراجعة الداخلية، خبراء المحاسبة، محافظو الحسابات) الجامعيين المختصين في المراجعة والمحاسبة، حتى نتمكن من وضع الخطوط العريضة لبحثنا وتوجيه مساره.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من طبيعة الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين الرقابة الداخلية وفعاليتها في المؤسسات، إذ أن تحسين نظم الرقابة الداخلية يعد أمرا مهما وحيويا لكل من الإدارة وأصحاب المصلحة في المؤسسة، حيث تقع مسؤولية تصميم نظم الرقابة الداخلية على عاتق إدارة المؤسسة، والتي تمارس نشاطها في بيئة متغيرة مليئة بالمخاطر والتحديات والضغوطات من جانب .

أهداف البحث

يهدف بحثنا هذا لتحقيق جملة من الأهداف نوردها على النحو التالي:

- محاولة إعطاء فكرة عن الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- التعرف على المراجعة الداخلية بشكل عام وما تقدمه من خدمات، والمعايير التي تحكم المهنة
- إظهار مختلف أدوار المراجعة الداخلية التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية.

ختيار الموضوع

من أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار الموضوع ما يلي:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص المحاسبة والمالية؛
- أهمية الموضوع، وهذا نظرا للتطورات التي شهدها العالم والتي أفرزت أدوار جديدة للمراجعة الداخلية مما أدى إلى تطور خدماتها؛
- حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لهذا النوع من المراجعة خاصة بعد التحولات التي عرفتها في مختلف الجوانب كالخوصصة واندماجها مع مؤسسات محلية وأجنبية؛
- التعرف على الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة الداخلية من خلال التطرق إلى المعايير الدولية لمهنية للمراجعة الداخلية.

إن البحوث في مجال المراجعة الداخلية أخذت نصيبا محترما من الدراسات نذكر منها:

- " المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة - تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع - مبيعات - -" ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،(2004).

تمثل هدف هذه الدراسة في محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة وإظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تمّ استغلالها من طرف المديرية العامة .

- "المراجعة الداخلية في ظل - المعايير الدولية للمراجعة الداخلية- التجارية الأردنية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (2007).

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق البنوك التجارية الأردنية لمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها، وذلك من خلال مقارنة إجراءات المراجعة الداخلية المتبعة في البنوك التجارية الأردنية، ومعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها والصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1978م، وذلك لعدم وجود معايير أردنية للمراجعة الداخلية تحكم هذه المهنة في الأردن، كما تناولت هذه الدراسة تقييّماً لمدى ملاءمة هذه المعايير للتطبيق في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر مدراء وإطارات المراجعة الداخلية.

- عمر إبراهيم " تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفق للمعيار الدولي رقم(610)"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، (2008).

هدف هذه الدراسة إلى تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم (610)، مع دراسة عملية التنسيق والتعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين بما يحقق الكفاءة والفاعلية في كل عمل المراجعة الداخلية في ضوء القيمة المضافة، وتوضيح أثر الاستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية في أعمال المراجع الخار
اللازم لأداء عملية المراجعة.

- حسين أحمد دحدوح، " دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، العدد (01) (24) (2008).

يكمن هدف الدراسة في التعريف بالأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات ( ) وفعاليتها، مع عرض مفهوم لجنة المراجعة ومقوماتها ومهامها، والتطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته وأهميته بحسب المعايير المهنية.

من خلال تمعننا في دراسة الأبحاث السابقة، نجد أن هناك تباين واضح في طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، حيث يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة، فتناولت كل واحدة منها زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا، وكاجتهاد منا حاولنا الربط بين مختلف أفكار وأهداف هذه الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا والتي تهدف إلى تبيان كيفية الاستفادة من المراجعة الداخلية لتفعيل الرقابة في المؤسسة ، وهذا ما يميز الدراسة عن سابقاتها.

حتى نتمكن من إنجاز هذا البحث والإجابة عن الإشكالية العامة والأسئلة الفرعية، واختبار صحة الفرضيات من عدمها، قمنا بتقسيمه إلى أربعة فصول تتقدمهم مقدمة عامة وتليهم خاتمة عامة التي تتضمن ملخص شامل للبحث وأهم النتائج المتوصل إليها وكذا بعض التوصيات التي نرى أنها ضرورية إليها.

: **"مفاهيم عامة حول الرقابة الداخلية الحديثة"** حيث تطرقنا فيه إلى ماهية الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تحديد مختلف مفاهيمها، أنواعها، وظائفها وأهدافها. ثم تناولنا أساسيات الرقابة الداخلية، وذلك بإبراز مكوناتها، خصائصها، مقوماتها وإجراءات تحقيق المقومات.
الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، حيث أبرزنا مفهوم هذه الأخيرة وإظهار أثرها على مكونات الرقابة الداخلية، وكذا النظام الفعال للرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

"الإطار العام للمراجعة الداخلية" تطرقنا فيه إلى ماهية المراجعة الداخلية، من خلال عرض مختلف مفاهيمها، أنواعها، وكذا مقارنتها بالمراجعة الخارجية.
استعرضنا مبادئ، معايير وأخلاقيات وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك بالاعتماد على المعايير الدولية راجعة الداخلية ومدونة الأخلاق المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين. وفي الأخير حاولنا توضيح أهم الضوابط الأساسية التي تقوم عليها مهنة المراجعة الداخلية.

"إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة للمؤسسة" وخصصنا هذا فصل لدراسة مختلف الأدوار الحديثة التي جاءت بها المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين. ومن خلاله حاولنا إظهار أهم المجالات التي تساهم في تفعيل الرقابة، بالتطرق إلى دورها في تحسين وتقييم الرقابة الداخلية وكذا دورها في دعم الحوكمة .

أما الفصل الرابع والأخير والمتمثل في دراسة حالة:"المعهد الجزائري العالي للبترول" خلاله تجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع، تطرقنا إلى واقع المراجعة الداخلية في المعهد، وذلك بتقديم المعهد وتقديم المراجعة الداخلية ومختلف مراحل وإجراءات تنفيذ مهمة المراجعة في المعهد. تناولنا مراجعة نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد، من خلال الوصف النظري للنظام وتقييمه ثم استعرضنا النتائج والتوصيات. وفي الأخير تطرقنا إلى مراجعة نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد، حيث تناولنا الوصف النظري للنظام وتقييمه ثم النتائج والتوصيات.

1
مفاهيم عامة حول الرقابة الداخلية الحديثة

التكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة المؤسسات الاقتصادية المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، فضلاً عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها وانتشارها جغرافيا، وأدى ذلك إلى حاجة الإدارة العليا إلى تفويض صلاحياتها إلى المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة.

وبهذا ظهرت الحاجة لتوفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات المختلفة للمؤسسة بواجباتها العناصر السابقة من العناصر الهامة التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية ووضع أقسام لها وتطويرها.

من خلال هذا الفصل التطرق إلى مفاهيم لرقابة الداخلية الحديثة تقسيمه والتي نوردها :

- ماهية الرقابة الداخلية يتناول مفهوم الرقابة الداخلية، أنواع الرقابة الداخلية ووظائف وأهداف الرقابة الداخلية.
- أساسيات الرقابة الداخلية والذي يعالج مكونات الرقابة الداخلية خلية وإجراءات تحقيق المقومات.
- الرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات، حيث نتطرق من خلاله إلى مفهوم بيئة تكنولوجيا المعلومات، أثرها على مكونات الرقابة الداخلية وفي الأخير إلى النظام المتكامل للرقابة الداخلية بيئة تكنولوجيا المعلومات.

1.1. ماهية الرقابة الداخلية

تقوم معظم المؤسسات بتصميم نظم رقابية داخلية خاصة بها، والتي تحتوي على مجموعة من الإجراءات الرقابية الخاصة بالجوانب التنظيمية والمالية، تهدف إلى تطبيق السياسات و تحقيق الأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الحفاظ على ممتلكاتها.

سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية الرقابة الداخلية مطالب، حيث المطلب الأول لمفهوم الرقابة الداخلية والمطلب الثاني لأنواع الرقابة الداخلية والمطلب الثالث لـ وأهداف الرقابة الداخلية.

1.1.1. مفهوم الرقابة الداخلية

هوم الرقابة الداخلية التعريف وأسباب زيادة الاهتمام بها، وهي كما يلي:

1.1.1.1. تطور الرقابة الداخلية

بة الداخلية في حد ذاتها قديمة و المؤسسة صغيرة الحجم وكان من السهل ضبط الرقابة الداخلية، لأن أصحاب المؤسسات يجمعون بين الملكية والإدارة للمؤسسة الاقتصادية.[01] :122

ومع ظهور الثورة الصناعية ، ظهر ما يسمى بالوحدات الاقتصادية الكبرى ومن ضمنها ( ) المساهمة فتعذر على المساهمين مباشرة أعمال الشركات والقيام بإدارتها نشاطاتها مما أدى بهم إلى إسناد عملية الإدارة إلى أشخاص آخرين يطلق عليهم اسم المسيرين طريق العقود التي يبرمها المساهمين مع هؤلاء المسيرين هنا ظهرت الحاجة الملحة للرقابة الداخلية ية للرقابة على أعمال المسيرين و يانات المقدمة.[02] :61

ففي البداية كانت الرقابة الداخلية تهدف إلى قواعد الرقابة على النقدية باعتبارها أكثر الأصول قابلية للتداول، ويمكن نقلها والتصرف بها بسرعة مما استلزم رقابتها بإجراءات تضبط تها مثل تحديد واجبات أمين الصندوق.

اوزت الرقابة المعنى الضيق لها و النقدية والمخزون وتقليل فرص إلى معنى يتضمن التدخل في أوجه الأ الاقتصادية طريق ضمان الدقة الحسابية ورفع مستوى الكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية ا .

ولمسايرة التطورات الاقتصادية الداخلية جانب الوظائف التقليدية أصبحت تهتم بدراسة كيفية تنفيذ الخطة الموضوعة للمؤسسة و كذا بيان الانحراف عن الخطة و تحديد أسباب هذه الانحرافات. سنحاول إظهار أهم مراحل تطو ية في الجدول الـ :

01: مراحل تطور الرقابة الداخلية [03] :07

	وصف الرقابة الداخلية	مفهوم الرقابة الداخلية
	رقابة شخصية	مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو ى ولعل من أهمها .
المرحلة الثانية		مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية والعمليات المثبتة في الدفاتر.
	الكفاءة الإنتاجية	الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها المؤسسة لحماية أصولها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية المرسومة.
	نظام لتحقيق أهداف	يوفر تأكيدا منطقيا مقبولا بأن الأهداف التي تخص المؤسسة سوف يتم إنجازها.
	عمليات لتحقيق أهداف معينة	عملية تتأثر بإدارة المؤسسة وبالعديد من الأطراف ويتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب وليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية: الثقة في التقارير المالية، الالتزام بالقوانين، فعالية وكفاءة المعلومات ، حماية الأصول والكفاءة الإنتاجية.

2.1.1.1. تعريف الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية نبدأ أولا فالرقابة في مفهومها العام عبارة عن مجهود منظم لوضع معايير أو معدلات الأداء وفقاً للأهداف المخططة، وتصميم أنظمة المعلومات المرتدة لمقارنة الأداء الفعلي مع المعايير الموضوعة مقدماً، لتحديد مدى وجود اختلافات وقياس درجة معنوياتها أو خطور تها، واتخاذ التصرف الذي من شأنه تحقيق ضمان استخدام موارد المؤسسة بأكفأ الطرق وأكثرها فعالية لتحقيق أهداف المؤسسة.[04] :02

أما الرقابة الداخلية فتعددت التعاريف التي تناولتها وذلك حسب مراحل التطور التي مرت بها وبتعدد المعرفين لها، سنذكر منها ما يلي:

عرفتها لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمعهد المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA) بأنها "خطة التنظيم والإجراءات و ساليب التي تضعها إدارة المؤسسة، والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها".[05] :54

عرفها مجلس خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين "بأنها مجموع الضمانات لمؤسسة، تهدف من جهة إلى ضمان الحماية وتسجيل الممتلكات ونوعية المعلومات ومن جهة ثانية إلى تنفيذ تعليمات الإدارة وتشجيع تحسين المهارات".[06] :36

وقد عرفتها لجنة حماية المنظمات (COSO) على أنها "عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة والإدارة وموظفين آخرين، لتأمين و توفير تأكيد معقول حول أهداف المؤسسة، العناوين التالية: [07] :80

- كفاءة العمليات التشغيلية
- الموثوقية في التقارير المالية
- الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات".

بينما هناك من يعرفها على أنها " خدمها المؤسسة لحماية أصولها ومجوداتها، وا بيانات المحاسبية و الإحصائية، ورفع الكفاية الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفعالية".[08] : 64

و من خلال التعاريف السابقة يمكننا تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية وهذا على النحو التالي:
الرقابة الداخلية في جميع السياسات والإجراءات المعتمدة من الإدارة العليا ( ) والسلطات المعنية في المؤسسة، في تحقيق أهدافها وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الالتزام بالتنظيمات والمحافظة على أصولها.

3.1.1.1. أسباب الاهتمام للرقابة الداخلية

إن فكرة الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة و سادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك و نذكر منها:[09] :10-12

1.3.1.1.1. زيادة حجم المؤسسات

إن زيادة حجم المؤسسات واتساع أعمالها وانفصال الملكية عن الإدارة، هياكلها التنظيمية، وصعوبة الاعتماد على طرق الرقابة المباشرة التي كان يمارسها صاحب العمل بنفسه.

2.3.1.1.1. تفويض السلطة

الإدارة العليا للمؤسسة إلى تفويض بعض اختصاصاتها إلى المستويات الإدارية الأدنى، وهذا يكون واضحا في شركات( ) المساهمة حيث انفصل أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم، لذلك نراهم ممثلين في العينة العامة للمساهمين يسندو إلى جزء منتخب منهم ( )، وهذا الأخير غير قادر على إدارة الشركة ( ) لذلك يقوم بتفويض السلطات إلى إدارات الشركة ( ) المختلفة والإخلاء بمسؤوليته أمام المساهمين يقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس ا .

3.3.1.1.1. حاجة الإدارة العليا إلى وجود نظام فعال يحقق أهدافها عن طريق تحقيق أقصى كفاء إنتاجية ممكنة، وحماية أصول المؤسسة من الضياع وا
تقليل فرص ارتكابها، وضمان دقة البيانات المالية المقدمة إليها بما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية بالمؤسسة بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، والكشف عن الانحرافات تمهيدًا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها.

4.3.1.1.1. الخارجية

حيث تحولت عملية المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية ( ) إلى مراجعة اختباريه، تقوم على أساس العينة، حيث أصبح من المتعذر بالنسبة للمرا ضوء زيادة وتعدد عملياتها إجراء المراجعة التفصيلية ( ) لكافة العمليات المدونة
تطلب ضرورة وجود نظم فعالة للرقابة الداخلية يمكن من خلالها للمراجع الخارجي الوثوق بها والاعتماد عليها عند تحديد حجم العينة المناسب لإجراء عملية المراجعة.

5.3.1.1.1. للبيانات

تها إلى بيانات دقيقة عن المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد، لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وغيرها من الأسباب، فإذا ما طلبت هذه

المعلومات من مؤسسة ما، عليها تحضيرها بسرعة وبدقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن هناك نظم رقابية داخلية قوية ومتماسكة.

2.1.1. أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاث أنواع كما يلي:

1.2.1.1. محاسبية

تهدف الرقابة المحاسبية تأكد من دقة البيانات المالية المدونة في الدفاتر والسجلات، لتحقيق الثقة في إمكانية الاعتماد عليها. وتتمثل أهم الوسائل المستخدمة لتحقيق هذا الهدف في وجود نظام مستندي سليم، وإتباع نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات بالدفاتر، واستخدام حسابات المراقبة لية، كحسابات إجمالي المدينين والدائنين، وإعداد موازين مراجعة شهرية، وإجراء المصادقات مع العملاء والموردين، وإتباع نظام الجرد المستمر للمخزون، مع إجراء المطابقة بين بطاقات الصنف ونتائج الجرد الفعلي، وإجراء المطابقة بين كشوف البنك الدورية والدفاتر وعمل مذكرات التسوية، واعتماد قيود التسوية التي تتم بالدفاتر من شخص ول، وإجراء المراجعة الداخلية لكل ما يتم إثباته 15: [09].

2.2.1.1. دارية

تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية و بالسياسات الإدارية، وتهدف هذه الرقابة إلى التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية من خلال الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة، وضمان الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.[05] :59

ومن أهم وسائل تحقيق هذه الأهداف، الموازنة التخطيطية، والتكاليف المعيارية، ودارسة الوقت والحركة، واستخدام أساليب الرقابة على الجودة، بالإضافة إلى إجراء التحليل المالي للبيانات، واستخدام نظام التقارير الدورية لضمان تدفق المعلومات ما بين المستويات الإدارية المختلفة.

3.2.1.1. ( ) الداخلي

ويهدف إلى حماية أصول المؤسسة من الضياع والسرقة والاختلاس وسوء الاستعمال ويقصد الداخلي ذلك النظام وما يرتبط به من وسائل وإجراءات تهدف إلى ضبط عمليات المؤسسة ومراقبتها تلقائيا بصورة مستمرة، ويعتمد نظام الـ الداخلي على تقسيم العمل، وتحديد الواج وليات، والفصل بين الوظائف المتعارضة، وبالتالي تعتمد أسس الضبط ( ) الداخلي على الفصل بين اختصاصات كل من الإدارات التي تقوم بتنفيذ العمليات بالمحاسبة على العمليات .[10] :50

ويشتمل نظام الداخلي على مجموعة من القواعد والأسس الرقابية التي يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات هي:[11] :173-178

1.3.2.1.1. قواعد وأسس إدارية

وتتمثل في مجموعة من الإجراءات التي تحقق الرقابة من خلال تحديد الاختصاصات، وتوزيع المسؤوليات، بهدف تكامل الجهود المبذولة وعدم تضاربها، ووضع الإجراءات التفصيلية التي تحد خطوات أداء جميع عمليات المؤسسة، وتغيير الواجبات الموكولة للعاملين من وقت لآخر.

2.3.2.1.1. قواعد وأسس محاسبية

وتشمل مجموعة من الإجراءات التي تزيد من فعالية النظام المحاسبي في الرقابة على عمليات المؤسسة وحماية أصولها، ومن أهمها التسجيل الفوري للعمليات بالدفاتر، واستخدام حسابات المراقبة الإجمالية، وإجراء المراجعة الدورية للدفاتر والسجلات، وإجراء المطابقات بين الأرصدة الفعلية للأصول وأرصدتها الدفترية.

3.3.2.1.1.

وتتضمن مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة من أهمها التأمين على تلك الأصول واستخدام وسائل الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة، بمعنى وضع حدود متدرجة لسلطات التصريح بالعمليات واشتراك أكثر من موظف في أداء العملية، كما تشمل التفتيش المفاجئ ع

.

3.1.1. وظائف وأهداف الرقابة الداخلية

من خلال مجموعة التعاريف السابقة حول الرقابة الداخلية، نجد أن لهذه الأخيرة مجموعة من الأهداف يمكن حصرها على النحو الـ :

1.3.1.1. وظيفة وقائية

وتهدف هذه الوظيفة :

1.1.3.1.1.

يقصد بـ لتحكم في الأنشطة المتعددة لها وفي عوامل الإنتاج والنفقات والتكاليف والعوائد مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة.[12] : 90

2.1.3.1.1. حماية أصول المؤسسة

ويقصد هنا بالحماية المادية والحماية الدفترية لجميع عناصر الأصول (

) وتتمثل الحماية المادية في التأمين على الأصول والصيانة والحفاظ عليها ضد أخطار الحرائق الغش، أما الحماية الدفترية فهي تتمثل إثباتها على الدفاتر وإثبات أي تغيير يحدث ليها في بطاقات الأصل.[13] : 59

3.1.3.1.1. التأكد من دقة البيانات والمعلومات المالية

يتم التأكد من دقة البيانات والمعلومات المالية المدونة بالدفاتر والسجلات، عن طريق محاولة منع الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والغش، لضمان الثقة في إمكان الاعتماد عليها رسم أية خطط مستقبلية.[03] :08

تهدف الرقابة إلى حماية عناصر أخرى ذات أهمية كبرى في تتمثل في العنصر البشري، صورة المؤسسة اتجاه محيطها الخارجي، المعل السرية المتعلقة بالمؤسسة و نولوجيا.[14] : 104

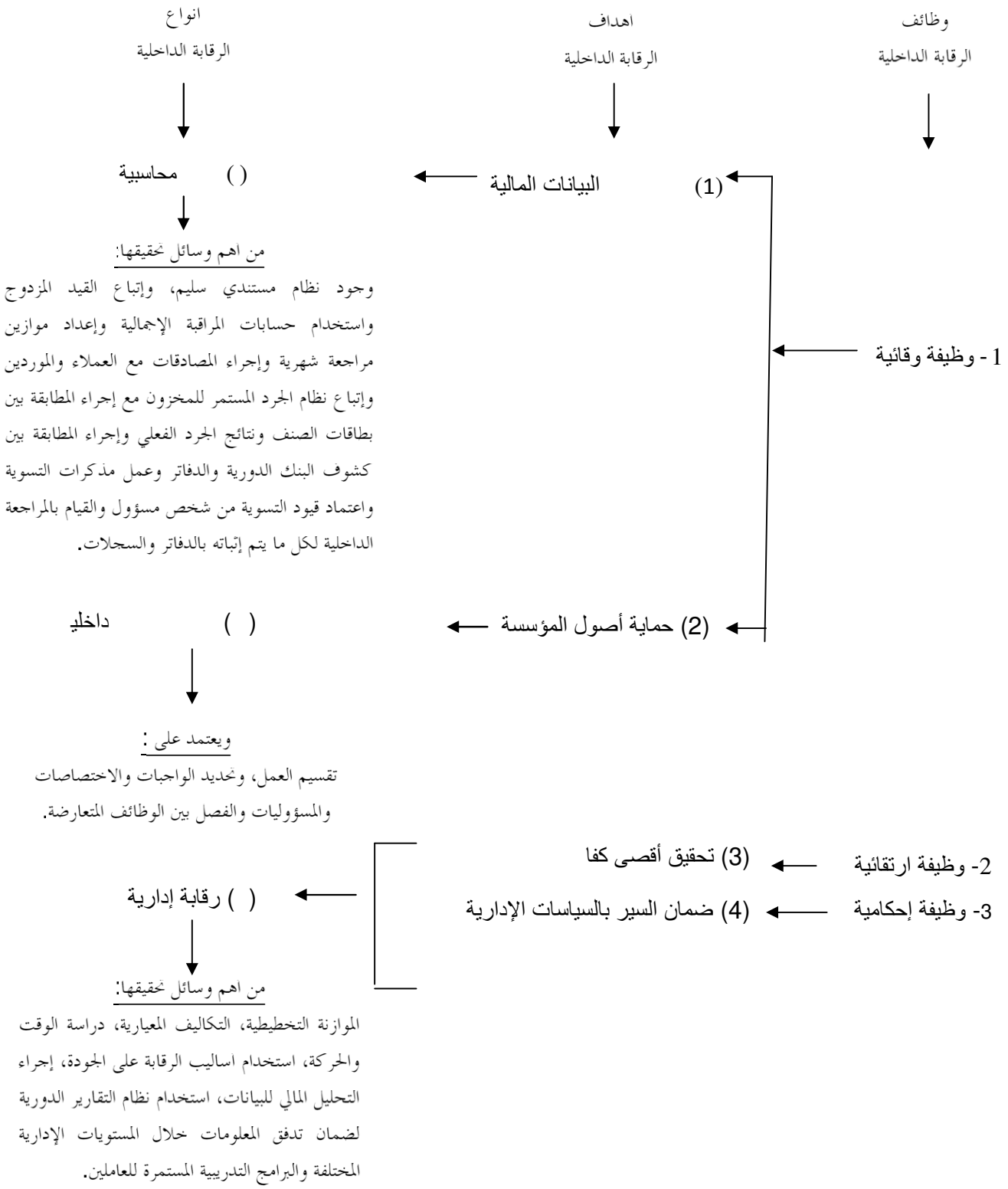
2.3.1.1. وظيفة ارتقائية

وتهدف هذه الوظيفة إلى ويعني تجنب الإسراف في استخدام ة الإنتاجية وذلك بتحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة.[03] 08:

3.3.1.1. وظيفة إحكامية

وتهدف هذه الوظيفة ضمان الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، حيث يتم وضع العديد من السياسات الإدارية التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة والتي تغطي جوانب الأنشطة المختلفة، وهذه السياسات تترجم في شكل قرارات وتعليمات ولوائح وتوجه إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، وبالتالي يجب أن تكون هذه العمليات واضحة وملائمة ولا تحتمل التأويل حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها.[15]

والشكل الموالي يوضح وظائف وأهداف وأنواع الرقابة الداخلية ووسائل تحقيقها



01: وظائف، أهداف وأنواع الرقابة الداخلية ووسائل تحقيقها [16] :48

2.1. أساسيات الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية التي من خلالها تستطيع تحقيق أهدافه ، وتتمثل هذه المقومات والإجراءات الواجبة لتحقيق المقومات

سنحاول التطرق إليها من خلال هذا المبحث.

1.2.1 الرقابة الداخلية

ق من خلال هذا المطلب إلى الرقابة الداخلية على النحو التالي:

1.1.2.1. ية

الرقابة الداخلية على مجموعة من العناصر المترابطة فيما بينها والمتكاملة مع مراحل التسيير، تصممها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة، ووفقا لتقرير حماية المنظمات (coso) تتكون الرقابة الداخلية من المكونات التالية

للرقابة الداخلية في:[17] :62

: بيئة الرقابة (Control Environment)

ثانيا: تقييم المخاطر (Risk Assessment)

(Control Activities) :

(Information and Communicatio) :

(Monitoring) ( ) :

وتعتبر المكونات السابقة بمثابة مقاييس يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وسنعرض هذه المكونات فيما يلي:

1.1.1.2.1. بيئة الرقابة

بيئة الرقابة إدارة المؤسسة وإدارتها وملاكها على تحديد وتعزيز أو التخفيض من فعالية نظم الرقابة، وتؤثر البيئة الرقابية على تحديد السياسات والإجراءات ودرجة التمسك بها، فهي تمثل الأساس لكافة المكونات الأخرى لهيكل الرقابة الداخلية.

وتتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشرة بالإدارة والبعض الأخر له بتنظيم المؤسسة ذاتها وهي كما يلي:

- النزاهة والقيم الأخلاقية
-
- المنهجية وأسلوب التشغيل
- كيفية تقرير الإدارة للصلاحية والمسؤولية

- كيفية قيام الإدارة بتنظيم وتطوير موظفيها
- ليات وتوجيهات مجلس الإدارة.[18] :385

2.1.1.2.1. تقييم المخاطر

ويشمل تعريف تحليل المخاطر ذات العلاقة لتحقيق الأهداف وتحديد الكيفية التي تدر بها هذه المخاطر وتعريف المخاطر المرتبطة بالتنفيذ، وتحديد وتحليل وإدارة المخاطر التي تؤثر على أهداف شمل المخاطر المتعلقة بأحداث خارجية وداخلية وظروفا قد تحدث وتؤثر سلبا على قدرة .[19] :20

.3.1.1.2.1

هي السيا ( ) على توجه الإدارة، وأيضا تؤكد على الإجراءات المتخذة لعنونة ومواجهة المخاطر وتحقيق أهداف المؤسسة.[20] :28

وتتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على التشغيل والرقابة على الالتزام، حيث تهتم أنشطة الرقابة التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط، وتهدف أنشطة الرقابة على الالتزام التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح الخاضعة لها .

ومن ناحية أخرى اهتم تقرير لجنة حماية المنظمات (coso)
ظل التشغيل الالكتروني للبيانات سواء كانت رقابة عامة على التشغيل الالكتروني أو رقابة على برامج .[05] :82

.4.1.1.2.1

يتعلق هذا الجزء من مكونات الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الضرورية والملائمة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهداف ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة م
القوائم المالية، حيث هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية.[05] : 83

.5.1.1.2.1 ( )

وضع الأنظمة الرقابية وتطويرها هو أحد ليات المهمة للإدارة هذه الأخيرة الرقابية من أنها تعمل وفق الغرض منها وأنه يتم تعديلها بطريقة ملائمة لمقابلة التغير في الظروف. [21] :84

والمراقبة هي عملية تقييم نوعية ( ) أداء الرقابة الداخلية، وهذه المراقبة تتم عن طريق أنشطة مستمرة أو من خلال تقييم منفصل أو عن طريق الجمع بين الأسلوبين. ودورية التقييم المنفصل يعتمد بالمبدأ على تقييم المخاطر وفعالية الرقابة المستمرة للإجراءات، يجب أن يبلغ عن النقص أو الضعف في الرقابة الداخلية فورا وبجدية إلى الإدارة العليا أو .

ويمكن توضيح مختلف مكونات الرقابة الداخلية في الجدول الموالي:

مكونات الرقابة الداخلية	وصف مكونات الرقابة الداخلية	لداخلية
بيئة الرقابة	السياسات و الإجراءات والتصرفات والاتجاه العام والإدارة العليا وأصحاب المؤسسة المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	- القيم الأخلاقية والنزاهة. - . - . - فلسفة الدارة ونمط التشغيل. - الهيكل التنظيمي. - تحديد السلطات والمسؤوليات. - سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقييم المخاطر	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي للمراجعة.	- عمليات تقييم المخاطر. - تحديد العوامل التي تؤثر على . - إمكانية حدوث . - .
	الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.	- . - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة. - السجلات والمستندات الكافية. - الرقابة المادية على الأصول. - .
	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل والتقرير عن عمليات المؤسسة	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل والتلخيص .
( )	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية ميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواطن .	متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.

02: مكونات الرقابة الداخلية [03] :11

2.1.2.1. الداخلية

تتميز الداخلية حتى يتسنى تحقيق الأهداف المرجوة منه ، ومن ضمن هذه الخصائص ما يأتي:

1.2.1.2.1. الفعالية

يقصد بها استخدام نظم رقابية جيد تقوم باكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها في حالة حدوثها بطريقة تضمن تفاديها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.[22] : 13

2.2.1.2.1.

يجب أن تكون نظم الرقابة قادرة على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة ، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة، في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية.[23] :371

3.2.1.2.1.

حتى يكون النظام الرقابي ناجحا، يجب أن تتوافر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادرا ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسبا للموقف ف أملت تغيرا في الأهداف والخطط الموضوعة، وعلى المدير أن تتوافر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المؤسسة.[24] :373

4.2.1.2.1. التوقيت المناسب

لابد من توافر نظام سليم لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم إيصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئيا أو كليا.

5.2.1.2.1. الاقتصادية

الهدف من وجود نظم الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وب
أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلا شراء نظام إلكتروني من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.

.6.2.1.2.1

ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح مع حجم وطبيعة المؤسسة وطاقات الأفراد، فعندما تكون المؤسسة صغيرة، يفضل لها أسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظاما أكثر تعقيدا وملاء . [09] :104

.7.2.1.2.1

يعني تكامل النظم الرقابية، ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بالخطط التنظيمية والأهداف المراد تحقيقها، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها و بين النظم الرقابية المستخدمة.[25] :19

.2.2.1 الداخلية

تعتمد الرقابة الداخلية الفعالة على مجموعة من المقومات الأساسية التي ترتبط بعضها

في حالة وجود أي قصور فيها فقد يترتب على ذلك الحد من فعالية هذا النظام، وتتمثل هذه المقومات فيما يلي:

1.2.2.1. المقومات الإدارية

يمكن تقسيم المقومات الإدارية إلى قسمين، وذلك على النحو التالي:

1.1.2.2.1. هيكل تنظيمي

يمثل الهيكل التنظيمي نقطة البداية لتحقيق الرقابة المحاسبية والإدارية الفعالة على عمليات المؤسسة، لذلك يجب أن يراعى في وضع الهيكل التنظيمي التسلسل الواضح للاختصاصات، والتحديد الدقيق للواجبات والمسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة بالمؤسسة، منعا لتعارض الاختصاصات أو التداخل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة، مع ضرورة وجود تفويض دقيق للسلطة يتناسب مع أعباء هذه الواجبات والمسؤوليات.

ويتوقف نجاح الهيكل التنظيمي في تحقيق أهدافه الرقابية، على تمتعه بالمرونة الكافية لمقابلة أي تطوير أو تغيير في المستقبل، وعلى الدقة والوضوح في تحديد خطوط السلطة والمسؤولية للإدارات المختلفة للمؤسسة كما يتوقف على تحقيق الاستقلال بين إدارات الإنتاج والإدارات التي يناط بها المحافظة على أصول المؤسسة من جهة، وبين الإدارات التي تسجل نتائج أعمال هذه الإدارات. وليس معنى هذا الاستقلال إقامة حواجز بين الإدارات المختلفة ولكن يجب أن تعمل جميع الإدارات متضامنة ومتعاونة في إطار الخطة العامة التي وضعتها الإدارة العليا للمؤسسة.[01] :128

.2.1.2.2.1

إن أحد الخصائص الأساسية للنظام الفعال للرقابة الداخلية هو توافر قدر كاف من الإشراف الإداري على تنفيذ الواجبات والمسؤوليات الموكلة للمستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، ولتحقيق ذلك يتعين وجود وسائل أخرى غير الإشراف المباشر بمعرفة رئيس كل أداء العاملين التابعين له، ومن أبرز هذه الوسائل ما يلي:

1.2.1.2.2.1. تقارير ( )

تتضمن هذه التقارير موقف الأداء الفعلي خلال الفترة الحالية بالمقارنة، بمثيله في الفترات السابقة، وبالأداء المستهدف بالموازنة التخطيطية، ومن دراسة الفروق وتحديد أسبابها والمسؤولية عنها واتخاذ الإجراءات التصحيحية.[26] :101-102

2.2.1.2.2.1 ( ) للمراجعة الداخلية

ويقصد بها المراجعة المستمرة التي تقوم بها فئة معينة من موظفي المؤسسة لكافة العمليات المالية والتشغيلية، للتأكد من تطبيق كافة الإجراءات والسياسات

وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، و التأكد من عدم وجود أي ن المهمة الرئيسية للمراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق

وإنجاز مهمات الرقابة الداخلية. [19] :35

.2.2.2.1

يمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه، سلسلة من الإجراءات التي تتبعها المؤسسة بهدف الاحتفاظ بسجلات محاسبية، يتم بموجبها توجيه وتسجيل وتبويب عملياتها، وإعداد التقارير عنها.

يهدف النظام المحاسبي إلى قياس نتائج أعمال المؤسسة وتحديد مركزها المالي في نهاية كل فترة مالية، وتوفير المعلومات عن أوجه النشاط بالمؤسسة بالشكل الذي يساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتوفير الحماية اللازمة لأموال المؤسسة، وتزداد فاعلية النظام المحاسبي في توفير اض التخطيط والرقابة عند اشتماله على نظام سليم للتكاليف، وخطة للنشاط (تخطيطية).

وتبدأ أولى خطوات النظام المحاسبي بعملية تجميع البيانات المترتبة عن العمليات التي تزاولها المؤسسة، وتسجيلها وفقا لتسلسل حدوثها ثم تبويبها وتلخيصها، وإعداد التقارير الدورية من البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي أثناء السنة المالية لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها يجب أن تتكون عناصر النظام المحاسبي السليم من مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات، ودليل مبوب للحسابات يراعى في

وضعه المبادئ المحاسبية السليمة، ومجموعة مستنديه تفي باحتياجات المؤسسة، وتصميم دورة مستنديه تحقق رقابة فعالة في المراحل التي يمر بها المستند.[27]

.3.2.2.1

توجد مقومات أخرى نذكر منها:

1.3.2.2.1. وجود مجموعة من العاملين المؤهلين بدرجة كافية

من أهم مقومات الرقابة الداخلية الفعالة حسن اختيار الكفاءات الصالحة، والتي تتناسب مع أعباء المسؤوليات والسلطات المفوضة لها، وهذا يتطلب تحليل شامل لوظائف المؤسسة المختلفة ووضع وصف دقيق لها، وتحديد المؤهلات العلمية والعملية التي يجب توافرها في من يشغلها، كما يتطلب تدريب العاملين بالمؤسسة عن طريق وضع برامج تدريبية متطورة تكفل أداء العاملين لمهام وظيفتهم بفعالية وكفاية أكبر.[28] :22

2.3.2.2.1. استخدام الوسائل الآلية (تكنولوجيا المعلومات)

يساعد استخدام الوسائل الآلية في تحقيق دقة البيانات المسجلة في الدفاتر والسد
. ولا تختلف أهداف الرقابة الداخلية في ظل النظام
المحاسبي الآلي عنها في ظل النظام المحاسبي اليدوي، و مع ذلك فإن تباين طبيعة مشكلات الرقابة في النظام المحاسبي اليدوي سوف ينعكس أثره على وسائل تحقيق مقومات الرقابة الداخلية في ظل استخدام النظم الآلية.

3.2.1. الإجراءات التنفيذية لتحقيق مقومات الرقابة الداخلية

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد السير الجيد للعمليات داخل وتتمثل أساسا فيما يلي :

1.3.2.1. إجراءات إدارية وتنظيمية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فمنها ما يتعلق بالأداء الإداري من خلال تحديد التخصصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض الرقابة على كل شخص داخلها، توزيع و تحديد المسؤوليات بما يتيز زامه
بالمسؤوليات الموكلة إليه، إجراء حركة التنقل بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل، فرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، ضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك لأي ول عليه[26] :105-106
نلخص هذه الإجراءات في الأتي:

1.1.3.2.1. التنظيم

ونعني بالتنظيم وجود إجراءات رسمية تحدد بوضوح الأهداف الدائمة للمؤسسة والوسائل المستخدمة لتحقيقها. [29] : 127 يعتبر التنظيم أحد الوسائل الأساسية التي نستطيع من خلالها ترجمة سلوك التسيير للمؤسسة لفترات القادمة سواء كان يحوي قرارات إستراتيجية، فنية أو تكتيكية، لذلك يمكن أن ننظر إلى هذه الوسيلة بعمق من خلال إبراز فيها الإمكانات المادية والبشرية الممكنة من تحقيق ما تصبوا إليه المؤسسة، إلا أنه ينبغي هذه الخطة على ضوء الاستقلال التنظيمي لوظائف شغيل.[30] :81-82

يتم التنظيم الجيد في المؤسسة من خلال: [31] :30

1.1.1.3.2.1. هيكل تنظيمي

يختلف الهيكل التنظيمي من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظي يتلاءم مع أهدافها المسطرة، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها.

2.1.1.3.2.1. تعريف المهام

يتم تعريف المهام في الدليل الداخلي للمؤسسة للدلالة بوضوح على الواجبات والمسؤوليات وحدود السلطة، وسوف يساعد في تحديد المسؤولية عن الخسائر الناجمة من الاحتيال والاختلاس .

2.1.3.2.1. تقسيم الـ

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه من تضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء والسرقة والتلاعب، كون أن التقسيم الملائم للعمل يعتمد على الاعتبارات التالية:

1.2.1.3.2.1. الفصل بين الوظائف

يجب ألا يقوم أي شخص بمجموعة من الوظائف والمهام في واحد، بل ينبغي تقسيمها بين عدة أشخاص، حتى يمكن اكتشاف الأخطاء إذا وقعت عن قصد أو غير قصد، وكذلك يساعد تقسيم العمل في تحسين كفاءة الموظفين في المؤسسة من خلال تخصص كل فرد في وظيفة معينة.

2.2.1.3.2.1. توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال.

3.2.1.3.2.1.

انطلاقا من عدم انفراد موظف واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها فانه يسمح بإعطاء اخلية يخلقها هذا التقسيم بر بة عمل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، وبذلك يقلل زوير ويزيد من فرص الكشف عنها حال وقوعها.

3.1.3.2.1. لموظفين ورفع مستوى كفاءة أدائهم

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، كالتدريب ودوران المهام ( ) والتقييم الدوري، لأن السير الجيد لأي نظام رقابة يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تشكل المهارات والكفاءة والمميزات الفردية عناصر هامة يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام رقابة.[08] :139

2.3.2.1.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظم الرقابة الداخلية ، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل يمكن التطرق إليها من خلال النقاط التالية:[32] :06-08

1.2.3.2.1. التوثيق (الدليل المكتوب)

تكون كل عملية محاسبية مرفقة بوثيقة ( ) تبريرية لإثباتها الواردة فيها، ويكون مستند الإثبات معتمدا من الموظفين المسؤ لين، و بالوثائق المؤيدة الأخرى.

2.2.3.2.1. التسجيل الفوري وحسب التسلسل الزمني للعمليات

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، حيث يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة بغية تفادي تراكم المستندات أو نسيان البعض منها أو ضياعها، قليل من فرص الغش والتلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من عمليات .

3.2.3.2.1. المجموعة الدفترية

المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مسـ .

4.2.3.2.1. الأرشيف

يجب أن تمتلك المؤسسة نظام جيد وفعال لحفظ الوثائق والمستندات الخاصة بنشاطها، ويسهل عملية الرجوع إلى الأحداث السابقة في المستقبل.

5.2.3.2.1. بالإضافة إلى الإجراءات التالية [33] :167

- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر
- حاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ و يقود إلى

- ري مثل موازين المراجعة العامة و الإجمالية
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر و كما في حالة البنوك والموردين و ...
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

.3.3.2.1

قة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة للإجراءات السابقة، والتي تتمثل في:[26] :121-120

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة والحريـ
- التأمين ضد خيانة الأمانة: يقوم الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع والاستثمارات أو الأوراق المالية بالتأمين ضد الخيانة
- وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد والصاد
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية كونها توفر ضمانا للمحافظة عل النقدية.

2.1. الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات

أصبحت تكنولوجيا المعلومات جزء هام ن عالم الأعمال في القرن الحادي والعشرين، ويعتبر الحاسوب الوسيلة الرئيسية في معالجة البيانات في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي في المؤسسات، مما يتطلب تطوير الرقابة الداخلية تقنيا بمستوى من التطور الحاصل في البيئة المحاسبية والاقتصادية كون الرقابة الداخلية قاعدة معلومات للجهات الداخلية في المؤسسات وخصوصا الإدارة.

وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مفهوم بيئة تكنولوجيا المعلومات وأثارها على مكونات الرقابة الداخلية وفي الأخير النظام الفعال للرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

1.3.1. مفهوم بيئة تكنولوجيا المعلومات

مفهوم تكنولوجيا المعلومات من ثلاثة جوانب تعريفها، مزايا استعمالها وأنواعها كما يلي:

1.1.3.1. تعريف بيئة تكنولوجيا المعلومات

يشوب مفهوم بيئة تكنولوجيا المعلومات الكثير من الغموض والعديد من التشابكات نظرا لتعد اتجاهات الباحثين إيديولوجيا وتعدد البيئات التي أنشأتها تكنولوجيا المعلومات.
التعاريف فيما يلي:

تشير المعايير الدولية للمراجعة (ISA) إلى أن بيئة تكنولوجيا المعلومات توجد عندما تستخدم ت المالية ذات الأهمية لعملية المراجعة، بغض النظر فيما إذا كان الحاسوب يشغل من قبل المؤسسة أو من قبل طرف ثالث.[34] :286

كتعريف أخر "هي عبارة عن تلك الأنظمة والأجهزة التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة لإيصال المعلومات وتقديمها إلى الجهات المستفيدة بأقل جهد وأسرع وقت وأيسر السبل".[35] :18

بأنها عبارة عن مجموعة الأدوات التي تساعد في استقبال المعلومات ومعالجتها واسترجاعها وطباعتها ونقلها بشكل الكتروني، سواء كانت على شكل نص أو صوت أو صورة وذلك باسوب، ومن هذه الأدوات الحاسوب و الاتصال وغيرها.[10] :88

مما سبق يمكن تعريف بيئة تكنولوجيا المعلومات ك :

هي التي تقوم على استخدام أجهزة الحاسوب والوسائل المتطورة الأخرى في معالجة البيانات التي يتم الحصول عليها، وتحقيق سرعة في معالجتها وتخزينها واستردادها وتحويلها إلى معلومات موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

2.1.3.1. مزايا استعمال أنظمة تكنولوجيا المعلومات

تتضمن التحسينات والامتيازات التي تطرحها أنظمة تكنولوجيا المعلومات ما يلي: [36] :356

- القدرة على تشغيل حجم كبير من العمليات المعقدة في وقت محدود وبتكلفة صغيرة
- القدرة على تحسين وتطوير أساليب الرقابة الداخلية عن طريق الاستفادة بالإمكانات التي يتيحها الحاسب الآلي بالرقابة الذاتية على عمليات التشغيل اليومية
- تنعدم تقريبا الأخطاء الحسابية والتشغيلية نتيجة الاعتماد على الحاسب الآلي في تشغيل البيانات

- أيضا تنعدم تقريبا أخطاء المعالجة المختلفة للعمليات المتماثلة والناتجة بصورة أساسية عن محدودية إمكانات العنصر البشري بالمقارنة بإمكانات الحاسب الآلي وقدرة الأخير على تخزين ير من المعلومات والبيانات مما يضمن المعالجة المتسقة للعماليات المتماثلة
- ارتفاع جودة قرارات الإدارة العليا كنتيجة طبيعية لارتفاع جودة المعلومات التي يقدمها الحاسب الآلي بعد تشغيل البيانات بصورة دقيقة.

3.1.3.1. أنواع أنظمة تكنولوجيا المعلومات

تشير المعايير الدولية لممارسة المراجعة (ISA) إلى أن هناك ثلاث أنظمة لتكنولوجيا نوردها كما يلي: [34] :192

1.3.1.3.1. أنظمة الحاسبات الشخصية المستقلة

هي حاسبات اقتصادية قوية وتامة ذاتيا وتستخدم لأغراض عامة، وقد تشكل كامل النظام الالكتروني أو جزء منه فقط، ويمكن استخدام الحاسوب الشخصي بواسطة شخص أو أكثر في أوقات مختلفة أو كجزء من شبكة حاسبات شخصية.[37] :192

2.3.1.3.1.

هي الأنظمة التي تمكن المستخدمين من الوصول إلى البيانات والبرامج مباشرة من خلال أجهزة طرفية، ومثل هذه الأنظمة من الممكن أن تحتوي على أجهزة حاسبات رئيسية أو أجهزة حاسبات متوسطة أو شبكة حاسبات شخصية متصلة.[34] :302

3.3.1.3.1. أنظمة حاسبات قواعد البيانات

تشير قاعدة البيانات إلى مجموعة مشتركة من البيانات المترابطة التي صممت لكي تلبي الحاجة إلى لمختلفة في المؤسسة، وقد لا يكون كل مستعمل مطلعا بالضرورة على جميع البيانات المستخدمة فيها أو الطرق التي تستعمل بها هذه البيانات. وتتكون أنظمة قواعد البيانات بشكل خاص من جزئيين هما: قاعدة البيانات ونظام إدارة قاعدة البيانات.[37] :193

2.3.1. أثر بيئة تكنولوجيا المعلومات على مكونات الرقابة الداخلية

تؤثر تكنولوجيا المعلومات على كل جزء من مكونات الرقابة الداخلية والذي بدوره يؤثر في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، غير أن أهداف الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات لا تختلف عن الأهداف التقليدية.[38] :234

إظهار تأثير بيئة تكنولوجيا المعلومات على مكونات الرقابة الداخلية فيما يلي:

1.2.3.1. تكنولوجيا المعلومات على البيئة الرقابية

1.1.2.3.1. تكنولوجيا المعلومات على البيئة الرقابية

يمكن إبراز أهم تأثيرات تكنولوجيا المعلومات على البيئة الرقابية فيما يلي:

1.1.1.2.3.1.

تؤثر تكنولوجيا المعلومات في مجال الرقابة العامة المتعلقة ببيئة الحاسوب المطبقة حاليا وما تم معالجته، وتؤثر على كفاءة المؤسسة بشكل عام بالأمور التالية: [40] :236

- توفير الأمان؛
- تطوير الأنظمة وصيانتها وتغيير أسلوب الرقابة؛
- تحقيق الرقابة على عمليات الحاسوب التي تحتوي على الشبكات وقواعد البيانات والتخطيط.

2.1.1.2.3.1. الرقابة على التطبيقات

وهي تنظم عمليات أو أحداث المؤسسة وتضمن الدخول المصرح به للبيانات والدقة، وتقوم على ال المعالجة للمدخلات من خلال المعالجة إلى المخرجات، والرقابة على التطبيقات مصممة لاكتشاف أو منع أو تصحيح الأخطاء وذلك حسب ما يلي:[10] :124

1.2.1.1.2.3.1.

وهي تحمي المؤسسة من الأحداث أو العمليات غير فيها، وتؤثر تكنولوجيا المعلوم هذا النوع م

- غير المصرح به للبرامج والأنظمة؛
- كلمة السر للدخول إلى البيانات؛
- تقيد تجاوزات المستخدم (ق الطباعة والتخزين على الأقراص)
- .

.2.2.1.1.2.3.1

وهي تهتم بالأ لكترونية للبيانات التي تحتوي على التحذيرات التوقعات الممكنة لحل المشاكل، وبسبب الاكتشاف السريع لهذا النوع من الأخطاء يجب على المستخدم قراءة التحذيرات والتوقعات لحل المشاكل المستخرجة من النظام نفسه، وبسبب تأثير تكنولوجيا المعلومات على هذا النوع من الرقابة فإنها تحتاج إلى تصميم دقيق لتجنب الأخطاء الكبيرة، كما أنها تساعد على تخفيض الوقت المستهلك للمراجعة، تفرض التكنولوجيا استمرار الإشراف

.

3.2.1.1.2.3.1. الرقابة التصحيحية

وهي تهتم بالأخطاء بعد حدوثها، وتقوم على تصحيح الخطأ ومعالجة نتائجه، وهذا يتطلب أنظمة تقوم بذلك، حيث أن تكنولوجيا المعلومات أوجدت معلومات ذات كمية ونوعية كبيرة مما يعني حدوث أخطاء لا تكتشف، لذلك يتم تصحيحها الكترونيا بسرعة ودقة.

3.1.1.2.3.1. مستويات الرقابة

فرضت تكنولوجيا المعلومات إلى جانب أنظمة الرقابة الداخلية، وضع مستويات للرقابة وذلك من أجل التعامل المناسب مع مخاطر تلك التكنولوجيا وذلك حسب التوزيع التالي: [40] :237

.1.3.1.1.2.3.1

يهتم بالبيانات وكيفية الاحتفاظ بها عن طريق ترميزها أو وضعها على شبكات الحاسوب، وأ هذه البيانات متكاملة من خلال المعالجة والتحويل إلى حقول أخرى.

.2.3.1.1.2.3.1

يهتم بعناصر البيانات في الدفاتر والسجلات، وذلك من خلال التأكد من صحة كتابة الكلمات وتكامل السجلات في الملفات، وهنا تتطلب تكنولوجيا المعلومات تجميع وتلخيص البيانات ووجود رقابة فعلية وبأسلوب منطقي تكامل المعدات اللازمة لإنجاز المهام المتعلقة بها، والإشراف على التشغيل وجدولة الأخطاء، وتركيب البرامج الحاسوبية الجديدة.

.3.3.1.1.2.3.1

فيهتم بتسهيل العمليات التشغيلية، والحفاظ على مصد

.

2.1.2.3.1. أثر تكنولوجيا المعلومات على الأنشطة الرقابية

تحدث النشاطات الرقابية في كل مستويات وعمليات المؤسسة، فهي تضم مجموعة واسع النشاطات المختلفة مثل المصادقات أو التأكيدات ومراجعة الأداء، والحفاظ على إجراءات الأمن وإيجاد السجلات المناسبة والحفاظ عليها، وهذه الأنشطة يمكن تطبيقها في بيئة عمل الكترونية أو يدوية.

ومن أهم النشاطات ذات العلاقة ببيئة تكنولوجيا المعلومات يجب التركيز عليها من قبل 12: [41]:

-
- قابة المادية على الأصول الحساسة؛
- الرقابة على فصل الصلاحيات؛
- الرقابة على التسجيل الصحيح للصفقات والأحداث في الوقت المناسب وتوفير المعلومات لها؛
- الرقابة على التوثيق المنا للعمليات والرقابة الداخلية.

وفيما يتعلق بالضوابط الرقابية في بيئة أنظمة المعلومات والتطورات التكنولوجية عليها فهي تضم:

- التغيرات في البرامج الإلكترونية؛
- الوصول إلى ملفات البيانات؛
-

.

ابية يجب أن يكون لها توقيت تكنولوجيا المعلومات،

فان هناك ثلاث طرق متبعة من قبلهم لتقرير استخدام الحاسوب في عملية الرقابة من عدمها هي:

- اختبار معالجة البيانات من قبل المراجعين واعتبارها جزءا من الرقابة الداخلية
- مخزنة على الحاسوب، بمعنى التأكد من القوائم المالية
- استخدام الحاسوب لإنجاز مهام المراجعة بشكل مستقل عن السجلات.

ومما سبق يمكن استنتاج أنه، وبسبب التغير السريع في تقنية المعلومات، من الضروري تطوير الإجراءات الرقابية كي تكون فعّالة، فالتغيرات بالتكنولوجيا وتطبيقاتها والتحول إلى التجارة الالكترونية والتوسع في تطبيقات شبكات الاتصال، سيؤدي إلى تغيير النشاطات الرقابية المحددة والممكن تطبيقها وكيفية تطبيقها، وبما أن أجهزة الحاسوب المطورة تضع مس ليات إضافية لمعالجة البيانات على عاتق المستخدم النهائي، فإنه من الضروري تحديد الإجراءات الرقابية اللازمة وتطبيقها.

2.2.3.1. أثر تكنولوجيا المعلومات على وتقييم

1.2.2.3.1. أثر تكنولوجيا المعلومات على [10] :126-128

لقد أسهمت ثورة المعلومات والاتصالات التي يشهدها عالمنا اليوم في ظهور تطورات جديدة في مجال الأعمال التجارية، ومن ضمنها نشاط التجارة الإلكترونية والتي تعتبر منهجا حديثا لأداء الأعمال التجارية باستخدام شبكات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، وتتميز التجارة الالكترونية بعدم وجود وثائق ورقية متبادلة يتم إجراء وتنفيذ المعاملات من خلالها، حيث يتم إرسال كافة الوثائق الكترونيا .

في المؤسسات التي تطبق تكنولوجيا المعلومات في نشاطاتها وأعمالها هناك أهمية خاصة لأنظمة الاتصالات لنجاح المؤسسة وبقائها واستمرارها، وهذه الحساسية للمعلومات ناتج :

- زيادة الاعتماد على المعلومات والأنظمة الخاصة بالاتصالات، التي تؤدي مهمة توصيل

- التغير التلقائي التكنولوجي في المؤسسات وتغير الممارسات الخاصة بالعمل، وإيجاد فرص جديدة والرغبة في تخفيض تكاليف نقل تلك البيانات؛
- ياس تكاليف الاستثمارات المالية في تكنولوجيا المعلومات الحالية والمستقبلية، وإمكانية توصيل معلوماتها في الوقت المناسب.

إن الثقافة والتعلم حول المخاطر التي تهدد بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في المؤسسة يمكن أن تمنع حدوث أخطاء متكررة قد تؤذي استم يجب على الموظفين في تلك المؤسسات أن يكونوا قادرين على تبادل الخبرات فيما بينهم، وفي المقابل فان الخبراء في مجال أمن المعلومات يجب عليهم تحديد وإدارة المخاطر التي تهدد ملاءمة وموثوقية وتكامل الأصول القيمة .

2.2.2.3.1. تكنولوجيا المعلومات لعملية تقييم المخاطر

تهتم الرقابة الداخلية في الآونة الأخيرة بالمخاطر وعملية تقييم المخاطر أكثر من أي وقت مضى، والسبب الرئيسي في ذلك هو احتم تغير الظروف المحيطة بالمؤسسة والتطورات التكنولوجية التي تؤثر على النشاطات وطبيعة عمل المؤسسة، الخطورة أكيدة الحدوث في ظل بيئة تكنولوجيا :

- تكون المهارات الموجودة بالمؤسسة لا تؤثر عليها؛
- تحسب احتمالية حدوثها بالا
- يكون النظام الرقابي ضعيفا. [10] :111

من اجل تكامل جهود المراجعين والعاملين في مجال الرقابة الداخلية لتحديد مستويات الخطورة وتقدير الأهمية النسبية لها، فان ذلك يتطلب إتباع طريقة فعالة في تقييم تلك المخاطر
تحديد درجة ومستوى الخطورة تؤثر على إجراءات عملية الرقابة، وأفضل الطرق لتحليل وتقدير الخطورة هو إتباع الإجراءات التحليلية .[40] :238

تقوم عملية تقييم مخاطر تكنولوجيا المعلومات على تحديد البيانات الحرجة وتحديد الأشخاص الذين لديهم الصلاحيات بالدخول إلى البيانات والمعلومات، وتقوم على فحص تكامل الأنظمة وثباتها، ومراجعة توثيق وملكية تلك الأنظمة، وتراجع استمرار تخطيط العمل، وتقوم على تقييم السياسات والإجراءات المتعلقة بالموظفين، وأخيرا تقوم على اختبار نظام الرقابة الداخلية.[42] :02

إن أهم عمل للمراجعة بشكل عام والرقابة الداخلية بشكل خاص في بيئة تكنولوجيا المعلومات، هو يد المواقع ذات الخطورة المرتفعة على المؤسسة، ولابد أن يكون اهتمام الإدارة والمراجعين في تقييم أولويات تحليل الخطورة بحيث تبدأ أولا بتحليل الخطورة من المراجع، وبعد ذلك تقييم احتمالات التعرض لها وأخيرا تحديد تكاليف تلك المخاطر.

يجب على المراجعين المختصين في مراجعة تكنولوجيا المعلومات أن يهتموا بإدارة المخاطر وفهم تحليل التكلفة والعائد، ن المؤسسات بشكل عام تمتلك معلومات قيمة تتكون من:
والخطة الإستراتيجية، والموازنات، يجب على المراجع مساعدة الإدارة في تحديد متى يكون أمن ، ومن يجب أن يديره جل منع تسرب تلك المعلومات، لذلك يتوجب على المراجعين الداخليين في بيئة تكنولوجيا المعلومات وضع بعض الأسئلة التي يتوجب الإجابة عليها وه :

- ما هي الأحداث التي تؤث
- ما هي التكلفة لهذه الأحداث إن تمت؟
- ما هو احتمال حدوثه

3.2.3.1. أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية المتابعة ( )

إن المؤسسات سيما الكبيرة منها يزيد اعتمادها على تطبيق بيئة العمل الإلكتروني في كل يوم، من أجل إدارة أعمالها ونشاطاتها بأسلوب ووقت مناسبين، وذلك ناتج عن التغير السريع في التطورات لوجية التي تؤثر على بيئة عمل تلك المؤسسات. إن عملية المتابعة أو استمرارية المتابعة التي فرضتها تكنولوجيا المعلومات في ظل بيئة عمل الكتروني تعتمد على ثلاثة مبادئ هي:[10] :122

- ن تكون الممارسات الآلية المتبعة في المؤسسة تتفق مع السياسات الموضوعة من قبل تلك

- أن يكون هناك إمكانية تحديد السرعة التي يستطيع المدراء أو المراجعين من خلالها تحديد لمشاكل المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات أو بيئة العمل الالكتروني
- أن تقوم الإدارة على تحديد الموظفين المصرح لهم بالعمل في البيئة الالكترونية وتحديد ما يجب عمله من كل موظف في تلك البيئة.

إن عملية استمرار المتابعة في ظل بيئة العمل الإلكتروني أو تكنولوجيا المعلومات الوظائف بين الموظفين، من اجل إمكانية تحديد مواطن الخلل في الوقت المناسب.

كما أن عملية فصل الوظائف والمسؤوليات تتطلب بيانات ومعلومات المؤسسة حيث ثمة معلومات حساسة يسهل نقلها من حاسوب لآخر أو تغييرها أو إلغاؤها، مما يستدعي رقابة البيانات والتأكد من صلاحياتها ودرجة الاعتماد عليها في ا ن ثمة معلومات حساسة للمؤسسة يجب الحفاظ على أمنها وحمايتها عن طريق استمرار عملية المتابعة والإشراف.

عملية المتابعة في بيئة العمل الإلكتروني وتكنولوجيا المعلومات تتضمن استمرارية

248-247: [40]:

2.3.2.3.1. عمل المستخدم أو نشاطه

يرغب مدراء ومراجعو المؤسسات في تحقيق

يتوجب عليهم تحديد المستخدم المصرح له على معلومات المؤسسة، وكما هو معلوم فإن المؤسسات الكبيرة يوجد فيها عدة نشاطات وعدة أقسام ودوائر، مما يعني ضرورة توفير الأشخاص المؤهلين للعمل في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

3.3.2.3.1.

يحتاج مالكو المشاريع وأصحاب المصالح إلى متابعة نشاطات المؤسسة وذلك على ال

. المستوى الكلي يحتاجو عمليات ونشاطات

ى البيئة الالكترونية فيها، أما فيما يتعلق بالمستوى الجزئي فإنهم يحتاجون إلى الإشراف على عمليات الموظفين والمستخدمين وكيفية إنجاز أعمالهم.

3.3.2.3.1. متابعة الرقابة على التطبيقات

تراقب هذه العملية أعمال الرقابة الداخلية والتي تبين كيف تستخدم التطبيقات المستخدمة في المؤسسة، وكيف تتم حماية معلومات المؤسسة.

إن مسؤولية الإدارة في عملية استمرار الإشراف في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات يتمحور حول وضع أسئلة بشكل مستمر حول العمل والموظفين مثل:

- ماذا يعمل الموظفون؟
- هل يعمل الموظفون ما يجب فعله؟
- من يعطي الموظفين الإذن (التصريح)

ومما سبق يمكن الاستنتاج ن عملية الإشراف التقليدية قد لا تكون مجدية بيئة عمل إلكترونية لأن ذلك يتطلب استمرارية عملية الإشراف على الأنظمة المحاسبية المطبقة بالمؤسسة، تتطلب ضرورة تكيف عملية استمرار الإشراف حسب ما يستجد من تطورات في تكنولوجيا المعلومات

.

3.3.1. للرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات

يمكن وضع إطار نظام متكامل للرقابة الداخلية يقوم على المفهوم الواسع للرقابة الداخلية حيث يقسم إلى ثلاثة نظم فرعية تتمثل في الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية، والرقابة التشغيلية ولكل نظام من هذه النظم الفرعية هدف يسعى إلى تحقيقه من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية الملائمة وتتكامل هذه النظم الفرعية لتحقق في النهاية الهدف العام للرقابة الداخلية.[38] :45

1.3.3.1. الرقابة الإداري

لتحقق الرقابة الإدارية أهدافها في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات لابد لها من:[38] :47-54

1.1.3.3.1. الرقابة التنظيمية

وتقوم على وجود خطه تنظيمية سليمة تحدد الإدارات والأقسام التي تشملها المؤسسة وتحدد اختصاصات وواجبات ومسؤوليات كل إدارة أو قسم، وكذلك توضح التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية بحيث تتضمن الإجراءات التالية:

- فصل قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات عن الأقسام المستفيدة من خدمات الحاسوب، حيث هذه الأخيرة مسؤولة عن ما يحدث من أخطاء أو مخالفات خارج قسم التشغيل مثل نسيان بيانات عملية ما
- فصل المهام بين العاملين في قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات مثل محللي النظم ومعدي البرامج، رقابة وصيانة نظام التشغيل، وإدخال البيانات وتشغيل الحاسوب الآلي
- فصل المهام داخل الأقسام المستفيدة حيث يؤدي ذلك إلى

.

2.1.3.3.1. الرقابة على إعداد وتوثيق النظام

يساهم الإعداد والتوثيق الجيد لنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات في تسهيل عملية مراجعته حيث يقدم للمراجع المستندات التي تمثل سندا كافيا للمراجعة، فالرقابة على إعداد النظام تهدف إلى بناء نظام يتضمن إجراءات الرقابة الكافية على تطبيقات الحاسوب الإلكتروني، ويعمل بما يتفق مع مواصفات التشغيل المعيارية ويمكن اختباره ومرجعته بصورة مرضية، أما الرقابة على توثيق النظام فتضمن توثيق السجلات، التقارير، أوراق العمل، وصف للنظام وبرامجه، وتعليمات التشغيل وغيرها والتي والإجراءات المستخدمة لأغراض أداء مهام تشغيل البيانات.

3.1.3.3.1. الرقابة على توزيع المخرجات

تهدف الرقابة على توزيع المخرجات إلى العمل على توزيع مخرجات نظام تكنولوجيا المعلومات على الأشخاص المصرح لهم بذلك، وتوزيعها في التوقيت المناسب.

4.1.3.3.1. بة الإدارية على أمن النظم

يمكن التغلب على معظم مخالفات الحاسبات من خلال التخطيط الإداري الجيد لأمن النظم والذي يعمل على تحقيق أقصى منافع ممكنة.

2.3.3.1. الرقابة التشغيلية

لكي تحقق الرقابة التشغيلية أهدافها في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، ينبغي

ية: [43] :251-268

1.2.3.3.1. الرقابة من خلال الوحدات الآلية والبرامج

إن الرقابة من خلال الوحدات الآلية، تعني وجود مجموعة من الإجراءات المبنية داخل الحاسبات والتي يعدها صانعوا هذه الأخيرة بغرض ضمان دقة تشغيلها، تتضمن هذه الإجر

الزائد وهو وحدة تخزين أو أكثر يتم إلحاقها بحرف أو كلمة أو مجموعة من البيانات بغرض إ

الأخطاء الإلكترونية والأخطاء التي تتم أثناء عملية تحويل البيانات، أما الرقابة من خلال البرامج فتعني لهامة على مستوى النظام ككل، مثل

وظيفة الإدارة ودعم برامج التطبيقات والرقابة.

2.2.3.3.1.

يتوقف الاعتماد على البيانات التي يقدمها نظام التشغيل إلى حد كبير على كفاية إجراءات الرقابة يؤدي إلى التشغيل غير المصرح به للعمليات،

عدم دقة تقارير وسجلات البيانات، فقدان الأصول والبيانات الهامة وانتهاء سرية البيانات، ويعرف أمن

النظام بأنه حماية تجهيزات الحاسوب الإلكتروني وملفات البيانات والبرامج من المخاطر البيئية
ءات الرقابة على أمن النظام كما يلي:

- الرقابة على أمن التجهيزات
- الرقابة على أمن البرامج والبيانات.

3.3.3.1. الرقابة المحاسبية

على الرغم من أن استخدام الحاسبات في تشغيل البيانات المحاسبية قد اقتضى ضرورة وجود مجموعة جديدة من إجراءات الرقابة المحاسبية، إلا أن الهدف من الرقابة المحاسبية لم يتغير. حتى يتم تحقيق الرقابة المحاسبية أهدافها في ظل تكنولوجيا المعلومات ينبغي أن تتضمن ما يلي :[19] 407-391:

1.3.3.3.1. إجراءات الرقابة على إعداد البيانات

يقصد بإعداد البيانات تجهيز وفحص والتصديق على المستندات الأصلية، وتهدف الرقابة المحاسبية على إعداد البيانات إلى التحقق من دقة البيانات قبل إدخالها لنظام الحاسب ، وذلك بالعمل على منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها، أو الرقابة على تصحيحها وتدنة خسائرها.

2.3.3.3.1.

توجد طريقتان لإدخال البيانات هما طريقة الإدخال الجماعي وطريقة الإدخال الفوري للبيانات. فالطريقة الأولى يتم جمع البيانات من المستندات الأصلية وتصحيحها، ثم إدخالها للحاسب في . أما في ظل طريقة الإدخال الفوري فيتم إدخال البيانات بمجرد الانتهاء منها.

جراءات الرقابة على مدخلات البيانات دورا هاما في منع أخطاء ومخالفات الحاسبات، أو اكتشافها أو الرقابة على تصحيحها خسائرها.

3.3.3.3.1. إجراءات الرقابة على تشغيل البيانات

يعتبر التشغيل وظيفة داخلية يقوم بها الحاسب، وذلك وفقا لأوامر برامج التشغيل، على التشغيل التحقق من صحة البيانات وتصحيح الأخطاء، وتوجد مجموعة من الإجراءات الرقابية التي يمكن تطبيقها على عمليات التشغيل بهدف منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها والرقابة على تصحيحها ومن بين هذه الإجراءات:

- الفحص اليدوي لمخرجات نشاط التشغيل
- إجراءات الرقابة على تصحيح الأخطاء والمخالفات، بحيث يتم ردها للقسم المستفيد ليقوم بتصحيحها وإعادة تسليمها للمشغل، ويتم تشغيلها مع مجموعة ثانية و تتم الرقابة على عملية التصحيح

- وجود سند جيد للمراجعة وذلك بمراجعة الأحداث التي وقعت أثناء التشغيل لتتبع الأ المخالفات والرقابة على تصحيحها؛
- وجود فترات راحة تتوسط عملية التشغيل ويمكن من خلالها تصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادة التشغيل على أساس سليم.

.4.3.3.3.1

قد تكون مخرجات نظام التشغيل مخزنة في شكل يمكن الحاسب من قراءته أو في صورة مطبوعة، ويمكن التغلب على مخاطر المخرجات من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية والتي تهدف إلى منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها أو الرقابة على تصحيحها كالآتي:

- الفحص الدقيق لكافة المخرجات بغرض التحقق من مدى دقتها،
- مقارنة سجلات عمليات التشغيل بسجلات عمليات المدخلات وذلك للتحقق من أن العمليات التي تم تشغيلها هي نفسها التي تم إدخالها
- وجود إجراءات مكتوبة لتصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادتها للتشغيل سواء في الأقسام المستفيدة أو في أقسام تشغيل البيانات
- تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء أو وتصحيحها.

لهذا الفصل والذي جاء بعنوان مفاهيم عامة حول الرقابة الداخلية الحديثة يمكننا ما يلي:

- الرقابة الداخلية تعتبر ضرورة حتمية للتأكد من حسن سير العمل والإنجاز في المؤسسة، وهي تت

الأنشطة المختلفة لها ، بهدف حماية الأصول والموجودات و حقق من صحة البيانات المحاسبية حصائية، اكتشاف الأخطاء أو الغش تشجيع تنمية الكفاية الإنتاجية و ناسق بين السياسات الإدارية، تعتمد الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والإجراءات لتحقيق الأهداف المرجوة منها.

- تعتبر المراجعة الداخلية من العناصر الهامة في الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويرها وتحسين وزيادة فعاليتها وكفاءتها، اجعة الداخلية بعد التطورات التي حصلت منذ الثورة الصناعية باعتبارها تساعد المسؤولين عن إدارة أعمالهم، فأصبحت لوظيفة المراجعة الداخلية

.

2
الإطار العام للمراجعة الداخلية

ظهرت الحاجة لوظيفة المراجعة الداخلية بهدف اكتشاف الأخطاء والغش
مفهومها في البداية شأنه شأن المراجعة بشكل عام على المراجعة المالية والمحاسبية الهادفة إلى اكتشاف
.

راجعة الداخلية لتصبح أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً حيث أصبحت تشمل جميع مجالات
عمل المؤسسة، وذلك بسبب كبر حجم المؤسسات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيد في عملياتها
ولامركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المتسارعة، وقد قام معهد المراجعين الداخليين بأمريكا بوضع
ار جديد للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ليتماشى مع بيئة الأعمال الحالية.

سنحاول تقديم الإطار العام للمراجعة الداخلية من خلال هذا الفصل وذلك بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث
كما يلي:

- ماهية المراجعة الداخلية وسنحاول في هذا المبحث التعرف على مفهوم المراجعة الداخلية، أهميتها، أهدافها، مختلف أنواعها ومقارنتها بالمراجعة الخارجية.
- مبادئ، معايير وأخلاقيات المراجعة الداخلية حيث نستهل المبحث بالمبادئ ثم ننتقل إلى المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وكذا مدونة الأخلاق المهنية الصادرة عن معهد عين الداخليين.
- الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية من خلال هذا المبحث الأخير سندرس إدارة دائرة المراجعة الداخلية، عناصر وتقنيات المراجعة الداخلية وكذا مراحل مهمة المراجعة الداخلية.

1.2. ماهية المراجعة الداخلية

يعتبر تاريخ ظهور المراجعة الداخلية حديثا بمقارنته بتاريخ ظهور المراجعة الخارجية، وقد نشأت بناء على زيادة احتياجات المسؤولين للتحكم أكثر في إدارة وتسيير مؤسساتهم وحاجاتهم، وكذلك إلى ضمان السير الحسن للمؤسسات والتأكد من تنفيذ الإجراءات التي تم وضعها لتحقيق الأهداف المسطرة .

وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى ماهية المراجعة الداخلية من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، حيث نستهله بمفهوم المراجعة الداخلية في المطلب الأول ثم أنواع المراجعة الداخلية في المطلب الثاني ومقارنة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية في المطلب الثالث والأخير.

1.1.2. مفهوم المراجعة الداخلية

سنتناول مفهوم المراجعة الداخلية من خلال التطرق إلى لمحة تاريخية ثم تعريفها وأهدافها وذلك :

1.1.1.2. لمحة تاريخية

مهما بين المؤرخين الداخلية

أنه يمكن تحديد مفهوم ومنهجية الداخلية الحديث بداياته 1941 بتأسيس معهد المراجعين الداخليين(IIA) الولايات المتحدة الأمريكية ومعه مفاهيم ومنهجية وآليات المراجعة الداخلية، يشعر المراجعين الداخليين المهني .[44] :95

حيث كانت التشريعات الأمريكية تفرض على المؤسسات التي تنشط في الأسواق المالية ضرورة الإخضاع لمراجعة خارجية لأجل المصادقة على حساباتها، في حين لم تحضى المراجعة الداخلية بالاهتمام اللازم.

وبعد ظهور أزمة الكساد العالمي سنة 1929 وزيادة رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية عنها، ومع زيادة حالات إفلاس بعض المؤسسات في الولايات المتحدة نذكر منها (Enron) (Worldcom) التي تسببت فيها ممارسات محاسبية مشكوك فيها وغير قانونية، أدى ذلك إلى التفكير عن أهمية المعلومة المحاسبية والدور الذي يمكن أن تؤديه كمعطيات أساسية عن السير الحسن للمؤسسة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة.[45] :43

تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين(IIA) 17 1941 في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، وكان الغرض الأولي له هو توفير مراجعين داخليين، وقد ساهم المعهد منذ إنشائه في تطوير مهنة المراجعة الداخلية وعمل على تنظيمها.[44] :29

1947 قامت لجنة البحوث لمعهد المراجعين الداخليين بتحضير بيان المسؤوليات للمراجعين الداخليين، وكان الغرض منه الإعداد لمجموعة من الإرشادات تعرف الدور السليم والمسؤوليات لوظيفة المراجعة داخل المؤسسة، وقد تم تحديث هذا البيان بشكل منتظم. [19] :97

كما قام المعهد بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 واقتراح إطار متكامل لمعايير المراجعة الداخلية، وتم التصديق عليها في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 وعرفت المراجعة الداخلية بأنها وظيفة تقويم مستقلة داخل المؤسسة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة ومساعدة مختلف المسؤولين على تنفيذ مسؤولياتهم بف لية أكثر تحديث معايير الأداء المهني بشكل م .[08] :31

في وقتنا الحاضر أصبحت فيه المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر، بحيث بدأت بنطاق ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية الحالية.[46] :12

أما فيما يخص المؤسسة الجزائرية، فلم تعترف بأهمية وضرورة القيام بمراجعة داخلية لها إلا حديثا، وذلك بعد صدور القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 1988 والذي نص فيه المشرع الجزائري في مادته الأربعين على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالرقابة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".[47] :109

40 01/91 "أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإ وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ ".[48] :112

2.1.1.2. تعريف المراجعة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية، ويعود ذلك لكون وظيفة المراجعة الداخلية قد شهدت العديد من التطورات في طبيعتها وأهدافها فقد واكب هذه التطورات تطور أخر في تعريفها، وبالتالي أخذ تعريف المراجعة الداخلية في الاتساع ليعكس مفهومها المتطور.

لكن قبل التطرق إلى تعريف المراجعة الداخلية نبدأ أولا بمصطلح المراجعة المراجعة أو التدقيق بمعناها اللفظي (audit) هي من أصول لاتينية وتعني الاستماع، وتعبر عن تقليد روماني قديم للرقابة، حيث كان يقوم أفراد مختصين دوريا بالاستماع للمديرين المحليين للمقاطعات والقيام بعمليات الفحص، حيث انشق عمل المراجعة إلى فعلين ثانويين هما: الاستماع من جهة والفحص من جهة أخرى.[49] 12:

بينما عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأنها" عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات بشكل موضوعي، على تأكيدات تتعلق بنتائج تصرفات وأحداث اقتصادية التي تربط الفرد أو التنظيم الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات، لتحديد مدى وجود تطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي التقارير المتضمنة تلك التأكيدات".[50] 03-02:

أما فيما يخص التعاريف المقدمة للمراجعة الداخلية نذكر منها فيما يلي:

يعرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI) "على أنها نشاط مست يهدف إلى إعطاء ضمانات للمؤسسة عن درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها مع تقديم نصائح والعمل على تحصين ومساعدتها لخلق القيمة المضافة".[51]

وورد في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) بالولايات المتحدة الأمريكية أنها " وتأكيد طبيعة استشارية يهدف قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ويساعد تحقيق أهدافها انتهاج لتقييم وتحسين فعالية الرقابة وإدارة وعملية ( ) ".[52] 19:

بينما هناك من عرفها على أنها "وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية".[53] 126:

وهناك من يعرفها بأنها وظيفة تقيميه مستقلة في المؤسسة من خلال فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وكذا مساعدة الأفراد داخل المؤسسة للقيام بالمسؤوليات المكلفين بها بدرجة عالية من

فاءة وذلك عن طريق توفير التحليل، التقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.[54] :219

وقد عرفت كذلك المراجعة الداخلية بأنها مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المؤسسة تنشؤها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات .[04] :03

وتعريف أخر هي " عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفاعليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها".[55] :21

من خلال التعاريف المختلفة حول المراجعة الداخلية يمكن إعطاء لها تعريف شامل كما يلي:

هي نشاط هادف ومستقل بذاته ويؤدي عملا استشاريا، صمم خصيصا لزيادة قيمة المؤسسة وتطوير عملياتها لبلوغ أهدافها، عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية والأنظمة المعتمدة.

3.1.1.2. أهداف المراجعة الداخلية

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة وظيفة استشارية لمساعدة الإدارة في تخطيط وتنظيم ورقابة الوظائف الأخرى، وليس الهدف من القيام بها معاقبة أو تهديد الموظفين الذين ارتكبوا أخطاء ومخالفات تم اكتشافها، وإنما تهدف إلى التحقق من سلامة تنفيذ السياسات والإجراءات التي وضعتها الإدارة وأن هذه الإجراءات والسياسات ملائمة وكافية لتحقيق أهدافها بفعالية أكثر.

للمراجعة الداخلية هدفان أساسيان هما:[56] :140

1.3.1.1.2. هدف الحماية

كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية، حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف بأنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها من الاختلاس والسرقة، كما كانت تهدف أيضا إلى فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية والتأكد من سلامتهم والذي بدوره يهدف إلى حماية المؤسسة من السرقة والاختلاس، وكان دور المراجع الداخلي ينصب على:

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- التأكد من ملاءمة السياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة من قبل

-

.

2.3.1.1.2. هدف البناء

مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لها، متمثل في تقديم توصيات لإجراء التعديلات نواحي النشاط وتقديم اقتراح العلاج لمختلف الأنشطة ووظائف المؤسسة التي تمت مراجعتها، كما تعمل المراجعة الداخلية على تقديم مختلف الخدمات الاستشارية لتلبية احتياجات الإدارة.

من أجل تحقيق هذه الأهداف يقوم المراجع الداخلي بتقديم عدة خدمات أهمها:[57] :105-106
خدمة وقائية: هي مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الضياع.
خدمات تقييميه: تتمثل هذه الخدمات في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية للمؤسسة.
خدمات إنشائية: تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة في توفير البيانات الملائمة لتحسين الأنظمة الموضوعة بداخلها.
خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح الأ تم اكتشافها.

2.1.2. أنواع وطبيعة المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم أنواع المراجعة الداخلية إلى عدة أقسام متنوعة وهذا حسب المعيار المعتمد في التقسيم، سوف نتطرق إلى أهم أنواع المراجعة الداخلية وهذا حسب التطورات الحديثة التي شهدتها على النحو :

1.2.1.2. تقسيم حسب موضوع وأوجه المراجعة

تقسم المراجعة الداخلية حسب موضوع المراجعة إلى مراجعة مالية وإدارية ومراجعة العمليات التشغيلية، وذلك على الشكل التالي:

2.2.1.2. مراجعة مالية "Financial Audit "

أو ما يسمى بالتوجه المحاسبي للمراجعة الداخلية، ويعنى هذا النوع من المراجعة بمراجعة التقارير والسجلات والمستندات الثبوتية للتحقق من أن الموجودات والمطلوبات قد تم تسجيلها بدقة وتم إظهارها في الميزانية وفقا للأصول (معايير المحاسبة الدولية والمحلية)، ومن أن الإيرادات والأعباء قد تم قيدها وتخصيصها، أي أن الأرباح والخسائر قد تم تقديرها بدقة وتم إظهارها في بيان الدخل وفقا للأصول (معايير المحاسبة الدولية والمحلية) ، وكذلك يمثل تحليل النشاط الاقتصادي للمؤسسة وفقا للقياس

والتقرير أو الإبلاغ استنادا إلى الطرق المحاسبية المعتمدة، ووفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) 2001 مع تعديلاتها ومستجداتها تحمل تسمية معايير الإبلاغ المالي الدولي أو معايير التقارير المالية الدولية (IFRS).[44] :36

ويمكن تلخيص بعض مهام التوجه المحاسبي للـ الداخلية فيما يلي:

- يعنى بشكل أساسي بفحص ومراجعة العمليات المالية، وهذا التوجه يتوافق مع متطلبات الإدارة ومجلس الإدارة بصورة عامة وفي جميع الحالات؛
- يؤكد على صحة وعدالة البيانات المالية؛
- يتساوى ضمن هذا التوجه، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مهمة الشهادة حول البيانات المالية.

3.2.1.2. "Compliance Audit"

ويطلق عليها البعض تدقيق الإذعان، وهي عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة والعمليات التشغيلية وما لها علاقة بالقوانين والتنظيمات، لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة، وللتأكد من مطابقتها مع ما هو موضوع ومعد مسبقا ومدى الالتزام بهذه القوانين والتنظيمات المعمول بها، ويمكن أن تكون هذه المراجعة بمثابة المراجعة الإدارية.[58] :29

3.1.2.1.2. مراجعة العمليات التشغيلية "Operational Audit "

يتم تقييم التنفيذ أو الإنجاز بمعنى مراجعة شاملة أو واسعة ومراجعة تحليلية للإجراءات التشغيلية للوحدات والأقسام الداخلية في المؤسسة لتقييم الفعالية والكفاءة.

حيث تقيس الفعالية ما إذا كانت المؤسسة تحقق غاياتها وأهدافها، أما الكفاءة فهي توضح كيف تستخدم مواردها لتحقيق غاياتها، كما يقوم المراجع بتقويم الأنشطة المالية وغير المالية بهدف معرفة مواطن الضعف في كفاية الأداء وتقديم التوصيات لتحسين الأداء.[08] :59-60

4.1.2.1.2. الأنواع الأخرى للمراجعة الداخلية

يمكن تمييز أنواع أخرى للمراجعة الداخلية كما يلي:

1.4.1.2.1.2. المراجعة الجبائية "Tax Audit"

تقوم المؤسسة بهذا النوع من المراجعة الداخلية من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، فهي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية أو جهة داخلية (خلية

المراجعة الداخلية) بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، و هذا من أجل تسيير الخطر الجبائ للمؤسسة إذ يكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

2.4.1.2.1.2. المراجعة الاجتماعية "Social Audit"

هي عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير رير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المشروع للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه، ومدى مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع، ذلك مع مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع المراجعة [59] :262.

3.4.1.2.1.2. "Information Technology Auditing"

وهي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني لعمليات التسيير، وما نخص بالذكر هنا هو مراجعة الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، مراجعة برامج التسيير المستخدمة 16: [60].

4.4.1.2.1.2. مراجعة الإستراتيجية "The Strategy Audit"

ويدرس هذا النوع من المراجعة الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة، وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض، رغبة في التطور أو البقا .

5.4.1.2.1.2. "Audit Quality"

هي عبارة عن فحص منهجي مستقل عن نشاط ونتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم انجازها بفعالية.

أما مراجع الجودة هو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة وفقا لمعيار (ISO 1011)، ويعمل على مراجعة إدارة الجودة وضمان الجودة وهذا وفقا لمعيار (ISO 9000 تسيير الجودة). إن الهدف من هذا الفحص هو التحقق من أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من ا .[61] 14:

6.4.1.2.1.2. المراجعة البيئية "Environnemental Auditing"

قام معهد المراجعين الداخليين بتعريف المراجعة البيئية على أنها جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية يتم من خلالها أو بواسطتها تحديد إدارة المؤسسة حول ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية.[60] 16:

2.2.1.2. تقسيم حسب طبيعة المراجعة الداخلية

يمكن كذلك تقسيم أنواع المراجعة الداخلية حسب طبيعة المراجعة إلى الأنواع التالية:

1.2.2.1.2. "continuous audit"

المراجعة المستمرة تعني المراجعة طوال السنة وعلى أعمال السنة، و المقصود بها إتباع أسلوب المراجعة المستمرة خلال السنة وفي نهايتها بالنسبة للمعاملات والأنشطة التي ترى الإدارة العليا في المؤسسة ضرورة متابعاتها ومراجعاتها بصورة مستمرة، بسبب أهمية النشاط أو المهام، أو بسبب ( ) حجم الأموال والبنود النقدية أو الحسابات المعنية، و( ) تحقيقاً لأهداف معينة تحددها الإدارة أو الإدارة العليا، وقد يكون ذلك النوع من المراجعة قبل العمليات أي المراجعة المسبقة أو بعد تسجيل في الدفاتر بمعنى المراجعة اللاحقة.[44] :40-43

2.2.2.1.2. المراجعة النهائية " Final Audit "

يتم إجراء أعمال المراجعة النهائية بعد إقفال السنة المالية موضوع المراجعة، فبالإضافة إلى ما سبق القيام به في المراجعة المستمرة من خلال المراجعة أو التدقيق الفصلي أو المرحلي، يتم التأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية المعدة بواسطة الإدارة المالية لتقديمها إلى الإدارة العليا، ومجلس الإدارة ومطابقتها للبيانات الفعلية في السجلات المالية والمحاسبية، و أنه تم إعداد البيانات المالية وفقاً لمعايير ولية والمحلية، وأنها تظهر بصورة عادلة الوضع أو المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في الحقوق، وأن الإيضاحات حول البيانات المالية هي كافية ( )، وكذلك مراجعة البيانات المالية قبل تقديمها لأية جهة خارجية مثل المراجع الخارجي، أو الجهات الرقابية الحكومية الخاصة على حسب نوع المؤسسة موضوع المراجعة، ونورد التي يقوم بها المراجع الداخلي على سبيل المثال لا الحصر كالأتي :

- التأكد من استلام كشوف الحساب والمصادقة من البنوك وإجراء التسويات اللازمة بالنسبة

- التأكد من استلام المصادقات على الحساب من الموردين والزبائن ومتابعة الفروقات في حال وجودها؛

- . [44] :44

3.2.2.1.2. مهام مراجعة خاصة "Special Purpose Audit"

ويمكن تعريف مهام مراجعة خاصة بأنها عملية فحص في المستندات والحسابات والبيانات المالية الخاصة بالمؤسسة عن فترة أو فترات سابقة، بهدف الوصول إلى حقائق معينة عن المركز المالي أو لاكتشاف الغش وتحديد مدى التلاعب والاختلاسات.

تختلف المراجعة لأغراض خاصة عن أنواع المراجعة الأخرى وذلك لتعدد مجالاتها، ولهذا على المراجع الداخلي أن يكون ملما بالهدف من عملية المراجعة لأغراض خاصة، وغالبا ما تكون هذ الأخيرة فجائية. [62] :231

3.2.1.2. تقسيم حسب الجهة التي تقوم بالمراجعة الداخلية

تقوم بالمراجعة الداخلية إما وحدة من داخل المؤسسة، أو من خلال مصدر خارجي، مثلا مؤسسة متخصصة في أعمال المراجعة الداخلية من خارج المؤسسة.

1.3.2.1.2. مراجعة داخلية من خلال

تقوم بالمراجعة الداخلية وحدة إدارية داخل المؤسسة، وهي تعمل خصيصا وتحديدا للقيام بالمراجعة الداخلية، تسمى إدارة أو دائرة أو قسم أو وحدة المراجعة الداخلية، تكون مستقلة استقلالا تاما عن الإدارة التي تجري العمليات بمختلف أنواعها المالية منها والتشغيلية والإدارية...، وليس لها مسؤوليات تنفيذية ولا تقوم بأي أعمال تنفيذية، ويعين لها مسؤول يتم تعيينه وتحدد تعويضاته وأتعابه من قبل الإدارة العليا أو مجلس الإدارة ويكون تابعا مباشرة له، وله الصلاحية بالاتصال والتواصل والتقرير والإبلاغ إلى أو الإدارة العليا مباشرة، تطبيقا لمبدأ الاستقلالية.[19] :35

2.3.2.1.2. مراجعة داخلية من خارج المؤسسة

يمكن أن تكلف المؤسسة مصدرا خارجيا أو جهة خارجية متخصصة للقيام بمهام المراجعة الداخلية، ينطبق عليها مضمون وروحية ما ينطبق على وحدة المراجعة الداخلية فيما لو كانت داخل المؤسسة ويمكن تلخيص هذه الشروط على النحو التالي:[63] :41-49

- أن يكون المصدر الخارجي للمراجعة أو المؤسسة المتخصصة، مستقلة تماما عن المراجع الخارجي الذي يراجع بياناتها المالية وغير مرتبطة به بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛
- لة تماما عن الإدارة المقررة في المؤسسة بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛
- يكون تعيين للقيام الداخلية محصور

يجب والتقارير قيود.

3.1.2. ة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

تعتبر كلا من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وظيفة مستقلة بذاتها، حيث تتشابه وتختلف في الكثير من الجوانب، سنحاول المقارنة بينهما على النحو التالي:

2.3.1.2. تعريف المراجعة الخارجية

خارجية بأنها " عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل ومحايد".[64] :15

كما يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المؤسسة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مسبقا من طرف المراجع الخارجي، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.[65] :08

2.2.3.1.2. وجه التشابه والاختلاف

1.2.2.3.1.2. أوجه التشابه

تتشابه الخارجية الداخلية كثير منهما يجب عليه التخطيط لعملية بعناية عملية والتقييم والأساليب يلجأ إليها هي تقريبا يلجأ إليها المراجع عملية والتخطيط، إلا أن نوعية يسعى إليها منهما لتباين الأهداف منهما.

2.2.3.1.2. أوجه الاختلاف

يمكن إظهار أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في الجدول رقم (2-1) :

وجه		
التعيين والتبعية	يتبع معين (العليا).	مهني
الجهة أمامها	رئيس العليا .	وللمساهمين
أهداف عملية	العليا وبتوجيه المعايير الدولية يجريه الجهة .	معايير الدولية العليا بتحديدها المحايد فيما المالية الجوهرية ير مالية .
المستفيدة	العليا والمستويات الإدارية ويستفيد المساهمون غير .	الخارجية .
	مالية الرقابية.	مالية .
الاستقلالية	استقلالية لتبعيته ووقوعه التأثير .	استقلالية.
هدف تقييم الداخلية	هذا وتطويره .	تحديد العينة وتوقيت الخارجية.
	التركيز والفعالية التاريخية وتقييمها وتقييم وتقييم وتفعيل فهي جميع المالية والتشغيلية يتعلق بالبيئة.	بالتركيز وتسجيل البيانات المالية التاريخية محايد تمثيل المالية البيانات المالية تقارير مالية .
التقرير	يوجه أساسية العليا التبعية التنظيمية والأهمية النسبية.	الجمعية للمساهمين وينشر ويوزع الداخلية والخارجية.
دورية	عملية العليا .	ملية البيانات الختامية المالية فهي المالية .

03: أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية [63] :37

3.3.1.2. أهمية وأثر المراجعة الداخلية على المراجعة الخارجية

تفرض علاقة التفاعل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ضرورة حتمية للتعاون البناء فيما بينهم. إن العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي تمثل إحدى المتطلبات الأساسية التي نصت عليها معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) ومعايير المراجعة الدولية (ISA) مجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) للتأكيد من توفير التغطية المناسبة وتقليل الجهود المكررة في أعمال المراجعة، إن بناء علاقة إيجابية بين الداخلي والخارجي تقوم على الثقة المتبادلة والمعرفة الكاملة والإمكانات مما تؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون البناء بينهما وبالتالي تؤدي إلى تضافر الجهود المبذولة لتحقيق الأهداف المشتركة لكل منهما بما يعود بالفائدة على المؤسسة.[08] :283

تكمن أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمراجعة الخارجية في مجموعة من الفوائد يمكن أن نوردها كما يلي:

- توفير الوقت والجهد الذي سيبذل في عملية المراجعة؛
- تخفيض حجم الاختبارات والإجراءات اللازمة لعملية المراجعة الخارجية؛
- تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية أو على الأقل عدم زيادتها
- حصول المراجع الخارجي على فهم أفضل لظروف العمل بالمؤسسة محل المراجعة من خلال خبرة ومعرفة المراجعين الداخليين بها؛
- تمكين المراجع الخارجي من التركيز على المجالات الأكثر أهمية.

وتأكيدًا على ما سبق، فقد أوضح المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، في المعيار (610) بشأن دراسة المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في عملية مراجعة القوائم المالية، أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون له أهمية كبيرة وتأثير هام، عند التخطيط لعملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وعلى الأخص فيما يتعلق :

- الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي عند دراسته لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؛
- الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي عند تقويم مخاطر المراجعة؛
- الإجراءات الأساسية التي يقوم بها المراجع الخارجي .[66] :77-79

2.2. معايير وأخلاقيات وظيفة المراجعة الداخلية

لقد تطورت نظرة المجتمع لمهنة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، ويرجع ذلك أساسا إلى الجهود التي يبذلها القائمون على هذه المهنة وبعض الهيئات المهتمة بها، هذا للحفاظ عل معايير عالية المستوى للمهنة والتأكيد على وضع المراجعة الداخلية كوظيفة إدارية رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في توجيه عمليات المؤسسات تحقيق أهدافها.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المبادئ والمعايير والأخلاقيات التي تحكم ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المطلب الثاني وقواعد السلوك المهني في المطلب الثالث.

1.2.2. مبادئ المراجعة الداخلية

يحكم مجالات المراجعة الداخلية وعمل المراجعين الداخليين مبادئ ومعايير مهنية محددة، أهمها استرشاداً للمعايير الدولية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين.

1.1.2.2. الاستقلالية والموضوعية "Independence and Objectivity"

1.1.1.2.2. الاستقلالية

يشير مفهوم الاستقلالية بشكلٍ عام إلى البعد ، فيجب أن يكون مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وأن لا يكون تحت تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها، وان يكون بعيدا عن تأثير مصالحه الشخصية في المؤسسة، وهذا يعني شعور الممارسين لعملية المراجعة الداخلية بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.[67] :40

ومن المؤشرات الدالة على الاستقلالية ما يلي:[44] :81-83

1.1.1.1.2.2. استقلالية وضع البرامج "Programming Independence"

-
-
- من أي متطلبات مراجعة أعمال المراجعة خلافا لما هو مترافق بصورة طبيعية مع عمليات المراجعة.

2.1.1.1.2.2.استقلالية الفحص "Examining Independence"

- حرية الوصول إلى السجلات، والممتلكات والموظفين موضوع المراجعة؛
-
- التحرر من محاولات الإدارة في فرض سلطتها لتحديد أو تعيين فحص بعض النشاطات التي يجب فحصها أو لإعداد أدلة مقبولة؛
- ( ) الشخصية عند المراجع الداخلي والتي تؤثر أو تقيد الفحص في

.

3.1.1.1.2.2.استقلالية الإبلاغ (قرير) "Reporting Independence"

- التحرر من أي شعور بالالتزام بتعديل حقائق مهمة يجب الإبلاغ عنها أو كتابتها بالتقرير؛
- التحرر من الضغوط لاستثناء أو إبعاد مسائل هامة من تقارير المراجعة الداخلية؛
- التجنب المتعمد أو غير المتعمد لاستعمال لغة مبهمة في عرض الوقائع، والآراء، والتوصيات في تفسيراتهم؛
- التحرر من محاولة التحكم في تقديرات المراجع الداخلي على الوقائع أو الآراء في تقرير المراجعة الداخلية.

2.1.1.2.2. الموضوعية "Objectivity"

وهي تعني الموقف الذهني الواجب على المراجعين الداخليين التنبيه إليه عند تطبيق إجرا المراجعة، إذ يجب عليهم أن يكونوا موضوعيين في القيام بعملهم وأن لا يتأثروا بالبيئة التي يعملون بها، وأن يكون العمل بفعالية ومهنية وبدون تحيز، كما عليهم أن يتقيدوا بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وبالسلوك المهني وبالقوانين والتنظيمات وأنظمة وإجراءات .[08]. :69

2.1.2.2. الوضع التنظيمي والصلاحيات "organizational and authority"

يؤثر الموقع التنظيمي للمراجع الداخلي في المؤسسة على قدرته في تحقيق الاستقلالية والموضوعية في عمله كما أشرنا سابقاً، ويختلف الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية في بيئة الرقابة من مؤسسة إلى أخرى تبعاً للتطور الذي بلغته هذه المؤسسة أو تلك في متابعتها ومسايراتها لأحدث نظم الرقابة، حيث أنها تخضع إما للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الإدارة، ويشير الباحثون في هذا الموضوع إلى أن الوضع الطبيعي والأمثل هو أن تكون تبعية المراجع (إن لم يكن لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة).[08] :66

3.1.2.2. الكفاءة والعناية المهنية

.1.3.1.2.2

الداخلية القيام به ويتصف بالشمولية، يجب
الداخلية موظفين المهنية، ويكونوا ملمين
به، ويحوزون المؤهلات العلمية والمهارات الأساسية
مهنة الداخلية، يجب كفريق .

يمكن إظهار أهم المواصفات والكفاءة المطلوبة للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية فيما يلي:[44] :86-88

.1.1.3.1.2.2 الشخصية

قابلية تفهم الآخرين، والتصميم، المصداقية، الموضوعية، المسؤولية، والمهارة التعبير وإيصال الإيجابي... .

2.1.3.1.2.2. المهارات الأساسية

يقوم الداخلية يحوزون المؤهلات العلمية ويملكون الفنية والمهنية العملية والتأكيد الخلفية الأخلاقية ليتمكنوا كمراجعين القيام إليهم تنفيذ الداخلية وفعالية.

.3.1.3.1.2.2 الإنسانية

يجب المهارة الآخرين بين
.

4.1.3.1.2.2.التعليم

المراجعين الداخليين مؤهلاتهم العلمية ومهاراتهم الفنية والمهنية طريق التعليم .

5.1.3.1.2.2. الحذر المهني

المراجعين الداخليين المهني القيام
التقارير.

2.3.1.2.2. العناية المهنية

يلتزم المراجع الداخلي بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة ويسهر على تحسين خدماته، ويقوم بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه، وتتطلب العناية المهنية أن يقوم المراجع الداخلي بمسؤولياته بكفاءة واجتهاد وأن يهتم بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة من خلال تفهمه لطبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل عليه بالاستشارة، كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المراجع الداخلي خدماته بدو .

2.2.2. المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA)

معهد المراجعين الداخليين (IIA)

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) 2008، والتي تم مراجعتها 2010، والسارية المفعول ابتداء من جانفي 2011، وذلك من ثلاثة جوانب هي:

التقسيم ولائحة المعايير. أما مضمون المعايير فسيتم ربط كل معيار بالبند الخاص به فيما تبقى من .

1.2.2.2.لمحة عن معهد المراجعين الداخليين

معهد المراجعين الداخلين (IIA) 1941، وهو مؤسسة مهنية دولية مقرها في (Altamonte) فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية، 2010 بلغ عدد أعضائه ، 170 000 165 دولة، وهو معهد يعمل على تعزيز قيمة المراجعة الداخلية في المؤسسة، تقديم فرص للتعليم والتنمية وتشجيع أصحاب المصالح والممارسين في مجال المراجعة الداخلية، كما يقوم بتطوير معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA)

للمهنة(Code of Ethics) وبتقديم ودعم وكذلك نشر توجيهات وبحوث في هذا المجال، بالإضافة إلى تنظيمه لامتحانات الحصول على الاعتماد في تخصصات مختلفة لأشخاص عبر مختلف أنحاء العالم كما يلي:[68]

- شهادة مراجع داخلي معتمد Certified Internal Auditor (CIA)
- شهادة التقييم الذاتي للرقابة معتمد Certified Control-Self Assessment (CCSA)
- شهادة مراجع حكومي مهني معتمد Certified Government Auditor Profissional (CGAP)
- شهادة مراجع للخدمات المالية معتمد(Certified Financial Services Auditor (CFSA

2.2.2.2. المعايير الدولية المهنية الداخلية (ISPPIA)

سنتناول المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين من ثلاثة جوانب كما يلي:

1.2.2.2.2.

يمكن توضيح الغرض من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية كما صدرت من معهد المراجعين الداخليين كالأتي:[69]

- توضيح المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة أو تطبيق المراجعة الداخلية (كيف يجب أن تكون)
- تأمين إطار عمل للممارسة وتوفير وتعزيز وترويج إضافة قيمة لنشاطات المراجعة الداخلية في

- إعداد أسس لتقييم أداء المراجعة الداخلية؛
- التأهيل المحسن للعمليات العملية والتشغيلية.

2.2.2.2.2. التقسيم

تتألف المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين :[08] 454:

1.2.2.2.2.2. المعايير العامة ( )

الذين يؤدون أعمال المراجعة الداخلية، وهي تتضمن فئة المعايير رقم 1000 1999.

2.2.2.2.2.2.معايير الأداء

هي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء المراجعة الداخلية بواسطتها، وهي تتضمن فئة المعايير من رقم 2000 2999.

3.2.2.2.2.2.معايير التطبيق

هي تطبيق كل من معايير الخواص ومعايير الأداء في حالات محددة (التحقيق بالغش والاحتيال أو مشروع التقييم الذاتي للرقابة)، يتم وضع معايير التطبيق بالأساس لأعمال التوكيد أشير لها بحرف A المعيار مثل(1130.A1) ولأعمال الاستشارة أشير لها بحرف C متصلا برقم المعيار مثل(1210.C1).

3.2.2.2.2. لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة (ISPPIA) معهد المراجعين الداخليين (IIA)

03: لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين [52]

Attribute Standards		المعايير العامة
		التسمية
Purpose, Authority and Responsibility	1000	ولية
Recognition of the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, and the *Standards* in the Internal Audit Charter	1010	الإدراك لتعريف المراجعة الداخلية والميثاق الأخلاقي ولمعايير الممارسة المهنية
Independence and Objectivity	1100	الاستقلال والموضوعية
- Organization Independence	1110	- الاستقلال التنظيمي
- Direct Interaction with the Board	1111	-
- Individual Objectivity	1120	- موضوعية الافراد
- Impairments to Independence or Objectivity	1130	- الإضرار بالاستقلال والموضوعية
Proficiency and Due Professional	1200	عة والعناية المهنية
- Proficiency	1210	- البراعة المهنية
- Due Professional Care	1220	- العناية المهنية
- Continuing Professional Development	1230	- التطوير المهني المستمر
Quality Assurance and Improvement Program	1300	تأكيد النوعية وبرامج التحسين
- Requirements of the Quality Assurance and Improvement Program	1310	- تقييم النوعية و برنامج التحسين
- Internal asseessments	1311	- التقييمات الداخلية
- External assessments	1312	- التقييمات الخارجية
- Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program	1320	- التقرير عن النوعية وبرامج التحسين
- Use of " Conforms with the *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*	1321	- "مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية"
- Disclosure of Noncompliance	1322	- .

Performance Standards		معايير الأداء
		التسمية
Managing the Internal Audit Activity	2000	إدارة نشاط المراجعة الداخلية
- Planning - Communication and Approval - Resource Management - Policies and Procedures - Coordination - Reporting to Senior Management and the Board - External Service Provider and Organizational Responsibility for Internal Auditing	2010 2020 2030 2040 2050 2060 2070	- التخطيط - - الموارد الإدارية - السياسات والإجراءات - يق - التقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا - تكليف جهة خارجية للقيام بالمراجعة الداخلية
Nature of Work	2100	طبيعة العمل
- Governance - Risk Management - Control	2110 2120 2130	- - -
Engagement Planning	2200	التخطيط للمهمة
- Planning Considerations - Engagement Objectives - Engagement Scope - Engagement Resource Allocation - Engagement Work Program	2101 2210 2220 2230 2240	- التخطيط - أهداف المهمة - نطاق المهمة - المهمة وتخصيص الموارد - المهمة وبرنامج العمل
Performing the Engagement	2300	( ) المهمة
- Identifying Information - Analysis and Evaluation - Documenting Information - Engagement Supervision	2310 2320 2330 2340	- التعريف بالمعلومات - التحليل والتقييم - توثيق المعلومات - الإشراف على المهمة

Communicating Results	2400	إيصال النتائج
- Criteria for Communicating	2410	- مقاييس
- Quality of Communications	2420	- نوعية الاتصال
- Errors and Omissions	2421	-
- Use of "Conducted in Conformance with the *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing"*	2430	- "أنجز وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية"
- Engagement Disclosure of Nonconformance	2431	-
- Disseminating Results	2440	-
- *Overall Opinions*	2450	
Monitoring Progress	2500	
Resolution of Senior Management's Acceptance of Risks	2600	رار الإدارة العليا حول قبول المخاطر

3.2.2. ( ) المهنية (Code of Ethics) الصادرة عن معهد المراجعين الداخلين (IIA)

إن العلاقة المميزة لأي مهنة تكمن في قبول العاملين لتحمل مسؤولية يقومون على خدمتهم في تلك المهنة، لذلك قام معهد المراجعين الداخليين (IIA) بوضع مبادئ أخلاقية (سلوكية) عالية يلتزم بها ممارسو وظيفة المراجعة الداخلية حتى يتمكنوا من تحمل هذه المسؤولية بجدارة، وسنحاول التطرق إليها من خلال هذا المطلب كما يلي:

1.3.2.2. تعريف مدونة الأخلاق ( ) المهنية

لى تعريف مدونة الأخلاق المهنية نبدأ أولا بمصطلح الأخلاق، فالأخلاق (Ethics) بوجه عام تعرف على أنها: "مجموعة من المبادئ أو القيم، والتي تتمثل في القوانين، والقواعد التنظيمية اثيق عامة للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة".[70] :210

جاء تعريف مدونة الأخلاق المهنية عن معهد المراجعين الداخليين أنها مهنة المراجعة الداخلية مراجعين الداخليين، وهي الهيئات والمؤسسات المراجعة الداخلية.[52] :17

المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين هو الترويج
أخلاقية مهنة الداخلية، هذه المهنة مبنية والمصداقية اكتسبها
التأكيد (ترشيد).

إن مفهوم المهنية 2009 عن معهد المراجعين الداخلين يتضمن
عنصرين هما:[08] :115-116

- لمهنة الداخلية؛
- معايير المراجعين الداخليين.

2.3.2.2. تقديم مدونة الأخلاق ( ) المهنية (Code of Ethics) الصادرة عن معهد المراجعين الداخلين (IIA) [71]

1.2.3.2.2. "Principles"

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة والممارسة العملية للمراجعة الداخلية ، حيث يتوقع من المراجعين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالي:

1.1.2.3.2.2. الاستقامة أو النزاهة "Integrity"

نزاهة تعزيز وتدعيم يقوم به مهام،
حكمه.

2.1.2.3.2.2. الموضوعية "Objectivity"

يظهر المراجعين الداخليين أعلى درجات الموضوعية المهنية وتقييم وإيصال
يجب المراجعين الداخليين تقييم جميع بطريقة
يجب عليهم يتأثروا مصالحهم الشخصية الآخرين تكوين أحكامهم.

3.1.2.3.2.2. السرية "Confidentiality"

يحترم المراجعين الداخلين قيمة وحيازة يحصلون عليها، يفصحون أية
تفويض مهني للقيام .

4.1.2.3.2.2. التأهيل ( ) "Competency"

يطبق المراجعين الداخليين والمهارات الداخلية.

2.2.3.2.2. "Rules of Conduct"

هي تلك القواعد التي تصف السلوك النموذجي المتوقع من المراجعين الداخلين، هذه القواعد تساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي، وتتلخص في:

1.2.2.3.2.2. النزاهة

يجب المراجعين الداخليين :

- تأدية عملهم بأمانة واجتهاد ومسؤولية؛
- يلتزموا بالقوانين يقدموا منهم القوانين والمهن؛
- يكونوا غير قانوني وعدم القيام المهنة ينتمون إليها؛
- يحترموا ويساهموا الأهداف الأخلاقية والشرعية للمؤسسة.

2.2.2.3.2.2. الموضوعية

يجب المراجعين الداخليين:

- يشاركوا يتم استغلالها بتقييمهم الحيادي، تتضمن هذه
- يضر أو يفترض استغلاله بحكمهم المهني؛
- جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم عنها

.

3.2.2.3.2.2. السرية

يجب المراجعين الداخليين:

- يكونوا متنبهين وحماية في سياق واجباتهم
- يستخدموا طريقة بالأهداف الشرعية والأخلاقية .

4.2.2.3.2.2.

يجب المراجعين الداخليين:

- يتعاقدوا ويتكلفوا لديهم حولها الضرورية والمهارات
- ينجزوا الداخلية للمعايير ية المهنية للمراجعة الداخلية؛
- يحسنوا كفاءتهم المهنية وفعاليتهم خدماتهم.*

---

* انظر الملحق رقم: 18.

3.2. الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

يعتمد نشاط المراجعة الداخلية على مجموعة من الخصائص، والتقنيات التي تمكنها من أداء دورها بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة. وسنتطرق إلى أهمها من خلال هذا المبحث وذلك بالاعتماد على المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب إذ خصص المطلب الأول لإدارة دائرة المراجعة الداخلية، أما المطلب الثاني فقد خصص لعناصر وتقنيات المراجعة الداخلية، والمطلب الثالث والأخير سنتناول فيه مراحل مهمة المراجعة الداخلية.

1.3.2. إدارة دائرة المراجعة الداخلية "Internal Audit Department"

حتى تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة لية كبيرة يجب أن يكون لدى المؤسس مصمم بإحكام للمراجعة الداخلية، يقوم بتحضيره مجلس الإدارة، وبناء على طلبه (المقصود بتحضيره أن مجلس الإدارة هو المسؤول عن الإعداد بصورة مباشرة أو بالتكليف).

يتولى تنفيذ وتطبيق هذا النظام إدارة أو دائرة أو قسم أو وحدة، يطلق عليها في هذا البحث، دا المراجعة الداخلية، حيث تقوم المراجعة الداخلية بدور تأكيدي واستشاري دون أن يكون لها أي مسؤولية تنفيذية مطلقا.

1.1.3.2. موضع دائرة المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري

حتى يكتمل أداء دائرة المراجعة الداخلية لمهامها لا بد أن تتمتع بالاستقلالية، بمعنى أن يكون للدائرة وضع ملائم داخل هيكل المؤسسة للقيام بمهام المراجعة بموضوعية وحياد واستقلالية ودون ضغط ، وقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية(ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) هذا الشأن ما يلي:[52] :02-03

المعيار رقم 1100 (الاستقلالية والموضوعية): "يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يكون مستقلاً، ويجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا موضوعيين عند إنجاز عملهم".

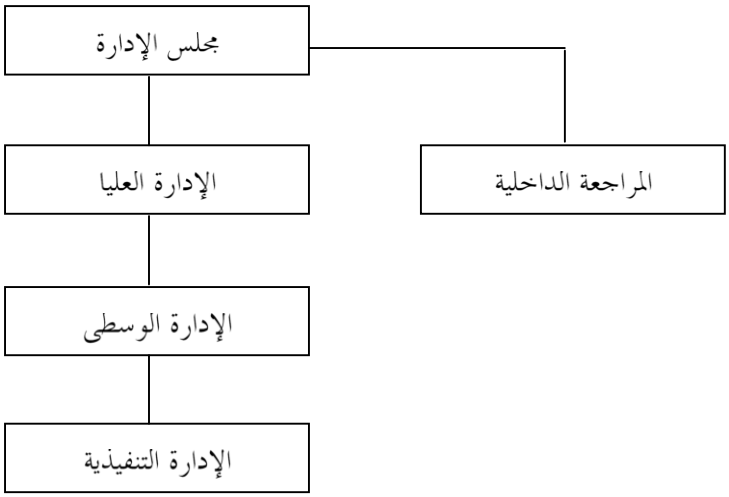
وكذلك ورد في المعيار 1110 (الاستقلال التنظيمي): " يجب أن يتصل بمستوى إداري داخل المؤسسة يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بالاضطلاع بمسؤولياته".

كما ورد في المعيار 1111 ( ): "يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يتصل ويتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة ".

وجاء في المعيار 1120 (موضوعية الأفراد): " يجب على المراجعين الداخليين أن يمتلكوا موقف منصف وحيادي وأن يتجنبوا تضارب المصالح".

وفي المعيار 1130 (الإضرار بالاستقلالية أو الموضوعية): "إذا تم الإضرار بالاستقلالية أو الموضوعية في الواقع أو المظهر، فأن تفاصيل الإضرار يجب الإفصاح عنها إلى الأطراف المناسبة، وستعتمد طبيعة الإفصاح على ".

والشكل الموالي يوضح موضع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري.



02: موضع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري [72] :69

2.1.3.2. تنظيم دائرة المراجعة الداخلية

المقصود بالتنظيم الداخلي هو رسم الهيكل التنظيمي لدائرة المراجعة الداخلية وتحديد نوعية وعدد أفرادها والوصف الوظيفي لمختلف مستويات الوظائف في الدائرة وشرح المهام الرئيسية للدائرة، ويخضع هذا التنظيم للمهام والمسؤوليات التي وكلها و حددها الإدارة العليا أو مجلس الإدارة (وقد يكون بناء على اقتراح المدير العام).

ويجب تعريف مهام ومسؤولية الدائرة والعاملين فيها، وبيان وسائل وإجراءات العمل التي ينبغي تطبيقها للقيام بالمهام الموكولة على أكمل وجه وبكفاءة وفعالية. وقد ورد في المعايير الدولية للممارسة مهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) في هذا الشأن ما يلي:[52] :02

المعيار 1000 (الغرض، السلطة والمسؤولية) "يجب أن يكون الغرض والسلطة والمسؤولية لنشاط المراجعة الداخلية محددة رسميا في ميثاق المراجعة الداخلية، بما يتفق مع تعريف المراجعة الداخلية (دليل) قواعد السلوك المهنية والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، ويجب على مدير ( ) المراجعة الداخلية استعراضا دوريا لميثاق المراجعة الداخلية وتقديمها إلى الإدارة العليا و المجلس للموافقة عليه".

كما جاء تعريف ميثاق المراجعة الداخلية "The internal audit charter" على أنها "وثيقة رسمية تحدد غرض نشاط المراجعة الداخلية، السلطة والمسؤولية، كما يحدد موقف نشاط المراجعة الداخلية داخل المؤسسة بما في ذلك طبيعة العلاقة بين مسؤول المراجعة الداخلية لإعداد التقارير مع المجل ويجيز الاطلاع على السجلات والموظفين والعناصر المادية ذات الصلة لأداء المراجعة، ويحدد نطاق أنشطة المراجعة الداخلية، و الموافقة النهائية على ميثاق المراجعة الداخلية على عاتق مجلس الإدارة أو الإدارة العليا".

3.1.3.2. أسس إدارة دائرة المراجعة الداخلية

حتى تتم إدارة دائرة المراجعة الداخلية بشكل جيد وضمان تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية، يجب على مدير الدائرة مراعاة الأسس التالية بصورة جدية وواضحة:[44] :55-56

1.3.1.3.2. الهدف والمسؤولية

يجب أن توضع وتتوفر للدائرة قواعد عامة، وذلك من خلال نصوص مكتوبة تحدد الهدف، الإطار، الصلاحية، والمسؤولية الخاصة بالدائرة. ويجب أن يكون موافق عليها أو أعدها مجلس الإدارة.

2.3.1.3.2. التخطيط

وضع الخطط المناسبة بما يحقق الهدف والقيام بالمسؤوليات الملقاة على دائرته، وتقدير الوقت والتوقيت، ومدى تكرار الأعم .

3.3.1.3.2. السياسات والإجراءات

وضع السياسات المناسبة والإجراءات وبرامج العمل المكتوبة للدائرة بصورة واضحة، كمرشد ودليل لفريق عمل المراجعة، والتأكد من انه يتم تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA).

4.3.1.3.2. إدارة الأفراد وتنمية مهاراتهم

وضع برنامج لاختيار ولاختبار الموارد البشرية للدائرة وتنميتها عن طريق التدريب والتأهيل المستمر، بالإضافة إلى تقييم موظفي المراجعة .

.5.3.1.3.2

على مدير دائرة المراجعة أن يضمن أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة وكافية وموزعة بفعالية من أجل إنجاز الخطة الموافق عليها.

.6.3.1.3.2

تأمين التواصل والتنسيق الكامل بين أعمال دائرته وجهود المراجعين الخارجيين لخلق تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

.7.3.1.3.2

تأمين التواصل مع لجنة المراجعة (في حال وجودها) وتقديم التقارير حول أعمال ونتائج المراجعة والإبلاغ فورا عن أي معلومات برأيه تشكل مخاطر على المؤسسة.

8.3.1.3.2. التأكيد على النوعية

وضع برنامج لمراقبة نوعية الأداء والإبقاء عليه بدرجة عالية من النوعية وتجديده وتطويره لتقييم أعمال الدائرة وتحسين أداء المراجعين.

9.3.1.3.2. التقارير

وضع تقارير دورية موثقة، واضحة و كافية، ملائمة في الشكل .

2.3.2. عناصر وتقنيات المراجعة الداخلية

كما سبق وأشرنا أن المراجع الداخلي يعتمد على مجموعة من العناصر والتقنيات التي تعطي الحجة وتدعم النتائج المتوصل إليها، وسنحاول التطرق إلى أهمها من خلال هذا المطلب كما يلي:

1.2.3.2. عناصر المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم عناصر المراجعة الداخلية إلى أربعة عناصر كما يلي:

.1.1.2.3.2 "Audit Files"

1.1.1.2.3.2. تعريف ملف المراجعة

"سجل يحتفظ به المراجع الداخلي (أو دائرة المراجعة الداخلية) للإجراءات التي تم تنفيذها والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات الملائمة التي تم التوصل إليها من ".[13]" :95

.2.1.1.2.3.2

يمكن تقسيم ملفات المراجعة الداخلية إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

.1.2.1.1.2.3.2

يحتوي هذا الملف على البيانات والمستندات التي تتميز بصفة الاستمرارية ولا تتغير من فترة لأخرى تغيرا كبيرا، يتم تحديثه أولا بأول عند كل تغيير في بنية المؤسسة أو نمط ممارسة أعمالها أو طبيعة نشاطها والعقود التي لها علاقة، ومن محتويات الملف الدائم نجد:

- (هيكل المؤسسة، طبيعة العمل، رأسمالها، النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، البيانات المالية، الموجودات الثابتة، الاتفاقيات والعقود،...)
- .

.2.2.1.1.2.3.2

يحتوي على جميع المستندات والجداول والمعلومات المؤيدة لأعمال المراجعة للسنة أو الفترة الحالية موضوع المراجعة، ومن أهم عناصره:

-
-
- جداول والبيانات المؤيدة لأعمال المراجعة؛
- تقارير المراجعة الخاصة بالفترة الحالية أو السابقة.

.3.2.1.1.2.3.2

يحتوي ملف المراسلات على جميع أنواع المراسلات من والى دائرة المراجعة، الداخلية منها والخارجية.

.2.1.2.3.2 "Working Papers"

يجب أن يقوم المراجع بتوثيق إجراءات المراجعة التي استخدمها لتدعيم الفهم والاختبارات وتقييم المخاطر، ويتم تجميع هذه الأدلة في ملفات خاصة تسمى أوراق العمل.[73] :259

.1.2.1.2.3.2 تعريف أوراق العمل

تعرف أوراق العمل في المراجعة جميع الإجراءات التي اتبعها المراجع والاختبارات التي قام بها، والمعلومات والمستندات التي حصل عليها أو قام بتحضيرها خلال تنفيذ مهام المراجعة الموكلة إليه، وتعتبر المستند والدليل الأساسي لتوثيق عملية المراجعة. [13] :94-95

كما يستعمل المراجعين يتم إعدادها الجهة
وتسهيلاً لقياس وتقييم وتطويره.

.2.2.1.2.3.2

- مرتبة، مفهومة، مرتبطة بالموضوع، اقتصادية من حيث طريقة وشكل الاستخدام، مكتملة ومتكاملة، بسيطة ومتتابع
- مكتوبة بوضوح على جهة واحدة (عدم استعمال وجهي الورقة للكتابة)
- يجب استعمال أوراق عمل معيارية ذات نماذج محددة وأن تكون مفهرسة.

.3.1.2.3.2

يشمل مخطط المراجعة في المؤسسة كل المواضيع الممكن مراجعتها خلال سنة أو عدة سنوات، ويتم إثرائه واستكماله (تعديله) . وقد ورد في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) ما يلي:[52] :08

نص المعيار 2010 (التخطيط) ما يلي:

" الداخلية وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية، منسجمة مع أنظمة المؤسسة".

وورد في المعايير التطبيقية للمعيار 2010 ما يلي:

- المعيار 2010.A1: يجب ان توضع خطة المراجعة الداخلية والمبنية على أساس تقييم الخطر، على الأقل مرة سنويا، ويجب الأخذ بالاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية.
- المعيار 2010.C1: على مدير المراجعة الداخلية الأخذ بالاعتبار الموافقة على المهمات الاستشارية المطلوبة اعتمادا على احتمالية مساهمة المهمة في تحسين إدارة المخاطر، إضافة حتمية، تحسين عمليات المؤسسة، يجب إدراج المهمات الاستشارية الموافق عليها في الخطة.

كقاعدة عامة، تتم عملية تخطيط المراجعة الداخلية على أساس دوري وبشكل يسبق عملية التنفيذ لبرامج المراجعة، والهدف من وراء ذلك هو ضرورة فحص ومراجعة المجالات الرئيسية للمؤسسة في أوقات زمني .

وتتحدد عملية التسلسل الزمني لمهمات المراجعة الداخلية في ضوء الخبرة السابقة فضلا عن مؤشرات أخرى يسترشد بها حسب الحالة أو مهمة المراجعة، فالخطة الشاملة للمراجعة تعد بمثابة دليل

أو مرشد لموظفي دائرة المراجعة الداخلية عند قيامهم بمهامهم، و تتميز الخطة السنوية للمراجعة بمبدأ المرونة بحيث يسمح بتعديل دورات المراجعة وفقا للحاجات والخبرة وتوافر الموظفين وسلم الأولويات وما شابه ذلك.

4.1.2.3.2. تقرير المراجعة الداخلية

1.4.1.2.3.2. تعريف تقرير المراجعة

تقرير هو خلاصة ما توصل إليه المراجع من خلال القيام بالمهام الموكلة له.[66] :97

2.4.1.2.3.2. عناصر وشكل التقرير

ورد في المعايير الدولية للمراجعة الخارجية (ISA 700 ,701) الشكل والعناصر الأساسية لتقرير المراجع الخارجي، في حين ليس لتقرير المراجع الداخلي شكل أو عناصر محددة، حيث تختلف هذه خيرة بحسب المهمة موضوع المراجعة. ونستعرض فيما يلي أهم العناصر التي يمكن أن يتضمنها تقرير المراجعة الداخلية:[44] :202-207

- تاريخ التقرير: يحمل التقرير تاريخ الانتهاء من مهمة المراجعة.
- : والمراجعين الذين بتنفيذها، الزمنية لتنفيذها.
- الأهداف : ويتم فيها الأهداف والطريقة بموجبها الأهداف اعتمدها تنفيذ مهمتهم، يتم تحديد العينات بموجبها شملتها .
- التقرير : وهو الهام من التقرير، يستوفي بها المراجعين إليها، يش بها، كما يشير المراجع إلى المخالفات ونقاط الضعف التي لاحظها أو ظهرت له خلال تنفيذه لمهامه.
- التوصيات : التصحيحية اتخاذها، يمكن تحسينها العمليات .
- تعليقات المسؤولين المباشرين المشرفين على الجهة التقرير والتوصيات .
- : وهي أنها ضرورية التقرير لتسهيل التفصيلية، فهم التقرير.
- توقيع التقرير: يوقع التقرير من قبل مسؤول دائرة المراجعة الداخلية.

3.4.1.2.3.2. التقارير الدورية والتقرير السنوي

1.3.4.1.2.3.2. التقارير الدوري

ورد في المعيار 2060 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) " يجب على مسؤول المراجعة تقديم تقارير دورية إلى الإدارة العليا والمجلس بشأن غرض وسلطة ومسؤولية نشاط المراجعة الداخلية ، والأداء النسبي لخطتها، يجب أن يشمل التقرير أيضا التعرض للمخاطر الهامة، الرقابة وحوكمة المؤسسة، والمسائل الأخرى اللازمة أو المطلوبة من قبل الإدارة العليا والمجلس".[52] :09

2.3.4.1.2.3.2. التقرير السنوي

هو تقرير خاص بنتائج أعمال المراجعة الداخلية خلال السنة موضوع المراجعة، حيث يحتوي على ملخص الأعمال التي قامت بها دائرة المراجعة الداخلية خلال السنة، كذلك أبرز النقاط التي لم يتم معالجتها مع شرح موجز عن أسباب عدم تسويتها حسب الإدارات المعنية، بالإضافة إلى المقارنة بين الخطة الموضوعة والأعمال المنجزة وإظهار أسباب الفروقات في حال وجودها.

4.4.1.2.3.2. الجهات التي تقدم إليها التقارير داخل المؤسسة

تقدم تقارير داخل المؤسسة إلى الجهات التالية ومن الأحسن أن تكون في نفس الوقت:

-
- (في حال وجودها)
- الإدارة العليا ممثلة في مديرها؛
- جهات أخرى داخل المؤسسة يحددها مجلس الإدارة.

2.2.3.2. تقنيات المراجعة الداخلية

1.2.2.3.2.

لكي يصل المراجع الداخلي إلى الموقف الذي يكون فيه قادرا على إبداء رأيه، يجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية تؤيد هذا الرأي.

1.1.2.2.3.2. تعريف أدلة الإثبات

يمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها " المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعة".[74] :306

2.1.2.2.3.2. : [75] 134:

-
- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشئت داخل المؤسسة أو خارجها؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية؛
- تعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الأصلي ودفاتر الأستاذ العام والسجلات المحاسبية، وأوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية
- العمليات التي يقوم بها المراجع بنفسه؛
- الفحص التحليلي و الانتقادي.

3.1.2.2.3.2. [16] 34-33:

1.3.1.2.2.3.2. : "Physical Examination"

ويقصد به معاينة أو الاطلاع على البند المراد فحصه ماديا (أو رؤيته) والقيام بعمليات العد والقياس لك حسب البند المراد فحصه.

2.3.1.2.2.3.2. : "Inspection"

تقوم المؤسسة بتسجيل العمليات المالية التي تقوم بها في السجلات بناءا على مستندات تؤيدها، وعند قيام المراجع بجمع هذا النوع من الأدلة فإنه يقوم بفحص هذه المستندات فحصا دقيقا ليتأكد من صحتها وملاءمتها، ومن الأمور التي ينبغي أن يوليها المراجع أهمية عند عملية فحص المستندات أن يتأكد بأن المستندات غير مزورة، ومعتمدة من أصحاب الصلاحية، خاصة بالعملية فقد تكون المستندات المرفقة ليس لها علاقة بالمؤسسة.

3.3.1.2.2.3.2. : "Inquiry"

يطلب المراجع من الموظفين إما شفهيا أو كتابيا بتزويده ببعض المعلومات أو الإجابة على بعض الاستفسارات الضرورية، بهذه الطريقة يستطيع المراجع الحصول على هذا النوع من الأدلة التي لا يستطيع أو يصعب الحصول عليها بنفسه.

4.3.1.2.2.3.2. : "Confirmation"

تهدف هذه الوسيلة إلى الحصول على إفادات من أطراف من خارج المؤسسة عن صحة أرصدتهم لدى المؤسسة، وينبغي أن تصل إجابات الأطراف الخارجية إلى المراجع مباشرة حتى تكون لها حجة قوية تفاديا لوقوعها بأيدي موظفي المؤسسة فيحصل تعديل أو إخفاء لبعض المعلومات.

.5.3.1.2.2.3.2

- المراجعة الحسابية: وذلك بمراجعة صحة الحسابات ومراجعة نقل المبالغ أو ترحيلها مع العمليات الحسابية، ومراجعة المستندات المؤيدة للعمليات للتأكد من صحة جميع الأرصدة الحسابية.
- نظام المقارنات و الربط بين المعلومات: وهنا تجري المقارنات المختلفة كمراجعة تحليلية تبين تطور بعض الأرصدة والمقارنات بين المشروعات المشابهة لكشف أية أوضاع غير عادية حيث يعتمد هذا الأسلوب على التقدير الشخصي لخبرة ومهارات المراجع، وهذه قد تكشف عن أمور يترتب عليها التوسع في الفحص للحصول على قرائن إضافية.
- ية: ويقصد بها النظرة الفاحصة للدفاتر والسجلات لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه.

2.2.2.3.2. العينة في المراجعة الداخلية

في الواقع أن المراجع أثناء القيام بمهامه لا يقوم في اغلب الأحيان بفحص جميع عمليات المؤسسة تي يراها كافية لإبداء رأيه، والسبب أن فحص جميع عمليات المؤسسة يحتاج إلى وقت طويل وتكاليف عالية لا تستطيع المؤسسة تحملها، لذلك استقر العمل في مهنة المراجعة على فحص مجموعة مختارة من العمليات كممثل لجميع عمليات المؤسسة، ومنها يمكن المطلوبة وتسمى المجموعة المختارة من العمليات التي سيتم فحصها بـ "العينة".

1.2.2.2.3.2. تعريف بعض المصطلحات: [16] :37

- العينة: "Sample" هي الجزء الذي يتم اختياره للحكم على الكل.
- المعاينة: "Sampling" هي عملية اختيار العينة.
- طريقة المعاينة: "Sampling Method" هي الأسلوب المتبع في اختيار العينة.
- : "Population" هو عبارة عن جميع وحدات المعاينة.
- وحدة المعاينة: "Sampling Unit" .

2.2.2.2.3.2. أنواع العينات

توجد طريقتان لأساليب العينة في المراجعة وهما:[76] :324

1.2.2.2.2.3.2. العينات غير الإحصائية أو الحكم الشخصي

يعتمد أسلوب العينات غير الإحصائية على التقدير والحكم الشخصي للمراجع، بمعنى اعتماد المراجع على معرفته وخبرته العملية وليس على استعمال النظريات الإحصائية لقياس مخاطر العينة.

2.2.2.2.2.3.2. العينات الإحصائية

يعني استخدام هذه الطرق الاعتماد واستعمال نظريات وقوانين الاحتمالات في اختيار حجم العينة، عكس العينات غير الإحصائية، فالعينات الإحصائية تعتمد على قوانين الاحتمالات والطرق والجداول الإحصائية في تحديد حجم العينة، واختيار عناصرها، ومن ثم تقييم النتائج المتوصل إليها مع تعميمها

.

3.2.2.2.3.2.العوامل المؤثرة في إختيار العينة

ويمكن إظهار العوامل التي تؤثر في اختيار إحدى الطريقتين للمعاينة هي:

- مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- نوع المراجعة المطلوب القيام بها؛
- أهمية الأجزاء المطلوب اختيارها؛
- ي الحصول على معلومات إضافية.[16] :39

3.3.2. مهمة المراجعة الداخلية

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها، يمكن تقسيم مراحل مهمة المراجعة داخلية وفق ما أقره معهد المراجعين الداخليين إلى المراحل الأساسية التالية:

1.3.3.2. الاتصال والتخطيط للمهمة

1.1.3.3.2. الاتصال وقبول المهمة [44] :213

إن هذه المرحلة تطبق فقط في حال ما إذا كان مصدر المراجعة الداخلية هو مؤسسة خارجية مستقلة بالقيام بمهمة المراجعة، ففي هذه المرحلة يتم الاتصال بالمؤسسات المتخصصة في مجال المراجعة الداخلية للطلب منها تقديم عروض للقيام بمهمة المراجعة الداخلية، وبدورها في حال استعدادها لذلك تجري دراسة مبدئية أولية عن المؤسسة موضوع المراجعة على الشكل التالي:

1.1.1.3.3.2.

تقديم عرض الخدمات الذي يوضح المهمة، الهدف، الفترة موضوع المراجعة، طريقة القيام بالمهمة، الوقت، التقارير أنواعها ومواعيدها، الأتعاب وطريقة الدفع،...

2.1.1.3.3.2. كتاب تكليف

في حال قبول المؤسسة عرض تقديم خدمة المراجعة الداخلية، يتم إصدار كتاب تكليف أو تعاقد يوثق ويؤكد مهام الجهة المكلفة بالمراجعة الداخلية للمهمة، الصلاحية، النطاق ومدى وتوقيت ومسؤولية

كل من الإدارة والمراجع والمتطلبات الواجب على الإدارة تأمينها لمؤسسة المراجعة المتخصصة والتقارير الدورية الواجب إصدارها ومواعيدها والأتعاب وطريقة الدفع، ... .

2.1.3.3.2. التخطيط للمهمة

المعايير الدولية المهنية الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) هذا الصد يلي:[52] :11-13

ورد في المعيار 2200 (تخطيط التكليف " المهمة "): "يجب على المراجعين الداخليين وضع وتطوير وثيقة خطة لكل مهمة مراجعة، متضمنة بما في ذلك النطاق، التوقيت، الأهداف والوسائل".

كما ورد في المعيار2201 (اعتبارات التخطيط): طيط عملية التكليف يجب على المراجعين الداخليين مراعاة ما يلي:

- أهداف هذا النشاط الذي يجري مراجعته والوسائل التي بواسطتها يتم تقييم الأداء؛
- المخاطر الهامة للنشاط، أهدافه، الموارد والعمليات والوسائل التي يتم من خلالها الاحتفاظ بالأثر

- كفاية وفعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة للنشاط؛
- فرص وضع تحسينات جوهرية إلى إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.

وفي المعيار 2210 (أهداف المهمة): "يجب إعداد الأهداف لكل مهمة (يجب التركيز على عمليات ".)

وجاء في المعيار 2220 (نطاق المهمة): "يجب أن يكون النطاق المعد للمراجعة كافياً لإرضاء وإشباع أهداف المهمة".

كذلك جاء في المعيار2230 (تخصيص موارد المهمة): "ويجب على المراجعين الداخليين تحديد الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف المهمة استنادا إلى تقييم لطبيعة وتعقيد كل مهم ".

وفي المعيار2240 (لمهمة): "يجب على المراجعين الداخليين وضع وثيقة برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة".

ويمكن الاشارة إلى أن العمل هو رئيسي وليس عنه، وهو التعليمات لتنفيذ ويتم تعديله تنفيذ المهمة معطيات التعديل لتحقيق الهدف اجله

165: [08].

2.3.3.2. تنفيذ وإيصال نتائج المهمة

1.2.3.3.2. تنفيذ المهمة

يتم تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية وفقا لبرنامج المراجعة المعد مسبقا، والذي تم الموافقة عليه من مسؤول المراجعة الداخلية في المؤسسة، ويقوم المراجع الداخلي خلال مختلف مراحل مهمة المراجعة بجمع كل المعلومات والبيانات ذات الصلة بالمهمة الموكلة إليه، مع تحليل وتقييم تلك المعلومات من الوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها من خلال المهمة، ويوثق المراجع مهمة المراجعة بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية تدعم عملية المراجعة.

ولقد ورد موضوع تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) :[52] :13-14

في المعيار 2300 ("تنفيذ" المهمة): "يجب على المراجعين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتوثيق معلومات كافية من اجل إنجاز أهداف المهمة".

وورد في المعيار2310 (تحديد المعلومات): "يجب على المراجعين الداخليين جمع معلومات كافية، وموثوقة وملائمة ومفيدة لإنجاز أهداف المهمة".

وجاء في المعيار2320 (التحليل والتقييم): "يجب على المراجعين الداخليين أن يرتكزوا في نتائج واستنتاجات المهمة على تقييمات وتحاليل ملائمة".

كما جاء في المعيار2330 (توثيق المعلومات): "يجب على المراجعين الداخليين توثيق المعلومات الملائمة لدعم نتائج واستنتاجات المهمة".

وفي المعيار 2340 (الإشراف على المهمة): "يجب أن يتم الإشراف على عمليات المهمة بشكل مناسب من أجل ضمان إنجاز الأهداف، وتأكيد النوعية، وتطوير فريق العمل".

2.2.3.3.2. إيصال نتائج المهمة(التقرير)

تتمثل هذه المرحلة في قيام المراجع الداخلي بإعداد تقرير نهائي لمهمة المراجعة وعمليات الفحص التي قام بها طيلة فترة المهمة التي كلف بها، ويجب أن يتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل القرائن والأدلة التي تثبت حكم المراجع بالإضافة إلى التوصيات والاقتراح تعليقات المسؤولين المباشرين المشرفين على الجهة التقرير.[72] :72

ونصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) في هذا الشأن الأتي:[52] :14-16

لمعيار2400 (إيصال النتائج): "يجب على المراجعين الداخليين إيصال نتائج المراجعة".

وفي المعيار 2420 (نوعية الاتصال): " يجب أن يكون الاتصال دقيق، موضوعي، واضح، مختصر، ."

كما ورد في المعيار 2421 ( ): "إذا تضمن التقرير النهائي خطأ أو حذف، على مسؤول المراجعة الداخلية إعلام جميع من استلم النسخة الأصلية من التقرير بالمعلومات الصحيحة".

وكذلك في المعيار 2440 ( ): " يجب على مدير المراجعة التنفيذي إبلاغ النتائج إلى جميع ."

.3.3.3.2

خلال هذه المرحلة يقوم المراجعين الداخليين تقاريرهم

عملهم تطبيقها مناسبة، حيث نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في هذا الشأن على ما يلي:[52] :16

المعيار2500 ( ): "على مدير المراجعة الداخلية وضع والعمل على المحافظة على نظام لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة".

وتأخذ هذه الخطوة ثلاثة أشكال: [08] :191

- تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للمراجعة لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف؛
- تقوم الجهة الخاضعة للمراجعة بالمباشرة في تنفيذ التوصيات؛
- يقوم المراجع الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات.

حيث يقوم المراجع المعين للمتابعة بزيارة الجهة الخاضعة للمراجعة للتأكد من مراحل انجاز التوصيات وعند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك ويرفع لجميع الجهات التي ة من التقرير لإخبارهم بأنه تم العمل بجميع التوصيات وأنه تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

:

من خلال دراستنا لهذا الفصل الذي كان محوره محاولة إ ظهار الإطار العام للمراجعة الداخلية نستنتج ما يلي :

- أصبحت المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة في ظل بيئة الأعمال الجديدة ويظهر هذا في تطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، بما انعكس على أدائها، فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية بما يضيف قيمة للمؤسسة.
- يعتمد نشاط المراجعة الداخلية على الضوابط والأسس التي تحكم دائرة المراجعة الداخلية بما يمكّنها من تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة، وهذا باعتمادها على عناصر و تقنيات وأدوات وإتباعها لمراحل من أجل التطبيق السليم لها.

3
إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة للمؤسسة

أشرنا إلى أن المراجعة الداخلية إنما ظهرت كوظيفة رقابية هامة داخل المؤسسات وبدأ تركيزها على النواحي المالية والمحاسبية، ولكن التطور الذي حدث في بيئة الأعمال أوجب على وظيفة المراجعة الداخلية أن تتطور وتتماشى مع بيئة الأعمال الجديدة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة منها.

حيث أصبح نشاط المراجعة الداخلية يشمل مجالات مختلفة في المؤسسة وقد ورد في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) 2008 والتي تم مراجعتها في أكتوبر 2010 ، وهي سارية المفعول ابتداء من جانفي 2011، وبالضبط في المعيار رقم 2100 "طبيعة العمل" : " يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم ويساهم في تحسين عمليات الحوكمة، الرقابة وإدارة المخاطر باستخدام منحى ".

وبهدف الإلمام أكثر بمهام المراجعة الداخلية قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- دور المراجعة الداخلية في تحسين وتقييم فعالية الرقابة الداخلية حيث سنحاول في هذا المبحث إظهار الدور الرقابي للمراجعة الداخلية، دور المراجعة الداخلية في تقيم نظام الرقابة الداخلية و دور اجعة الداخلية في اكتشاف الغش والأخطاء.
- دور المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة، حيث سنتطرق إلى ماهية الحوكمة، أهمية المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة وعلاقة المراجعة الداخلية بباقي أطراف الحوكمة.
- دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في هذا المبحث سوف نتطرق إلى ماهية إدارة المخاطر، منهجية ونظام عمل إدارة المخاطر ثم إلى أهمية المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر.

1.3. دور المراجعة الداخلية في تحسين وتقييم الرقابة الداخلية

المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وهي تعتبر من الأهداف التقليدية لها، وحتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها لابد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية.

وسنحاول من خلال هذا المبحث إظهار دور المراجعة الداخلية في تحسين وتقييم فعالية الرقابة الداخلية، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، إذ يتناول المطلب الأول الدور الرقابي للمراجعة الداخلية وفي المطلب الثاني سنتطرق إلى دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفي المطلب الثالث نتناول دور المراجعة الداخلية في اكتشاف الغش والأخطاء.

1.1.3. الدور الرقابي للمراجعة الداخلية

يشير الباحثون إلى أن مهنة المراجعة الداخلية تعد إحدى أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة، الهادفة والمانعة والمصححة، فهي تعمل على تطوير وتحسين وزيادة فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية، وأكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون اجعة الداخلية دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وذلك عن طريق متابعة تشغيلية، وتقيميه، والتقرير عن نقاط القوة والضعف فيه.[05] :104

إن وظيفة المراجعة الداخلية ليست فقط جزءا من الرقابة الداخلية ولكنها تمثل بؤرة التركيز لها وصمام الأمان خصوصا بعد تحولها إلى مهنة معترف بها دوليا، وقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) المعيار 2130 ( ) ما يلي:[52] :11

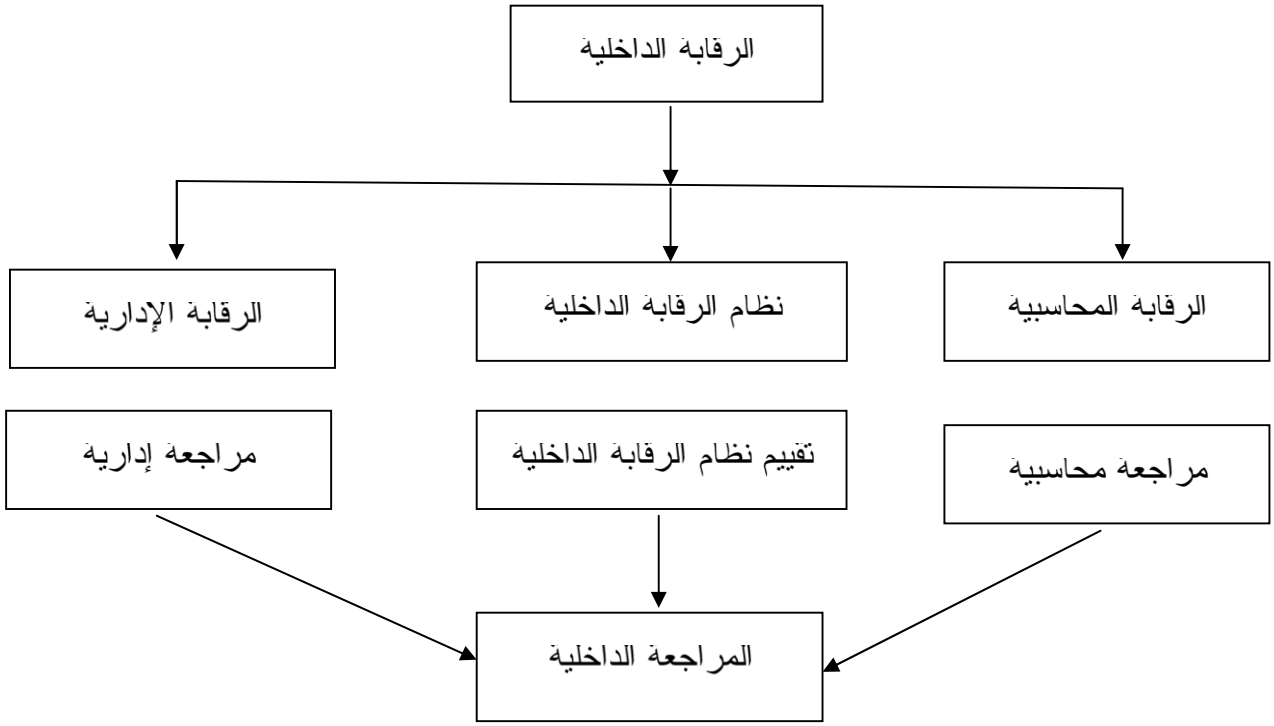
"يجب على نشاط الداخلية مساعدة الم في الحفاظ على نظم رقابة فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر".

ونصت معايير التطبيق لهذا المعيار الأتي:

- المعيار A1 .2130 : يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم م ة وفعالية النظم الرقابية في الاستجابة للمخاطر داخل المؤسسات والعمليات ونظم المعلومات بشأن :
  - موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛
  - فعالية وكفاءة العمليات والبرامج؛
  - حماية الأصول؛
  - الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود.

- المعيار C1 .2130: يجب جعين الداخليين
التعاقدية في تقييم نظم الرقابة الداخلية في .

والشكل الموالي يوضح موقع المراجعة الداخلية من الرقابة الداخلية.



03: موقع المراجعة الداخلية من الرقابة الداخلية.[77] :102

2.1.3. دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسة التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، وقد أشار معهد المراجعين الداخليين (IIA) إلى أن هناك مسؤولية تقع على مدير المراجعة الداخلية بشأن تقديم رأيا نهائيا وخلاصة واستنتاجات حول نظم الرقابة المستخدمة ومدى ملاءمتها وليس فقط الإشارة إلى نقاط الضعف في هذه النظم.[78] :02

1.2.1.3. تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع الداخلي بفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية احيتين مهمتين
كما هو موضوع بمعرفة الإدارة، وذلك بالرجوع إلى تعليمات الإدارة المكتوبة أو الشفوية قصد التأكد من مدى كفاية النظام الموضوع الناحية الثانية فحص نظام الرقابة الداخلية كما هو منفذ فعلا في جميع المراحل والعمليات، وذلك قصد التأكد من أن جميع الخطوات والأنظمة والتعليمات التي وضعتها الإدارة
.

وتتمثل العناصر الأساسية الواجب إتباعها للتأكد من مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية كما يلي:[08] 169:

1.1.2.1.3. (الموثوقية)

يقوم المراجعين الداخليين بمراجعة درجة ثقة وتكامل المعلومات المالية، والوسائل المستخدمة في جمع وتحديد وتصنيف وقياس المعلومات، وإبلاغ النتائج والتقارير عن هذه المعلومات.

2.1.2.1.3. الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتنظيمات

على المراجعين الداخليين مراجعة النظم التي تضمن الالتزام التام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والعمليات التي لها تأثير هام على أعمال والتقارير الصادرة عنها، وبيان مدى الالتزام بها.

3.1.2.1.3. حماية الأصول ( )

على المراجعين الداخليين مراجعة الوسائل المستخدمة لحماية أصول المؤسسة والتثبت كلما كان ذلك ممكناً من الوجود الفعلي لهذه الأصول ومن سلامتها.

4.1.2.1.3. موارد المؤسسة بكفاءة واقتصادية

على المراجعين الداخليين تقييم كفاءة المؤسسة في استخدام الموارد وبيان مدى تحقيق أهـ الاستثمار وأهداف وإجراءات وأنظمة الرقابة المرتبطة بها.

2.2.1.3. خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم خطوات فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية إلى خمس خطوات أساسية كما يلي: [49] 75-72:

1.2.2.1.3.

يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات وتدوينه للملخصات (المكتوبة وغير المكتوبة)، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عنها العملية.

2.2.2.1.3. اختبارات الفهم

يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه

للعمليات، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد المراجع من أن الإجراء موجود، ومفهوم وأنه أحسن تلخيصه. وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

3.2.2.1.3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). تستعمل في هذه الخطوة ( ) استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ " " " " (" " ايجابي، الجواب " ")، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف للنظام وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4.2.2.1.3. اختبارات الاستمرارية

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة .

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها.

5.2.2.1.3. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره وهذا عند اكتشاف سوء أو عدم التطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية، يقوم بحوصلتها في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية والتشغيلية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتكون عادة في شكل تقرير حول نظام الرقابة الداخلية موجه إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا الممثلة بمديرها.

3.2.1.3. طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يلجأ المراجع الداخلي عند فحصه ودراسته لنظام الرقابة الداخلية وإبداء حكمه في مدى كفايته مدى إمكانية الاعتماد عليه على طرق عديدة وأساليب مختلفة، نذكر منها:

.1.3.2.1.3

وتتمثل هذه الطريقة في استمارات كتابية، تتخذ شكل قائمة استقصاء، تحتوى على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليها الرقابة الداخلية في شكل أسئلة يطلب من موظفي المؤسسة الإجابة عليها وإعادتها إلى المراجع، وعلى ضوء الإجابات التي يحصل عليها المراجع على هذه الأسئلة، يستطيع أن يبدي رأيه في مدى كفاية النظام المطبق بالمؤسسة، يتم صياغة الأسئلة بطريقة فنية، بحيث تدل الإجابات ( ) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابات ( ) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا، ولا يقتصر عمل المراجع على فحص الإجابات بل عليه أن يقوم ببعض الاختبارات للرقابة الداخلية أثناء التنفيذ.[79] :73

2.3.2.1.3. التقرير الوصفي

وتعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي الم الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرحًا لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بالمؤسسة، وتقسيم الاختصاصات، والتعريف بالموظف الذي يقوم بالعمل، وطريقة تنفيذ هذا العمل، ويقوم المراجع بدارسة هذا التقرير للتوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة ا .[13] :73

ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، و هكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.[80] :111

بالإضافة إلى العيب المذكور سابقا يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات، كما أن للمراجع القائم بالمهمة أسلوبه الخاص، فحتى و لو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة، ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق .[80] :112

3.3.2.1.3. الملخص التذكيري

يقوم المراجع هنا بوضع بيان عام للقواعد والأسس التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية وطرق تحديد الأسئلة والاستفسارات، و يستخدم هذا البيان للاسترشاد به عند فحصه لنظام الرقابة في

. تمتاز هذه الطريقة بالاقتصاد في الوقت ولكن يؤخذ عليها بأنها لا يتم التدوين الكتابي ومتروك الأمر لكل مراجع أن يضع الأسس الذي يراها مناسبة .[08] :149

.4.3.2.1.3

حيث يتم فحص نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار ومناقشة الأشخاص، على كافة المستويات داخل المؤسسة، بالإضافة إلى الرجوع إلى بعض المستندات، كدليل الإجراءات وتوصيفها وخرائط التدفق، وقد يكون من المفيد للمراجع تتبع بعض العمليات من خلال النظ
في فهم هذا النظام ونواحي الرقابة المتعلقة به، كما قد يقرر عدم الاعتماد على بعض عناصر معينة للرقابة الداخلية لأسباب منها القصور في تصميمها أصلا، أو لأن المجهود اللازم لإجراء اختبارات وفحص لهذه العناصر قد يتجاوز الوفر في الوقت الذي يمكن تحقيقه بالاعتماد عليها.

.5.3.2.1.3

يمكن تعريفها بأنها:" رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل المؤسسة وبذلك فهي تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة، والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ".[81] :278

وتشكل خرائط التدفق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز والأشكال، حيث يقوم المراجع بفحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات، وباستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة سير العمليات بطريقة تمكن من الحصول على معلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظام ويكون متفهما تلك الرموز.

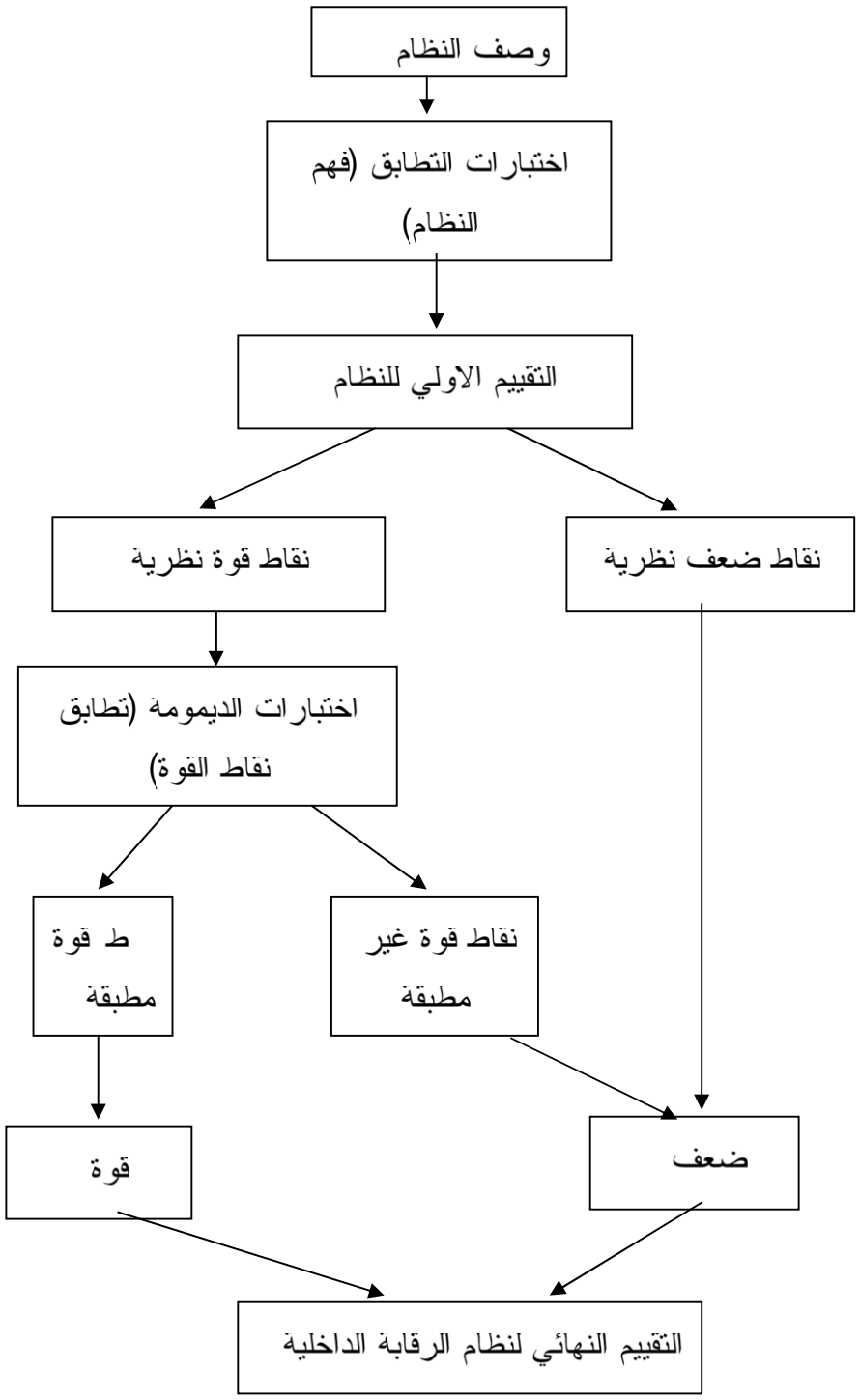
وهي من الوسائل الحديثة التي انتشر استخدامها مؤخرا لجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية. ومن أجل بلورة خرائط التدفق يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف
ق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح.

6.3.2.1.3. الاستبيان الإحصائي

هي طريقة تسمح انطلاقا من عينة مأخوذة بطريقة عشوائية من مجتمع مرجعي تعميم الملاحظات المأخوذة من العينة على المجتمع.[14] :311

حيث تمثل المجتمع مجموعة البيانات التي يرغب المراجع في اختبارها للتوصل إلى استنتاجات، أما العينة فهي جزء من المجتمع الذي يعمل عليه المراجع ويشترط أن تكون ممثلة له ويكون لكل أفراد المجتمع فرصة متساوية للاختيارات ضمن العينة وأن يتم اختيارها بطريقة عشوائية.[82] :217
والجدول الموالي يوضح مراحل و وسائل تقيم نظام الرقابة الداخلية.

05: مراحل و وسائل تقيم نظام الرقابة الداخلية [83] :104

وسائل التقييم	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
الاستبيان وثيـ	

3.1.3. دور المراجعة الداخلية في اكتشاف الغش والخطأ

تعتبر ظاهرة الغش والاحتيال ظاهرة موجودة منذ زمن بعيد لكنها أصبحت متفشية وتجذب انتباه الباحثين والمحللين في الآونة الأخيرة، سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى دور المراجعة الداخلية

.

1.3.1.3. تعريف الغش والخطأ

1.1.3.1.3. (الاحتيال)

عرف الغش في المعيار الدولي للمراجعة (ISA) 240 الذي جاء بعنوان الغش و الخّطأ بأنه يشير إلى أفعال متعمدة ( ) من قبل شخص أو أكثر سواء من الإدارة أو الموظفين أو أطرا خارجية عن المؤسسة، والذي ينتج عنه تحريف في البيانات والقوائم المالية، وقد ينتج الغش عن:

- التلاعب أو التزييف أو تعديل السجلات المحاسبية أو البيانات التي تحويها المستندات المؤيدة؛
- اختلاس الأصول ومحاولة التغطية على ذلك؛
- طمس أو حذف تأثير بعض العمليات من السجلا
- تسجيل عمليات وهمية؛
- تعمد التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية المتعلقة بتحديد القيم أو التصنيف أو طرق العرض

531: [73].

كما عرف الغش في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) بأنه يشير إلى أي أفعال غير قانونية متميزة بخداع أو إخفاء أو انتهاك للثقة، ترتكب أفعال الغش من قبل أطراف أو مؤسسات من أجل الحصول على المال، الملكية أو الخدمات، من اجل تجنب الدفع أو خسارة خدمات، أو من أجل ضمان منافع أعمال أو منافع فردية.[52] 19:

يمكن تصنيف ثلاث صور للغش هي:[84] 19-16:

1.1.1.3.1.3.

وهو قيام أحد الموظفين بسرقة جزء من أصول المؤسسة، وأفضل مثال على الاختلاس هو سرقة النقدية فهي أكثر الأصول تعرضا للاختلاس، وقد يكون الاختلاس ممثلا في سرقة بضاعة من المخزن أو منتجات وغير ذلك.

2.1.1.3.1.3.

ويتمثل في سوء استخدام أصول المؤسسة سواءا كان استخدامها في أغراض المؤسسة نفسها (التبذير في استخدام مواد الخام ومواد نصف مصنعة مما يترتب عليه ارتفاع تكلفة التصنيع، أو الإهمال في استخدام الأصول الثابتة من الأجهزة والآلات مما يترتب عليه ارتفاع معدلات الاهتلاك وزيادة

مصروفات الصيانة والتشغيل) أو استخدام أصول المؤسسة في الأغراض غير الأغراض المخصصة لها وبالأخص استخدامها في الأغراض الشخصية.

3.1.1.3.1.3. غش التقارير المالية

يمثل التزييف أو الحذف المتعمد للمعلومات الواردة في القوائم المالية مما يؤد
المالية مضللة بشكل جوهري لتحقيق أهداف خاصة (كزيادة الأرباح للحصول عل المكافأة من طرف المديرين أو المحافظة على الوظيفة أو التأثير على أسعار الأسهم وغير ذلك) ، ويمكن أن يستخدم غش التقارير المالية لتغطية الاختلاس.

2.1.3.1.3.

يشير إلى عدم التعمد لكنه يؤدي أيضا إلى تحريف في القوائم المالية، وقد ينتج الخطأ عن:

- حاسبية أو الكتابية في السجلات والبيانات المحاسبية؛
- السهو أو إساءة فهم الحقائق؛
- الخطأ في تطبيق مبدأ محاسبي (قد يكون الخطأ له تأثير على القيمة أو التصنيف أو والإفصاح في القوائم المالية).[73] :531

2.3.1.3. أهمية المراجعة الداخلية في اكتشاف الغش والخطأ

إن الحذر والشك المهني يعتبر من أهم المهارات التي يجب أن يتمتع بها المراجع الداخلي والتي تساعده في مهمته، حيث يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتحليل العوامل التي تساهم في زيادة فرص ارتكاب الغش والأخطاء بشكل دائم وعدم إغفال أية إشارات قد توحي بحدوثها، وهذا يعتبر أحد الأدوار التقليدية للمراجعة الداخلية، ويمكن توضيح بعض العوامل المساعدة على زيادة فرص ارتكاب الغش والأخطاء كما يلي:[84] :17

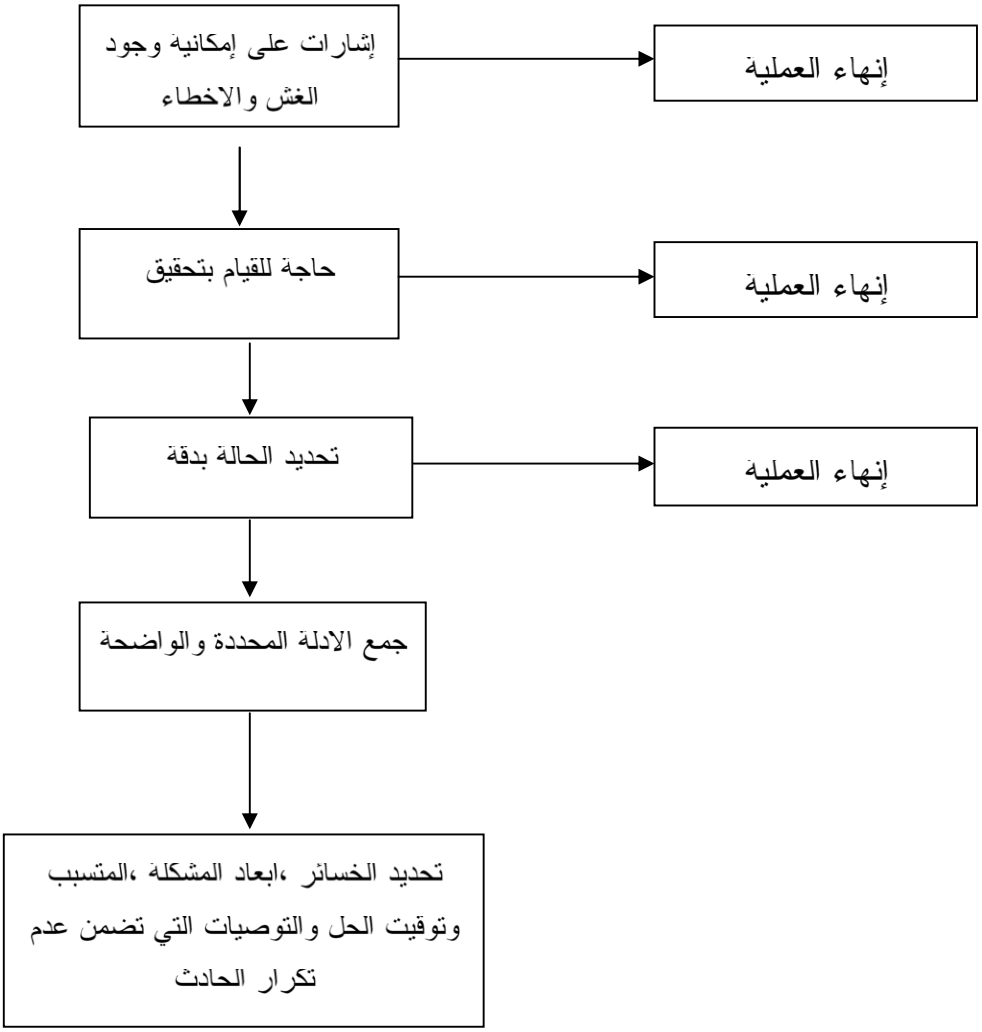
- عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية أو عدم تطبيق النظام والالتزام به؛
- عدم وجود ولاء من جانب العاملين بالمؤسسة، وذلك يرجع لأسباب عديدة مثل ضعف أساليب التحفيز أو ضعف المرتبات أو تعنت الإدارة في أسلوبها وطرق جزاءات العاملين؛
- عدم وجود وعي أو وازع ديني لدى بعض العاملين في المؤسسد
- وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين قد تدفعه إلى ممارسة الغش أو الوقوع في الأخطاء.

إن الأهمية النسبية للغش والأخطاء لا تتعلق فقط بحجم المبالغ وإنما أيضا بالآثار النوعية وذلك للأسباب التالية:

- إذا لم يتم منع حدوث الغش والأخطاء فهناك احتمالية تفشي هذه الظاهر
- أن وجود الغش والأخطاء دليل على ضعف نظام الرقابة الداخلية؛

- الغش والأخطاء تتضمن موضوعات أخرى متكاملة ومغطاة قد يصعب الوصول إليها.

ترفع دائرة المراجعة الداخلية تقارير إلى مجلس الإدارة فيما يخص الغش والأخطاء بعد القيام بالتحقيقات والتحريات الكافية. ويمكن توضيح إجراءات التحقيق المتعلق بالغش والأخطاء في الشكل :



04: آلية إجراء التحقيقات المتعلقة بالغش والأخطاء [77] :108

2.3. دور المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة

تزايد الاهتمام بمصطلح الحوكمة في السنوات الأخيرة وخاصة بعد الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالمؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك المؤسسات، ولعل من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة إنرون (Enron) - (Worldcom) والشركة الأوروبية للأغذية (Parmalate) .[85]. 31:

حاول إظهار دور المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة من خلال هذا المبحث، حيث نتطرق إلى ماهية الحوكمة في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني إلى أهمية المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة أما المطلب الثالث والأخير نستعرض فيه علاقة المراجعة الداخلية بباقي أطراف الحوكمة.

1.2.3. ماهية الحوكمة

نشأ مفهوم حوكمة المؤسسات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في المؤسسات.

1.1.2.3. تعريف الحوكمة

على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين لمفهوم حوكمة المؤسسات، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمؤسسات. وسنحاول الإلمام بمفهوم الحوكمة من عدة جوانب كما يلي:

1.1.1.2.3. الحوكمة لغويا

توصل مجمع اللغة العربية إلى أن لفظ كلمة الحوكمة ترجمة لكلمة (Corporate Governance) بعد مناقشات متعددة عرضت خلالها مرادفات أخرى مثل "الإدارة الرشيدة " "الحاكمية". [86] :01

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحُكْمُ بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فان لفظ الحَوْكَمَةُ يتضمن العديد من الجوانب منها:

: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد،

: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

: وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقيه و ثقافيه وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقه.

: طلباً للعدالة خاصة من انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.[87] :05

2.1.1.2.3. الحوكمة محاسبيا

من المنظورالمحاسبي، يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال لمستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية.

وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دولياً. [88] :14

3.1.1.2.3. الحوكمة قانونيا

يشير اصطلاح الحوكمة من المنظور القانوني إلى الإطار التشريعي والقواعد القانونية الت مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة، وتتناولها كتب القانون على أنها إطار متكامل من القواعد القانونية الحاكمة لإدارة شؤون المشروعات والمؤسسات في مواجهة الأطراف المستفيدة، وبالتالي يهتم القانونيون بالقواعد القانونية والنواحي الإجرائية التي توفر متطلبات المحافظة على الكيان المؤسسي ( ) وتوفير ضمانات الحماية لحقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة أو المستفيدين من نشأة المؤسسة وبقائها ونموها.[88] : 14

4.1.1.2.3.

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح الحو ، حيث أخذ ال وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وسنحاول سرد البعض من هذه التعاريف فيما يلي:

عرف معهد المراجعين الداخليِّين (IIA) (Tone At The Top) والصادرة عنه بأنها "مزيج من الطرق الهيكلية والإجراءات الموضوعة من قبل مجلس الإدارة بهدف إعلام، توجيه، إدارة وإرشاد نشاطات المؤسسة نحو إنجاز الأهداف".[89] :02

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) 2004 بأنها " خلالها المؤسسات، ويحدد هيكل توزيع والمسؤوليات ويضع القيام يقدم أيضاً البنية يتم خلالها أهداف تحقيقها أدائها وتطورها، بهدف تحقيق .[90] :676

كما عرف مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) الحوكمة على أنها " تمارس فيه المؤسسات وجودها، حيث تركز على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات المؤسسة".[91] :03

كما تعرف أيضا بأنها مجموعة قواعد العمل والرقابة التي تحكم المؤسسة في إطارها الزمني [92]. : 186

وجاء تعريف أخر على أنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال ومراقبتها مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصراحة".[93] :22

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن مفهوم الحوكمة يتضمن ما يلي:

- مجموعة من الأنظمة والقوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات؛
- علاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى؛
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة المؤسسة والرقابة عليها وفق هيكل معين، يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة المؤسسة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

.5.1.1.2.3

تأتي الحوكمة كنظام يعمل على تفعيل الإمكانيات وتشغيل وتوظيف الموارد ويزيد من كفاءة استخدامها في إطار سليم، ويمكن تلخيص مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها كما يلي:[87] :04

.1.5.1.1.2.3

حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمه من مستلزمات، و ما يتعين توفيره لها من مطالب، سواء كانت مطالب و متطلبات قانونية و تشريعية أو إدارية أو اقتصادية.

2.5.1.1.2.3. نظام تشغيل الحوكمة

ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، و كذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة و كل كيان إداري داخل المؤسسات أو خارجها يساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها و في تطوير إحكامها والارتقاء ليتها.

.3.5.1.1.2.3

الحوكمة ليست هدف في حد ذاته وإنما أداة ووسيله لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعه من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للمؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

.2.1.2.3

تتميز الحوكمة بمجموعة من الخصائص والمبادئ، نذكرها على النحـ :

.1.2.1.2.3

98-97: [94]:

.1.1.2.1.2.3 الشفافية (Transparency)

التي تضمن الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة المؤسسة والإفصاح السليم وفي الوقت المناسب، عن كل الموضوعات المهمة المتعلقة بالمؤسسة كالمركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية، وحوكمة المؤسسة وتؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات محاسبية وإفصاحًا ماليًا، وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة، بما يتيح المجال لها لإعداد تحليل مفيد حول عمليات المؤسسة، والأساسيات الاقتصادية فيها.

.2.1.2.1.2.3 (accountability)

وهي قاعدة تقضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في المؤسسة، أو الذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه المؤسسة والمساهمين وإيجاد آلية لتحقيقها.

.3.1.2.1.2.3المسؤولية (responsibility)

ويقصد بها توفير هيكلا تنظيميا واضحا يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة مجلس الإدارة ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه المؤسسة والمساهمين، فضلا عن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وتعمل المؤسسة في إطار أنظمة وقوانين ولوائح تنظيمية تتم مراجعتها بشكل دوري ، كما يجب أن يتوفر نظام سلوك أخلاقي ومهني فعال.

.4.1.2.1.2.3الاستقلالية (independency)

وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح، مثل الهيمنة من رئيس قوي للمؤسسة أو مساهم كبير في مجلس الإدارة، وهذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس، وتعيين اللجان، إلى تعيين مراجع جي مستقل كفـء مؤهل، يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية يقدم تأكيدات خارجية بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء المؤسسة .

(justice) .5.1.2.1.2.3

ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة، بمن فيهم مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب، وإدراج نصوص خاصة لحماية مساهمي الأقلية في النظام الأساسي للمؤسسة، والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح التي ينشئها القانون والإفصاح عنها.

.2.2.1.2.3

من أجل بناء نظام سليم للحوكمة أو إصلاح نظام حوكمة قائم والتنمية (OECD) بوضع هيكل متكامل لنظام الحوكمة مشتملا على مبادئ حوكمة المؤسسات واعتبرت هذه المبادئ بمثابة مرجعيات للاستعانة والاسترشاد بها، والتي يمكن تلخيصها كما يلي:[90] 683-682:

.1.2.2.1.2.3

يشجع على شافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقًا مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

2.2.2.1.2.3. حقوق المساهمين

ينبغي أن يكفل إطار أساليب ممارسة الحوكمة في المؤسسات حماية حقوق المساهمين، ويجب أن يكون المساهمون على معرفة كاملة بما يحدث داخل المؤسسة وأن يكون لديهم قدرة كاملة على فهم ومعرفة وإدراك كافة النواحي الخاصة بالقوائم المالية المتعلقة بالحفاظ على حقوقهم وعلى مصالحهم الخاصة.

3.2.2.1.2.3. المعاملة المتساوية للمساهمين

في ذلك المساواة بين مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، كما يجب أن يعامل المساهمون

.

.4.2.2.1.2.3

يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة المؤسسات تحديد دور أصحاب المصالح من موردين ومقرضين وموظفين ومستهلكين وغيرهم كما يحددها القانون، واحترام الحقوق القانونية لأصحاب المصالح وإتاحة التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وتشجيع التعاون الفعال بين المؤسسات وأصحاب المصالح.

5.2.2.1.2.3. الإفصاح والشفافية

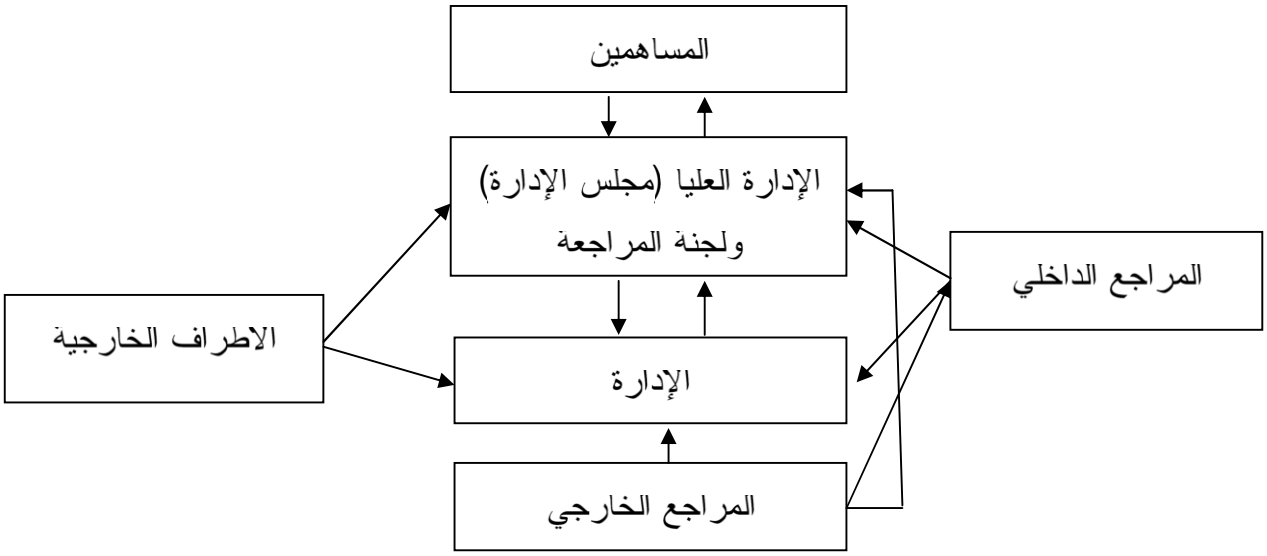
بحيث ينبغي الإفصاح الصحيح وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالمؤسسة بما في ذلك المركز المالي وتطور الأداء وبيانات حقوق الملكية وكبار المساهمين، وكذلك وجود مراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كفء ومستقل.

6.2.2.1.2.3. مسؤولية مجلس الإدارة

يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة المؤسسات مسؤوليات مجلس الإدارة وبحيث أن تكون واضحة ومحددة ومعلنة سواء من حيث الصلاحيات والمسؤوليات والحقوق والواجبات والمزايا والأجور والمكافآت، ومن أهم مسؤوليات المجلس مراجعة وتوجيه إستراتيجية المؤسسة ووضع الموازنات السنوية والإنفاق الرأسمالي، وخطط النشاط ومراجعة الأداء وإدارة المخاطر وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للمؤسسة.

3.1.2.3. الأطراف التي تساهم في عملية الحوكمة

يمكن توضيح الأطراف التي تساهم في عملية الحوكمة في المؤسسة حسب ما أقر به معهد المراجعين الداخليين (IIA) :



05: الأطراف التي تساهم في عملية حوكمة المؤسسة وخطوط الاتصال. [77] :108

2.2.3. أهمية المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة

تشير التطورات الحديثة إلى أن المراجع الداخلي يساهم بدور كبير في حوكمة المؤسسة سواء مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها المؤسسة أو في تقييم الخطط والأساليب التي تتبناها لتحقيق هذه الأهداف.

وقد أوضح معهد المراجعين الداخليين (IIA) أن موضوع الحوكمة وبالرغم من تعقيده إلا أنه يتقاطع بشكل كبير مع كثير من القضايا التي تعالجها المراجعة الداخلية، حيث أشار في المعايير الدولية لمهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) وبالضبط في المعيار رقم 2110

" " ما يلي:[52] :10

"يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم ويقدم توصيات مناسبة لتحسين عملية الحوكمة عند إنجاز الأهداف التالية:

- الترويج لأخلاقيات وقيم مناسبة دا
- ضمان أداء تنظيمي فعال على مستوى الإدارة والمحاسبة ( )
- الإبلاغ بفعالية عن المخاطر ومعلومات الرقابة إلى المستويات المناسبة في المؤسسة؛
- التنسيق بفعالية للنشاطات ونقل المعلومات بين مجلس الإدارة، المراجعين الخارجيين والداخليين ".

في معايير التطبيق لهذا المعيار ما يلي:

- المعيار 2130- A1 : يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم تصميم وتنفيذ وفعالية أهداف المؤسسة وبرامجها ونشاطاتها ذات العلاقة بالسلوكيات الأخلاقية.
- المعيار2130- C1 : يجب على أهداف التكليف الاستشاري أن تكون متلائمة مع القيم .

المعهد (IIA) على أن المراجع الداخلي يشارك بدعم الحوكمة عبر محورين، الأول هو تقييمه لجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة والثاني هو مراجعته المركزة لمجموعة المعهد هذه القضايا نذكر أهمها:

- قضايا تتعلق بكفاءة مجلس إدارة المؤسسة تمثل المراجعة الداخلية فيها دوراً استشاريا للمجلس ويمكنه من خلال إمداده بقناة أخرى للمعلومات من الاطلاع على أحوال المؤسسة بدقة؛
- مراجعة السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية المقبولة وتعزيزها بالتوصيات المكملة ومراجعة وصول التعليمات المنظمة لها إلى جميع العاملين بالمؤسسة؛
- تقييم المزايا والتعويضات التي يحصل عليها العاملون من طاقم الإدارة العليا للمؤسسة واستحقاقهم لها وإذا ما كان هناك استخدام شخصي لمصادر المؤسسة، ويمكن ضمان عدم سيطرة الإدارة التنفيذية على نسبة غير معقولة من أرباح المؤسسة .

إن المراجعة الداخلية تأتي كمحور أساسي للحوكمة لتجسد الفعالية المنشودة، وذلك في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح لضمان فعالية الحوكمة من خلال اتجاهين هما:[95] :415
الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في المواضيع المختلفة للتشغيل.

الاتجاه الثاني القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفتها في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في .

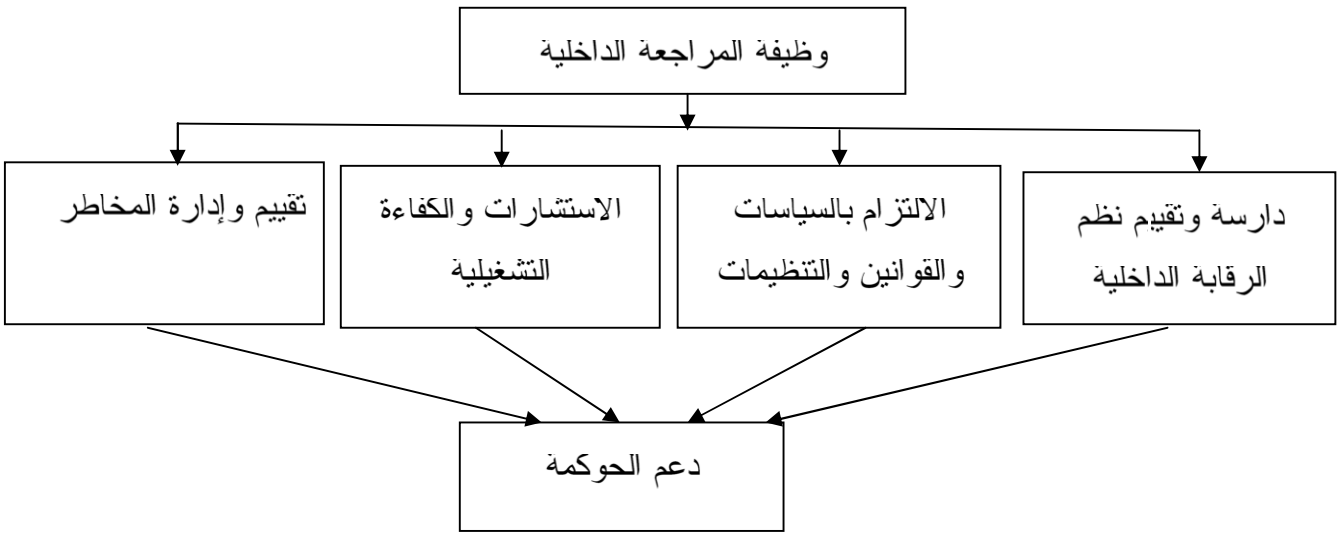
حيث تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمه إلى الإدارة العليا ولجنة المراجعة، حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمور التالية :

- التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص؛
- المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية؛
- تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية؛
- تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافيها؛
- تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.

أما التوصيات المقدمة إلى لجنة المراجعة فإنها تتعلق بالأمور التالية:

- تأكيدات بخصوص سير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- التقييم الموضوعي والمستقل بخصوص الممارسات المحاسبية وطرق إعداد التقارير المالية؛
- التحليل الموضوعي للمخاطر المتعلقة بالعمليات المحاسبية والرقابية؛
- توصيات تتعلق بعمليات التحقيق الخاصة بالتلاعب والاحتيال وأية تحقيقات أخرى.

ويمكن توضيح الأنشطة والمهام التي تقوم بها المراجعة الداخلية تساهم في دعم الحوكم .



06: الأنشطة والمهام التي تقوم بها المراجعة الداخلية تساهم في دعم الحوكمة [77] :95

3.2.3. علاقة المراجعة الداخلية بباقي أطراف الحوكمة

تتعلق الحوكمة بشكل رئيسي بالعلاقات بين الأطراف المختلفة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة، وبما أننا ندرس دور المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة فلا بد أن ندرس العلاقة التي يجب أن تكون بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة والإدارة.

1.3.2.3. علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة

تشير مفهوم عليه من مسؤوليات

كبيرا ظهوره مرة وهذا لتغطية جوانب القصور في المراجعة [96] :194، حيث تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بتشكيل لجنة المراجعة، ف
المراجعة الداخلية الاستقلالية والموضوعية، وللتغلب على صعوبة تبعية المراجعة الداخلية أصدر مجلس إدارة البورصة الأمريكية عام 1978 ( ) المدرجة أسهمها لتداول بالسوق بإنشاء لجان مراجعة فيها، وتقوم هذه اللجان بدور محوري بكل ما يتعلق بالمراجعة سواء جية أو المراجعة الداخلية. [97] :247

1.1.3.2.3. تعريف لجنة المراجعة

لا يوجد تعريف موحد حتى الآن للجان المراجعة " Audit Committees "
مسؤوليات لجان المراجعة قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن دولة لأخرى. ومن التعاريف المتعلقة بها ما يلي:

فها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) بأنها "
الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختبار المراجعين الخارجين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية".[98] :76

وهناك من يعرفها بأنها " ة تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة المؤسسة، يكون لها خط مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، تسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة من أفراد مؤهلين وذوي خبرة لضمان قدرتهم المخاطر بفعالية وأوجه رقابة سليمة في المؤسسة، ولابد أن يكون أعضاء اللجنة من الأفراد الأكفاء ذوي الخبرة لضمان قدرتهم على الالتزام بتخصيص وقت كافٍ وجهد لمهمة الرقابة والمراجعة والمساءلة ومتابعة مدى الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة".[93] : 201

.2.1.3.2.3

إن إحدى أهم مسؤوليات لجنة المراجعة هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على أرض الواقع، ي يتم من خلال مجموعة من الآليات، كما إن وجود نظام رقابة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة، ويتمثل الدور الرئيسي للجنة المراجعة فيما يتصل بهذا النظام بالتحقيق من كفاءته، وف لية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، والتي من شانها تفعيل النظام وتطويره، بما يحقق أغراض المؤسسة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاءة عالية وتكلفة معقولة، وتقترح الوظائف التالية للجنة المراج :[87] :10-13

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة ؛
- دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة وإبداء الرأي بشأنها؛
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المراجع الخارجي؛
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في المراجعة والاتفاق عليها؛
- المناقشة مع المراجعين الخارجيين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية المراجعة؛
- راجعين الخارجيين والداخليين لتقييم ف لية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وإدارة المخاطر فيها؛
- الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليه وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة؛
- القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة، والتي لها صلة بأعمال المراجعة والرقابة؛
- .

3.1.3.2.3. علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة

ث عن إطار متكامل يضمن بث الثقة في المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين، يتوقف على درجة التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية وعلى درجة الانسجام والتوافق مع لجنة المراجعة، حيث تهتم هذه الأخيرة بالمراجعة الداخلية من خلال:[99] :111-112

- توفير البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بالحوكمة (تقدير المخاطر، تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، تفعيل وتعزيز العلاقة بين أطراف حوكمة المؤسسات)
- التأهيل البشري والتدعيم المادي لوظيفة المراجعة الداخلية؛
- تدعيم استقلال المراجع الداخلي؛
- تفعيل التنسيق بين المراجع الداخلي .

بالإضافة لذلك فإن على لجنة المراجعة العمل بشكل تعاوني مع المراجعة الداخلية وهذا فيما يخص ما يلي:

- فحص برنامج المراجعة الداخلية والموافقة عليه؛
- توجيه خطة المراجعة الداخلية بما يخدم الأهداف الكلية للمراجعة في المؤسسة؛
- يجب على دق وتقوم بالمراجعة الدورية لوثيقة المراجعة الداخلية وتوثيق الموافقات الإدارية التي تبين أهداف وصلاحيات المراجعة الداخلية ومسؤولياته للتأكد من قيام المراجعين الداخليين بتنفيذ مسؤولياتهم؛
- يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بالمراجعة السنوية لغايات وأهداف دائرة المراجعة الداخلية وجداول المراجعة، وخطط التوظيف والموازنة المالية؛
- يجب على مدير المراجعة الداخلية إعلام لجنة المراجعة بنتائج المراجعة؛
- على مدير المراجعة الداخلية أن يحضر اجتماعات لجنة المراجعة والاجتماع الخاص مع لجنة المراجعة مرة واحدة على الأقل سنويا.

ما أن المراجعة الداخلية بدورها تقوم بتوفير آلية رقابية للجنة المراجعة وهذا من خلال ر تقاريرها الدورية والسنوية، وتقوم المراجعة الداخلية بمد لجنة المراجعة بالمعلومات الملائمة وهذا فيما يخص إدارة المخاطر، كفاءة نظام الرقابة الداخلية، مدى كفاية فعالية أنشطة المؤسسة وكل ما يدخل ضمن صلاحياتها.

2.3.2.3. علاقة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا

سنتناول من خلال الفرع علاقة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا، وذلك من خلال التطرق إلى تعريف هذين الأخيرين ثم إلى دراسة العلاقة التي تربط المراجعة الداخلية بهم في إطار دعم
:

1.2.3.2.3. تعريف مجلس الإدارة والإدارة العليا

يعتبر مجلس الإدارة الهيئة العليا التي تحكم المؤسسة حيث يتم اختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين، يتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين يخضعو المساهمين إدارتهم ويعتبر المجلس كوكيل عن المساهمين ، يتم المساهمين الجمعية سنوي يقوم أعضاء الإستراتيجية ضمنها توزيع مراقبة تحقيق الأهداف المسطرة خلال الجمعية العامة للمساهمين، ويختلف عدد أعضاء مجلس الإدارة من دولة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى وهذا حسب القوانين والأنظمة المعمول بها، وكذا حسب حجم واحتياجات الأهداف والنظام الأساسي لكل مؤسسة.
108: [85]

أما الادارة العليا فهناك يتم إطلاقها على الشخص يتولى التنفيذية المدير التنفيذي التنفيذي الرئيسي، ويقوم بتعيينهم، كما يخضعون ويتمتع المديرون لهم يتولى الإدارة، المسؤوليات الإدارية أيضا، وهم عمليات أنهم أيضا العملية الجماعية لاتخاذ

114: [99].

2.2.3.2.3. علاقة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا

يقدم مدير المراجعة الداخلية تقارير منتظمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا عن الأهداف، صلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، وكذا الانجازات المتعلقة بالخط .

كما يشمل التقرير مواقع المخاطر الهامة، مواضيع الرقابة بما فيها مخاطر الغش والأمور الخاصة بالحوكمة وأية أمور تحتاجها أو تُطلب من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا.

كما يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية تقديم العون لمجلس الإدارة والإدارة العليا ف بمسؤولياتهم في حوكمة المؤسسات وهذا فيما يخص:

- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة؛
- فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمؤسسة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها قد بلّغت للعاملين؛
- تنفيذ المراجعة السنوية بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج؛
- مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة المراجعة السنوية.

وباعتبار أن مجلس الإدارة من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها على باقي أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين وظيفة الداخلية ومجلس الإدارة وهذا بمدها بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها ومسؤولياتها وما تم انجازه من خطتها الموضوعة، حيث أصبح مجلس الإدارة يعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة المؤسسات، وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية وإدارة

32-31: [100].

3.3. دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر

ظهر حديثًا في الفكر المحاسبي والإداري مفهوم " (Risk Management) "
ويتطلب هذا المفهوم ضرورة أن تحقق إدارة المؤسسة التوازن بين المخاطر، وفهم العلاقات المتداخلة بينها لضمان رضا كل الأطراف التي لها مصلحة في استمرارية نجاح المؤسسة، إذ يجب أن يشمل النظام السليم والحديث للرقابة على آليات للتقييم المستمر والمنتظم لطبيعة
لها المؤسسة، والتأكد من سلامة وكفاية نظم الرقابة للمخاطر الداخلية والخارجية.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وذلك من خلال ثلاث مطالب، حيث نتناول في المطلب الأول ماهية إدارة المخاطر وفي المطلب الثاني منهجية ونظام عمل إدارة المخاطر والمطلب الثالث والأخير مراجعة إدارة المخاطر.

1.3.3. ماهية إدارة المخاطر

تطور مجال إدارة المخاطر بشكل سريع، وهناك الكثير من وجهات النظر المختلفة والوصف لما يتضمنه موضوع إدارة المخاطر، وتحديد الغرض منه.

1.1.3.3. تعريف المخاطر وأنواعها

سنتناول من خلال هذا الفرع تعريف المخاطر وأنواعها على النحو التالي:

1.1.1.3.3. تعريف المخاطر

تعتبر المخاطر، المخاطر المتبقية والمخاطرة مصطلحات مرتبطة فيما بينها ولكنها لا تحمل نفس المعنى حيث أن:

(Risks): هي أشياء قد تحدث أو لا تحدث في المستقبل، ويكون لها أثر سلبي على
.[101]

: هي عبارة عن ربط بين احتمال وقوع حدث والآثار المترتبة على حدوثه.[102]

المخاطر المتبقية (Risk Residual): هي المخاطر المتبقية تأثير
( ) هذا الخطر.[52]
20:

2.1.1.3.3.

تختلف المخاطر من مؤسسة إلى أخرى وذلك باختلاف المؤسسات و القطاع الذي تشتغل فيه، لكن لكل مؤسسة لها مخاطر داخلية ومخاطر خارجية[103] :45 وسنحاول إظهار أهم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة عموما كما يلي:[104] :11

- المخاطر الإستراتيجية: وهي تلك المخاطر التي تتعلق بعمل الأشياء الخطأ.
- المخاطر التشغيلية: وهي المخاطر المتعلقة بأنشطة المؤسسة منها:
  - المخاطر التي تتعلق بعمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الخطأ؛
  - .
  - عدم احترام و تطبيق القوانين و التنظيمات؛
  - ضياع القدرة على المنافسة؛
  - ضياع أو خسارة الأصول؛
  - تحمل تكاليف أكثر من اللازم.
- المخاطر المالية: وهي تلك المخاطر التي تتعلق بفقدان الموارد المالية أو حدوث التزامات غير
  .
- : وهي تلك المخاطر التي تتعلق بالمعلومات غير الصحيحة أو غير الملائمة، ونظم ليست ذات مصداقية وتقارير غير صحيحة أو تقارير مضللة، وكذلك تسريب المعلومات المهمة
  .

2.1.3.3. تعريف إدارة المخاطر وخصائصها

ان الدراسات الرسمية لإدارة المخاطر قد بدأت في أواخر النصف الثاني من القرن العشرين.

1.2.1.3.3. تعريف إدارة المخاطر

هناك تعاريف عديدة لإدارة المخاطر تداولتها المؤلفات المختلفة، وقد اختلفت هذه التعاريف من وجهة نظر قائليها وحسب رغبة كل طرف بما يتصوره عن إدارة المخاطر نذكر منها:

هناك من عرفها على أنها "تحديد، تحليل والسيطرة الاقتصادية على هذه المخاطر التي تهدد الأصول أو القدرة الايرادية للمؤسسة".[105] :10

وجاء تعريف أخر بـ "عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر ."[106] :51

وكذلك عرفت بأنها عملية لتحديد وتقييم لتقديم ضمانات فيما يتعلق بتحقيق أهداف .[52] :20

وتعريف أخر لإدارة المخاطر "هي جزء أساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة، وهي تتبعها المؤسسات بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها ، بهدف تحقيق المزايا ". [107] :02

ويمكن إعطاء تعريف لإدارة المخاطر على النحو التالي:

النشاط الإداري الذي يهدف إلى التحكم بالمخاطر وتخفيضها إلى مستويات مقبولة، وبشكل أدق هي عملية تحديد وقياس والسيطرة وتخفيض المخاطر التي تواجه الشركة أو المؤسسة".

.2.2.1.3.3

تعاريف السابقة يمكن التوصل إلى الخصائص التالية لإدارة المخاطر:

- إن إدارة المخاطر هي جزء أساسي من الإدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة، وهي الإجراءات التي تتبعها المؤسسات بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق أهدافها؛
- تساعد إدارة المخاطر على فهم يجابية والسلبية المحتملة لكل العوامل التي قد تؤثر على المؤسسة، فهي تزيد من احتمال النجاح وتخفض كلا من احتمال الفشل وعدم التأكد من تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة ؛
- يجب أن تكون إدارة المخاطر مستمرة ودائمة التطور وترتبط بإستراتيجية المؤسسة وكيفية بيق تلك الإستراتيجية، ويجب أن تتعامل بطريقة منهجية مع جميع الأخطار التي تحيط بأنشطة المؤسسة في الماضي والحاضر وفي المستقبل على وجه الخصوص؛
- يجب أن تندمج إدارة المخاطر مع ثقافة المؤسسة عن طريق سياسة فعالة وبرنامج يتم إدارته بواسطة أكثر المدراء خبرة، ويجب ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف تكتيكية وعملية، وتحديد المسؤوليات داخل المؤسسة لكل مدير وموظف مسؤول عن إدارة المخاطر كجزء من التوصيف الوظيفي لعملهم.

3.1.3.3. أهداف إدارة المخاطر

يتمثل الهدف العام من إدارة المخاطر في حماية المؤسسة من الآثار السلبية للمخاطر، أهداف هذه العملية في:[101]

- مراقبة المؤسسة لتحديد المخاطر الجديدة والمتغيرة؛
- تفهم و تقليل أثار المخاطر على المؤسسة؛
- تركيز انتباه الإدارة على المخاطر ذات الأولوية القصوى؛
-

- فريق المؤسسة وأصحاب المصلحة بوضوح فيما يتعلق بالمخاطر؛
- الاحتفاظ بسجل واضح ودقيق للمخاطر خلال دورة حياة المؤسسة.

2.3.3. منهجية و

يمكن تقسيم منهجية وعمل إدارة المخاطر إلى ثلاثة مراحل، وهي على النحو التالي:

1.2.3.3. هيدية

هي عبارة عن المحددات الداخلية والخارجية التي تؤخذ بعين الاعتبار في بناء سياسة إدارة تعطي لإدارة المخاطر البعد الاستراتيجي القائم على التحليل والتشخيص للبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة قبل التحرك لمواجهة أي خطر :

- ومات والبيانات فيما يتعلق بالبيئة الخارجية للمؤسسة كالقوانين والأنظمة و الثقافة السائدة والنظام الاقتصادي وغيرها؛
- تحليل ومعالجة المعلومات المستقاة من البيئة الخارجية والاعتماد عليها في أي بناء استراتيجي؛
- تحليل عناصر البيئة الداخلية بهدف معرفة نقاط القوة والضعف اتجاه عناصر البيئة الخارجية؛
- تحديد وتشخيص أهداف المؤسسة.

2.2.3.3. تحديد وتحليل المخاطر

1.2.2.3.3. تحديد (تعريف) : **Risk Identification**

يهدف تعريف المخاطر إلى تحديد تعرض المؤسسة لعدم التأكد، وهذا يتطلب أفراد لديهم المعرفة الصحيحة بالمؤسسة والبيئة القانونية والاجتماعية والسياسية والثقافية التي تتواجد ضمنها، وكذلك الفهم السليم لأهداف المؤسسة الإستراتيجية والتشغيلية.

تتم عملية تحديد المخاطر بأسلوب منهجي لضمان تعريف جميع الأنشطة الهامة للمؤسسة وكذلك تعريف جميع الأخطار الناجمة عن تلك الأنشطة، كذلك تحديد التغيرات المصاحبة لتلك الأنشطة وتصنيفها حسب أهميتها باستخدام الأساليب والطرق العلمية المتنوعة(التحليل المالي والمحاسبي والكمي والإحصائي، وقراءة الظروف الموضوعية المحيطة بمختلف أبعادها اقتصاديا واجتماعيا وسياسيا وثقافيا لمنافسة وغيرها).[55] :35

2.2.2.3.3. تحليل المخاطر risk analysis

تتضمن عملية تحليل المخاطر شقين أساسيين هما: تقييم المخاطر وترتيب المخاطر حسب أولويتها، وفيما يلي وصف للعمليتين:

1.2.2.2.3.3. تقييم المخاطر

يها عملية التقييم لها من حيث شدتها في إحداث الخسائر

واحتمالية حدوثها، وهنا أيضا يتم استخدام التقنيات والأدوات اللازمة سواء كانت أدوات التحليل المالي

، وفي هذه المرحلة يتم الوقوف على حجم وقوة المخاطر المتوقع تأثيرها على

36: [55].

2.2.2.2.3.3. ترتيب أولوية المخاطر

بعد تقييم المخاطر يتم ترتيبها حسب ترتيب أولوية المخاطر وكذلك بناء على درجة تقييم المخاطر. يتم تقييم المخاطر وترتيب أولويتها بناء على التعريفات التالية لكل من الاحتمال، الأثر، الإطار [101].

.3.2.3.3

.1.3.2.3.3

بعد أن تتم عملية التعرف على المخاطر وتحليلها

من التقنيات، التي تتمثل في واحدة أو أكثر من التقنيات الرئيسية التالية:[108] :06

- (تأثير أعلى ، احتمالية أعلى)
- تخفيف المخاطر من خلال الأنشطة الرقابية والتامين؛
- (تأثير أدنى ، احتمالية أدنى).

وعند التقرير عن التقنيات الواجب استخدامها للتعامل مع م معينة، تدرس حجم الخسارة ومدى احتمال حدوثها والموارد التي ستكون متاحة لتعويض الخسارة حال حدوثها عند استعمال تقنية ما، أي إجراء تقييم للعوائد والتكاليف المرتبطة بكل منهج ثم على أساس أفضل المعلومات المتاحة يتم اتخاذ القرار.

.2.3.2.3.3

يتم إدراج المراقبة والمراجعة في برامج إدارة المخاطر لسببين هما: [106] :63

- الأول أن عملية إدارة المخاطر لا تتم في الفراغ، فالأشياء تتغير وتنشأ مخاطر جديدة وتختفي مخاطر أخرى، ولذلك فالتقنيات التي كانت مناسبة في الماضي قد لا تكون المثلى في الحاضر والمستقبل، الشيء الذي يستدعي ضرو
- السبب الثاني هو أن الأخطاء ترتكب أحيانا، حيث يسمح إجراء تقييم ومراجعة برامج إدارة المخاطر من اكتشاف هذه الأخطاء التي ترتكب، وكذا تصويب القرارات قبل أن تصبح باهظة التكاليف.

تتطلب إدارة المخاطر الفعالة نظام لتقديم التقارير والم

المخاطر وفحصها وأن إجراءات التحكم في المخاطر ملائمة وقد تم اتخاذها، كما يجب إجراء مراجعة دورية للسياسات ومستويات التوافق مع القوانين ومراجعة معايير الأداء لتحديد فرص التطوير كما يجب

تذكُّر أن المؤسسة ذات ديناميكية وتعمل في بيئة ديناميكية ومتغيرة، لذلك يجب التعرف على التغيرات الحاصلة في المؤسسة وعلى البيئة التي تعمل فيها وأنه تم عمل التعديلات الملائمة للنظم.

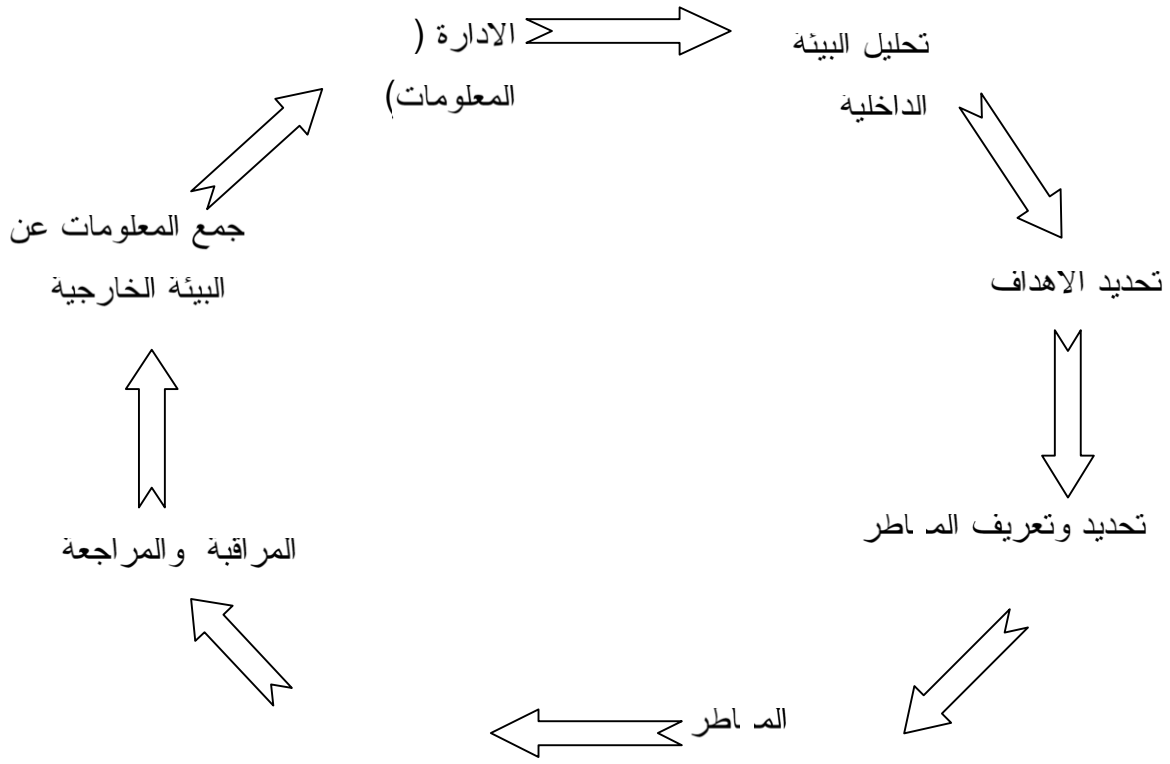
كما يجب على أي عمليات الرقابة و المراجعة أن تحدد فيما إذا كانت:[107] 12:

- لها؛
- الإجراءات المتبعة والمعلومات التي تم جمعها بغرض فحص الأخطاء كانت ملائمة؛
- التطوير المعرفي قد ساعد في الوصول إلى قرارات أفضل وتحديد الدروس المستفادة لفحص وإدارة

.

و يمكن تلخيص جملة المراحل المترابطة فيما بينها والمكملة لبعضها البعض لمنهجية عمل إدارة

:



07: منهجية عمل إدارة المخاطر [109] 18:

3.3.3. أهمية المراجعة الداخلية في

إن موضوع مراجعة إدارة المخاطر يعد من التطورات الحديثة المهمة في مجال المراجعة الداخلية، والتي تساعد في استجابة المهنة للمتطلبات الحديثة التي ظهرت لتلبية احتياجات عملائها، مما يضيف قيمة أكبر لخدمات المرجعة الداخلية لدى مستخدميها.

نجد أن التعريف الحديث والمفهوم الجديد الداخلية يشير
الأدبيات الحديثة الداخلية
أنها الداخلية حيث يشارك هذه العملية، إلا أنه
يختلف حيث المعيار رقم 2120 "

" في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA)
المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA) ما يلي:[52] :10-11

"على نشاط المراجعة الداخلية مساعدة المؤسسة على تحديد وتقييم المخاطر الهامة التي تتعرض لها، وأن يساهم في تحسين إدارة المخاطرة ونظم السيطرة عليها"

وقد ورد في المعايير التطبيقية لهذا المعيار ما يلي:

- المعيار 2120-A1: على نشاط المراجعة الداخلية أن يراقب ويقيم فعالية نظام إدارة الخطر في
.
- المعيار 2120-A2: على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم مواقع ا
التوجيه، العمليات والمعلومات في المؤسسة فيما يتعلق بـ:

. سلامة المعلومات المالية والتشغيلية وقابليتها للاعتماد عليه؛
. فعالية وكفاءة الأصول؛
. حماية الأصول؛
. الالتزام بالقوانين، الأنظمة والاتفاقيات.

- المعيار 2120-C1: خلال أداء المهمة الاستشاري
بالتلاؤم مع الأهداف والتنبه إلى وجود مخاطر هامة أخرى.
- المعيار 2120-C2: يجب على المراجعين الداخليين دمج معرفة المخاطر المكتسبة من المهمات الاستشارية في تقييمهم لعمليات المؤسسة في إدارة المخاطر.
- المعيار 2120-C3: عدة الإدارة في وضع أو تحسين عمليات إدارة المخاطر، على المراجعين الداخليين الامتناع عن تحمل أية مسؤولية أمام الإدارة فيما يخص إدارة المخاطر.

يقوم المراجع الداخلي من خلال المراجعة الوقائية المسبقة والمراجعة التحليلية بتحديد الأسباب والعوامل التي يمكن أن تؤدي إلى حدوث المخاطر في الحاضر أو المستقبل والعمل على تلافي هذه العوامل، وتحسين نظم الرقابة وإدارة المخاطر للحد منها وتحسين شروطها من أجل تدارك الأسباب التي أدت إلى نشوئها كما أنه يجب على المراجع الداخلي القيام بمساعدة الإدارة وذلك بتزويدها بالبيانات والمعلومات عن مختلف أنشطة المؤسسة والتي من المتوقع حدوث مخاطر فيها مع تقديم النصح والمشورة للإدارة بصورة تقارير دورية ومتابعة هذه التقارير وما ورد فيها.[110] :127

يقوم المراجع الداخلي بتقييم كفاءة وفعالية الإدارة العليا في إدارة المخاطر ويقدم لها الدعم الفعال من خلال المشاركة في تحديد جوانب الخطر الهامة والوسائل المناسبة للرقابة عليها ومتابعة أداء الإدارة والتقرير عن ذلك إما لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

وقد ورد في المعايير الصادرة عن معهد إدارة المخاطر (IRM) أن دور المراجعة الداخلية في المخاطر يختلف من مؤسسة إلى أخرى، لكن عمليا قد يتضمن كل أو بعض ما يلي:[111]

- تركيز عمل المراجعة الداخلية على الأخطار الهامة، التي تم تحديدها بواسطة الإدارة، ومراجعة عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة؛
-
- تقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر؛
- تسهيل أنشطة تحديد وفحص الأخطار وتعليم العاملين بإدارة الخطر والمراجعة الداخلية؛
- تنسيق عملية إعداد تقرير الخطر المقدم لمجلس الإدارة ولجنة المتابعة الداخلية.

وكما أشارنا سابقا أن عملية إدارة المخاطر تبدأ بعملية تحديد وتقييم المخاطر ومن ثم تحديد درجة الخطورة المحيطة بالمؤسسة وترتيبها حسب التهديدات والفرص المحتملة، وبناء عليه تقوم المؤسسة بعملية إدارة المخاطر، ويتمثل دور المراجعين الداخليين حول إدارة المخاطر في مساعدة الإدارة على تحديد الأخطار المحيطة بالأعمال ومساعدتها على الاستجابة لهذه المخاطر حسب التحديد وفي النهاية تقديم تأكيد للجنة المراجعة على أن المؤسسة قامت بمواجهة هذه الأخطار بالكفاءة المطلوبة من عدمها، وأهم المخاطر التي يتولى المراجع الداخلي تقييمها والمشاركة في تحليلها وإدارتها هي:

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين؛
- ضياع الأصول؛
- الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفء للموارد؛
- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة.

ومما سبق نستخلص أن المراجعة الداخلية تحتاج لدراسة وتحديد وتقييم المخاطر، ليتم العمل بعد ذلك على محورين أساسيين الأول هو دعم الإدارة مباشرةً عبر التقارير الأولية للجهات ذات العلاقة، والثاني أخذ عوامل المخاطر في الاعتبار عند وضع خطة المراجعة وتركيز وتكثيف الإجراءات في المناطق التي تتميز بارتفاع المخاطر حولها.

وفي هذا الإطار فإن دور المراجعة الداخلية في التقييم وإبداء النصح والمشورة أصبح إحدى الوظائف الهامة للمراجعة الداخلية، وتحتل تقييم عملية إدارة مخاطر المؤسسة الصدارة في قائمة المهام المنوطة بها، من خلال تقديم مقترحات بإدخال التحسينات الملائمة في نظام الرقابة الداخلية لرفع درجة الأمر الذي يجعل من المراجعة الداخلية مصدرًا حيويًا للإرشاد المستمر لإدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية.

كان محور هذا الفصل محاولة إبراز مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة والكيفية التي تقوم بها في ذلك، وهذا من خلال دورها في تطوير وتحسين الرقابة الداخلية وفي إدارة المخاطر وكذلك دورها في دعم الحوكمة.

نستنتج من خلال ما تقدم ما يلي:

- تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقيم فعاليتها وتقديم الخدمات الاستشارية والتحسينات، كما أنها تعتبر من الركائز الأساسية للرقابة الداخلية وتعتبر هذه الأهداف من الأهداف التقليدية للمراجعة الداخلية.

- تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية كمحور أساسي للحوكمة لتجسد الفعالية المنشودة، وذلك في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح لضمان فعالية الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمه إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة المراجعة.

- زيادة الاهتمام بإدارة المخاطر في ظل بيئة الأعمال الجديدة مما توجب تطوير دور المراجعة الداخلية ليتماشى مع هذا التغير، من أجل إضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها وذلك من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية.

4
: "المعهد الجزائري العالي للبترول"

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى مفاهيم عامة حول الرقابة الداخلية الحديثة، وفي الفصل الثاني إلى الإطار العام للمراجعة الداخلية باعتبارها أهم الوسائل للرقابة الداخلية، وفي الفصل الثالث إلى إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة للمؤسسة من خلال عرض مختلف نشاطاتها الواردة في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين.

هذا الفصل دراسة حالة ميدانية في إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في: "المعهد الجزائري العالي للبترول"، والذي يعتبر أكبر المعاهد الجزائرية في مجال الطاقة والمحروقات، فوجود المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية نظرا لكبر حجمه وتعدد العمليات ال يقوم بها.

وللإلمام أكثر بدراسة الحالة قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، وذلك على النحو التالي:

- واقع المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول، حيث سنتطرق إلى تقديم المعهد وتقديم المراجعة الداخلية في المعهد، ثم مراحل وإجراءات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في المعهد؛
- مراجعة نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد
  تقييم النظام وفي الأخير النتائج والتوصيات؛
- مراجعة نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد، حيث نستهله بالوصف النظري للنظام، تقييم النظام وفي الأخير النتائج والتوصيات.

1.4. واقع المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول

يعتبر وجود مديرية للمراجعة الداخلية بمثابة نقطة ايجابية تساعد المعهد الجزائري العالي للبترول للاطمئنان أكثر على عملياته من خلال المتابعة المستمرة من طر
الخارجية التي تتم وفق فترات محددة.

التطرق إلى واقع المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول من خلال هذا المبحث، وقد قسم هذا الأخير إلى ثلاثة مطالب، يتناول المطلب الأول تقديم المعهد والمطلب الثاني تقديم المراجعة الداخلية في المعهد وفي المطلب الثالث والأخير إجراءات ومراحل تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية.

1.1.4. تقديم المعهد

يكتس قطاع المحروقات أهمية كبيرة في الاقتصاد الوطني، فهو بمثابة المورد الأساسي الوحيد للمشاريع التنموية، ومورد للعملة الصعبة التي بواسطتها يتم الحصول على التجهيزات الضرورية لعملية التنمية، لذلك أولت الجزائر اهتماما بالغا لهذا القطاع بحيث يتجسد هذا الاهتمام من خلال إنشائها للمعهد الجزائري العالي للبترول.

1.1.1.4. التعريف بالمعهد

يعتبر المعهد الجزائري العالي للبترول من أكبر المعاهد الإفريقية المختصة في مجال المحروقات، وسنحاول التعريف به من ثلاثة جوانب كما يلي:

1.1.1.1.4. إنشاء المعهد

تم إنشاء المعهد الجزائري العالي للبترول عن طريق المرسوم رقم 65-269 29
1965 في شكل مؤسسة عمومية إدارية (الاتفاقية المتعلقة بمساهمة الحكومة الفرنسية في إنشاء و تسيير المعهد الجزائري للبترول في 28 جويلية 1965).

وقد شهد المعهد توسيعا في مهامه عن طريق المرسوم 73-51 28 فيفري 1973 حيث سمي بالمعهد الجزائري للبترول، للغاز ، للكيمياء، البتروكيمياء، مواد البلاستيك والمحركات.

إن إنشاء المعهد الجزائري العالي للبترول ( ) سمح بمواجهة المتطلبات الخاصة لتلك الفترة والمتمثلة في تزويد قطاع الطاقة باليد العاملة المؤهلة بشكل سريع حتى تلبي الاحتياجات المستعجلة التي تولدت عن التطور السريع في النشاط البترولي في الفترة ما بين 1964 1969، حيث كان على قطاع الطاقة توفير الطاقات البشرية المؤهلة لتغطية الاحتياجات الناجمة عن تأميم قطاع

.

إذن من أجل تلبية هذه الاحتياجات العملية، فإن قطاع الطاقة تدعم بإنشاء معاهد متخصصة في الكيمياء (المعهد الجزائري للبترول) بمساهمة المعهد الفرنسي للبترول، والمعهد الوطني للمحروقات والكيمياء بجامعة كوبيكين (Goupkine) .

هذا المعهد تم إنشاؤه كاستجابة للنقائص في نظام التعليم العالي في تلك الفترة إلى جانب التطور الاقتصادي الهام، وتتـ مهامه بصفته يعمل تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة فيما يلي:

- التكوين العالي في مجال المحروقات؛
- التكوين الصناعي عن طريق التأهيل و إعادة التأهيل؛
- البحث العلمي والتقني في ميادين الاستكشاف، استغلال آبار النفط وتحويل المحروقات.

2.1.1.1.4. واقع التنمية والتطور بالمعهد

لقد تمكن المعهد من تنمية وتطوير برنامجه الخاص بالتكوين، وذلك مرورا بطوري تكوين المهندسين سواء طويل أو قصير المدى وصولا إلى التكوين ما بعد التدرج المتخصص، ويمكن توضيحها كما يلي:

- 1965: قصير المدى لفائدة مهندسي الدولة (خريجي الجامعات) بمدينة الدار البيضاء بالجزائر؛
- 1971: إنشاء الطور طويل المدى لفائدة مهندسي الدولة ببومرداس؛
- 1999: إنشاء الطور قصير المدى لفائدة مهندسي الدولة المتخصصين ببومرداس؛
- 1986 : فتح طور تكوين في مجال هند الغاز والبلاستيك
- 1994: فتح طور تكوين في الجيولوجيا والكيمياء الصناعية؛
- 2002: فتح طور تكوين بهدف توسيع تخصص
- 2003: فتح طور تكوين الصحة والسلامة والبيئة؛
- 2004 : فتح طور التكوين جيولوجيا، معالجة وترجمة المعطيات الزلزالية، التجهيزات البترولية، البيئة، التآكل والحماية ، تكرير البترول ، تمييع الغاز الطبيعي، تكنولوجيا البوليمار (Polymères) ، المحركات وتطبيقاتها؛
- 2006: فتح ماستر في الاتصال في المؤسسة، تحليل وتقييم المحروقات، تسويق وتوزيع المواد البترولية.

3.1.1.1.4. أهداف المعهد

تتمثل الأهداف الرئيسية للمعهد الجزائري العالي للبترول فيما يلي:

- تنظيم وتوفير التكوين المتخصص بالإضافة إلى التكوين المتوج بشهادات (تقنيين ساميين، مهندسين تطبيقيين، مهندسي دولة متخصصين ودراسات ما) ميادين
- (دراسات، تحاليل، الخبرات)
- تطوير التوثيق العلمي و التقني؛
- المساهمة في التحكم التكنولوجي وذلك من خلال تطوير البحوث التطبيقية في مجال الطاقة

- إقامة وتطوير وترقية التكوين عن بعد؛
- التكفل بالتوثيق الخاص قطاع الطاقة والمناجم، في إطار إنشاء هيئة " المشاريع المنجزة "
- تلبية الاحتياجات التي تتطلبها النشاطات العملية لقطاع الطاقة والمناجم عن طريق التكوين التأهيل وإعادة التأهيل؛
- تحصيل وتحديث المعارف المكتسبة من طرف العاملين تماشيا مع التقنيات والتكنولوجيا الجديدة؛
- نشر المعارف العلمية والتكنولوجية حول المهن القاعدية للمؤسسات العاملة في قطاع الطاقة

- المساهمة في نمو الصناعات البترولية والغازية عن طريق التكوين والبحوث التطبيقية واكتساب

.

2.1.1.4. تنظيم المعهد

سنتناول تنظيم المعهد من ناحيتين الطبيعة القانونية والهيكل التنظيمي وذلك على النحو التالي:

1.2.1.1.4. الطبيعة القانونية للمعهد

يعتبر المعهد الجزائري العالي للبترول شركة ذات أسهم، يقدر رأسماله الاجتماعي بـ: 1.500.000.000,00 دينار جزائري، ويقع مقره الاجتماعي .

يقدر عدد المساهمين في المعهد بـ: (03) مساهمين، ويعد " " المساهم الرئيسي والذي قام بشراء 80 % من مجموع رأسمال المعهد. وكان يوزع هذا الأخير كما يلي:

- %82:
- ستات أويل : 10 %
- %4 :

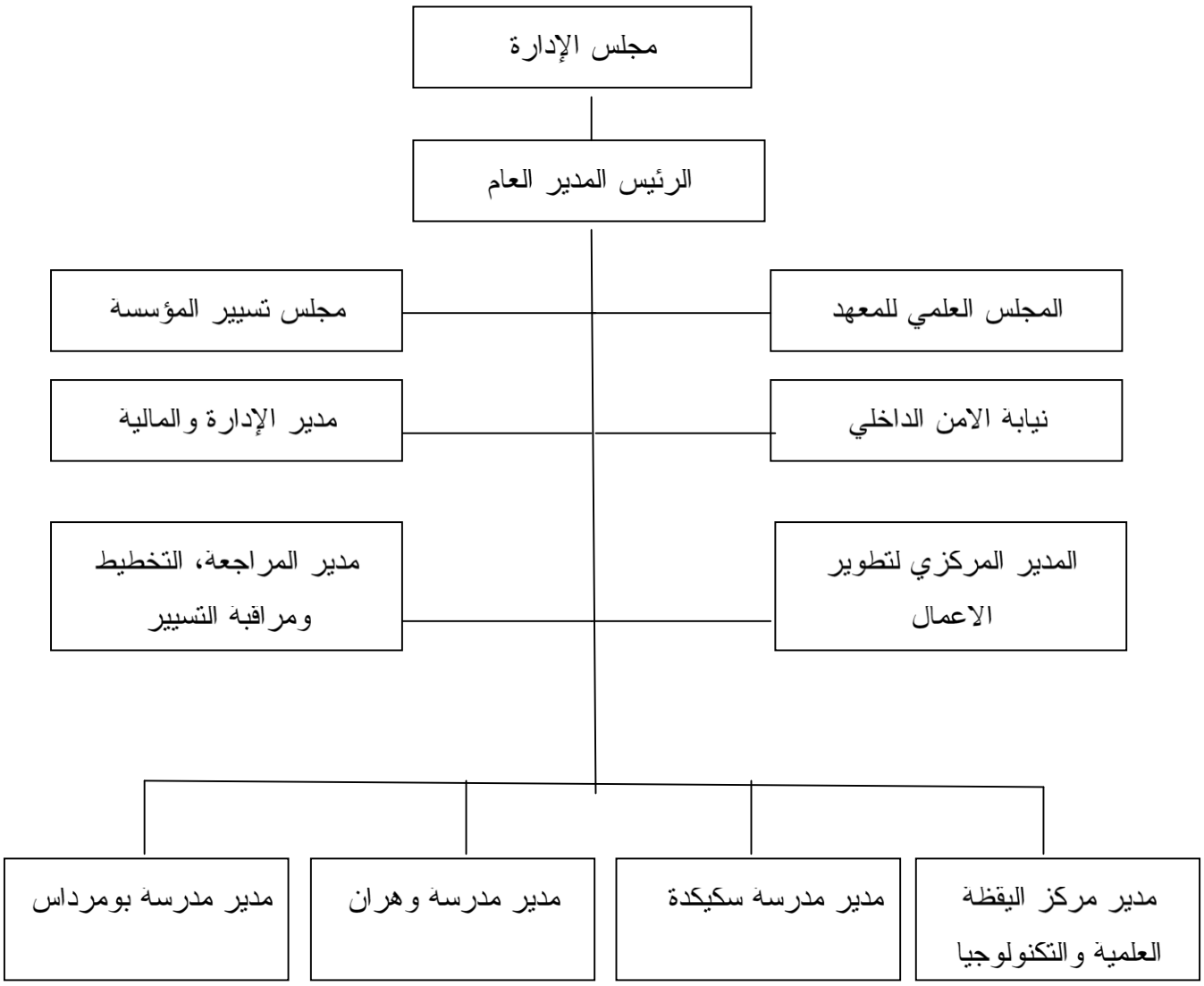
- : 4% .

28 أفريل 2010 للمعهد موزع كما يلي:

- % 80 :
- ستات أويل : 10 %
- ويذرفورد : 10 % .

2.2.1.1.4. الهيكل التنظيمي للمعهد

يتمثل الهيكل التنظيمي للمعهد الجزائري العالي للبتر :



08: الهيكل التنظيمي للمعهد الجزائري العالي للبترول*

* : .01

3.1.1.4. تقديم مدارس المعهد

يشمل المعهد الجزائري العالي للبترول على مدارس رئيسية، وهي على النحو التالي:

.1.3.1.1.4

لقد تم تأسيس المدرسة سنة 1971 بمدينة بومرداس، وتضمن تكوين في طور التدرج، ما بعد التدرج والتكوين المستمر (التأهيل، الندوات العلمية و البحوث التطبيق).

- نشاطات السلسلة النفطية والسلسلة النفطية الموازية: علوم الأرض، الجيولوجيا البترولية، الجيوفيزياء البترولية، التنقيب واستخراج النفط، هندسة الخزانات، التجهيز الخاص بالبترول والغاز، تكرير النفط، البيتروكيمياء، هندسة البوليمرات، الغاز الطبيعي المميع، نقل وتوزيع الغاز، نقل وتوزيع المحروقات، الصيانة الصناعية، الآلات التوربينية، التجهيز البترولي، الاقتصاد البترولي والغازي، تسويق المحروقات ومشتقاتها، إدارة الأعمال، هندسة البيئة، برنامج الصحة والسلامة والبيئة، الأمن الصناعي، الوقاية، هندسة الطاقة، المناجم والإتصال في المؤسسة.
- الإمكانات البيداغوجية : 500
- كانات الإيواء: 500 سريرا؛
- :
- مستويات التكوين: تكوين طلبة ما بعد التدرج (مهندس متخصص، ماستر متخصص، ماستر).

2.3.1.1.4. مدرسة وهران

لقد تم تأسيس مدرسة وهران سنة 1974، وهي متخصصة في مجال الغاز، تقع مدرسة وهران ناعية بأرزيو، وتمتد على مساحة تقدر بـ 24 هكتار.

تتمثل مهامها في تكوين التقنيين الساميين، تكوين المهندسين التطبيقيين إلى جانب التكوين المتواصل (التأهيل و إعادة التأهيل).

- تتمثل مجالات نشاط مدرسة وهران في : الغاز الطبيعي المميع، نقل وتوزيع الغاز، العمليات الغازية، التجهيز، الميكانيك، الإلكتروميكانيك الإلكتروتقنية .
- الإمكانات البيداغوجية : 300
- إمكانات الإيواء : 288 سريرا؛
- :
- مستويات التكوين : عون، عون تحكم، تقني سامي متخصص، مهندس تطبيقي.

3.3.1.1.4. رسة سكيكدة

لقد تم تأسيس مدرسة سكيكدة سنة 1981، وهي تقع بالقرب من المنطقة الصناعية بسكيكدة، تتمثل مهمتها الأساسية في تكوين التقنيين الساميين والمهندسين التطبيقيين إضافة إلى توفير التكوين المتواصل (التأهيل وإعادة التأهيل).

- تتمثل مجالات نشاط مدرسة سكيكد : تكرير النفط والبتروكيميا، الكيمياء الصناعية، استغلال الوحدات السطحية، التجهيز البترولي، ميكانيك البترول، مكانيك الورشات، الإلكتروميكانيك، الإلكتروتقنية والأمن .
- الإمكانات البيداغوجية : 250
- الإيواء : 120 سريرا؛
- :
- مستويات التكوين : عون، عون تحكم، تقني سامي متخصص، مهندس تطبيقي.

2.1.4. تقديم المراجعة الداخلية في المعهد

المعهد الجزائري العالي للبترول أهمية كبرى للمراجعة الداخلية، واعتبرها من الركائز الأساسية التي سوف تمكنه من التحكم ومراقبة تسيير نشاطه وتتبع ما تم التخطيط له وتنفيذه، من أجل الوقوف على أهم الانحرافات وتحليلها واتخاذ موقف مناسب حولها وكذلك تقييم ما تم إنجازه.
سنحاول التطرق إلى وظيفة المراجعة الداخلية في المعهد كما يلي:

1.2.1.4. تقديم دائرة المراجعة الداخلية في المعهد

1.1.2.1.4. ة المراجعة الداخلية في المعهد

أنشأت وظيفة المراجعة الداخلية في المعهد سنة 2007، وهي تنجز في إطار دائرة مرتبطة مباشرة بمديرية المراجعة، التخطيط ومراقبة التسيير. وتتواجد على مستوى المديرية العامة للمعهد، تحتوي دائرة المراجعة الداخلية على رئيس الدائرة وفريق من المراجعين، وهي تضمن وظيفة رقابة مستقلة وموضوعية، وتقوم في هذا الإطار بالمهام التالية:[1]

- تقدير مدى مطابقة نشاطات المعهد الجزائري العالي للبترول للتنظيمات المعمول بها والإطار التشريعي العام المطبق؛
- تقييم فعالية سياسات وإجراءات العمل الداخلي في المعهد، وكذا مدى تطبيق مبادئ الفعالية

- التحقق من مدى ملاءمة الرقابة الداخلية ومدى الاستعمال الأمثل لموارد المعهد؛

[1]IAP, Charte d'audit interne.

- التحقق من أن سياسات وإجراءات أنظمة ومعطيات الرقابة الداخلية للمعهد مستعملة ومكيفة للأغراض المرجوة منها؛
- تقديم النصح بسياسات ونشاطات لجلب تحسينات في الميادين السابقة وتقييم استعمالها.

2.1.2.1.4. دور ومسؤوليات دائرة المراجعة الداخلية للمعهد

يعتبر مدير المراجعة، التخطيط ومراقبة التسيير مسؤولا عن إرساء سياسات المراجعة وتعريف المحتوى العام لنشاطاتها، وعن إعداد مخططات المراجعة وتسيير استعمالها، والتقارير حول النتائج المتحصل عليها. كما يقوم بالتنسيق بين نشاطات المراجعة مع تلك التي يقوم بها المحاسب الرئيسي من أجل ضمان الدقة والصراحة وصدق الوضعية والذمة المالية.

:

- تقويم أنشطة المعهد وأنظمة الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر بشكل موضوعي؛
- النظر وتقييم ملاءمة الأنظمة المحاسبية والمالية وأنظمة التسيير الأخرى وكذا مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية؛
- تقييم نشاطات تسيير الأخطار المستعملة من طرف المسؤولين، بما في ذلك نشاطات التقييم والتحقيق وتقليص الأخ
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة؛
- تقديم توصيات واستشارات الخاصة بالنشاطات والسياسات للجهات المختلفة داخل المعهد بما يحسن من إدارة المخاطر وكفاءة لية العمليات التشغيلية؛
- القيام بمراجعة خاصة بطلب من المدير العام.

3.1.2.1.4. منهجية عمل دائرة المراجعة الداخلية في المعهد

من أجل ضمان تحقيق أهداف وغرض نشاطات المراجعة الداخلية، تقوم إدارة ( ) الداخلية للمعهد بما يلي:

- وضع مخطط المراجعة الداخلية متوسط المدى يمتد لثلاثة سنوات وبرنامج سنوي للمراجعة، وذلك على أساس تحليل الأخطار الرئيسية للتسيير التي قد يتعرض لها المعهد، ويعرض المخطط كل سنة للمصادقة عليه من طرف الرئيس المدير العام؛
- تعين مراجع (مراجعين) لكل مهمة مراجعة، والذي ينجز المهمة طبقا للإجراءات المطبقة ووفقا للمعايير المهنية المعترف بها عموما (المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية "ISPPIA" الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين "IIA")
- تراسل لمدة أسبوع على الأقل الهيئة المراجع فيها عن إنجاز مهمة المراجعة؛

- عند الانتهاء من التحقيق (في إطار مهمة المراجعة)، يرسل مسؤول المهمة مشروع تقرير المراجعة إلى مسؤول الهيئات أو النشاطات المراجع فيها من أجل تنظيم حوارات للمصادقة على نتائج تقرير المراجعة؛
- ترسل التقرير النهائي إلى المدير أو مسؤول الهيئات والنشاطات المعنية بمهمة المراجعة، التي هي ملزمة بالإجابة على التوصيات في مهلة أربعة (04) أسابيع من تاريخ استلام التقرير صيات التي تقبل بها والأسباب للتوصيات التي لم تقبل بها، فيما بعد ترسل تقرير المراجعة النهائي إلى المدير العام، ويرفق هذا التقرير بخطة العمل المتفق عليها، أخيرا يقرر المدير العام ما يتعين اتخاذه من إجراءات لكل التوصيات؛
- (06) أشهر الموالية لتبليغ التقرير النهائي، تقوم إدارة ( ) المراجعة بتحقيقات وجيزة فيما يخص تنفيذ التوصيات الواردة في التقرير على مستوى الهيئات والنشاطات المراجع فيها؛
- (06) أشهر تقريرا حول تنفيذ التوصيات التي تمت في إطار مهمات المراجعة؛
- ة الداخلية تقريرا للمدير العام كل ستة (06) أشهر تقيم فيه تقدم تنفيذ البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية، كما يحتوي هذا التقرير الملاحظات الرئيسية المسجلة وحالة تطبيق التوصيات.

2.2.1.4. أهمية المراجعة الداخلية في المعهد

المراجعة الداخلية هي وظيفة تحقيق وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بطريقة دورية لمساعدة المسؤولين في المعهد على مزاولة نشاطهم على أحسن وجه، كما أنها توضح بطريقة فعالة للإدارة العامة بطلب منها أو بعد موافقتها، على وضعية نشاطات المعهد عن طريق عملية التقييم والرقابة وتقديم الاقتراحات والتوصيات في التقارير النهائية، وخير دليل على ذلك هو مدى اعتماد المسؤولين في المعهد على تقاريرها وما ورد فيه من نتائج وتوصيات، حيث يتم تنفيذها بشكل كامل أو أغلبها وهذا لدرجة الثقة التي منحت لموظفي مديرية المراجعة الداخلية.

كما تساهم المراجعة الداخلية في عملية تسيير وإدارة المخاطر المحيطة بالمعهد، وذلك من خلال تقييم نشاطات تسيير المخاطر المطبقة من طرف المسؤولين بما في ذلك نشاطات التقييم وتخفيض المخاطر، وتقديم تقارير حول المخاطر المرتبطة بنشاطات المعهد في الوقت المناسب.

لا تتدخل مديرية المراجعة التخطيط ومراقبة التسير مباشرة في اتخاذ القرارات ولا في سيرورة الوظائف أو مجالات المسؤولين المباشرين، لكن بفضل تحليلاتها تكون مديرية المراجعة الداخلية هيئة نصح ومساعدة في اتخاذ القرار لفائدة الإدارة العامة والمسؤولين التنفيذيين.

3.2.1.4. العوائق الموجهة للمراجعة الداخلية في المعهد

يسعى طاقم المراجعة الداخلية في المعهد أن تؤدى مهامهم بفعالية وكفاءة كبيرة، فيستعين المراجعين أثناء تأدية مهامهم بأحدث المناهج والتقنيات والأدوات، حتى يمكن أن يروا نتائج أعمالهم مجسدة في أرض الواقع وتزيد من النتائج التي يسعى إليها المعهد. أنهم يواجهون بعض الصعوبات والعوائق التي إما أنها تزيد من الجهد فوق العادي للمراجعين الداخليين أثناء تأدية مهامهم مما يفقدهم التركيز في أدائها، أو أنها تحول نهائيا عن بلوغ الفعالية المرجوة، ومن بين العوائق والصعوبات نجد:

1.3.2.1.4. نقص الموارد البشرية

المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول من نقص في الموارد البشرية من مراجعين مساعدين ومسؤولي المهمات حتى يكتمل الهيكل التنظيمي لدائرة المراجعة، بالإضافة إلى عدم وجود مديريات فرعية للمراجعة الداخلية على مستوى مدارس المعهد، هذا النقص من شأنه أن يزيد من كثافة الأعمال على المراجعين بدلا من توزيعها وتخصيصها كي تزيد من فعاليتهم.

2.3.2.1.4. الاعتقاد السائد بين الموظفين للهيئات محل المراجعة

الاعتقاد السائد في بعض الأحيان من قبل الموظفين للهيئات محل المراجعة بأن المراجع يقوم بوشاية مسؤولين الذين سوف يعاقبون الجهة المتسببة في الخطأ، الأمر الذي يؤدي بالموظفين بأن يمدوا المراجعين بالمعلومات غير كافية وإخفاء بعضها عليهم إذا كانت تسبب اكتشاف بعض الأخطاء المرتكبة، وهذا من شأنه أن يضعف درجة التعاون بين الموظفين مع المراجعين للوصول إلى النتا والأهداف المرجوة من مهمة المراجعة الداخلية، كما يصبح المراجعين الداخليين يبذلون جهودا مضاعفة ويستغرقون أوقات طويلة من أجل بلوغ ما يصبون إليه.

3.3.2.1.4.

هناك ضعف في نظام المعلومات الموجود في المعهد، وذلك بسبب البعد الجغرافي للمدارس لهذا الأخير (مدرسة وهران ومدرسة سكيكدة) عن المديرية العامة التي تتواجد بها مديرية المراجعة الداخلية، حيث عند قيام المراجع بمهمة المراجعة أو طلب مدير المراجعة لسجلات ووثائق تبريرية لأحداث خاصة بالمهمة فإن ذلك يتطلب وقتا وجهد كبير للحصول عليها، سواء
الهيئة محل المراجعة أو بإرسال هذه الأخيرة للوثائق المطلوبة، مما يضطر بالمراجع إلى تضييع الوقت وعند الحصول على المعلومات سوف يبذل جهود مضعفة لأداء مهامه في وقتها المحدد مما يضعف قوة التركيز لدى المراجع، قد يؤدي ذلك تدني درجة فعالية المراجعة الداخلية في المساهمة في مختلف العمليات التي من الممكن أن تؤثر فيها، وكذلك يؤدي إلى إعطاء تفسيرات خاطئة على بعض الحقائق الموجودة أو أنها تعرقل من عملية الوصول إلى توحيد النتائج.

3.1.4. مراحل تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في المعهد

يذ مهمة المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول بثلاث مراحل أساسية سنحاول تلخيصها على النحو التالي:

1.3.1.4. المرحلة التمهيدية

خلال هذه المرحلة يتم إنجاز كل الأعمال التحضيرية التي تسبق مرحلة التنفيذ، وتمثل هذه المرحلة 20% من وقت المهمة، وتشمل الخطوات التالية:

1.1.3.1.4. رسالة المهمة La lettre de mission

تعتبر رسالة المهمة بمثابة تفويض تمنحه الإدارة العامة لدائرة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بانطلاق عملية المراجعة، وتحتوي رسالة المهمة على المعلومات الخاصة بالمهمة، تاريخ بداية والمدة المتوقعة للمهمة، بالإضافة إلى اسم رئيس المهمة والمراجعين. تبعث هذه الرسالة على شكل بريد من طرف مدير المراجعة الداخلية ثمانية (08) أيام قبل بدء المهمة وذلك لإعلام مسؤولي هيئات موضوع المراجعة، وتحفظ صورة طبق الأصل في ملف المراجعة في مرحلة " د المهمة".

2.1.3.1.4. دراسة أولية Étude préliminaire

بعد حصول دائرة المراجعة الداخلية على رسالة المهمة تنطلق هذه الدائرة في جمع المعلومات الضرورية على الهيئة المعنية بالمراجعة حيث تساعد هذه المرحلة بتشكيل برنامج المراجعة وتحليل ومتابعة المخاطر وتحديد أهداف المهمة.

3.1.3.1.4. الاجتماع مع المراجعين

خلال هذه المرحلة يتم برمجة لقاء مع الهيئة المعنية بالمراجعة من أجل التفاهم على مصلحة وأهداف مهمة المراجعة الداخلية وتحديد الخطوط العريضة للمهمة، مناقشة سير عملية المراجعة مع السير العملياتي للهيئة، وجمع كل المعلومات التحليلية المحدثة والإضافية والتكميلية للهيئة، ويسجل كل ما جاء في هذا الاجتماع في وثيقة وتحفظ في ملف المراجعة في مرحلة " إعداد المهمة".

4.1.3.1.4. تحليل المخاطر Analyse des Risques

وتعرف هذه المرحلة كذلك " " وفيها يحدد المراجع الداخلي الأماكن التي يمكن أن تظهر فيها المخاطر ليتمكن فيما بعد من تحليلها ولهذا الغرض يستعمل وثيقة " " Tableau Des Forces Et Faiblesses Apparentes) يوضح وبصورة شاملة رأيه في كل عملية أو عنصر حد المخطط التمهيدي.

5.1.3.1.4. تحديد أهداف المهمة Choix des Objectifs

خلال هذه المرحلة يتم تحديد الأهداف التي يسعى إليها المراجع الداخلي من خلال مهمة المراجعة التي كلف بها في التقرير التوجيهي، الذي يعتبر بمثابة عقد يبرم بين المراجع الداخلي والهيئة للمراجعة وتتم المصادقة عليه عند الاجتماع الافتتاحي لتنفيذ مهمة المراجعة.

6.1.3.1.4. Programme de Travail

بعد القيام بالمراحل السابقة يعد المراجع الداخلي برنامج العمل ويتضمن ما يلي:

- مهام مختلف أعوان فريق المراجعة؛
- تفاصيل التي تسمح باختبار مختلف مناطق الخطر التي تم تحديدها واكتشافها في المرحلة التمهيدية؛
- الخطوات والتقنيات والوسائل التي يتم الاعتماد عليها واستعمالها خلال مرحلة تنفيذ المهمة (الرسومات البيانية، السبر الإحصائي، المقابلة، .....).

يتم مراجعة ومصادقة برنامج العمل من طرف مديرية المراجعة الداخلية للمعهد قبل بداية تنفيذ المهمة في الميدان ويحفظ في ملف المراجعة.

2.3.1.4. مرحلة التنفيذ(التحقيق)

بعد انتهاء فريق المراجعة الداخلية من مختلف الخطوات المتعلقة بالمرحلة التحضيرية للمهمة التي أوكل بها، ينتقل إلى القيام بمختلف الإجراءات المتعلقة بالعمل الميداني وهي تمثل 60% من مدة المهمة، وتتضمن الخطوات التالية:

1.2.3.1.4. Réunion d'ouverture

ينظم الاجتماع الافتتاحي عند الهيئة الخاضعة للمراجعة وهو يعطي إشارة انطلاق عمليات التحقيق، ويحضر الاجتماع كل من المراجعين المكلفين بالمهمة وعلى رأسهم رئيس المهمة وكذلك الأشخاص الذين تراجع أعمالهم (les audités)، ويتناول هذا الاجتماع النقاط التالية:

- التذكير بأهداف مهمة المراجعة الداخلية وهذا لضمان التعاون بين المراجعين الداخليين والأشخاص المراجع عملهم؛
- رض برنامج العمل الخاص بالمهمة الذي تم تحضيره خلال المرحلة السابقة ليصبح بمثابة عقد بين الطرفين ملزمين بتطبيقيه؛
- تحسيس الموظفين في الهيئة موضوع المراجعة فيها عن أهمية مشاركتهم بدرجة " " وليس "ضحية أو متهم"
- تحديد الأشخاص الذين سيقابلهم المراجع الداخلي والتواريخ الأولى لتلك اللقاءات؛

في الأخير تسجل حوصلة الاجتماع في محضر اجتماع وتحفظ في ملف المراجعة.

2.2.3.1.4. اختبارات المراجعة في الميدان Tests d'audit

أول ما يبدأ به المراجع خلال هذه المرحلة هو ملء قائمة الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية المطبقة الهيئة محل المراجعة (قائمة الأسئلة هي وثيقة قام بتحضيرها المراجع خلال المرحلة التحضيرية تتضمن أسئلة خاصة بكل عنصر من عناصر المهمة التي تم تحديدها في برنامج المراجعة، ويشترط أن تكون الأسئلة مطروحة بشكل يضمن الحصول على أجوبة دقيقة)، ثم يقوم المراجع بعدة اخ للتحقق من مدى صدق وصحة المعلومات الواردة فيها، كما يقوم المراجع بمجموعة من الفحوصات والاختبارات على عينة من العمليات الخاصة بمهمة المراجعة
المفروض قد تم الإفصاح عنها في برنامج العمل.

3.2.3.1.4. ملء ورقة إظهار وتحليل المشاكل Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes

إذا أظهر الفحص والاختبارات التي قام بها المراجع خلال المرحلة السابقة أي خلل أو مشكل في الهيئة محل المراجعة فإنه يقوم بتسجيل هذا الخلل في وثيقة خاصة تسمى "ورقة إظهار وتحليل المشاكل" (FRAP) وهي وثيقة عمل شاملة يحضرها المراجع بهدف توجيه أفكاره من خلال توضيح المشكل وإيجاد الحلول، وتشمل على خمس أقسام أساسية هي: المشكل، المعاينة، الأسباب، النتائج والتوصيات كما هي موضحة في الشكل الموالي:

المهمة: التاريخ: وثيقة معدة من طرف: ورقة إظهار وتحليل المشاكل رقم:	
المعاينة	
التوصيات	

09: شكل ورقة إظهار وتحليل المشاكل*

* : 02.

Preuves d'audit .4.2.3.1.4

خلال هذه المرحلة يجمع المراجع الأدلة والقرائن التي تدعم رأيه فيما يخص الملاحظات و المتوصل إليها وملاحظاته خلال المرحلة السابقة، ويشترط أن تكون هذه الأدلة كافية وموثوق فيها ومتعلقة بموضوع المهمة التي كلف بها.

Réunion de clôture .5.2.3.1.4

هذا الاجتماع يجرى بحضور نفس الأشخاص لاجتماع الافتتاح في الهيئة موضوع المر مشروع التقرير، وذلك من خلال عرض ومناقشة النقاط التي اكتشفت خلال مرحلة التنفيذ سواء كانت إيجابية أو سلبية، و يمكن رفضها أو قبولها من قبل مسؤول الهيئة موضوع المراجعة.

3.3.1.4. المرحلة الإختتامية والمتابعة

1.3.3.1.4. المرحلة الإختتامية

هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية في المعهد وهي تمثل 20% المهمة، التي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى الإدارة العامة، وهي تشمل العناصر التالية:

1.1.3.3.1.4. مشروع التقرير Projet de Rapport

يعد مشروع تقرير المراجعة الداخلية تقريرا مؤقتا يحضره المراجع الداخلي (فريق المراجعة) يتمكن من وضع جدول أعمال اجتماع المصادقة، ونجد طريقتين لإعداد مشروع تقرير المراجعة الداخلية هما:

الطريقة الأولى: مشروع تقرير المراجعة عبارة عن مجموعة من أوراق إظهار وتحليل المشاكل (FRAP) قا لأهمية كل مشكل.

الطريقة الثانية: أين يظهر مشروع تقرير في شكل وثيقة يحررها المراجع الداخلي وتتضمن فهرسا، مقدمة وحوصلة لما جاء في أوراق إظهار وتحليل المشاكل (FRAP).

وسمي بمشروع تقرير المراجعة لأنه:

- لم يتم المصادقة بعد على جميع الملاحظات التي يحتويها هذا التقرير فهي لا تعد نهائية.
- تتضمن هذه الوثيقة توصيات المراجعين ولكنها في المقابل لا تحتوي على إجابات الموظفين المراجع عملهم (les audités) .

يقدم مشروع تقرير المراجعة للمسؤولين المراجع عملهم (les audités) ليتم المناقشة فيما بينهم والمصادقة عليه قبل تسليمه للإدارة العامة.

2.1.3.3.1.4. Réunion de Validation

يحضر هذا الاجتماع كل الأشخاص الذين شاركو في الاجتماع الافتتاحي (المراجعين والموظفين المراجع عملهم)، ومن خلال هذا الاجتماع تناقش كل أوجه والنقاط الأساسية الواردة في مشروع تقرير

.

إن الهدف من هذا الاجتماع هو إدراج أجوابة المراجع عملهم (les audités) في التقرير والحصول على موافقتهم الضمنية للملاحظات والتوصيات المقترحة في مشروع التقرير.

3.1.3.3.1.4 خلاصة المهمة

ة رسمية من قبل مسؤولي الهيئة موضوع

المراجعة، يحرر المراجع تقرير المراجعة الذي يعتبر خلاصة المهمة ويحتوي على المشاكل المكتشفة، التوصيات، تعليقات المراجع عملهم (les audités).

يرسل نسخ تقرير المراجعة إلى الرئيس المدير العام والمديرين الموصى عليهم ليتمكنو

على كل ما يحدث في المستويات الإدارية التنفيذية، وإلى مسؤول الهيئة موضوع المراجعة بهدف تطبيق هذا الأخير للتوصيات الواردة فيه.

2.3.3.1.4. متابعة تنفيذ تقرير المراجعة

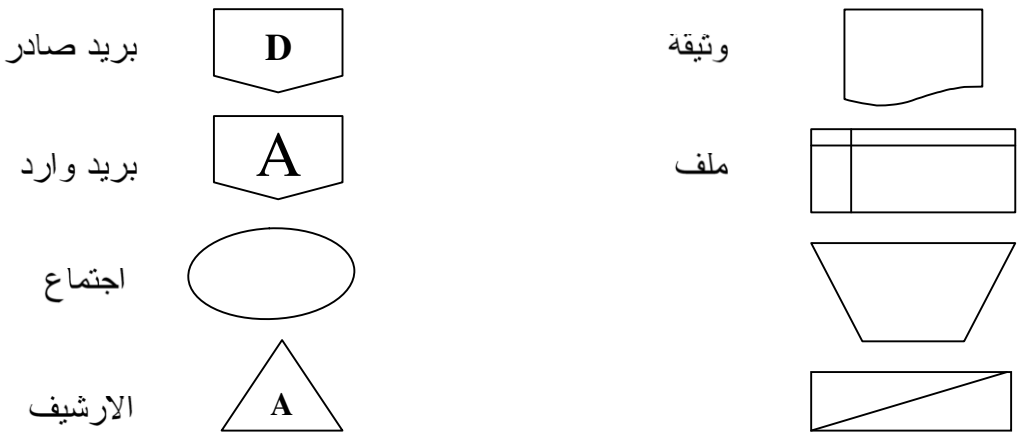
تأتي هذه العملية بعد نهاية مهمة المراجعة الداخلية حيث يهتم المراجع الداخل

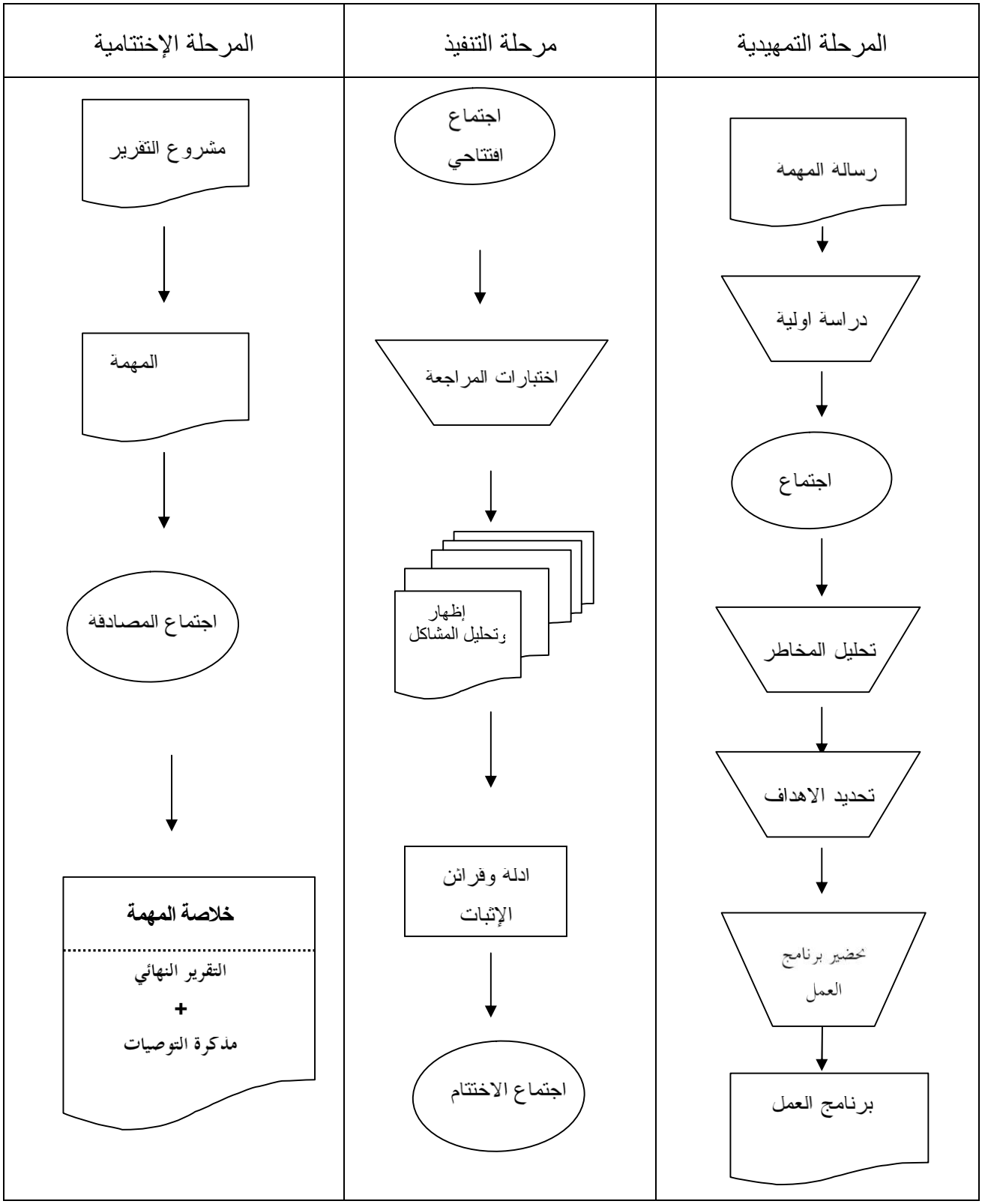
بالتوصيات التي قدمها في تقريره النهائي، وهذا لقياس مدى فعالية أعماله، ولمتابعة الحلول المقترحة للمشاكل الظاهرة، فالمراجع لا يشارك في تنفيذ التوصيات لكنه يقوم بمتابعة تطبيق تلك التوصيات والاقتراحات المقدمة حتى يستطيع قياس فعالية أدائه.

الموالي يلخص مختلف مراحل تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي

:

قمنا باستعمال عدة أشكال في مخططات الفصل التطبيقي وفيما يلي معنى كل شكل:





10: مراحل تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول.

2.4. مراجعة نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد

تشكل مصاريف أجور العمال عنصرا مهما في تكاليف المعهد الجزائري العالي للبترول، فهي غالبا ما تكون القسم الأكبر من مجموع التكاليف، وكون هذه الأخيرة محددا أساسيا للنتيجة النهائية للمعهد فأي عنصر يؤثر عليها يؤثر كذلك على مصداقية القوائم المالية.

لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث مراجعة نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد، وذلك خلال تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، حيث خصص المطلب الأول للوصف النظري لإجراءات نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد، والمطلب الثاني لتقييم النظام والمطلب الثالث والأخير للنتائج والتوصيات.

1.2.4. الوصف النظري لنظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد

يمثل نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد الجزائري العالي للبترول مختلف المراحل والإجراءات التي تمر بها عملية تحديد وصرف أجور العمال، وتبدأ منذ لحظة توظيف العامل إلى غاية

.

سنحاول من خلال هذا المطلب إظهار مختلف المراحل والإجراءات التي تمر بها أجور عمال مدرسة بومرداس التابعة للمعهد الجزائري العالي للبترول :

1.1.2.4. تحضير كشوف الأجور

1.1.1.2.4. إجراءات توظيف عامل جديد

- يتم توظيف وتنصيب العامل من طرف مديرية الموارد البشرية للمعهد بموجب عقد يتم إمضاؤه بين الطرفين (اء كان العقد محدود المدة أو غير محدود المدة) ثم يلتحق بمدرسة بومرداس لمباشرة عمله؛
- يتم تصنيف ملف جديد للعامل على مستوى مصلحة تسيير المستخدمين التابعة لمديرية الموارد البشرية للمعهد؛
- وبطلب من مصلحة تسيير المستخدمين يتم كذلك تصنيف ملف الأجرة على مستوى مصلحة التابعة لمديرية الموارد البشرية، ويحدد كل مكونات أجر العامل بالإضافة إلى الوظيفة والرقم

*

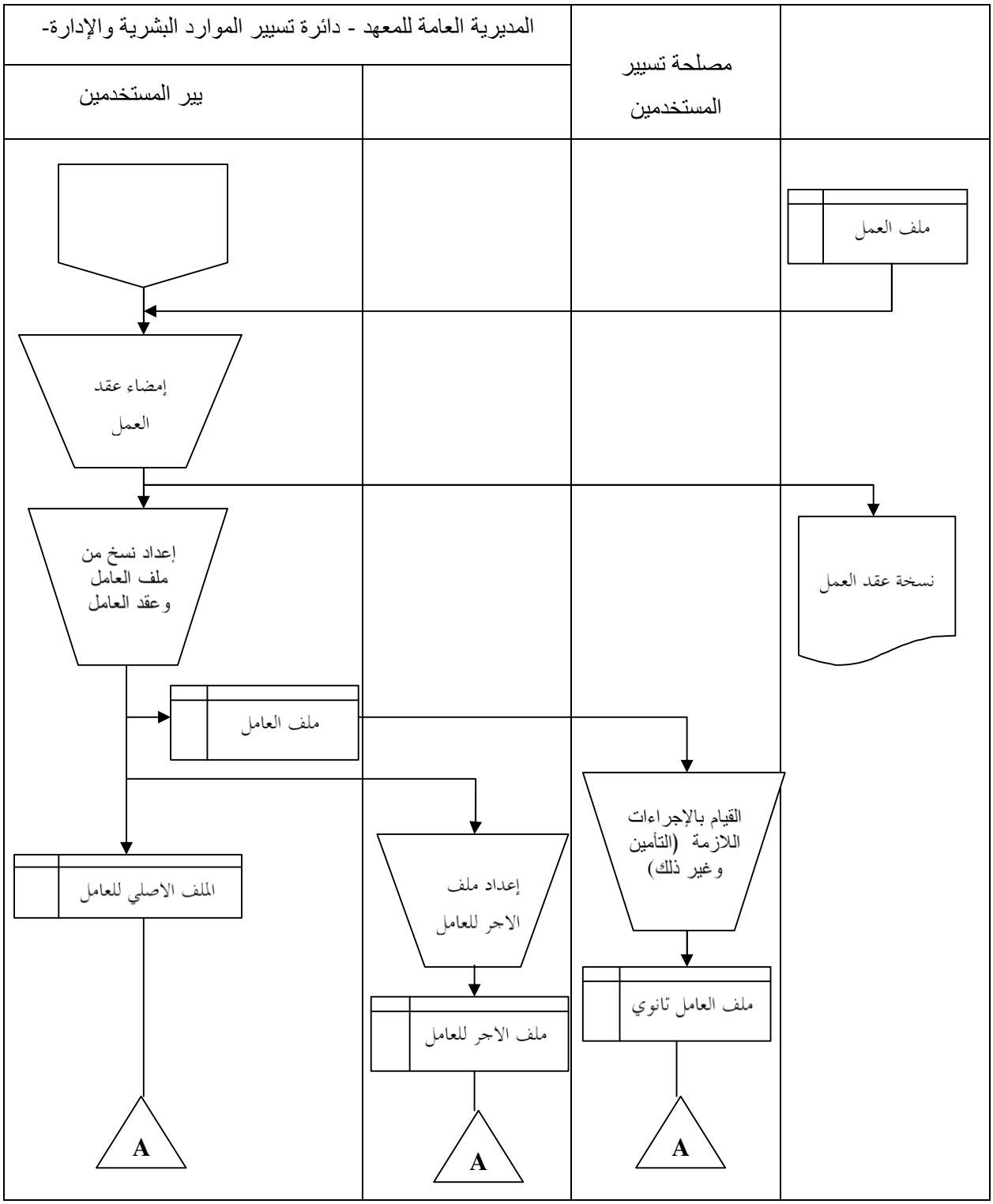
- يرسل نسخة من ملف العامل إلى مصلحة تسيير المستخدمين التابعة لمدرسة بومرداس، والتي تصنف بدورها ملف جديد للعامل، وكذلك تقوم بمختلف الإجراءات المتعلقة بالتصريح بالعامل الجديد

.

---

* . 03 :

ويمكن توضيح إجراءات توظيف عامل جديد في المعهد في الشكل الموالي:



11: إجراءات توظيف عامل جديد في المعهد.

2.1.1.2.4. تحضير مكونات الأجور

تتم عملية تحضير مكونات الأجور كما يلي:

- تقوم مصلحة تسيير المستخدمين بإعداد قوائم حضور يومية خاصة بكل عمال مصلحة، ليتم توقيع الحضور من طرف عمال، ثم يوقع على قائمة الحضور مسؤول تلك المصلحة وترسل إلى مصلحة تسيير المستخدمين؛[*]
- كما يقوم أعوان خلية الأمن الداخلي بتسجيل أوقات دخول وخروج العمال؛
- تستقبل مصلحة تسيير المستخدمين كل عامل تم تكليفه بمهمة من طرف مدير المدرسة مرفقا بأمر التكليف بالمهمة ممضية ومؤشر عليها من طرف مدير المدرسة، بالإضافة إلى حساب مفصل لكل المصاريف ( ) التي تحملها أثناء أداء المهمة؛
- تستقبل كذلك مصلحة تسيير المستخدمين طلبات العطل المعدة من طرف العامل الراغب في الحصول على عطلة وذلك بعد موافقة مسؤوله المباشر، حيث تقوم المصلحة بإعداد كشف العطلة وإمضائه من ثلاثة نسخ، حيث تسلم نسخة منه للعامل، والنسخة الثانية يتم الاحتفاظ بها في ملف العامل وذلك لتحديث سجل العطل، والنسخة الثالثة ترسل إلى مصلحة تسيير المستخدمين التابعة للمديرية الموارد البشرية للمعهد؛
- حة تسيير المستخدمين الوثائق المتعلقة بقروض العمال الممنوحة من طرف المدرسة لكل عامل خلال كل شهر؛

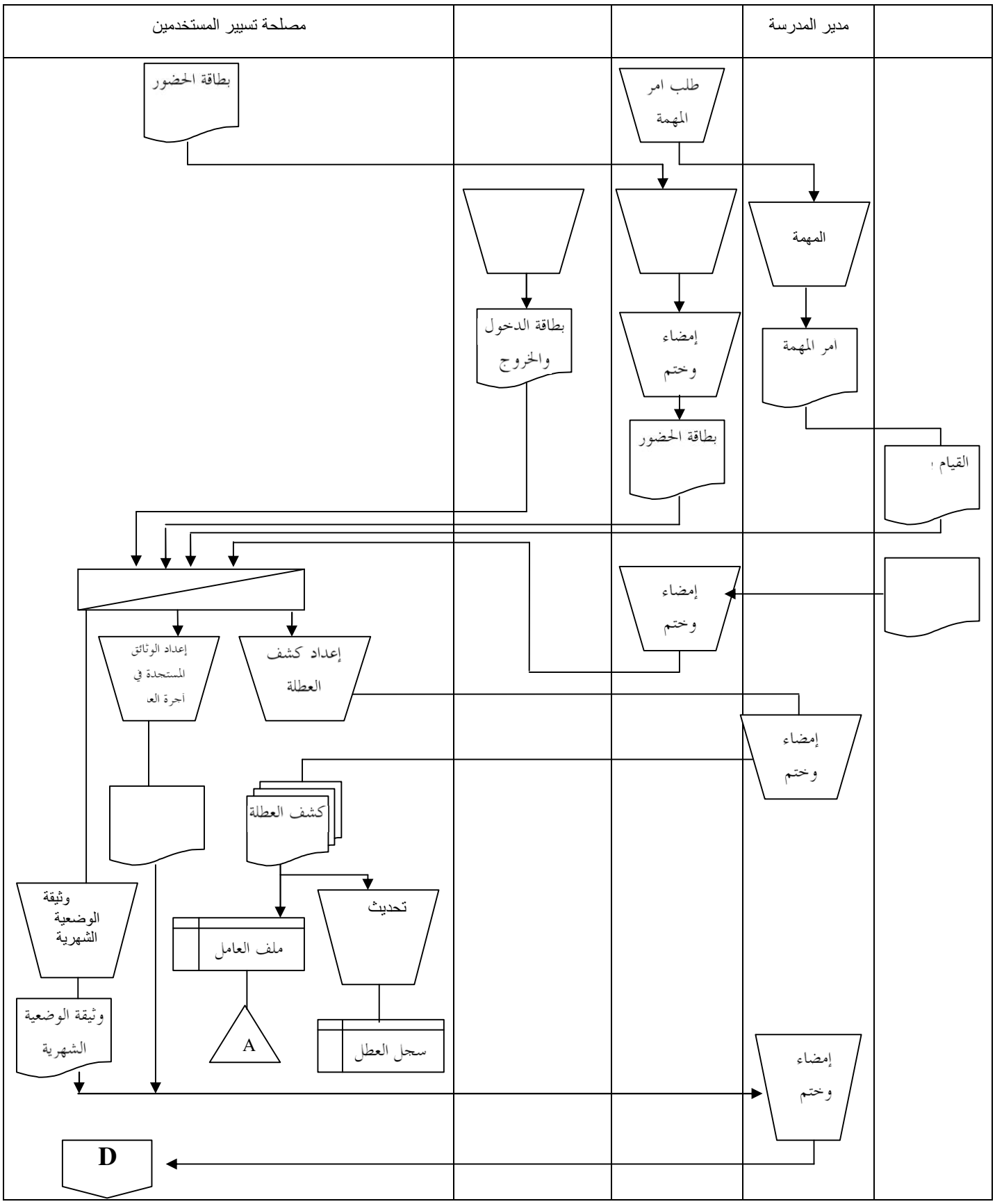
بالاعتماد على المراحل السابقة تعد مصلحة تسيير المستخدمين شهريا وثيقة خاصة لكل عامل تسمى وثيقة الوضعية الشهرية[**] (fiche de position mensuelle) يتم على أساسها الشهري للعامل، وتوقع الوثيقة من طرف مدير المالية والمحاسبة وكذلك مدير المدرسة، ثم ترسل هذه الوثيقة إلى مصلحة الأجرة التابعة لمديرية الموارد البشرية للمعهد.

ويمكن إظهار إجراءات تحضير مكونات الأجور في الشكل التالي:

---

* : .04

** : .05



12: إجراءات إعداد مكونات الأجور في المعهد

.3.1.1.2.4

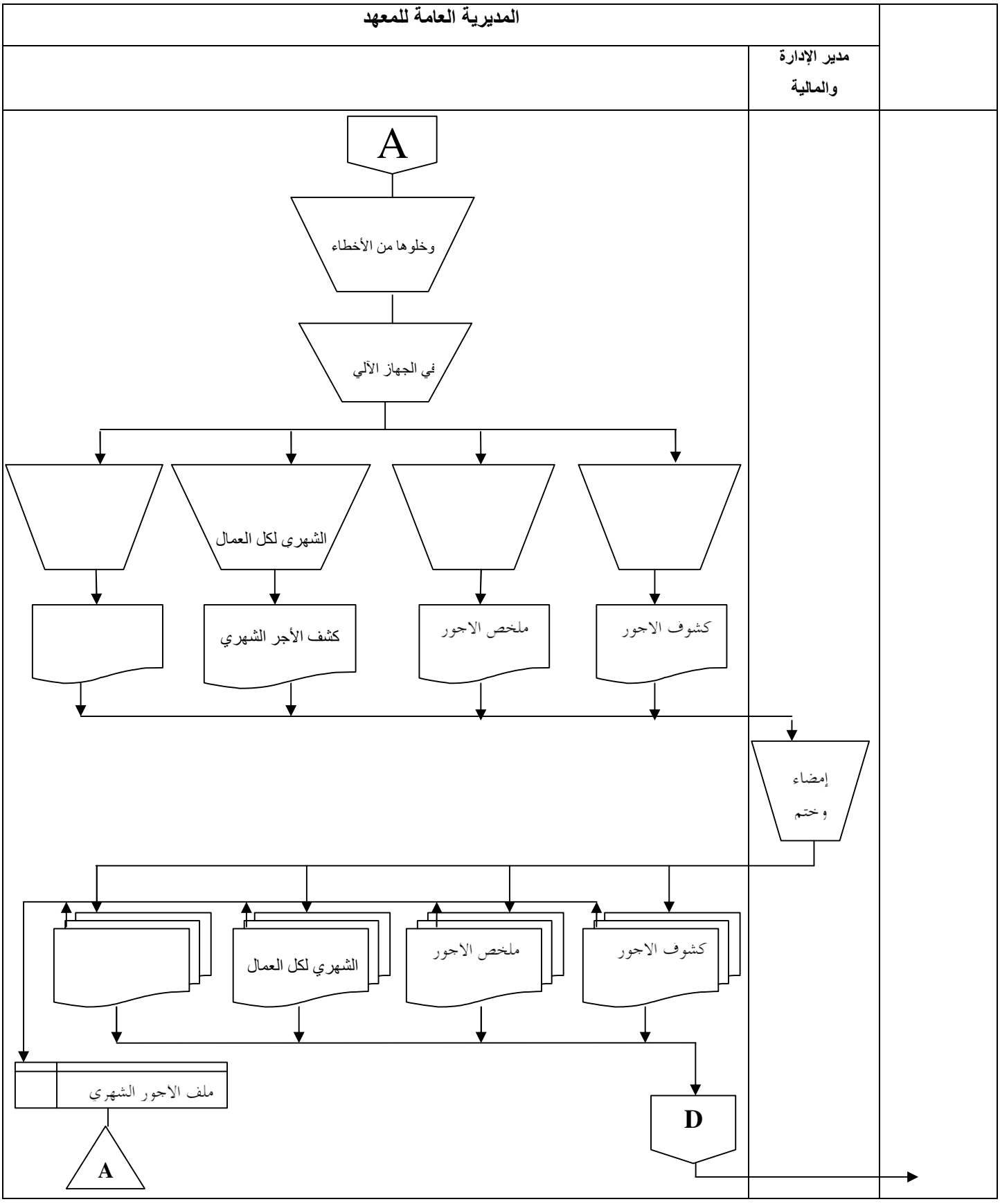
تمر عملية إعداد كشوف الأجور في المعهد وفق الخطوات التالية:

- بعد حصول مصلحة الأجور على طلب إعداد ملف الأجر للعامل الجديد الذي يحتوي على كل مكونات الأجر، يقوم العامل الخاص بالمصلحة بتصنيف ملف يدوي وملف ألي لأجر العامل الجديد؛
- كما يتأكد عامل المصلحة بعد استلامه وثيقة الوضعية الشهرية لعمال مدرسة بومرداس المعلومات المدونة فيها وخلوها من الأخطاء؛
- يسجل عامل المصلحة المعلومات الواردة في وثيقة الوضعية الشهرية للعامل في الجهاز الآلي الخاص بإعداد الأجور، ثم يقوم بإعداد أجور العمال؛
- يستخرج كشوف الأجور الشهرية لكل عامل* (fiche de paie) وكذلك كشف الأجر الشهري (journal de paie récapitulatif)** (état de mandatements)*** (récapitulation)**** السابقة على نسختين؛
- ترسل الوثائق السابقة إلى مدير الإدارة والمالية لتوقيع والختم عليها؛
- بعد الختم وتوقيع مدير الإدارة والمالية، تحتفظ مصلحة الأجور بنسخة لكل وثيقة من الوثائق السابقة في ملف الأجور الشهري، أما النسخ الثانية فترسل على شكل بريد صادر إلى مدرسة بومرداس بهدف القيام بالإجراءات اللازمة لصرف ومحاسبة الأجور، حيث:
  - تتحصل مصلحة تسيير المستخدمين على كشوف الأ (fiche de paie)
  - (récapitulation)
  - تتحصل مصلحة المالية مدفوعات على نسخة من كشف الأجر الشهري لكل العمال (journal de paie récapitulatif) (état de mandatements).

ويمكن توضيح إجراءات إ :

---

* : 06.
** : 07.
*** : 08.
**** : 09.



13: إجراءات إعداد كشوف الأجور في المعهد

.2.1.2.4

إظهار إجراءات صرف ومحاسبة الأجور، وذلك على النحو التالي:

.1.2.1.2.4

1.1.2.1.2.4.مصلحة تسيير المستخدمين

بعد حصول المصلحة على البريد الوارد من مصلحة الأجرة، يوزع العامل الخاص بها كشوف الأجور على العمال، ويحتفظ بنسخ لها في الأرشيف.

2.1.2.1.2.4. مصلحة المالية

- بعد حصول مصلحة المالية قسم المدفوعات على البريد الوارد من مصلحة الأجرة، يتأكد العامل من صحة الوثائق و مدى خلوها من الأخطاء؛
- بعد ذلك يعد عامل مصلحة المالية قسم المدفوعات طلب التحويل البنكي للأجور، ثم يرسل الطلب للإمضاء والختم إلى رئيس دائرة المحاسبة والمالية، وكذلك مدير الإدارة والمالية؛[*]
- يرسل طلب التحويل إلى البنك، وبعد قيام البنك بعملية التحويل النقدي إلى حسابات العمال، تتحصل مصلحة المالية قسم المدفوعات على إشعار مدين من البنك والذي على أساسه يتم إثبات صرف [**]
- يسجل عامل مصلحة المالية قسم المدفوعات في سجل البنك عملية صرف أجور العمال، ويحتفظ بنسخ في ملف البنك، ويرسل كل الوثائق المتعلقة بصرف الأجور إلى مصلحة المحاسبة لتسجيل المحاسبي على شكل بريد صادر.

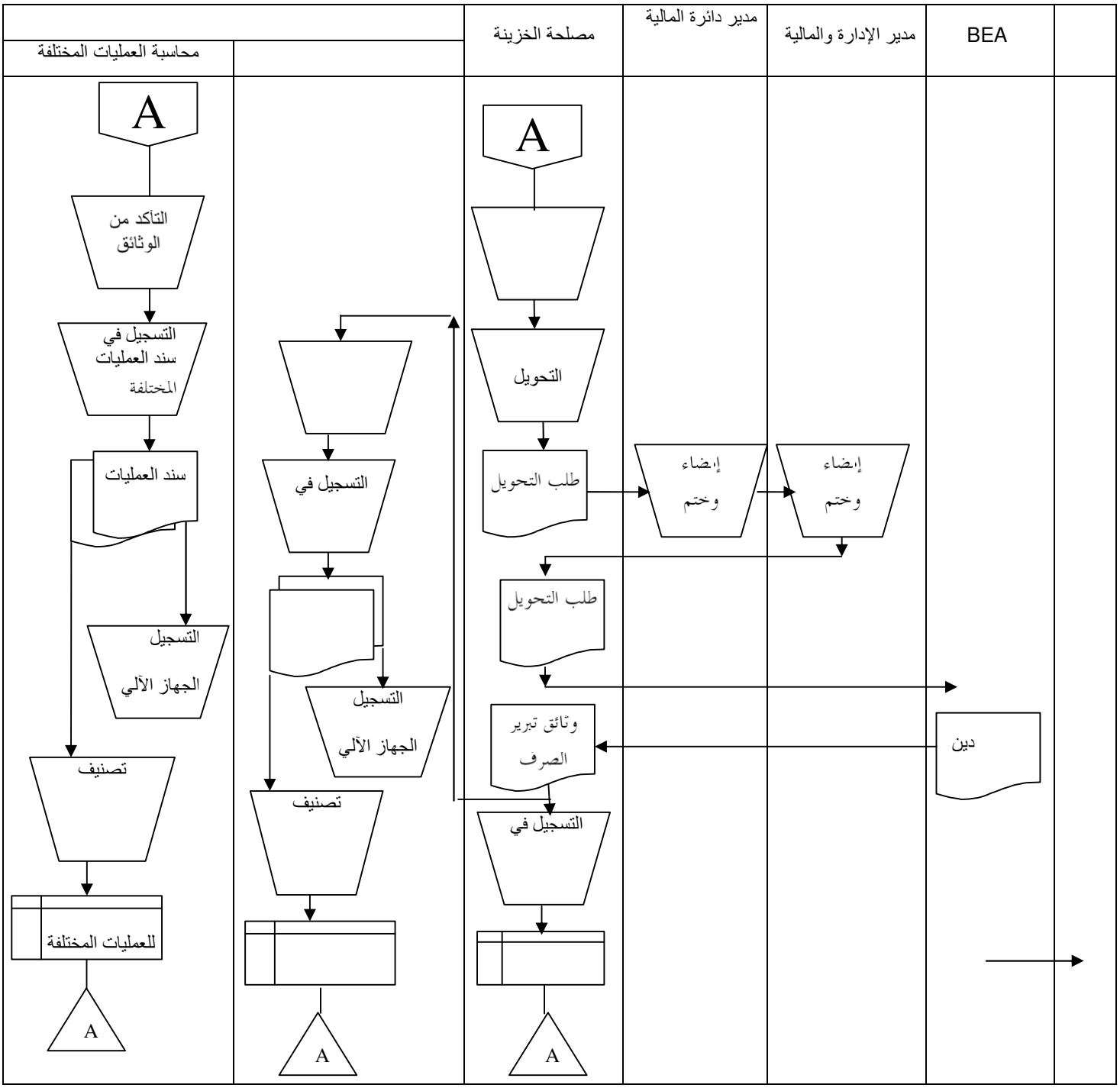
.2.2.1.2.4

- بعد حصول محاسب العمليات المختلفة للبريد الوارد من مصلحة الأجور، يتأكد من صحة الوثائق ومدى خلوها من الأخطاء، ثم يسجل محاسبيا أعباء الأجور في سند العمليات المختلفة [***] الجهاز الآلي، ثم يصنف كل الوثائق المتعلقة بالعملية في الملف المحاسبي للعمليات المختلفة؛
- بعد حصول محاسب البنك مدفوعات للبريد الوارد من مصلحة المالية ، يتأكد من مطابقة الوثائق وخلوها من الأخطاء، ثم يقوم بالتسجيل المحاسبي لصرف الأجور في سند البنك وفي الجهاز الآلي، ثم يصنف كل الوثائق المتعلقة بالعملية في الملف المحاسبي للبنك مدفوعات.

ويمكن تلخيص إجراءات صرف ومحاسبة الأجور في الشكل الموالي:

---

* : .10
** : .11
*** : .12



14: لأجور في المعهد.

2.2.4. تقييم نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد

تتمثل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للأجور من خلال وقوف المراجع على مدى فهم وتطبيق الإجراءات وطرق العمل التي تنظم مختلف العمليات التي تمر بها الأجور، ابتداء من التوظيف إلى غاية دفع الفعلي للأجر وكذلك التسجيل المحاسبي لها.

سنحاول تقييم نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد الجزائري العالي للبترول على ثلاثة :

1.2.2.4. تحديد المخاطر والأهداف

خلال تنفيذ أي مهمة مراجعة فإن المراجع الداخلي يبدأ بتحديد المخاطر والتي على أساسها يحدد أهداف المهمة.

.1.1.2.2.4

يؤدي عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية للأجور في أي مؤسسة إلى المخاطر التالية:

- دفع أجور لعمال وهميين أو تركوا العمل، وصرف مبالغهم عن طريق تزوير التوقيع؛
- تضخيم مبلغ الأجور؛
- إدراج مبالغ غير حقيقية لمصروفات انتقال وإقامة الموظفين واختلاس هذا المبلغ؛
- عدم الإفصاح عن أعباء الأجور في القوائم المالية؛
- .

2.1.2.2.4. الهدف من مراجعة نظام الرقابة الداخلية للأجور

يكمن الهدف من مراجعة نظام الرقابة الداخلية للأجور إلى التأكد مما يلي:

- الأجور المحتسبة تخص الموظفين وأنها وفقا لسجلات العمل؛
- البيانات المستخدمة في إعداد الأجور معتمدة ومحدثة؛
- وجود رقابة فعالة على دوام الموظفين، واستخدام آلات ضبط الوقت التي يثبت بموجبها وقت حضور والانصراف أو استخدام أي وسيلة أخرى كمسك سجل يوقع فيه
- وجود نظام سليم لإعداد كشوف الأجور ومراجعتها؛
- وجود شخص مستقل يقوم بفحص تفاصيل الأجور والتأكد من صحتها ومطابقتها مع سجلات الموظفين؛
- سلامة نظام التعويضات والمكافآت المعمول به، وأنها محددة من طرف أصحاب الصلاحيات؛
- سلامة طريقة دفع الأجور؛
- لامة التسجيل المحاسبي للأجور.

.2.2.2.4

بعد التعرف على كل وظيفة ومصلحة خاصة بنظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد، قمنا بصياغة جملة من الأسئلة المركزة على شكل استمارة أسئلة، وقدمناها إلى موظفي مديرية الإدارة والمالية للمعهد بهدف تقييم النظام.

رتبت الأسئلة حسب معيار الأهمية لكل سؤال وكذا حسب الإجراءات التي يمكن إتباعها في عملية

.

هل هناك مصلحة مختصة في تسيير المستخدمين؟	X		كل مدرسة لها مصلحة خاصة بها لتسيير مستخدميها.
هل هناك دليل توزيع المهام على مستوى مصلحة تسيير المستخدمين؟		X	
هل يتم رصد المسار المهني للمستخدمين؟	X		
هل تتم مراجعة بطاقات التنقيط من طرف المسؤولين؟	X		
هل هناك رقابة على دوام الموظفين؟	X		يتم الإمضاء عند أوقات الحضور .
هل إعداد استمارات الحضـ	X		بتسجيل موظفيها.
هل تتغير مهام هؤلاء العمال دوريا؟		X	
هل يوقع رؤساء العمل على استمارات الحضور والغيابات؟	X		
هل تتطابق استمارات الحضور الفعلي مع استمارات الغيابات؟	X		
هل هناك مصلحة مخ	X		هناك مصلحة لإعداد الأجور لكل موظفي المعهد وتابعة لمديرية الموارد البشرية.
هل هي مستقلة عن مصلحة تسيير المستخدمين؟	X		

هل هناك دليل توزيع المهام على مستوى مصلحة		X	
هل تم مراجعة المصلحة من طرف المراجع الداخلي؟		X	
هل تم مـ	X		
هل هناك استقلال بين الموظفين الذين يقومون بتحديد تحضير كشوف الأجور؟	X		
هل هناك استقلال بين الموظفين الذين يقومون بإعداد كشوف الأجور وتوزيع الكشوف؟	X		
هل تمسك مصلحة تسيير المستخدمين سجل لرصد	X		
هل تتضمن إجراءات تحضير الأجور رقابة	X		هناك ثلاثة موظفين مكلفين بإعداد .
هل إضافة أسماء أشخاص في قائمة الأجور أو تغييرها تخضع إلى رقابة مسبقة من طرف المسؤولين؟	X		
هل تتم إضافة أسماء الأشخاص بواسطة طلب من حة تسيير المستخدمين؟	X		
هل هناك رقابة لإجراءات الدخول في تطبيقات	X		
هل تتم مراجعة كيفية حساب الأجور؟	X		
هل يملك المعهد بطاقة لتتبع ديون المستخدمين على مستوى مصلحة تسيير المستخدمين؟	X		
هل يقوم المراجع الداخلي بحضور مفاجئ لعملية تحضير الأجور		X	لم يحضر المراجع الداخلي أية عملية تحضير الأجور.
هل يقوم المراجع الخارجي بحضور مفاجئ لعملية تحضير الأجور؟		X	لم يحضر المراجع الخارجي أية عملية تحضير الأجور.
هل يتم صرف الأجور نقدا؟		X	

هل يتم صرف الأجور بواسطة تحويل بنكي؟	X		
هل يتم الرقابة والمصاد المسؤولين قبل صرفها؟	X		هناك رقابة من طرف مدير الإدارة والمالية.
هل هناك استقلال بين الموظفين الذين يقومون بتحضير كشوف الأجور وصرف الأجور؟	X		
هل هناك استقلال بين الموظفين الذين يقومون بتحديد مكونات الأجور وصرفها؟	X		
هل هناك رقابة	X		
هل يقوم المراجع الداخلي بحضور مفاجئ لعملية		X	لم يحضر المراجع الداخلي أية عملية .
هل يقوم المراجع الخارجي بحضور مفاجئ لعملية		X	لم يحضر المراجع الخارجي أية عملية .
هل هناك إجراءات	X		
هل هناك استقلال بين الموظفين الذين يقومون بتحضير كشوف الأجور ومحاسبة الأجور؟			
هل الشخص الذي يتولى التسجيل المحاسبي للأجور هو نفسه الذي يصرفها؟		X	
هل الشخص الذي يتولى التسجيل المحاسبي لأعباء الأجور هو نفسه الذي يقوم بالتسجيل المحاسبي		X	يقوم بالتسجيل المحاسبي لأعباء الأجور محاسب العمليات المختلفة وتسجيل دفع الأجور محاسب البنك.
هل تتم مقاربة عدد العمال بعدد كشوف الأجور؟	X		
هل تتم مراجعة مجاميع دفاتر الأجور؟	X		
هل تتم مراجعة التسجيل المحاسبي للأجور من طرف	X		وليس خصيصا لمحاسبة الأجور.
هل تتم مراجعة التسجيل المحاسبي للأجور من	X		تتم مراجعة التسجيل المحاسبي في إطار مراجعة العمليات المختلفة.

3.2.2.4. ي الميدان

بهدف دعم والتأكد من الإجابات الموجودة في استمارة الأسئلة لنظام الرقابة الداخلية للأجور قمنا ببعض الاختبارات في الميدان، والتي تتمثل في:

- التأكد من احتواء مصلحة تسيير المستخدمين على ملفات منفصلة لكل عامل في المعهد، وتحتوي لف التطورات في مساره المهني؛
- التأكد من فتح ملف الأجر لكل موظف في المعهد، ويذكر فيه اسم العامل والرقم والوظيفة

-
- التأكد من أن الخصومات والزيادات في الأجور تكون موثقة؛
- ب الساعات الإضافية وأسس لاحتساب الأجر الإضافي؛
- التأكد من أي تغيير في الأجور تكون موضحة في كشوف الأجور؛
- ( ) الأجور في مصلحة المالية؛
- مراجعة إجراءات إثبات صرف الأجور في مصلحة المالية؛
- التسجيل المحاسبي للأجور؛
- ات التسجيل المحاسبي لدفع الأجور

3.2.4. النتائج والتوصيات

على نظام الرقابة الداخلية ، حيث اعتمدنا في طرحنا للأسئلة إلى مراعاة الجوانب المتعلقة بالتوظيف، إعداد الأجور، صرفها ومحاسبتها، وهذا للحكم على مدى فعالية النظام.

يتم فيما يلي تقييم نتائج المراجعة ضمن الفروع التالية:

1.3.2.4.

من خلال تحليلنا لمختلف مراحل وإجراءات نظام الرقابة الداخلية للأجور في المعهد واستمارة الأسئلة الموجهة لمختلف المصالح المعنية والاختبارات التي قمنا بها توصلنا إلى النتائج التالية:

1.1.3.2.4.

يتميز نظام الرقابة الداخلية للأجور بمجموعة من نقاط القوة نذكر منها:

- وجود رقابة وتوقيع على بطاقات الحضور للعامل من قبل المسؤول المباشر له؛
- المسار المهني للموظفين في المعهد؛
- التوثيق والترتيب الجيد لملفات الموظفين؛

- وجود فصل بين مسؤوليات إعداد بطاقات الحضور وإعداد الأجور وصرفها، حيث يقوم بهذه المهام أشخاص مستقلون عن بعضهم البعض وينتمون إلى مصالح ودوائر مستقلة عن بعضها البعض في المعهد؛
- إمكانية إضافة أسماء وهمية في قائمة الأجور، نظرا لوجود رقابة من قبل مديرية الموارد البشرية للمعهد؛
- هناك رقابة لإجراءات الدخول في تطبيقات الأجور؛
- هناك رقابة مزدوجة لصرف أجور الموظفين؛
- هناك رقابة مزدوجة لتسجيل المحاسبي للأجور؛
- هناك رقابة على مختلف مراحل الأجور من مدير الإدارة والمالية.

2.1.3.2.4.

يتميز نظام الرقابة الداخلية للأجور بمجموعة من نقاط الضعف نذكر منها:

- عدم وجود دليل كتابي يوضح المسؤوليات والمهام المختلفة للموظفين في مصلحة تسيير المستخدمين، مما يخلق مشاكل متعددة في توزيع المسؤوليات
- عدم وجود دليل كتابي لتوزيع المهام والمسؤوليات للموظفين على مستوى مصلحة الأجرة؛
- المعالجة اليدوية لدوام الموظفين ( )
- غياب الرقابة والمتابعة المفاجئة لمختلف مراحل إعداد الأجور من طرف المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)
- غياب الرقاب
- عدم مكافأة العامل حسب مردوده الفعلي، حيث يتم تحديد أجره على أساس الحضور، في حين ليس لهذا العامل أي مدلول لقياس الكفاءة والمردودية في منصبه؛
- عدم تغيير المهام للموظفين دوريا.

3.1.3.2.4.

يمكن توضيح أهم الآثار المترتبة عن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للأجور فيما يلي:

- عدم وجود دليل كتابي يوضح إجراءات والمهام المختلفة في مصلحة تسير المستخدمين ومصلحة الأجور يؤدي إلى الإهمال من طرف الموظفين وعدم القدرة لتحديد مسؤولية الإهمال؛
- عدم تغيير المهام دوريا لا يسمح اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش إن وجدت وبالتالي استمرارية تأثيرها على المعلومات المحتواة في القوائم المالية؛
- عدم مكافأة العامل حسب مردوده الفعلي يؤدي إلى تكاسل العامل؛

- المعالجة اليدوية لدوام الموظفين قد تؤدي إلى غياب موظف وقيام موظف أخر بالإمضاء عوضا عنه حتى لا يتم تسجيل غيابه.

2.3.2.4. التوصيات المقترحة

نظرا للأهمية التي يكتسبها هذا النظام، يجب التركيز على مقوماته الأساسية والعمل على معالجة نقائصه، نستعرض بعض التوصيات التي نراها ضرورية للزيادة من فعالية الرقابة على الأجور، وهي كما يلي:

- وضع دليل كتابي يحدد الوظائف والمسؤوليات للموظفين على مستوى مصلحة تسيير المستخدمين ومصلحة الأجور؛
- ضرورة تغيير مهام الموظفين بما لا يتناقض مع مديرية الإدارة والمالية قصد اكتشاف الأخطاء

- ضرورة قيام المراجع الداخلي بمراجعة إجراءات النظام للتأكد من فعاليته؛
- إدخال نظم رقابية أخرى تسمح بتحديد الكفاءة ومردودية العامل (مثل التسيير عن طريق الأهداف أي تحديد مخطط مهام لكل عامل وتزويده بمخطط يحدد الأهداف المرجى تحقيقها ثم تحديد نسبة الإنجازات لتلك الأهداف، وتخصيص نظام المكافآت حسب نسبة إنجاز تلك الأهداف)، نظرا لعدم فعالية نظام الحضور وعدم كفايته لتقييم العنصر البشري؛
- الاعتماد على الوسائل الآلية والتكنولوجيا الحديثة في إثبات حضور الموظفين، لأنها أكثر فعالية.

3.4. مراجعة نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد

تعتبر عمليات الشراء في أي مؤسسة أساس العمليات الحسابية والمالية، لذا يتوجب أن تنسجم سياسة المشتريات مع السياسات والإجراءات الإدارية والمالية الخاصة بالمؤسسة والتي يجب أن تنسجم وقوانين الجهات الرسمية ومعايير الدولة التي تحكم عمليات الشراء.

وتهدف هذه القواعد والقوانين التي تحكم عمليات الشراء إلى تنظيم إجراءات وأساليب الشراء المتعلقة بالمؤسسة، بحيث تضمن كفاءة وفعالية الطريقة التي تمت بها المشتريات، فضلا عن انخفاض التكلفة التي تتحملها الإدارة هذا من جهة، والحفاظ على أموال وأصول المؤسسة بحكم القواعد الموضوعية من جهة أخرى.

سنحاول من خلال هذا المبحث مراجعة نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، حيث خصص المطلب الأول للوصف النظري للنظام والمطلب الثاني إلى تقييم النظام والمطلب الثالث والأخير نعرج فيه النتائج والتوصي .

1.3.4. الوصف النظري لنظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد

تمثل نظام الرقابة الداخلية للمشتريات مختلف المراحل والإجراءات والأنشطة المتعلقة بالحصول على السلع والخدمات والاستثمارات و إجراءات محاسبتها وصرف قيمتها للمورد.

1.1.3.4. مدة في المعهد

يعتمد المعهد الجزائري العالي للبترول على ثلاث طرق للشراء وهي:[*]

1.1.1.3.4. طريقة الشراء المباشر (مشتريات الصندوق)

يشترط في هذه الطريقة أن يكون المبلغ الذي سيتم الشراء به 5.000 دينار جزائري.

2.1.1.3.4. طريقة الشراء بالتراضي

يشترط في هذه الطريقة أن يكون المبلغ الذي سيتم الشراء به يتراوح بين 5.000 100.000 دينار جزائري، حيث يتم الاتصال بثلاثة موردين على الأقل لتقديم فواتير شكلية للمشتريات، من أجل أساسها اختيار أفضل العروض من حيث الجودة و السعر ومدة الائتمان.

3.1.1.3.4. طريقة المناقصة العمومية

يشترط الشراء في هذه الطريقة أن يكون المبلغ الذي سيتم الشراء به 100.000 دينار جزائري، حيث تنشر المناقصة في جريدة المناقصات لقطاع الطاقة والمناجم (bulletin des appelles du secteur d’énergie) بعد موافقة المدير العام للمعهد.

---

[*] أنظر الملحق رقم: 13.

2.1.3.4. ام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد

يمكن شرح نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد الجزائري العالي للبترول على النحو التالي:

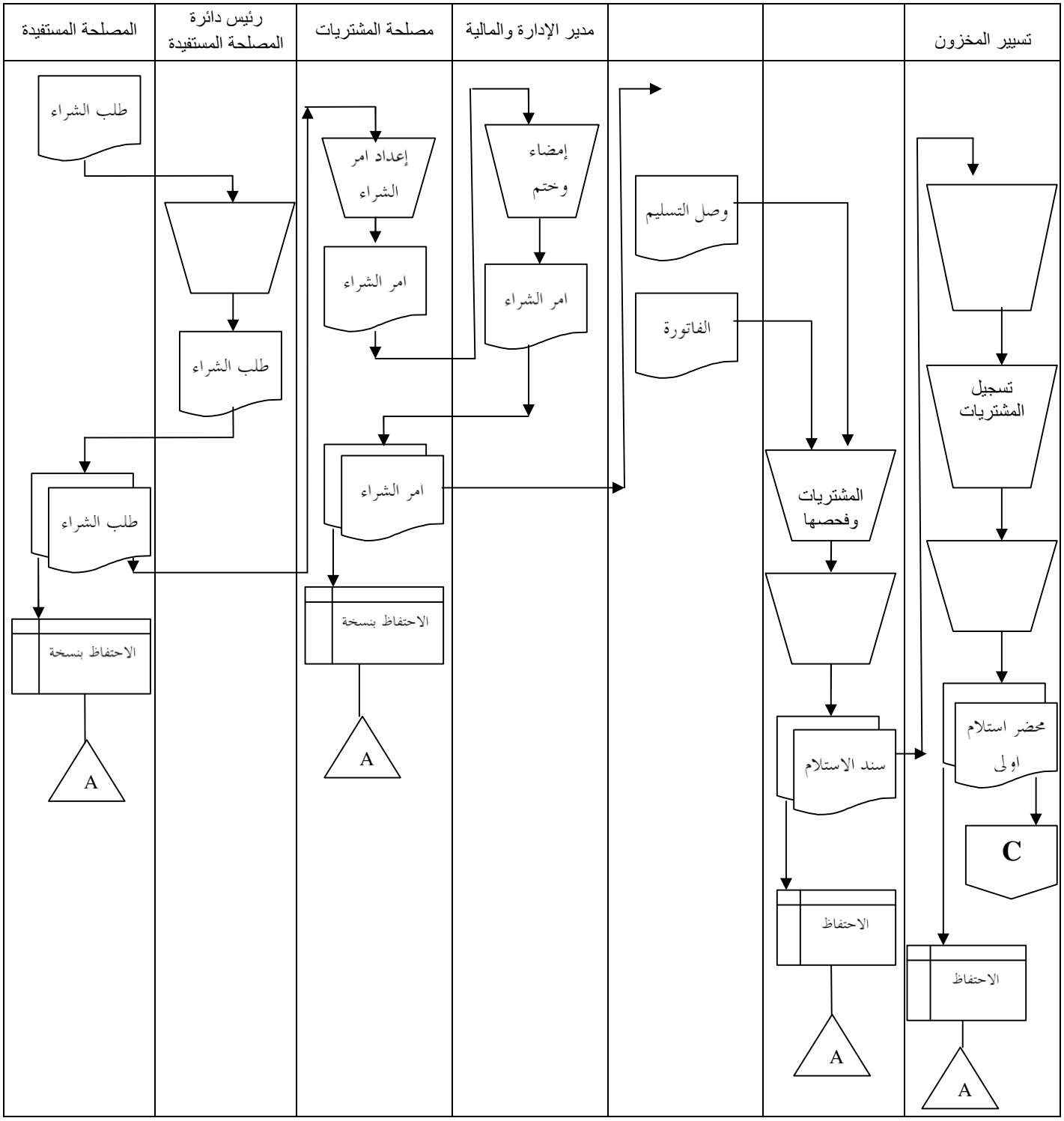
- (demande d'achat)* (المستفيدة)
قبل مسير المخزون في إطار الاستهلاك العاد وتتضمن الكمية المطلوبة ونوعها وتاريخ طلبها،
- ترسل هذه الطلبية إلى مصلحة الشراء أين يتم النظر فيها والإمضاء عليها من قبل مسؤول المصلحة، ثم ترسل إلى مدير الإدارة والمالية للتوقيع والختم عليها بهدف إعط

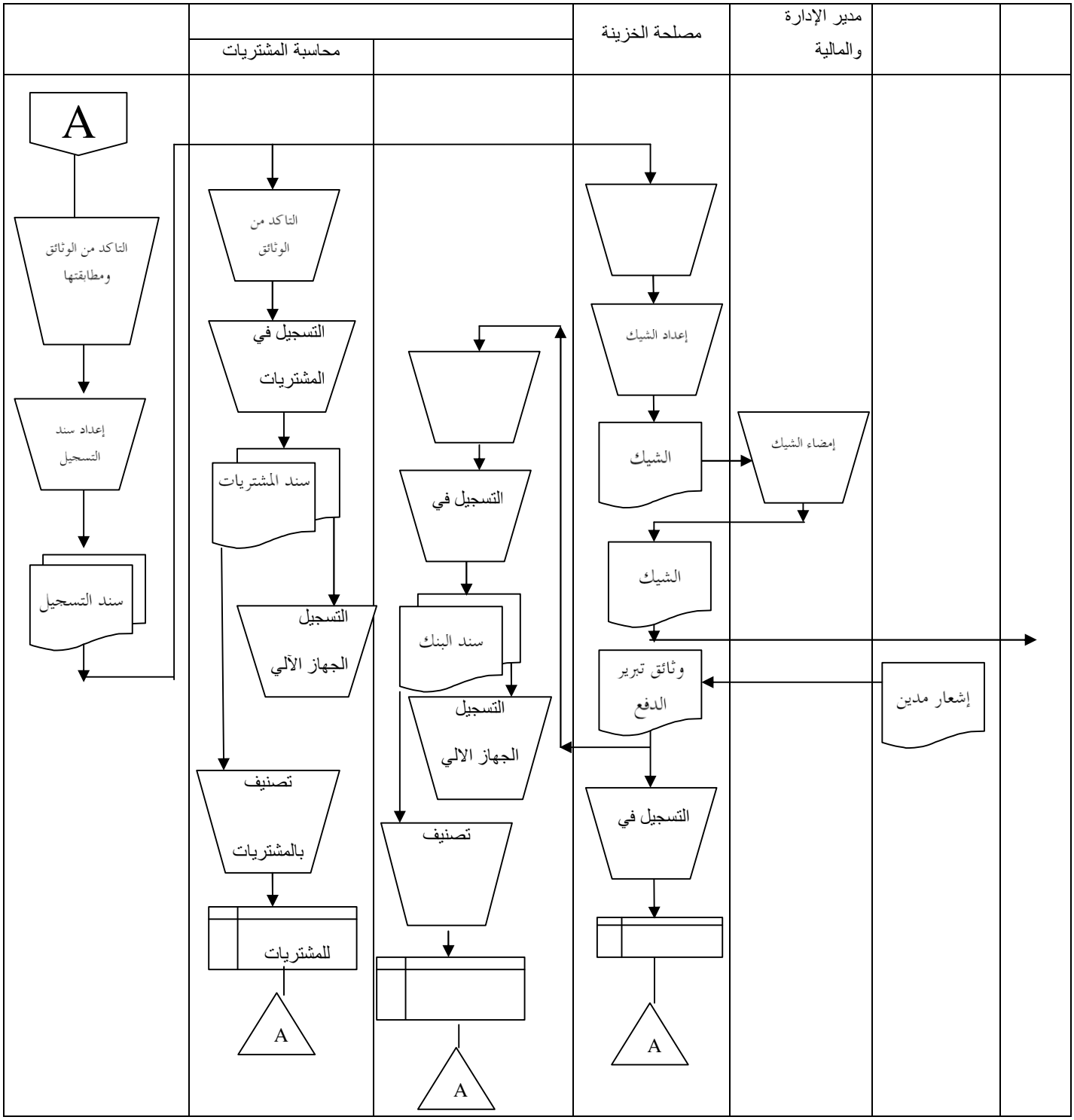
- يحضر عامل مصلحة المشتريات أمر الشراء (commande)** وترسل للمورد بهدف استلام المشتريات؛
- يستلم أمين المخزن المشتريات وفواتير الشراء من المورد ويحرر لها وصل الاستلام(fiche de réception)*** كما يحرر وصل (bon de sortie) عند تسليمها للمصلحة المستفيدة؛
- ترسل نسخة من الفاتورة ووصل الاستلام ووصل الخروج إلى مسير المخزون بهدف تسجيل المشتريات المتابعة، وتحرير محضر استلام مؤقت؛
- ترسل الفاتورة و طلب الشراء ووصل الاستلام ومحضر استلام مؤقت الخاصة بعملية الشراء إلى مصلحة المصادقة على الوثائق بهدف مطابقتها ومراجعتها، ثم يختم مسؤول المصلحة على الفاتورة و يوقع عليها، كما يقوم بإعداد سند التسجيل (fiche d'enregistrement)**** وترسل هذه الوثائق إلى دائرة المحاسبة والمالية؛
- بعد حصول مصلحة المالية قسم المدفوعات على البريد الوارد من مصلحة المصادقة، يتأكد العامل من صحة الوثائق ومدى خلوها من الأخطاء، بعد ذلك يعد عامل المصلحة شيك للمورد، وذلك بعد الإمضاء عليه من قبل رئيس دائرة المحاسبة والمالية؛
- يقوم محاسب المشتريات بالتسجيل المحاسبي لعملية الشراء في يومية المشتريات بعد حصوله على الوثائق الخاصة بعملية الشراء من مصلحة المصادقة والتأكد من مدى خلوها من الأخطاء، كما يسجل محاسب البنك محاسبيا دفع قيمة المشتريات للمورد وهذا بعد حصوله على الوثائق المتعلقة بعملية الدفع والتأكد من خلوها من الأخطاء.

---

* انظر الملحق رق : 14.
** انظر الملحق رقم: 15.
*** انظر الملحق رقم: 16.
**** انظر الملحق رقم: 17.

ويمكن توضيح مختلف مراحل وإجراءات نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد في الشكل الموالي:





15: مراحل وإجراءات نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد

2.3.4. تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد

تتمثل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في وقوف المراجع على مدى فهم وتطبيق الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالحصول على السلع والخدمات والمدفوعات النقدية.

وسنحاول تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد الجزائري العالي للبترول على ثلاثة :

1.2.3.4. المخاطر والأهداف

بعد التعرف على مختلف مراحل وإجراءات مسار عملية الشراء يقوم المراجع الداخلي بتحديد المخاطر المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمشتريات وأهداف المراجعة، والتي نوضحها فيما يلي:

1.1.2.3.4.

يؤدي عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في أي مؤسسة إلى بعض المخاطر منها:

- وجود عمليات تصريح بالشراء من قبل أشخاص غير مفوضين؛
- وجود أوامر شراء تزيد عن الحد المسموح به للشراء؛
- أرقام موردين مفقودة أو غير موجودة؛
- عمليات شراء بدون أوامر شراء؛
- فقدان معلومات تتعلق بتواريخ الاستحقاق لفواتير موردين؛
- الاختلافات بين تاريخ الحصول على البضاعة وتسجيل المشتريات؛
- تكرار فواتير الموردين.

2.1.2.3.4. الأهداف

يسعى نظام الرقابة الداخلية للمشتريات إلى تحقيق الأهداف التالية:

- كل الطلبيات تمت حسب القواعد المتعارف عليها؛
- كل السلع والخدمات المتحاصل عليها كانت موضوع الطلبية؛
- كل فواتير الشراء (....)
  تم الحصول عليها فعلا وأن تلك الفواتير نالت الموافقة ومسجلة كما يجب؛
- كل المدفوعات نالت الموافقة ومسجلة كما يجب.

.2.2.3.4

بعد التعرف على كل وظيفة ومصلحة خاصة بالمشتريات قمنا بصياغة جملة من الأسئلة التي تركز على استمارة أسئلة وقدمناها إلى موظفي المعهد بهدف تقييم النظام الرقابي للمشتريات، وقد رتبت

.

هل هناك مصلحة مختصة للمشتريات؟	X		
هل هناك دليل توزيع المهام على مستوى المصلحة ؟		X	
هل يتم الشراء على أساس طلب الشراء*	X		
هل تتم مراجعة طلبات الشراء من طرف المسؤولين؟	X		
هل إعداد طلبات الشراء موزع على أكثر من عامل؟	X		كل مصلحة في المعهد تقوم بإعداد طلبات الشراء الخاصة بها.
هل طلب الشراء إجبارية على كل المشتريات؟	X		
هل توجد أوامر الشراء**	X		
هل أمر الشراء مرقم ومؤرخ وممضي؟	X		
هل هناك رقابة على أمر ا المسؤولين؟	X		يتم الموافقة على المشتريات من طرف مدير الإدارة والمالية .
هل تخضع عملية الشراء التي تتعدى مبالغها حدا معينا إلى مناقصات ومقارنة عروض مختلف الموردين لاختيار أحسنهم؟	X		
إذا كان هذا الإجراء متبع فهل تقدم شروح في حالة عدم احترامه، عند الشراء من مورد غير الذي قدم	X		يتم مراجعة الطعون في العروض الداخلية.

* طلب الشراء: وهو طلب فيه تفاصيل البضاعة المطلوبة ويقدم من القسم أو الدائرة المستفيدة لمصلحة المشتريات.
** أمر الشراء: خطاب موجه من مصلحة المشتريات للمورد، بهدف شراء بضاعة أو الحصول على خدمات وفيه تفاصيل الطلب.

هل تتم مراجعة أمر الشراء من طرف المراجع		X	إلا في حالة مراجعة المشتريات.
هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأ والتأكد من أن تلك الأسعار ليست أغلى من أسعار		X	لا توجد رقابة عن مدى قيام مصلحة الشراء بمهامها والحصول على أحسن .
هل تحتوي مصلحة الشراء على ملف للموردين الذين تم الموافقة عليهم؟	X		للموردين الرئيسين.
هل هناك مصلحة لاستلام المشتريات؟	X		تستلم المشتريات من طرف عامل .
هل عمال مصلحة الاستلام مستقلون عن عمال مصلحة الشراء أو عن الأشخاص الذين يتخذون	X		
هل هناك مذكرة ( ) لاستلام المشتريات؟	X		
هل ( )	X		
هل تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من مذكرة الاستلام أو لها سجل دائم للإستلامات؟	X		
هل يتم مقارنة المشتريات المستلمة مع أمر الشراء فيما يخص الكمية والنوعية؟	X		
هل هناك تقرير فيما يخص المشتريات المستلمة؟	X		
هل تظهر على مذكرة الا الاستلام الجزئي للطلبية؟	X		
هل هناك متابعة للمشتريات المستلمة على عدة	X		مصلحة تسيير المخزون هي التي تقوم بمتابعة المشتريات المستلمة بالدفعات.
هل توجد إجراءات تحث الموردين على عدم التأخر في التسليم؟	X		في حالة عدم تسليم المشتريات في الوقت المحدد يتعرض المورد إلى .
هل يتم إعداد وصل الإرجاع للمشتريات المعادة	X		

للموردين؟			
هل تسلم فواتير الشراء بمجرد وصولها إلى مصلحة تسليم الرسائل إلى الأشخاص المكلفين بدفعها؟		X	تمر الفواتير بمجموعة من الإجراءات تصل إلى المكلف بدفع قيمتها.
هل هناك رقابة على فواتير الشراء ؟	X		هناك مصلحة مختصة لمراجعة والرقابة على فواتير الشراء والمصادقة عليها.
هل يتم دفع تكاليف المشتريات نقدا؟		X	يتم الدفع نقدا فقط للمشتريات التي تقل قيمتها عن 5000 دينار.
هل يتم دفع تكاليف المشتريات بواسطة شيك بنكي؟	X		
هل هناك استقلال بين الموظفين الذين يقومون بتحضير شيكات الدفع والتصريح بالشراء؟	X		
هل هناك إجراءات للتتبع المحاسبي للمشتريات؟	X		
هل هناك استقلال بين الموظفين الذين يقومون بتحضير شيكات الدفع ومحاسبة المشتريات؟	X		
هل تتم مراجعة التسجيل المحاسبي للمشتريات من قبل	X		

3.2.3.4. الاختبارات في الميدان

بهدف دعم والتأكد من الإجابات الموجودة في استمارة الأسئلة الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات قمنا ببعض الاختبارات في الميدان والمتمثلة في:

- التأكد من وجود مستندات مؤيدة لعملية الشراء مثل طلب الشراء ومستندات الاستلام؛
- توفير فواتير المشتريات ومطابقتها مع المستندات الأخرى؛
- ملاحظة الفحص الداخلي للمستندات المتعلقة بالمشتريات من خلال التأشير عليها؛
- التأكد من إجراءات إلغاء المستندات الغير سليمة؛
- عملية المحاسبة على الفواتير الشراء؛
- توفر ملف لحسابات الموردين وكيفية إدخال العمليات التي تمت مع هؤلاء الموردين؛
- إجراءات متابعة الكشوف الشهرية للموردين وحل أي مشكلات أو اعتراضات.

3.3.4. النتائج والتوصيات

سئلة والاختبارات التي قمنا بها في الميدان الإلمام بالجوانب المؤثرة على نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد، ونورد أهم النتائج المتوصل إليها وبعض التوصيات المقترحة فيما يلي:

1.3.3.4.

من خلال تحليلنا لمختلف مراحل وإجراءات نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد واستمارة الأسئلة الموجهة لمختلف المصالح المعنية والاختبارات التي قمنا بها توصلنا إلى النتائج التالية:

1.1.3.3.4.

يتميز نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد بمجموعة من نقاط القوة نذكر منها:

- هناك مصلحة مختصة (صلحة المشتريات) تتولى تلبية طلبات الشراء لمختلف مصالح المعهد، باستعمال أوامر الشراء مرقمة ترقيما مسبقا وتستعمل حسب تسلسل أرقامها، مما يسمح بالتأكد من أن الشراء ضروري لنشاط المعهد؛
- وجود تفويض بإعداد طلب الشراء من قبل جهات محددة فقط (المصلحة المستفيدة) الشراء بناءً على طلب الشراء وتعطى صلاحية ذلك لمصلحة الشراء فقط، وتعد هذه الأوامر بناءً على طلبات الشراء المقبولة ووفق سياسة المعهد، مما يسمح بالتأكد أن الكميات المشتراة وافق عليها المسؤولون
- (مصلحة تسيير المخزون) لاستلام المشتريات والتحقق من مدى مطابقتها للأوصاف المطلوبة ومن حيث الكمية ومتابعة المشتريات المستلمة بالدفعات من الموردين؛
- هناك مصلحة مستقلة تماما عن باقي الوظائف في المعهد مختصة في مراجعة و المستندات الخاصة بالمشتريات للتحقق من المواصفات والكميات والأسعار والمجاميع والمصادقة على فواتير الشراء؛
- وجود فصل بين مسؤوليات التسجيل المحاسبي للمشتريات و إعداد شيكات الدفع للموردين؛

2.1.3.3.4.

يتميز نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد بمجموعة من نقاط الضعف نذكر منها:

- عدم وجود دليل كتابي لتوزيع المهام الخاصة بمراحل الشراء للموظفين مما يصعب من عملية الرقابة الداخلية؛
- عدم وجود أشخاص مستقلين عن مصلحة الشراء للقيام بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع والخدمات والتأكد من أن تلك الأسعار ليست أغلى من أسعار السوق؛

- مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمشتريات وإعطاء أمر الدفع للمورد والتسجيل المحاسبي؛
- غياب الرقابة والمتابعة من قبل المراجع الداخلي لمختلف مراحل وإجراءات الشراء؛
- عدم قيام دائرة المراجعة الداخلية ببرمجة أي مهمة لمراجعة مصلحة المشتريات.

.3.1.3.3.4

يمكن توضيح أهم الآثار المترتبة عن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمشتريات فيما يلي:

- عدم وجود دليل كتابي يوضح الإجراءات والمهام المختلفة للموظفين في مصلحة الشراء قد يؤدي إلى الإهمال والتهاون في أداء مهامهم وعدم القدرة لتحديد الشخص المسؤول عنه؛
- عدم وجود أشخاص مستقلين عن مصلحة الشراء للقيام برقابة دورية للأسعار المدفوعة على المشتريات يؤدي إلى خطر الشراء بأسعار مرتفعة وتضخيم فواتير الشراء؛
- عدم القيام دائرة المراجعة الداخلية بمهمة مراجعة لمصلحة المشتريات يؤدي إلى عدم التأكد أن الأساليب والإجراءات المتبعة من قبل الموظفين في المصلحة للشراء تتوافق مع القواعد والقوانين التي تحكم عمليات الشراء في المعهد (الموظف لا يمكنه الحكم على نفسه).

2.3.3.4. التوصيات المقترحة

من خلال دراستنا لنظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد وتحديدنا لنقاط القو المترتبة عن نقاط الضعف، نستعرض بعض التوصيات التي نراها ضرورية للزيادة من فعالية الرقابة الداخلية للمشتريات في المعهد، وهي كما يلي:

- وضع دليل كتابي مصادق عليه من قبل المسؤول الأول يحدد الوظائف والمسؤوليات للموظفين المتعلقة بعملية الشراء، هذا الإجراء من شأنه أن يسهل عملية الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء والتهاون أو أي تلاعب من قبل الموظفين؛
- إنشاء مصلحة مكونة من أشخاص ذو خبرة بالسلع وأسواقها مستقلة عن مصلحة المشتريات يراقبون بانتظام مدى قيام هذه الأخيرة بمهمتها والحصول على أحسن الأسعار؛
- في الوظائف بين الموظف الذي يقوم بالرقابة والمصادقة على الوثائق والمستندات المتعلقة بالمشتريات والأمر بالصرف للمورد؛
- مراجعة إجراءات الشراء من قبل المراجع الداخلي من شأنه أن يزيد من فعالية الرقابة الداخلية للمشتريات.

بعد دراستنا لهذا الفصل والذي كان هدفه محاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، من خلال دراسة حالة ميدانية في إحدى المؤسسات الجزائرية و المتمثلة في " المعهد الجزائري العالي "، يمكن أن نستنتج ما يلي:

- يعتبر المعهد الجزائري العالي للبترول من أهم المعاهد الجزائرية والإفريقية المختصة في مجال الطاقة والمحروقات، فوجود رقابة داخلية فعالة به تعتبر ضرورة حتمية لحماية أصوله وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المسؤولين، وتعتبر المراجعة الداخلية أهم الأدوات الداخلية للمعهد والتي تستعمل لضمان وجود هذه الرقابة وفعاليتها، وذلك من خلال تقيمها وتحديد مدى كفايتها.
- أما بالنسبة لدراستنا لنظام الرقابة الداخلية للأجور والمشتريات، وذلك بإتباع المراحل المنهجية التي تطرقنا إليها في مراحل وإجراءات تنفيذ مهمة المراجعة في المعهد الجزائري العالي للبترول، من وصف للنظام وتقييمه من خلال ملئ استمارة الأسئلة واستعمال الطريقة المباشرة أي الاتصال المباشر مع الموظفين المنفذين والمتدخلين في مختلف مراحل وإجراءات النظام، توصلنا إلى أن النظامين يتميزان بالفعالية غير أنهما يحتويان على بعض العيوب أهمها عدم وجود دليل كتابي لوصف المهام والمسؤوليات في مصلحة تسيير المستخدمين ومصلحة الأجرة ومصلحة الشراء، عدم وجود أشخاص مستقلين عن مصلحة الشراء للقيام برقابة دورية للأسعار المدفوعة على المشتريات .

حاولنا من خلال هذا الموضوع المعنون بـ: "دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي : المعهد الجزائري العالي للبترول"، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول كيف يمكن الاستفادة من المراجعة الداخلية لتفعيل الرقابة في المؤسسة، من خلال الفصول الأربعة السابقة الذكر وبالاعتماد على الفرضيات واستخدام الأساليب والأدوات المشار إليها .

أهم النتائج

بناء على ما ورد في الدراسة السابقة تم الوصول إلى النتائج التالية:

- إن أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسات تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق وأصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة لها، يتم من خلالها فحص وتقييم كفاية الإجراءات الرقابية الأخرى والتحقق من مدى قدرتها على الحماية المادية للأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية؛
- تعتبر المراجعة الداخلية ضرورة حتمية للمؤسسات من أجل تحسين أدائها وتحقيق أهدافها مسبقا، ولكي تؤدي دورها يجب أن تكون تابعة لأعلى مستوى تنظيمي للمؤسسة، وأن يلتزم المراجع الداخلي بالمعايير المهنية والأخلاقية للمهنة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية والمحلية؛
- تطورت وظيفة المراجعة الداخلية استجابة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة، فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر ودعم الحوكمة والتي تؤدي إلى تفعيل الرقابة للمؤسسة
- يسعى المعهد الجزائري العالي للبترول مثله مثل باقي المؤسسات الجزائرية إلى بلوغ أهداف وغايات تتلاءم بما يتوفر لديه من إمكانيات وبما يحيط به من تغيرات، فيحاول أن يوفر جو رقابي يساعده على أداء أنشطته بصورة تقل فيها الانحرافات والأخطاء والأعمال غير المرغوب فيها، كما يسعى إلى تبني طرق ونماذج تسيير ورقابية حديثة تمكنه من التحكم ورقابة تسيير نشاطه وتتبع ما تم التخطيط له من أجل الوقوف على أهم الانحرافات وتحليلها وإيجاد موقف مناسب لها وكذلك تقييم ما تم إنجازه، فاعتمد على إحدى أهم أدوات الرقابة الداخلية والمتمثلة في المراجعة

الداخلية من خلال إنشاء مديرية لها والعمل باستمرار على تحديثها بما يؤهلها لأن تكون على إطلاع واسع وكامل بما يجري داخل المعهد .

اختبار الفرضيات

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصول الأربعة توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي بواسطتها يمكن اختبار صحة الفرضيات من عدمها.

الفرضية الأولى: "الرقابة الداخلية ما هي إلا مجموعة من الوسائل والإجراءات المستعملة من رف إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا"، توصلنا من خلال الدراسة النظرية للفصل الأول إلى الاتفاق مع مضمون هذه الفرضية، وقمنا بإعطاء تعريف للرقابة الداخلية على أنها "جميع السياسات والإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة العليا ( ) معنية في المؤسسة، لمساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الالتزام بالتنظيمات والمحافظة على أصولها"، وتقع مسؤولية تصميم وتحسين الرقابة الداخلية على عاتق الإدارة العليا ( ) ها في بيئة متغيرة ومليئة بالمخاطر والتحديات وضغوط قوية من جانب أطراف متعددة.

فيما يتعلق بالفرضية الثانية التي تتمثل في: "المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء، ويتوقف نجاحها على اعتماد المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها"، إذ توصلنا من خلال الدراسة النظرية للفصل الثاني الاتفاق مع الفرضية، حيث اتضح أن المراجعة الداخلية تهدف لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، من خلال خدمات التأكيد والاستشارة التي تقدمها، وتعتمد على ثلاث عناصر أساسية من خلالها تتحدد جودة أدائها وكذا درجة الاعتماد عليها وهي على النحو التالي:

- الكفاءة والعناية المهنية وتتمثل الكفاءة في امتلاك المراجع الداخلي للمؤهلات العلمية والمواصفات الشخصية التي تمكنه من أداء مهامه. أما العناية المهنية فتعني التزام المراجع الداخلي بالمعايير المهنية والأخلاقية للمهنة والسهر على تحسين خدماته، والقيام بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه.
- الاستقلالية والموضوعية، وتتمثل الاستقلالية في نوعية ارتباط المراجع الداخلي بالتنظيم الإداري للمؤسسة، ودرجة الاستقلال في أداء عمله وتحديد نطاق تدخله. أما الموضوعية فتعني عدم تحيز المراجع الداخلي عند أداء عمله وتجنب تضارب المصالح.
- ين الاعتبار لتقييم عمل المراجع وتشمل مخطط المراجعة والخطة السنوية وبرامج العمل وكذا مراقبة ورصد مراحل إنجازها، تقديم الخدمات والاستشارات.

أما فيما يخص الفرضية الثالثة والم : "اكتسبت المراجعة الداخلية تطورا كبيرا خاصة فيما يخص المعايير المهنية الخاصة بها التي كان لها تأثير على الأنشطة التي تمارسها لكي تؤدي إلى تفعيل "، اعتمدنا على أحدث تعريف للمراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) (2010) والذي ينص على أنها: " وتأكيد طبيعة استشارية يهدف قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ويساعد تحقيق أهدافها انتهاج لتقييم وتحسين فعالية المخاطر وعملية ( )"، ومن خلال ما ورد في الفصل الثالث قمنا بإثبات هذه الفرضية.

وبالنسبة للفرضية الرابعة والأخيرة المتمثلة في:" وظيفة المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبترول لا ترقى لتطبيق المبادئ والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة الداخلية"

اسة الميدانية التي قمنا بها في المعهد ننفي مضمون الفرضية، إذ تبين أن إدارة المعهد تعطي أهمية كبيرة لوظيفة المراجعة الداخلية من أجل تتبع ورقابة السير العادي لنشاطه، والوقوف على تطبيق السياسات والإجراءات المتخذة، وتقديم النصائح والإرشادات التي تساعد في تحسين أنشطته.

مهمات المراجعة الداخلية في المعهد طبقا للإجراءات المطبقة ووفقا للمعايير المهنية المعترف بها عموما (المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية "ISPPIA" الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين "IIA").

<u>التوصيات والاقتراحات</u>

يات والنتائج المتوصل إليها يمكننا اقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين أداء المراجعة الداخلية وتحسين درجة الاستفادة منها في المؤسسات الجزائرية، والتي نوردها :

- العمل على تطوير وتحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال التعديل المستمر في مقوماتها والالتزام الصارم بالإجراءات المتخذة و المعدلة وفق ما يقتضيه الواقع الجديد؛
- يجب الاهتمام بالمراجعة الداخلية في الجزائر عن طريق إنشاء منظمة مهنية تصهر على تنظيم ومتابعة آليات مزاولة المهنة مع إصدار معايير المراجعة الداخلية تتوافق والمعايير الدولية، إضافة إلى وضع ميثاق أخلاقيات المهنة التي تأخذ بعين الاعتبار بيئة الأعمال الجزائرية؛
- ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي جاءت بها المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللا والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لمعايير المراجعة الداخلية؛
- توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المراجعين الداخليين للقيام بمهامهم وتقلل من جهدهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم؛

- ضرورة التنسيق والتعاون ما بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي لزيادة فعالية عملية المراجعة و توفير الوقت والجهد الذي يبذله المراجعين؛
- يجب على المعهد الجزائري العالي للبترول أن يزيد من الطاقم البشري لمديرية المراجعة الداخلية وإنشاء مديريات فرعية للمراجعة الداخلية على مستوى مدارس المعهد، هذا من شأنه أ يسرع ويزيد من فعالية العمل من قبل المراجعين الداخليين للمعهد.

هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع والتي نقترحها بأن تكون إشكالية لمواضيع بحث :

- واقع وأفاق المراجعة المالية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية؛
- تماد حوكمة المؤسسات في تفعيل المراجعة الداخلية في الجزائر؛
- معوقات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية.

01. " "
طبعة، الإسكندرية (1993).

02. صلاح ربيعة، "المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق"، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة الجزائر، (2004).

03. ألان عجيب مصطفى هلدني و ثائر صبري محمود الغبان، " دور الرقابة الداخلية في ظل نظام "، مجلة علوم إنسانية، جامعة السليمانية، العراق، (2010) 45.

04. عبد الماجد عبد الله حسن احمد،" نحو بناء معايير مراجعة داخلية وطنية" الداخلية الأول بالسودان، قاعة الصدقة، السودان يوم 20-21 يناير(2008).

05. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة،" الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا "، الدار الجامعية، دون طبعة، مصر، (2006/2005).

06. LIONEL COLLINS et GERARD VALINE, "Audit Et Control Interne Principe Objectifs Et Pratique", édition Dalloz, Paris , (1997).

07. Mohamed Hamzaoui, "Audit Gestion des Risques d'entreprise et contrôle interne", 1er édition, Village Mondial, France, (2006).

08. خلف عبد الله الوردات،" التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية " اق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، (2006).

09. " مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية "، دار البداية، الطبعة الأولى، (2010).

10. عطا الله أحمد سويلم الحسبان،"الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات" ار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، (2009).

11. عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافيري،" الرقابة والمراجعة الداخلية "، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، (2004).

12. محمد التهامي الطواهر ومسعود صديقي،" المراجعة وتدقيق الحسابات "، ديوان الجامعية، دون طبعة، الجزائر، (2003).

13. إدريس عبد السلام إشتوي،" المراجعة معايير وإجراءات "، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، (2008).

14 .JACQUES RENARD, "Théorie Et Pratique De L'audit Interne", édition d'organisation, paris, (2005).

15 .www.acc4arab.com

16. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني،" مراجعة ومراقبة داخلية"، الإدارة العامة لتصوير وتطوير المناهج، الوحدة الثانية، مراجعة داخلية، تخصص محاسبة، المملكة العربية السعودية.

17.ELISABETH BERTIN," Audit Interne Enjeux Et Pratique A L'international", eyrolles, paris, (2007).

18. أمين السيد أحمد لطفي،" المراجعة بين النظرية والتطبيق "، الدار الجامعية، دون طبعة، الاسكندرية، (2006).

19. فتحي رزق السوافري وأخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، دون طبعة، الإسكندرية، (2002).

20. " المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية "، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، (2008/2007).

21. REDA KHELASSI," L'Audit Interne- Audit Operationnel" , Editions Houma, 2ème édition, Alger , (2007).

22. عمر سعيد وآخرون،" مبادئ الإدارة الحديثة "
(2003).

23. محمد إسماعيل بلال،" - بين النظرية والتطبيق- "، دار الجامعة الجديدة، دون طبعة، الإسكندرية، (2004).

24. محمد قاسم القيروتي،" - النظريات والعمليات والوظائف -"
والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، (2001).

25. يحي حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب،" "
(2001).

26. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي،" المراجعة وتدقيق ا -
التطبيقية-"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، (2005).

28. فتحي رزق السوفيري وأحمد عبد المالك محمد،" دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية" الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية.

29. "أساسيات علم "، دار المسيرة، الطبعة الثالثة، عمان، (2008).

30. صديقي مسعود،"دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية" الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد، 22-23 أفريل، (2003).

27.www.mouhasaba.3oloum.org

31.ROUANE ABDERRAHMANE," L'Audit Interne Dans L'entreprise : Principes - Objectif- Pratique", Mémoire de Magister , *Faculté des Sciences Economiques et des Sciences de Gestion*, Universite D' Alger, (2006).

32. "نظام الرقابة والمراجعة الداخلية في المؤسسات"، دروس غير منشورة، جامعة سعد - البليدة، (2008/2007).

33. خالد أمين عبد الله،" التدقيق والرقابة في البنوك" (1998).

34. " التدقيق والتأكيد الحديث - المشاكل والمسؤوليات- "
صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، (2009).

35. " أثر خصائص البيئة التقنية وتكنولوجيا المعلومات في مخاطر الرقابة التشغيلية - دراسة تحليلية في المصارف الأردنية -"، مجلة المنارة، جامعة أل البيت، الأردن، (2007) 13 02.

36. عبد الوهاب نصر علي وأخرون،" "، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، (2003).

37. " دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد الحديث" لتوزيع، (2009).

38. عبد الوهاب نصر علي وآخرون،" الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الالكترونية"، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، (2008).

40. عطا الله أحمد سويلم الحسبان " مدى مواكبة المدققين الداخليين لمتطلبات تكنولوجيا معلومات أنظمة الرقابة الداخلية في شركات المساهمة العامة الأردنية"، مجلة المنارة، جامعة أل البيت، (2008) 14 01.

41. جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية،" معايير التدقيق الحكومية والرقابة الداخلية" أوغاريد (2002).

42. LARRY RUSSELL, "CPA have Right to Perform IT Risk Assessment for Clients", California CPA, May (2003).

43. الدين الدهراوي وسمير " المحاسبية " الجديدة، دون طبعة، الإسكندرية، (2002).

44. داوود يوسف صبح،" دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، دار الكتب العلمية، دون طبعة، (2007).

45.André Reydel, "Contrôle des Sociétés par action", un revue de problèmes économiques, Mai (2003), Hebdomadaire n°2810.

46. " عة الداخلية - -"، دار البشير، (1990).

49.محمد بوتين،" المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، (2005).

47. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، الصادر بتاريخ 12 1988.

50.أمين السيد أحمد لطفي،" "، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، (2008).

51.www.ifaci.com

52.The Institute Of Internal Auditors," International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing", Florida,(2010).

53. محمد السيد سرايا،" أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل - - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق-"، المكتب الجامعي الحديث، دون طبعة، الإسكندرية، (2007).

54. " الرقابة والمراجعة الداخلية"، المكتب الجامعي الحديث، دون طبعة، الإسكندرية، (2007).

55. إيهاب نظمي ابراهيم،" التدقيق القائم على مخاطر الأعمال - -" العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، (2009).

56. إبراهيم نادر شعبان السواح،" النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية"،الدار الجامعية، دون طبعة، المنوفية، (2006) .

57. محمد لمين عيادي،"مساهمة المراجعة في تقييم نظام المعلومات للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، (2008).

58. أمين السيد أحمد لطفي،"التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، (2007).

59. محمد سمير الصبان،" دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية"، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية (1997).

60. "دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار- دراسة حالة مجمع صيدال-" ماجستير، علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار ثلجي، الاغوط، (2007).

61. CHRISTOPHE VILLALONGA," L'Audit Qualité Interne", Edition Dunod, Paris, (2003),

62. حسين عبيد وشحاتة السيد، " المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية،(2006 /2007).

63. عمر إبراهيم محمود الأشقر،" تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفق للمعيار الدولي رقم(610)" كرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، (2008).

64. محمد حاتم الشيشيني،" أساسيات المراجعة- - "، المكتبة العصرية، الطبعة الأولى، (2007).

65. " المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، (2005).

66. " موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية- "، الجزء الثالث، الدار الجامعية، دون طبعة الإسكندرية، (2004).

67. " المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني" لجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، (2006).

48. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 27 أفريل 1991.

68.www.theiia.org

69.www.omanac.com

70. أمين السيد احمد لطفي،" دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد"، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، (2007).

71. The Institute Of Internal Auditors, "Code of Ethics", Florida,(2009).

72. " المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار - دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوي : صيدال-" ، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، (2007) 02.

73. "موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الأول، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، (2004).

74. " إلى التدقيق والتأكيد الحديث - – أدلة ونتائج التدقيق-" دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،(2009).

75. " المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي"، الدار الجامعية للنشر، دون طبعة، (2004).

76. محمد سمير الصبان ، " سس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، (2003).

77. يوسف سعيد يوسف المدلل،"دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري- تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية-" ماجستير،الجامعة الإسلامية، غزة، (2007).

78.The Institute Of Internal Auditors, "pratical considerations regarding internal auditing expressing an opinion on internal control", Florida, (2005).

79. جربوع محمود يوسف، "مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق" (2000).

80. "المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة - قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - -" ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، (2004).

81. محمد سمير الصبان،" نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية،(2003/2002).

82. محمد عبد السلام البيومي،" " الإسكندرية، (2003).

83. مختار رحماني حكيمة، " ية في البنوك الأولية مع دراسة حالة:- الوطني للتوفير والاحتياط-"، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (2007).

84. الرفاعي إبراهيم مبارك، "تحليل العوامل المؤثرة على موقف ودور المراجع الخارجي في الرقابة
ير المالية – دراسة ميدانية على البيئة السعودية- " -
الرياض،(2008).

85. محمد مصطفى سليمان، " "، الدار الجامعية، دون
طبعة، الإسكندرية، (2006).

86. عيد بن حامد الشمري، " ي المملكة العربية السعودية الواقع ... "
: - كلية الاقتصاد،
15-16 تشرين الأول (2008).

87. شرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العر
الأول حول التدقيق الداخلى فى إطار حوكمه الشركات ، فندق شيراتون، القاهره، 24-26
(2005).

88. عدنان بن حيدر بن درويش،" "، إتحاد المصارف العربية،
(2007).

89.The Institute Of Internal Auditors, "The Lessons that Lie Beneath", Tone at the Top, Florida : February (2002).

90. " مبادئ حوكمة الشركات في سورية- -"
دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (2010) 26 .

91. الدولية " دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بمصر " القاهرة،
(2005).

92. BESSIRE D ET MEUNIER J, "Conception Du Gouvernement Des Entreprises Et Modeles D'entreprise - Une Lecture Epistemologique - Finance D'entreprise", CREFIB Economica, Paris,(2001)

93. " - المفاهيم - - تطبيقات الحوكمة
"، الدار الجامعية، دون طبعة، الاسكندرية، (2005).

94. مها محمود رمزي ريحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات- دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية- جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (2008) 24 .

95. خليل عبد اللطيف محمد، "نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة- بالتطبيق على البنوك التجارية-"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - الزقازيق، يوليه (2003) 25 .

96. الرحيلي،" - السعودية" عبد العزيز- -، السعودية، أيار (2008) 22 01.

97. محمد عبد الله المومني، "تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات- دراسة ميدانية- "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (2010) 26 .

98. جورج دانيال "تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات وتحديات الألفية الثالثة" الدار الجامعية، مصر، (2001).

99. "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات- دراسة ميدانية-" مذكرة ماجستير، جامعة المدية، (2009).

100. سمير كامل محمد عيسى، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة –مع دراسة تطبيقية-"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية: الإسكندرية، جانفي (2008) 45 .

101.www.qnpm.qov.qa

102.www. jsci.jamaa.cc

103.MADERS HENRI PIERRE, "Contrôle Interne du Risque Cibber Evaluel Organiser", edition d'organisatin, Paris, (2004).

104. OPTI-DECISION," Realisation D'une Cartographie Des Risques", Paris, (2010).

105. خالد وهيب الراوي، "إدارة المخاطر المالية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع وا (2009).

106. " - – – – "، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، (2007).

107. معيار إدارة الخطر، ترجمة الجمعية المصرية www.erma-egypt.org

108. نعيم دهمش وعفاف اسحق أبوزر، "الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا " المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية) ، يومي 27 28 أفريل (2005).

109. Price Water House coopères , Landwell et associés, " le management des risques de l'entreprise " ,édition d'organisation ,Paris, (2006).

110. "دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات "،المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر،(2005) :30.

111.www.theirm.org