

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من منظور

المعايير الدولية

-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د الطور الثالث في: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ الدكتور:

عمورة جمال

إعداد الطالب:

بوعزيز إبراهيم

السنة الجامعية: 2017 / 2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من منظور

المعايير الدولية

- دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د الطور الثالث: في العلوم التجارية

التخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب: بوعزيز إبراهيم

أمام اللجنة المشكلة من:

بن حمودة فطيمة	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	رئيسا
عمورة جمال	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
درحمون هلال	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
براق عيسى	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
رميدي عبد الوهاب	أستاذ التعليم العالي	جامعة المدينة	عضوا مناقشا
يحياوي سمير	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البويرة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2018

الإهداء

الحمد لله على عظيم فضله وكثير عطائه، والصلاة والسلام على أشرف خلقه محمد

وعلى آله وصحبه أجمعين

من دواعي الفخر والاعتزاز أن أهدي ثمرة جهد هذا العمل:

إلى الوالدين العزيزين حفظهما الله ورعاهما

إلى أفراد أسرتي وسندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

إلى كل الأقارب والأصدقاء رفقاء الدراسة من دون استثناء

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل المعرفة أساتذتي الكرام

إلى كل من ترك أثرا طيبا في حياتي

إلى كل الذين يحبوني وأحبهم في الله واحتفظ بذكراهم في قلبي

إلى كل من يقدر العلم ويسعى في طلبه

إلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

شكر وتقدير

في البداية نشكر الله عز وجل ونحمده على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل فهو أحق أن يشكر، ثم أتوجه بعميق شكري وامتناني وتقديري للأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور عمورة جمال، الذي تعلمت على يديه الكثير وقد منحني الثقة ودفعني بإرشاداته وتوجيهاته السديدة، مما كان لها الأثر الكبير في استكمال هذه الأطروحة، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجزاه الله عني كل خير.

كما أتوجه بالشكر الجزيل للجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تقويم وتثمين هذا العمل دون أن أنسى أساتذتنا الكرام أقول لهم كنتم لنا مدرسة تعلمنا منها فنونها التي أروت ظمأ عقولنا، كنتم مصدر عوننا وعزنا فجزاكم الله خيرا.

الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم واقع الممارسات المهنية للمراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من خلال تحديد درجة توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات، تم القيام بدراسة ميدانية تتضمن دراسة حالة أحد المؤسسات الإقتصادية الجزائرية (مؤسسة اسمنت حجار السود)، بالإضافة إلى إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة تعالج موضوع الدراسة وتحليل النتائج عن طريق استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS، حيث وزعت ثمانون (80) استبياناً على المراجعين الداخليين لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وتم استرجاع خمسة وسبعون (75) منها تسعة وستون (69) قابلة للاستعمال.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن ممارسة المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المتعلقة بمعايير الأداء، وجزئياً مع معايير الصفات، كما تستحوذ مهام المراجعة المالية، ومراجعة التطابق على النصيب الأكبر من المهام التأكيدية التي يتم إنجازها، يقابلها غياب كلي للخدمات الاستشارية لإدارة المؤسسة، إلا أن المراجعين الداخليين في المؤسسات الجزائرية لديهم كفاءة مهنية ومهارات مقبولة تسمح لهم بالقيام بأعمالهم على أحسن وجه.

وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة إصدار معايير مراجعة داخلية تتلاءم وبيئة الجزائر، تكون مستمدة من المعايير الدولية المنبثقة عن المعهد الأمريكي، بالإضافة إلى نشر ثقافة المراجعة الداخلية الحديثة وفق المقاربة بالأخطار بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، والعمل على ضرورة الإهتمام أكثر بتكوين الكفاءات البشرية الملائمة لإحتياجات هذه الوظيفة، من خلال تنظيم ملتقيات حول التطورات والمستجدات في المجال المتعلق بالمراجعة والحرص على توفير البيئة التنظيمية الملائمة، لأداء دورها بفعالية عالية.

الكلمات المفتاحية: معايير المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، الحوكمة.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
إهداء.....	أ
شكر وتقدير.....	ب
ملخص باللغة العربية.....	ج
فهرس المحتويات.....	د
قائمة الجداول.....	ح
قائمة الأشكال.....	ي
قائمة الملاحق.....	ك
قائمة المختصرات.....	م
مقدمة.....	17
الفصل الأول: الدعائم الأساسية للمراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية.....	35
تمهيد.....	36
المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية.....	37
المطلب الأول: تطور مفهوم المراجعة الداخلية.....	37
المطلب الثاني: أهداف وخدمات وظيفة المراجعة الداخلية.....	47
المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية.....	52
المبحث الثاني: أساسيات في المراجعة الداخلية.....	58
المطلب الأول: تقنيات وأدوات المراجعة الداخلية.....	58
المطلب الثاني: ملفات وأدلة الإثبات في عمل المراجع الداخلي.....	67
المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية ببعض الوظائف والمهن.....	75
المبحث الثالث: الإطار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (CRIPP) المنبثق عن	84
معهد المراجعين الداخليين IIA.....	
المطلب الأول: تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) ومهامه.....	85

87	المطلب الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA).....
94	المطلب الثالث: التعديلات الحديثة على الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
2017	
106	خلاصة الفصل
108	الفصل الثاني: التوجهات المعاصرة لدور وظيفة المراجعة الداخلية
109	تمهيد
110	المبحث الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
110	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول نظام الرقابة الداخلية.....
119	المطلب الثاني: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وإجراءاته.....
125	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بتنفيذ وتحسين نظام الرقابة الداخلية وفقا للمعايير الدولية.....
130	المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر المؤسسات الاقتصادية.....
130	المطلب الأول: المدخل العلمي لإدارة المخاطر.....
136	المطلب الثاني: مراحل إدارة المخاطر.....
144	المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر المؤسسات الاقتصادية.....
151	المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة المؤسسات الاقتصادية.....
151	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات.....
157	المطلب الثاني: مبادئ ومحددات حوكمة المؤسسات.....
165	المطلب الثالث: المراجعة الداخلية كأحد الآليات لإرساء نظام حوكمة فعال بالمؤسسات الاقتصادية.....
173	خلاصة الفصل
175	الفصل الثالث: اتجاهات التطور في تصميم وظيفة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية
176	تمهيد
177	المبحث الأول: آليات هيكلية وتصميم إدارة وظيفة المراجعة الداخلية.....
177	المطلب الأول: علاقة استقلالية المراجعة الداخلية بمكانتها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة...

189	المطلب الثاني: تنظيم العمل بإدارة المراجعة الداخلية.....
196	المطلب الثالث : نطاق ومسؤوليات موظفي قسم المراجعة الداخلية.....
203	المبحث الثاني: تسيير وظيفة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية.....
203	المطلب الأول: تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية.....
209	المطلب الثاني: الرقابة على جودة المراجعة الداخلية وعمليات التنسيق المتبعة.....
215	المبحث الثالث: الضوابط المنهجية لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية.....
215	المطلب الأول: مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة.....
222	المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة.....
227	المطلب الثالث: مرحلة إعداد التقرير النهائي ومتابعة تنفيذه.....
234	خلاصة الفصل.....
236	الفصل الرابع: دراسة حالة واقع المراجعة الداخلية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....
237	تمهيد.....
239	المبحث الأول: دراسة ميدانية لواقع المراجعة الداخلية بمؤسسة اسمنت حجار السود.....
240	المطلب الأول: تقديم مؤسسة صناعة الاسمنت حجار السود.....
250	المطلب الثاني: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بمؤسسة اسمنت حجار السود.....
252	المطلب الثالث: منهجية المراجعة الداخلية المتبعة في مؤسسة اسمنت حجار السود.....
256	المبحث الثاني: مهمة مراجعة داخلية لوظيفة التموين وتسيير المخزونات في مؤسسة اسمنت حجار السود.....
256	المطلب الأول: مرحلة التحضير لمهمة مراجعة وظيفة التموين وتسيير المخزونات بمؤسسة SCHS.....
266	المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ مهمة مراجعة وظيفة التموين وتسيير المخزونات بمؤسسة SCHS.....
276	المطلب الثالث: مرحلة ختم المهمة وكتابة التقرير النهائي.....
280	المبحث الثالث: دراسة استبيان لواقع المراجعة الداخلية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....

280	المطلب الأول: طريقة وإجراءات الدراسة الاستبائية.....
283	المطلب الثاني: منهجية وهدف الدراسة.....
287	المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان.....
289	المبحث الرابع: معالجة وتحليل مخرجات الدراسة الاستبائية.....
289	المطلب الأول: تقديم وعرض خصائص عينة الدراسة.....
292	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي.....
309	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.....
315	خلاصة الفصل.....
317	خاتمة.....
329	قائمة المراجع.....
344	الملاحق.....
	ملخص باللغة الأجنبية.....

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	تطور طبيعة المراجعة الداخلية	40
2-1	شبكة تحليل المهام لإجراء دفع فواتير الموردين	62
3-1	ملفات المراجعة الداخلية	69
4-1	أوجه الاختلاف بين مراجع داخلي والمراجع الخارجي	76
5-1	أوجه الاختلاف بين وظيفتي المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير	82
6-1	لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية معايير الصفات	89
7-1	لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية لمعايير الأداء	92
8-1	تعديلات معايير الصفات وفقا لطبعة 2017	100
9-1	تعديلات معايير الأداء وفقا لطبعة 2017	102
1-2	مصفوفة المخاطر الثلاثية	141
2-2	المبادئ الأساسية لتدخل نشاط المراجعة الداخلية	147
1-3	نموذج لجدول المخاطر خاص بعملية استلام المشتريات	221
1-4	برنامج المراجعة الداخلية بمؤسسة اسمنت حجار السود	266
2-4	أسئلة نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بنظام المشتريات وتسيير المخزونات	274
3-4	عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة	282
4-4	إحصائيات خاصة باستثمارات الدراسة	283
5-4	مقياس ليكارت الثلاثي	284
6-4	نتائج اختبار ثبات الاستبيان (معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach)	288
7-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	289
8-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	290
9-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	291
10-4	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	291

292	تحليل آراء أفراد العينة حول تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية	11-4
293	نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار السلطة والمسئولية	12-4
295	نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمعيار الاستقلالية و الموضوعية	13-4
297	نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار الكفاءة والعناية المهنية	14-4
298	نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار توكيد الجودة	15-4
300	نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمعيار إدارة أنشطة المراجعة الداخلية	16-4
301	نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار طبيعة العمل	17-4
303	نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار التخطيط للقيام بالمهمة	18-4
304	نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار أداء المهمة	19-4
306	نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار توصيل النتائج.	20-4
308	نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار متابعة تنفيذ التوصيات	21-4
309	اختبار التوزيع الطبيعي	22-4
311	نتائج اختبار T لتطبيق معايير الصفات	23-4
312	نتائج اختبار T لتطبيق معايير الأداء	24-4
313	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية	25-4

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	رموز خرائط التدفق	64
2-1	مخطط اشكاوى لسبب تأخر دفع فواتير الموردين	66
3-1	نموذج ورقة إظهار وتحليل المشكل.	67
4-1	الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية طبعة 2017	98
1-2	مقومات نظام الرقابة الداخلية	123
2-2	المخاطر المرتبطة بالمؤسسات الاقتصادية حسب مصدرها	134
3-2	منهج إدارة المخاطر	137
4-2	المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات	163
5-2	ركائز حوكمة المؤسسات	165
1-3	تعبئة وظيفة المراجعة الداخلية للإدارة العليا	179
2-3	تعبئة وظيفة المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة	180
3-3	موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة	182
4-3	المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية	184
5-3	نموذج المراجعة الداخلية المركزية	187
6-3	نموذج المراجعة الداخلية اللامركزية	188
7-3	منهجية المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية	233
1-4	تطور حجم الإنتاج ورقم الأعمال لمؤسسة حجار السود في الفترة الممتدة ما بين 2006-2012	243
2-4	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت حجار السود SCHS	244
3-4	نموذج للأمر بالمهمة لمراجعة نظام المشتريات وتسيير المخزونات بمؤسسة SCHS	257
4-4	خريطة تدفق المعلومات لإجراءات الرقابة الداخلية لنظام المشتريات بمؤسسة اسمنت حجار السود	262
5-4	خريطة تدفق توضح إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بنشاط تسيير المخزونات.	264
6-4	نموذج بيان اجتماع الافتتاح.	267

قائمة الملاحق

الرقم	الملحق	الصفحة
01	شهادة مطابقة الجودة (ISO 9001)	345
02	الهيكل التنظيمي لمؤسسة اسمنت حجار السود	346
03	تقرير المراجعة الداخلية لمؤسسة اسمنت حجار السود	347
04	برنامج المراجعة الداخلية بمؤسسة اسمنت حجار السود	351
05	دليل إجراءات الشراء المتبعة بمؤسسة اسمنت حجار السود	353
06	الهيكل التنظيمي لمديرية التموين بمؤسسة اسمنت حجار السود	354
07	جدول فصل المهام والوظائف بمديرية التموين لمؤسسة اسمنت حجار السود	355
08	ورقة عرض وتحليل المشكل (fiche d'observation)	356
1-9	طلب شراء قطع الغيار من نوع (Roulmou)	357
2-9	فاتورة شراء قطع الغيار من نوع (Roulmou)	358
3-9	وصل الاستلام لقطع الغيار من نوع (Roulmou)	359
4-9	إشعار بالتسوية لفاتورة شراء قطع الغيار من نوع (Roulmou)	360
5-9	شيك بنكي لتسديد فاتورة شراء قطع الغيار من نوع (Roulmou)	361
10	جدول الاستهلاكات للمخزونات	362
1-11	محضر طلب شراء التثبيت (محركات آلة)	363
2-11	فاتورة شراء التثبيت لمحركات الآلة	364
3-11	محضر استلام أولي للتثبيت (محركات الآلة)	365
4-11	إشعار بالتسوية لفاتورة شراء التثبيت (محركات الآلة)	366
5-11	شيك بنكي لتسديد فاتورة شراء التثبيت (محركات الآلة)	367
6-11	محضر نهائي لبداية تشغيل التثبيت ودفع قيمة الضمان المتبقية	368
1-12	طلب تقديم خدمة صيانة لمصلحة مؤسسة اسمنت حجار السود	369

370	فاتورة تسليم خدمة الصيانة لمؤسسة اسمنت حجار السود	2-12
371	محضر أولي تسليم نهاية الأشغال لخدمة الصيانة	3-12
372	إشعار بالتسوية المورد	4-12
373	محضر نهائي لانتهاؤ الأشغال لخدمة الصيانة وتسديد بشيك بنكي للمورد	5-12
374	نموذج الاستبيان باللغة العربية	13
378	نموذج الاستبيان باللغة الفرنسية	14
382	مخرجات المعالجة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS	15

قائمة المختصرات

الاختصار	المصطلح باللغة اللاتينية	المصطلح باللغة العربية
IIA	Institute Of Internal Auditours.	المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين
ISPPIA	International Standards for Professional Practice of Internal auditing.	المعايير الدولية لممارسة المراجعة الداخلية
CRIPP	Cadre de référence interne nationale pratique d'audit interne.	الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
CIA	Certifide Internal Auditor.	شهادة المراجع الداخلي المعتمد
IFACI	Institut français des Auditeurs et Contrôleurs Internes.	المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants.	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
OECD	Organization for Economic co-operation and development	منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي
COSO	Committee of Sponsoring Organisations.	لجنة حماية المنظمات
DPAI	Diplôme professionnel de l'audit interne.	شهادة مهنية في المراجعة الداخلية
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Algériens	الجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين
IASB	Internal Auditing Standards Board.	مجلس معايير معهد المراجعين الداخليين.
IRM	Institute Of Risk Management.	معهد إدارة المخاطر
GICA	Groupe Industriel Des Ciments D'algerie	المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر
SCHS	Société des Ciments de Hadjar Soud	مؤسسة أسمنت حجار السود

مقدمة

تمهيد

لقد أبرزت الفضائح المالية ودعاوى الاحتيال المالي والإداري التي حدثت في السنوات الأخيرة، في أعقاب الانهيارات الإقتصادية والأزمات المالية، وانهيار كبريات المؤسسات العالمية، خصوصا المؤسسات الأمريكية، ضعف أنظمة وإجراءات الرقابة الداخلية في العديد من هذه المؤسسات، مما حدى بالمؤسسات المهنية والهيئات الرقابية إلى إعادة النظر في إجراءات الرقابة لدى العديد من تلك المؤسسات سواء المالية أو منظمات الأعمال، وعليه وجب التفكير في بحث آليات رقابية جديدة وتجديد الآليات السابقة. ففي ظل هذه التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات التي تحيط بالمؤسسات، مع ارتفاع ضغوط المنافسة عليها محليا ودوليا، زادت حاجة المؤسسات إلى اعتماد وظيفة المراجعة الداخلية كأداة رقابية تضمن قدرتها على مواكبة الخطى المتسارعة والزخم الهائل من المتغيرات التي يموج فيها العالم.

من هذا المنطلق وبالرغم من كون المراجعة الداخلية حديثة النشأة، إلا أنها عرفت في فترة الخمسينات من القرن الماضي تطورا سريعا في مفهومها، وأهدافها ونطاق عملها، نظرا للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال بشكل عام، ومجالات الفكر المحاسبي والمراجعة بشكل خاص، بحيث لم تعد تلك الوظيفة التي تهتم بالجانب المحاسبي والمالي فقط، بل أصبحت شاملة لجميع أنشطة ووظائف المؤسسات بشتى أنواعها وأحجامها.

ونظرا لأهمية وظيفة المراجعة الداخلية لكافة المؤسسات على اختلاف بيئتها وأهدافها وطبيعة أنشطتها، فقد أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) معايير دولية للمراجعة الداخلية نالت القبول على المستوى الدولي، وشاع تطبيقها وفعاليتها في العديد من الدول ذات باع في هذا المجال، بحيث أصبحت بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على جودة المراجعة الداخلية، نظرا لما توفره

من إرشادات وتوجيهات لنشاط المراجعين الداخليين، وتوضيح كيفية قيامهم بالوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما يضمن تحقيق هذه الوظيفة لأهدافها.

وكغيرها من المؤسسات الإقتصادية في دول العالم، فقد مرت المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، هي الأخرى بمجموعة من التغيرات الهيكلية التي جاءت تلبية لمتطلبات إصلاح الاقتصاد الوطني، إلا أنها وجدت نفسها أمام مجموعة من التحديات فرضتها التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحالية. وتجاوبا مع هذه التغيرات الحديثة، فقد بادرت الكثير من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية ضمن بنيتها التنظيمية، بهدف تطوير نظام الرقابة الداخلية، واستعمالها كأداة لإضافة قيمة للمؤسسة.

إلا أن استفادة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية من مزايا وجود وظيفة المراجعة الداخلية بها لن يتأتى، إلا إذا كانت هذه الوظيفة ذات فعالية في أداء مهامها، من هنا برزت الحاجة إلى التعرف على مدى توافق ممارستها المهنية مع معايير المراجعة الداخلية الدولية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، كأداة لتقييم واقع فعاليتها، في ظل عدم وجود تشريعات وقوانين أو إطار مرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية متعلق بالبيئة الجزائرية.

1- الإشكالية الرئيسية:

ما هو واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وما مدى انسجام أدائها مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي IIA ؟

2- الأسئلة الفرعية:

- هل تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية ضرورة حتمية لا يمكن الاستغناء عنها لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟
- هل تساهم الأدوار المعاصرة للمراجعة الداخلية في ظل بيئة الأعمال الحالية من حيث الطرح ومن حيث الممارسة إلى إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية ؟
- هل تساهم هيكلية وظيفة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية إلى تحقيق كفاءتها وفعاليتها بما يؤدي إلى التوازن الأدائي للمؤسسة الاقتصادية ؟
- هل تطبق وظائف المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية على وجه العموم ومؤسسة اسمنت حجار السود على وجه الخصوص بما ينسجم ومعايير المراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين IIA طبعة 2017، المتعلقة بمعايير الصفات ومعايير الأداء ؟

3- فرضيات الدراسة:

- وظيفة المراجعة الداخلية هي ضرورة حتمية لجميع المؤسسات الاقتصادية بشتى أنواعها.
- تساهم التعديلات الحديثة على توجهات وأهداف وظيفة المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحالية.
- تساهم توفر الشروط والمقومات الأساسية للمراجعة الداخلية من حيث الهيكلية والتصميم وفقا للمعايير الدولية إلى تحقيق كفاءتها وفعاليتها بما يؤدي إلى التوازن الأدائي للمؤسسة الاقتصادية.
- تطبق وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية على وجه العموم ومؤسسة اسمنت حجار السود على وجه الخصوص بما ينسجم ومعايير المراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين IIA طبعة 2017، المتعلقة بمعايير الصفات.

- لا تطبق وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية على وجه العموم ومؤسسة اسمنت حجار السود على وجه الخصوص بما ينسجم ومعايير المراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين IIA طبعة 2017، المتعلقة بمعايير الأداء.

4-أهداف الدراسة:

- نحاول من خلال هذه الدراسة الوصول إلى مجموعة من الأهداف، أهمها:
- إبراز أهم التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية من حيث مفهومها، أهدافها، مجالاتها وما تقدمه من خدمات للمؤسسة؛
 - التعرف على التوجهات المعاصرة لأدوار المراجعة الداخلية وعلاقتها بإضافة قيمة للمؤسسة؛
 - الاطلاع على معايير المراجعة الداخلية الدولية المنبثقة عن المعهد الأمريكي وفقا لأحدث التعديلات وإبراز أهميتها في تحقيق جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية؛
 - تشخيص واقع المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال الوقوف على أهدافها وبيئتها التنظيمية وتطبيقاتها الفعلية ومقارنتها بمعايير المراجعة الداخلية الدولية؛
 - عرض وإبراز أهم الشروط والمتطلبات لتصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وفقا لمعايير ممارستها المهنية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين؛
 - تسليط الضوء على جوانب النقص في الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وحصر مختلف الصعوبات التي تعرقل تطبيقها الكامل والصحيح لمعايير المراجعة الداخلية الدولية، ثم تقديم الاقتراحات لتفعيل دورها أكثر وتعظيم مساهمتها في العملية الإدارية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

5- أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الاعتبارات الآتية:

- محاولة التقريب بين واقع وظيفة المراجعة الداخلية في الجزائر وبين نظيراتها في الدول الأخرى؛
- افتقار المؤسسات الإقتصادية الجزائرية إلى إطار مرجعي أو قوانين تشريعية للممارسة المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية رغم الانتشار الواسع لها خاصة في المؤسسات الكبيرة.
- تبيان التوجهات الحديثة في النظر في "عالم المخاطر" واستخدام هذا المجال أساسا لتحديد مجالات المراجعة الداخلية التي يجب التركيز عليها في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحالية؛

- الارتباك في المفاهيم المرتبطة بهذه الوظيفة في المؤسسات الإقتصادية، مثل أدوارها في إدارة المخاطر، الحوكمة، المراجعة الاستراتيجية، وكيفية تحقيق القيمة المضافة للمؤسسات؛

6- أهمية الموضوع:

تبرز أهمية الموضوع في النقاط التالية:

- التعرف على معايير المراجعة الداخلية الدولية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين وفق أحدث التعديلات (طبعة 2017)، وإبراز أهميتها في تحقيق فعاليتها لوظيفة المراجعة الداخلية؛
- الحاجة الملحة للمؤسسة الجزائرية إلى محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة وضمان لها الاستمرار والنمو في ظل بيئة متغيرة.
- حاجة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية إلى التطبيق المشروع والفعال لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة، من أجل تحقيق أهدافها المنشودة، والتكيف مع ما يحصل من تطورات.

7- منهج الدراسة:

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام منهاج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، وباعتبار أن إشكالية البحث مستمدة من واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فقد اعتمدنا على المنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية، وعلى المنهج الوصفي التحليلي في استعراضنا لبقية الفصول النظرية والدراسة التطبيقية، وذلك بالرجوع إلى مختلف الأدبيات والمساهمات في مجال المراجعة الداخلية.

وقد اعتمدنا على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، والاستفادة من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية للتحليل لما يتميز به من السهولة والشمولية، بالإضافة إلى الاستعانة بالمقابلة الشخصية مع بعض مديري المراجعة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية وبعض المراجعين لاستقصاء مدى توافق ممارسات وظيفة المراجعة الداخلية مع المعايير الدولية المنبثقة عن المعهد الأمريكي.

ومن أجل تشخيص الواقع التطبيقي للمراجعة الداخلية في مؤسسة إسمنت حجار السود وفقا للمعايير الدولية بصفة خاصة، فقد اعتمدنا على المقابلة مع مدير المراجعة الداخلية ومتابعة عمل المراجعين بقسمهم، وكذا الاستعانة بمجموعة من الملفات والتقارير والوثائق الداخلية للمؤسسة كأدوات بحث.

ومن بين أدوات البحث المستعملة كذلك، المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والبحوث المتناولة لموضوع الدراسة.

8- حدود الدراسة:

حتى تتم معالجة الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة، تم تحديد الإطار العام وحدود البحث كما يلي:

8-1- الحدود المكانية:

اختصر المجال المكاني الذي تم اختياره للقيام بالدراسة الميدانية على مؤسسة اسمنت حجار السود بولاية سكيكدة، كما تم اختيار عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تنشط في قطاعات مختلفة وتتواجد بمناطق مختلفة من القطر الجزائري، من خلال إسقاط الجانب النظري للدراسة على واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، التي اعتمدت هيكلية للمراجعة الداخلية في بنيتها التنظيمية.

8-2- الحدود الزمنية:

تتمثل الحدود الزمنية فيما يلي:

-ارتبطت الدراسة الميدانية بمؤسسة اسمنت حجار السود لتشخيص وتقييم واقع المراجعة الداخلية من بداية ماي 2017 إلى غاية نوفمبر 2017.

-ارتبطت الدراسة الاستبائية بمجال زمني، حيث امتد توزيع الاستبيان مع تحكيمه من بداية افريل 2017م إلى نهاية سبتمبر 2017 م.

9- صعوبات الدراسة:

تتمثل صعوبة الدراسة فيما يلي:

- صعوبة توزيع الاستبيانات على عدد أكبر من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بسبب تباعدها؛
-حساسية موضوع الدراسة للكثير من مدراء هذه المؤسسات، وقد رفض بعضهم الموافقة على توزيع الاستبيانات على المراجعين الداخليين، رغم وضوح أهداف الدراسة.

10- الدراسات السابقة:

تم القيام بمسح الدراسات السابقة حول موضوع البحث لتكوين إطار مفاهيمي يتم الاستناد إليه في الدراسة الحالية، ومن بين هذه الدراسات:

10-1. الدراسات السابقة باللغة العربية:

- دراسة محمد ياسين الرحاحلة، مقال بعنوان " فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الدولية"، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 1، العدد 1، الجامعة الأردنية، عمان، 2005.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية أداء أجهزة المراجعة الداخلية في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية، وذلك من خلال التعرف على مدى التزام تلك الأجهزة بالمعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) في عملها، وتقديم التوصيات لرفع فاعليتها. وقد توصلت الدراسة إلى أن الجامعات الأردنية تلتزم بمعايير المراجعة الداخلية، كما أن العوامل المتعلقة بالمراجعين ليس لها تأثير على فاعلية أداء أجهزة المراجعة الداخلية، وقد أوصت الدراسة بضرورة تبادل الخبرة والمعرفة بين الجامعات في مجال المراجعة الداخلية.

- دراسة أحمد نقاز بعنوان " دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، دراسة حالة مجمع صيدال"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الداخلية في العملية الإدارية ودرجة الاستفادة منها، خصوصاً في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف أصنافها (إستراتيجية، تكتيكية وتنفيذية). وقد توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن متخذي القرارات مهما كانت مستوياتهم الإدارية، فإنهم في حاجة

إلى الاعتماد على معلومات ذات نوعية، الأمر الذي يجعل المراجعة الداخلية كأداة مساعدة في توفير المعلومات وضمان نوعيتها، وبالتالي دعم وتفعيل القرارات المتخذة في المؤسسة. ولهذا قام مجمع صيدال باعتماد وظيفة المراجعة الداخلية التي لعبت دوراً كبيراً في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها في المجمع، الأمر الذي جعله يحقق نتائج إيجابية متلاحقة، وقد أوصى الباحث بمعالجة النقائص الملاحظة، منها ضعف الموارد المادية والبشرية والتقنية المتاحة لهذه الوظيفة.

- دراسة أحمد مخلوف، بعنوان "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، دراسة حالة البنوك التجارية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي 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 تقييماً لمدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، والتخصص العلمي للمدققين الداخليين، عدد العاملين في التدقيق الداخلي، عدد سنوات الخبرة المصرفية للعاملين في التدقيق الداخلي، عدد فروع البنك. وقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، والتخصص العلمي للمدققين الداخليين، عدد العاملين في التدقيق الداخلي، عدد سنوات الخبرة المصرفية للعاملين في التدقيق الداخلي، عدد فروع البنك.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية في البنوك

التجارية الأردنية، من أهمها ضرورة قيام البنك المركزي الأردني بالتعاون مع ذوي الاختصاص بوضع تشريعات وقوانين تضمن إيجاد معايير محلية للمراجعة الداخلية، مسترشدين بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها، ومعايير المراجعة الداخلية الأمريكية، وإلزام البنوك التجارية الأردنية بتطبيقها.

- دراسة عمر علي عبد الصمد، بعنوان " دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2008-2009. هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر، وقد خلصت الدراسة إلى أن عمل المراجعة يركز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها يتحدد تأثيرها على حوكمة المؤسسات وهي : أهلية المراجع الداخلي، استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، جودة أداء عمل المراجع الداخلي. كما توصلت إلى أن هناك ثلاثة مجالات أساسية والتي على أساسها يكون دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، وهي تقييم الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر والتفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات.

10-2. الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

- دراسة Chekroun Meriem (2013-2014) بعنوان :

"le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne :cas d'une échantillon d'entreprises algériennes",thèse de doctorat LMD, faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des sciences de gestion, université Tlemcen, Algérie,2014.

هدف هذا البحث إلى دراسة ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العمومية الجزائرية في العينة المدروسة تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى الكشف

عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها تمثلت فيما يلي:

-إن تحقيق الأهداف المراد الوصول لها من طرف المؤسسة يتطلب تسيير ومراقبة جيدين لنشاطها من خلال تطبيق نظام رقابة داخلية كفاء وفعال.

-زيادة حجم المؤسسات واستخدامها لتكنولوجيا معلومات حديثة، أدى بظهور مخاطر جديدة قد تجعل من نظام الرقابة الداخلية المطبق غير قادر لمواجهة هذه المخاطر، لذا كان ضرورة لوجود وظيفة تعمل على صيانة وتحسين أداء هذا النظام، ألا وهي المراجعة الداخلية.

- حتى تستطيع المؤسسات العامة الجزائرية التكيف مع الركب الحضاري العالمي، وجب عليها إجراء العديد من الإصلاحات لتعزيز القدرة التنافسية، ومن بينها إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية قادرة على التحكم في نظام الرقابة الداخلية لجعله كفاء وفعال، خصوصا في بيئة تتسم بعدم الثبات والتغير السريع، وتساعد على أخذ الحكم الرشيد وفي الوقت المناسب.

- ضرورة منح المراجعة الداخلية مجالا أوسع، لأنه لم يعد مقتصر على تقييم نظام الرقابة الداخلية، بل أصبح كذلك آلية تساعد المؤسسة على إضافة قيمة لها من خلال تقييم وتحسين إدارة المخاطر والحوكمة.

- دراسة Kinney and William بعنوان:

" Auditing risk assessment and management processes "Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, on site of IIA: www.theiia.org.

كان الهدف الأساسي لهذا البحث هو إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم إدارة مخاطر المؤسسة، وفق مقارنة جديدة وهي المقاربة بالأخطار، وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود ثلاثة أنواع من المخاطر التي تواجهها المؤسسة، ألا وهي مخاطر البيئة الخارجية، مخاطر العمليات، مخاطر

المعلومات، كما توجد سبع مكونات لإدارة المخاطر، تشمل البيئة، تحديد الأحداث، تقييم المخاطر، الاستجابات نحو المخاطر، أنشطة الرقابة، الإتصال والمعلومات، والمتابعة. ويمكن لنشاط المراجعة الداخلية تقديم خدمات مفيدة لتحسين وتطوير سيرورة إدارة المخاطر.

- دراسة Burnaby et al ، بعنوان:

" Usage of internal auditing Standards by companies in the United States and select European countries ", Managerial Auditing Journal, Vol.24, N09, 2009.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد درجة توافق ممارسات المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية، بلجيكا، إيطاليا، هولندا، المملكة المتحدة و إيرلندا، مع معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، ومن ثم تحديد الفروق في الالتزام بهذه المعايير بين هذه البلدان، التي توجد بها فروع لهذا المعهد. أظهرت الدراسة وجود فروق جوهرية في الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية بين البلدان المذكورة، وأن هناك مستويات ذات معنوية للاختلاف في الإجابات الخاصة بكل بلد. وبالنسبة للمعيار رقم 1300 المتعلق ببرنامج الجودة، والمعيار رقم 2600 المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر، فقد أظهرت النتائج مستويات مرتفعة لعدم توافق الممارسات مع متطلبات هذين المعيارين. وانطلاقاً من أهمية المراجعة الداخلية كآلية من آليات حوكمة الشركات ودوره في إضافة قيمة للمؤسسة، فقد أوصت الدراسة بضرورة إعداد و تطوير خطة لمعالجة حالات عدم التوافق مع معايير المراجعة الداخلية الدولية مع مراعاة خصائص كل بلد.

- دراسة Abd elhak Ziani بعنوان:

"Le rôle de l'audit interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise" cas Entreprises Algériennes ",Thèse de doctorat en Sciences Economiques, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université, Tlemcen, Algérie, 2013/2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة المؤسسات الجزائرية، وهذا من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وقدرته على تسيير المخاطر والتحكم بها مع الحد من عدم تماثل المعلومات، بالإضافة إلى ضمان حماية حقوق أصحاب المصالح، ومن أهم النتائج المتوصل لها تمثلت فيما يلي:

- للمراجعة الداخلية دورا جديد تمثل في تقييم وتحسين إدارة المخاطر، وذلك من خلال رصد المخاطر، سواء الداخلية أو الخارجية، التي يمكن أن تؤثر على نشاط المؤسسة؛
- تعتبر المراجعة الداخلية آلية من آليات تطبيق الحوكمة في المؤسسات الجزائرية؛
- معظم المؤسسات الجزائرية لا تراعي أهمية حصول مراجعيها على التأهيل العلمي المطلوب، بالإضافة إلى نقص تدريبهم بشكل لا يساعدهم من مواكبة التغيرات الحاصلة في وظيفة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر؛

11- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة نجد أن البعض منها ركزت على مفهوم الرقابة الداخلية، ودور المراجعة الداخلية في تقييمها كإحدى وظائفه، دون ربط واضح لعملية التقييم بإدارة المخاطر التي تواجهها المؤسسة، بينما ركزت بعض الدراسات على إحدى الدورين الحديثين للمراجعة الداخلية، ألا وهي تقييم إدارة المخاطر وعملية الحوكمة، دون ربط واضح بين هذه الوظائف الثلاثة، رغم الارتباط الوثيق - عمليا -، أما بالنسبة للدراسات التي تناولت تقييم المراجعة الداخلية من منظور

المعايير الدولية، فنجد البعض منها مقبولة في ظروف سابقة، وهي اليوم غير كافية، ومن هنا ما يميز هذه الدراسة أنها:

- دراسة تعتمد المدخل المعياري في التقييم، حيث اعتمد الطالب على معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA، وفق أحدث تعديل على الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لسنة 2017، كمرجعية في تقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- تناولت موضوع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في إطار مقارنة حديثة ديناميكية، يبرز فيها نشاط المراجعة الداخلية كطرف فاعل ضمن نظام الحوكمة، ويلعب دورا كبيرا في العملية الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات، من خلال مساهماته في عملية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية؛

- تناولت مختلف المتغيرات أو العوامل المتعلقة بالمراجعين الداخليين، وبالمؤسسة، وبإدارة المراجعة الداخلية وفق مقارنة شاملة، لتحديد مدى تأثيرها على جودة المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة في ظل بيئة الأعمال الحالية.

- عرض التوجهات المعاصرة على دور المراجعة الداخلية الحديثة، وتحولها من المراجعة التقليدية إلى مراجعة داخلية وفقا للمقاربة بالأخطار، وما يترتب عليه من إضافة قيمة للمؤسسة؛

- شملت هذه الدراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ذات مكانة وسمعة في قطاعات مختلفة، وهو ما يمكن من تكوين فكرة حول واقع الممارسة المهنية لهذه الوظيفة في الجزائر ككل.

12- هيكل البحث:

انطلاقاً من الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة كما يلي:

الفصل الأول بعنوان "الدعائم الأساسية للمراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية"، احتوى هذا الفصل على ثلاثة مباحث، بحيث خصصنا المبحث الأول كمدخل للحديث عن الإطار العلمي للمراجعة الداخلية بصفة عامة، من خلال توضيح تطور المراجعة الداخلية بين المفهوم التقليدي والحديث وتبيان أهميتها وخدماتها الحديثة، وتكملة لهذا الأخير قمنا بتوضيح أهم الفروق التي تميز نشاط المراجعة الداخلية عن بعض الوظائف والمهن التي يمكن أن تكون في موضع خلط أو لبس بينها، أما في المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى أساسيات المراجعة الداخلية من خلال تبيان أنواعها ومجالاتها المختلفة، واهم الوسائل والتقنيات التي يعتمد عليها المراجع الداخلي في ممارسته المهنية لهذه الوظيفة، وختماً هذا الفصل بمبحث ثالث استعرضنا خلاله مبادئ، معايير وأخلاقيات وظيفة المراجعة الداخلية ومدونة الأخلاق المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي وفقاً لأحدث التعديلات.

أما الفصل الثاني الذي جاء بعنوان "التوجهات المعاصرة لأدوار وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة"، عالج الطالب في هذا الفصل طبيعة دور المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال، وفق مقارنة حديثة، حيث تناولنا في المبحث الأول دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك بالتطرق إلى الإطار المفاهيمي لهذا النظام ثم انتقلنا إلى أهم إجراءاته ومقوماته الأساسية، وختاماً لهذا البحث قمنا بتبيان علاقة المراجعة الداخلية بتفعيل وتقييم هذا النظام وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أما المبحث الثاني فقد تعرضنا إلى دور المراجعة الداخلية في تقييم وإدارة المخاطر وذلك بالتطرق إلى ماهية إدارة المخاطر، منهج عمل إدارة المخاطر وعلاقته بنظام

الرقابة الداخلية، وأخيرا آلية مراجعة إدارة المخاطر، أما المبحث الثالث فقد تطرقنا فيه إلى دور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة المؤسسات مبررين من خلاله ماهية حوكمة المؤسسات، ركائز وأهمية حوكمة المؤسسات وكذا العلاقة مابين الحوكمة والمراجعة الداخلية.

أما الفصل الثالث والذي جاء بعنوان " اتجاهات التطور في تصميم وظيفة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية"، ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية وهي التعرف على كيفية تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تحديد مختلف معايير تصميم أو إنشاء إدارة المراجعة الداخلية وكذا توضيح مكانتها التنظيمية في المؤسسات المختلفة وهذا في المبحث الأول، ثم تطرقنا في المبحث الثاني إلى التعرف على كيفية تنظيم العمل بإدارة المراجعة الداخلية وتسييرها داخليا؛ وختاما لهذا الفصل قمنا في المبحث الأخير بسرد المنهجية المتبعة في تنفيذ أية مهمة مراجعة داخلية وفقا للمعايير الدولية، وفي هذا الصدد نشير إلى أربعة مراحل رئيسية منذ التكليف بالمهمة إلى غاية توزيع التقرير النهائي للمراجعة ثم متابعة تنفيذه.

وقد تناولنا في الفصل الرابع والأخير " دراسة حالة واقع المراجعة الداخلية بعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بهدف الوصول أكثر لواقع المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبهدف تبيين البحث فقد قمنا في المبحث الأول والثاني بدراسة ميدانية على واقع المراجعة الداخلية في مؤسسة اسمنت حجار السود ومحاولة تقييمها من ناحية الممارسة العملية والتنظيمية ومدى توفر ثقافة هذه الوظيفة بين عمال المؤسسة. وفي الأخير تقديم نتائج الدراسة الميدانية مع تقديم التوصيات اللازمة لتطوير هذه الوظيفة في المؤسسة محل الدراسة. أما المبحث الثالث والرابع فخصصناه للدراسة الإستبائية من خلال تقييم واقع المراجعة الداخلية لعينة من المؤسسات الاقتصادية من أجل استخراج نقاط التشابه والاختلاف مقارنة مع ما تنص عليه المعايير الدولية وتعميم النتائج على جميع المؤسسات الجزائرية.

لنختم بحثنا بعرض أهم نتائج البحث النظري والتطبيقي، مع تقديم مجموعة من اقتراحات وتوصيات نعتقد أنها تساهم في تحسين وتطوير ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مع اقتراح آفاق البحث المستقبلية التي يمكن أن تدفع الباحثين إلى مواصلة إجراء مزيد من البحوث العلمية حول المراجعة الداخلية.

الفصل الأول : الدعائم الأساسية المراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية

الفصل الأول: الدعائم الأساسية للمراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية

تمهيد: لقد مرت وظيفة المراجعة الداخلية منذ نشأتها بتغيرات جذرية عرفت خلالها تطورات على المستويين النظري والعملي، متأثرة بالتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال من عوامل إقتصادية، إدارية، تكنولوجية، إضافة إلى كبر حجم المنظمات وتعدد أنشطتها وتحول الكثير منها إلى مؤسسات متعددة الجنسيات أو مؤسسات عالمية. هذه التغيرات ساهمت بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، وتميزها، ودفع معهد المراجعين الداخليين منذ إنشائه عام 1941م، إلى بذل جهود كبيرة لتطوير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، من خلال وضع معايير مهنية متسقة تساعد المراجعين الداخليين على ممارسة مهامهم بكفاءة. وهذا ما يتطلب وضع إطار نظري لوظيفة المراجعة الداخلية، يوضح مفهوم المراجعة الداخلية وأهدافها، ونطاق تدخلها، ويحدد المبادئ الأساسية التي تحكم هذه الوظيفة. وللوقوف على كل هذه الجوانب ارتأينا أن نتناول في هذا الفصل أهم الدعائم الأساسية للمراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية، وذلك بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث، بحيث نتناولنا في المبحث الأول مفاهيم أساسية حول وظيفة المراجعة الداخلية من خلال التطرق لمفهومها وأهميتها وأهم الخدمات التي تقدمها وأخيرا علاقتها بالمهن المشابهة لها، ثم انتقلنا في المبحث الثاني إلى تبيان أهم الأدوات والتقنيات التي يستعملها المراجع الداخلي في أداء المهام المخول بها، وفي الأخير قمنا بذكر أهم المبادئ والمعايير المهنية التي تحكم هذه المهنة من خلال توضيح مبادئها ومدونة الأخلاق التي تحكمها، وسرد معاييرها وفقا لأحدث التعديلات، لتكون أساسا متينا لتحديد الطريقة الصحيحة لممارستها، ومرجع لأي تطوير فيها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

بالرغم من كون المراجعة الداخلية حديثة النشأة، إلا أنها عرفت تطوراً سريعاً في مفهومها وأهدافها ومجالات تطبيقها، ويرجع الفضل في ذلك إلى معهد المراجعين الداخليين "IIA" الذي أخذ على عاتقه مسؤولية تطوير هذه الوظيفة وإرساء قواعد ممارستها، وتبين دورها في تحسين الأداء الكلي لأية مؤسسة، وذلك من خلال تقييم السياسات والخطط والإجراءات، وكذا تقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى الإطار العلمي للمراجعة الداخلية من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، حيث نستله بتطور مفهوم المراجعة الداخلية في المطلب الأول ثم التطرق إلى خدمات وأهداف المراجعة الداخلية الحديثة في المطلب الثاني وفي المطلب الأخير تحديد حدود وأدوار هذه الوظيفة بالتطرق إلى علاقتها ببعض المهن والوظائف التي يمكن أن تكون محل لبس أو خلط بينها.

المطلب الأول: تطور مفهوم المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الوظائف الإدارية للمؤسسة التي تقدم خدماتها للإدارة العليا من خلال مساعدتها في التوصل إلى الكفاية والفعالية للأداء، وتقديم ضمان معقول بأن العمليات المنجزة والقرارات المتخذة يتم مراقبتها باستمرار.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمفهوم 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 آخر في تعريفها وبالتالي أخذ تعريف المراجعة الداخلية في الاتساع ليعكس مفهومها المتطور.

لكن قبل التطرق إلى تعريف المراجعة الداخلية نبدأ بمصطلح المراجعة، فالمراجعة أو التدقيق بمعناها اللفظي (AUDIT) هي من أصول لاتينية وتعني "الاستماع"، وتعبّر 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.¹

عند الاطلاع على التعريفات الخاصة بالمراجعة الداخلية خلال مدد زمنية متعاقبة، يتضح لنا مدى التطور الذي حدث لتعريف المراجعة الداخلية، والتي نوجزها فيما يلي:

أولاً: التعاريف القديمة للمراجعة الداخلية (من 1947 إلى غاية 1998)

من أوائل التعاريف، ذلك الذي ورد في إحدى المقالات التي نشرها معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية " IIA " في عام 1947م تحت عنوان مسؤوليات المراجع الداخلي حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها " نشاط مستقل للتقييم داخل التنظيم، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كأساس لخدمة الإدارة، بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية والخاصة بقياس فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة".²

ثم توسع مجال عمل المراجعة الداخلية وكذلك أهدافها ما بين سنة 1957م إلى غاية سنة 1971م حيث لم تقتصر على الأهداف الوقائية فقط، بل تعدتها إلى الأهداف البناءة، حيث عرفها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بأنها: "المراجعة الداخلية هي أداة تقييمية فعالة مقامة ضمن

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 12.

² فتحي رزق السوافري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص 45.

المؤسسة لغرض خدمتها، ومن بين وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها".¹

ثانيا: التعاريف الحديثة للمراجعة الداخلية (من 1999 إلى غاية 2017)

الواقع أن المجهودات المبذولة من طرف معهد المراجعين الداخليين "IIA" لم تقف عند صياغة تعريف رسمي لوظيفة المراجعة الداخلية، بل استمرت محاولاته في هذا المجال، والدليل على ذلك هو التعريف الحديث الذي أصدره مؤخرا في سنة 1999م، والذي حاول من خلاله توسيع مفهوم المراجعة الداخلية بإستخدام مصطلحات خاصة أكثر دقة، والذي جاء على النحو التالي: "المراجعة الداخلية هو نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".²

لقي هذا التعريف اعترافا أكبر من قبل المهتمين والمستفيدين من وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا بسبب التطورات الهامة التي حصلت في هذه الوظيفة من حيث النطاق والمسؤوليات المنوط بهذه الوظيفة، من خلال تقديم قيمة مضافة للمؤسسة من خلال تقديم تأكيد موضوعي واستشاري حول فعالية نظام الرقابة الداخلية ودعم إدارة المخاطر وحوكمة المؤسسات. من خلال ما سبق ذكره من التعاريف القديمة والحديثة يمكن تلخيص مظاهر تطور المراجعة الداخلية في الجدول الموالي رقم (1-1):

¹ فروم محمد صالح، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر-الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010، ص 2.

²The Institute of Internal Auditors, **definition of internal auditing**, available on site of www.IIA.com : accessed (02/01/2017)

الجدول رقم (1-1): تطور طبيعة المراجعة الداخلية

أوجه المقارنة	قديم	حديث
1- الخدمات	الفحص - التقييم	تأكيديّة - استشارية
2- الأنشطة	الحماية - الدقة - الكفاءة - الالتزام	تعظيم قيمة المؤسسة
3- الأهداف	منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعب	إدارة المخاطر - الرقابة الداخلية دعم الحوكمة
4- الوسائل	اختبارات الالتزام والتحقق	الفحص التحليلي
5- التبعية	الإدارة التنفيذية	لجنة المراجعة أو الإدارة العليا
6- الحياد	التبعية الإدارية	الاستقلالية
7- التوصيات	الإدارة التنفيذية	المساهمين ومجلس الإدارة

المصدر: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص10.

مما سبق يتضح لنا أن الفرق بين التعريفين شاسع وإذا نم عن شيء فإنما عن تطور أهداف ووظائف المراجعة الداخلية، فإذا كان التعريف القديم يتضمن أحد أهم أهداف المراجعة وهو توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة، فإن التعريف الحديث يشتمل على وظيفتين هامتين للمراجعة الداخلية هما الخدمات الاستشارية جنباً إلى جنباً مع الخدمات التأكيديّة.

من خلال التعاريف المختلفة حول المراجعة الداخلية يمكن إعطاء تعريف شامل لها كما يلي:
هي وظيفة يقوم بها أشخاص تابعون للمؤسسة أو موظفون فيها ضمن خلية أو إدارة يطلق عليها اسم مصلحة المراجعة الداخلية، بحيث تتمتع بالاستقلالية والموضوعية وتقدم لنا خدمات استشارية تأمينية لمجلس الإدارة أو الإدارة العليا من أجل تحقيق أهدافها المسطرة وتطوير عملياتها لتواكب

التغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية، أي تقديم قيمة مضافة للمؤسسة، وإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر، والتحقق من فعالية إجراءات الرقابة والأنظمة المعتمدة ودعم الحوكمة.

الفرع الثاني: التطور التاريخي لوظيفة المراجعة الداخلية في الجزائر

لقد مرت مهنة المراجعة الداخلية في الجزائر بعدة تحولات منذ الثمانينات إلى يومنا هذا، متأثرة بالتطورات التي عرفت بها البيئة الاقتصادية المحلية، ومن ذلك تلك السياسات والبرامج المطبقة من قبل الدولة الجزائرية لتأهيل المؤسسات العمومية الاقتصادية والمالية، والتي أعطت مكانة مهمة للمراجعة الداخلية، كآلية رقابية تساعد هذه المؤسسات في تحقيق أهدافها.

أولاً: المرحلة الأولى (قبل 1988)

إن النظام السائد خلال تلك المرحلة هو الاقتصاد المخطط أو ما يدعى بالاقتصاد الاشتراكي والذي يمتاز بالطابع العمومي ويخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى الخطط والتوجيهات الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التابعة لها. وقد كانت المؤسسات العمومية الاقتصادية، خلال تلك الفترة تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة، وقد فرض المشرع في وضعه للقانون الخاص بهذه الهيئة على ضرورة أن تخضع المراجعة الداخلية لسلطة هذا المجلس حيث تنص المادة 36 من القانون 05/80 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى الهيئة توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالهم"، وبناء على ذلك فإن هيئات المراجعة الداخلية في المؤسسات العمومية الاقتصادية تتبع وظيفياً لمجلس المحاسبة، وفي المقابل تقع على المديريات العامة لهذه

المؤسسات مسؤولية إنشاء هياكل المراجعة الداخلية والإشراف الإداري عليها، دون أن تتدخل في مهامها، وفي مجالات عملها.¹

ثانيا: المرحلة الثانية (1988-1995)

منذ أن اختارت الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي، قامت السلطات العمومية بوضع جملة من القوانين تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، ما يعني انفتاح الجزائر على الاستثمار الخاص المحلي والأجنبي وكان من بين هذه القوانين، قانون 88/01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية الذي كرس في مادته 40، إلزامية إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وقد جاء فيه ما يلي: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة طرق عملها وتسييرها بشكل دائم".² انطلاقا من نص هذه المادة، تتمثل مهام وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة على تطوير وتحسين بشكل مستمر طرق العمل، وأساليب التسيير في هذه المؤسسات، كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية من رقابة مجلس المحاسبة. بحيث انفصلت وظيفة المراجعة الداخلية من سلطة ووصاية مجلس المحاسبة وأصبحت خاضعة لسلطة الإدارة العليا للمؤسسة.³

¹ يزيد صالح، عبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية "دراسة ميدانية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص ص 62-63.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، قانون رقم 88-01، المؤرخ في 12/01/1988، ص 11.

³ يزيد صالح، عبد الله مايو، مرجع سبق ذكره، ص 63.

ثالثا: المرحلة الثالثة(من 1995 - إلى يومنا هذا)

شهدت سنة 1995 إلغاء كل قوانين الإصلاحات الإقتصادية بما فيها القانون 88/01 وتعويضهم بالأمر الرئاسي رقم 25/95 المؤرخ في يوم 25 سبتمبر 1995، والمتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة،¹ إذ انه بصدر هذا الأمر، تم إلغاء المادة 40 من القانون 01/88 التي كانت تفرض على المؤسسات العمومية الإقتصادية ضرورة إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية.

إن ما يميز هذه المرحلة هو انه بالرغم من إلغاء المادة 40 المذكورة سابقا، إلا أن السلطات العمومية واصلت في إصدار تعليمات إلى مسيري المؤسسات العمومية الإقتصادية والمالية بضرورة الإهتمام بالمراجعة الداخلية، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- التعليمات رقم 97/36 الصادرة عن المجلس الوطني لمساهمات الدولة، يوم 17 فيفري 1998، بضرورة إنشاء هياكل للمراجعة الداخلية ذات نجاعة.

- التعليمات رقم 03/02 الصادرة عن بنك الجزائر، يوم 14 نوفمبر 2002، المتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.

- المذكرة التوجيهية الصادرة يوم 20 ماي 2003، عن رئيس الحكومة، باعتباره رئيس مجلس مساهمات الدولة، والتي دعا فيها إلى ضرورة الإسراع في إنهاء وضع نظم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية في المؤسسات العمومية الإقتصادية والمالية.

- التعليمات رقم 07/SG/079 المؤرخة يوم 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمار والمتضمنة مطالبة مصلحة للمراجعة الداخلية وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55 المؤرخة في 27/09/1995، ص 06.

وقد أقر المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 29 فيفري 2009 المحدد لكيفيات مراقبة ومراجعة تسيير المؤسسات العمومية الإقتصادية من طرف المفتشية العامة للمالية (IGF) ضمناً بضرورة إنشاء هياكل المراجعة الداخلية في هذه المؤسسات، والاهتمام بها، حيث نص في المادة الثانية (2) منه على أن عمليات الرقابة وتدقيق التسيير تشمل عدة ميادين، وذكر منها سير الرقابة الداخلية وهياكل المراجعة الداخلية.¹

ثالثاً: الهيئة المنظمة لمهنة المراجعة الداخلية في الجزائر

لقد وفر القانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية الصادر عام 1988، ولا سيما المادة الأربعون (40) منه، إطاراً تشريعياً لنشاط المراجعة الداخلية في الجزائر، غير أن وجود هذا الإطار التشريعي آنذاك، لم يجعل الممارسات في المؤسسة العمومية الإقتصادية خاضعة للأصول المهنية المتعارف عليها في مهنة المراجعة الداخلية على المستوى الدولي، وذلك لغياب تأطير تنظيمي لهذه المهنة في الجزائر، كما هو موجود في البلدان الأخرى ذات التجربة الرائدة في هذا الميدان، والتي تم الاعتراف فيها بهذه المهنة، ومن الضروري أن تعمل مهنة المراجعة الداخلية كغيرها من المهن في ظل إطار تنظيمي يسهر على تكوين، تدريب، وتنسيق الجهود بين المنتسبين إليها، ويشكل هذا الإطار الحاضنة أو البيئة الملائمة لتطوير المهنة باستمرار، بما يتواءم مع التطورات في بيئة الأعمال المحلية والدولية.

ولهذا الغرض أنشأت جمعية المراجعين المستشارين الداخليين الجزائريين رسمياً في 19 جويلية 1993 من طرف مجموعة من المراجعين الداخليين، بلغ عددهم ثمانية وثلاثون (38) مراجع داخلي يعملون في مؤسسات إقتصادية ومالية عمومية، تنشط في قطاعات مختلفة. يرأس هذه الجمعية محمد مزيان، وهي هيئة غير حكومية مستقلة مقرها سידار بمدينة عنابة، تضم حوالي 140 مراجعاً

¹ يزيد صالح، عبد الله مايو، مرجع سبق ذكره، ص 64.

داخليا، هذه الجمعية لها علاقة تعاون مع مجموعة من الجمعيات في (أمريكا، كندا، لكسمبورغ، فرنسا، سويسرا، تونس، المغرب، مالي، الكاميرون، السنغال).

وتسعى هذه الجمعية إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

- ترقية وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- خلق وتدعيم العلاقات مابين المراجعين الداخليين، بما يمكن من التعاون وتبادل المعارف؛
- إقتراح محاور التكوين وتحسين المستوى في مجال المراجعة الداخلية؛
- خلق وتدعيم العلاقات مع جمعيات وطنية وأجنبية ذات أهداف مماثلة؛
- البحث وتطوير المبادئ و القواعد المنهجية والالتزام بأخلاقيات المهنة؛
- العمل على تنظيم ملتقيات بين المراجعين الداخليين العاملين في مختلف المؤسسات من أجل تبادل الخبرات و الأفكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للمراجعة الداخلية؛
- برمجة دورات تكوينية في مهنة المراجعة الداخلية منذ جانفي 2009 بالتعاون مع المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة؛
- مساعدة المؤسسات على إنشاء ميثاق المراجعة الداخلية؛
- استنادا إلى ما سبق، يمكن القول أن التجربة الجزائرية في ممارسة وتأطير مهنة المراجعة الداخلية لازالت تجربة فتية (نسبيا) بالمقارنة مع تجارب الدول الرأس مالية، وحتى تجارب بعض الدول العربية، والإفريقية.

¹ Association des auditeurs consultants algériens, disponible sur le site :
Www. AACIA.DZ, Consulté le: 02 /05/2016.

الفرع الثالث: خصائص المراجعة الداخلية الحديثة

من استقراء التعاريف السابقة وتحليلها، وبالتركيز على التعريف الأخير (1999)، يمكن

استخلاص أهم خصائص المراجعة الداخلية، كما يلي:¹

أولاً- نشاط مستقل: يعني ترك المجال للمراجع الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة، وبعيدا عن أية ضغوط أي الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها إلى المستويات المناسبة باستقلالية تامة.

ثانياً - تأكيد موضوعي: وهي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.

ثالثاً - نشاط استشاري: وهي عمليات المشورة والنصح التي تقدم لوححدات تنظيمية داخل الشركة، أو خارجها، وتحدد طبيعة هذه العمليات بالاتفاق مع تلك المؤسسات والهدف منها هو إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها.

رابعاً - نشاط منهجي: بمعنى أن عملية المراجعة الداخلية تتم وفق خطة عمل منظمة ومتسلسلة تسلسلا منهجيا من خلال مراحل واضحة المعالم.

خامساً - نشاط مضيف للقيمة: تطورت إستراتيجية المراجعة الداخلية بحيث أصبحت تستهدف إضافة قيمة إلى المؤسسة وتحسين عملياتها التشغيلية والمالية، وبذلك فإن المفهوم الجديد يؤكد على الإسهام الجوهرى للمراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة الكلية.

¹ سامح رفعت، إيمان رويحه، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، مداخلة ضمن الملتقى السنوي الخامس حول "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2014، ص 13: بتصرف.

المطلب الثاني: أهداف وخدمات وظيفة المراجعة الداخلية

إن المراجعة الداخلية تعتبر من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة نظرا للقيمة المضافة التي يقدمها من خلال تحسين وزيادة فرص تحقيق المؤسسة لأهدافها وتحسين الإجراءات والعمليات والرفع من فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة مثلما جاء في التعريف الحديث لمعهد المراجعين الداخليين (IIA).

الفرع الأول: العوامل التي أدت إلى نمو وتطور وظيفة المراجعة الداخلية

هناك عدة عوامل زادت من الاهتمام بالمراجعة الداخلية داخل المؤسسات وتفعيل دورها بشكل كبير أهمها:¹

أولاً: كبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها

بظهور شركات المساهمة وتعقد عملياتها وانفصال الملكية عن الإدارة وتحولها كوكيل عن أصحاب المصالح فيها، الأمر الذي استوجب تصميم وتشغيل أنظمة فعالة للرقابة الداخلية، لضمان إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية المعتمدة وغير المعتمدة، وضمان التزام العاملين بقوانين ولوائح المؤسسة، وضمان كفاءة وفعالية عملياتها، وفي سبيل وفاء الإدارة بهذه المسؤولية الإدارية وجب وضع وتنفيذ آليات فعالة للرقابة الداخلية والتي أهمها المراجعة الداخلية.

ثانياً: التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية

يعتبر أحد العوامل الرئيسية لتطور المراجعة الداخلية نتيجة إنشاء الفروع للمؤسسات وتعددتها بسبب كبر حجم التعاملات، بالإضافة إلى ذلك تباعد مقر هذه الفروع عن المركز الرئيسي، مما أدى إلى ضرورة إيجاد وظيفة المراجعة الداخلية بهدف ضمان سلامة العمل في تلك الفروع، ويتم

¹ ثناء القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 17.

ذلك عن طريق إرسال المراجع الداخلي والذي أطلق عليه "بالمراجع المتجول" إلى هذه الفروع لمراجعة أعمالها ومتابعة التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات الضرورية.

ثالثاً: انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة

نتج عن كبر حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً إلى قيام الإدارة العليا بتفويض الإدارات المركزية في بعض السلطات إلى مديري الفروع، وعلى الرغم من تفويضات السلطات لهم، إلا أنه ما يزال يترتب على الإدارة العليا بتطبيق السياسات والإجراءات وتحقيق الفعالية المطلوبة، ولتحقيق ذلك لابد من استحداث وسيلة رقابية تحقق ذلك تمثلت في المراجعة الداخلية.

رابعاً: ظهور الشركات متعددة الجنسيات

كان لظهور الشركات متعددة الجنسيات إلى زيادة طبيعة المسؤوليات الإدارية ونطاقها كنتيجة لزيادة حجم النشاط، واتساع النطاق الجغرافي للعمليات بالإضافة إلى التعقيدات المصاحبة للأسواق الجديدة. مما أدى إلى تزايد حاجة الإدارة إلى مراقبة هذه العمليات بطريقة سليمة، فقد برز اهتمام المراجعة الداخلية بالعمليات الدولية، وترتب على ذلك وجود تغيرات جوهرية في وظيفتها تتمثل في الزيادة في نطاق عمل المراجع الداخلي، واعتراف المراجعين الخارجيين بها كمهنة، وتزايد ضغوط الأطراف الخارجية لتحقيق مزيد من المساءلة المحاسبية وتوسيع وظائف المراجعة الداخلية.

خامساً: التحول إلى المراجعة الاختيارية

لقد ترتب على كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها وزيادة عدم قدرة المراجع على القيام بالمراجعة الكاملة، وبدأ المراجع يتحول إلى نظام المراجعة الاختيارية أي الاعتماد على عينة تمثل المجموع الكلي، ويفترض أنها أصدق تمثيل لمجتمع العمليات ولكي يتحقق هذا الغرض لابد من توافر نظام سليم للرقابة الداخلية.

سادسا: تطور مفهوم الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية على العمليات والأنشطة من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي تنظيم إداري سليم، وذلك لضمان حسن وسير العمل والحد بقدر الإمكان من احتمالية حدوث مخالفات، وبما أن أهداف المؤسسة وتنظيمها الداخلي والبيئة التي تعمل فيها في تغير وتطور مستمر، فإن المخاطر التي تتعرض لها والتي قد تؤثر على تحقيق أهدافها تتغير بصفة مستمرة،¹ ولذلك فالنظام السليم والفعال للرقابة لا يتحقق إلا بوجود المراجعة الداخلية والتي تقوم على التقييم المستمر والمنظم لطبيعة المخاطر التي تواجه المؤسسة والعمل على تخفيضها إلى مستوى مقبول.

الفرع الثاني: الخدمات

تقوم المراجعة الداخلية بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها من خلال الخدمات التالية:²

أولا: خدمات وقائية

وتتمثل في الإجراءات التي يضعها المراجع من أجل:

- حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها من السرقة والاختلاس ومختلف المخاطر المحتملة؛
- منع الغش والاختلاس، حيث تقع مسؤولية اكتشاف ذلك على عاتق الإدارة، بينما تقع على عاتق المراجع الداخلي مسؤولية تقييم كفاية وفعالية الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش والاختلاس.

¹ المرجع السابق، ص18.

² عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015، ص126: بتصرف.

ثانيا: خدمات تقييمية

وتتمثل في الإجراءات التي يتخذها المراجع من أجل:

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تخضع جميع الأنشطة والعمليات بالمؤسسة للتقييم والمتابعة من طرف المراجع الداخلي؛
- التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة، ومن التشريعات والقوانين السارية المفعول التي تخضع لها المؤسسة.

ثالثا: خدمات إنشائية

وتتمثل في المهام التي يقوم بها المراجع الداخلي التي تسعى لتوفير البيانات حول:

- المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية المقدمة للإدارة العليا والتأكد من أنها تتسم بمستويات عالية من الصحة والمصداقية، وأنها دقيقة وكاملة ويمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- الأهداف والإجراءات التي وضعتها الإدارة، والتأكد من أنها متوافقة مع أهداف المؤسسة.

رابعا: خدمات علاجية

- وتتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع في تصحيح الأخطاء التي يكتشفها، أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته الخاصة بإصلاح أية أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.

الفرع الثالث: الأهداف

يتمثل الهدف الرئيسي لمصلحة المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق

الأهداف الكلية لهذا التنظيم، ويمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين:¹

¹ خلاصي رضا، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 47.

أولاً: هدف الحماية

ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأمور التالية: أصول الشركة بمختلف أنواعها، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة في الشركة، السجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المؤسسة، نظام الضبط الداخلي....الخ.

ثانياً: هدف التطوير

يتمثل هذا الهدف في أن وظيفة المراجعة الداخلية وظيفية علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلاً عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.

وهناك أهداف ثانوية أخرى تتمثل في:¹

- المحافظة على أصول المؤسسة من الضياع و سوء الاستعمال أو الاختلاس؛
- التأكد من صحة وسلامة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات؛
- إكتشاف الأخطاء والتلاعبات في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل؛

- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة؛
- التأكد من الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات الإدارية؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الإقتصادية؛

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص ص 39-41.

- تقديم التوصيات اللازمة من الخطط والنظم والسياسات والإجراءات.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية العديد من الأنواع وهذا حسب المعيار المعتمد في التقسيم، إلا أننا في هذا المطلب سوف نتطرق إلى أهم أنواع المراجعة الداخلية وهذا مراعاة للتطورات الحديثة التي شهدتها.

الفرع الأول: التقسيم حسب طبيعة العمليات

يمكن تقسيم أنواع المراجعة الداخلية من هذه الزاوية إلى مراجعة محاسبية ومالية، مراجعة تشغيلية، وأخيراً مراجعة الالتزام والتي سنوضحها كما يلي:

أولاً: مراجعة محاسبية ومالية

أو ما يسمى بالتوجه المحاسبي للمراجعة الداخلية، ويعني هذا النوع من المراجعة بمراجعة التقارير والسجلات والمستندات الثبوتية للتحقق من أن الموجودات والمطلوبات قد تم تسجيلها بدقة وتم إظهارها في الميزانية وفقاً للأصول (معايير المحاسبة الدولية والمحلية)، ومن أن الإيرادات والأعباء قد تم قيدها وتخصيصها، أي أن الأرباح والخسائر قد تم تقديرها بدقة وتم إظهارها في حساب النتائج وفقاً للأصول (معايير المحاسبة الدولية والمحلية)، وكذلك يمثل تحليل النشاط الإقتصادي للمؤسسة وفقاً للقياس والتقارير أو الإبلاغ استناداً إلى الطرق المحاسبية المعتمدة، ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) والتي أصبحت بعد عام 2001 مع تعديلاتها ومستجداتها تحمل تسمية معايير الإبلاغ المالي الدولي أو معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).¹

¹ داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، دار الكتب العلمية، دون طبعة، لبنان، 2010، ص36.

ثانيا: المراجعة التشغيلية

يطلق على هذا النوع من النشاط مسميات مختلفة منها: مراجعة العمليات، مراجعة الأداء، مراجعة الوظائف وغيرها، وهي كلها تصب في مفهوم واحد، ما يصطلح عليه المراجعة التشغيلية.

لقد ظهرت المراجعة التشغيلية نتيجة التطور الذي عرفته المراجعة الداخلية، فهي تعد امتدادا طبيعيا لها، بحيث تشمل كافة أعمال ووظائف وأنشطة المؤسسة، وعدم الاكتفاء بمراجعة الجوانب المحاسبية والمالية.

يسعى المراجع الداخلي في إطار مهمة مراجعة تشغيلية، إلى الحصول على أدلة وقنوات تثبت ارتفاع كفاءة العمليات وفعالية السياسات والإجراءات ووسائل الرقابة المتبعة لتدعيم كفاءة تلك العمليات، وعليه فإن الهدف من مراجعة الأداء هو فحص وتقييم الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل المراجع تقييم الإجراءات الخاصة بمختلف العمليات، مع ضرورة أن تنتهي عملية المراجعة بتوصيات ملائمة لمعالجة نقاط الضعف واقتراح طرقا وإجراءات جديدة لزيادة الكفاءة والفعالية.¹ ولتحقيق أهداف مراجعة الأداء، يتبع المراجع الداخلي مدخلين هما:²

1- المدخل التنظيمي: تتضمن المراجعة التنظيمية ما يلي:

-دراسة خطوط ومسارات الاتصال بين الإدارات المختلفة المكونة للهيكل التنظيمي للمؤسسة ومدى كفاءة العلاقات التنظيمية فيها وقدرتها على تحقيق أهداف المؤسسة؛

-مدى كفاءة وفعالية تبادل المعلومات بين إدارات المؤسسة الرئيسية والأقسام التابعة لها؛

¹ أحمد صالح العمرات، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، الأردن، 1990، ص 47.

² المرجع السابق، ص 48.

-مدى سرعة وتلقائية تدفق المعلومات داخل الإدارة الواحدة سواء من أعلى إلى أسفل أو من أسفل إلى أعلى (خطوط السلطة والمسؤولية)، ومدى توجه العاملين بالإدارة الواحدة إلى تحقيق الأهداف المحددة لها. وعلى ذلك فالمراجعة التنظيمية تهدف إلى تقييم الاتصالات الوظيفية بين الإدارات وقياس روح التعاون والتكامل والاتساق بينها، بما يؤدي إلى قياس مدى قدرة كل إدارة على تحقيق أهدافها والمساعدة على تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

2. المدخل الوظيفي: يتبع المراجع الداخلي في هذا المستوى العملية أو النشاط محل المراجعة من بداية العملية إلى نهايتها، وحتى إن تعدت إجراءات هذه العملية الحدود التنظيمية للوحدات المختلفة، فالعمليات كثيرا ما تشترك في إنجازها أكثر من وحدة تنظيمية، وعلى المراجع أن يقوم بفحص جميع الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعتها في مختلف الوحدات التنظيمية، ومن أمثلة هذه العمليات التي تراجع بموجب هذا المدخل: عمليات الشراء والبيع، إصدار الأوراق المالية، عمليات الدفع.

عمليا يبدو هذا النوع من مهام المراجعة غامضا للبعض، غير منضبط بمنهجية وقواعد محددة كما هو الحال في النوعين: مراجعة محاسبية، ومراجعة الالتزام. فالفهم الجيد لطبيعة ومنهجية مراجعة الأداء تتطلب قبل كل شيء تحديد مفهوم الأداء وأبعاده وطبيعة وكيفية تحديد المعايير التي يستند إليها المراجع الداخلي في تحليلاته، تقيماته واستنتاجه بخصوص أداء مختلف الأنشطة والعمليات في المؤسسة.

ثالثا: مراجعة التوافق

يطلق عليه أيضا مراجعة الالتزام، يعتبر مراجعة التوافق المجال الإداري التقليدي للمراجعة الداخلية، يهدف إلى التحقق بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعة من المؤسسة حيث تقع على إدارة المراجعة:

-التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات العامة والإمام بها؛

-رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.¹

أما (حسين يوسف القاضي) فقد أرجع إلى أن الهدف من مراجعة الالتزام هو التأكد من أن المنظمة الخاضعة للمراجعة الداخلية تعمل بما يتفق مع القوانين والتعليمات لعملها أو الالتزامات العقدية المفروضة عليها، بالإضافة إلى السياسات والإجراءات المقررة من الإدارة. وهي تشبه المراجعة المالية التي يقوم بها المراجع الخارجي في مرحلة تقويم نظام الرقابة الداخلية(اختبارات التظابق)، وهي أكثر أنواع المراجعة الداخلية شيوعاً.²

الفرع الثاني: الأنواع الأخرى للمراجعة الداخلية

يمكن تمييز أنواع أخرى للمراجعة كما يلي:

أولاً: المراجعة الجبائية

في هذا النوع من المراجعة نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية:³

- مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة.
- أما النوع الثاني من المراجعة الجبائية فهو المراجعة التي تقوم المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، فهي عبارة عن عملية فحص إنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة إذ

¹ Khayarallah belaid, **l'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes**, centre de publication universitaire, Tunis, 2005, p 23.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، **التدقيق الداخلي**، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا، 2008، ص 111.

³ محمد عباس الحجازي، **المراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية**، مكتبة عين الشمس، مصر، 1981، ص 75.

تعمل على تكليف إما جهة خارجية أو جهة داخلية، خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

ثانيا: المراجعة الإجتماعية

وتسمى أيضا "مراجعة الأفراد"، "مراجعة تسيير الموارد البشرية"، ويرجع كثيرون تعدد تسمياته إلى تعدد المصطلحات الخاصة بالوظيفة، غير أن المراجعة الاجتماعية تعد المصطلح الأكثر استعمالا، حيث يعرفه Peretti على أنه " عملية مطبقة على تسيير، أنشطة وعلاقات الأفراد والجماعات داخل المنظمات، وكذلك علاقاتهم مع الأطراف المهمة الخارجية والداخلية (علاقات الهرمية علاقات مع الموردين الزبائن الخ)، وهكذا فإن التدقيق الاجتماعي أداة من أدوات المسؤولية الاجتماعية للمنظمة. تتميز هذه العملية بأنها منهجية مستقلة وموثقة، تسمح بالحصول على أدلة المراجعة وتقييمها بطريقة موضوعية¹. حسب هذا التعريف، فإن المراجعة الاجتماعية تساهم في رفع أداء المؤسسات من خلال تحسين أداء مواردها البشرية، ودمجها ضمن الإستراتيجية الشاملة للمؤسسة، من خلال دراسة حالتها الاجتماعية.

ثالثا: مراجعة الإعلام الآلي

وتهدف إلى اختبار أمن تشغيل نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويتضمن ذلك أن السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات: دقيقة، قابلة للتصديق، معدة في الوقت المناسب، تامة ومفيدة.²

¹ Chekroun Meriem, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, thèse de doctorat en sciences de gestion, université Tlemcen, Alger, 2014, p29.

² حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص111.

رابعاً: المراجعة البيئية

هي عبارة عن فحص إنتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة

للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها.¹

وتتضمن المراجعة البيئية ما يلي:²

- مراجعة الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة وتسري على ما يجري من عمليات أو ما جرى في

الماضي أو ما يتوقع إجراؤه في المستقبل؛

- مراجعة نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر بيئية في المستقبل؛

- مراجعة الأضرار البيئية المستقبلية والتخلص من الفضلات؛

- مراجعة الحد من التلوث في المجالات المتعلقة باسترداد المنتجات المستخدمة أو إعادة

التدوير، والحد من التلوث من المنبع.

خامساً: المراجعة الخاصة

تختلف المراجعة الخاصة لأغراض خاصة عن أنواع المراجعة الأخرى وذلك لتعدد مجالاتها

ولهذا على المراجع الداخلي أن يكون ملماً بالهدف من عملية المراجعة لأغراض خاصة، وغالباً ما

تكون هذه الأخيرة فجائية.³

¹ أيوب بن هاني، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء البيئي، مجلة بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 42، العراق، 2014، ص 293.

² حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

³ حسين عبيد وشحاتة السيد، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 231.

المبحث الثاني: أساسيات في المراجعة الداخلية

معظم إدارات المؤسسات حالياً تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظم الرقابة لديها ولكي تؤدي هذه الوظيفة دورها بصورة سليمة وفعالية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الأسس والضوابط التي يجب توافرها حتى يستطيع القائم بوظيفة المراجعة الداخلية الوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها.

يعتمد المراجع على مجموعة من التقنيات والأدوات عند القيام بمهمته، بهدف جمع أدلة كافية وصحيحة من أجل تدعيم عمل المراجع الداخلي من حيث تقديم نصحه وتوصياته للإدارة العليا للمؤسسة.

المطلب الأول: تقنيات وأدوات المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية أدوات ووسائل خاصة يعتمد عليها المراجع الداخلي في تحقيق أهدافه وهي لا تختلف على أدوات ووسائل المراجع الخارجي وتتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: أدوات المراجعة الداخلية

يستخدم المراجع الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، ويمكننا تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين هما:

أولاً: أدوات وصفية

ويمكن أن نميز من خلال هذا النوع الأدوات التالية:¹

1-المسح الإحصائي: هو أداة تسمح باختيار عينات بطريقة عشوائية من مجتمع إحصائي

تعم نتائجها على كل المجتمع، ومن خلال هذه التقنية يهدف المراجع إلى تحليل ظاهرة معينة

¹ IFACI, les outils de l'audit interne (40 fiches pour conduire une mission d'audit), Groupe Eyrolles, 61, Bd saint-Germain, Paris, France, 2013, p 78.

(خطأ أو ضعف النظام) أو استنتاج مدى تأثيره على الوظيفة محل المراجعة، وانطلاقاً من النتائج فإن المراجع الداخلي يرفع ملاحظاته وتوصياته إلى الإدارة ومسئولي المؤسسة لاتخاذ القرارات المناسبة.

2-المقابلة: يهدف المراجع من خلاله إلى الحصول على مجموعة من المعلومات، ويستعمل

بكثرة في المراجعة الداخلية، ولا يعتبر محادثة أو استجواب، وللحوار شروط هي:¹

-يجب احترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المراجع الداخلي إجراء حوار مع المستجوب، دون أن يكون المسئول عنه على دراية؛

-يجب إبلاغ المستجوب بأهداف المهمة و الأهداف المنتظرة من وراء إجراء هذا الحوار؛

-إبلاغ المستجوب عن نقاط الضعف والأخطاء والنقائص التي لاحظها المراجع الداخلي قبل

محاورته، كما يجب على المراجع الداخلي أن لا يهتم بالأشخاص، بل بالأعمال التي يقوم بها؛

-تلخيص مستوى الحوار وإبلاغه للشخص محل الحوار، والحصول على موافقته قبل الإدلاء به

إلى مسئول المؤسسة؛

-على المراجع أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة

لتحقيق الهدف المسطر، ويجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة المقابلة.

¹ Jaques renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, Groupe Eyrolles, 6 édition, Paris, France, 2013, p p 338-339.

3- أدوات الإعلام الآلي: قد يلجأ المراجع إلى مراجعة وفحص المعلومات المعالجة آلياً لذلك

لا بد من توفر بعض الشروط من أجل استعمال هذه الوسائل:¹

- أن تكون أدوات الإعلام الآلي فعالة، وتحتوي على كل المعلومات المراد فحصها، على أن لا

يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات؛

- يجب أن تكون للمراجع مؤهلات في الإعلام الآلي، وإلا وجب الاستعانة بمختصين في هذا

المجال؛

- يجب أن تكون تكلفة هذه الأدوات معقولة مقارنة مع النتائج المنتظرة منها.

4. الفحوصات، التحاليل والمقاربات المختلفة: لا تعتبر أدوات في حد ذاتها، وإنما يرجع إليها

المراجع من أجل التأكد من صدق معلومات يكون قد تحصل عليها في فترة سابقة، كفحص وجود

الوثائق والبحث عن الأدلة، ولكن أغلبها حسابية يقوم بها المراجع للتأكد من بعض المجاميع التي

تحصل عليها، بينما يمكن تحليل البيانات باستخدام إمكانيات نظام المعلومات لمساعدة المراجع في

تسيير أعماله، فتنفيذها يتطلب معرفة جيدة للبيانات المتاحة في تطبيقات الحاسب الآلي (البيانات

المالية والتقنية) والموثوقية في إدخال المعلومات التقنية، فهذه التحليلات تكشف عن الاختلالات

فقط ولكن لا تسمح بمعرفة الأسباب، فمن الضروري للقيام بذلك الاستعانة بالمقابلات،

الملاحظات، وعمليات الفحص، وما إلى ذلك. أما المقاربات فهي تسمح للمراجع الداخلي بالحصول

على إثبات لمعلومة واحدة من مصدرين مختلفين.²

¹ Jacques Vera, Pierre schick, **audit interne et référentiels de risques vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit**, Dunod, 2 éditions, paris, 2014, p213.

² Idm. P 211.

ثانيا: أدوات استفهامية

نميز من خلال هذا النوع الأدوات التالية: ¹

1- الملاحظة المادية: يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة

للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر بالأنواع التالية:

1-1. الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر

بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها.

1-2. الملاحظة المادية للأصول: تهدف إلى التحقق من وجود الأصول (عملية الجرد)، ولا

يكتفي بالملاحظة الكمية، بل يقوم بالملاحظة النوعية للأصول.

1-3. الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق والمسندات المختلفة التي

تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، وانتقالها.

1-4. ملاحظة التصرفات (السلوك): ويتعلق الأمر بالمراجعة الاجتماعية أي ملاحظة مدى

احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل، وعند أداء مهامهم.

2- السرد: هي من أهم الأدوات التي يستعملها المراجع الداخلي، حيث يقوم بسماع للشخص أو

العامل محل المراجعة وأخذ النقاط، ولا يتدخل إلا من أجل طلب استفسارات إيضاحية عن

معلومات معينة، يلجأ المراجع في هذه الحالة إلى السرد لوصف النظام، ونميز بين نوعين: ²

¹ محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير

في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2008، ص 122.

² المرجع السابق، ص 123.

2-1. السرد الذي يقوم به الطرف الخاضع للمراجعة: يكون في بداية مهمة المراجعة ويقوم

المراجع بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للمراجعة بهدف وصف الإطار العام للنظام، والنشاط الخاضع للمراجعة، وتطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المراجع إلى جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد.

2-2. سرد يقوم به المراجع: يقوم المراجع بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي

توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المراجع أن يستغل ما قدمه لجميع الأطراف.

3. شبكة تحليل المهام: عبارة عن جدول يستخدم لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة

إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجته والذي سيتم توضيحه في الجدول رقم (2.1) كمثال لشبكة تحليل المهام لإجراءات دفع فواتير الموردين:¹

جدول رقم (2-1): جدول شبكة تحليل المهام لإجراء دفع فواتير الموردين

البيان	مصلحة استقبال الملفات	المحاسب	مدير المالية	مصلحة الطالب
استلام الفواتير	×			
تسجيل المحاسبي للفواتير		×		
المصادقة على الفواتير.				×
عملية مراقبة الفواتير		×		
عملية إشعار بالدفع		×		
عملية دفع الفواتير			×	

La source : IFACI, les outils de l'audit interne, op.cit, p53

¹ IFACI, les outils de l'audit interne, op.cit, p53.

4- الهيكل الوظيفي: يقوم المراجع الداخلي بإعداد الهيكل الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي

تحصل عليها من استخدامه لأحد أدوات سابقة الذكر، التي قام بها في بداية المهمة ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها¹، ويمكن أن نصادف:

-قيام شخص واحد بعدة وظائف؛

- تقسيم وظيفة واحدة بين عدة أشخاص؛

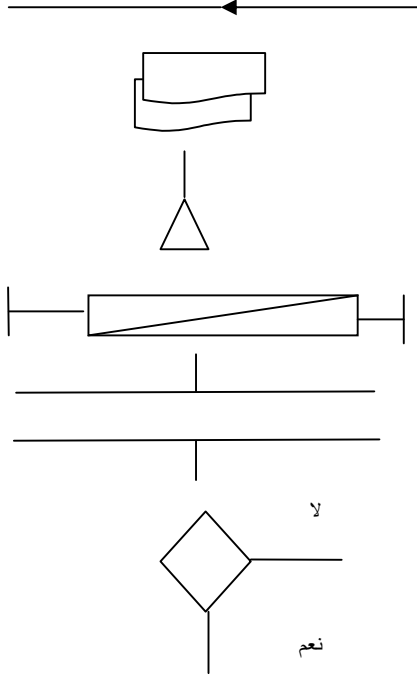
-عدم إسناد وظيفة ما إلى شخص محدد؛

-وجود شخص ما دون وظيفة.

5- خرائط التدفق: خرائط النظم عبارة عن وسيلة توصية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات،

نقاط الرقابة، تقييم الفصل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المراجع القيام بدراستها، فحصها و اختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة، فعلى المراجع الداخلي أن يقوم بتصميم خرائط النظم بعد الحصول على وصف كامل لإجراءات العمليات والوظائف المختلفة، ومن الرموز المستخدمة في الخرائط نوجزها في الشكل رقم (1-1) كما يلي:

¹Robert Obert, **audit et commissariat aux comptes, aspecte internationaux**, édition dunod, paris, 2000, p67.

الرمز	معناه
	اتجاه المراجعة ملفات من عدة نسخ الاحتفاظ بالملفات مقارنة بين ملفين الاحتفاظ بملف مؤقت إجراء فيه خيار

الشكل رقم (1-1): رموز خرائط التدفق

La source : khelassi Réda, l'audit interne, audit opérationnel, édition Houma, Alger 2005, p 33.

6- قوائم الاستقصاء: وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل عمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع أرصدة الدائنين، والبنوك. يقوم المراجع الداخلي بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها بمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب "نعم" (نقطة قوة)، أو "لا" (نقطة ضعف) مع وجود خانة لتحديد الملاحظات، ومن مزايا هذا الأسلوب، إمكانية تغطية جميع الحالات التي تهتم المراجع

عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال، وإمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا وخبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا لها سابقا.¹

7- ورقة إظهار وتحليل مشكل: تعتبر ورقة عرض وتحليل المشكل وسيلة عمل شاملة يحضرها المراجع في كل مرة ويصادفه أي خلل أو مشكل في أي نقطة من عمله الميداني، وهذا بغرض توجيه أفكاره.

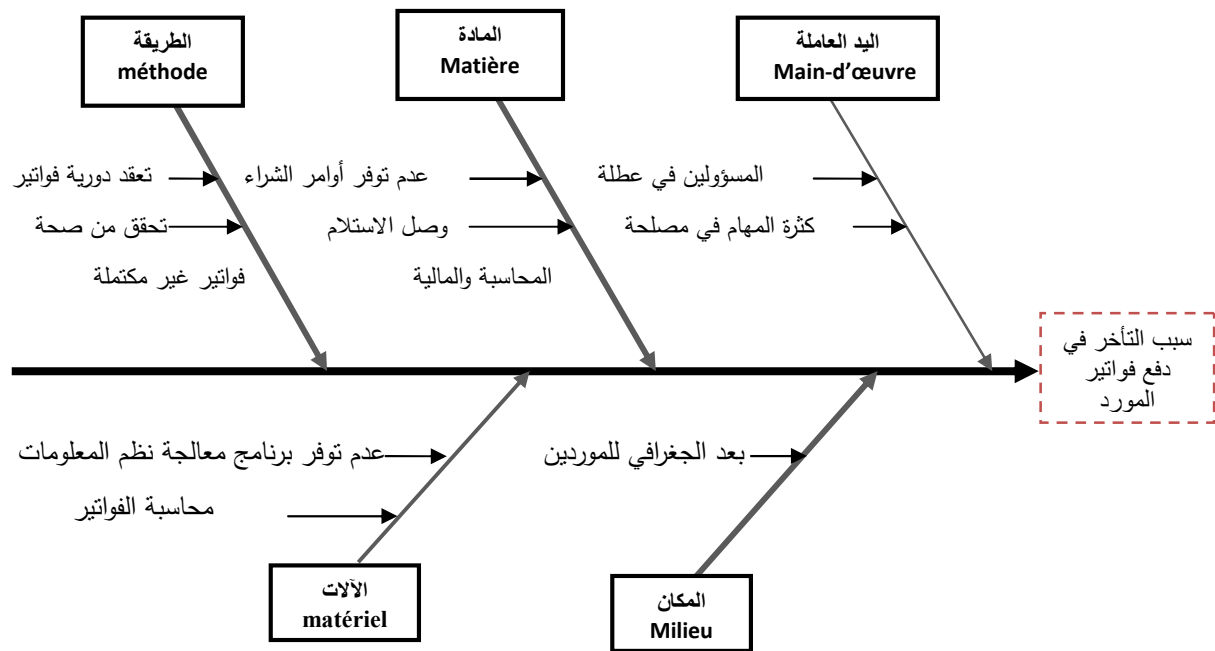
وتتكون كل ورقة كشف و تحليل المشكل من الأقسام التالية:²

7-1. المعاينة: ويتم فيها تسجيل وتدوين الأخطاء والمشاكل التي اكتشفها المراجع، وكل ورقة تحتوي على مشكل واحد حيث القاعدة تنص على أن كل معاينة تساوي ورقة إظهار وتحليل المشكل ، ولكن توجد بعض الاستثناءات تتعلق بهذه القاعدة لأنه توجد بعض المعاينات لها صلة ببعضها البعض (نفس الطبيعة ونفس الأسباب ونفس النتائج)، وهذا في نفس ورقة إظهار وتحليل المشكل.

7-2- الأسباب: يجب على المراجع أن يبحث عن الأسباب التي أدت إلى ظهور المشكل وذلك باستعماله الطريقة البسيطة للخمسة ميادين (méthode des 5m) والممكن من خلالها إيجاد أسباب المشكل وهذا ما يطلق على هذه الطريقة الشائعة ب (مخطط شكاوى "d'Ishikawa" كما هو مبين الشكل رقم (1-2)، مخطط لسب تأخر دفع فواتير الموردين كما يلي:

¹ محمد لمين عيادي، مرجع سبق ذكره، ص 125.

² Khelassi Réda, **Les applications de l'audit interne**, édition Houma, Alger, 2010, p193.



الشكل رقم (2-1): مخطط اشيكاوى لسبب تأخر دفع فواتير الموردين

la source : IFACI, les outils de l'audit interne, op.cit, p65.

وفقا للشكل رقم (2-1) أعلاه فإن هذه الميادين هي كالتالي:¹

-اليد العاملة، المكان، المادة، الآلات، الطرق. وتعد هذه النقاط الخمس التي تمثل المحطات الرئيسية لفهم المشكل وتحديد أسبابه.

7-3. النتائج: وهي تلك النتائج التي يصل إليها المراجع الداخلي بسبب المشكل وهي: نتائج

مالية، نتائج اقتصادية، نتائج قانونية، تقنية..... الخ.

7-4. التوصيات: وتعد التوصيات بمثابة النصائح التي يقدمها المراجع الداخلي حتى لا يكون

هناك إعادة طرح المشكل، ولإعداد هذه التوصيات يجب الإجابة على السؤالين التاليين:

-ما الذي يجب عمله حتى لا نصل للمشكل مرة أخرى؟

-ما هي عناصر الرقابة الداخلية التي تسمح بتطوير أو تغيير أو تقديم إضافة جديد؟

¹ Khelassi Réda, Les applications de l'audit interne, op.cit , p193.

ويجب أن تصاغ هذه التوصيات بطريقة تساعد على التحسين للإجراءات والنظم والتحكم في التسيير والمخاطر. ويمكن عرض نموذج لورقة عرض وتحليل المشكل كما هو مبين في الشكل التالي:

FRAP N°	مرجع ورقة العمل:
Problème.....	المشكل:
Constat.....	المعينة:
Causes	الأسباب:
Conséquences.....	النتائج:
Recommandation	التوصيات:
.....	حضرت من طرف.....ممضية من قبل:.....

الشكل رقم (1-3): نموذج ورقة إظهار وتحليل المشكل

LA Source : Jacques Vera, Pierre schick, op.cit. p 125.

المطلب الثاني: ملفات وأدلة الإثبات في عمل المراجع الداخلي

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى متطلبات برامج المراجعة الداخلية وأهم ملفات وأوراق العمل التي يعتمد عليها المراجع الداخلي في عمله. يتم تقسيم أوراق العمل إلى نوعين، ملف دائم وملف جاري.

الفرع الثاني: ملفات المراجعة الداخلية

يجب على دائرة المراجعة الداخلية أن تحتفظ بمجموعة من الملفات تحتوي على أوراق عمل المراجعة والتي يراها مدير المراجعة ضرورية، والهدف منها هو توثيق عملية المراجعة بغية إثبات وعرض الخطوات المتخذة والاستنتاجات المتوصل لها والتي مكنت المراجع من تكوين رأيه، وتتمثل فيما يلي:¹

أولاً: الملف الدائم

يطلق عليه الملف الدائم لأن ما يحتويه من بيانات سوف يستمر لعدة سنوات، ما لم تطرأ بعض التغيرات على البيانات الواردة به، ويحتوي الملف الدائم للمراجعة على جملة من المعلومات الخاصة بالمؤسسة القانونية والمحاسبية.

ثانياً: الملف الجاري (السنوي)

يتعلق هذا الملف بالمعلومات ذات الارتباط فقط بالدورة المالية الجارية ويتضمن موضوع ومهمة المراجعة، كما يحتوي أيضاً على تفاصيل وخطوات أعمال المراجعة للسنة الحالية. والجدول الموالي رقم (1.2) يوضح محتويات الملف الدائم والجاري:

¹ يوسف محمد جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000، ص ص

جدول رقم (1-3): ملفات المراجعة الداخلية

ملف المراجعة الدائم	ملف المراجعة الجاري (السنوي)
يستخدم في حفظ الأوراق والمستندات والمذكرات الدائمة لعدة سنوات والذي يتضمن:	يستخدم هذا الملف لحفظ المعلومات التي تخص السنة محل المراجعة ويتضمن:
1- العقد التأسيسي للمؤسسة من خلال عرض موجز عن تاريخ المؤسسة وتطويرها وطبيعة نشاطها، عنوانها، وتفاصيل تنظيمية (تعليمات عامة، تعليمات تنظيمية، التعليمات الخاصة بكل قسم).	1- نسخة من قرار الجمعية العامة الخاصة بتعيين المراجع وتحديد أتعابه.
2- اللوائح الداخلية والخرائط التنظيمية والبيانات الأخرى المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية؛ ونتائج الفحص التحليلي مثل التغيرات في النسب والمؤشرات المالية والتشغيلية؛	2- تقرير المراجع عن تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق.
3- نسخ من كل العقود المبرمة الهامة التي تدخل في نطاق عمل المراجع أو تؤثر على عمله.	3- برنامج المراجعة، وخرائط تدفق أعماله، والتوقيت المطلوب لأداء المراجعة.
4- الوثائق الرسمية للمؤسسة كالملف الجبائي والذي يتضمن نسخ التصريحات الجبائية للمؤسسة حسب التسلسل الزمني وكذا نتائج الرقابات الجبائية التي خضعت لها فيما سبق.	4- البيانات المستخرجة من العقود والارتباطات و المحاضر المختلفة، التي تؤثر في عملية المراجعة.
5- الهيكل التنظيمي للمؤسسة، مع توضيح كل الأقسام ووصفها الوظيفي.	4- ميزان المراجعة الخاص بالسنة المالية.
6- كشف بأسماء العاملين ومدى مسؤولية كل واحد منهم، مع بيان صورة من توقيعاتهم.	5- القوائم المالية للسنة المالية محل المراجعة.
7- مكونات النظام المحاسبي المطبق من دليل حسابات، ومجموعة مستندية، ومجموعة دفترية.	6- ملخص لما ورد بالسجل الملاحظات والمتابعات مع إبراز الملاحظات التي يتم إستيفائها من قبل إدارة المؤسسة محل المراجعة.
8- نسخة من الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لعدة سنوات	7- كشوف التسويات الجردية.
	8- محاضر الجرد.
	9- محاضر المراجع الخارجي.

سنوات سابقة.	10- المصادقات التي تتعلق بالسنة المالية.
9- ملخص لقرارات مجلس الإدارة والجمعيات العامة ومردود هذه القرارات على القوائم المالية. وقائمة استقصاء الرقابة الداخلية.	11- كشوف تحليلية للإيرادات والمصروفات.
	12- نسخة من التقرير النهائي عن عملية المراجعة.

المصدر: توماس ويليام وإمرسن هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة وتعريب أحمد حامد

حجاج، كمال الدين سعيد ، دار المريخ، الرياض، 1986 ص 281: **بتصرف**.

تتضمن أوراق العمل والتي تنقسم إلى ملف دائم و ملف جاري، سجلات المراجع الخاصة بكافة إجراءات جمع أدلة الإثبات، والاختبارات والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع خلال المراجعة، ولكون هذه الأوراق تمثل الدليل الوحيد على أن الاستنتاجات تتسق مع أدلة الإثبات، ولهذا يجب أن تكون ملائمة وكافية ومدعمة بجدول تفصيلية.

ثالثاً: مذكرات المراجعة

- كثيراً ما تعترض المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة أمور تحتاج إلى استفسارات وإيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص، ومن الملاحظات التي يدونها المراجع في هذا السجل ما يلي:¹
- بيانات بالمستندات المفقودة، أو غير المستوفاة لشروط الشكلية أو الموضوعية أو القانونية؛
 - بيان بالأخطاء التي عثر عليها أثناء عملية المراجعة؛
 - بيان بالشغرات التي تعثر عمل الرقابة الداخلية؛
 - المسائل التي يرغب المراجع استكمالها في المرات القادمة؛
 - مسائل يرغب المراجع المساعد عرضها على المراجع الرئيسي؛

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات " الناحية النظرية والعملية"، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 106-107.

- أرصدة الحسابات قد يحدث تعديلات فيها بعد مراجعتها؛
- مسائل حرر بها مراسلات لطلب إيضاحات وتفسيرات لإخلاء مسؤوليته؛
- اقتراحات وتعديلات يرى ضرورة إدخالها على برنامج المراجع.

رابعاً: ملف المرسلات

يحتوي هذا الملف نسخ كل المرسلات من وإلى دائرة المراجعة الداخلية، مع الموردين والزبائن ومع مؤسسات أخرى (صندوق الضمان الاجتماعي، الجمارك، الضرائب، مكاتب المحامين... الخ).¹

الفرع الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة الداخلية

إن الإثبات في المراجعة يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة يستطيع به أن يدعم رأيه في التقرير.

أولاً: تعريف أدلة الإثبات وخصائصها

1- تعريف الأدلة: يمكن تعريف الدليل على أنه كل المعلومات والحقائق التي يستند إليها أي فرد لإعطاء رأي حول موضوع معين.

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها " المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه ".²

¹ داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص 241.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الإثبات، الفقرة 4، متاح على الموقع:

www.IFAC.org ، تاريخ الاطلاع 2016/04/09.

2- خصائص أدلة الإثبات: مما سبق نلاحظ أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بخاصيتين

هما¹:

2-1. الكفاية: بما أن المراجع الداخلي يلجأ إلى استخدام الاختبارات الإحصائية أو أسلوب

العينات، فإن هذا يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه، والاعتبارات التالية يمكن

أن تساعد المراجع الداخلي في تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات نوجزها فيما يلي:

- تكلفة الحصول على الدليل وتأثير ذلك على تكوين المراجع لرأيه؛

- طبيعة العنصر محل الفحص؛

- الأهمية النسبية للأخطاء المتوقعة حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص؛

- أنواع أدلة الإثبات المتوفرة للمراجع ومدى ارتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص.

2-2. الملائمة: يقصد بملائمة أدلة الإثبات معرفة نوعيتها ومدى صلتها بتوكيد خاص، حيث

ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف المراجعة لتكوين الرأي وإعداد التقرير.

فمثلاً للتحقق من قيمة عنصر المدينين يجب أن يستخدم المراجع نظام المصادقات مع

الزبائن، حيث أنها تعتبر دليلاً قوياً وملائماً. كذلك يعتبر إجراء الفحص الفعلي للمخزون وعناصره

الأخرى من أقوى أدلة الإثبات الأخرى للتأكد من صحة وجود هذا العنصر في مخازن المؤسسة.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 175.

ثانيا: أنواع أدلة الإثبات

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في عملية المراجعة ونوجز أهمها فيما يلي:¹

1- الوجود الفعلي: يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة

مثل، الآلات والمباني والأراضي والعقارات والتجهيزات والنقدية والمخزون، ويعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة المؤسسة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المراجع الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية. وينظر إلى الجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها.

2- الدقة المحاسبية للعمليات المقيدة في الدفاتر: تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات

المقيدة في الدفاتر والسجلات قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المراجع إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازن المراجعة والكشوف المالية الأخرى.

3- المصادقات: تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المراجعين، لأنه

يصدر من مصدر مستقل عن المراجع والمؤسسة. ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على توافر الحاجة للاعتماد في الموقف وأيضا في حالة توافر بدائل أخرى للإثبات، وعادة لا يتم استخدام هذا الدليل في تدقيق بعض الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي أو التوثيق.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2000، ص129.

توجد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمدقق استخدامها هي:¹

- المصادقات الإيجابية بدون معلومات مرسله للمصادق؛
- المصادقات الإيجابية التي تحمل معلومات مطلوب المصادقة عليها؛
- المصادقات السلبية.

4- الإجراءات التحليلية: يتم من خلال الإجراءات التحليلية التعرف على المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة ومقارنتها بسنوات سابقة أو بقطاعات مماثلة لنفس القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل المراجعة.

حيث من خلال إجراء المقارنة عن طريق تقنيات التحليل المالي مثلا، يمكن التعرف على مواطن الضعف والقوة في المؤسسة والقيام بإجراءات تفصيلية في اختبار العمليات التي يجد فيها مؤشرات لا تتماشى مع المؤشرات التي تم بها المقارنة والتحليل. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.²

ثالثا: التوثيق

يتمثل التوثيق في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجلات التي تستخدمها المؤسسة لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. يوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية ومستندات خارجية.³

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 248.

² المرجع السابق، ص 249.

³ ألفين أرينز، جيمس لوبيك، مرجع سبق ذكره، ص 248.

1- المستند الداخلي: وهو المستند الذي يتم إعداده واستخدامه لدى المؤسسة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية، ومن أمثلة ذلك فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزون.

2- المستند الخارجي: ويتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن المؤسسة في العمليات المالية، ويكون في حوزة المؤسسة أو يمكن له أن يتوصل إليه، ومن أمثلة المستندات الخارجية: فواتير البيع، أوراق الدفع، كشوفات البنوك.

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية ببعض الوظائف والمهن

نظرا لاهتمامها بالمجالات المحاسبية، المالية، التنظيمية، والإدارية، فإن بعض الوظائف التي تمارس من خارج المؤسسة أو من داخلها تتداخل مع وظيفة المراجعة الداخلية، يصعب عندئذ التمييز بينها. ومن أهم تلك الوظائف الأكثر تداخلا بالمراجعة الداخلية نجد: مراقبة التسيير، التفتيش، المراجعة الخارجية.

وفي هذا المطلب سنحاول إزالة اللبس والخلط بين المراجعة الداخلية بالوظائف الرقابية الأخرى، ومحاولة رسم حدود أكثر وضوحا لها، سواء ما تعلق الأمر بالأدوار، الصلاحيات، أو مجال التدخل والعمل والوسائل والتقنيات التي تستعملها.

الفرع الأول: علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية

في المراحل الأولى لظهور المراجعة الداخلية، اهتمت المؤسسات بهذه الوظيفة بهدف مساعدة المراجعين الخارجيين في أعمالهم، وهي ظاهرة صعبت من عملية التفريق بينهما آنذاك.

فرغم الاهتمام المشترك بين المراجعين الداخليين والخارجيين بالجانب المتعلق بدقة البيانات المحاسبية، إلا أنه في المقابل هناك عدة نقاط جوهرية تختلف فيها المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية.

أولاً: أوجه التشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

الأكد أن هناك اهتماماً مشتركاً بين المراجعين الداخليين والخارجيين وهو ذلك الجانب المتعلق

بدقة البيانات المحاسبية (المراجعة المحاسبية والمالية) إذ يعمل كلاهما على: ¹

- التحقق من وجود نظام محاسبي ملائم، يمد المؤسسة بالمعلومات والبيانات الضرورية التي

تساعد على إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والحقيقية والتي يمكن الاعتماد عليها؛

- التأكد من وجود نظام ضبط داخلي فعال لمنع الأخطاء أو التقليل من حدوثها وكذلك تجنب

التلاعبات والاختلاسات؛

كما يستخدم كلاهما نفس التقنيات في تنفيذ أعمال المراجعة كتحليل أنظمة الرقابة الداخلية

المطبقة بالمؤسسة باستعمال خرائط التدفق أو قوائم الأسئلة، المقابلات المباشرة وسير الآراء

وغيرها. ²

ثانياً: أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

يمكن إظهار أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جدول رقم (3.1)

من خلال المقارنة من عدة نواحي:

جدول رقم (4.1): أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

أوجه الاختلاف	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
التعيين والتبعية	موظف يتبع مستوى إداري معين (الإدارة العليا)	متعاقدا مهني مستقل تماماً عن المؤسسة.

¹ عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1998، ص 153.

² المرجع السابق، ص: 153.

أوجه الاختلاف	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الجهة المسئول أمامها.	مسئول أمام رئيس مجلس الإدارة، أو الإدارة العليا، أو لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة.	مسئول أمام المالك و المساهمين.
أهداف عملية المراجعة	تتحدد بمعرفة الإدارة العليا للمؤسسة و بتوجيه من المعايير الدولية ذات العلاقة و حسب التعاقد و نطاق الارتباط الذي يجريه مع الجهة المسئولة.	تتحدد بحسب معايير المراجعة الدولية و لا دخل لإدارة المؤسسة العليا بتحديداتها. و تتمحور حول إبداء الرأي الفني المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.
الأطراف المستفيدة	الإدارة العليا للمؤسسة و المستويات الإدارية المختلفة و لجنة المراجعة بشكل مباشر و يستفيد المساهمون من تحسن الأداء بشكل غير مباشر.	المالك بالإضافة للأطراف الخارجية المختلفة.
نطاق العمل	مراجعة مالية و مراجعة الأداء و مراجعة النظم الرقابية	مراجعة مالية فقط
الاستقلالية	استقلالية مجزأة لتبعيته لإدارة المؤسسة أو مجلس إدارة و وقوعه تحت التأثير المباشر	أكثر استقلالية.
هدف تقييم الرقابة الداخلية	التأكد من جودة هذا النظام و تطويره ومعالجة الثغرات و نقاط الضعف.	تحديد حجم العينة و نطاق و توقيت إجراءات المراجعة الخارجية.
مجال و غرض الرقابة	التركيز على الكفاءة والفعالية للأحداث التاريخية و تقييمها و التنبؤ و تقييم الأداء المستقبلي و تقييم نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر و تفعيل الحوكمة في المؤسسة و بتالي فهي تشمل جميع الجوانب المالية و التشغيلية و حتى ما يتعلق بالبيئة .	الفحص الإنتقادي المنتظم بالتركيز على صحة و تسجيل البيانات المالية التاريخية والخروج برأي فني محايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية للواقع المالي للمؤسسة و أن البيانات المالية قد أعدت وفقا لإطار تقارير مالية محددة.

أوجه الاختلاف	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
متلقى التقرير	يوجه بصفة أساسية للإدارة العليا أو لجنة المراجعة بحسب التبعية التنظيمية و الأهمية النسبية.	الجمعية العامة للمساهمين، وينشر في الصحف و يوزع على الأطراف الداخلية و الخارجية.
دورية المراجعة	عملية المراجعة مستمرة وفقا لخطة معتمدة من الإدارة العليا و لجنة المراجعة .	عملية المراجعة تتركز حول البيانات الختامية الخاصة بالفترة المالية وبتالي تتركز في آخر الفترة المالية بالإضافة إلى مراجعات محدودة خلال العام.

المصدر: عمر إبراهيم الأشقر، تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفق المعيار الدولي رقم (610)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص37.

ثالثا: أوجه التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وفقا لمعايير المراجعة

الجزائرية NAA

يعالج المعيار الجزائري للمراجعة رقم (610)* استخدام لأعمال المراجعين الداخليين، أن المراجع الخارجي يقوم بدراسة شروط وفرصة انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجع الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للمراجعة 315، أن وظيفة المراجعة الداخلية بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته. ومن الواجبات المطلوبة على المراجعين الخارجيين الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية هناك ثلاث شروط نوضحها فيما يلي:¹

* لا يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق رقم "610" الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للمراجعة الداخلية المساعدة المباشرة للمراجع الخارجي في أداء إجراءات المراجعة.

¹ الجريدة الرسمية، وزارة المالية، قرار رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017 يحدد المعايير الجزائرية للتدقيق، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ص 3.

1- تحديد إمكانية استخدام أعمال المراجعين الداخليين: قصد تحديد ما إذا كانت أعمال

- المراجعين الداخليين قد تكون ملائمة لاحتياجات المراجعة، على المراجع الخارجي تقييم:
- موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة؛
- احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي (التواصل بكل حرية مع المراجع الخارجي في إطار لقاءات دورية)؛
- الكفاءة التقنية للمراجعين الداخليين (تكوين وخبرة، طريقة توظيفهم وما إذا كانوا أعضاء في هيئات مهنية معترف بها)؛
- تقييم عما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية للكيان تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة أو إلى إطار سامي لديه السلطة الملائمة، وإمكانية المراجعين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيرها؛
- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة المراجعة الداخلية؛
- إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة المراجعة الداخلية وإلى أي مدى.
- احتمال أن تتم أعمال المراجعين الداخليين بضمير مهني (يتم التخطيط لهذه الأعمال مع مراجعتها وتوثيقها)؛

2- تحديد برنامج أو إجراءات المراجع الخارجي استناداً إلى أعمال المراجع الداخلي:

- من أجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال المراجعين الداخليين على طبيعة، رزنامة أو امتداد إجراءات المراجع الخارجي، عليه أن يأخذ بالحسبان: ¹
- طبيعة وامتداد الأعمال المنجزة الخاصة، أو التي سيتم إنجازها من طرف المراجعين الداخليين؛

¹ الجريدة الرسمية، قرار رقم 23، مرجع سبق ذكره، ص 4.

- قد يكون مجديا الاتفاق مسبقا مع المراجعين الداخليين حول رزنامة أعمالهم، امتداد وتغطية المراجعة؛

- تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات، أرصدة الحسابات الخاصة والمعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشف المالية؛
- درجة الذاتية الكامنة في تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المراجعون الداخليون استنادا إلى التأكيدات المعنية.

3. شروط استخدام أعمال المراجعين الداخليين الخاصة: قصد تحديد ملائمة الأعمال

- الخاصة للمراجعين الداخليين لاحتياجاته الخاصة، على المراجع الخارجي تقييم:¹
- أن الأعمال أنجزت من طرف مراجعين داخليين متحصلين على التكوين التقني والخبرة المهنية الكافيين بصفاتهم مراجعين داخليين؛
 - تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح؛
 - تم جمع العناصر المقنعة الملائمة لتمكين المراجعين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة؛
 - النتائج المستخرجة ملائمة للظروف والتقارير التي أعدها المراجعون الداخليون متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛
 - كل الاستثناءات أو النقاط الغير اعتيادية التي ظهرت في أعمال المراجعة الداخلية قد تمت معالجتها بشكل صحيح.

¹ مرجع سابق، ص 5.

4- التوثيق: إذا استغل المراجع الخارجي الأعمال الخاصة بالمنجزة من طرف المراجعين

الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق المراجعة النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم هذه الأعمال، وكذلك إجراءات المراجعة الخاصة بالمنجزة حولها.¹

الفرع الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بمراقبة التسيير

بما أن مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية لهما طبيعة مختلفة ومتشابهة في آن واحد فإن من الطبيعي أن يكون هناك خلط في المفهومين، الناتج عن أن هاتين الوظيفتين عرفتا تطور متقاربا في نفس الفترة، ولهذا يجب القيام بمقارنتهما لرفع الالتباس، وسيتم تناول العلاقة التي تربط بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير من خلال أوجه الاختلاف وأوجه التشابه.²

أولا: أوجه التشابه

بالرغم من اختلاف الأساليب العملية بين كل من المراجعة الداخلية و مراقبة التسيير إلا أنهما يتشابهان فيما يلي:³

- مجال تدخل كل وظيفة يمس جميع أنشطة المؤسسة؛
- كل منهما مرتبط مباشرة بالإدارة العليا للمؤسسة (مجلس الإدارة، المدير العام)؛
- كل من المراجع الداخلي ومراقب التسيير ليس له صلاحيات عملية وإنما يقدمان الاقتراحات والتوصيات؛
- الارتباط التنظيمي بأعلى مستوى إداري يمنحها الاستقلالية؛

¹ الجريدة الرسمية، قرار رقم 23، مرجع سبق ذكره، ص 6.

² زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، الجزائر، 2010، ص 55-56.

³ G.Langois et C.Bonnier, **contrôle de gestion**, édition Foucher, Paris, 1998, p15.

ثانياً: أوجه الاختلاف

إن التمييز بين وظيفتي المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير شيء ضروري من أجل تحديد مهام ومسؤوليات كل وظيفة والجدول الموالي رقم (1-5) يبين أهم أوجه الاختلاف بين الوظيفيتين:

الجدول رقم (1-5): أوجه الاختلاف بين وظيفتي المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير

مراقبة التسيير	المراجعة الداخلية
- إلى أين نريد الوصول؟ من أين نطلق؟	- كيف يسير ما هو موجود؟ كيف يتم تحسينه؟
- صورة مستمرة وشاملة	- صورة دورية ومفصلة
التوجه نحو مؤشرات عامة	التوجه نحو المشاكل الملاحظة في الميدان، والبحث عن أسبابها ونتائجها
- تخطيط ومتابعة العمليات ونتائجها. - تصميم وتنفيذ نظام المعلومات لأغراض التخطيط والمتابعة. - تحليل ميزانية وظيفة المراجعة الداخلية.	- مراقبة تطبيق الإجراءات والتعليمات والقوانين، نوعية المعلومات، ملائمة الطرق لشروط تحقيق النتائج. - مراجعة وظيفة مراقبة التسيير.
من أجل التحكم في المستقبل (المخطط)، تحليل أسباب الاختلاف بين الماضي والحاضر.	- بحث مستمر وعميق في الماضي (الحقائق) من أجل إيجاد فرص التحسين، وتطبيقها في المستقبل، الرغبة في تغيير الماضي.
- إعداد (من دون اتخاذ القرار) الأهداف بالاستناد إلى فرضيات واضحة. - تحليل التكاليف والمنافع.	- إكتشاف الوسائل التنظيمية من أجل تحقيق الأهداف. - فحص الأهداف للتأكد من صحة وسلامة طريقة تحديدها، ومدى إمكانية تحقيقها.
- تحليل مختلف الوظائف في المؤسسة ككتلة واحدة.	- إصلاح كل وظيفة على حدى.

La source: Pierre Schik, *mémento d'audit interne*, édition, dound, Paris, 2007, p59.

ثالثا: علاقة التكامل بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية

تقدم وظيفة المراجعة الداخلية في جميع تدخلاتها- المساعدة لوظيفة مراقبة التسيير، فعمل مراقب التسيير لن يكون فعالا إلا إذا كانت المعلومات التي يعتمد عليها صحيحة ودقيقة، وهنا يأتي دور المراجع الداخلي في التأكد من صحة ودقة تلك المعلومات عند تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية. إن عمل مراقب التسيير مكمل لعمل المراجع الداخلي، فهو يوفر له المعلومات والتي قد يرى من خلالها المراجع نقاط ضعف في بعض الجوانب، والتي حتما سيأخذها بعين الاعتبار في مهماته المقبلة.¹

الفرع الثالث: المراجعة الداخلية ووظيفة التفتيش

إن أوجه التداخل بين مهام المراجعة ومهام التفتيش كثيرة باعتبارهما مهام رقابية تمارس في المؤسسة وفق منهجية متقاربة. أما العلاقة بين الوظيفتين فتتجلى فيما يلي:²

- إن مجال تدخل المراجع الداخلي يختلف عن مجال تدخل المفتش، فالأول يضمن الرقابة الوقائية أما الثاني فيقوم أحيانا بإعداد رقابة ردعية؛

- يكلف المفتشون بمراقبة حسن تطبيق القواعد والأوامر من طرف المنفذين في فترة زمنية محددة ويقومون بمراقبة شاملة للعمليات التي تسمح لهم باكتشاف الأخطاء أو الغش، أما بالنسبة للمراجع فإن اكتشافه الخطأ قد يكون بمحض الصدفة لأن المراجع يختبر العمليات عن طريق تطبيق قواعد العينة العشوائية؛

¹ Lionel Colline et Gérard valine, **audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels, et stratégiques**, 4 édition, paris 1994, page 89.

² توام زهية، **منهجية المراجعة الداخلية في البنوك** دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2006-2007، ص 86-87.

-المفتش عند اكتشافه الغش بإمكانه أن يعاقب أو يشارك في اقتراح العقوبة، ويمكن القول أيضا أن التفتيش يهتم بالأشخاص أما المراجعة فتهتم بكيفية سير النظم، فالمراجع يعمل كل ما في وسعه لتحسين سير النظم (طرق عمل، اختيار عمال أكفاء، رقابة فعالة)؛

-المراجع الداخلي يبحث عن الأسباب التي أدت إلى حدوث الأخطاء أو الغش لمعالجتها واقتراح الحلول المناسبة؛

-يكلف بالتفتيش أشخاص لهم خبرة عالية ويتميزون بالجدية في العمل، ولهم موهبة وسلطة تمكنهم من فرض أنفسهم، الأمر الذي يجعلهم في أعلى المراتب الوظيفية.

المبحث الثالث: الإطار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (CRIPP)

المنبثق عن معهد المراجعين الداخليين IIA.

تتضمن معايير المراجعة الداخلية الدولية والصادرة عن معهد المراجعين الداخليين وصفا لطبيعة ومفهوم المراجعة الداخلية، معايير الأداء المهني ومدونة الميثاق الأخلاقي بالإضافة إلى إرشادات ومجموعة من الأدلة التطبيقية الأخرى، حيث يتم صياغة وتحديث كل هذا من فترة لأخرى حسب التغيرات والمستجدات التي تؤثر على المهنة.

وستتطرق في هذا المبحث إلى المبادئ والمعايير والأخلاقيات التي تحكم ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال التطرق إلى تعريف معهد المراجعين الداخلي الأمريكي ومهامه في المطلب الأول ومعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المطلب الثاني، وفي المطلب الأخير نتناول مدونة الأخلاق المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) وأهم التعديلات على الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية طبعة 2017.

المطلب الأول: تعريف معهد المراجعين الداخليين IIA ومهامه

يعد التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين أمراً أساسياً لكي يتمكن المراجعون الداخليون من الوفاء بمسؤولياتهم.

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن معهد المراجعين الداخليين

لقد انبثق عن نشوء مهنة المراجعة الداخلية في الولايات المتحدة الأمريكية مجمع للمراجعين الداخليين (Auditours Institue of Internal) والذي يرمز له (IIA)، أنشئ عام 1941م، وهو مؤسسة مهنية دولية مقرها في ألتا مونتسبرينغ (ALTAMONTE) فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية، في عام 2015 بلغ عدد أعضائه 180000 عضواً من 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)، وإعداد مدونة السلوك الأخلاقي للمهنة (CODE Ethics)، وتقديم و دعم وكذلك نشر توجيهات وبحوث في هذا المجال، بالإضافة إلى تنظيمه لامتحانات الحصول على الاعتماد في تخصصات مختلفة لأشخاص عبر مختلف أنحاء العالم كما يلي:¹

-شهادة مراجع داخلي معتمد؛

-شهادة التقييم الذاتي للرقابة المعتمدة؛

-شهادة مراجع حكومي مهني معتمد؛

-شهادة مراجع للخدمات المالية المعتمد.

¹.the IIA.org op.cit. Sure le site: about-the institute-of-internal-auditors.aspx,

وقد أرسى مجمع المراجعين الداخليين قواعده المهنية من خلال:¹

- إعداد منظومة متكاملة من المعرفة على غرار نظم المعرفة ذات العلاقة والمؤهلات المختلفة التي

يجب أن يتحلى بها المراجعون الداخليون؛

- إدارة برنامج للحصول على شهادة مراجع داخلي (certified internal)؛

- إدارة برنامج تعليم مهني مستمر والطلب إلى المراجعين الداخليين تنفيذ متطلباته؛

- إرساء إطار للممارسة المهنية تتضمن المعايير، وممارسة الاستشارات والتطوير والقيادة، ودليلاً

للسلوك المهني؛

- نشر مجلة فنية وجعلها متاحة لجميع المهتمين بموضوع المراجعة الداخلية؛

الفرع الثاني: مجلس معايير المراجعة الداخلية

إن مجلس المعايير في الهيكل التنظيمي لمعهد المراجعين الداخليين هو الذي يتحمل المسؤولية

الرئيسية لتقديم الإرشاد للممارسين، إضافة إلى تطوير المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، وتمثل

المعايير ما يتعلق بممارسة المراجعة الداخلية وتقسّم إلى معايير الصفات ومعايير الأداء.

الفرع الثالث: مهام معهد المراجعين الداخليين

من بين أهم أهداف هذا المجمع نوجزها في النقاط التالية:²

- تعميق المعرفة الخاصة بالمراجعة الداخلية وتعليمها والموضوعات المتعلقة بها؛

- بناء معايير متقدمة للنزاهة والتكوين بين المراجعين الداخليين؛

- تشجيع نشر المقالات المتعلقة بالمراجعة الداخلية وممارستها ومناهجها؛

¹ أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،

2015، ص 124.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 113.

-تشجيع تبادل المعرفة والخبرة بين أعضائها؛

-تجهيز الممارسين في المراجعة الداخلية بالمعايير المهنية اللازمة لممارسة عملهم بالإضافة إلى

تعريف مجالس الإدارة ولجان المراجعة بهذه المعايير، وبالممارسة الأفضل للمراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA)

سنتناول في هذا المطلب تعريف المعايير الدولية للمراجعة الداخلية و الغرض منها، بالإضافة

إلى تقسيمات هذه المعايير وفق طبعة 2009.

الفرع الأول: تعريف المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

تعرف معايير المراجعة الداخلية بأنها: "المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم

وقياس عمليات قسم المراجعة الداخلية، بحيث تمثل نموذج المراجعة الداخلية كما يجب أن تكون

وفقا لما أعتمد من قبل معهد المراجعين الداخليين".¹

الفرع الثاني: الغرض من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

تعتبر المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية مرجعا يستند عليه أصحاب

الاختصاص وممارسي هذه المهنة، ويتمثل الغرض من وضعها فيما يلي:²

- تحديد المبادئ الأساسية والتي يجب على مزاولي مهنة المراجعة الداخلية متابعتها؛

- توفير إطار مرجعي للأداء وتقييم أداء المراجعة الداخلية؛

- وضع أسس سير وتقييم أداء المراجعة الداخلية؛

¹ العمري أحمد محمد، عبد المغني فضل عبد الفتاح، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، الأردن، 2006، ص 346.

² بلال بزابح، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية-دراسة عينة من المراجعين الداخليين-رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014/2015، ص 48.

- تعزيز تأهيل وتحسين العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

وللاشارة فإن هذه المعايير تركز على مبادئ ومتطلبات إلزامية تتضمن ما يلي: ¹

-تصريحات تحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتقييم فعاليتها وهي

متطلبات واجبة التطبيق دوليا وعلى المستوى التنظيمي والفردى؛

-تفسيرات توضح العبارات والمصطلحات الواردة في التصريحات.

في حين أن عملية إصدار هذه المعايير تتم بإتباع مجموعة من الخطوات من أجل جعلها مناسبة للتطورات الاقتصادية الحاصلة في العالم ككل، وذلك بعرض مسودة المعيار المقترح في الموقع الرسمي للمعهد وتوزيعها على كل معاهد المراجعة الداخلية من أجل طلب ملاحظات وآراء المختصين في جميع أنحاء العالم في خصوص ذلك ودراستها ليتم في النهاية الموافقة على هذا المعيار وإصداره.

الفرع الثالث: تقسيمات المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

لقد أصدر معهد المراجعين الداخليين معايير الممارسة المهنية لأول مرة سنة 1978 وتم تعديلها في 1993 وتتضمن خمسة معايير عامة، وتم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة والتي وضعت في سنة 2003، في حين كان آخر إصدار للمعايير المهنية في 2009، وتم تعديله في سنة 2010 مع سريان تطبيقه بداية من 2011، حيث تنقسم هذه المعايير إلى ثلاثة أقسام تتمثل في معايير الصفات، معايير الأداء والتتفيذ والتي سنوضحها فيما يلي: ²

¹ The institute of internal auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal auditing “Standards and guidance”** USA, 2012, p1.

²The institute of internal auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal auditing** “[on line], <Available at: www.theiia.org>, (12/11/2016).

أولاً: لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية " معايير الصفات "

هو جدول يشمل كل معايير الصفات الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، بحيث نبين فيه رقم المعيار، اسم المعيار، أما محتوى المعيار فسنركز على أهم النقاط الأساسية التي عالجها المعيار وبنوع من الاختصار، بالإضافة إلى بعض الخدمات التوكيدية والاستشارية المرفقة بكل معيار. وذلك كما يوضحه الجدول رقم (6.1)، كما يلي:

الجدول رقم (6.1) : المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية " معايير الصفات "

رقم معيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	خدمات توكيدية A.
1000	الأهداف، الصلاحيات والمسؤوليات	يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية ضمن ميثاق المراجعة. ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بمراجعة ميثاق المراجعة الداخلية بصفة دورية، وتقديمه إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.	1000A1. تحديد طبيعة الخدمات التوكيدية في هذا الميثاق.
1010	الإقرار بتعريف المراجعة الداخلية، ميثاق أخلاقيات المهنة و المعايير في الميثاق.	يجب الإقرار بكل من تعريف المراجعة الداخلية، الأخلاقيات و المعايير في ميثاق المراجعة الداخلية و ينبغي للرئيس التنفيذي للمراجعة مناقشة ذلك مع الإدارة العليا.	
1100	الاستقلالية و الموضوعية	يجب أن يكون نشاط المراجعة مستقلاً، و علا المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.	
1110	الاستقلالية التنظيمية	يجب أن يكون الرئيس التنفيذي للمراجعة تابعاً لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي.	1110.A1. المراجع هو الذي يحدد نطاق المراجعة، ولا أحد يتدخل في انجاز أعماله.

رقم معيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	خدمات توكيدية A.
1111	التفاعل المباشر مع الإدارة	يجب على مسؤول المراجعة التفاعل مباشرة مع الإدارة العليا.	
1120	الموضوعية على المستوى الفردي	يجب أن يتصف المراجع الداخلي بالحياد و عدم الانحياز.	
1130	التأثير على الاستقلالية	إذا حدث شيء يؤثر على الاستقلالية و الموضوعية يجب الإفصاح عن ذلك للأطراف المعنية.	1130 A.1. يجب منع المراجع الداخلي من تقييم أي عمل كان مشرفاً عليه.
1200	الكفاءة والعناية المهنية اللازمة	يجب انجاز مهام المراجعة الداخلية بمهارة وعناية تامة.	
1210	المهارة	يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بمهارات وكفاءات تمكنه من القيام بعمله.	1210 A ₂ . يجب أن يتمتع بمعرفة تمكنه من تقييم مخاطر الاحتيال. 1210 A ₁ . يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الحصول على المساعدة من أشخاص مؤهلين إذا تطلب الأمر ذلك. 1210 C ₁ . إذا افترق المراجع الداخلي للمهارة يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة عدم قبول مهام الاستشارية.
1220	العناية المهنية	يجب على المراجع الداخلي بذل مستوى من العناية المهنية أثناء عمله.	
1230	التكوين المهني المستمر	على المراجع الداخلي تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم عن طريق التكوين.	
1300	برنامج ضمان و تحسين الجودة	هذا بتصميم برنامج يمكن من تقييم مدى توافق نشاط المراجعة مع تعريفها و مع المعايير.	
1310	متطلبات برنامج ضمان و تحسين الجودة	يجب أن يتضمن تقنيات داخلية و خارجية على سواء.	

رقم معيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	خدمات توكيدية A.
1311	التقييمات الداخلية	تتضمن الإشراف المستمر على أداء نشاط المراجعة.	
1312	التقييمات الخارجية	تجري على الأقل مرة كل خمسة سنوات.	
1320	التقارير المتعلقة ببرنامح ضمان و تحسين الجودة	على الرئيس التنفيذي للمراجعة رفع هذا البرنامج إلى الإدارة العليا.	
1321	الإفصاح عن التوافق	و ذلك باستخدام عبارة مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.	
1322	الإفصاح عن عدم التوافق	إذا كان هذا البرنامج غير موافق لهذه المعايير فعلى الرئيس التنفيذي للمراجعة الإفصاح عن ذلك	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، نقلا عن

الموقع:

<https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2009-Arabic.pdf>

Consulté : 03/04/2017.p-p :3-8.

ثانيا: لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية " معايير الأداء"

هو جدول يشمل كل معايير الأداء الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، بحيث نبين فيه رقم

المعيار، اسم المعيار، أما محتوى المعيار فسنركز على أهم النقاط الأساسية التي عالجها المعيار

وبنوع من الاختصار، بالإضافة إلى بعض الخدمات التوكيدية والاستشارية المرفقة بكل معيار،

وذلك وفقا للجدول رقم (1-7) كما يلي:

الجدول رقم (1-7): لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية "معايير الأداء".

رقم معيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	خدمات توكيدية A. خدمات استشارية C.
2000	إدارة نشاط المراجعة الداخلية	يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يدير نشاط المراجعة بفعالية من أجل خلق قيمة مضافة.	
2010	التخطيط	على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية إعداد خطة مبنية على المخاطر وتحديد أولويات.	A1. 2010. يجب تقييم المخاطر وأخذ رأي الإدارة فيها.
2020	التبليغ والموافقة	على الرئيس التنفيذي للمراجعة الإبلاغ عن التغيرات التي قد تطرأ في الخطة للإدارة العليا.	
2030	إدارة الموارد	على الرئيس التنفيذي للمراجعة التأكد من أن الموارد كافية و تستعمل بفعالية في إنجاز الخطة.	
2040	السياسات و الإجراءات	على الرئيس التنفيذي للمراجعة إعداد سياسات و إجراءات توجيه نشاط المراجعة.	
2100	طبيعة العمل	يقوم نشاط المراجعة بتقييم و تحسين كل من الحوكمة، إدارة المخاطر و الرقابة.	
2110	الحوكمة	على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مسار الحوكمة وتقديم التوصيات لتحقيق الأهداف.	
2120	إدارة المخاطر	على نشاط المراجعة الداخلية تقييم فعالية، والمساهمة في تحسين مسار إدارة المخاطر.	
2130	الرقابة	على نشاط المراجعة الداخلية مساعدة المؤسسة في الحفاظ على الضوابط الرقابية وتحسينها.	على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملائمة الضوابط الرقابية في التعامل
2200	التخطيط للمهمة	على المراجع و ضع مخطط لكل مهمة، أهدافها، نطاقها، مجال الزمني و الموارد المخصصة	.
2220	نطاق المهمة	يجب أن يكون نطاق المراجعة كافيا لتحقيق أهداف المهمة.	c.2220. يجب التأكد من كفاية النطاق عند المهام الاستشارية.

رقم معيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	خدمات توكيدية A. خدمات استشارية C.
2230	تخصيص الموارد للمهمة	على المراجع الداخلي تحديد الموارد اللازمة لتحقيق أهداف كل مهمة.	
2240	برنامج عمل المهمة	على المراجع الداخلي إعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة.	
2300	تنفيذ المهمة	على المراجع الداخلي تحليل وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.	يتضمن إجراءات تحليل، تقييم وتوثيق المعلومات.
2310	تحديد المعلومات	على المراجع الداخلي تحديد كل المعلومات الكافية لمهمته.	
2320	التحليل و التقييم	يجب أن تكون مهام المراجعة محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف.	
2340	الإشراف على المهمة	يجب أن تكون مهام المراجعة محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف.	
2400	تبليغ النتائج	على المراجع الداخلي تبليغ نتائج المهمات	
2410	معايير التبليغ	يجب أن تتضمن التبليغات أهداف المهمة، نطاقها، الاستنتاجات، التوصيات و خطة العمل.	
2420	جودة التبليغات	يجب أن تكون التبليغات صحيحة و موضوعية، واضحة، موجزة، كاملة و في الوقت المناسب.	
2430	الإفصاح عن التوافق	في حالة برنامج ضمان و تحسين الجودة يطابق هذه المعايير .	
2440	نشر النتائج	على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تبليغ هذه النتائج للأطراف المعنية.	
2500	متابعة العمل	على الرئيس التنفيذي للمراجعة القيام بمتابعة النتائج.	
2600	إبلاغ قبول المخاطر	إذا قبلت الإدارة بمستوى مرتفع من المخاطر يراه المراجع غير مقبول، عليه إعادة مناقشة ذلك معها.	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد، نقلا عن الموقع:

<https://na.theiia.org/PublicDocuments/IPPF-Standards-2009-Arabic.pdf>, op.cit, p-p : 9-20. Consulté : 03/04/2017.

المطلب الثالث: التعديلات الحديثة على الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة

الداخلية 2017

يؤكد الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وفقا لأحدث التعديلات (طبعة 2017) على ضرورة التزام المراجعين بقواعد مناسبة للسلوك المهني في ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية، فهي تلخص المبادئ التي يجب أن يلتزم بها المراجع الداخلي لتفادي الإضرار بمهمته، وهذه المبادئ هي تلك المشار إليها في الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

الفرع الأول: الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية

تعرف أخلاقيات المهنة بوجه عام بأنها "عبارة عن مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة واحدة، والتي تستلزم من الممارسين سلوكا معيناً يقوم على الالتزام، بحيث تكون مراعاتها هي المحافظة على المهنة وشرفها".¹

أما بالنسبة للسلوك الأخلاقي فهو يعني أنه "ضمان الالتزام السلوكي، من خلال الالتزام بأخلاقيات الحميدة وبقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة والشفافية في تقييم المعلومات وغيرها".² وحسب المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية، وأهدافه فقد قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين وهما:

- المبادئ التي تتعلق بالمهنة وممارسة المراجعة الداخلية؛
- قواعد السلوك التي تصف قواعد السلوك المتوقع من المراجعين الداخليين.

¹ جاحدو رضا، حقائق حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 04.

² صلاح حسن، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال معايير حوكمة المؤسسات المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2011، ص 133.

تعمل هذه القواعد على المساعدة في التطبيقات العملية للمبادئ، وتهدف إلى توجيه السلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين.

ثانياً: نطاق عمل القواعد الأخلاقية

تطبق هذه القواعد الأخلاقية على كل الكيانات والأفراد الذين يؤدون خدمات المراجعة الداخلية، خاصة الحاصلين على الشهادة المهنية من معهد المراجعين الداخليين IIA، والذين هم أعضاء بالمعهد، حيث سيتم تقييم الخروق لقواعد الأخلاقيات، وتدار وفقاً للوائح المعهد والتوجيهات الإدارية، وإذا كانت هذه الخروق حقيقة، سوف يتم اتخاذ إجراءات تأديبية ضدهم.¹

الفرع الثاني: مدونة (دليل) قواعد الأخلاقيات

تتضمن هذه المدونة (الدليل) أربعة مبادئ أخلاقية هي: النزاهة، الموضوعية، السرية والكفاءة. ترتبط هذه المبادئ بالمهنة والممارسة العملية للمراجعة الداخلية، حيث يتوقع من المراجعين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالية:²

أولاً: النزاهة

تؤدي نزاهة المراجع الداخلي إلى تعزيز وتدعيم الثقة في ما يقوم به من مهام، وبالتالي يوفر أساساً يعتمدون عليه في حكمهم، وتحقق نزاهة المراجع الداخلي من خلال التالي:

- تأدية عملهم بأمانة واجتهاد ومسئولية؛
- يلتزموا بالقوانين وأن يقدموا الإفصاح المتوقع منهم بموجب القوانين والمهن؛

¹khayarallah belaid, **op.cit**, p 150.

² احمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص ص 48-49.

- يجب على المراجعين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة وتكون معيبة لمهنة المراجعة الداخلية أو الشركة التي يعملون فيها؛

- يحترموا ويساهموا في الأهداف الأخلاقية والشرعية للمؤسسة التي يعملون فيها؛

ثانيا: الموضوعية

على المراجعين الداخليين أن يضعوا تقييم متوازن لجميع الظروف، وأن لا يتحيزوا لمصالحهم الشخصية أو للآخرين في إصدار أحكامهم. وتتضمن الموضوعية القواعد السلوكية التالية:

- أن لا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة قد تصدر أو قد يتم استغلالها للإضرار بتقييمهم الحيادي، مثل الأنشطة أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المؤسسة؛

- يجب على المراجعين الداخليين ألا يقبلوا أي شيء ربما يضعف أو يفترض أن يضعف حكمهم المهني؛

- يجب على المراجعين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي تعرفوا عليها أثناء قيامهم بواجباتهم، والتي إن لم يتم الإفصاح عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم المعدة عن الأنشطة التي يراجعونها.

ثالثا: السرية

يجب على المراجعين الداخليين احترام قيمة المعلومات التي يحصلون عليها، وأن لا يفحصوا عنها بدون تفويض ملائم، إلا في حال وجود إلزام قانوني أو مهني للقيام بذلك. وتتضمن السرية القواعد السلوكية التالية:

- أن يكونوا متبهيين في استخدام و حماية المعلومات المكتسبة في سياق واجباتهم؛

- أن لا يستخدموا معلومات لأي مكسب شخصي أو بأي طريقة قد تكون متعارضة مع القانون

أو مضررة بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة.

رابعاً: الكفاءة المهنية

على المراجعين الداخليين تطبيق المعرفة، المهارة والخبرة اللازمة في تقديم خدمات المراجعة الداخلية، وتتضمن الكفاءة المهنية القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المراجعين الداخليين أن يؤديوا خدماتهم بالخبرة والمعرفة والمهارة اللازمة؛
 - أن ينجزوا خدمات المراجعة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
 - أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم المهنية وفعاليتهم وجودة خدماتهم؛
- ومنه للحفاظ على ثقة الجمهور في مصداقية عمل المراجعين الداخليين، فإنه يتعين عليهم التمسك بمعايير السلوك الأخلاقي التي تضمن توفر النزاهة، الموضوعية، السرية، والكفاءة المهنية، كما أن الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية يعتبر أمراً ضرورياً يلتزم من خلاله المراجعون الداخليون بمهامهم الوظيفية اتجاه المؤسسة.

الفرع الثالث: التعديلات الحديثة على إطار الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية طبعة

2017.

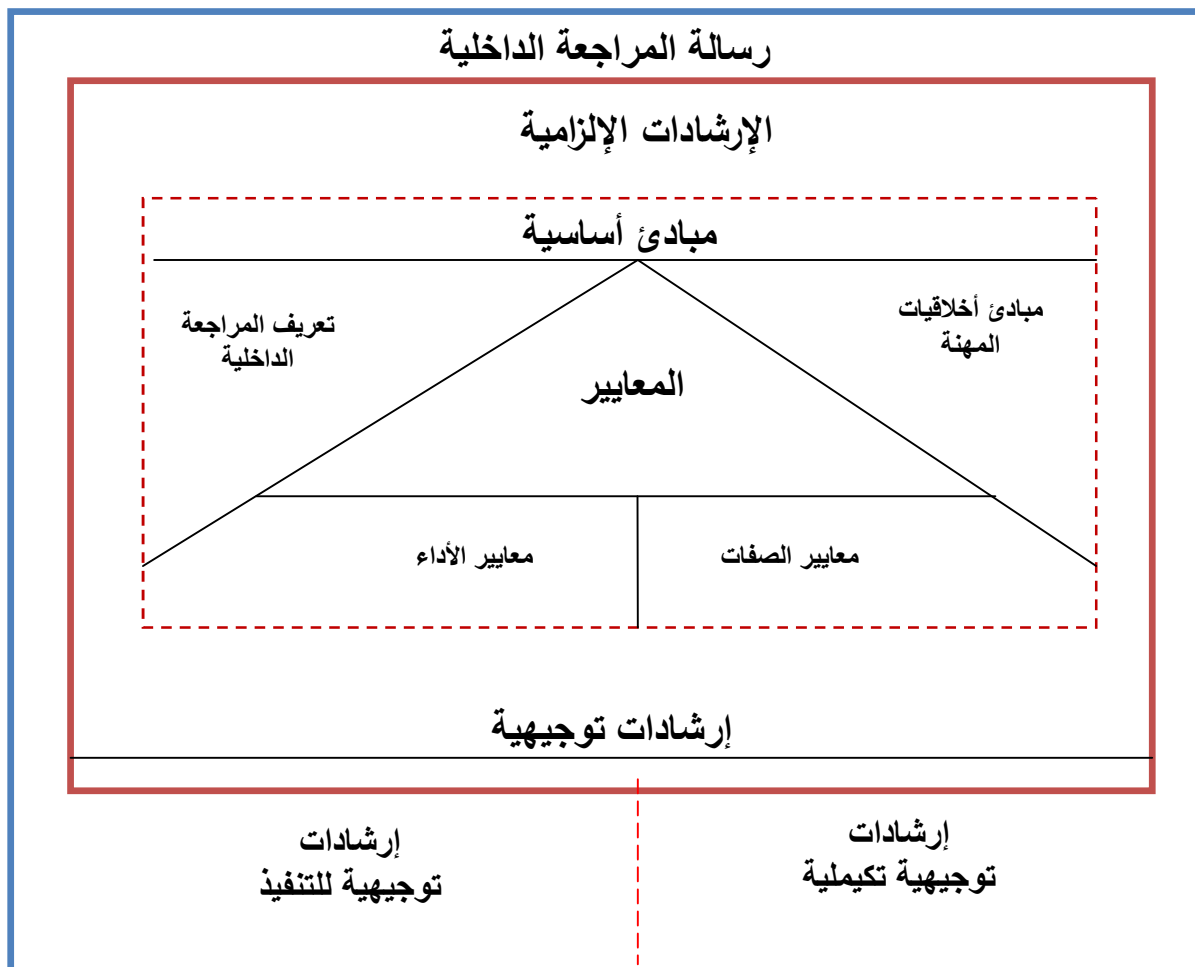
لم تحدث تغيرات جوهرية في الإطار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لسنة 2017 حيث تضمنت التعديلات الحديثة إضافة رسالة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى تعديلات على المعايير.¹

¹ IFACI, Nouveau Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP), "[on line]: <https://www.ifaci.com/publications/audit-interne/cripp>, 14/07/2017.

أولاً: تعديلات على الإطار المرجعي لممارسة المهنة للمراجعة الداخلية وفقاً للطبعة

2017

لقد قام المعهد بتصميم التغييرات على المعايير لمساعدة الممارسين على مواجهة التحديات التي تفرضها بيئة الأعمال الحالية على وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن توضيح الإطار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في الشكل رقم (1-4) كما يلي:



الشكل رقم (1-4): الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية طبعة 2017.

La source :IFACI, Nouveau Cadre de Référence International des Pratiques

Professionnelles de l'audit interne (CRIIP), "[on line]:

<https://www.ifaci.com/publications/audit-interne/cripp> 14/07/2017.

من خلال الشكل رقم (1-4) ، نستنتج أن الإطار الدولي للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية يتضمن كل من رسالة المراجعة الداخلية وإرشادات إلزامية، وإرشادات توجيهية يوصى بها والتي سنوضحها كما يلي:

1- الإرشادات الإلزامية: إن الامتثال لهذه الإرشادات الإلزامية ضروري وأساسي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لجميع الأعضاء والمنظمات المنتسبة لهذا المعهد. ويتمثل هدفها في ممارسة جيدة للتنفيذ الفعال للتعريف والمبادئ الأساسية ومدونة الأخلاق والمعايير، بحيث تشمل هذه الإرشادات كل من التعريف، المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، مدونة الأخلاقيات، المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (المعايير).

2- الإرشادات التوجيهية التكميلية: وتشمل كل من المبادئ التوجيهية للتنفيذ، مبادئ توجيهية إضافية.

وسنقوم بعرض موجز لأهم التعديلات التي طرأت على الإطار الدولي للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية وفق ما يلي:

3- رسالة المراجعة الداخلية: لقد قام معهد المراجعين الداخليين بتعديل الإطار الدولي للممارسات الدولية للمراجعة الداخلية بإضافة "رسالة المراجعة الداخلية" بحيث تصف الهدف الذي يطمح نشاط المراجعة الداخلية إلى تحقيقه ضمن المؤسسة. بحيث يعرف الإطار المهني الدولي الجديد (2017)، رسالة المراجعة الداخلية بأنها: "تعزيز وحماية قيم المؤسسة من خلال تقديم التأكيد والمشورة والبصيرة، الموضوعية والمستندة إلى المخاطر، لأصحاب المصلحة".¹

¹ The institute of internal auditors, **Mission-of-Internal-Audit**, sur le site, <https://global.theiia.org/standards-guidance/>, consulté: 20/06/2017.

ثانيا: تعديلات على المعايير الدولية للمراجعة الداخلية طبعة 2017

1- التعديلات التي طرأت على معايير الصفات: سنركز على أهم النقاط الأساسية التي

طرأت على تعديل معايير الصفات وفقا لأحدث التعديلات طبعة (2017)، بالإضافة إلى

التعديلات على الخدمات التوكيدية والاستشارية، وهذا وفقا للجدول الموالي رقم (8.1) وبنوع من

الاختصار كما يلي:

الجدول رقم (8.1): تعديلات معايير الصفات وفقا لطبعة 2017

رقم المعيار	اسم المعيار المعدل	تعديل محتوى المعيار
1000	تعديل معيار الهدف والسلطة والمسؤولية	يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية ضمن ميثاق المراجعة الداخلية، بما يتماشى مع رسالة المراجعة الداخلية والعناصر الإلزامية من الإطار الدولي لممارسات المهنة (المبادئ الجوهرية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، مبادئ أخلاقيات المهنة، المعايير، وتعريف المراجعة الداخلية). ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بمراجعة ميثاق المراجعة الداخلية بصفة دورية، وتقديمه إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.
1010	الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق المراجعة الداخلية.	يجب مراعاة الطبيعة الإلزامية للإرشادات الإلزامية، في ميثاق المراجعة الداخلية. وينبغي على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مناقشة " رسالة المراجعة الداخلية والعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة".
1110	الاستقلالية التنظيمية	معيار ت.1110: المتعلق بالاستقلالية التنظيمية: يجب ألا يتعرض نشاط المراجعة الداخلية للتدخل في تحديد نطاق عمله وأداء أعماله وتبليغ نتائجها. كما يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية التصريح عن أي تدخل من هذا النوع لمجلس الإدارة ومناقشة تداعياته.

رقم المعيار	اسم المعيار المعدل	تعديل محتوى المعيار
1112 معيار جديد	دور الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية خارج إطار المراجعة الداخلية.	عندما يكون للرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أي أدوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار أعمال المراجعة الداخلية، أو عندما يتوقع أن يصبح لديه مثل هذه الأدوار فيجب أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم تأثيرها السلبي على الاستقلالية والموضوعية.
1130 معيار فرعي تنفيذي جديد.	معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	(معيار فرعي تنفيذي جديد): يمكن للمراجعة الداخلية أن يقدم خدمات استشارية، بشرط أن تكون تلك الخدمات الاستشارية لم تؤثر سلباً على موضوعيته، وبشرط أن يتم التعامل بطريقة مناسبة مع الموضوعية الفردية عند تخصيص الموارد اللازمة للمهمة الجديدة. - تم إضافة عبارة " يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تشجيع المجلس على الإشراف ومراقبة برنامج تأكيد وتحسين الجودة للمعيار".
1320	إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة.	- تم إضافة إلى المعيار السابق طبعة 2009 العبارة التالية: "يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج وتحسين الجودة. يجب أن تتضمن الإفصاحات ما يلي: - نطاق ووتيرة أعمال التقييم الداخلي والخارجي؛ - مؤهلات واستقلالية المراجع أو فريق المراجعة بما فيها تضارب المصالح المحتمل؛ - استنتاجات المراجعين وخطة الإجراءات التصحيحية؛
1321	استخدام تعبير " تم إجراءه وفقاً للمعايير الدولية المهنية لمزاولة المراجعة الداخلية".	لقد تم تغيير في تفسير المعيار حيث يكون نشاط المراجعة الداخلية متقيداً بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير عندما يحقق النتائج التي تتضمنها تلك المبادئ والمعايير.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية طبعة

2017، نقلاً عن الموقع:

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf>

Consulté : 04/05/2017.

ثانيا: التعديلات التي طرأت على معايير الأداء

سنقوم بطرح أهم التعديلات على هذه المعايير بصورة موجزة وفقا للجدول رقم (1-9) كما يلي:

الجدول رقم (1-9): تعديلات معايير الأداء وفقا لطبعة 2017

رقم معيار	اسم المعيار المعدل	تعديل محتوى المعيار
2000	إدارة نشاط المراجعة الداخلية.	تضمن تعديل تفسير المعيار، بحيث يكون نشاط المراجعة الداخلية قد تمت إدارته بفعالية عندما: - يحقق نشاط المراجعة الداخلية الأغراض والمسؤوليات المبينة في ميثاق المراجعة الداخلية؛ - يتوافق نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف المراجعة الداخلية والمعايير، - يثبت التزام أفراد نشاط المراجعة الداخلية بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير؛ - يأخذ بالاعتبار التوجهات والمواضيع الجديدة في عالم الأعمال التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة؛ يحقق نشاط المراجعة الداخلية قيمة مضافة للمؤسسة (والجهات المعنية الأخرى)، عندما يأخذ في الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر وبجهد لتوفير سبل تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة ويقدم تأكيدات ذات صلة بأسلوب موضوعي.
2010	معيار التخطيط - لقدم تم تعديل تفسير المعيار	- لقدم تم تعديل تفسير المعيار كليا وفق ما يلي: من أجل إعداد خطة المراجعة المبنية على المخاطر، يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية التشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة وأن يفهم استراتيجيات المؤسسة وأهداف العمل الرئيسية، والمخاطر المترتبة وأساليب إدارة المخاطر. ويجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة مراجعة وتعديل الخطة حسب الاقتضاء للاستجابة للتغيرات في الأعمال والمخاطر والعمليات والبرامج والنظم والضوابط الرقابية على مستوى المؤسسة.
2050	معيار التنسيق والاعتماد لقد تم إضافة كلمة "الاعتماد" إلى عنوان المعيار.	ينبغي على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يتبادل المعلومات ويرى إمكانية الاعتماد على عمل أطراف أخرى خارجية وداخلية تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط المراجعة، وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلافي ازدواجية الجهود.

رقم معيار	اسم المعيار المعدل	تعديل محتوى المعيار
2060	تعديل معيار: إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة	يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقا للخطة الموضوعة له والتزاما بمبادئ ميثاق الأخلاقيات المهنية والمعايير. يجب أن يشتمل ذلك الإبلاغ على المخاطر الهامة والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تتطلب انتباه الإدارة العليا أو المجلس. تعديل تفسير المعيار ويجب أن تتضمن تقارير ومراسلات الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا والمجلس ما يلي: ميثاق المراجعة الداخلية، استقلالية نشاط المراجعة الداخلية، خطة المراجعة وتقديم سير العمل بها، الموارد اللازمة، نتائج نشاطات المراجعة، مدى التقيد بميثاق الأخلاقيات والمعايير والخطط الموضوعة لتصحيح أي خلل ذو أهمية عالية في قضايا التقيد؛
2100	طبيعة العمل	يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة والإسهام في تحسينها وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم. إن المصادقية والقيمة المضافة للمراجعة الداخلية تتعزز زان عندما يكون المراجعون استباقيين وتغطي تقييماتهم آفاق جديدة وتأخذ الآثار المستقبلية في الاعتبار.
2110	الحوكمة	يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة، واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية: - أخذ قرارات إستراتيجية وعملية؛ - الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة. أما الأهداف الأخرى فبقيت نفسها لم تتغير؛
2200	تخطيط مهام المراجعة الداخلية	يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة، تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها. يجب على الخطة أن تأخذ بالاعتبار استراتيجيات المؤسسة والأهداف والمخاطر ذات الصلة بالمهمة.

رقم معيار	اسم المعيار المعدل	تعديل محتوى المعيار
2210	أهداف مهمة المراجعة	تعديل التفسير المعيار: يمكن أن تكون أنواع مقاييس التقييم: - داخلية (مثلا سياسات وإجراءات)؛ - خارجية (مثلا النظم والقوانين المفروضة من الجهات الرسمية)؛ - الممارسات الرائدة (مثلا إرشادات وتوجيهات القطاع أو المهنة)؛
2230	تخصيص الموارد اللازمة لمهمة المراجعة الداخلية	تعديل تفسير المعيار: إن عبارة "مناسبة" تشير إلى مزيج المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة لإنجاز المهمة. إن عبارة "كافية" تشير إلى كمية الموارد المطلوبة لإنجاز المهمة بالعناية المهنية اللازمة.
2330	توثيق المعلومات	تعديل محتوى المعيار: يجب على المراجعين الداخليين توثيق معلومات كافية وموثوقة وذات صلة ومفيدة لدعم استنتاجات ونتائج المهمة.
2410	مقاييس التبليغ	تعديل محتوى المعيار: يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة المراجعة أهداف تلك المهمة. معيار 2410. ت.1: يجب أن يتضمن التقرير النهائي لمهمة المراجعة الاستنتاجات القابلة للتطبيق، إضافة إلى التوصيات أو خطط العمل ذات الصلة. وحيثما يكون ذلك مناسباً فإنه ينبغي تقديم رأي المراجعين الداخليين ضمن التقرير النهائي. وحين يتم إصدار أي رأي فيجب أن تؤخذ في الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وغيرهما من الجهات المعنية الأخرى، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية، ويكمن الاعتماد عليها، ووثيقة الصلة، ومفيدة.
2450	الآراء الكلية العامة	تعديل محتوى المعيار: عندما يتم إصدار رأي كلي عام يجب أن يؤخذ في الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة وتوقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وغيرهما من الجهات المعنية الأخرى، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية، ويمكن الاعتماد عليها، ووثيقة الصلة، ومفيدة.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي طبعة

2017، نقلا على الموقع: <https://na.theiia.org/IPPF-Standards-.op.cit>, p-p: 10-20.

نستخلص مما سبق أن ممارسة المراجعة الداخلية تتم في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، ولصالح منشآت تختلف من ناحية الأهداف، والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة المراجعة الداخلية من قبل أشخاص من داخل المؤسسة أو من خارجها. ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسات المراجعة الداخلية في كل بيئة على حدة فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (المعايير) يشكل أمراً أساسياً حتى يتمكن المراجعون الداخليون ونشاط المراجعة الداخلية من الوفاء بمسؤولياتهم.

خلاصة الفصل

من خلال عرضنا لهذا الفصل والخاص بالدعائم الأساسية للمراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية، تم الوقوف من خلاله على مجموعة من المفاهيم الأساسية، وتوضيح العديد من الأفكار المتعلقة بالإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية، خلصنا إلى النتائج التالية:

- من أهم التعديلات على الإطار المهني للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية طبعة (2017)، إضافة "رسالة المراجعة الداخلية"، بحيث تصف الهدف الذي يطمح نشاط المراجعة الداخلية إلى تحقيقه ضمن المؤسسة، والمتمثل في تعزيز وحماية قيم المؤسسة من خلال تقديم التأكيد والمشورة والبصيرة، الموضوعية والمستندة إلى المخاطر، لأصحاب المصلحة؛

- تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية ضرورة حتمية لجميع المؤسسات بشتى أنواعها، بهدف تحقيق أهدافها، هذه الضرورة فرضتها بيئة الأعمال الجديدة؛ فعرفت هذه الأخيرة تطوراً في مفهومها نتيجة توسع مجال تطبيقها مما أدى إلى تعدد تصنيفاتها، حسب الغاية المراد تحقيقها وهي تهدف بدرجة أولى إلى حماية ممتلكات المؤسسة ومصلحتها وتقديم التوصيات للإدارة لتحسين نشاطاتها؛

- احتلت وظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة بالنسبة للإدارة العليا للمؤسسة، في إطار مقارنة شاملة وحديثة، وهذا من خلال إعطائها بعد استراتيجي يركز على المساهمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية المرتكزة أولاً وقبل كل شيء على المخاطر المحيطة بالمؤسسة، ومنه مساعدة الإدارة العليا على اتخاذ القرارات المناسبة؛

- تركز وظيفة المراجعة الداخلية إلى مجموعة متكاملة ومنسجمة من التقنيات والأدوات المؤطرة لعملية المراجعة، ومبادئ أخلاقية ومعايير تتحكم في مجال عمل ومسؤولية المراجع الداخلي عند القيام بمهمة المراجعة، والتي تهدف إلى جمع أدلة كافية وصحيحة من أجل تدعيم عمل المراجع الداخلي من حيث تقديم نصحه وإرشاداته وتوصياته للإدارة العليا للمؤسسة؛

-أظهرت المقارنة بين المراجعة الداخلية وبعض الوظائف المشابهة له في المؤسسة وجود فروق جوهرية تميز نشاط المراجعة الداخلية عن هذه الوظائف، رغم وجود تداخل معها في مجالات تدخلها؛

- إن التجربة الجزائرية في ممارسة وتأطير مهنة المراجعة الداخلية لازلت تجربة فتية بالمقارنة مع تجارب الدول الرأس المالية أو حتى العربية، إلا أنه هناك توجه نحو توفير الإطار المرجعي لها ورد الاعتبار لها، ويتجلى ذلك من خلال اهتمام معايير المراجعة الجزائرية (NAA) متمثلة في المعيار الجزائري للتدقيق 610، الذي ينص على الاعتماد على أعمال المراجعين الداخليين.

الفصل الثاني : التوجهات المعاصرة لدور وظيفة المراجعة الداخلية

الفصل الثاني: التوجهات المعاصرة لدور وظيفة المراجعة الداخلية

تمهيد: شهد العالم خلال السنوات الأخيرة العديد من التغيرات تمثلت أساساً في العولمة، التطورات الاقتصادية الهائلة، المعلوماتية، وكذا الانهيارات المالية والاقتصادية التي مست كبريات المؤسسات في العالم، مما أدى إلى زيادة الإهتمام بمهنة المراجعة الداخلية كأداة رقابة تضمن قدرة المؤسسة على مواكبة الخطى المتسارعة والزخم الهائل من المتغيرات التي يموج بها العالم.

حيث أنه من المعروف أن المراجعة الداخلية إنما نشأت 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 في أهدافها وأدوارها، بحيث أصبحت تركز على النشاط الاستشاري جنباً إلى جنب مع النشاط التأكدي، حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقييم إدارة المخاطر، وتدعيم الحوكمة بما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً لما ذكر سابقاً، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تناولنا في المبحث الأول دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك بالتطرق إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية، والمقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وفي الأخير علاقة المراجعة الداخلية بتقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية. أما المبحث الثاني فقد تعرضنا إلى دور المراجعة الداخلية في تقييم وإدارة المخاطر وذلك بالتطرق إلى ماهية إدارة المخاطر، منهج عمل إدارة المخاطر وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية، وفي الأخير آلية مراجعة إدارة المخاطر، وختماً هذا الفصل بمبحث ثالث من خلال تبيان دور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة المؤسسات مبررين

من خلاله ماهية حوكمة المؤسسات، ركائز وأهمية حوكمة المؤسسات وكذا العلاقة بين الحوكمة والمراجعة الداخلية.

المبحث الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعية.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة صمام الأمان الذي يعمل على حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة، من خلال وجود ضوابط رقابية كافية وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة، والتحكم في المخاطر، وهو ما يفسر زيادة الاهتمام بالدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية لتحسين وتطوير الأداء الرقابي لمنظمات الأعمال. وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفاهيم أساسية حول نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته في المطلب الأول، ومن ثم إلى مقوماته وإجراءاته في المطلب الثاني، وفي المطلب الأخير إلى علاقة المراجعة الداخلية بتنفيذ نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة على مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ويتم هذا من خلال تسخير مجموعة من الموارد المادية والمالية والبشرية بالإضافة إلى مختلف أشكال وسائل التكنولوجيا، حيث تواجه المؤسسة تحديا كبيرا فيما يخص الاستغلال الأمثل لهذه الموارد ضمن الأطر والتشريعات القانونية التي تمارس فيها نشاطها وللتأقلم مع هذه التحديات وتقليل المخاطر الممكنة تقوم الإدارة بتصميم وتنفيذ مجموعة من الإجراءات تتلاءم مع نشاط المؤسسة وتساعد على تحقيق أهدافها.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمفهوم نظام الرقابة الداخلية

سنقوم في هذا الفرع بالتمييز بين أربع مراحل لتطور مفهوم الرقابة الداخلية كما يلي:¹

أولاً: المرحلة الأولى

في بادئ الأمر كان الشكل السائد للمشروعات هو المؤسسة الفردية، بحيث لا توجد أهمية كبيرة للرقابة الداخلية نظراً لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الفردية، وانحصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول المؤسسة تداولاً.

ثانياً: المرحلة الثانية

خلال هذه المرحلة اتسع نطاق الرقابة الداخلية من المعنى الضيق لها ليستخدم كمترادف للضبط الداخلي، وقد شوه في هذه المرحلة نمو في حجم المؤسسات وزيادة أنشطتها وعملياتها كما اتسع نطاقها الجغرافي، وبموجب ذلك اعتبرت الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية موجوداتها وكذلك لضمان الصحة المحاسبية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات. ومن أهم تعاريف هذه المرحلة، التعريف الذي أورده المعهد الأمريكي للمحاسبين في عام 1936، حيث عرفت الرقابة الداخلية على أنها "مجموعة من الطرق والمقاييس التي تتبناها الشركة بقصد حماية النقد والموجودات الأخرى وكذلك ضمان الدقة المحاسبية للعمليات المثبتة في الدفاتر".²

¹ محمد مهدي ثامر، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية، العدد 13، العراق، 2011، ص 177.

² المرجع السابق، ص 177: بتصرف.

ثالثاً: المرحلة الثالثة (من 1936 إلى غاية 1949)

في هذه المرحلة اتسع مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية، إلى جانب الحفاظ على أصول المؤسسة وضمان الدقة المحاسبية في تسجيل العمليات، ويمثل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1949 الأساس لهذه المرحلة، حيث عرف الرقابة الداخلية على أنها "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية".¹

رابعاً: المرحلة الرابعة (من 1949 إلى غاية 1992)

تتضمن هذه المرحلة المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية باعتبار أن هذه الأخيرة أكثر شمولاً، وأصبح ينظر لنظام الرقابة بمنظور شامل، والذي يرى أنه يشمل كامل النظم الجزئية، حيث عرف بمنهج النظم، وهذا باعتباره أنه نظام شامل يتكون من مجموعة من الأنظمة الجزئية والتي تصنف إلى نوعين، نظام الرقابة التنظيمي ونظام الرقابة الإجرائي.²

¹ مصطفى عجيب، ثائر الصبري، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 3، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 67.

² محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، بدون طبعة، مصر، 1999، ص 67.

خامسا: المرحلة الخامسة (1992 إلى غاية يومنا هذا)

حدثت في هذه المرحلة طفرة ونقلة نوعية لتطور نظام الرقابة الداخلية، حيث أصبح ينظر للرقابة الداخلية على أساس الهدف منها، وقد تم تصنيف أربعة أهداف تسعى الإدارة لتحقيقها وهذا وفقا لتعريف لجنة حماية المنظمات COSO حيث تتمحور هذه الأهداف حول الالتزام بالتشريعات والقوانين، مع توفير معلومات مالية موثقة، بالإضافة إلى استغلال الموارد بكفاءة، وأخيرا حماية أصول المؤسسة. في هذه المرحلة أصبح يأخذ بعين الاعتبار أصحاب المصالح من خلال توفير معلومات موثوقة لمستخدمي القوائم المالية، واحترام القوانين والتعليمات سواء على مستوى المحيط الداخلي أو الخارجي للمؤسسة، ومن جهة أخرى يسعى إلى حماية أموال المساهمين واستغلالها بكفاءة.

الفرع الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية نبدأ أولا بمصطلح الرقابة، حيث عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) الرقابة على أنها "أي إجراء تتخذه الإدارة، مجلس الإدارة وأطراف أخرى من أجل إدارة المخاطر وزيادة احتمال تحقيق الأهداف، الغايات وخطط الإدارة، بحيث تنظم وتوجه الأداء بطريقة مرضية لتوفير ضمان معقول أن أهداف المؤسسة سوف تحقق".¹

وعند التحدث عن مفهوم أو تعريف نظام الرقابة الداخلية فإننا نجد أنفسنا أمام عدة تعريفات لعدة جهات من وجهة النظر الخاصة بكل منهم، من بين هذه التعريفات نذكر ما يلي: يعرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين الرقابة الداخلية على أنها: "الخطوة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصحة البيانات

¹ The Institute of internal auditors, **glossary**, available at: www.theiia.org/guidance/standards/full-standards/ accessed(12/01/2017)

المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة".¹

أما المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI) فقد عرفه على أنه: "نظام في المؤسسة محدد ومعروف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى".²

أما فيما يخص التعريف الصادر عن أكبر هيئة عالمية في مجال المحاسبة والمراجعة، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه: "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب".³ يشير هذا التعريف بوضوح إلى ارتباط نظام الرقابة الداخلية بتحقيق أهداف المؤسسة، كما شدد على

¹ نجاه شمال، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 2، العدد 4، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2016، ص 174.

² Institut français des Auditeurs et Contrôleurs Internes, **connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne**, disponible sur le site : <http://www.IFACI.com>: Consulté le 04/01/2017.

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - "الناحية النظرية"، دار المسيرة، ط 2، الأردن، 2009، ص 207.

الوصول إلى معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب، بمعنى تركيزه على وجهة نظر محاسبية ومالية بحتة.

وقد اهتم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) اهتماما كبيرا بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن مدى فعاليتها، فقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها: "خطة التنظيم وكل الطرق والأساليب التي تضعها إدارة المنشأة، التي تهدف إلى المحافظة على أصول المنشأة، وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، وزيادة درجة الاعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية، والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة".¹

كما عرفت لجنة حماية المنظمات (COSO) على أنها: "عبارة عن عملية تنفذ من طرف مجلس الإدارة، والمدراء، وباقي الموظفين مصممة من أجل توفير تأكيد معقول لتحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

- كفاءة العمليات التشغيلية؛

- الموثوقية في التقارير المالية؛

- الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات".²

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية، على أنها ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المديرين في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها.

¹ عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد شحاتة، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص54.

² Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission, «Resource», Available at: www.coso.org/resources.htm: accessed (11/10/2017)

الفرع الثالث: أهداف وخصائص نظام الرقابة الداخلية

إن تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية أدى إلى تطور الأهداف والخصائص التي أنشأ من أجلها.

أولاً: الأهداف

- تطورت الرقابة الداخلية وتطورت الأهداف التي أنشئت من أجلها، فبعد ما كان هدفها الأساسي حماية الأصول، توسع ليشمل العديد من الأهداف تمثلت فيما يلي:¹
- ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وبشكل مفهوم وواضح؛
 - التحقق من تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة واحترام القوانين؛
 - تحقيق الاستعمال الإقتصادي والكفاء للموارد، ذلك عن طريق تحفيز تحسين الأداء وتوجيه الأعمال؛
 - حماية الأصول وذلك عن طريق التحقق من حماية أموال المؤسسة، أملاكها، وكذلك الأشخاص الموظفين بها والمتعاملين معها؛
 - الالتزام بالإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة من طرف إدارة المؤسسة؛
 - التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة؛

¹ Eric Bonin, Jean-Luc Rossignol, **le contrôle interne des entreprises de travail temporaire d'insertion. La nécessité d'un diagnostic des processus**, la revue des sciences de gestion, N 224, France, 2007, p p 41-42.

ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن لنظام الرقابة الداخلية عدة خصائص وميزات نوجزها

فيما يلي:¹

- الرقابة الداخلية نظام شامل لكل مستويات المؤسسة، فهو عبارة عن مجموعة من الأنظمة الجزئية المتكاملة التي تعمل على تحقيق أهداف الكلية للمؤسسة؛
- يجب أن لا تزيد تكلفة نظام الرقابة الداخلية على المنافع المستمدة منه؛
- نظام الرقابة الداخلية لا يستطيع أن يقدم لنا تأكيد مطلق حول تحقيق الأهداف التي صمم من أجلها، بل يقدم تأكيد معقول من أجل تحقيق الأهداف التي أنشئ من أجلها؛
- يتأثر نظام الرقابة الداخلية بمختلف الأحداث الداخلية والخارجية التي لها تأثير على تحقيق أهداف المؤسسة، حيث يرتبط نجاح النظام بمدى قدرته على التأقلم مع تأثيرات تلك الأحداث.
- عملية تصميم نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه هو من مسؤوليات الإدارة؛
- تلاؤم نظام الرقابة الداخلية مع القانون الأساسي للمؤسسة وحجمها وطبيعة نشاطها، وان يكون مفصلا وموثقا بشكل واضح وسليم؛
- الرقابة الداخلية هي وسيلة لتحقيق غاية وليست غاية في حد ذاتها؛

¹ خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 134: بتصرف.

الفرع الرابع: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

أولاً: الرقابة الإدارية

هي تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشف الإحصائية، دراسة الوقت والحركة، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.¹

ثانياً: الرقابة المحاسبية

تعتبر الرقابة المحاسبية عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية الأصول المؤسسة. وتشمل وسائل الرقابة المحاسبية نظام القيد المزدوج- رقابة الحسابات- مطابقة الأرصدة، ميزان المراجعة، إجراء مقارنات مطابقة عن طريق الأرصدة الخارجية (المقاربة البنكية)، مقارنة المخزون الفعلي المتبقي مع التسجيل لمحاسبي للمخزون المتبقي... الخ.²

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 89.

² كمال عبد السلام، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، بدون طبعة، مصر، 2003، ص 189.

ثالثاً: الضبط الداخلي

تعتمد أسس الضبط (الرقابة) الداخلي على الفصل بين اختصاصات كل من الإدارات التي تقوم بتنفيذ العمليات والإدارات التي تقوم بالمحاسبة على العمليات والإدارات التي تختص بالمحافظة على الأصول.¹

المطلب الثاني: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وإجراءاته

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، وتتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية كما انه هناك مجموعة من الإجراءات الواجبة لتحقيق هذه المقومات.

الفرع الأول: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:²

أولاً: الدليل المحاسبي

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى.

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الزاوية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2009، ص50.

³ علي حسين الدوغجي، أيمن مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 09، العراق، 2013، ص ص407.

ثانيا: الدورة المستندية

وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات.

ثالثا: المجموعة الدفترية

يتم إعداد مجموعة دفترية متكاملة حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة. ويخضع ذلك إلى المعطيات التالية:

- ترقيم الصفحات قبل استخدامها لأغراض الرقابة؛
- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك؛
- أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم لتحقيق سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم
- وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

ويعرض دليل الإجراءات الدورة المستندية لكل عمليات المؤسسة وما يرتبط بها من سجلات محاسبية إلى جانب علاقة هذه المستندات والسجلات الإدارية والأقسام المكونة للهيكل التنظيمي داخل المؤسسة.

رابعا: الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال، وأحسن مثال على ذلك الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها آليا، كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

خامسا: الجرد الفعلي للأصول

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات، سيارات، أراضي ومباني فعلمية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.¹

سادسا: الموازنات التخطيطية

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم، أهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة.

الفرع الثاني: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية وتتمثل فيما يلي:²

أولا: هيكل تنظيمي كفء

إن وجود هيكل تنظيمي كفء يعد نقطة البداية لنظام رقابة داخلية فعال وخاصة إذا كان تحديده للمسؤوليات دقيق وواضح، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لحجمها واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون هيكل كفء لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات

¹ علي حسين الدوغجي، أيمن مؤيد الخيرو، مرجع سبق ذكره، ص 408.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 209.

وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع على الموظفين والعلاقات بينهم، وذلك من خلال توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة وتحديد القسم أو الإدارة المسؤولة عن تنفيذها عن طريق:

- تحديد خريطة تنظيمية رئيسية وخرائط تفصيلية لكل قسم أو إدارة على حدى؛

- تحديد المسؤوليات والفصل بين المهام؛

ثانيا: اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مكانهم المناسب

مما لا شك فيه أن العامل الكفاء، يلعب دورا هاما في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية، التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه.

ثالثا: وجود مستويات ومعايير أداء سليمة

يجب على الإجراءات الموضوعية توفير معايير لقياس أداء الموظفين وذلك محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيحها.

رابعا: وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول

إن من أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية الأصول وذلك بوجود مجموعة من السياسات والإجراءات التي تسمح بحماية الأصول ومنع تسريبها واختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية، وتزداد أهميتها كلما وصف التنظيم بأنه لا مركزي، فحماية الأصول تتطلب إتباع سياسات سليمة لتوفير الحماية المادية للأصول كتخصيص أماكن خاصة بها، استخدام الأنظمة الالكترونية لحمايتها، تحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول إلى هذه الأماكن.¹

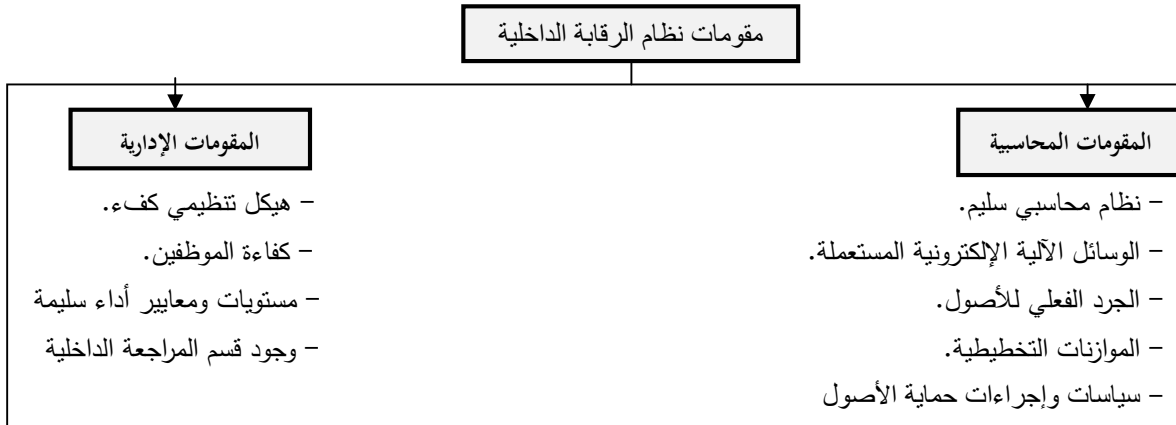
¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 101.

خامسا: وجود قسم المراجعة الداخلية

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم تنظيمي إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم

قسم المراجعة الداخلية مهمته الرئيسية تتمثل في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية.¹

والشكل رقم (1-2) يمثل المقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية كما يلي:



الشكل (1-2): مقومات نظام الرقابة الداخلية

المصدر: السوافيري فتح رزق وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص36.

الفرع الثالث: الإجراءات الواجبة لتحقيق أهداف مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة

من الإجراءات، والتي يمكن التطرق إليها وتلخيصها فيما يلي:²

أولاً: الإجراءات التنظيمية والإدارية

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم؛

² علي حسين الدوغجي، أيمن مؤيد الخيرو، مرجع سبق ذكره ، ص407.

² مسعود صديقي ، محمد التهامي طواهر ، مرجع سبق ذكره، ص 105.

- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال؛
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
- وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها؛
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب؛
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل؛

- استخراج المستندات من عدة صور بحيث تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين؛
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل؛

ثانياً: إجراءات محاسبية

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:¹

- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر؛
- إجراء مطابقات دورية بين الكشف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء... الخ؛
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى؛

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، طبعة ثالثة، عمان الأردن، 2006، ص84: بتصرف.

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والتلاعب
- كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة؛
- القيام بجدد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

ثالثا: الإجراءات العامة

- هي الإجراءات المكتملة للإجراءات الإدارية والمحاسبية، والتي تتمثل في:¹
- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة؛
- التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع والتثبيات أو الأوراق المالية؛
- وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد والصادر؛
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية لتوفير وضمان الحماية الكافية؛

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بتفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية وفقا

للمعايير الدولية

يشير الباحثون إلى أن مهنة المراجعة الداخلية تعد أحد أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة، الهادفة والمانعة والمصححة، إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية ليس فقط جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ولكنها تمثل بؤرة التركيز بالنسبة له وصمام الأمان خصوصاً بعد تحولها إلى مهنة معترف بها دولياً.

¹ كريم قوية، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة البليدة2، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011، ص37.

الفرع الأول: الدور الرقابي للمراجع الداخلي وفقا للمعايير الدولية

تعتبر المراجعة الداخلية من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويره وتحسينه وزيادة فعاليته وكفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون للمراجعة الداخلية دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييمه وإخطار الإدارة بنقاط الضعف والقوة الموجودة فيه.¹

كما نص المعيار رقم 2130-الرقابة² من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة

الداخلية في هذا الشأن بما يلي: "على نشاط المراجعة الداخلية مساعدة المؤسسة في إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر".

2213.A1- على نشاط المراجعة الداخلية تقييم كفاية وفعالية الرقابة للرد على المخاطر المتعلقة

بحوكمة المؤسسة، العمليات ونظام المعلومات ويتضمن ذلك:

- صحة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها؛

- حماية الأصول؛

- الالتزام بالقوانين، الأنظمة والاتفاقيات؛

2213.A2- على المراجعين الداخليين التحقق من مدى وضع الأهداف التشغيلية والبرامج ومن

مدى انسجامها مع أهداف المؤسسة.

¹ عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص 103-104.

² The Institute of Internal Auditors, "International Standards for Professional Practice Of Internal Auditing", Op, Cit, P-P: 09-10.

2213.A3- على المراجعين الداخليين مراجعة العمليات للتحقق من مدى مطابقة النتائج مع

الأهداف الموضوعية لتحديد فيما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تطبيقها وإنجازها كما هو مطلوب.

2213.C1- أثناء تنفيذ المهمة الاستشارية على المراجعين الداخليين التركيز على إجراءات

الرقابة المتوافقة مع الأهداف المهمة، وعليهم الانتباه من وجود أية إجراءات رقابية حقيقية بشكل

جوهري.

2213.C2- على المراجعين الداخليين دمج المعرفة بإجراءات الرقابة التي حصلوا عليها من

المهام الاستشارية في تقييم إجراءات الرقابة الخاصة بالمؤسسة.

وعليه يمكن تجسيد دور وظيفة المراجعة الداخلية بشأن الرقابة الداخلية فيما يلي:¹

- تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لتحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛

- الالتزام بالقوانين والمعايير المقررة والتعليمات الإدارية؛

- عملية الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات الإدارية؛

- الحذر المهني المعقول عند القيام بعملية المراجعة؛

- تحديد المخاطر المتعلقة بالنظام الساري في المؤسسة؛

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية؛

- تلبية احتياجات الإدارة فيما يخص المراجعة المالية، مراجعة الكفاءة ومراجعة فعالية المشروع؛

ومعقدة، وسواء كانت نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الداخلية أو الخارجية فإن ذلك يزيد

ويضاعف من اعتماد الإدارة على مجهودات المراجعة الداخلية.

¹ جربوع يوسف محمود، مجالات مساهمة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تحسين القرارات المالية لمجلس

الإدارة وفقا لقواعد حوكمت الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة، المجلد 2،

العدد 55، فلسطين، 2005، ص 13.

الفرع الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي

عند قيام المراجع الداخلي بمهمته عليه بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعية والأهداف المرجوة، وكذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر.

أولاً: جمع الإجراءات

يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة وتدوينه للملخصات لها، مع رسمه لخرائط التدفق ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عنها شرحاً لكل الجوانب العملية.¹

ثانياً: اختبارات الفهم

يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعملياتها، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكيد المراجع من أن الإجراءات موجودة، مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

ثالثاً: التقييم الأولي للرقابة الداخلية

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء أو غش أو اختلاس). ويستعين المراجع في هذه الخطوة

¹ Obert Robert, Op.cit.P82 .

في الغالب، بقوائم أسئلة الرقابة المغلقة، أي قوائم تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ "نعم" وتعتبر عن حالة قوة، أو بـ "لا"، تعتبر في أغلب الحالات عن ضعف في النظام المدروس.

رابعاً: اختبارات الاستمرارية

في هذه الخطوة يتأكد المراجع الداخلي من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام هي نقاط قوة فعلاً أي موجودة في الواقع، ومطبقة بشكل صحيح وبصفة مستمرة ودائمة. إن هذه الاختبارات (اختبارات الاستمرارية) ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق، لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً.

ويحدد المراجع حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما أنها تشكل دليل إثبات قوي على كيفية سير العمل خلال الدورة.¹

خامساً: التقييم النهائي للرقابة الداخلية

يجمع المراجع كل النتائج التي توصل إليها من خلال الاختبارات التي أجراها في وثيقة شاملة (Document de Synthèse) يبين فيها جوانب الضعف في سير العمل الناتجة عن سوء تطبيق نقاط القوة النظرية، وهذا لكي يستطيع فيما بعد تحديد أثرها على نوعية المعلومات المالية. وترفق هذه الوثيقة بتوصيات واقتراحات لإجراء التعديلات اللازمة، وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية (*) يقدمه المراجع إلى الإدارة.³

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 47.

(*) تقرير الرقابة الداخلية: عبارة عن وثيقة شاملة يقدم فيها المراجع حوصلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مع بيان آثار نقاط الضعف التي اكتشفها على المعلومات المالية وتقديم اقتراحات قصد تحسين هذا النظام من طرف الإدارة.

³ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 48.

المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر المؤسسات الاقتصادية

تتميز بيئة الأعمال بالتغيرات المتلاحقة والمستمرة من بينها المنافسة وتكنولوجيا المعلومات، التشريعات والقوانين، هذه المتغيرات أوجدت العديد من المخاطر والفرص التي يجب على المؤسسات مواجهتها أو أخذها في عين الاعتبار، لذلك وجب على الإدارة أن تستجيب لهذه المتطلبات، فالإدارة هي المسؤولة عن تعريف وتقييم وإدارة ومتابعة المخاطر، كما تتطلب الحاجة الملحة للآلية التأكيد بأن عملية إدارة المخاطر تمت بشكل مناسب وفعال، وهو الدور الذي يمكن إنباطه إلى وظيفة المراجعة الداخلية. من هنا يبرز الدور المهم للمراجعة الداخلية في تزويد المؤسسات الاقتصادية بالمعلومات والتقارير، التي تؤكد أن الأخطار التي تتعرض لها هذه الأخيرة قد تم فهمها وإدارتها بطريقة ملائمة في إطار التغيرات الديناميكية في المؤسسة وكل ما يحيط بها. وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى الإطار النظري لإدارة المخاطر في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني تبيان منهج عمل إدارة المخاطر، وفي الأخير دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر.

المطلب الأول: المدخل العلمي لإدارة المخاطر

إن عملية إدارة المخاطر وتقييمها والتعامل معها، تعتبر أمرا مهما لنجاح واستمرار المنظمة، وهناك الكثير من وجهات النظر المختلفة حول الآليات والسبل المناسبة لذلك.

الفرع الأول: تعريف وأنواع المخاطر المرتبطة بالمؤسسات الاقتصادية

تعتبر المخاطر من أهم المشاكل الحيوية التي تؤثر على المشاريع تأثيرا فعالا ولذا يجب أن نفهم ونعرف معنى كلمة المخاطر بشكل علمي لأن ازدياد المخاطر يتحول إلى مشاكل تؤدي إلى زوال وانهايار المؤسسات.

أولاً: مفاهيم مشابهة للخطر

يعتبر الخطر، المجازفة والمخاطر مصطلحات مرتبطة فيما بينها ولكنها لا تحمل نفس المعنى حيث تعرف كل واحدة منها كالتالي: ¹

1-الخطر: هو السبب في الخسارة، فنقول خطر انخفاض الأسعار، خطر الحريق...الخ، فكل واحد من هؤلاء سبب في الخسارة.

2-المجازفة: هي الحالة التي تخلق أو تزيد من فرص نشوء الخسارة من خطر ما.

3-المخاطرة: مستمدة من الكلمة الإيطالية (Risicare) بمعنى يجرؤ أي هي اختيار وليست مصير فهي الخسارة المتوقعة للقرار في ظل حدث معين.

ثانياً: مفهوم الخطر

لقد اختلفت التعاريف الخاصة بالمخاطر وتعددت، غير أنه في اختلافها وتعددتها كانت تتجه في مجملها نحو الشمولية والتقليل من العيوب، ومن أهم التعريفات التي تناولت هذا المفهوم نذكر: طبقاً لتعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي "الخطر هو عدم التأكد من حدوث حدث معين والذي يكون له تأثيرات على تحقيق الأهداف، ويجب أن نأخذ في اعتابنا أن تحقيق الأهداف له حدان، يتمثل الحد الأدنى في التهديدات أو التأثيرات السلبية التي قد تعوق تحقيق هذه الأهداف أما الحد الأعلى فيتمثل في الفرص".²

¹ هند بوراس، دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول: المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسنطينة، الجزائر، يومي 21-22 أكتوبر 2012، ص 4.

² عبد الوهاب نصر علي، معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث الإصدارات الدولية - مدخل دولي مقارنة لإدارة المخاطر، دار التعليم الجامعي، مصر، 2012، ص 104.

ويرى الباحث أنه من التعريفات السابقة يمكن القول أن الخطر ناتج عن عدم التأكد المرتبط بالأحداث المستقبلية أو التغيرات التي قد تواجه المؤسسة والتي قد تمثل فرصاً على المؤسسة اغتنامها أو تهديدات يجب التعامل معها حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المنشودة.

ثالثاً: أنواع المخاطر المرتبطة بالمؤسسات الاقتصادية

تختلف المخاطر من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة نشاطها، شكلها القانوني، مكانتها في السوق، والبيئة الخارجية التي تنتمي إليها، وسنحاول إظهار أهم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة عموماً والتي ترتبط بمخاطر البيئة الخارجية والداخلية للمؤسسة كما يلي:¹

أولاً: مخاطر البيئة الخارجية

هي المخاطر والتهديدات الناشئة عن عوامل خارجية عن بيئة المؤسسة، وتتمثل في مختلف التحولات والاتجاهات التي يشهدها الاقتصاد العالمي من عولمة ومنافسة وتكتلات وتغير في أذواق وتفضيلات الزبائن وظهور سلع بديلة والتغيرات في الأوضاع القانونية والسياسية والاقتصادية للبلد.

ثانياً: مخاطر البيئة الداخلية

وتشمل المخاطر المرتبطة بالبيئة الداخلية لجميع الأقسام المرتبطة بالمؤسسة، مثل الموارد البشرية، التمويل، التسويق، والإنتاج والمشتريات، والتي تؤثر في تحقيق أهداف المؤسسة بشكل مباشر أو غير مباشر، وتشمل هذه المخاطر ما يلي:

1- مخاطر العمليات: هي تلك المخاطر التي تنشأ من عدم فاعلية وكفاءة العمليات اليومية

للمؤسسة، ويمكن تصنيفها إلى نوعين أساسيين:

¹ المرجع السابق، ص ص: 118-119: بتصرف.

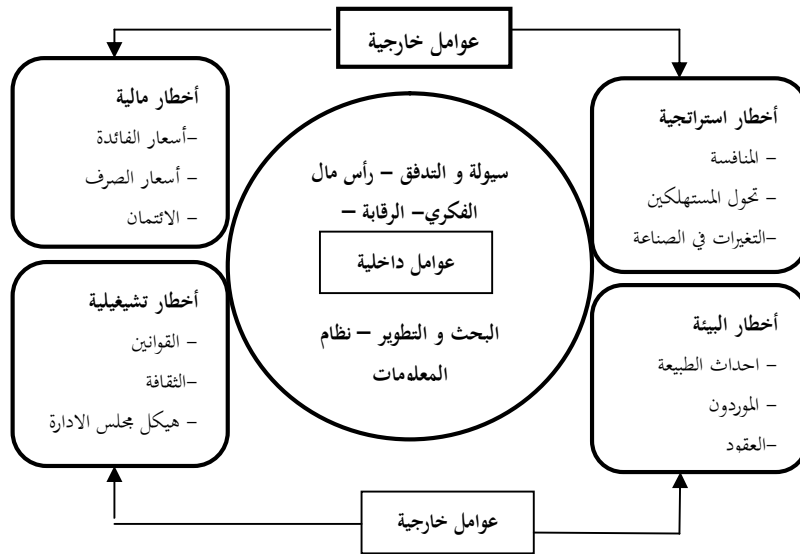
1-1 مخاطر مالية: تتضمن جميع المخاطر ذات العلاقة بإدارة الموجودات المتعلقة بالمؤسسة التي قد تنشأ من عدم مقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المالية تجاه الغير أو حدوث خلل في هيكلها التمويلي مثل التوسع الزائد في الإقراض، أو الاقتراض ويمكن تقسيمها إلى مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر سعر الفائدة ومخاطر التضخم.

1-2 مخاطر تشغيلية: فتتعلق بعمليات التشغيل غير المالية بالأساس ولكن قد يظهر لها تأثيرات مالية كخسارة الأصول المادية نتيجة الاحتيال والسرقة والتزوير والاختلاس أو الأصول المعنوية كسمعة المؤسسة.

ثالثاً: مخاطر نظم المعلومات

هي مخاطر مترتبة عن استخدام نظم المعلومات وتنشأ نتيجة عدم توافر معلومات دقيقة وصحيحة تساعد على اتخاذ قرارات صحيحة تتعلق بالنشاط أو بالعمل سواء كانت هذه المعلومات تتعلق بالبيئة الخارجية أو الداخلية للمؤسسة، كما قد تتمثل في مخاطر ناجمة عن خطأ في معالجة وإدخال البيانات من قبل العاملين، أو عن خطأ في معالجة البيانات من قبل نظم المعلومات، أو مخاطر ناجمة عن اختراقات غير قانونية عبر الشبكة.¹ والشكل التالي يبين تصنيفات المخاطر المرتبطة بالمؤسسات الاقتصادية وفقاً لمصدرها كما هو موضح في الشكل رقم (1-2):

¹ هند بوراس، مرجع سبق ذكره، ص 7.



الشكل رقم (2-2): المخاطر المرتبطة بالمؤسسات الاقتصادية حسب مصدرها

المصدر: الجمعية المصرية لإدارة الخطر، معيار إدارة الخطر، نقلا على الموقع: www.ema-egypt.org ، تاريخ الاطلاع: 20/04/2017.

الفرع الثالث: مفهوم إدارة المخاطر

لقد ساهمت كثرة المخاطر التي تواجهها المؤسسات في بيئة الأعمال، في زيادة الاهتمام بدراسته ودراسة مسبباته ومحاولة التقليل من الخسائر الناجمة عنه، وهو ما وجه الكثير من الباحثين ومنظمات مهنية التركيز نحو سبل إدارة المخاطر.

أولاً: تعريف إدارة المخاطر

تعود أولى الدراسات الرسمية لإدارة المخاطر إلى أواخر النصف الثاني من القرن العشرين وقد اختلفت الزوايا التي كان ينظر إليها مما انعكس على التعاريف التي أعطيت لها، ومن التعاريف نذكر:

- عرفت إدارة المخاطر من طرف معهد إدارة المخاطر (IRM) على أنها "الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة، فهي الإجراءات التي تتبعها المؤسسات بشكل منظم لمواجهة

الأخطار المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محفظة كل نشاط".¹

- إدارة الخطر "هي عملية ديناميكية لاتخاذ جميع الخطوات اللازمة لتحديد المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف المنظمة والتعامل معها".²

- أما الفيدرالية الأوروبية لإدارة المخاطر (FERMA) فقد قدمت التعريف التالي "إدارة المخاطر هي السيرة التي من خلالها تعالج المؤسسات المخاطر التي ترتبط بأنشطتها وتبحث كذلك عن الفرص الدائمة في إطار هذه الأنشطة".³

ثانياً: أهداف إدارة المخاطر

يعتبر مجلس الإدارة المسئول بصفة أساسية عن إدارة المخاطر وتحمل هذا الدور على المدراء الآخرين لتسيير المخاطر كل حسب نشاطه، كما يمكن أن تكون وظيفة مستقلة في المؤسسة متمثلة في قسم إدارة المخاطر والتي يترأسها مدير المخاطر بالإضافة إلى مساعدين في ذلك يملكون مؤهلات ومهارات خاصة، هذا بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم، أما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة فقد توكل إلى أحد المدراء ضمن توصيف وظيفي مهمته إدارة مخاطر المؤسسة، ويرجع اعتماد أي

¹ The Institute Of Risk Management, **A Risk Management Standards**", London, Airmic Publishing, 2002, P02.

² Pickett, Spencer, **The Essential Handbook of the Internal Auditing**, Wiley & Sons Ltd, England, 2005, P56.

³ Fédération Européenne de Risk Management, **What is Risk Management** », Sur le site de FERMA : www.ferma.eu/what is Risk management) Le 4/05/2016.

تقسيم من هذه التقسيمات حسب سياسة وإستراتيجية المؤسسة في ذلك.¹

ويمكن إبراز مهام إدارة المخاطر فيما يلي:²

-وضع سياسة وإستراتيجية إدارة المخاطر مع إعداد سياسة وهيكل للمخاطر داخليا لوحدات العمل والعمل على إنشاء بيئة ملائمة؛

- بناء الوعي الثقافي داخل المؤسسة، ويشمل التعليم الملائم مع التنسيق مع مختلف الوظائف فيما يخص إدارة المخاطر مع تطوير عمليات مواجهة الخطر؛

- تحليل كل خطر من الأخطار التي تم اكتشافها ومعرفة طبيعته ومسبباته وعلاقته بالأخطار الأخرى، مع إعداد التقارير الدقيقة عن المخاطر؛

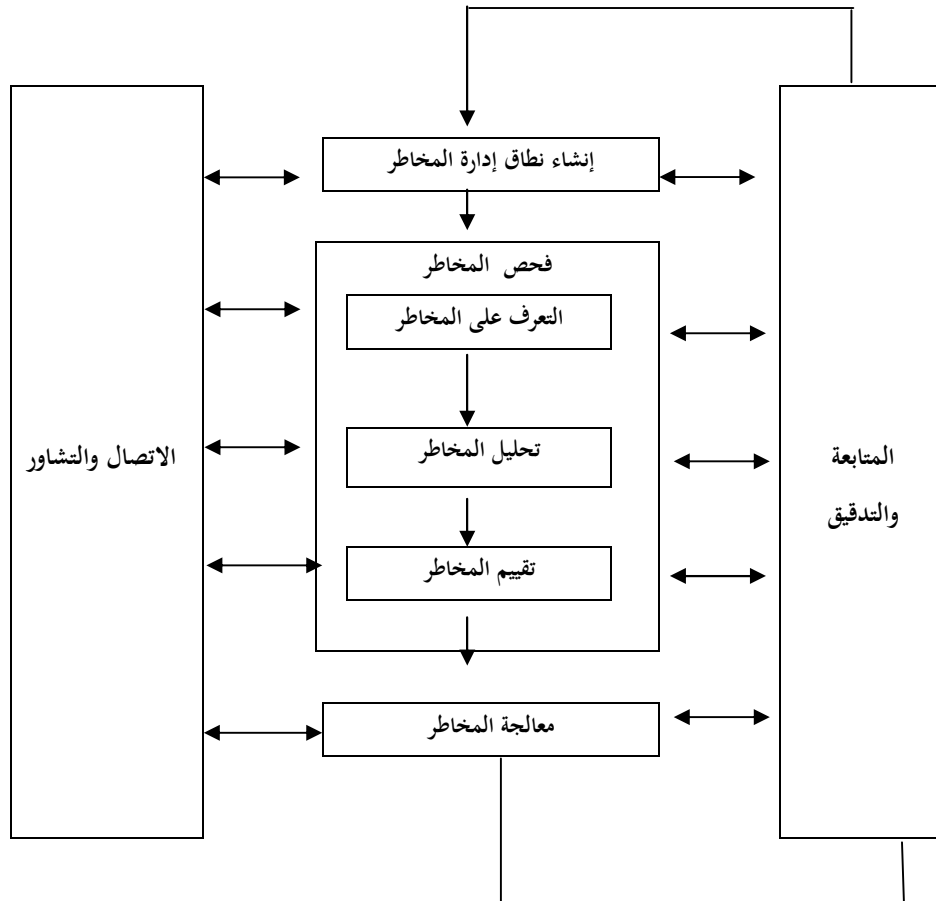
- قياس درجة الخطورة واحتمال حدوث الحادث وتقدير حجم الخسارة، مع اختيار أنسب وسيلة لإدارة كل من الأخطار الموجودة لدى الفرد أو المؤسسة حسب درجات الأمان والتكلفة اللازمة.

المطلب الثاني: مراحل إدارة المخاطر

إن القول بأن إدارة المخاطر تمثل منهجا أو مدخلا علميا للتعامل مع المخاطر يوحي ضمنا بأن العملية تتضمن سلسلة منطقية من الخطوات مرتبة ترتيبا دقيق لمسار الخطر داخل المؤسسة، ويمكن الوقوف على ذلك من خلال الشكل رقم (07) كما يلي:

¹ خالد وهيب الراوي، إدارة المخاطر المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009، ص 15.

² Bénédicte Huot de luze, **pour une vision globale de la gestion des risques**, la revue français de l'audit interne n° 194, IFACI, paris, avril 2009, pp 31-32.



الشكل رقم (2-3): منهج عمل إدارة المخاطر

المصدر: حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر-الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11 و12 أكتوبر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010، ص10.

يتضح من الشكل السابق رقم (2-3)، أنه يتم التعامل مع المخاطر التي تواجهها المؤسسة في ضوء الأهداف الإستراتيجية التي تتبناها المؤسسة، وتشمل الخطوات العملية لإدارة المخاطر ما يلي:¹

¹ International Organization for Standardization, **Risk management – Principles and guidelines on implementation**, Switzerland: 2008, P: 09.

الفرع الأول: إنشاء نطاق إدارة المخاطر

وتتضمن تقرير ما تود المؤسسة أن يفعله برنامج إدارة المخاطر الخاص بها بدقة، للحصول على أقصى فائدة من النفقات المرتبطة به، ويتطلب الأمر وضع خطة دقيقة يكون الهدف الأساسي منها حماية كافة أنشطة المؤسسة من أي خطر محتمل قد يعيق تحقيق أهدافها الإستراتيجية التي تمثل الأساس لتحديد الأهداف العملية وأهداف التوافق على مستوى كل أجزاء المؤسسة، كما يجب أن تتسم هذه الخطة بالدينامكية و الاستمرارية حيث يتم تعديلها مراعاة لظروف التغيير.

أما فيما يخص المحددات التي تؤخذ بعين الاعتبار في بناء سياسة إدارة المخاطر، تتمثل فيما يلي:¹

أولاً: الاعتبارات الخارجية

بحيث تقوم إدارة المخاطر بجمع وتحليل المعلومات والبيانات فيما يتعلق بالبيئة الخارجية للمؤسسة، كالقوانين والأنظمة والثقافة السائدة والنظام الاقتصادي وغيرها.

ثانياً: الاعتبارات الداخلية

تجمع إدارة المخاطر معلومات عن البيئة الداخلية للمؤسسة والتي عن طريقها تسعى لتحقيق أهدافها.

¹ ضيف الله محمد الهادي، لبزة هشام، كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للشركات في إدارة المخاطر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 01، العدد 05، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016، ص 247.

الفرع الثاني: تحديد المخاطر وتحليلها

يعتبر تحديد المخاطر الخطوة الأولى والأساسية في عملية إدارة المخاطر، وتعتبر الخطوة الأهم لأنه عدم تحديد أحد الظروف أو الأحداث السلبية المتوقعة يعني عدم تحديد المخاطر الناتجة عنها، وبالتالي عند حدوثها لن تستطيع إدارة المؤسسة الاستجابة لها والتعامل معها بشكل فعال وفي الوقت المناسب.

أولاً: التعرف على المخاطر

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.

ويجب أن تتم عملية تحديد المخاطر باستخدام أساليب وأدوات ومنهجية مناسبة، تضمن بأن جميع الأنشطة والمجالات التي تكون عرضة للمخاطر قد تم تحديدها، وتحديد جميع التغيرات المصاحبة لتلك الأنشطة وتصنيفها حسب أهميتها، وأن تمارس عملية التحديد هذه بشكل روتيني ومستمر لمعرفة وتحديد أية مخاطر جديدة لم تكن ظاهرة سابقاً، ولمعرفة أية تغيرات في المخاطر المحددة سابقاً.¹

¹ إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حديثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 35.

ومن الأساليب الشائعة لتحديد المخاطر نذكر منها :¹

1- **التحديد المعتمد على التصنيف:** وهو عبارة عن تصنيف جميع المصادر المحتملة للمخاطر

ويمكن تصنيف هذه المصادر أو الأنشطة الرئيسية أو العوامل المولدة للمخاطر وتتمثل في ما يلي:

أخطار إستراتيجية، تشغيلية، مالية، معلوماتية.

2- **تحديد المخاطر بناء على التقييم الذاتي:** وهو أسلوب يعتمد على قيام كل نشاط أو قسم داخل

المؤسسة بفحص ومراجعة طبيعة أعماله والأحداث التي تؤثر عليها، ومن ثم تحديد المخاطر

المحتمل حدوثها والمرتبطة بشكل مباشر بهذا النشاط، ويعتبر من الأساليب الفعالة كونه يجعل كل

فرد يساهم بشكل فعال في عملية تحديد المخاطر.

3- **تحديد يعتمد على قوائم المخاطر السابقة:** هي قوائم موجودة مسبقاً تضم مختلف المخاطر

الهامة والشائعة في المؤسسة، وتكون مستخلصة عادة من المخاطر المشاريع السابقة والمنشآت

المماثلة، وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والسرعة في تحديد المخاطر، وتستخدم لتخفيف الجهود على

فريق العمل المسئول عن عملية إدارة المخاطر، وتكون مفيدة في تحديد مخاطر الأنشطة الروتينية

والتي تتكرر بشكل دوري ومنتظم.

ثانياً: تحليل المخاطر

تتضمن عملية تحليل المخاطر شقين أساسيين هما تقييم المخاطر وترتيب المخاطر حسب

أولوياتها، وفيما يلي وصف للعمليات:

¹ شادي صالح الجبرمي ، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة

1- **تقييم المخاطر:** بعد التعرف على المخاطر المحتملة تليها عملية التقييم لها من حيث شدتها في إحداث الخسائر واحتمالية حدوثها، وذلك باستخدام الطرق الكمية والنوعية في القياس والتقييم، حيث تستخدم الطرق الكمية عندما تكون البيانات والمعلومات متاحة بشكل كاف، مثل المخاطر المالية ممكن قياسها بشكل رقمي بسهولة، أو مخاطر حدوث خسائر نتيجة لدعاوى قضائية على المؤسسة، أما الطرق النوعية تستخدم عندما تكون البيانات والمعلومات غير متاحة، مثال ذلك مخاطر السمعة.¹ وتعتمد عملية تقييم المخاطر على مبدأ أساسي وهو تقييم وتقدير المخاطر تبعاً لبعدين أساسيين هما :

- تقدير حجم ودرجة تأثير الخطر على أعمال المؤسسة؛

- تقدير درجة احتمال أو إمكانية حدوث هذا الخطر؛

والجدول رقم (1.2) يوضح عملية التقييم وفقاً لمصفوفة المخاطر الثلاثية كما يلي:

الجدول رقم (1.2): مصفوفة المخاطر الثلاثية

الاحتمال \ التأثير	عالي	متوسط	منخفض
عالي	عالي جداً	عالي	متوسط
متوسط	عالي	متوسط	منخفض
منخفض	متوسط	منخفض	منخفض جداً

La source : L.Anderson, j. Michael. **Manuel d'audit interne**, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, groupe Eyrolles, paris, 2015, p 566.

بناءً على معطيات الجدول رقم (1.2) يتضح أنه حتى تستطيع إدارة المخاطر تقييم المخاطر

بالشكل الصحيح، فإنها تقوم بتصنيف درجة التأثير الذي سيخلفه حدوث خطر معين إلى ثلاث

درجات: عالية- متوسطة- منخفضة، ودرجة احتمال حدوث الخطر نفس الدرجات، ولذلك سمي

بالمصفوفة الثلاثية للخطر. وقد تكون خماسية في بعض الحالات.

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 121.

2- **ترتيب وتصنيف المخاطر:** الخطوة التالية في عملية تحليل المخاطر هي توثيق وتسجيل نتائج تقييم المخاطر بشكل يبين تفاصيل طريقة التقييم، وذلك من خلال ترتيب وتصنيف المخاطر حسب درجة أهميتها وخطورتها على أعمال المؤسسة، بحيث تستطيع إدارة المؤسسة معالجة المخاطر حسب الأولوية والأهمية وفي الوقت المناسب.¹

الفرع الثالث: الاستجابة للمخاطر والمراقبة

تعتبر عملية الاستجابة للمخاطر ومراقبتها من أهم مراحل إدارة المخاطر التي يتم على أساسها اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المخاطر المحيطة بالمؤسسة.

أولاً: الاستجابة للمخاطر

تتمثل هذه الخطوة في دراسة التقنيات التي ينبغي استخدامها للتعامل مع كل مخاطرة، فهي المرحلة التي يحدد فيها اتخاذ قرار بشأن المخاطر، تتم البدء بمعالجة المخاطر ذات الأهمية والتأثير الأكبر على أهداف المؤسسة، ويجب بعد ذلك تحديد تكلفة تطبيق خيارات الاستجابة المتاحة لمعالجة المخاطر وبشكل دقيق، لأن هذه التكلفة ستصبح الأساس لتحديد الخيار الأمثل للمعالجة من خلال مقارنتها مع حجم الخسائر المتوقع تحقيقه عند حدوث المخاطر.

ويمكن تحديد خيارات الاستجابة للمخاطر وفق ما يلي:²

1- **قبول الخطر:** أو يقصد بها تحمل المخاطر أو الاحتفاظ بها، وتختار الإدارة هذا الخيار في حالة المخاطر المحدودة والقليلة التأثير، أو عندما تكون تكلفة المعالجة أكبر من حجم الخسائر المتوقع حدوثها في حالة وقوع الخطر.

¹ شادي صالح البجيرمي، مرجع سبق ذكره، ص 90.

² R. William. and Jr. Kinney, **Auditing risk assessment and management processes**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, usa, 2003, p p 153-154.

2- تجنب الخطر: يتم تجنب الخطر بعدم المشاركة في النشاط الذي ينتج عنه الخطر، وقد يتطلب ذلك بيع قسم أو الخروج من خط إنتاج أو إلغاء خطة توسع، وبذلك يختفي الخطر، ويمكن أن نلجأ إليه أيضا عندما يتعذر إيجاد وسيلة لتغطية الخطر، أو إذا كان من الممكن التنبؤ بالخطر قبل تحققه. غير أن هذا الخيار ممكن أن يحرم المؤسسة من عوائد المشاريع التي تم تجنبها.

3- تقليل الخطر: حيث يتم اتخاذ الإجراءات الضرورية لتقليل احتمالية وتأثير المخاطر معا، يتعلق الأمر بتحسين الرقابة الداخلية من خلال قرارات تتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية، أو بتحويل المخاطر لتقليل احتمالية المخاطر أو تأثيرها بواسطة التحويل أو المشاركة بمقدار من الخطر، وقد يتم ذلك إما بالتأمين المتفق عليه أو بواسطة الدفع لطرف ثالث لتحمل هذا الخطر بطريقة أخرى (المقابلة من الباطن).

ثانيا: المراقبة والمراجعة

يتم إدراج المراقبة والمراجعة في برامج إدارة المخاطر لسببين هما:¹

- تعد عملية إدارة المخاطر مستمرة ومتغيرة، فالعمليات التي تقوم بها قد تتغير من وقت لآخر وفقا للتغير في المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، كما تتغير التقنيات التي يتم إتباعها في إدارة المخاطر وفقا للتغيرات في المخاطر.

-السبب الثاني هو أن الأخطاء ترتكب أحيانا، حيث يسمح إجراء تقييم ومراجعة برامج إدارة المخاطر من إكتشاف هذه الأخطاء التي ترتكب، وتصحيح القرارات قبل أن تصبح باهظة التكاليف.

² طارق عبد العال حماد، "إدارة المخاطر أفراد -إدارات- شركات - بنوك"، الإسكندرية، الدار الجامعية، مصر، 2007 ص 63.

فعلى إدارة المخاطر القيام بالمراجعة والمتابعة للتأكد من التعرف على 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 التذكر 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 كما يجب أن تحدد عملية المراجعة والمتابعة ما يلي: ¹

- الإجراءات المتبعة قد أعطت النتائج المخطط 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 المخاطر مستقبلاً.

إن الأهمية المتنامية لإدارة المخاطر جعلها تلعب دور الموجه الأساسي لكل الأنظمة الأخرى داخل المؤسسات ودعامة أساسية لنجاحها، غير أن لعب هذا الدور يتوقف على مدى فعاليتها وملائمتها لطبيعة المخاطر التي تواجهها هذه المؤسسات.

المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر المؤسسات الاقتصادية

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

¹ The Institute Of Internal Auditors, "IIA Position Paper: **The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management**", USA, January 2009, P12.

الفرع الأول: مفهوم وأدوار المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر وفقا للمعايير الدولية

تعد إدارة المخاطر من الإدارات ذات الأهمية الكبرى في المؤسسة باعتبارها الأداة التي تكفل للمؤسسة عنصر البقاء والتطور المتواصل والمستمر وهو الأمر الذي دفع بأصحاب المصالح إلى أن تجعل من مراجعة إدارة المخاطر أولوية الأولويات، لأن عملية المراجعة تعد صمام أمان للاستمرار والتطور في عالم الاقتصاد وتحسين فعالية هذه العملية يؤدي إلى تدعيم التطبيق السليم لمفهوم حوكمة المؤسسات.

أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر

يعني مراجعة إدارة المخاطر قيام المراجع بعمليات تفصيلية ومنظمة لبرنامج إدارة مخاطر، وتقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لإحتياجات المؤسسة وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم.¹

ثانياً: دور المراجعة في عملية إدارة المخاطر وفقا للمعايير الدولية للمراجعة

الداخلية (ISPPA)

لقد بين معهد المراجعين الداخليين الدور الرئيسي لنشاط المراجعة الداخلية فيما يتعلق بإدارة المخاطر من خلال تقديم خدمات تأكيدية واستشارية للإدارة العليا ومجلس الإدارة حول فعالية عملية إدارة المخاطر، حيث أشار المعيار رقم 2120 والذي جاء بعنوان " إدارة المخاطر " في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA) ما يلي:

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ، ص 120.

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

وقد ورد في المعايير التنفيذية لهذا المعيار ما يلي:

- **المعيار 2120A.1:** على نشاط المراجعة الداخلية أن يراقب ويقيم فعالية نظام إدارة الخطر في المؤسسة.

- **المعيار 2120A.2:** على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم مواقع الخطر المتعلقة بأنظمة التوجيه، العمليات والمعلومات في المؤسسة فيما يتعلق ب: سلامة المعلومات المالية والتشغيلية وقابليتها للإعتماد عليه؛ فعالية وكفاءة الأصول؛ الالتزام بالقوانين، الأنظمة والاتفاقيات

- **المعيار 2120C.1:** خلال أداء المهمة الاستشارية، على المراجع الداخلي التصدي للمخاطر بالتلاؤم مع الأهداف والتنبيه إلى وجود مخاطر هامة أخرى.

كما أظهر الاستطلاع الذي قام به المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين في نوفمبر لعام 2006 على عينة من المراجعين على المستوى العالمي أن المجالات الثلاث الجد أساسية التي يركز عليها نشاط المراجعة الداخلية تتمثل في نظام إدارة المخاطر، مراقبة تقييم الامتثال للقوانين وأخيرا الوقاية واكتشاف الغش. والجدول الموالي رقم (2-2) يبين نتائج الاستطلاع بهذا الخصوص:¹

¹ توام زهية، المراجعة الداخلية كمقاربة جديدة لإدارة المخاطر المصرفية، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، العدد 05، الجزائر، 2014، ص230: بتصرف.

الجدول رقم (2-2): الميادين الأساسية لتدخل نشاط المراجعة الداخلية

النسبة (%)	الميادين الأساسية لنشاط المراجعة الداخلية
67	نظام إدارة المخاطر
64	الامتثال للقواعد و التشريعات
69	الغش (وقاية/ كشف)
46	تقييم إدارة نظم المعلومات
47	تحسين و تكوين حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر و الامتثال
52	حوكمة المؤسسات

Source : IFACI, l'audit interne en France et dans le monde : points de repères et tendances du CBOK (Common body of Knowledge), les cahiers de la recherche, France, juin 2008, p 36.

ومن الملاحظ أن نتائج هذا الاستطلاع تؤكد أن 67% من أفراد العينة يركزون اهتمامهم على مراجعة إدارة المخاطر، و عليه من تحليل هذه الدراسة نخلص إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تطورت، فلم تعد المراجعة الداخلية تهتم فقط بالبحث عن الغش والأخطاء ، بل تطور دورها في الوقت الحالي لتساهم في تحقيق الريادية والتفوق بالمؤسسات الاقتصادية باعتبارها وظيفة تقييمية لكافة أنشطة المؤسسة، بجانب سعيها نحو توفير تأكيد موضوعي عن مدي كفاءة وفعالية إدارة المخاطر بالمؤسسة والمساهمة في تحديد وتقييم المخاطر وتحسين وتطوير هيكل إدارتها.

وقد أشار معهد المراجعين الداخليين إلى الأدوار التي ينبغي على المراجع الداخلي القيام بها والأدوار التي يجب اجتنبها في مراحل عملية إدارة المخاطر وهي كالتالي:

1- خدمات التأكيد لعملية إدارة المخاطر: من أهم الأدوار الجوهرية التي ينبغي على المراجع

الداخلي القيام بها بشأن إدارة المخاطر ما يلي: ¹

- تقديم تأكيدات بشأن سير عمليات إدارة المخاطر؛

¹ Hall, John, **Internal Auditing and ERM: Fitting in and Adding Value**. The IIA Research Foundation ,5university of Texas, Dallas, 2007, P 5.

- تقديم تأكيدات بشأن صحة تقييم المخاطر؛

- تقييم عمليات إدارة المخاطر؛

- تقييم عمليات الإبلاغ عن المخاطر الرئيسية؛

- مراجعة عمليات إدارة المخاطر الرئيسية؛

2- أدوار المراجعة الداخلية التي يجب تجنبها في عملية إدارة المخاطر: على المراجعين

الداخليين تجنب المهام التي تعرضهم إلى خطر الاستقلالية و الموضوعية، من خلال توفير

الخدمات الاستشارية فقط، فليس من مسؤولياته تنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية واتخاذ قرارات نيابة عن

الإدارة، حيث أشار إلى ذلك معهد المراجعين من خلال المعيار الدولي 2120.C3 "عند مساعدة

الإدارة في وضع أو تحسين عمليات إدارة المخاطر، على المراجعين الداخليين الامتناع عن تحمل

أية مسؤولية أمام الإدارة فيما يخص إدارة المخاطر".

ومن العمليات التي لا تدخل في نطاق مهام وعمل المراجع الداخلي في مجال إدارة المخاطر هي

كالتالي: ¹

- تحديد مستوى إقدام المؤسسة على المخاطرة؛

- تحديد مجالات عمليات إدارة المخاطر؛

- اتخاذ قرارات بشأن الاستجابة للمخاطر؛

- تنفيذ الإستجابة للمخاطر نيابة عن الإدارة؛

- المسؤولية عن عمليات إدارة المخاطر؛

- تقديم ضمانات إدارية متعلقة بالمخاطر؛

¹ Pickett, K. H. Spencer, **Auditing The Risk Management Process**, ED Johan Wiley, USA, 2004, P93.

الفرع الثاني: خطوات المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر

تشمل خطوات مراجعة إدارة المخاطر المراحل التالية:¹

أولاً: دور المراجعة الداخلية في تحديد المخاطر

يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية في عملية تحديد المخاطر بتقديم خدمات تأكيدية للإدارة ومجلس الإدارة بأن جميع المخاطر قد تم تحديدها، ولكن لا يجب أن يتمادى هذا الدور إلى درجة يصبح فيها نشاط المراجعة الداخلية هو من يقوم بتحديد المخاطر.

وبشكل عام فإن الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية للإدارة في هذا المجال تتمثل فيما يلي:

- تقديم المساعدة والنصح للمدراء والكادر المخول بتحديد المخاطر؛
- تطوير الأساليب والأدوات المستخدمة في عملية تحديد المخاطر؛
- أن يكون مصدر للمعلومات والخبرة المطلوبة في عملية إدارة المخاطر؛
- إعداد وتوصيل التقارير اللازمة إلى الإدارة ولجنة المراجعة في الوقت المناسب؛

ثانياً: دور المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر

بعد تحديد المخاطر يجب تقييمها من خلال قياسها بشكل كمي وتقدير احتمال حدوثها وحجم تأثيرها، وتلعب المراجعة الداخلية دوراً مهماً في هذه العملية من خلال تقييم الطرق المستخدمة في عملية تقييم المخاطر والتأكد من صحتها، لتقديم تأكيد معقول للإدارة بأن التقييم الذي سيتم على أساسه التعامل مع المخاطر تم بالشكل الصحيح.

¹ قواسمية هبية، دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر البنكية، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 02، العدد 07، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2017، ص 111.

ثالثاً: دور المراجعة الداخلية في الاستجابة للمخاطر

يمكن أن تتخذ الإدارة قرارات مختلفة للتعامل مع المخاطر، كقبول الخطر، تجنبه أو التخفيف منه استناداً إلى درجة احتمال حدوثه، ودرجة تأثيره. وتلعب المراجعة الداخلية هنا دوراً هاماً من خلال تقديم النصح للإدارة حول الخيار الأنسب لمعالجة المخاطر مقارنة مع تكلفة الخيار. حيث تقوم المراجعة الداخلية باختبار فعالية عملية الاستجابة للمخاطر من خلال اختبار فعالية نظم الرقابة ودورها في التخفيف أو الحد من المخاطر المحتملة. كما تقوم المراجعة الداخلية بتحليل وتقييم المخاطر التي تحققت فعلاً ومدى فعالية الخيار الذي اتبع للتعامل معها، هذا ويجب على المراجعة الداخلية التأكد من فعالية وكفاءة نظام التقارير المتبع في توصيل المعلومات الملائمة والكافية حول عملية إدارة المخاطر إلى مجلس الإدارة وفي الوقت المناسب.¹

وهكذا يتضح أن المراجعة الداخلية بالمفهوم الحديث تقوم بمساعدة مجلس الإدارة على تأدية مسؤوليته الإشرافية على نظام إدارة المخاطر المطبقة بالمؤسسة، ولا يمكن أن تتم عملية تقييم إدارة المخاطر دون تقييم عنصر هام وهو نظام الرقابة الداخلية.

وفي هذا الإطار فإن المراجعة الداخلية تقوم بتقديم قيمة مضافة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية، وكذا من خلال التحسينات التي يقدمها في مجال إدارة المخاطر، فوظيفة المراجعة الداخلية قد اتسع نطاقها من الدور التقليدي وهو المراجعة المالية إلى المراجعة الإدارية ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للمؤسسة متمثلة في مراجعة إدارة المخاطر وتطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين و الأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.

¹ قواسمية هيبية، مرجع سبق ذكره، ص 112.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة المؤسسات الاقتصادية

أصبح لحوكمة الشركات أهمية كبيرة على المستوى المحلي والعالمي. فقد تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة بهذا الموضوع نتيجة لحالات الفشل والإفلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وانهيار الأسواق المالية. فهذه الأحداث جعلت الخبراء، من أكاديميين وممارسين، يواجهون جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدول. وباعتبار المراجعة الداخلية أحد ركائز ومقومات الحوكمة، فقد تم تخصيص هذا المبحث لدراسة العلاقة بينهما، حيث تطرقنا بداية إلى الإطار النظري لحوكمة المؤسسات، من خلال نشأتها ومفهومها، ومبادئها وأهم آلياتها، وفي الأخير موقع المراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات

أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم في السنوات الأخيرة إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يحتاج إليها العديد من مستخدمي القوائم المالية، خاصة المستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية في ظل عولمة سوق المال. وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم ونشأة حوكمة الشركات وما مدى أهميتها وأهدافها التي تسعى إلى تحقيقها.

الفرع الأول: نشأة وتطور مفهوم حوكمة المؤسسات

نتعرض في هذا الفرع إلى نشأة مفهوم حوكمة المؤسسات، ومختلف التعاريف المقدمة لها.

أولاً: نشأة مفهوم حوكمة المؤسسات

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، وهذا ما أدى إلى زيادة الإهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات، ففي عام 1976 قام كل من (Jenson and Meckling)، بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية المعروفة باسم لجنة تريداوي¹ (Treadway Commission)، والتي أصدرت تقريرها عام 1987 المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات.²

ولقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات كادبري (Cadbury) في ديسمبر 1992 تقريرها والمشكل من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات، و لقد أخذت حوكمة المؤسسات بعداً آخر بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من المؤسسات

¹ اللجنة تريداوي هي لجنة وطنية تم تشكيلها عام 1985 م لدراسة التقارير المالية المزورة في الشركات بعد الإنهيارات المالية التي حصلت في مجال الادخار والقروض.

² محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص 12-13.

والفضائح المالية في كبريات الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي سنة 1999 (Organization For Economic Co-Operation And Development) بعنوان "مبادئ حوكمة المؤسسات"، أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم.¹

ثانيا: مفهوم حوكمة المؤسسات

على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين لمفهوم حوكمة المؤسسات ويرجع ذلك إلى تدخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والاجتماعية للمؤسسات، وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم:

1- مفهوم الحوكمة لغويا: يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني. وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منه:²

1-1 الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

2-1 الحكم: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

3-1 الاحتكام: وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

4-1 التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

¹ المرجع السابق، ص 13.

² أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية)، مصر، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر، 2005، ص 05.

2- مفهوم حوكمة المؤسسات اصطلاحاً: لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، وهو الأمر الذي يؤثر في مجتمع واقتصاد على حدى، إلا أنه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول استنباط المعاني والمفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات. وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم على سبيل المثال لا الحصر:

2-1. تعريف G.Charreaux: حوكمة الشركات تضم مجموعة من الآليات التنظيمية التي لها دور في تحديد السلطات والتأثير على قرارات المسيرين، وبعبارة أخرى هي تلك الآليات التي تتحكم في المجال الذي هو تحت تصرفها.¹

2-2 تعريف معهد المراجعين الداخليين (IIA): وقد عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) حوكمة المؤسسات بأنها " العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها".²

2-3 تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية (OECD): وعرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية (OECD) 1999 الحوكمة بأنها "مجموعة العلاقات مابين إدارة المؤسسة، مجلس إدارتها ومساهميها، والجهات الأخرى التي لها اهتمام بالمؤسسة، وهكذا فهي

¹ Gérard Charreaux, **le gouvernement des Entreprises**, Paris, Economica, France, 1997, p 52.

² The Institute Of Internal Auditors, **"The Lessons that Lie Beneath"**, Tone at the Top, USA: February 2002, p 02 .

توفر الهيكل الذي من خلاله تحدد الأهداف والوسائل التي تساعد في بلوغها وتشخيص معايير الأداء اللازم لقياس مدى إنجاز هذه الأهداف".¹

ويعتبر التعريف الصادر عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية الإقتصادية الدولية الأكثر استخداماً والذي يتفق عليه معظم الباحثون والكتاب، وتشكل المبادئ الستة للحوكمة التي وضعتها المنظمة أساساً لمبادرات حوكمة الشركات في كل من دول التي تنتمي إلى منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية أو غيرها من الدول على حد سواء.

ومن خلال ما سبق يمكننا تعريف الحوكمة على أنها عملية يتم من خلالها تحديد القواعد وتنظيم الممارسات السليمة للرقابة على القائمين على إدارة الشركة بما يحفظ حقوق المساهمين ويضمن مستوى ملائم من الشفافية والإفصاح ويضبط العلاقة بين مجلس الإدارة من جهة والأطراف أصحاب المصالح من جهة أخرى.

ثالثاً: خصائص حوكمة المؤسسات

من خلال التعريفات السابقة يتضح لنا أن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي:

-مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات؛

-تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح؛

-التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين؛

¹ خلف عبد الله الواردات، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول، حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر، القاهرة، مصر، 2005، ص

- الحوكمة مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.¹

الفرع الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات

تسعى قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

أولاً: أهمية حوكمة المؤسسات

يمكن توضيح أهمية الحوكمة فيما يلي:²

- الحاجة إلى الفصل بين الملكية وإدارة المؤسسات في ظل اختلاف الأهداف وتضاربها بين مختلف الأطراف (مسيرين، مساهمين، عمال...الخ)؛
- تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية، كما تساهم في زيادة أعداد المستثمرين في أسواق المال؛
- مساعدة المؤسسات والاقتصاد بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم أداء الاقتصاد والقدرة على المنافسة على المدى الطويل من خلال عدة طرق وأساليب من خلال التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي عمليات وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي والمحاسبي؛
- تطبيق أسلوب ممارسة سلطة الإدارة يقوي ثقة الجمهور في صحة عملية الخصخصة ويساعد على ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها وهو بدوره يؤدي إلى المزيد من التنمية.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 19.

² أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، مصر، 2001-2000، ص ص: 708 - 709.

ثانيا: أهداف حوكمة المؤسسات

تسعى قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيص أهمها فيما

يلي:¹

- حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم، وتحقيق الشفافية أمام أصحاب الحقوق لإدارة الشركات؛

- تحقيق وتأمين العدالة لكافة أصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركات، وتأمين حق المساءلة أمام أصحاب الحقوق لإدارة الشركة؛

- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وبالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة؛

- زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال وزيادة قدراته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار ودعم القدرة التنافسية؛

- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، والالتزام بأحكام القوانين والتشريعات النافذة؛

المطلب الثاني: مبادئ ومحددات حوكمة المؤسسات

لكي يتم التطبيق السليم للحوكمة، فقد شرع عدد من المؤسسات المالية والدولية المرموقة وممارسي حوكمة الشركات إلى إرساء أفضل ممارسات الحوكمة، فقامت العديد منها بوضع

¹ زرزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات وأفاق، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة-أم البواقي، يومي 7/8 ديسمبر 2010، الجزائر، ص 4.

مبادرات رامية إلى وضع مبادئ ومحددات لحوكمة الشركات، ومن بين المنظمات الرائدة في وضع مبادئ حوكمة الشركات منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي (OCDE).

الفرع الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة المؤسسات فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه، إلا أننا سوف نقتصر على المبادئ التي أصدرتها منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي.

أولاً: مبادئ منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي

توفر هذه المبادئ الإرشادات والمقترحات لبورصات أوراق المالية، والمستثمرين والمؤسسات، والأطراف الأخرى التي لها دور في تنمية الحوكمة الجيدة للمؤسسات، ويتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة مبادئ لمنظمة التعاون والتنمية عام 1999، وتم تعديلها عام 2004، وتتمثل المبادئ بعد التعديل فيما يلي: ¹

1- توافر إطار فعال لحوكمة المؤسسات: يجب أن يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع أحكام القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون.

2- حماية حقوق المساهمين: تركز قواعد الحوكمة على حماية حقوق المساهمين من خلال وضع الضوابط والآليات التي تحقق للمساهمين التمتع بحقوق الملكية والوقوف على كافة المعلومات عن الشركة وتوفير حقوق التصويت و المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة والتصويت على قراراتها، وكذلك أي عملية تؤثر على البنية الأساسية للشركة، وأيضاً وجوب

¹Organisation For Economic Co-Operation And Development, **principales of Corporate Gouvernance**, OECD Publications Service, Paris, France, 2004, p 17.

الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة، كذلك إعطائهم الفرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم لمنع سوء الاستغلال.

3- المعاملة العادلة للمساهمين: يجب أن يكفل إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة في الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصا للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، وأن يتم محاسبة كل من قام بانتهاك هذه الحقوق، أو التلاعب بها أو الحيلولة دون ممارستها وخداع المساهمين؛

4- دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات: يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يوضحها القانون، وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة كما يلي:¹

- ينبغي أن تعمل أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإنه ينبغي أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛

- يجب أن يسمح إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح لتحسين مستويات الأداء؛

¹ Ibid, P 18.

- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية ممارسة سلطات الإدارة يجب أن تكفل لهم فرص الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

5- الإفصاح والشفافية: ينبغي أن يكفل إطار القواعد المنظمة لحوكمة المؤسسات تحقيق الإفصاح السريع والدقيق وفي الوقت المناسب لكافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة، والوضعية المالية والأداء، الملكية والرقابة على المؤسسة، باحتوائها على العناصر التالية:¹

- يجب أن يكون الإفصاح شاملا ومتكاملا وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط وإنما يشمل أيضا على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية، ملكية أسهم الأغلبية، عوامل المخاطرة المتوقعة، المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح؛

- يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية؛
- يجب القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها، وأن يراعي في عمله المبادئ، القواعد، الضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة؛

- يجب أن تكفل كامل الحرية للمراقب الخارجي في الإطلاع على كافة المستندات والدفاتر، وإجراء عمليات الجرد والتحقق من وجود الأصول، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه، أو على أي من العاملين لديه؛

- يجب توفير قنوات لبث معلومات تسمح بحصول المستخدمين عليها في الوقت المناسب، وبتكلفة إقتصادية، وبطريقة تتسم بالعدالة؛

¹ OECD, principales of Corporate Gouvernance, op.cit, p 19.

- يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل، ويدعم توصيات المحلل والوسطاء، وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين، والتي تخلو من تعارض المصالح الذي يؤثر على نزاهة التحليل أو المحلل.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية لتوجيه

المؤسسات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين، هذا بالإضافة للمسؤوليات التالية:¹

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يسعى لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين وليس لحساب أنفسهم؛

- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، وبحيث لا يحدث أي ظلم لأي فئة من فئات المساهمين؛

- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الحسبان اهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يصدرها، وألا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية؛

- يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية من بينها مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، سياسة المخاطرة، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الشركة، اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم أيضا،

¹ غالم عبد الله، المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات وأفاق، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، يومي 8/7 ديسمبر 2010، الجزائر، ص9.

- يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب، وبالشكل الذي يحقق المعرفة والكاملة، والتي تساعد على اتخاذ القرار في الوقت المناسب؛

الفرع الثاني: محددات وركائز حوكمة المؤسسات

إن التطبيق الجيد للحوكمة يتوقف على مجموعة من المحددات والركائز نوردتها فيما يلي:

أولاً: محددات حوكمة المؤسسات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: محددات خارجية وأخرى داخلية، ونعرض فيما يلي هاتين

المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل: ¹

1- المحددات الداخلية: تشير هذه المحددات إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين ثلاثة أطراف رئيسية فيها وهي: الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وترجع أهمية هذه المحددات إلى أن وجودها يقلل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

¹ مايو عبد الله، جاوحدو رضا، تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات وأفاق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، يومي 8/7 ديسمبر 2010، الجزائر، ص 4.

2- المحددات الخارجية: تشير المحددات الخارجية للحكومة إلى المناخ العام للاستثمار في

الدولة، وتشمل ما يلي:

- القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي: قوانين سوق المال والمؤسسات وتنظيم المنافسة ومنع

الممارسات الاحتكارية والإفلاس؛

- كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات؛

- درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج؛

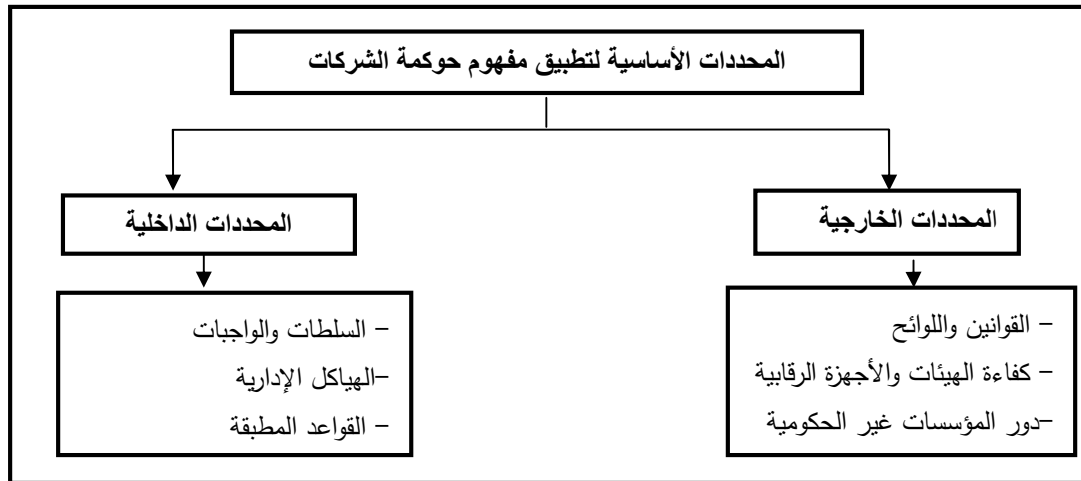
- كفاءة الأجهزة والهيآت الرقابية في إحكام الرقابة على المؤسسات، بالإضافة إلى الجمعيات

المهنية التي تضع ميثاق للعاملين في السوق مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات

العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة.

ويمكن تلخيص المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، كما هو موضح في الشكل

رقم (2-4) كما يلي:



الشكل رقم (2-4) : المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات

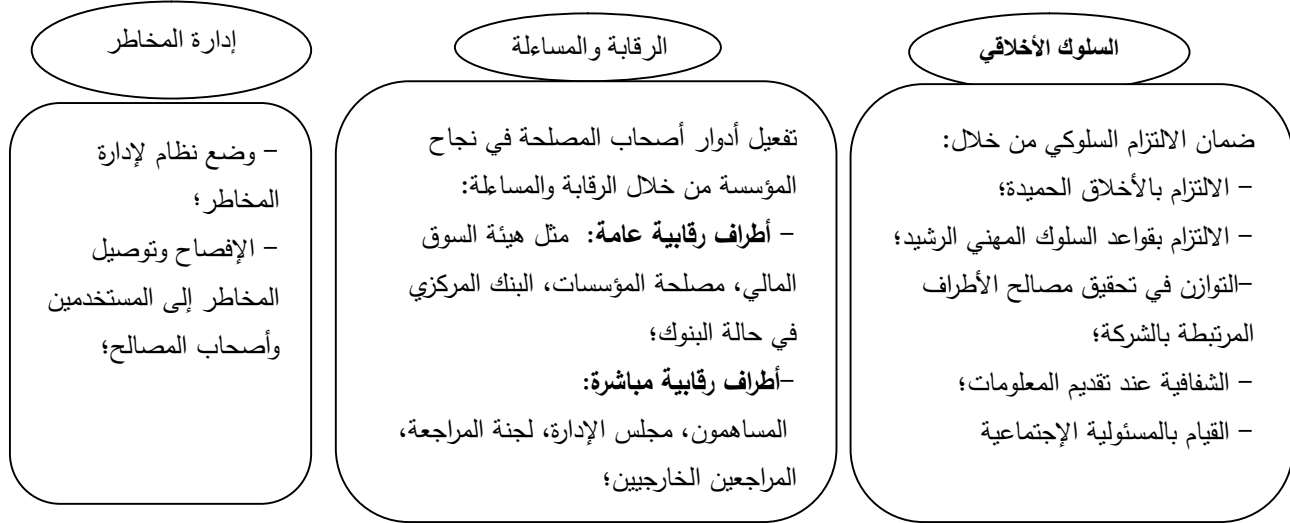
المصدر: محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 19.

ثانيا: ركائز حوكمة المؤسسات

إضافة إلى المحددات الأساسية التي تمكن المؤسسات من التطبيق السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات، فإنه تتوفر ركائز أساسية تساهم أيضا في تحقيق ذلك، حيث تركز حوكمة المؤسسات على ثلاث ركائز أساسية، وتتمثل فيما يلي:¹

- 1- **السلوك الأخلاقي:** وتتعلق بالالتزام بالسلوك الأخلاقي والقيم الأخلاقية داخل المؤسسة، من نزاهة، أمانة، مصداقية، إفصاح، عدل وشفافية، وذلك للحفاظ على السمعة الإقتصادية لها.
- 2- **الرقابة والمساءلة:** وتتعلق بتفعيل دور المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات، من خلال قيامهم بالرقابة والمساءلة، حيث أن الأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية أمام المساهمين وأصحاب المصالح تتمثل أساسا في مجلس الإدارة، اللجان التابعة له كلجنة المراجعة، الإدارة العليا، إدارة المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية.
- 3- **إدارة المخاطر:** وتتعلق بإدارة المخاطر، لحماية المؤسسة ومختلف المصالح فيها، ولرفع أدائها المالي. والشكل الموالي رقم (2-5) يوضح ركائز حوكمة المؤسسات:

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات " المفاهيم- المبادئ- التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 48.



الشكل رقم (2-5): ركائز حوكمة المؤسسات

المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 47.

المطلب الثالث: المراجعة الداخلية كأحد الآليات لإرساء نظام حوكمة فعال

بالمؤسسات الاقتصادية

لقد ركزت عديد الدراسات في كيفية تفعيل دور المراجعة الداخلية من أجل إرساء القواعد السليمة لحوكمة الشركات، وأجمعت أكثرها على أنه من أجل تحقيق هذا الدور، فإن المراجعة الداخلية مطالب بمواكبة التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال.

من خلال هذا المطلب سنحاول الوقوف أمام نقطة مهمة جدا في مجال الممارسة العملية لحوكمة الشركات والتي تتمثل في حرص المعايير الدولية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية، أن تكون المراجعة الداخلية طرفا فاعلا في إرساء الحوكمة السليمة وفي المساهمة في تطبيق مبادئ الحوكمة.

الفرع الأول: علاقة المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة

سنقوم من خلال هذا الفرع بدراسة كيفية مساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق الممارسة السليمة لحوكمة الشركات، على اعتبارها عنصر فاعل ضمن آليات الحوكمة.

أولاً: علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة وأثرها في دعم الحوكمة

لقد أكدت معظم الدراسات والمراجع الخاصة بحوكمة المؤسسات، على ضرورة وجود لجان للمراجعة الداخلية في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، بحيث تعد من العوامل الرئيسية لتقييم مستويات جودة المراجعة والرقابة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة.

1- تعريف لجنة المراجعة: لا يوجد مفهوم موحد للجان المراجعة، نظراً لأن مهامها ومسؤولياتها تختلف من مؤسسة إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، إلا أنه يمكننا استعراض بعض المفاهيم على النحو الآتي:¹

- عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنها: " لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المراجعين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية".

- كما عرفت: "أنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة، وتكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة".

¹بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد 03، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2015، ص 21.

2- علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية: تتضمن مبادئ الإدارة الرشيدة على ضرورة خلق

لجنة على مستوى مجلس إدارة المؤسسة تسمى بلجنة المراجعة، وهذه اللجنة تتكون من عدد محدود من أعضاء مجلس الإدارة شريطة أن يكون هؤلاء الأعضاء مستقلون عن الملكية والإدارة أي أنهم لا يمثلون المساهمين ولا يمثلون العمال، كما يشترط في هؤلاء الأعضاء حيازتهم للخبرة والكفاءة في المجالات المالية والمحاسبية. وتعتبر لجنة المراجعة المكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين هي الأداة التي تسمح برفع الأداء الإداري والمالي للشركة ومحاربة الفساد فيها، وذلك من خلال علاقتها بالآليات والوسائل التي يتم من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، وقد أكدت العديد من الدراسات والبحوث على أهمية العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومجلس الإدارة، حيث تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين هذه الأطراف الثلاثة والتي تعتبر أطرافاً رئيسية في نظام حوكمة المؤسسات.¹

تكمن العلاقة الموجودة بين حوكمة المؤسسات والمراجعة الداخلية في إسناد مهمة تقييم نشاط وظيفة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة، حيث تعمل هذه اللجنة على تحقيق ما يلي:²

- المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين وضمان أن وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي عملها بشكل جيد وتعمل وفق المعايير المهنية، وتوفي بمسؤولياتها بمقتضى خطة إستراتيجية للمراجعة؛
- مراجعة أهداف وظيفة المراجعة الداخلية والإشراف على أنشطتها وتنظيمها، والموافقة على الإستراتيجية التي تعدها هذه الوظيفة وخططها السنوية والتغيرات التي تجري خلال السنة؛

¹ عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2015، ص 127.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات " المفاهيم - المبادئ - التجارب " تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سبق ذكره، ص ص 154-155.

- مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية مع وظيفة المراجعة الداخلية أو الإدارة حسب ماهو ملائم، كما تقوم بتلقي التقرير السنوي الداخلي والتفسيرات، والمساعدة على تكوين رأي رسمي عن كفاية الرقابة الداخلية داخل الشركة؛

-النظر في التقارير الواردة من الفحص الخارجي للمراجعة الداخلية، شاملة الدراسات الميدانية مع عملاء المراجعة، كما تعمل على مراجعة خطط ونتائج المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وضمان وجود اتصالات جيدة بين المراجعين الداخليين والخارجيين ومجلس الإدارة، وهو الأمر الذي يرفع بمستوى تحقيق أهداف المراجعة الداخلية ويعمل على تدعيم وإسناد حوكمة الشركات وضمان استمرار وسلامة تطبيقها.

كما أن المراجعة الداخلية بدورها تقوم بتوفير آلية رقابية للجنة المراجعة وهذا من خلال رفع تقاريرها الدورية السنوية، وتزويد لجنة المراجعة بالمعلومات الملائمة وهذا فيما يخص إدارة المخاطر، كفاءة نظام الرقابة الداخلية، كما يقدم تقارير خاصة بقسمها لكي تقوم بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة من حيث كفاءة الموظفين والمكافآت المتعلقة بهم والعمليات الخاصة بتقييم المخاطر وإنشاء خطط المراجعة الداخلية.¹

3- انعكاسات العلاقة التعاونية بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة على حوكمة المؤسسات:

تمثل لجان المراجعة أحد الآليات الجوهرية لحوكمة المؤسسات، حيث تعتبر أحد الضوابط الأساسية التي تمنع حدوث الأخطاء والتلاعبات نظرا لصلتها الوثيقة مع كل من المراجع الداخلي، والمراجع الخارجي ومجلس الإدارة.

حيث أن الاهتمام بحوكمة المؤسسات هو الأمر الذي أدى إلى زيادة الإهتمام بلجان المراجعة، فقد ركزت إصلاحات الحوكمة على أدوار ومسؤوليات جميع المشاركين في عملية إعداد التقارير

¹ كريم قوبة، مرجع سبق ذكره، ص 110.

المالية للمؤسسات من مراجعين داخليين، خارجيين، مجلس الإدارة ولجان المراجعة، حيث تتمثل مهام لجان المراجعة في مساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة وتدعيم استقلالية المراجع الداخلي وحيادية المراجع الخارجي، كما أن وجود لجنة المراجعة في الشركة يساهم في مد خط إتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجعين إضافة إلى مساهمتها في التخفيف من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومجلس الإدارة، كما أكدت معظم الدراسات التي أنجزت بخصوص حوكمة المؤسسات على ضرورة وجود لجان المراجعة داخل الشركة لأنها هي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتقييم مستوياتها، من خلال تأكيد صحة المعلومات المالية والمحاسبية الموجودة في التقارير والقوائم المالية للمؤسسة وزيادة مصداقيتها، وذلك بما يضمن جودتها وكذا الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

كما أن للجنة المراجعة علاقة تعاونية مهمة مع وظيفة المراجعة الداخلية، باعتباره موردا هاما لتعزيز ودعم لجنة المراجعة ومصدرا لها بمختلف المعلومات التي تحتاجها، وهذا فيما يخص تقديمه لخدمات التأكيد والاستشارة خاصة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما أنه يعتبر حلقة وصل بين لجنة المراجعة والمستويات الأخرى من الإدارة. وهي من جهتها تشرف عليه لتزويد من إستقلاليته وموضوعيته وكفاءته مما يؤهله لدعم حوكمة المؤسسات.

ثانيا: علاقة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا وأثرها في دعم الحوكمة

1- علاقة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا: تعتبر العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية من جهة ومجلس الإدارة والإدارة العليا من جهة أخرى عبارة عن علاقة تأثير وتأثر، حيث يعمل مجلس الإدارة على توفر البيئة المناسبة لعمل وظيفة المراجعة الداخلية وهذا من خلال :

- إنشاء لجنة المراجعة وتفعيل دورها؛

- الاختيار المناسب لفريق عمل المراجعة الداخلية، وهذا فيما يخص الخبرات والمهارات اللازمة مع القيام بتدريب دوري لهم؛

- تدعيم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية؛

كما يجب على الإدارة العليا توفير كل الوسائل والتسهيلات اللازمة عند قيام وظيفة المراجعة الداخلية بمهامها، وبالمقابل تقوم المراجعة الداخلية بدعم مجلس الإدارة والإدارة العليا حيث أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المعيار رقم 2060- التقرير لمجلس الإدارة والإدارة العليا حيث جاء فيها " على مدير المراجعة الداخلية أن يقدم تقارير منتظمة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية عن الأهداف، صلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، وكذا الإنجازات المتعلقة بالخطوة الموضوعية.

كما يجب أن يشمل التقرير مواقع المخاطرة الهامة، مواضيع الرقابة بما فيها مخاطر الغش والأمر الخاصة بالحوكمة وأية أمور تحتاجها أو تطلب من قبل الإدارة والإدارة العليا.¹

2- انعكاسات علاقة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا على حوكمة المؤسسات:

يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة. هذا ما استلزم وجود تفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة وهذا بمدى نتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها، مسؤولياتها، وما تم انجازه من خطتها الموضوعية، حيث أصبح مجلس الإدارة والإدارة العليا تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية

¹ عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 117.

في تحسين عملية حوكمة المؤسسات، وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد، والخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر.¹

الفرع الثاني: دور المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة وفقا لمعايير الدولية

تشير التطورات الحديثة إلى أن المراجع الداخلي يساهم بدور كبير في حوكمة المؤسسة سواء في 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 تعقده إلا أنه يتقاطع بشكل كبير مع كثير من القضايا التي تعالجها المراجعة الداخلية، حيث أشار في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) و بالضبط في المعيار رقم 2110 و الذي جاء بعنوان " الحوكمة" ما يلي: " يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم ويقدم توصيات مناسبة لتحسين عملية الحوكمة عند انجاز الأهداف التالية:

- الترويج لأخلاقيات وقيم مناسبة داخل المؤسسة؛
- ضمان أداء تنظيمي فعال على مستوى الإدارة والمحاسبة (المساءلة)؛
- الإبلاغ بفعالية عن المخاطر ومعلومات الرقابة إلى المستويات المناسبة في المؤسسة.
- التنسيق بفعالية للنشاطات و نقل المعلومات بين مجلس الإدارة، المراجعين الداخليين والخارجيين والإدارة؛ وفي معايير التطبيق لهذا المعيار ما يلي:

المعيار 2130-A1: يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم تصميم و تنفيذ وفعالية أهداف المؤسسة و برامجها و نشاطاتها ذات العلاقة بالسلوكيات الأخلاقية.

¹ سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، الإسكندرية، المجلد 45، العدد الأول، 2008، ص ص 31-32.

- المعيار 2130 - C1: يجب على أهداف التكليف الاستشاري أن تكون متلائمة مع القيم والمطامح الشاملة للمؤسسة.

كما أكد 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 من العناصر المتعلقة بالحوكمة، وقد عدد المعهد هذه القضايا نذكر أهمها:

- قضايا تتعلق بكفاءة مجلس إدارة المؤسسة تمثل المراجعة الداخلية فيها دورا 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، و يمكن من خلال ذلك ضمان عدم سيطرة الإدارة التنفيذية على نسبة غير معقولة من أرباح المؤسسة.¹

¹ عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 131. بتصرف.

خلاصة

من خلال عرضنا لهذا الفصل بإبراز وتحليل التوجهات المعاصرة لأدوار المراجعة الداخلية في المؤسسة، وفقاً لمفهومها الحديث، وهذا من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية، مراجعة إدارة المخاطر، وكذا علاقتها بدعم حوكمة المؤسسات، فقد خلصنا إلى ما يلي:

- تعد وظيفة المراجعة الداخلية من أهم عناصر الرقابة الداخلية الفعالة، فقد ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب على أنشطة المحاسبة والمالية، بل نشاط تأكيد واستشاري لجميع وظائف المؤسسة، فتقديمه لهذه الخدمات حول مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية تعتبر إضافة قيمة للمؤسسة.

- تقوم المراجعة الداخلية بدور محوري في عملية إدارة المخاطر من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر المؤسسة التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر.

- هناك وجود ترابط قوي بين مبادئ حوكمة المؤسسات، ودور المراجعة الداخلية، وهو ما يفسر التوجه نحو تطوير مهنة المراجعة الداخلية من الناحيتين النظرية والعملية، لتدعيم نظام الحوكمة، حيث أصبحت أنشطة المراجعة الداخلية ذات قيمة إقتصادية، الهدف منها هو تعظيم قيمة المؤسسة وتدنية مخاطرها.

- تلعب المراجعة الداخلية ثلاثة أدوار رئيسية في دعم الحوكمة فالدور الأول يكمن في أنه جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر للمؤسسة، فبالإضافة إلى أنه يهتم بتقييمها فإنه يسهر على تحسينها بشكل مستمر من خلال تقديمه للحلول والاقتراحات، أما الدور الثاني فيكمن

في مساعدة مجلس الإدارات ممثل في لجنة المراجعة ، وهذا بواسطة الرقابة التي تفرضها هذه اللجنة على نشاط المراجعة الداخلية. كما أنه له دور ثالث لا يقل أهمية عن الدورين السابقين وهو خاص بالإفصاح والشفافية التي تعد أحد الركائز الأساسية للحوكمة.

الفصل الثالث :

اتجاهات التطور في تصميم وظيفة المراجعة الداخلية
وفقا للمعايير الدولية

الفصل الثالث: اتجاهات التطور في تصميم وظيفة المراجعة الداخلية وفقا

للمعايير الدولية

تمهيد: شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة بالتدقيق الداخلي، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواح متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة. وهو السبب الذي دفع بالمنظمات المهنية والمهتمين بمجال المراجعة جعل إدارة المراجعة الداخلية تتمتع بمكانة تنظيمية تسمح لها بانجاز أعمالها ومسؤولياتها بحرية وأكثر موضوعية واستقلالية، حتى تكون إدارة المراجعة الداخلية مسؤولة أمام الإدارة العليا ومجلس الإدارة برفع التقارير المتعلقة بمراجعة المهام المطلوبة والموضوعة والمعتمد عليها مسبقاً من قبلهما.

وبناء عليه فقد ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية وهي التعرف على كيفية تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تحديد مختلف معايير تصميم أو إنشاء إدارة المراجعة الداخلية وكذا توضيح مكانتها التنظيمية في المؤسسات المختلفة وهذا في المبحث الأول، ثم تطرقنا إلى التعرف على كيفية تنظيم العمل بإدارة المراجعة الداخلية وتسييرها داخليا؛ وفي المبحث الأخير قمنا بسرد المنهجية المتبعة في تنفيذ أية مهمة مراجعة داخلية، وفي هذا الصدد نشير إلى أربعة مراحل رئيسية منذ التكليف بالمهمة إلى غاية توزيع التقرير النهائي للمراجعة ثم متابعة تنفيذه.

المبحث الأول: آليات هيكلية وتصميم إدارة وظيفة المراجعة الداخلية

إن تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية لا يقصد به فقط إيجاد أو إنشاء خلية أو إدارة خاصة بها وهذا من خلال تحديد مكانتها ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل، ولكن التصميم والتنظيم هنا يشمل كذلك عمل إدارة المراجعة الداخلية وتسيير أفرادها، بحيث يجب أن تتصف بما يؤهل وظيفة المراجعة الداخلية لأداء مهامها بكل نزاهة وموضوعية وجدية.

المطلب الأول: علاقة استقلالية المراجعة الداخلية بمكانتها في الهيكل التنظيمي

للمؤسسة

حتى تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبفعالية كبيرة، يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توافرها، وتمس هذه الخصائص قسم المراجعة الداخلية، والكيفية التي يتموضع بها داخل المؤسسة ككل، بحيث يجب أن يتصف بما يؤهل قسم المراجعة الداخلية لأداء مهامه بكل نزاهة، استقلالية، موضوعية، وبراعة وجدية.

الفرع الأول: أشكال تبعية إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي لمختلف

المؤسسات

إن تبعية وظيفة المراجعة الداخلية إلى أعلى المستويات الهرمية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية هو القاعدة الأساسية والعامة لضمان استقلالية وحيادية كل من أداء هذه الوظيفة من جهة وآرائها واستنتاجاتها من جهة أخرى. وهناك ثلاث حالات لتبعية المراجعة الداخلية، فتكون تابعة مباشرة إما إلى الإدارة العليا أو إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

أولاً: تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العليا

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف. إذ تعتبر استقلالية المراجع الداخلي أحد المعايير الهامة للمراجعة، ويعتبر هذا المعيار ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة، ولكن كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمراجع الداخلي وهو موظف بالمؤسسة يقوم بتقديم خدماته للإدارة العليا، ففي ظل العلاقة الوظيفية للمراجع الداخلي لا يمكن أن يتحقق الاستقلال الكامل ومن ثم يتحول الأمر إلى تحقيق نوع من الاستقلال في الوضع التنظيمي،¹ وهذا وفقا لما جاء به المعيار 1110 على أنه " يجب أن يكون مسؤول المراجعة الداخلية على إتصال بالمستوى الإداري الذي يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بالاضطلاع بمسؤولياته" ومن مقتضيات الاستقلال أن يكون المراجع الداخلي بعيدا عن وضع السياسة والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات أو أي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد وفي ظل هذا الوضع يقدم تقاريره لمجلس الإدارة أو معالجة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة. ويرى (Schick) أنه لا يمكن أن تكون لنشاط المراجعة الداخلية أي علاقة إدارية أو وظيفية مع الإدارات التنفيذية الخاضعة للمراجعة الداخلية، وكل ارتباط بهذه الإدارات سيهدد استقلاليته وموضوعيته، وحتى وإن نص ميثاق المراجعة الداخلية على أن هذا الأخير يشمل نطاق تدخله كل المجالات.²

¹ أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار - دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2007، ص60.

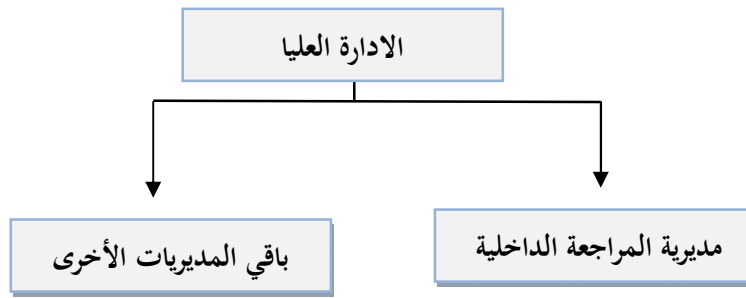
²Pierre.schck, **mémento d'audit interne – méthode de conduite d'une mission**, édition dunod, paris, 2007, p27.

أما فيما يخص تحقق تبعية المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا للمؤسسة ميزتين هما:¹

- مكانه في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا حيث يحقق له الاستقلال في عمله وتحقيق ما يوكل إليه من عمل، فرئيس إدارة المراجعة الداخلية مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة؛

- إن المراجع الداخلي يقوم بعملية الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة ولهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

فيكون بذلك موضع قسم المراجعة الداخلية وفقا لتبعيته للإدارة العليا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وفق الشكل رقم (3-1) كما يلي :



الشكل رقم (3-1): تبعية وظيفة المراجعة الداخلية للإدارة العليا

المصدر: أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص 61.

فيما يخص تبعية نشاط المراجعة الداخلية للإدارة العليا من خلال الشكل رقم (10)، فإن البعض يرى أن ربط المراجعة الداخلية بالمدير العام له تأثيرات سلبية أهمها، أن بعض المدراء العاميين لا يعطون في العادة قدرا كافيا من الإهتمام والانتباه لتقارير المراجع الداخلي، وأن بعضهم يستغل هذه التقارير لملاحقة معادية فيما يتعلق ببعض النقاط التي قد تظهرها التقارير. كما يمكن أن تتأثر استقلالية المراجع الداخلي إذ لم تسمح له الإدارة العليا بمراجعة نظم وسياسات معينة

¹ مقدم عبيرات، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية في الدانمرك،

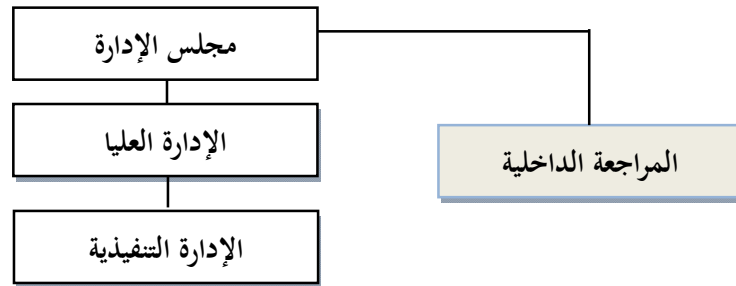
يشملها نطاق عمله، أو أن تستعمل المراجعة الداخلية لتصفية حسابات المعارضين للمدير العام للمؤسسة، أو أنها تتجاهل اقتراحاته ولو كانت مهمة.¹

ثانيا: تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة

عندما تكون تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فإن نطاق العمل قد يتغير ومحتويات التقارير قد تتغير مقارنة بتبعيته للمدير العام، وله إيجابيات كثيرة من حيث منح الحماية والاستقلالية والقوة اللازمة لنشاط المراجع الداخلي ولاقتراحاته.²

فيكون بذلك موضع قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي وفقا لمجلس الإدارة للمؤسسة

كما يلي:



الشكل رقم (3-2): تبعية وظيفة المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة

المصدر : مقدم عبيرات، نواز أحمد، مرجع سبق ذكره، ص12.

بالرغم من المزايا المعتبرة لتبعية نشاط المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة إداريا ووظيفيا، لاسيما ما تعلق بتعزيز استقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية بالمقارنة مع ارتباطه بالمدير العام للمؤسسة، إلا أن هذا الحل لا يعتبر ملائما، وذلك لعدة أسباب منها:

¹ علي الذنبيات، مدى تأثير موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية، مجلة دراسات في العلوم الإدارية، المجلد 35، العدد 2، الأردن، 2008، ص 286.

² المرجع السابق، ص286.

-إن ارتباط نشاط المراجعة الداخلية إداريا ووظيفيا بمجلس الإدارة هو بمثابة عزل تام لهذا النشاط عن الإدارة، مما يعني نشوء فجوة بينهما، ولن تتمكن الإدارة العليا من معرفة ما يجري، وبالتالي يتعذر على المراجعين الداخليين فهم اهتمامات المسيرين ومساعدتهم في أداء مهامهم لتحقيق أهداف المؤسسة؛

- طبيعة نشاط المراجعة يتطلب إشراف إداري مستمر، وهو ما لا يتحقق إذا كان الارتباط الإداري لهذا النشاط بمجلس الإدارة، الذي يعتبر هيئة إشرافية رقابية وليس هيئة إدارية بحتة.

وعموما فإن الاتجاه السائد على المستوى الدولي حاليا تبني فكرة أن الاستقلالية التنظيمية للمراجعة الداخلية تتحقق بوجود ارتباط مزدوج:¹

- ارتباط إداري بالمدير العام للمؤسسة، الذي تقع عليه المسؤولية الإدارية، وتقديم المساعدة لنشاط المراجعة الداخلية عند الحاجة، باعتبار أن هذا الارتباط سيضمن دعم الإدارة العليا لهذا النشاط، وتعاون الجهات الخاضعة للمراجعة، وهذا ما يعرف بالاستقلالية التنظيمية؛

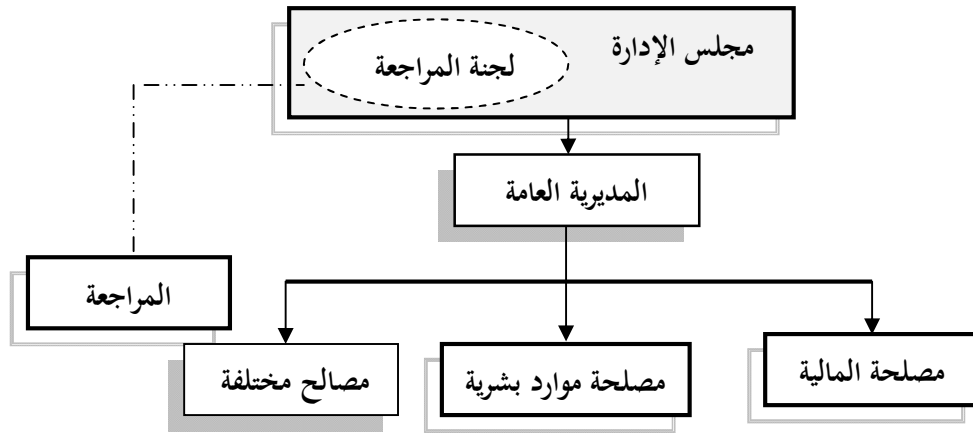
- ارتباط وظيفي بمجلس الإدارة، الذي يعمل على حماية المؤسسة من أي أعمال غير مشروعة، وهو الجهة التي يكون مسؤول المراجعة الداخلية على إتصال مباشر بها بصفة منتظمة، ويرفع لها تقارير المراجعة الداخلية، وهذا ما يعرف بالاستقلالية الوظيفية، كما نص على ذلك المعيار رقم 1111.

ثالثا: تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة

هناك اتجاهات متزايدة في الكثير من المؤسسات نحو إنشاء ما يطلق عليه بلجنة المراجعة، وتتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ذلك بغرض الإشراف على وظيفة

¹ D. Chambers et al, "internal auditing",² Ed, Pitman Publishing, London, 1990, P207.

المراجعة الداخلية والخارجية، مما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة،¹ فيكون بذلك موضع قسم المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي يتضح من الشكل رقم (3-3):



الشكل رقم (3-3): موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة

La Source : Zied Boudriga, l'audit interne- organisation et pratiques, collection azurite, Tunisie, 2012, p83.

من خلال الشكل رقم (3-3) يتضح أنه كلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية التنظيمية والموضوعية في الفحص والتقييم ويجب أن يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة، كما تشارك عادة في المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا وذلك باعتماد توظيف، وفصل المشرفين على قسم المراجعة الداخلية وباعتماد جداول عمل هذا القسم

¹ فتحي رزق السوافري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 84.

وكذلك خطته الوظيفية وموازنة مصروفاته ومراجعة أداء المراجعين الداخليين بالمشاركة مع الإدارة العليا.¹

الفرع الثاني: محددات اختيار الهيكل التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية

يعكس الهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي الثقافة التنظيمية، ويعبر عن الأهمية التي أعطيت لهذه الوظيفة من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا للمؤسسة، ولإنشاء هيكل تنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، يمكن الاستناد إلى معيارين أساسيين هما: حجم المؤسسة، والاختيار بين المراجعة الممركزة أو الغير الممركزة:²

أولاً: حجم المؤسسة

يعتبر حجم المؤسسة محددا أساسيا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا المجال أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحدا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف شكل وحجم المؤسسة يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية. فمثلا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تحتاج إلى قسم للمراجعة الداخلية بحجم قسم مماثل في مؤسسة ذات حجم كبير، بل قد لا توجد حاجة له أصلا إذا كان عدد عمالها محدودا وحجم نشاطها متواضعا، فهذا يقودنا إلى حالة عدم الرشد و يزيد من تكاليف عملية الرقابة بالمقارنة مع ما تدره من منافع على التنظيم الإداري ككل. فيمكن للمراجع الخارجي مثلا عن طريق المراجعة التعاقدية ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية في هذه الحالة. فقد تنشأ مديرية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الكبيرة، وفي المقابل تكتفي مؤسسات متوسطة الحجم بإنشاء خلية فقط. وفي هذا الإطار، فقد اشتهر معيار

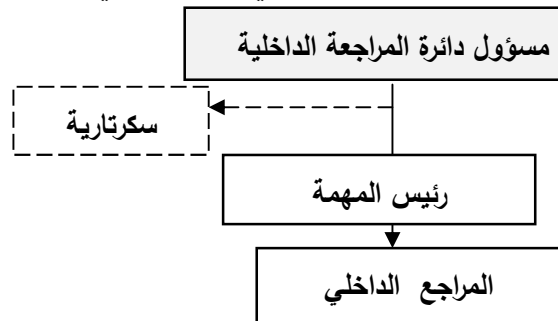
¹ مقدم عبيرات، نقاز أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 54.

"عدد العمال" في المؤسسة كأساس لمعرفة العدد الضروري للمراجعين، وبالتالي تحديد نوع الهيكلية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، ويقترح J. Renard أن يكون لكل 1000 عامل ثلاثة مراجعين تقريبا¹. وفي الحقيقة أن هذا المعيار لا يصلح لكل المنشآت، بسبب محدودية استخدام عدد العمال كمعيار لتصنيف المنشآت حسب حجمها، فقد نجد منشأة تستخدم التكنولوجيا تعتمد على عدد محدود من العمال، وتقدر قيمة أصولها ورقم أعمالها بمبالغ ضخمة، فلا يمكن أن نقول أنها منشأة صغيرة أو متوسطة إستنادا على العدد المحدود من العمال. بل حسب رأينا أن تحديد حجم الهيكلية التنظيمية للمراجعة الداخلية يجب أن يأخذ أيضا إضافة إلى عدد العمال بعين الاعتبار مدى تعقد معاملات وعمليات المؤسسة داخليا وخارجيا، وطبيعة مشاكلها التقنية والإدارية، فيمكن أن تنشأ هيكلية للمراجعة الداخلية بمراجع داخلي واحد.

وينطوي الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاث مستويات من

المراجعين ممارسي المهنة وذلك كما هو مبين في الشكل التالي:



الشكل رقم (3-4): المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية

المصدر: عدنان مريزق، مشروع إنشاء هيكلية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاستشفائية العمومية الجزائرية،

مداخلة الملتقى الدولي حول " مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة" ،

كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، سكيكدة، الجزائر، 12/11 أكتوبر 2010، ص 2.

¹ J. Renard, Op.cit. P 375.

يتحمل مسؤول قسم المراجعة الداخلية كل المستويات العامة للدائرة، وهو يقوم بإعطاء التوجيهات العامة لدائرة، كما يقوم بالتخطيط و وضع سياسات وإجراءات المراجعة، وإدارة العاملين معه بالقسم، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين ووضع برنامج والنماذج المختلفة للتحقق من جودة المراجعة.

ثانيا: مركزية ولا مركزية المراجعة الداخلية

بحيث يطرح السؤال التالي: هل المراجعة متركزة أو غير متركزة؟ و يطرح هذا السؤال في حالة المؤسسات الكبيرة بمختلف أشكالها (مجمعات، شركات متعددة الجنسيات، إلخ)، والتي تتميز بالانتشار الجغرافي لفروعها ووحداتها. إن الاختيار بين المراجعة المتركزة والغير المتركزة يتطلب عملية مفاضلة بين إيجابيات وسلبيات كل نوع، مع أخذ بعين الاعتبار مدى توفر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتطبيق الهيكل المختارة. ومهما يكن، فلا بد أن يضمن شكل وحجم الهيكل المعتمدة فعالية نشاط المراجعة الداخلية.¹ فوظيفة المراجعة الداخلية يتم تنظيمها مركزيا، ولا مركزيا، ويجب على المؤسسة اختيار التنظيم الذي يلائمها حسب الحجم وتركيب المؤسسة.

1- مراجعة داخلية مركزية: ويكون باعتماد هيكله للمراجعة الداخلية، يوجد مقرها في نفس المقر الاجتماعي للمؤسسة، تجمع كل المراجعين الداخليين فيها، ولا يوجد في المقابل هياكل للمراجعة الداخلية في وحدات أو فروع المؤسسة.² وهكذا فإن وظيفة المراجعة الداخلية تعمل على برمجة

¹ نور الدين مزياني، صالح لخضاري، الضوابط التنظيمية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، الملتقى الدولي حول " مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة"، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، سكيكدة، الجزائر، 12/11 أكتوبر 2010، ص 09.

² مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مؤتمر دولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات"، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 08-09-مارس، 2005، ص: 06.

زيارات ميدانية دورية للوحدات والفروع، وفق مخطط المراجعة السنوي المصادق عليه من قبل لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة.

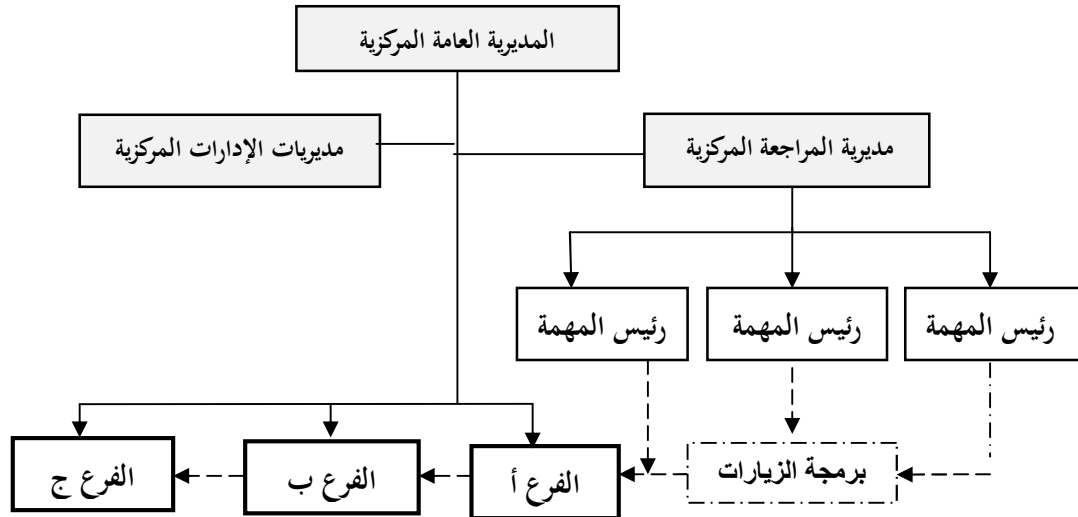
يتم اختيار هذا الشكل عندما تحوز إدارة المراجعة الداخلية على عدد من المراجعين في اختصاصات مختلفة ومتنوعة، وبالتالي تكون هناك إدارة واحدة للتدقيق الداخلي في المنظمة ككل، تضم كافة الاختصاصات، وهو ما يساعد على تغطية نطاق واسع من عمليات المنظمة.

ومن ناحية أخرى، تطرح مسألة اختيار حجم هيكل المراجعة الداخلية الممركزة، فعلى أي أساس يمكن تحديدها؟ وفي هذا الإطار يؤكد Schick على أن حجم الهيكل التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية يتعلق أساساً بعدد المراجعين الداخليين، فقد تكون في شكل خلية إذا كان عددهم من ثلاثة (3) إلى خمسة (5)، أو تخصص له مديرية، إذا عدد المراجعين الداخليين يتراوح بين ستة (6) وعشرون مراجع، فإذا تجاوز عدد المراجعين الداخليين العشرين (20)، يتم اعتماد غالباً شكل المراجعة غير الممركزة.¹

بالإضافة إلى معيار عدد المراجعين الداخليين العاملين في المؤسسة يرتبط أيضاً حجم الهيكل التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية بمدى توفر الكفاءات المطلوبة في كل أنواع المراجعة، لتغطية كل المجالات القابلة للمراجعة، فلا يعقل أن تنشأ مديرية للمراجعة الداخلية تضم عدد محدود من المراجعين وبدرجة ضعيفة من التنوع في التخصصات.

ويمكن توضيح ذلك وفق الشكل الموالي رقم (3-5):

¹Pierre schck.op.cit, P 32.



الشكل رقم (3-5): نموذج المراجعة الداخلية المركزية

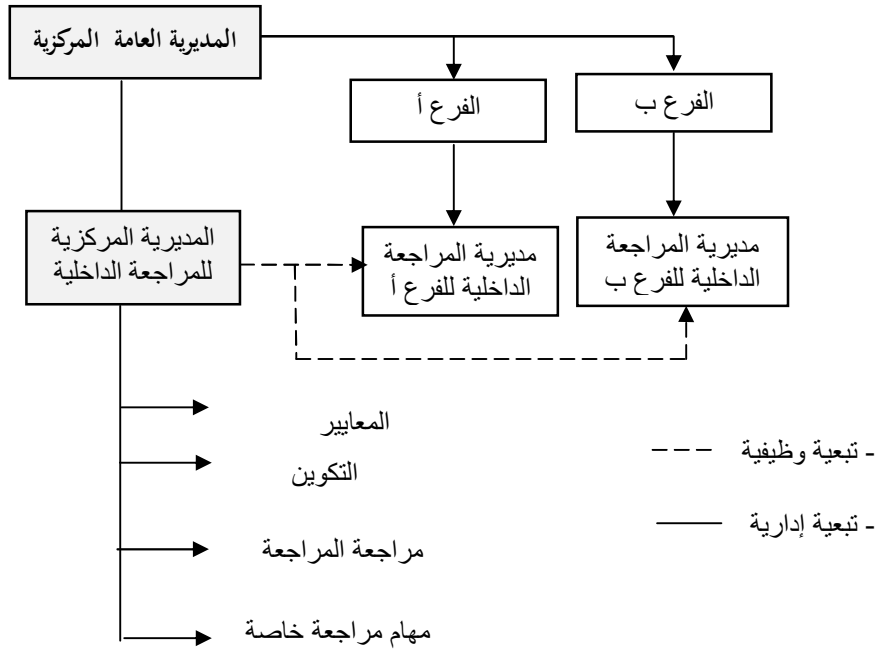
المصدر: مسعود صديقي، محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص: 06: بتصرف.

كما يمكن تنظيم إدارة المراجعة الداخلية بطريقة أخرى، ألا وهي تصنيف المراجعين الداخليين إلى مراجعين رئيسيين ومراجعين مساعدين، إلى جانب رؤساء المهام، وذلك بوجود عدد كبير من المراجعين متعددي التخصصات (رؤساء مهمة مكلفين بالنواحي التقنية، رؤساء مهمة بالنواحي المحاسبية والمالية، رؤساء متعلقين بالمعلوماتية، رؤساء مهمة متعلقين بالجودة... الخ).

2. مراجعة داخلية لا مركزية: يتطلب هذا الشكل من المراجعة وجود هيكله مركزية (تكون في شكل مديرية، أو قسم) للمراجعة الداخلية، إلى جانب الهياكل المتواجدة في الوحدات والفروع. يتم اختيار هذا الشكل لما له من إيجابيات مهمة، ولعل أبرزها هو قرب المراجع الداخلي من الميدان، الذي يُمكنه من التعرف بسرعة على نقاط القوة والضعف وتحليلها، واكتساب قدرة أكبر على مساعدة المسيرين في أداء أعمالهم بفعالية، نظرا لسهولة فهم اهتماماتهم.¹ ويمكن توضيح ذلك

وفق الشكل رقم (3-6) كما يلي:

¹ نور الدين مزياني، صالح لخضاري، مرجع سبق ذكره، ص: 10.



الشكل رقم (3-6): نموذج المراجعة الداخلية للمركزية

La source : J. Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Op.cit. p 381.

يتبين لنا من خلال الشكل رقم (3-6) أن المراجعة الغير ممرضة تسمح للمراجعين الداخليين بالاندماج أكثر في التسيير العملياتي للمؤسسة، والإطلاع عن كثب على كل صغيرة وكبيرة، لاسيما إذا توفرت بعض المتطلبات والشروط منها:

- وجود إشراف كاف من الإدارة المركزية للمراجعة الداخلية على نشاط المراجعة الداخلية في الفروع والوحدات، يتعلق هذا الإشراف بتحديد أهداف متماثلة للمراجعة الداخلية والتعريف بها، وتوحيد معايير العمل الواجبة الاحترام من قبل كل المراجعين الداخليين في المؤسسة، كما يمتد أيضا إلى التأكد بصفة دورية من فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات أو الفروع، أو ما يسمى ب: مراجعة المراجعة.¹

- استقلالية نشاط المراجعة الداخلية، حيث تطرح مشكلة ضعف موقف إدارة المراجعة الداخلية أمام مدير الوحدة أو الفرع الذي قد لا يولي له أهمية كبيرة، لاسيما إذا كانت نوعية المراجعين الداخليين

¹ J. Renard, Op.cit. p 382.

العاملين بها لا ترقى إلى الاستجابة لاهتمامات مدير الوحدة أو الفرع، كما أن الارتباط السلمي بين إدارة المراجعة الداخلية ومديرية الوحدة أو الفرع قد يكون له أثر عكسي على عمل المراجعين الداخليين، حيث لا يتمكنون من اختيار بحرية المجالات التي يريدون مراجعتها، وتطبيق إجراء المراجعة الملائمة.

المطلب الثاني: تنظيم العمل بإدارة المراجعة الداخلية

لقد تناولت المعايير المهنية للمراجعة الداخلية كيفية تنظيم عمل المراجعين الداخليين، من خلال الاعتماد على عدة وثائق ووسائل وأدوات يجب وضعها والاعتماد عليها في عملها.

الفرع الأول: ضرورة وضع ميثاق المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية

تمثل إدارة المراجعة الداخلية جزءا متما في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتقوم بأداء وظيفتها استنادا إلى وثيقة رسمية معتمدة ومصادق عليها* من قبل مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة والإدارة العليا للمؤسسة، يطلق على هذه الوثيقة "ميثاق المراجعة الداخلية" (la charte d'audit interne)، حيث تتحدد ضمن هذه الوثيقة، السياسات المتعلقة بعمل المراجعة الداخلية، أهدافه، وصلاحياته، ومسؤولياته في المؤسسة، وتصف طبيعة العلاقات بين المراجعة الداخلية وكل من الإدارة، ولجنة المراجعة، والمراجع الخارجي¹، وقد تم التطرق إلى هذه الوثيقة طبقا لنص المعيار رقم 1000 من معايير الصفات (طبعة 2017)، والذي أكد على " وجوب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية ضمن ميثاق المراجعة الداخلية، بما يتماشى مع رسالة المراجعة الداخلية والعناصر الإلزامية من الإطار الدولي لممارسات المهنة (المبادئ

* لا يعوض هذه الوثيقة إصدار مذكرة إعلامية، أو نشرة عادية، بهدف الدعاية لنشاط المراجعة الداخلية بل هي وثيقة لازمة في كل مؤسسة لديها قسم للمراجعة الداخلية وهذا طبقا لنص المعيار الدولي 1000 من معايير المراجعة الدولية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA).

¹ Zied Boudriga, , Op.cit , p121.

الجوهرية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، مبادئ أخلاقيات المهنة، المعايير، وتعريف المراجعة الداخلية). ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بمراجعة ميثاق المراجعة الداخلية بصفة دورية، وتقديمه إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه".¹

يعتبر ميثاق المراجعة الخطوة الأولى في إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في أي مؤسسة، وبذلك فهو بمثابة وثيقة تأسيسية لهذا النشاط، ويمثل مرجعية أساسية لمسئول المراجعة الداخلية والمراجعين التابعين لإدارته في ممارسة مهامهم التدقيقية، لذا يجب أن يحتوي ميثاق المراجعة الداخلية بكل وضوح على الحد الأدنى من المعلومات الضرورية لضمان فعالية المراجعة الداخلية، وفهم دوره في المؤسسة وفي الوقت ذاته، ينبغي تجنب الإفراط في ذكر كم هائل من المعلومات، بطريقة لا تحفز على قراءته.

كما يجدر الإشارة إلى أن ميثاق المراجعة الداخلية يحدد ويؤكد على ما يلي:²

- موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- منح صلاحية للمراجعين الداخليين تمكنهم من الوصول غير المشروط إلى السجلات، الوثائق، الموظفين، والممتلكات ذات العلاقة بمهام المراجعة؛
- الطابع الإلزامي للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، تعريف المراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية، وقواعد أخلاقيات المهنة، طبقاً للمعيار رقم 1010 من معايير الصفات؛ زيادة على المعلومات المذكورة أعلاه، يمكن أن يحتوي ميثاق المراجعة على المعلومات التالية:
- الجهات التي ترفع لها تقارير المراجعة؛

¹ www.IIA.org, ISPPA, op.cit, p 4.

² Alain Gerbier, la charte d'audit- support d'une légitimité, IFACI, Paris, 2007, pp21-22.

- مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية فيما يتعلق بتوظيف وتكوين المراجعين، وكل ما يتعلق بمسارهم المهني.

وفي الحقيقة ليس هناك هيكل محدد لميثاق المراجعة الداخلية يجب التقيد به، وإنما يختلف ذلك من مؤسسة إلى أخرى، بحسب الثقافة السائدة في المؤسسة، ونظرة العاملين فيها إلى نشاط المراجعة الداخلية، فإذا وجد نفور منه وعدم قبوله، ينبغي أن يكون ميثاق المراجعة أكثر تفصيلاً ودقة وتوضيحاً لطريقة عمله، وعلاقاته بكل الأطراف داخل وخارج المؤسسة. وقد تلجأ بعض المؤسسات إلى تبني ميثاق المراجعة الداخلية من مؤسسة أخرى مشابهة لها، أو اختيار نموذج من النماذج المقترحة من قبل الباحثين أو الهيئات المهنية للمراجعة الداخلية، مثل جمعية المراجعين الداخليين الجزائريين، ومهما يكن ينبغي أن يتلاءم ميثاق المراجعة الداخلي المعتمد مع الثقافة السائدة في المؤسسة، وأن يقوم مسؤول قسم المراجعة الداخلية بمراجعته دورياً وتعديله إن اقتضت الحاجة لذلك، وتوصيل تلك التعديلات للهيئات العليا للمصادقة عليها.

الفرع الثاني: أوراق عمل المراجع الداخلي

إن أوراق العمل هي بمثابة همزة وصل بين المراجعة الميدانية وتقرير المراجعة، كما تعتبر المستند والدليل الأساسي لتوثيق عملية المراجعة. يقوم مسؤول المراجعة الداخلية بالإعداد والإشراف على أوراق عمل المراجعة التي تدعم وتؤكد سلامة عمل المراجعين كما تتطلبه المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، ووفقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها وسياسة الشركة، ويجب عليه مراجعتها والتأكد أنها تمثل مستند أساسي لنتائج المراجعة الذي تم التوصل إليها وإدراجه ضمن تقارير المراجعة الداخلية.

يستخدم المراجعون نماذج أوراق عمل يتم إعدادها بحسب الدائرة أو النشاط موضوع التكليف وذلك حفاظاً على انسجام وتماسك إجراءات المراجعة وتسهيلاً لقياس وتقييم كفاءة العمل وتطويره.¹

أولاً: محتويات أوراق العمل

تحتوي أوراق عمل المراجعة على كل المعلومات والمستندات وفقاً لطبيعة عملية المراجعة التي على أساسها تتحدد نوعية أوراق العمل، وسوف يذكر على سبيل المثال لا الحصر بعض ما يجب أن تحتويه أوراق عمل المراجعة الداخلية:²

- تحديد المهمة موضوع المراجعة.
- تحديد اسم / أو أسماء الشخص الذي نفذ المهمة أو اسم المسئول الذي راجع عمله وتقريره.
- تاريخ القيام بالمهمة والوقت المقدر بإنجازها وفريق العمل ومستوياته الذي سيقوم بذلك.
- مخطط عملية المراجعة ووثائق التخطيط وبرامج المراجعة.
- نسخ من الاتفاقيات والعقود الهامة.
- الهيكل التنظيمي ووصف الوظائف وشرح مهام الدوائر والأقسام.
- وصف منطقي لإجراءات المراجعة ولتفاصيل العمل الذي تم تأديته والأدلة المتحصل عليها.
- وضع تقرير المراجع ورد الإدارة والمتابعة والملاحظات والردود.
- وصف منطقي لما تم اكتشافه والنتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات اللازمة بشأنها.
- تحليل واختبار العمليات وأرصدة الحسابات ونتائج وإجراءات المراجعة التحليلية.
- مراسلات المراجعة فهي تعتبر من وسائل توثيق مهمة ونتائج المراجعة.

¹ داود يوسف صبح، التدقيق الداخلي في المصارف، اتحاد المصارف العربية، دون طبعة، بيروت، لبنان، 2007، ص ص 195-196.

² L.Anderson, j. Michael, **Manuel d'audit interne**, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, groupe Eyrolles, paris, 2015, p447.

- مصادر المعلومات التي استعملت خلال مهمة المراجعة.

ثانيا: خصائص أوراق العمل

يجب أن تتوفر في أوراق العمل العناصر الأساسية التالية على الأقل:

- مرتبة، مفهومة ومرتبطة بالموضوع من حيث طريقة وشكل الاستخدام،
- مكتوبة بوضوح على جهة واحدة، بمعنى عدم استعمال وجهي الورقة للكتابة؛
- يجب أن تكون مفهومة ومربوطة بعضها ببعض من خلال أسلوب ربط مفهوم؛ بحيث تسهل إمكانية مراجعتها؛

ثالثا: فوائد توثيق أوراق العمل

فوائد أوراق العمل متعددة نوجزها فيما يلي: ¹

- هذه الأوراق تسهل إنجاز عمل المراجعين.
- مراقبة تقديرات الميزانية وتحليل الفروقات (الانحرافات).
- إجراء مراقبة ومراجعة بواسطة اختبار المهام المنفذة.
- تكوين رأي عن نوعية العمل الذي يقوم به كل مراجع (فريق العمل).
- صياغة إستنتاجات في شكل تقرير على الوثائق والبيانات المالية التي تم مراجعتها، وتحديد نوعه المناسب.
- توثق العمل الذي تم من مرحلة التخطيط، تنفيذ العمل، التقارير، كما أنها مخزن لجميع المعلومات التي تم الحصول في عملية المراجعة وكأداة إثبات عن مهمات المراجعة وخاصة حالات القصور؛

¹ داود يوسف صبح، التدقيق الداخلي في المصارف، مرجع سبق ذكره، ص 199.

- توثق المناقشات وتحديد المناقشات الشفوية مع الجهة المراجعة، كما توفر المعلومات لدعم التقرير؛

- تساعد مدير المراجعة الداخلية بإجراء المراجعة، كما تساعد المراجع في المراجعات اللاحقة؛
- تسمح بتقييم أعمال المراجعة الداخلية من قبل المراجعين الخارجيين وتوفير لهم أساس لتحديد مدى الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية، كأساس لتقليص نطاق عمل المراجع الخارجي؛
- تؤكد أن العمل قد تم تنفيذه بناء للخطة المرسومة، وأن إجراءات وفحوصات المراجعة قد نفذت وتم الحصول على إثباتات كافية وملائمة لتكوين قاعدة أساسية ومنطقية لإعداد التقرير؛
- تؤكد أن كافة المخاطر المتوقعة والمحددة في المهمة قد تم فحصها والتأكد من سلامتها؛

رابعاً: أشكال أوراق العمل

أوراق العمل هي نماذج وأشكال مختلفة تختلف حسب عملية وحاجات المهمة ونواحي لها علاقة بطريقة الحفظ وأسلوب ومنهجية العرض للنموذج أو المعلومات التي يتضمنها، وقد تكون أوراق العمل على شكل من الأشكال التالية: أوراق، أقراص ممغنطة أو أقراص مدمجة. وتتكون شكل كل ورقة من جزء علوي للعناوين، مرجع ورقة العمل، تاريخ التحضير، ومن قام بالعمل وتوقيعه، مع الإشارة إلى المهمة وموضوع المراجعة.

الفرع الثالث: دليل المراجعة الداخلية

عملاً بالمعيار رقم 2040، فإنه " يجب على مسؤول المراجعة الداخلية توفير دليل مكتوب للسياسات والإجراءات لتوجيه أنشطة المراجعة، ويجب أن يكون شكل السياسات ومحتواها، والإجراءات المكتوبة ملائم لحجم إدارة المراجعة الداخلية وهيكلتها ودرجة تعقد الأعمال بها".¹ فالغرض العام لدليل المراجعة الداخلية هو إشراف مسؤول المراجعة الداخلية على عمل المراجعين،

¹ www.IIA.org, ISPPIA, op.cit, p.11

وخلافا لميثاق المراجعة الداخلية، فإن دليل المراجعة الداخلية عبارة عن وثيقة داخلية، يتم من خلالها تنظيم العمل داخل إدارة المراجعة، وذلك لتحقيق الأهداف التالية:¹

أولاً: تحديد إطار عمل نشاط المراجعة الداخلية

وحتى يتحقق هذا الهدف لابد أن يحتوي هذا الدليل على:

- الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية؛
- تحليل منصب كل فرد في إدارة المراجعة الداخلية، حتى يكون كل مراجع على علم بجميع المهام المسندة إليه؛
- تعليمات حول حقوق وواجبات العاملين بإدارة المراجعة الداخلية؛
- تحديد الشروط العامة للعمل كتحديد مواقيت العمل وشروط التنقلات وغيرها.

ثانياً: المساعدة على تكوين المراجعين المبتدئين

يجب أن يستلم المراجع الداخلي المبتدئ نسخة من دليل المراجعة الداخلية عند أول إتصال له بإدارة المراجعة الداخلية، حيث يتعرف من خلال قراءته لهذا الدليل، على أهداف وخصوصيات عمل المراجعة الداخلية، وإجراءات العمل بداخلها.

ثالثاً: توفير مرجعية للمراجعين في أداء أعمالهم

حتى يكون هذا الدليل كمرجعية، لابد أن يتضمن هذا الدليل ملخصاً عن المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، وأن يشمل المعايير الخاصة بإدارة المراجعة في المؤسسة، نذكر منها:

- التذكير بتسيير الأفراد (المراجعين)، شروط التوظيف والتكوين وغيرها.

¹ أحمد كاروس، تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 229.

- شروط التنقلات (النقل، الإقامة، الإطعام، وغيرها).

- الطريقة المتبعة في تحضير مخطط المراجعة، وكيفية استعماله وإجراءات تعديله؛

- المنهجية المتبعة في تنفيذ مهمات المراجعة (قواعد تحليل المخاطر، تحديد الأهداف، تنفيذ

الملاحظات وقواعد تحرير وتوزيع التقارير وكذا متابعة تنفيذ التوصيات)؛

-مقاييس إعداد ملفات المراجعة وأوراق العمل.

ومهما تعددت النقاط التي يعالجها دليل المراجعة، فإنه لا بد من عرضه وصياغته صياغة بيداغوجية، تجعل المراجعين الداخليين يتصرفون بطريقة موحدة ومنضبطة، وفي كل الإدارات الخاضعة للمراجعة الداخلية، وبالتالي يتجنب مسؤول المراجعة الداخلية مساوئ ترك الحرية للمراجعين في أداء أعمالهم، دون توجيهات وقواعد مسبقة. وفي المقابل، ينبغي ألا يعمل دليل المراجعة الداخلية على تثبيط قدرات الإبداع لدى المراجعين، ويكبح تفكيرهم.¹

المطلب الثالث: نطاق ومسؤوليات موظفي قسم المراجعة الداخلية

حتى يستطيع المراجع الداخلي إدارة عمله بفعالية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحياته، وفقا لما تقتضي به المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، بالإضافة إلى توافره على صفات تساعد في أداء عمله بكفاءة وفعالية.

¹ أحمد كاروس، مرجع سابق، ص 229.

الفرع الأول: الصفات الواجب توافرها في العاملين بقسم المراجعة الداخلية

للقيام بإدارة المراجعة الداخلية يتطلب ضرورة توافر مجموعة من المواصفات للقائمين بالعمل

داخل هذه الإدارة وتتمثل هذه المواصفات فيما يلي: ¹

- التأهيل العلمي المناسب والتدريب المستمر بالإضافة إلى الخبرة العملية المناسبة في مجال المراجعة.

- التشبع بالروح العملية والإلمام بالقوانين والتشريعات المتصلة، بعمل المراجعة مثل القوانين المنظمة للمهنة وقوانين الشركات والضرائب والتأمينات، والبنوك... الخ؛

- يقتضي الأمر أن يتمتع المراجع الداخلي بمقدرته على تجميع وتصنيف وتحليل البيانات، وإدراكه التام لنظام الرقابة الداخلية بما يتيح له الوقوف على دقة العمليات بالمؤسسة؛

- أن يكون تفكيره إدارياً مقدراً لكافة النتائج واقتراح التحسينات كما تفعل طبقة المديرين؛

- أن يكون دؤوباً ومحباً للاستطلاع ، متمتعاً بمنهج إنشائي ويستطيع أن ينسجم نفسه مع الظروف المستجدة والتطورات، سواء في محيط الإنتاج أو النواحي الفنية ونظم العمل المختلفة، وأن يكون متعاوناً مع زملائه وقادراً على الإحتفاظ بعلاقات حسنة مع مديري الإدارات الأخرى؛

- اهتمام المراجع الداخلي بكافة عمليات المؤسسة وأنشطتها، حتى يرى مدى الارتباط والتنسيق بينها.

- أن يكون بناءً، أي ليس من مهام وظيفة المراجع الداخلي أن يتصيد الأخطاء، بل يعمل على تجنب حدوثها؛

- مواكبة التطورات في حقل التخصص والحقول ذات الصلة مثل الاقتصاد والإحصاء والإدارة؛

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 4، الأردن،

- التعمق في المجال المحاسبي متتبعا لاتجاهاتها الحديثة، ويجب فهم المراجعة وأصولها.
- أن يكون المراجع الداخلي يقضا حاضرا البديهة، والوفاء، وعدم التأثر بالآخرين؛
- الإخلاص في العمل والتمسك بآداب وسلوك المهنة؛
- الأمانة وحفظ أسرار المؤسسة محل المراجعة.

الفرع الثاني: المسؤوليات

إن إدارة المراجعة الداخلية كغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة، تتكون من مجموعة من الموظفين تربطهم علاقة تعاونية فيما بينهم وتختلف درجاتهم حسب مستوى صلاحياتهم ومسؤولياتهم، نجد:

أولاً: مسؤوليات مدير قسم المراجعة الداخلية

يعتبر منصب مدير المراجعة الداخلية على قدر من الأهمية، باعتباره المسئول الأول عن إدارة نشاط المراجعة الداخلية، ولهذا تمنح صلاحية تعيينه وعزله لمجلس الإدارة بناء على توصيات لجنة المراجعة إن وجدت، وذلك لتدعيم استقلاليته عن إدارة المؤسسة، وتجنب أي تضارب في المصالح بينهما، فالاختيار السيئ لمدير المراجعة سيكون له آثار سلبية على عمل المراجع الداخلي برمته. لقد نصت معايير المراجعة الداخلية الدولية على جملة من المسؤوليات والمهام، تخص مدير (مسؤول) المراجعة الداخلية، غير أن ذلك يتوقف على مدى تمتعه بالصلاحيات الكافية للإضلاع بمسؤولياته وأداء مهامه بفعالية. يمكن ذكر أهم هذه المسؤوليات والمهام فيما يلي:¹

- المشاركة في إعداد وثيقة المراجعة الداخلية؛
- المتحدث الرسمي باسم المراجعة الداخلية في جميع المسائل المتعلقة بها؛
- الاعتماد والمشاركة في وضع سياسات وبرامج نشاط المراجعة الداخلية؛

¹ zied boudriga, op cit, p 119.

- التأكد من تنفيذ جميع برامج المراجعة الداخلية المسطرة؛
- تنفيذ المراجعة على المهمات الخاصة ببناء على طلب مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة؛
- إدارة أفراد قسم المراجعة الداخلية بما فيها تقييم الموظفين والتوصية بالترقيات والزيادات السنوية؛
- المصادقة على جميع التقارير والمرسلات الصادرة عن قسم المراجعة الداخلية، بما فيها توصيات تحسين العمل وتقييم مدى الاستجابة للإدارات التنفيذية لهذه التوصيات؛
- أية صلاحيات أخرى تخول له من قبل المدير العام أو لجنة المراجعة.¹

ثانيا: مسؤوليات رئيس المهمة

مهمته الإشراف على مهام المراجعة، قد تكون في شكل مهام متخصصة (مثل مهام المراجعة لوظيفة التسويق)، أو مهام عامة، حيث يعمل على تنسيق ومراقبة وتنشيط أعمال المراجعة، وضمان نوعيتها، وتحقيق التعاون والتبادل الفعال بين المراجعين أثناء المهمة.² وهكذا يتبين مدى أهمية دور رئيس المهمة في عملية المراجعة، وأنه مسؤول بصفة مباشرة أمام مسؤول المراجعة الداخلية في المؤسسة على نجاح المهمة المكلف بها.

في الغالب يكون رئيس المهمة متعدد التخصصات، إلا في حالات المهام التقنية والصعبة، مثل مراجعة نظم المعلوماتية، وعموما يعتبر رئيس المهمة مسئولا عما يلي:

- توجيه المراجعين المنتمين لفريق المهمة التي كلف بها؛
- متابعة توصيات المهمة إلى غاية الانتهاء من تنفيذها، وكتابة تقرير دوري حول ذلك؛
- التأكد من أن أعمال المراجعة الخاصة بالمهمة تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المراجعين؛³

¹ Idm, p 120.

² Pierre schck, op.cit, P 33.

³ zied boudriga , op.cit, p 126.

- التأكد من أن أعمال المراجعة تمت وفق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها؛
-مراجعة ملفات أوراق العمل في جميع مراحل عملية المراجعة والتأكد من أن هذه الملفات قد
أنجزت طبقا لسياسات وإجراءات المراجعة الداخلية الواردة في الدليل المعتمد من قبل إدارة المراجعة
الداخلية؛

-أية مسؤوليات أخرى قد يكلف بها من طرف مدير المراجعة الداخلية.¹

ثالثا: مسؤوليات المراجع الرئيسي

يعتبر المراجع الرئيسي مسئولا عن تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية طبقا لخطة المراجعة المعدة
لهذه الغاية من قبل رئيس المهمة (أو المشرف)، وبإمكانه تنفيذ أعمال المراجعة متوسطة الصعوبة
فما فوق، ومناقشتها مع رئيس المهمة.² وبهذا فيمكن للمراجع الرئيسي أن يضطلع بالمسؤوليات
التالية:

-القيام بأعمال المسح الميداني الأولي للنشاط الخاضع للمراجعة لفهم وتحديد أسلوب العمل،
ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات مهمة المراجعة؛
-وضع خطة عمل شاملة، يتحدد من خلالها نطاق وأسلوب إنجاز المهمة، والوقت اللازم لذلك؛
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة،
وأية احتياجات أخرى لتنفيذ المهمة؛

-مراجعة قيود السجلات، الوثائق، والمستندات، كجزء من إجراءات المراجعة؛
- الإحتفاظ بملف أوراق عمل المهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات إدارة المراجعة الداخلية؛
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة؛

¹ L.Anderson, j. Michael, op.cit. p 410.

² محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية- مدخل نظري تطبيقي ، الدار الجامعية،
مصر، 1996، ص120.

- الإشراف على المراجعين المساعدين أثناء عملية المراجعة.¹

رابعاً: مسؤوليات المراجع المساعد

يكلف المراجعون المساعدون بأعمال المراجعة التفصيلية تحت إشراف المراجعين الرئيسيين وتوجيهاتهم بالنظر إلى أن هؤلاء الموظفين الذين يشغلون هذه الوظائف هم في معظمهم موظفون مبتدئون ويلزمهم التدريب، خصوصاً خلال الأشهر الأولى من التحاقهم بهذا العمل.²

للإشارة، فإن التقسيم السابق للمراكز الوظيفية في إدارة المراجعة الداخلية يهدف إلى التمييز بين المهام والمسؤوليات، ويتوقف ذلك التقسيم على مدى وجود عدد كاف من المراجعين الداخليين، وتنوع معتبر في الكفاءات. وفي حالة هياكل تنظيمية للمراجعة الداخلية على شكل مصلحة أو خلية مثلاً، أين يكون عدد المراجعين قليلاً، فإن مسؤول المراجعة الداخلية يمكن أن يمارس إضافة إلى مسؤولياته الأصلية، دور رئيس المهمة، كما يمكن للمراجع الرئيسي أن ينجز الأعمال الخاصة بالمراجع المساعد.

وعموماً فإن الإهتمام بإشكالية خلق بيئة تنظيمية ملائمة لأداء فعال لوظيفة المراجعة الداخلية تمثل في الحقيقة رد فعل على الأهمية والمكانة التي أصبحت تتمتع بها هذه الوظيفة في المؤسسة، من جهة، والعقبات التي تعيق دورها المنوط بها، من جهة أخرى. وقد كان جوهر المسألة هو: كيف يمكن أن يمارس المراجع الداخلي مهامه، بحيث يحافظ على استقلاليته وموضوعيته، وفي الوقت نفسه لا يكون منعزلاً عن إدارة المؤسسة وانشغالاتها؟ ومهما تكن طبيعة المؤسسة، فإن وجود

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 269.

² محمود عبد الرحيم شحروري، مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2003، مرجع سبق ذكره، ص 34.

نشاط للمراجعة الداخلية بها يتطلب حماية قانونية وتنظيمية من خلال وضع ميثاق المراجعة في المؤسسة، وتبعية نشاط المراجعة الداخلية وظيفيا لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

الفرع الثالث: نطاق عمل المراجعة الداخلية

بما أن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحاليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة، وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفعالية فإنه لا بد أن يكون مدير ومراجعي إدارة المراجعة الداخلية متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:

- الوصول الغير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة؛
- تحديد نطاق عمل المراجعة، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيد، بمعنى أن إدارة المراجعة الداخلية تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة؛

- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، وهذا لتحقيق الفائدة المرجوة من المراجعة الداخلية في المؤسسة.¹

¹ كربعة أسماء، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية، دراسة حالة شركة سونا طراك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 131.

المبحث الثاني: تسيير وظيفة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية

تقع مسؤولية تسيير نشاط المراجعة الداخلية على مدير المراجعة الداخلية في المؤسسة، بغض النظر عن حجم هذه الوظيفة، أو خصائص المؤسسة، وهذا بنص المعيار 2000، وهو بذلك يقوم بالوظائف الإدارية المعروفة مستندا في إنجاز مهامه والإضلاع بمسؤولياته إلى ميثاق المراجعة الداخلية، غايته في ذلك هو تمكين هذه الوظيفة من تحقيق الغاية من وجودها، ألا وهي إضافة قيمة للمؤسسة، وتحقيق أهدافها.

المطلب الأول: تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية

طبقا للمعيار 2010 من معايير الأداء للمراجعة الداخلية، فإنه يجب على مسؤول المراجعة الداخلية وضع الخطط اللازمة للقيام بمسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، وتكون هذه الخطط الموضوعية في ضوء ما جاء وتم الاتفاق عليه في ميثاق المراجعة الداخلية، ومنسجمة مع أهداف المؤسسة.

الفرع الأول: وضع أهداف برنامج المراجعة الداخلية

أصبحت المراجعة الداخلية في العقود الأخيرة تمارس دورا ديناميكيا، يسعى لتلبية احتياجات المؤسسة، وتغطية مختلف أنشطتها وعملياتها، ومساعدة الإدارة على حل المشكلات التي تواجهها، حيث يعمل من خلال عملية التخطيط على وضع أهداف تستجيب لهذه الاحتياجات، وأخذا بعين الاعتبار نتائج دراسة وتحليل محيط المؤسسة. يعتبر تحديد الأهداف أول خطوة في عملية التخطيط، والأساس الذي تبنى عليه خطة المراجعة السنوية، أو المتعددة السنوات، لذا يجب على مسؤول المراجعة الداخلية أن يفهم جيدا الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، وأن يقوم بضبطها من خلال الإجابة على بعض الأسئلة منها: ما الذي تتوقعه الإدارة من المراجعة الداخلية؟ ما هي

المناطق التي ترغب في تغطيتها؟ ولا يمكن أن تتصف أهداف الخطة التدقيقية بالثبات بمرور الزمن، بل هي مرنة يتم تعديلها كل ما تغيرت الظروف والأحوال.¹

الفرع الثاني: أسس إعداد برنامج المراجعة الداخلية وآلية تقسيم المهمات

أولاً: إعداد برنامج المراجعة الداخلية على أساس المخاطر

تعتبر عملية تحليل وتقييم المخاطر (la cartographie des risques) مرحلة أساسية لإعداد خطة المراجعة بطريقة فعالة، طبقاً لنص المعيار رقم 2010، الذي أكد على أن " خطة المراجعة يجب أن يكون على أساس المخاطر من أجل تحديد أولويات المراجعة، منسجمة مع أهداف المؤسسة".² تشمل عملية تحليل وتقييم المخاطر تحديد الأنشطة محل المراجعة، وتحديد عوامل المخاطرة التي يحتمل أن تتعرض لها، وتقدير أهميتها النسبية. هنا يجب على مسؤول المراجعة الداخلية أن يأخذ بعين الاعتبار نظام إدارة المخاطر المطبق في المؤسسة، وكذلك مستوى المخاطر المقبول و المحدد من طرف الإدارة ومجلس الإدارة، والذي يتعلق بالأنشطة المختلفة للمؤسسة. وفي حالة عدم وجود نظام إدارة المخاطر في المؤسسة، يجب على مسؤول المراجعة الداخلية أن يعتمد على تحليله وتقديره الشخصي للمخاطر من خلال المناقشات مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، آخذاً آرائها بعين الاعتبار، وهذا طبقاً لنص المعيار رقم A.1.2010. إضافة إلى ذلك يستخدم مسؤول المراجعة الداخلية معلومات يتحصل عليها من مصادر أخرى، منها المناقشات مع مسيري المؤسسة، وعمليات التنسيق مع المراجع الخارجي، وتحليلات التي يجريها على البيانات المالية والتشغيلية، وكذلك الاستفادة من نتائج عمليات المراجعة السابقة. وعملياً يتم إعداد خطة المراجعة

¹ R. Moeller, **Brink's modern internal auditing**, 6th Ed. John Wiley & Sons, USA, 2005, P287.

² The institute of internal auditors, **international standards for professional practice of internal auditing**, Florida, 2010. P 08.

على المدى الطويل، أي لعدة سنوات، تتراوح ما بين ثلاثة (03) إلى خمس (05) سنوات، وخلال هذه الفترة يتم إثراء وتكملته، وتحديثه استجابة لظروف مستجدة.¹

كما يجدر الإشارة إلا أن خطط المراجعة لا تصبح رسمية إلا إذا قام مسؤول المراجعة الداخلية بعرضها على الإدارة العليا ومجلس الإدارة (أو لجنة المراجعة إن وجدت) للإطلاع والمصادقة عليها، كما تخضع أي تغييرات هامة في هذه الخطط أثناء فترة تنفيذها إلى الإجراء نفسه. وفي حالة توقع مسؤول المراجعة الداخلية إمكانية عدم توفير الموارد المطلوبة كاملة يجب عليه أن يبين أثر نتائج عمليات المراجعة، وهذا طبقاً للمعيار رقم 2020.

ثانياً: الأمور الواجب مراعاتها في وضع برنامج المراجعة الداخلية

يتم إعداد برامج المراجعة الداخلية على أساس تقييم مختلف مخاطر أقسام ونشاطات المؤسسة، وهذه الإجراءات تساعد المراجع الداخلي على تحديد الأولويات عند وضع برامج المراجعة. من أهم الأمور الواجبة على المراجع الداخلي أن يركز عليها في وضع برنامج المراجعة الداخلية نوجزها فيما يلي:²

- فهم طبيعة نشاط وحجم عمل الشركة والبيئة المحيطة التي تعمل بها؛
- تحديد برنامج مواعيد المراجعة خاصة بالنسبة للنشاطات التي تنطوي على نسبة مخاطر عالية، والتي تتطلب مراجعة بوتيرة أعلى من تلك النشاطات التي تحمل مخاطر بنسبة أقل. والتي تستدعي موازنة أهداف المهمة مع موازنة الوقت؛
- استعمال وسائل المراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على أدلة قوية في حجيتها؛

¹ J. Renard, Op.cit., P.392

² خالد راغب الخطيب، محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنور المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، طبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 133: بتصرف.

- فهم متطلبات واهتمامات الإدارة وبالتالي تحديد المخاطر الملازمة أو الناشئة لكل نشاط من أجل وضع لائحة بأولويات المراجعة؛

- إتباع طرق المراجعة التي تلائم ظروف كل حالة، فلكل مؤسسة ظروفها الخاصة والتي في ضوءها يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجعة الملئم.

- تحديد الدوائر والنشاطات التي تخضع لأعمال المراجعة، من أجل تحديد الوظائف التي هي موضوع المراجعة؛

- تحديد الموارد اللازمة التي تؤمن تنفيذ برنامج المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، مثل العدد اللازم من الموظفين والنوعية من حيث المؤهلات والمعرفة والتدريب والخبرة والوقت المطلوب لإتمام المهمة؛

وعند الانتهاء من وضع البرنامج يتم الاحتفاظ به لدى رئيس المهمة في ملف أوراق العمل وتوزيع نسخ منه على أعضاء الفريق لتطبيقه أثناء المهمة، وهو الأمر الذي نصت عليه المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية من خلال المعيار 2240 على أنه: " ينبغي على المراجعين الداخليين وضع برنامج عمل لتحقيق أهداف المهمة، كما ينبغي توثيق ذلك البرنامج". وكذا المعيار A1- 2240 ينص على أنه " ينبغي أن يحدد برنامج العمل الإجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات أثناء المهمة. كما ينبغي الموافقة على برنامج العمل مسبقا وقبل تنفيذه، وأن يتم الموافقة على أي تعديلات بالسرعة الممكنة".

ثانياً: أهداف وأغراض برامج المراجعة

يعتبر برنامج المراجعة همزة وصل بين الدراسة الأولية والعمل الميداني والطريق إلى تحقيق الأهداف، ومن أهم إيجابياته نذكر منها: ¹

- يستخدم برنامج المراجعة كخطوة تفصيلية لخطة المراجعة، حيث يبين نطاق الفحص، ويشتمل على جمع الاختبارات المراد القيام بها، وتحديد الإجراءات التفصيلية للمساعدين دون تضارب أو ضياع الوقت؛

- يعتبر البرنامج وسيلة تدريبية للمساعدين، وفي نفس الوقت أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني لكل مساعد، والمسائلة عن أي انحرافات أو تقصير في تنفيذ البرنامج المحدد له، أي اعتباره أداة للرقابة على المساعدین؛

- يوفر منهجية وآلية لتوزيع العمل على فريق المراجعة؛ كما يسهل عملية التواصل والإشراف؛

الفرع الثالث: الاعتبارات الواجب التقيد بها عند تصميم برنامج المراجعة الداخلية

يمكن توضيح خطوات وآلية برامج المراجعة الداخلية على النحو التالي: ²

- إعداد برنامج مراجعة شامل بالإضافة إلى برنامج خاص لكل مهمة؛
- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموضوع والمنفذ؛
- الحصول على قدر كاف وملائم من أدلة الإثبات؛
- يتضمن إعداد البرنامج المراجعة الأول مثلاً في المهمة الأولى أو السنة الأولى، وبعده يتم تحديث البرامج سنوياً على ضوء المعطيات الجديدة وتحديث الدراسة؛

¹ المرجع السابق، ص 132.

² عماد سعيد الزمر، وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة للنشر، جامعة القاهرة، مصر، ص 87. لمزيد من الاطلاع أنظر الموقع: www.elmohasb.com/audit تاريخ الاطلاع: 2017/04/06.

- يتم إعداد برنامج المراجعة عادة بعد المسح الميداني الأولي ويعتبر البرنامج الأولي تجريبي وهو خاضع للتعديل طوال مسار المراجعة، مع شرط الحصول على موافقة المدير أو مشرف المراجعة؛
- يجب أن تكون التعديلات والتغيرات الهامة على البرامج مكتوبة وواضحة على شكل مذكرات مع بيان الأسباب الموضحة لذلك وتكون هذه المذكرات جزءاً من ملف المراجعة وأوراق العمل؛
- على مسؤول دائرة المراجعة الداخلية تقديم خطة المراجعة السنوية لمراجعتها وإقرارها بالموافقة عليها من لجنة المراجعة في حال وجودها أو المدير العام، وتوزيعه ومناقشته مع كل مراجع معني في دائرة المراجعة الداخلية.

ثانياً: أنواع برامج المراجعة الداخلية

لا يمكن وضع برنامج مراجعة موحد للمراجعة بكافة أنواعها بحيث يطبق على المؤسسات المختلفة أو حتى المتماثلة وذلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة بكل مؤسسة والتي تميزها عن غيرها. وهناك نوعان من برامج العمل:¹

1. برامج عمل ثابتة (أو مرسومة مقدماً): وهي البرامج التي يتم تصميمها مقدماً، وذلك بعد القيام بدراسة تفصيلية دقيقة لظروف المؤسسة الداخلية، وتعد هذه البرامج لتوضيح الخطوات والإجراءات الواجب إتباعها عند مراجعة كل عملية على حدة، ولا يعني لفظة الثبات أنه يمكن تطبيق برنامج مراجعة على جميع المنشآت حتى ولو كانت متماثلة، وإنما يعني تطبيق البرنامج على المنشأة التي أعد من أجلها فقط.

2. برامج المراجعة المرنة: في هذا النوع من البرامج يقوم المراجع بتحديد الخطوط العريضة لعملية المراجعة، أما التفاصيل وكمية الاختبارات وما إلى ذلك فيتم تقريرها أثناء القيام بالمهمة، وعليه فهذا النوع من البرنامج يحتاج إلى مراجع لديه خبرة عملية كبيرة. ومن الأفضل استخدام النوع الثاني لأنه

¹ المرجع السابق، ص 78.

يشمل على جميع الإجراءات الواجب تطبيقها من قبل المراجع أثناء تأدية المهمة من البداية حتى النهاية، ويجب توثيق أية تعديلات تتم على برنامج العمل أثناء تأدية المهمة. وتتصف هذه البرامج بالمرونة، لكونها قابلة لإضافة كل ما يستجد من عمليات أثناء تنفيذ برنامج المراجعة.¹

مما تقدم يمكن القول بأن برنامج المراجعة ليس مجرد سرد للخطوات التي ستتبع في فحص السجلات والدفاتر المحاسبية والإحصائية، ولكنه يعبر عن ترجمة لخطة محكمة البنيان، روعي في وضعها المبادئ والأصول العلمية والعملية، لعملية المراجعة، وما ينتظر تحقيقه من هذه العملية من أهداف حددت معالمها مقدما.

المطلب الثاني: الرقابة على جودة المراجعة الداخلية وعمليات التنسيق المتبعة

تقع على مدير المراجعة الداخلية مسؤولية تقديم تقارير دورية وسنوية إلى إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، تحتوي خلاصات حول الأنشطة التي تم تنفيذها بواسطة إدارة المراجعة الداخلية خلال فترة معينة، بالمقارنة مع أهداف وبرامج عمل هذه الوظيفة، وكذا النفقات الفعلية بالمقارنة مع الميزانية التقديرية للوظيفة.

الفرع الأول: الرقابة على إعداد خطط الموارد المالية والبشرية

للتنفيذ الجيد لخطة المراجعة الداخلية، يجب على مسؤول المراجعة الداخلية أن يتأكد من أن الموارد البشرية والمالية كافية وملائمة، وأنها مستغلة بطريقة فعالة لإنجاز خطة المراجعة، كما نص على ذلك المعيار رقم 2030، وقد أشارت المعايير إلى أن المقصود بكلمة ملائمة هي المزج بين المعارف والمهارات والكفاءات الضرورية للمراجعين المسؤولين على إنجاز خطة عمل المراجعة، في حين المقصود بكلمة كافية فهي تعني مقدار الموارد المالية الضرورية لإنجاز خطة عمل المراجعة

¹ خالد راغب الخطيب، محمد فضل مسعد، مرجع سبق ذكره، ص 134.

الداخلية، واستعمالها بشكل فعال.¹ إذ يجب على مسؤول نشاط المراجعة الداخلية تحديد الموارد اللازمة، من النواحي التالية:²

- عدد ومستوى الكفاءة المطلوبة لدى فريق المراجعة الداخلية لإنجاز عمليات المراجعة، والذي يتوقف على طبيعة ودرجة تعقد عمليات مراجعة الأنشطة المبرمجة، وقيد الوقت؛
- متطلبات التدريب اللازمة للمراجعين الداخليين الحاليين حتى يستطيعوا أداء مهامهم، وإمكانيات توظيف كفاءات جديدة محددة، لتجنب أي تأخر في إنجاز خطة المراجعة، ومراعاة المرونة للاستجابة للتغيرات؛
- اعتبارات إمكانية استخدام مصادر خارجية في أداء عملية المراجعة في حالة نقص أو عدم توافر الكفاءات الملائمة لدى وظيفة المراجعة الداخلية، أو في حالة توقع مسؤول المراجعة الداخلية بحصول قصور في استقلالية المراجعة أثناء إنجاز مهام معينة؛
- الوسائل المادية لإنجاز المهام، والتمويل للمصاريف الإدارية الأخرى لتسيير نشاط المراجعة الداخلية.

والمطلوب من مسؤول المراجعة الداخلية على توفير الوسائل التقنية الملائمة والكافية لأداء نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسة، خصوصاً الوسائل المنهجية، والتكنولوجية.

الفرع الثاني: تنسيق عمل المراجعة الداخلية مع أطراف داخلية وخارجية

ليست إدارة المراجعة الداخلية الجهة الوحيدة التي تمارس الرقابة وتقدم خدمات استشارية إلى الهيئات العليا في المؤسسة، فهناك جهات أخرى داخلية وخارجية تشترك في خدمة هذه الهيئة، نذكر من هذه الجهات المراجع الخارجي (القانوني)، مدير إدارة المخاطر، المفتشية، مراقبة

¹ The institute of internal auditors "international standards for professional practice of internal auditing", op.cit.p 11.

² L.Anderson, j. Michael, op.cit. p 414.

التسيير، ...الخ، ولهذا يصبح من الضروري وجود التنسيق والتعاون بين نشاط المراجعة الداخلية والأطراف الخارجية والداخلية، لضمان التغطية الواسعة للأعمال وتجنب تكرارها، وتحقيق التكامل بين هذه الجهود الذي يخلق أثر التداؤب، تطبيقاً للمعيار رقم 2050.

كما أن وجود التنسيق يمنع حدوث صراع بين إدارة المراجعة الداخلية من جهة، وهذه الجهات من جهة أخرى، حيث تحاول هذه الأخيرة منازعة الأولى في مهامها، والتقليل من قيمة خدماتها المقدمة للإدارة ومجلس الإدارة.

تحتل عملية التنسيق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مكانة خاصة لدى مجلس الإدارة، باعتبار أن هذه الأخير تقع عليه مسؤولية الإشراف على عمل المراجعين الخارجيين بما في ذلك التنسيق مع إدارة المراجعة الداخلية، حيث يساعد هذا التنسيق والتعاون على تطبيق وتعزيز مبادئ الحوكمة في المؤسسة. ولهذا على مجلس الإدارة تقديم الدعم الكامل لمسئول المراجعة الداخلية لتحقيق هذا التنسيق بطريقة فعالة.

ومن أشكال التنسيق والتعاون بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ما يلي:

- أن تكون أوراق العمل الخاصة بكل طرف متاحة للطرف الآخر، لاستغلالها في تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة الخاصة بكل طرف؛

- عقد لقاءات دورية بينهم لمناقشة الأمور الهامة ذات الإهتمام المشترك؛

- أن تكون نتائج عملية المتابعة التي يقوم بها المراجعون الداخليون متاحة للمراجع الخارجي، بحيث يمكنه تعديل نطاق عمله بناء على هذه النتائج؛

- الفهم المشترك لأساليب المراجعة والمصطلحات المستخدمة من طرف كل من المراجع الخارجي

والمراجع الداخلي؛¹

¹ عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 527.

يقوم مسؤول المراجعة الداخلية بتقديم تقارير دورية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة يتضمن نتائج عملية التنسيق مع المراجعين الخارجيين، بما في ذلك أية ملاحظات تخص أداء المراجعين الخارجيين، وأية أمور ذات أهمية كانت موضوع مناقشات مستفيضة معهم، مثل: الأخطاء والغش، أحكام الإدارة والتقديرات المحاسبية، مناطق الخطر في الأنظمة الرقابية، .. الخ، إضافة إلى تقييم الكفاءة الكلية للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ومدى تحقيق المستوى الأمثل للتكلفة الكلية للمراجعة في المؤسسة.

الفرع الثالث: الرقابة على جودة نشاط المراجعة الداخلية

تعتبر الرقابة على جودة الأعمال عملية حتمية تقتضيها الحاجة إلى معرفة مدى كفاءة وفعالية أداء الأعمال، ومدى مطابقتها للمعايير المحددة، وعلى هذا الأساس فقد نص المعيار رقم 1300 من معايير الصفات على ضرورة وضع برنامج للرقابة على الجودة وتحسينها يغطي جميع جوانب أنشطة المراجعة الداخلية، والذي يتضمن تقييما دوريا ومتابعة مستمرة لجودة الأداء.

أولاً: عمليات التقييم من جهات داخلية

مما لا شك فيه أن وجود سياسة لمراقبة جودة أداء المراجعة الداخلية يؤدي إلى جودة تنفيذ مهامها ومنه جودة مخرجاتها المتمثلة في التقارير. فقد تتم عمليات التقييم بواسطة رؤساء المهام، الذين يستندون إلى سلم تنقيط ملائم لتقييم عمل المراجعين الداخليين لفريق المهمة، من حيث الكفاءة، نوعية الإتصال، احترام منهجية المراجعة، الاختيار الفعال لأدوات المراجعة، نوعية تقارير المراجعة من ناحية الشكل والمضمون،¹ وهناك في بعض الحالات قد يكلف شخص بمسؤولية الرقابة على الجودة، أما في حالة المؤسسات الكبيرة التي تعتمد نمط المراجعة الداخلية غير

¹Mouhamed Maghnem, Ben aicha Badis, **la qualité d'audit interne dans une entreprise privatisée**, revue **entreprise**, n 5, université Alger 3, 2016, p 48. Avec modification.

المركزية، أين يكون الإتصال المباشر بين المراجعين الداخليين ومدير المراجعة الداخلية محدوداً، فيمكن أن تخضع هذه الهياكل إلى تقييم من قبل الإدارة المركزية للمراجعة الداخلية، ويطلق على هذه الطريقة بـ "مراجعة المراجعة".¹

ويمكن أن يقوم بدور رقابة الجودة إدارة مستقلة داخل قسم المراجعة الداخلية عن طريق إنشاء ومتابعة برنامج ضبط الجودة وذلك لتقويم أداء المراجعة الداخلية في مختلف الأنشطة، ويجب على مسؤول المراجعة الداخلية أن يتأكد من استقلاليتها، وأنها مؤهلة للقيام بذلك، طبقاً للمعيار 1311. ويمكن الاستناد إلى المعايير التالية في اختيار الشخص أو الجهة المقيمة: الموضوعية، المعرفة بمعايير المراجعة الداخلية الدولية وبميدان المراجعة الداخلية عموماً، الكفاءة الإدارية والمعرفة التقنية للعمليات، المعرفة بأحوال المؤسسة، المعرفة بأحوال المؤسسة، مؤهلات في الإتصال والعلاقات الإنسانية.²

ثانياً: عمليات التقييم من جهات خارجية

ينص المعيار رقم 1312 على وجوب القيام بتقييم جودة عمليات وظيفة المراجعة الداخلية من طرف جهات خارجية، وذلك كل خمس (05) سنوات على الأقل، مع مراعاة استقلالية هذه الجهات عن المؤسسة، وعدم وجود تعارض محتمل في المصالح، إضافة إلى كفاءتها للقيام بمثل هذه التقييمات. ويجب أن تنتهي عملية التقييم بإعداد تقرير مكتوب رسمي يعبر عن رأي في مدى التزام نشاط المراجعة الداخلية بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية، ومراعاة المراجعين الداخليين

¹ L.Sawyer, **la pratique de l'audit interne**, ed pup-union, 2^{ème} ed, paris, 1976, P.71

² إبراهيم مبارك الرفاعي، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، مقال متاح على الموقع: <https://faculty.mu.edu.sa> تاريخ الاطلاع: 2017/06/18. ص 44. بتصرف.

لقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية، إضافة إلى التقيد بميثاق المراجعة المعتمد في المؤسسة، وبالسياسة المراجعة المنتهجة والمتفق عليها مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.¹

يخضع تحديد الجهة المقيمة إلى تشاور مسؤول المراجعة الداخلية في المؤسسة مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، لاختيار الجهة المناسبة من بين عدة بدائل متاحة أهمها:²

1- **المراجعون الداخليين في مؤسسة أخرى:** بشرط أن تكون منشأة غير منافسة، أو تنشط في قطاع غير منافس. تمكن هذه الطريقة من تبادل الخبرات بين المقيمين وأعضاء إدارة المراجعة الداخلية.

2- **هيئات المصادقة:** وهنا نميز بين الهيئات التي تمنح شهادة مطابقة للمرجعية المهنية للمراجعة الداخلية، ومن أشهرها المعهدين IIA و IFACI ، والهيئات التي تمنح شهادة مطابقة الجودة من نوع "ISO- 9001 " طبعة 2000، والتي تتعلق بمتطلبات النظام الجيد لإدارة الجودة، تطبق في كل الأنشطة بما في ذلك المراجعة الداخلية.

3- **المراجعون الخارجيون:** تسمح مؤهلات المراجع الخارجي في ميدان المراجعة أن يقوم بعملية تقييم لنوعية أنشطة المراجعة الداخلية، لاسيما ما تعلق منها بالمراجعة المالية، وعن مدى التزام المراجعين الداخليين بالدليل الذي يتبناه قسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة.³

وفي الأخير فإن عمليات التقييم الدورية والمستمرة تساهم في ترقية أنشطة المراجعة الداخلية، ورفع فعاليتها بما يسمح لها بإضافة قيمة للمؤسسة. ومن جهة أخرى، تعتبر نتائج عمليات التقييم هذه ذات أهمية كبيرة للجهات المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية، فهي تحدد على أساسها درجة الاعتماد على تقارير المراجعة الداخلية، ومستوى منفعتها في اتخاذ القرارات المناسبة.

¹ Mouhamed Maghmem, Ben aicha Badis, **op.cit.** p 49.

² J. Renard, **Op.Cit** 431.

³ إبراهيم مبارك الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 44.

المبحث الثالث: الضوابط المنهجية لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية

تختلف طريقة عمل المراجعين الداخليين تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها، والنمط الذي تسير عليه، إلا أنهم يخضعون في إنجاز مهام المراجعة إلى معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها، والتي تضمنت قواعد وإرشادات عامة، يضمن الالتزام بها الانسجام في أعمال المراجعين، وبالتالي إكمال المهمة بنجاح. وسنتناول في هذا المبحث المنهجية المتبعة لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية وذلك استناداً إلى هذه المعايير.

المطلب الأول: مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة

تفتح بها أي مهمة مراجعة، حيث يتم من خلالها إنجاز كل الأعمال التحضيرية التي تسبق مرحلة التنفيذ أو التحقيق للمهمة، وهي مرحلة تحتاج إلى مراجعين هم على استعداد كاف للفهم والاستيعاب، كما تتطلب المعرفة الجيدة بالوحدة محل المراجعة.

الفرع الأول: اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة

تبدأ مهمة المراجعة الداخلية باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المراجعة والذي يتم وفق ثلاث طرق:¹

أولاً: الاختيار المنظم

ويتم تبعاً لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استناداً إلى خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص ص 155-156.

ثانيا: الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا

قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية محددة على وشك التوقيع، أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما.

ثالثا: الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة

قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المراجع الداخلي لتقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

وأيا كانت الطريقة في اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة فإن المراجع الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات المراجعة باستمرار على ضوء المستجدات،

الفرع الثاني: مرحلة الانطلاق

تتم عملية البدء في عملية المراجعة بطريقتين تختلف باختلاف مصدر القائم بعملية المراجعة، فقد تكون إما عن طريق مكتب مستقل من خارج المؤسسة يتم التعاقد معه ، أو عن طريق قسم داخلي وسيتم توضيحها وفقا لما يلي:

أولا: الاتصال وقبول المهمة

إن هذه المرحلة تطبق في حال كان مصدر المراجعة الداخلية هو مكتب خارجي مستقل مكلف بمهمة المراجعة الداخلية، ففي هذه المرحلة يتم الإتصال بالمكاتب المتخصصة وطلب منها تقديم عروض القيام بمهمة المراجعة الداخلية، وتتم هذه المرحلة بالشكل التالي:

1- الدراسة الأولية للمؤسسة: تقوم المكاتب بعد طلب المهمة من قبل المؤسسة بدراسة أولية لنشاطها والحصول على مختلف البيانات والمعلومات (نشأتها، شكلها القانوني، تنظيمها، إنتاجها، تاريخها، طرق الإنتاج وقنوات التوزيع وكذا الإجراءات المحاسبية المتبعة....الخ) وتعتبر هذه الخطوة من المهمة ذات أهمية وفائدة توجيهية للمكاتب، كما تسمح لها بالإطلاع على النقاط الأساسية التي من خلالها يتسنى للمكاتب تحديد خصوصية المؤسسة، وبعد الحصول على كل المعلومات المختلفة (المجال التنظيم، العلاقة بين مختلف المديريات، نظام المحاسبة، وكذا التعليمات القانونية والعلمية والتقنية...الخ) حينها تقوم المكاتب بتقديم العروض.¹

2- عرض الخدمات: تقدم المكاتب عرض الخدمات الذي يوضح المهمة، الهدف، الفترة، موضوع المراجعة، طريقة القيام بالمهمة، التقارير أنواعها ومواعيدها، الأتعاب وطريقة الدفع.

3- كتاب التكليف (التعاقد): في حال قبول المؤسسة عرض المكاتب بمهمة المراجعة الداخلية، يتم إصدار كتاب التكليف (التعاقد) من طرف الجهة المكلفة بالمراجعة (المؤسسة) الذي يوثق ويؤكد المهام، الصلاحية، النطاق، التوقيت، مدى مسؤولية كل من إدارة المؤسسة، والمكتب الخارجي، المتطلبات الواجب على الإدارة تأمينها إلى مكتب المراجعة، التقارير الدورية الواجب إصدارها ومواعيدها والأتعاب وطريقة الدفع...الخ.²

ثانيا: الأمر بالمهمة

تطبق هذه المرحلة في حال كان مصدر المراجعة الداخلية هو مكتب داخلي، فالأمر بالمهمة هو عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية (تابعة

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 65.

² عماد سعيد الزمر، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 72.

للمؤسسة) بهدف إعلام المسؤولين عن عملية المراجعة.¹ هذا التفويض يعطي للمراجعين حق الانطلاق في المهام، فهو عبارة عن وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، أو قد يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبيا.

وتقوم هذه الوثيقة على ثلاثة مبادئ أساسية وهي:²

- لا يقرر المراجع الداخلي بمفرده عن مهمته، وإنما يقوم بالمهام التي تطلبها منه الإدارة العامة.
- يجب أن يصدر الأمر بالمهمة من سلطة مؤهلة، عادة الإدارة العامة أو لجنة المراجعة؛
- يسمح الأمر بالمهمة بإعلام كل الأطراف المرتبطة بمهمة المراجعة؛

ثالثا: مرحلة الدراسة والتحضير للمهمة

تعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع برنامج مراجعة مبني على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة، بما يتلاءم والأهداف المسطرة.

1- مرحلة التعرف على المجال المراد مراجعته وتفكيكه إلى أجزاء: إن الدراسة الأولية تتمثل في تحديد مجال المراجعة، وتعيين الأشخاص المراد مقابلتهم، وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة بغرض تحقيق الآتي:³

- معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة.
- معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل المراجعة.
- تحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بالنشاط أو الوظيفة محل المراجعة.

¹ Olivier Lemant, et Groupe de recherche, **la conduite d'une mission d'audit interne**,

² 2^{em} édition, dunod, paris, 1995, p 35.

² Jaques Renard, **op, cit**, p 390.

³ Henri- Pierre Maders, Jean luc masselin, **contrôle interne des risques**, cibler-évaluer-organiser-piloter- maîtriser, groupe eryolles, paris, 2006,p 226.

وتعتمد مصادر هذه المعلومات على كون النشاط يراجع لأول مرة أو أنه جرى مراجعته

سابقاً، وبشكل عام، يمكن ذكر أهم هذه المصادر فيما يلي:¹

- تقارير وملفات المراجعة السابقة؛

- نتائج المراجعة الخارجية عن النشاط؛

- توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للمراجعة؛

- الاجتماع مع إدارة النشاط؛

- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي للوحدة محل المراجعة؛

- الموازنة التقديرية، والمعلومات المالية عن النشاط؛

ويعتمد المراجع في هذه المرحلة على عدة وسائل، مثل استبيان الاطلاع، والذي يتضمن

أسئلة يطرحها المراجع على المصلحة الخاضعة للمراجعة بناءً حول الموضوع الذي يود معرفته،

ويستخدم كل الأدوات الملائمة من مقابلات، ملاحظات، والوثائق للإجابة عنها.

2- إعداد المخطط التمهيدي: بعد قيام المراجع الداخلي بالاطلاع والفهم للمهمة المكلف بها، ومن

خلال المعلومات التي قام بجمعها، يقوم وثيقة تعرف ب المخطط التمهيدي (le plan d'approche)

وهي عبارة عن جدول مقسم إلى عمودين :

1.2.العمود الأول: يقسم فيها النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة

الملاحظة.

2.2.العمود الثاني: تقسيم أهداف تلك العمليات التي سيراجعها.²

¹ خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 160.

² Saidj faiz, **méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne**, revue nouvelle économie, N 11, Vol 2, université Alger 3, 2014, p 28.

ثانياً: تحديد وتقييم المخاطر

تعتبر عملية تحديد وتقييم المخاطر خطوة ذات أهمية بالغة بالنسبة للمراجع الداخلي، حيث يستند عليها في إعداد برنامج تفصيلي للفحص، وتوزيع الموارد المحددة للمراجعة في مناطق الخطر الأكثر أهمية، والتي هي بحاجة للمراجعة أكثر من غيرها، وفي هذا الإطار يشير Al-twaijri إلى أن عملية تحليل وتقييم المخاطر هي مرحلة مهمة تميز المراجعة الداخلية الفعالة اليوم، التي أصبحت تعتمد المراجعة وفق المقاربة بالمخاطر.¹ ويقوم المراجع في هذه المرحلة بتحديد الأماكن التي يمكن أن تظهر فيها المخاطر ليتمكن من بعد ذلك من تحليلها وتوجيه أعمال المراجعة التفصيلية، ولهذا الغرض يستعمل المراجع وثيقة خاصة تعرف بجدول "نقاط القوة والضعف الظاهرة" يحدد من خلالها العوامل التي يمكن أن تتسبب في حدوث مخاطر بحسب طبيعتها، وفهمها بطريقة واقعية.²

وكخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في المخطط التمهيدي، يسمح هذا الجدول بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي وذلك بإضافة للمخطط التمهيدي:³

- عمود ثالث: يحدد الخطر المرتبط بكل عمل.
- عمود رابع: يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات: عال، متوسط، ضعيف.
- عمود خامس: ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف، والأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين.

¹A. Al Twaijry, **An Evaluation of the performance of internal auditing in the Arabian gulf region**, Accounting Arabic Review, № 1, Vol 7, Bahrain University Kingdom of Bahrain, May 2004, P92.

² كاروس أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 207.

³ Chekroun Meriem, **op.cit**, p 71.

- **عمود سادس:** الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة ولا تؤدي عملها، والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل. والجدول رقم (1-3) يمثل جدول المخاطر الخاص بعملية استلام مشتريات (بضائع).

جدول رقم (1-3): نموذج لجدول المخاطر خاص بعملية استلام المشتريات

المهام	الأهداف	المخاطر	التقييم	نظام الرقابة الداخلية الجيد	الواقع
استلام	التوافق مع النوعية	عدم التوافق	قوي	مراقبة تقنية للجودة	نعم
المشتريات	تأمين الاستلام	- تلف	متوسط	معايير التمويل والإيداع	لا
بضاعة					

La source : Chekroun Meriem, **op.cit**, p 72.

يعمل المراجع الداخلي في هذه المرحلة على تشكيل محاور أبحاث مهمته وتوضيح حدودها، وتساعده في ذلك الوثيقة التي يحضرها، والتي تعرف بـ "تقرير التوجيه".

ثالثاً: التقرير التوجيهي

يعمل المراجع الداخلي قبل بداية مرحلة الفحص، بإعداد وثيقة شاملة تسمى التقرير التوجيهي والذي يحتوي على أهداف المهمة ومناطق الخطر التي يريد المراجع فحصها، كما يحدد ضمن هذا التقرير مجال التدخل، وتعرض هذه الوثيقة ثلاثة أهداف أساسية هي:¹

1- الأهداف العامة: تتعلق بالأهداف الدائمة للرقابة الداخلية والتي يجب أن تتحقق المراجعة من احترامها وتطبيقها بشكل فعال وملئم وتتمثل في حماية الأصول، دقة المعلومات، احترام القواعد والتعليمات، وتعظيم الموارد.

¹ Saidj faiz, **op.cit**, p p 28- 29.

2- الأهداف الخاصة: تتعلق بمختلف إجراءات الرقابة التي سيتم اختبارها من طرف المراجعين والتي تساهم في تحقيق الأهداف العامة وتتعلق بمواقع الخطر المحددة مسبقا.

3- مجال العمل: يقترح المراجعون تدخلاتهم لتحقيق أهداف المراجعة من جانبيين، الأول يتعلق بمجال العمل الوظيفي أي المصلحة، الفروع التي ستخضع للمراجعة في إطار هذه المهمة، والثاني يتعلق بمجال العمل الجغرافي أي مكان القيام بالمهمة.¹

يقوم المراجع الداخلي بإرسال هذا التقرير إلى الجهة المكلفة بالمهمة لإبداء رأيها، كما يرسل نسخة إلى الجهة الخاضعة للمراجعة للإعلام. ويكون التقرير التوجيهي مفيدا، ينبغي تحريره في عدد محدود من الصفحات (لا يتجاوز ثلاث صفحات)، وأن يتم إعداداه بلغة بسيطة تفهمها الجهات المرسل إليها، وأن يتم مناقشته مع المسؤولين في هذه الجهات.

يعتبر التقرير التوجيهي بمثابة عقد بين وظيفة المراجعة الداخلية والجهة الخاضعة للمراجعة والجهة الطالبة لخدماته،² وعليه يمكن أن يقرر مسؤول المراجعة الداخلية توقيف عملية المراجعة إذا كانت إحدى الجهتين متحفظتين على مضمون هذا التقرير، بما يجعل تحقيق الجدوى أو الغاية من المراجعة غير ممكن فعليا.

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

تعتبر مرحلة تنفيذ عملية المراجعة من أهم المراحل في سير عملية المراجعة الداخلية، وهذا لارتباطها وأهميتها بكتابة التقرير، الذي يعد المنتج النهائي للمهمة، ولهذا يجب أن تحضر بالعناية اللازمة من كل الأطراف ذات العلاقة بالمهمة. فهي مرحلة تتطلب القدرة الكافية على التحليل

¹IBID, p 29.

² O. Lemant, Op.cit, P.75.

والاستنتاج باستخدام وسائل الفحص والاختبار، وتتمثل هذه المرحلة في اجتماع الافتتاح، ليتم بعدها وضع برنامج المراجعة ثم الدخول إلى العمل الميداني.

أولاً: اجتماع الافتتاح

يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة التي ستتم. ويتناول الاجتماع ستة نقاط أساسية وهي:¹

- التعريف بفريق المراجعين الداخليين (خبرتهم ومؤهلاتهم)، سلم السلطة خلال المهمة وبالأفراد الخاضعين للمراجعة.
- التذكير بالأهداف العامة للمراجعة الداخلية لتحقيق تعاون جيد بين الطرفين.
- دراسة وتحليل التقرير التوجيهي من خلال عرض أهداف المراجعين ومناقشتها مع الطرف الآخر بهدف تعديل التقرير الذي يحدد الأهداف الخاصة و نطاق تطبيقها.
- تحديد المواعيد والأشخاص الذين يتعامل معهم المراجعين الداخليين لأداء اختباراتهم، أو لاستجوابهم وجمع المعلومات.
- تحديد الشروط المادية لمهمة المراجعة أي كل ما يتعلق باحتياجات المراجعين والتكفل بهم خلال المهمة (نقل، أكل، وسائل عمل..).
- التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية المراجعة (إمكانية الاجتماع خلال المهمة، اجتماع الإقفال، متى وكيف سيتم إعداد تقرير المراجعة، الجهات التي سيوزع عليها، إجراءات متابعة تنفيذه.

¹ Ziani abdelhak , le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, thèse de doctorat, faculté des sciences économiques et de gestion université abou bekr belkaid de Tlemcen, Alger p 59.

وخلال هذا الاجتماع، قد يتقرر تغيير أي عنصر من عناصر المهمة، وبذلك يصبح هذا الأخير قابلا للتنفيذ. و لتحقيق الأهداف الواردة في تقرير التوجيه، يحضر المراجع الداخلي برنامجا خاصا، وبذلك ينتقل إلى الخطوة الثانية من التنفيذ.

ثانيا: برنامج الفحص

ويدعى أيضا مخطط التنفيذ أو برنامج العمل، ويتم إعداد هذا البرنامج بشكل مكتوب من طرف فريق المراجعة، وتحت إشراف رئيس المهمة، ثم يتم إرساله إلى مسؤول المراجعة الداخلية للإطلاع والمصادقة عليه، وهذا طبقا للمعيار A1.2240، ويجب أن يتضمن برنامج المراجعة موضوعات الفحص المختلفة وكذلك المراحل والخطوات اللازمة لإجراء الفحوصات والاختبارات. ويعتبر برنامج الفحص وثيقة مفيدة جدا، وذلك لعدة مزايا نذكر منها:¹

- يعتبر برنامج المراجعة بمثابة عقد مؤقت بين الفريق المكلف بالمهمة والمسؤولين عن إدارة المراجعة الداخلية.

- برنامج المراجعة هو عبارة عن مخطط عمل يتم من خلاله توزيع المهام على أعضاء فريق المهمة (مراجعون ذوي خبرة، مراجعون مبتدئون، مراجعون متخصصون) بناءا على مؤهلات وقدرات كل واحد منهم، وبذلك يتم تنظيم وتخطيط العمل خلال الزمن، وكذا تنسيق التنقلات وتحديد بدقة تواريخ المقابلات واللقاءات.

- تعد هذه الوثيقة بمثابة نقطة انطلاق في تحضير قائمة الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، فهي تشير وبالتفصيل إلى ما يفترض القيام به لدراسة مناطق الخطر التي لم يتم التعرف عليها في مرحلة التحضير.²

¹ Ziani abdelhak, **op.cit**, p 59-60.

² Idem, 60.

وللإشارة يمكن أن يخضع البرنامج إلى تعديلات أثناء الفحص أينما كان ذلك مناسباً، لحذف بعض الأعمال غير الضرورية، أو إضافة أعمال أخرى في ضوء النتائج الأولية للاختبارات، وما قد يترتب عليها من إعادة تقدير لخطر المراجعة بمختلف مكوناته (الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر عدم الاكتشاف)، غير أنه يجب أن يقوم رئيس المهمة بتوثيق كل التعديلات الحاصلة على برنامج العمل، وإبلاغ مسؤول المراجعة الداخلية بها للمصادقة عليها، طبقاً للمعيار رقم A1.2240.

ثالثاً: العمل الميداني

تعتبر هذه المرحلة الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتنفيذ برنامج العمل على الواقع من خلال إجراء المقابلات، الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة كافية وملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، وهو ما نص عليه المعيار 2300 على أنه: "ينبغي على المراجعين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة". وتختلف الإجراءات تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادفها، ومن بين أهم هذه الإجراءات نذكر ما يلي:¹

1. الفحص: في هذه المرحلة يتأكد المراجع الداخلي من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التسجيل المحاسبي، وجمع الأدلة والإثباتات التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من مصداقية البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

¹ محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص188.

2. التحليل: يقصد بالتحليل الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات، الإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص و يتطلب إجراء المقارنة و الربط بين العلاقات عن طريق بعض المؤشرات، و كذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الغير طبيعية مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصله مدين ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.

3. الالتزام: يقصد بالالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهتم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها وبما يتماشى مع السياسات، إذ يتعين عليه زيارة المواقع من وقت إلى آخر وعدم الاعتماد على الآخرين.

4. التقييم: إن عملية الفحص والتحليل ينتج من خلالها للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع و نقاط الضعف فيه، مما ينعكس على التقرير الشخصي الموضح لمدى كفاءة و فعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تدير عليها المؤسسة وما لديها من تسهيلات وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره إذ يقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق وبالإستعانة بآراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.¹

5. توثيق الإختبارات: يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة، بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة، فهي التي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج وتوصيات المراجعة ، وهو ما أكدته المعيار 2330 على وجوب قيام المراجعين بتوثيق أعمال الفحص، وتسجيل المعلومات التي تحصلوا عليها والتحليلات التي أجروها، وهذا طيلة فترة العمل الميداني. ولهذا الغرض يقترح المعهد الفرنسي

¹ محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 188.

للمدققين والمستشارين الداخليين استعمال "ورقة التغطية (La feuille de couverture)، وهي وثيقة شاملة تحدد نماذج تنفيذ أية عملية من برنامج المراجعة حيث تشمل: موضوع الاختبار، نتائجه والوسائل المستعملة في تنفيذه. أما إذا أظهر الفحص أي خلل أو مشكل أثناء تنفيذ المهمة، فإنه يتعين على المراجع الداخلي استعمال وسيلة أخرى أكثر فعالية من ورقة تغطية الاختبار أو الفحص، والتي تعرف بـ "ورقة إظهار وتحليل المشكل (FRAP)"، وهي وثيقة عمل يحضرها المراجع الداخلي في كل مرة يصادفه أي خلل من عمله الميداني.

المطلب الثالث: مرحلة إعداد التقرير النهائي ومتابعة تنفيذه

هذه المرحلة تعتبر الأخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية، ففيها يعود المراجع الداخلي إلى مكتبه ويحوزته أوراق العمل بما فيها أوراق عرض وتحليل المشاكل، والتي تساعده في إعداد مشروع تقرير المراجعة، ليتم بعدها عقد اجتماع الإقفال وتحرير تقرير المراجعة النهائي، حتى يتم فيما بعد متابعة تنفيذ ما جاء فيه من توصيات.

الفرع الأول: مشروع تقرير المراجعة الداخلية

يقوم مسؤول مهمة المراجعة في نهاية كل مهمة منجزة بتحرير "مسودة" التقرير، والذي يعد بمثابة تقرير مؤقت، وتتضمن فهرسا، مقدمة وكل أوراق عرض وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج العمل، وتكون مرتبة منطقيا حسب أهميتها، وسمي بمشروع التقرير "Projet de rapport" للأسباب التالية:¹

- غياب خطة عمل لتنفيذ التوصيات وهو وثيقة تلحق بالتقرير النهائي.
- عدم احتواء هذا التقرير على أجوبة الهيئة التي تمت مراجعة أعمالها على الملاحظات والتوصيات الواردة في التقرير.

¹ Henri- Pierre Maders, op.cit,p 229.

وغالبا ما يتم انتظار رد الهيئة الخاضعة للمراجعة لمدة لا تتجاوز الشهر على العموم.

الفرع الثاني: الاجتماع الختامي للمصادقة على مشروع التقرير

يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة، والأشخاص المراجعة أعمالهم للاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها، والغرض منه إعلام الجهة التي تمت مراجعتها بنتائج المراجعة، والوصول إلى اتفاق بشأن النتائج والتوصيات، آخذين بعين الاعتبار التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم، قبل تحرير التقرير النهائي وإرساله للإدارة العليا ومجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، وذلك لتجنب سوء فهم تفسير الحقائق من طرف فريق المراجعة. ويعتمد نجاح هذا الاجتماع على شروط معينة، وهي:¹

- يرسل مشروع التقرير قبل موعد الاجتماع؛
 - إعداد الملف بأكمله (أوراق العمل، نسخ من الوثائق والأدلة...) لتكون قادرة على تبرير النتائج؛
 - التخلي عن النتائج التي تكون فيها الأدلة التي قدمها المراجع غير كافية؛
 - السماح للمراجعين باقتراح توصيات أكثر فعالية؛
- ويعتبر Renard الاجتماع النهائي بمثابة دليل على نزاهة وشفافية عملية المراجعة، وأنها ليست مهمة سرية، ويفضل هذا الاجتماع سيطمئن الأشخاص الخاضعين للمراجعة بأن التقرير النهائي للعملية لا يحتوي إلا على الأمور التي أطلعوا عليها وأبدوا فيها آراءهم وملاحظاتهم.²

¹ Abderrazek Souei, International Management et Auditing Company , **la conduite d'une mission d'audit interne**, consulté sur le site :

www.imacaudit.com/docs/Documentation%20audit/conduite-mission-audit.pdf, p 11.

² J. Renard, Op.cit, P.432

الفرع الرابع: تحرير التقرير النهائي

بعد انتهاء اجتماع الختامي، واستلام الأجوبة الكتابية على التوصيات الواردة في مشروع التقرير، يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، ليتم إرساله إلى أهم المسؤولين المعنيين (الأشخاص الذين وردت أسمائهم في غلاف التقرير) والإدارة العليا، لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، وكذا التوصيات المقترحة، وهو الأمر الذي أكدت عليه المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية من خلال المعيار 2400 الذي ينص على أنه "ينبغي على المراجعين الداخليين توصيل نتائج المهمة"، وكذا المعيار 2440 وبالتحديد A1- 2440 الذي ينص على أنه "يعد مدير المراجعة الداخلية مسئولاً عن توصيل النتائج النهائية إلى الأطراف الذين يضمنون إعطاء تلك النتائج العناية اللازمة".¹

أولاً: خصائص جودة تقارير المراجعة الداخلية

هناك عدة خصائص ومعايير على المراجع الداخلي التقيد بها عند تحرير تقرير مراجعة داخلية يتميز بالجودة،² لهذا لابد من مراعاة عدة قواعد عند تحريره، والتي تساهم في جودة التقرير وهي تلك التي أوضحها المعيار 2420 حيث ينص على أنه : " ينبغي أن تتسم عملية التوصيل بالدقة والموضوعية والوضوح والإيجاز، كما ينبغي أن تكون بناءة وكاملة وأن تتم في الوقت المناسب ".

والتي نوجزها فيما يلي:

- إن التقارير الموضوعية تتميز بالواقعية، وعدم التحيز، وخلوها من التحريف أو التشويه كما يجب أن يتضمن التقرير النتائج التي تم التوصل إليها والاستنتاجات والتوصيات بدون تعصب أو محاباة.

¹ Henri- Pierre Maders, op.cit,p 229.

² Lawrence. sawyer.op, cit, p 393.

- التقارير الواضحة هي التي يمكن فهمها بسهولة، وبمنطقية، ويمكن تحسين الوضع بتجنب اللغة المعقدة، و تقديم المعلومات المؤيدة الكافية.
- يجب أن تكون التقارير مختصرة إلى حد معقول، مع تجنب التفاصيل الغير ضرورية.
- التقارير البناءة هي تلك التقارير الهادفة والتي تؤدي إلى التحسينات كلما اقتضت الضرورة ذلك.
- التقارير الفعالة هي التقارير التي تحقق التأثير المرغوب، ومدى الاستجابة المناسبة للنتائج والتوصيات من طرف الجهات (الأقسام أو النشاطات) الخاضعة للمراجعة؛
- التقارير الوقتية هي التي تقدم في الوقت المناسب، والتي تصدر بدون أي تأخير، وتساعد في اتخاذ إجراء فوري فعال.¹

ثانيا: شكل تقرير المراجعة الداخلية

خلافا لتقرير المراجع الخارجي القانوني، الذي يجب أن يكون مكتوب وفق نموذج موحد، فإن تقارير المراجعة الداخلية ذات أشكال ونماذج مختلفة، ويتضمن هذا التقرير استنادا إلى المعيار 2410 على الخلاصات الأساسية وتوصيات المراجع الداخلي وكيفية تنفيذها. وبصفة عامة يتكون التقرير النهائي من أربعة أقسام تتمثل فيما يلي: ²

1. **الغلاف:** ويحتوي على بيانات حول المؤسسة، واسم الجهة المصدرة للتقرير والتي ستستلم التقرير، إضافة إلى رقم وعنوان التقرير وتاريخ إعداده.
2. **الفهرس:** يسمح بالاطلاع على مضمون التقرير والانتقال بين العناوين.

¹ لخضر أوصيف، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 160. بتصرف

² Henri- Pierre Maders, op.cit,p 230.avec modification

3.المقدمة: وتتضمن تذكير بنطاق وأهداف المهمة، وكذلك وصف المصلحة أو الوظيفة محل المراجعة.

4.الملخص التنفيذي لمهمة المراجعة: يسمح بتقديم حوصلة عن عمليات المراجعة التي قام بها المراجع الداخلي، والتي تساعد القارئ على أخذ فكرة عامة حول نتائج المهمة دون اللجوء إلى قراءة كل التفاصيل، كما يعرض هذا الملخص نتائج تقييم نوعية الرقابة الداخلية المطبقة في المصلحة محل المراجعة.

5.المحتوى المفصل: هو الجزء الأساسي والأكبر في هيكل التقرير النهائي، ويتضمن المعايينات، التوصيات، الإجابة على التوصيات.

6.الخلاصة: يعبر المراجع الداخلي عن رأيه المهني حول النشاط الخاضع للمراجعة، من خلال تحديد مجموعة من التوصيات والاقتراحات وكيفية تنفيذها.

7. مخطط العمل لتنفيذ التوصيات: هي وثيقة ترفق بتقرير المراجعة النهائي، يحضرها المراجع الداخلي ويرسلها للأشخاص المراجعة أعمالهم ليتم ملؤها والإجابة عن التوصيات وإعادة إرسالها لإدارة المراجعة الداخلية.

8-الملاحق: يستحسن وضع الجداول، الرسوم البيانية، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات كملاحق للتقرير، لتفادي إثقال النص، مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

ثالثاً: متابعة تنفيذ تقرير المراجعة

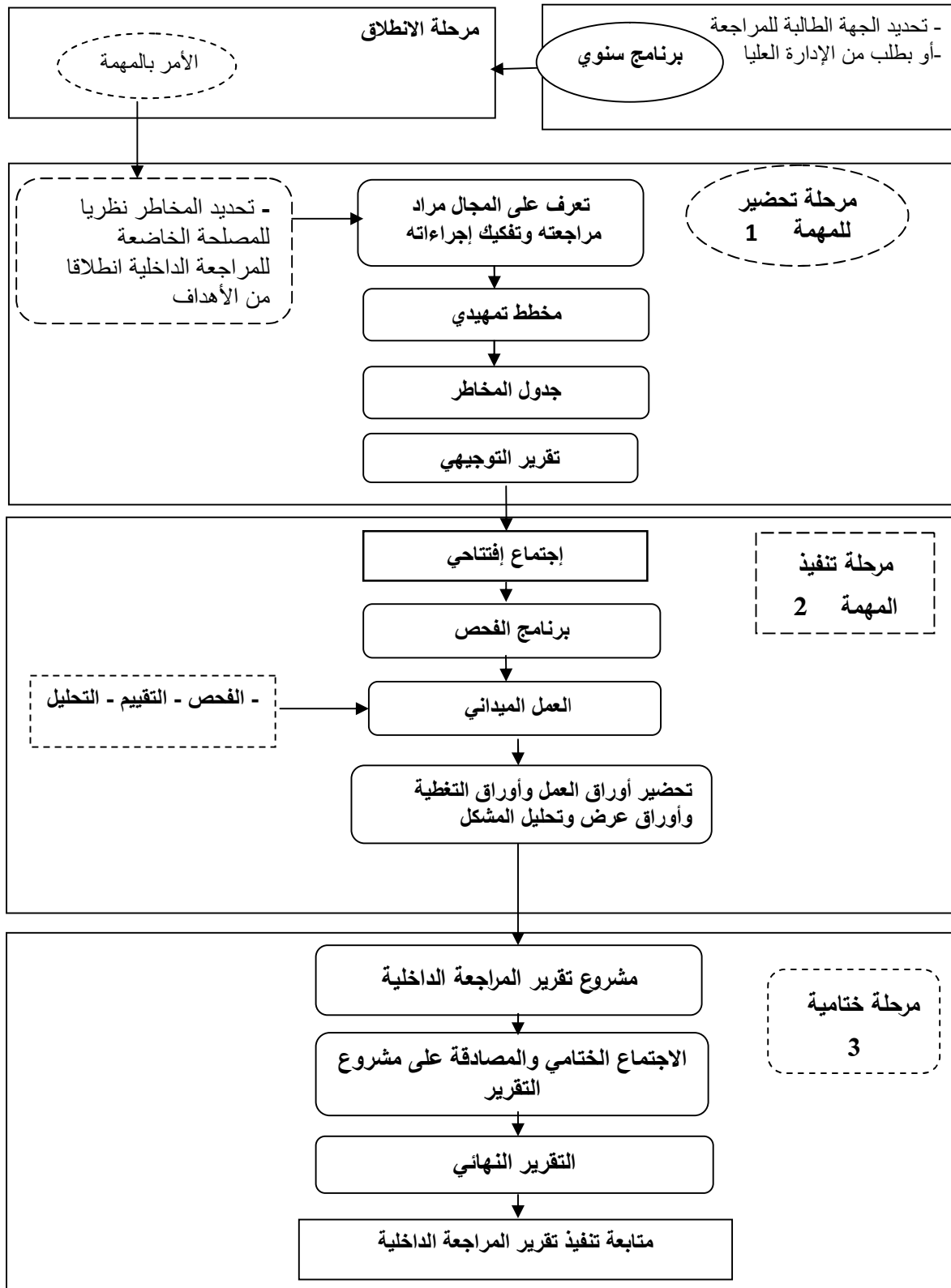
بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التي قدمها في تقريره النهائي، بناءً على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وهو ما نص عليه المعيار 2500 (متابعة أو مراقبة الانجاز) على أنه " ينبغي على مدير المراجعة الداخلية أن يضع ويحافظ على نظام لمراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة".

وبتالي فإنه يجب على المراجع الداخلي متابعة التقارير للتأكد من التنفيذ الفعال لتوصياته، و تنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.¹

يتضح مما سبق، أن مرحلة المتابعة لا تقل أهمية عن المراحل السابقة، فهي مرحلة تتحدد فيها المسؤوليات، وقد فرق المعيار رقم 2500 بين مسؤولية الإدارة عن اتخاذ الإجراءات اللازمة استجابة لتقرير المراجعة الداخلية، وبين مسؤولية مدير المراجعة الداخلية عن تقييم الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة، باعتبار المراجعة الداخلية ليس لها أي سلطة تمكنها من فرض تنفيذ التوصيات والاقتراحات الواردة في التقرير النهائي.

وختاماً مما سبق، نستنتج أن المنهجية العامة لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية، وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، تدل على تحول هذه المهنة إلى مهنة منمطة، تخضع إلى تطبيق منهجية واضحة وبسيطة، وتتكيف مع كل الظروف والأحوال، وتصلح في كل المجالات، مما تؤدي في النهاية إلى تحقيق إضافة للمؤسسة، وهي الغاية التي أنشأت من أجلها. والشكل الموالي رقم (3-7) يوضح المنهجية العامة لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية:

¹ Ziani abdelhak, **op.cit**, p 63.



الشكل رقم (3-7): منهجية المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية

La Source : Jacques Vera, Pierre schick, op.cit. p135. Avec modification

خلاصة

ختاما لهذا الفصل الذي عالجنا فيه إشكالية الشروط والمتطلبات الواجب مراعاتها في ممارسات المراجعة الداخلية والتي تتضمن تحقيق أهدافه وأداء دورها في المؤسسة بفعالية، وذلك بالاستناد إلى معايير المراجعة الداخلية الدولية، توصلنا إلى ما يلي:

- إن تأدية المراجعة الداخلية لدورها بفعالية يتطلب تمتعها بمكانة تنظيمية ملائمة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، تؤكد على استقلاليتها عن الإدارة، وتجعلها على إتصال مباشر بلجنة المراجعة أو مجلس الإدارة. ولا يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تعمل بفعالية إلا إذا حظيت بدعم الإدارة العليا للمؤسسة، وهذا ما يبرر الدعوة إلى ارتباط هذه الوظيفة إداريا بها.

- يعتبر ميثاق المراجعة الداخلية الوثيقة الرسمية التي تدفع الخاضعين للمراجعة للتعامل معها، حيث تعطيه الشرعية، من خلال تحديد تعريف وصلاحيات ومسؤوليات المراجعة الداخلية، بما يضمن سياسة اتصالية فعالة، للتعريف بأهمية خدمات المراجعة الداخلية التي يمكن تقديمها لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.

- إدارة المراجعة الداخلية الناجحة تحتاج توفر في المراجعين الداخليين صفات ومؤهلات تمكنهم من التميز، كالقدرة على التحليل والوصول إلى استنتاجات منطقية، حيث أن المستندات أو البيانات سوف تعطينا معلومات فقط ، مما يتطلب وجود المهارة لالتقاط أي مؤشرات قد تدل على خطر أو فرصة. كما تعتبر مهارة النقاش والإقناع من أهم صفات الإتصال، مما يتطلب معه أن يكون المراجع متمكن وعلى معرفة تامة بطبيعة النشاط الخاضع للمراجعة حتى يتمكن من مناقشة الملاحظات وإقناع الجهة الخاضعة للمراجعة بأهميتها.

- لتحقيق فعالية المراجعة الداخلية، تقع على عاتق مسؤول المراجعة الداخلية توفير الاحتياجات البشرية والمادية الملائمة، مع تخطيط أعمال المراجعة.

- عملية التصميم والتنظيم الجيد والمحكم لإدارة المراجعة الداخلية، وإتباعها لمنهجية صارمة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، يؤدي إلى جودة التقارير والنتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة، مما تجعل المسؤولين في الإدارات العليا بالافتناع بشكل أكبر بأهمية الملاحظة والعائد الذي سوف يحصلون عليه.

الفصل الرابع:

دراسة حالة واقع المراجعة الداخلية لعينة
من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفصل الرابع: دراسة حالة واقع المراجعة الداخلية لعينة من المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية

تمهيد: استكمالاً للدراسة النظرية في الفصول السابقة ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، أردنا في هذا الفصل التقرب أكثر من وظيفة المراجعة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، على أمل الوصول إلى نتائج نستطيع تعميمها على كامل قطاعات التي تنشط بها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر. أردنا بهذا التقرب من وظيفة المراجعة الداخلية لمؤسسة حجار السود بصفة خاصة والمؤسسات محل الدراسة بصفة عامة، تشخيص وتقييم واقع الممارسة المهنية، وكيفية تعاطي هاته المؤسسات مع هذه الوظيفة، من خلال قياس مدى بعدها أو قربها للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

وللإلمام أكثر بالدراسة التطبيقية قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: دراسة ميدانية لواقع المراجع الداخلية بمؤسسة اسمنت حجار السود، حيث تطرقنا إلى تقديم مؤسسة إسمنت حجار السود، وكيفية تنظيم وهيكله ووظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة وتقييمها من حيث الهيكل التنظيمية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وفي الأخير وصف مراحل وإجراءات إنجاز مهمة المراجعة الداخلية المتبعة في مؤسسة اسمنت حجار السود.

المبحث الثاني: تكملة للمبحث الأول قمنا في المبحث الثاني بمهمة مراجعة نظام الرقابة الداخلية للمشتريات وتسيير المخزونات بمؤسسة اسمنت حجار السود، حيث نستله بالوصف النظري

لإجراءات النظام المتبعة في المؤسسة، ثم تقييمه، مبرزين من خلاله مرحلة التحضير، والتنفيذ وفي الأخير مرحلة ختم المهمة ومقارنتها مع ما تنص عليه المعايير الدولية.

المبحث الثالث: من أجل دراسة أعمق وأكثر تفصيلا، وتعميم النتائج قمنا بالدراسة الاستبائية لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث قمنا بسرد الطريقة والإجراءات في هذا المبحث من خلال تبيان الكيفية التي تم بها إعداد هذا الاستبيان، وتوزيعه ومن ثم منهجية وهدف الدراسة وفي الأخير اختبار صدق وثبات الاستبيان.

المبحث الرابع: من خلال هذا المبحث الأخير وتكملة للدراسة الاستبائية قمنا بتحليل ومعالجة مخرجات الاستبيان، بالاعتماد على الأساليب الإحصائية لجمع، وعرض وتحليل البيانات المجمعة من الاستبيان، وهذا باستخدام أساليب التحليل الإحصائي الوصفي، وفي الأخير اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: دراسة ميدانية لواقع المراجعة الداخلية بمؤسسة اسمنت حجار السود

يعتبر قطاع الاسمنت في الجزائر من بين القطاعات الصناعية الرائدة والإستراتيجية والذي يمتاز بربحية عالية، إلا أن الدولة تقوم بالتحكم في هذا القطاع الاستراتيجي من أجل الحفاظ على استقرار القطاعات الإستراتيجية الأخرى مثل السكن والأشغال العمومية والبنى القاعدية في الدولة. وقد طرأت عدة تغيرات هيكلية في هذه الصناعة بعد تخلي الدولة على النظام الموجه والتحول إلى اقتصاد السوق في فترة التسعينات، أدى إلى منافسة المؤسسات الأجنبية للمؤسسات المحلية بصفة عامة ومؤسسة حجار السود بصفة خاصة.

في ظل هذه المنافسة الدولية التي تعتبر أكبر خطر على المؤسسات الجزائرية بادرت مؤسسة اسمنت حجار السود إلى إنشاء هيكله لمديرية المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، إذ يعتبر وجود مديرية المراجعة الداخلية بمثابة نقطة إيجابية تساعد مؤسسة إسمنت حجار السود للاطمئنان أكثر على عملياتها من خلال المتابعة المستمرة من طرف المراجع الداخلي، وبالتالي تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى واقع المراجعة الداخلية لمؤسسة اسمنت حجار السود، وقد قسم هذا الأخير إلى ثلاثة مطالب، يتناول المطلب الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة، والمطلب الثاني تقديم مديرية المراجعة الداخلية في المؤسسة مع تقييمها من الناحية التنظيمية وفقا للمعايير الدولية، وفي المطلب الثالث والأخير إجراءات ومراحل تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة اسمنت حجار السود

سيتم في هذا المطلب تقديم مؤسسة إسمنت حجار السود من خلال ثلاثة محاور رئيسية متمثلة بداية في التعريف بالشركة ونشاطها وأهم أهدافها ومؤشرات أدائها، ثم عرض هيكلها التنظيمي وأهم مصالحها وهو الجزء المهم الذي سيخدم هدف الدراسة فيما بعد.

الفرع الأول: الشكل القانوني

يتمثل الشكل القانوني لمؤسسة اسمنت حجار السود في أنها شركة ذات أسهم SPA، فكونها مؤسسة اقتصادية عمومية مختلطة، تعود ملكيتها للمجمع الصناعي لأسمنت الجزائر (GICA) بنسبة 65% والنسبة الباقية تملكها شركة (Buzzi Unicem) الإيطالية مع منحها امتياز تسيير المؤسسة*، يقدر رأسمالها الاجتماعي بـ 1.550.000.000 دينار جزائري، يركز نشاطها على إنتاج وتسويق مادة الاسمنت في المناطق المجاورة لولاية سكيكدة. وتتكون مؤسسة اسمنت حجار السود من خطي إنتاج هما:

أولاً: الخط الأول

وضع المخطط سنة 1969 م وتم بناءه من طرف الشركة الفرنسية (Lafarge) ، وقد بدأ الإنتاج بعد أربع سنوات في سنة 1973.

ثانياً: الخط الثاني

وضع المخطط سنة 1972 وتم بناءه من طرف الشركة اليابانية Kawasaki وهي وحدة مسيرة بالكومبيوتر، وقد بدأ الإنتاج سنة 1979.

* للإشارة فان مؤسسة بزي اينسام الايطالية قد انضمت سنة 2008، بنسبة 35% مع منحها حق التسيير بغرض تطوير واكتساب الخبرة للمؤسسة، لمزيد من الاطلاع أنظر الموقع: www.schs.dz، تاريخ الاطلاع:

الفرع الثاني: المقر الاجتماعي

أخذت المؤسسة اسم مؤسسة الاسمنت ومشتقاته- حجار السود (SOCIETE CIMENTRIE HADJAR SOUD)- ش.م.ص، ب 181-عزابة- سكيكدة، الجزائر. تقدر مساحتها ب 26 هكتار، وعدد عمالها 330 عامل ويمثل ما نسبته 61% من الكفاءات الجامعية (170 عامل).

الفرع الثالث: الموقع ونشاط المؤسسة

تقع مؤسسة اسمنت حجار السود على بعد 94 كلم شرق مدينة قسنطينة، تتموضع الشركة في إقليم ولاية سكيكدة في المكان المسمى حجار السود، هذا الموقع الاستراتيجي وقرب خط السكة الحديدية بجوار المصنع، سهل من عمليات تسويق الاسمنت وكذا التزود بالمواد الأولية اللازمة لصناعته، تقدر الطاقة الإنتاجية التصميمية للشركة ب 900 طن سنويا. كما يعد ترسيخ ثقافة حماية البيئة وزيادة الطاقة الإنتاجية من أولويات الشركة. أما فيما يخص منتجاتها من مادة الاسمنت المركب فتنتج نوع واحد من مادة الاسمنت يتمثل في نوع CPJ-CEMII/A42,5 وهي نوعية ذات مواصفات جيدة ومطابق لمواصفات الجودة و التي تحصلت عليه سنة 2008. (ISO 9001). انظر الملحق رقم (1).

الفرع الرابع: أهداف وبعض مؤشرات أداء مؤسسة حجار السود

أولا: الأهداف

تسعى مؤسسة اسمنت حجار السود إلى تحقيق عدة أهداف نذكر من بينها ما يلي:

-سد المتطلبات المحلية من مادة الاسمنت؛

-تسعى المؤسسة في ظل انتهاج الدولة لنظام الاقتصاد الحر بتحسين إمكانيات الإنتاج من حيث

الجودة، الكمية، السعر، داخل إطار المنافسة الداخلية والخارجية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الربح؛

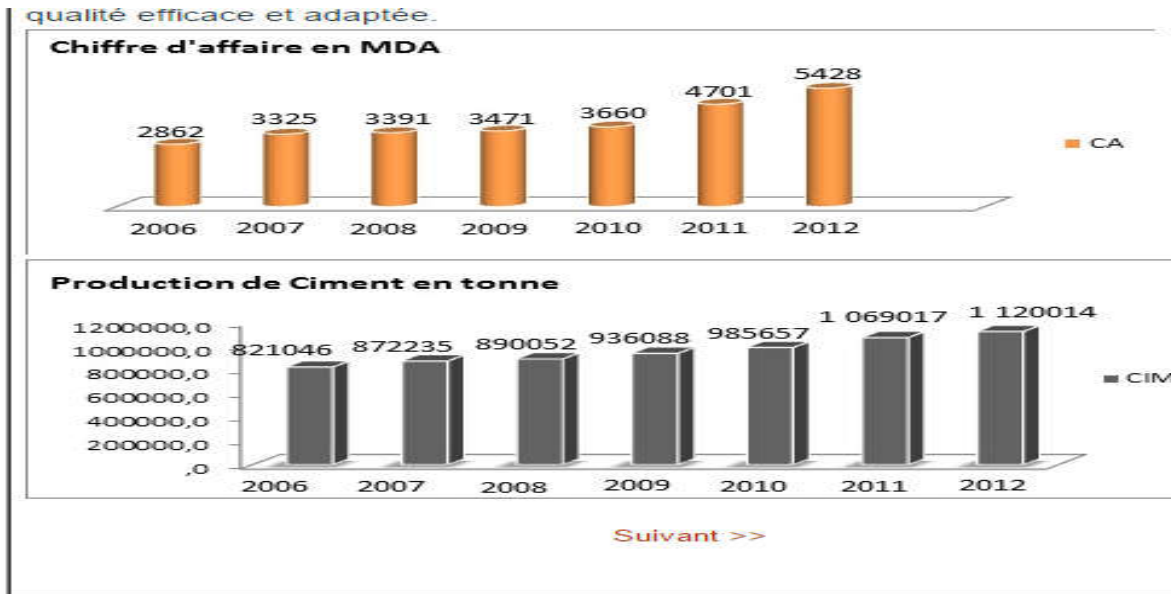
- ضمان التسويق لبضائعها في إطار الأهداف المسطرة والتدابير المتخذة من طرف الحكومة.
- تشغيل اليد العاملة عن طريق اعتماد سياسة توظيف وتكوين الشباب وإدماجهم داخل المؤسسة للتقليل من حدة البطالة؛
- تحسين وسائل الإنتاج ومحاولة تطويرها للحد من المنافسة الخارجية؛
- المحافظة على البيئة من آثار الناجمة عن صناعة منتج الاسمنت بدءا من المقالع إلى غاية أقسام التعبئة؛

ثانيا: بعض مؤشرات أداء مؤسسة اسمنت حجار السود

سيتم عرض بعض مؤشرات أداء المؤسسة من خلال دراسة تطور كلا من رقم الأعمال وإنتاج المؤسسة من مادة الاسمنت، وتحليل حصتها السوقية محليا.

1- تطور الإنتاج: لقد عرفت مؤسسة حجار السود تطورا ملحوظا في الكميات المنتجة بفضل الجهود التي يبذلها القائمون عليها وسعيهم الدائم لتطويرها من خلال توسيع حجم نشاطها وزيادة حصتها السوقية من خلال زيادة الإنتاج، والشكل الموالي يوضح هذا التطور في الفترة الممتدة

ما بين 2006-2012:



الشكل رقم (4-1): تطور حجم الإنتاج ورقم الأعمال لمؤسسة حجار السود في الفترة الممتدة ما بين

2012 - 2006

La source : [www.schs. Dz](http://www.schs.dz), présentation Données et chiffres de la société. Consulté : 04/06/2017.

2- تطور رقم الأعمال: بناء على معطيات الشكل رقم (4-1) الموضح أعلاه نلاحظ أن مبيعات

المؤسسة تتطور بصورة مستمرة وهذا راجع لزيادة الطلب على منتجاتها بسبب الجودة العالية التي

تتميز بها وكذلك الزيادة المستمرة في المشاريع البنائية المتعلقة بالمخطط الخماسي من طرف الدولة

2009-2014، مما أدى إلى زيادة الطلب على الاسمنت. ففي ظل هذه المؤشرات وجب على

مؤسسة حجار السود تقوية نظام الرقابة الداخلية وإدارة جميع المخاطر التي تحيط بالبيئة الداخلية

أو الخارجية على حد سواء، وهو الأمر الذي أسند إلى مديرية المراجعة والمراقبة.

إن الأداء الإيجابي للنتائج المالية لمؤسسة الاسمنت حجار السود يوفر أساسا صلبا لإستراتيجية

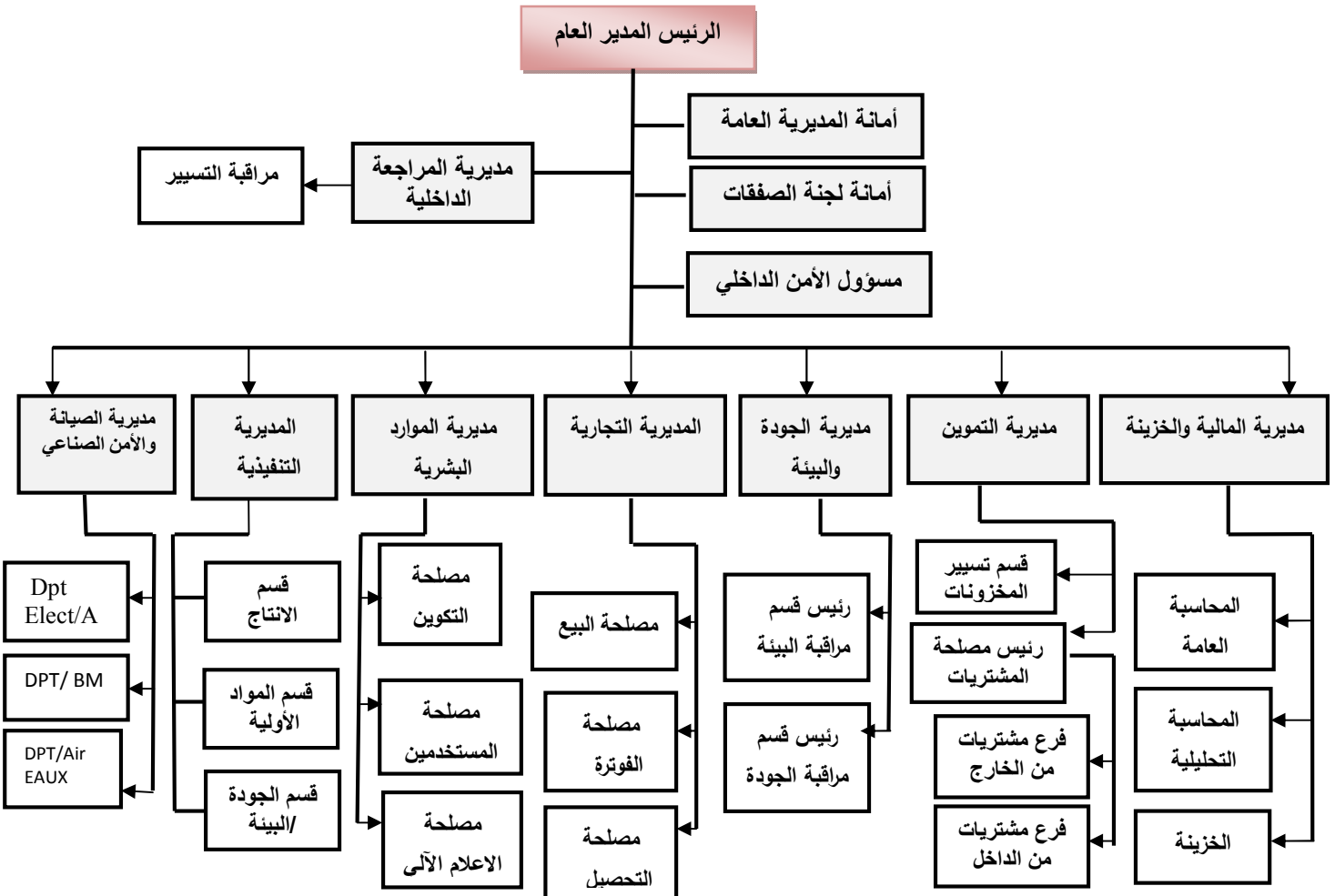
نموها ودليل على وجود سياسة ذات نوعية ومكيفة مع متطلبات الجودة.

الفرع الخامس: تقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت حجار السود

يعكس الهيكل التنظيمي للمؤسسة مختلف المستويات الإدارية والوظائف التشغيلية والعلاقة

بينهما وكيفية تقسيم المسؤوليات والأعمال بما يضمن انتظام واستمرار النشاط وتبادل المعلومات،

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة اسمنت حجار السود وفقاً للشكل رقم (2-4) كما يلي:



الشكل رقم (2-4): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت حجار السود Schs

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة. أنظر الملحق رقم (2)

من خلال الهيكل التنظيمي المقدم لنا من قبل مؤسسة اسمنت حجار السود تبين لنا أن المؤسسة

تتكون من الهياكل التالية:

1- المديرية العامة: يعتبر الرئيس المدير العام كمسير أول في المؤسسة وتتمثل مسؤولية المديرية العامة

فيما يلي:

- تشخيص وتحليل ووضع السياسات التخطيطية والموافقة على اتخاذ القرارات؛

- يرأس مجلس الإدارة والإشراف على جميع المديرين الفرعيين في المؤسسة؛

- يصادق على مختلف الوثائق والمستندات الإدارية وتنظيم الاتصال بين المدير العام والمصالح

والوظائف الفرعية الأخرى؛

2- مديرية الموارد البشرية والاجتماعية: وتقوم هذه المصلحة بمراقبة ومتابعة الموارد البشرية وكل ما

يتعلق بتسييرها وتنقسم إلى الأقسام التالية:

1-2- قسم المستخدمين: ومن مهامه الأساسية هو الإشراف على الأعمال التي تنحصر في الاهتمام

بالعامل ومتابعته يوميا من تسجيل حضور العمال وغيابهم، وكذلك الحالات المدنية لهم، ويأخذ هذا القسم

بعين الاعتبار العمال الذين على أبواب التقاعد، والذي يكون عادة بعد خدمة 35 سنة.

2-2- قسم الشؤون الاجتماعية: يتكفل هذا القسم بالمصلحة العامة للعامل، حيث يعمل على متابعة

الوضعية الاجتماعية للعامل والمتمثلة في الملفات الطبية، الإجازات المرضية، المواليد، الوفيات، حوادث

العمل، المنح العائلية، مختلف الخدمات الاجتماعية.

1-3- قسم التكوين: من مهام هذا القسم هو العمل على تكوين العمال وترقية مستواهم العلمي والعملية

وفقا لمتطلبات التكنولوجيا الحديثة، من أجل تكوين أحسن لجميع المستويات من العمال من عمال إداريين

وتقنيين، كما يقوم على بعث عمال مختصين في مجال عملهم لحضور ملتقيات عبر التراب الوطني

وكذلك خارجه، إضافة إلى استقبال المترشحين والإشراف عليهم ومتابعتهم طيلة مدة التبرص.

2-4- قسم الإعلام الآلي: دور هذه المصلحة هو ضمان السير الحسن لتجهيزات الإعلام الآلي الموجودة في مختلف مصالح المؤسسة، مع ضبط وصيانة الأجهزة ومتابعة استعمال مختلف البرامج المستعملة، وكذلك إدارة الشبكات التي يتم تركيبها حديثاً كما تقوم هذه المصلحة بعدة مهام أخرى متعلقة بالتطورات الخاصة في الإعلام الآلي، ويسهر على القيام بهذه المهام مهندسين ومختصين.

3- مديرية التجارة والتسويق: تعتبر هذه المصلحة بمثابة المحرك الرئيسي لتسيير شؤون المؤسسة وذلك بتوفير الطلبات الخاصة وينقسم إلى ثلاثة أقسام:

3-1- قسم البيع والتسويق: مهامه هي تسويق منتجات المؤسسة إلى مختلف الزبائن، وتتم طريقة البيع بطريقتين هما البيع بالجملة والبيع بالتجزئة، ويتم التعامل مع الزبائن أثناء البيع عن طريق السجل التجاري وبطاقة الزبون. ويتم توزيع الاسمنت بحضور الزبائن بالترتيب في الوقت مصحوبين ببطاقة الزبون والبطاقة الرمادية للشاحنات.

3-2- قسم البرمجة والتحصيل: يعتمد هذا القسم بالدرجة الأولى على الإعلام الآلي، وكل ما يخص عملية البيع يكون مبرمج في ذاكرة الجهاز ومن بين ما يوجد في هذا الجهاز اسم الزبون، الكمية المباعة، تكاليفها وإحصاء الزبائن وتصنيفهم وتسجيلهم حيث يتم الإعلان عن الكميات المباعة وتواريخ سحب السلعة وترتيب الزبائن في هذه الحالة حسب كثرة الطلب والتسديد الفوري.

3-3- قسم الفوترة: وتتم في هذا القسم عملية إعداد الفواتير للزبون وذلك بعد تقديمه للوثائق التالية: بطاقة الزبون، وثيقة الطلب مفصلة، الشيك وبعد التأكد من صحة الوثائق يحرر وثيقة التسليم وتقدم للزبون مع الفاتورة.

4- مديرية التموين: وتتكون من الأقسام التالية:

4-1- قسم التموين: ويهتم هذا القسم بشراء احتياجات المؤسسة من الداخل أو الخارج لتموين احتياجات

المؤسسة سواء كانت قطع غيار أو مواد مستهلكة، وكذلك بعض المواد الأولية لضمان سير العملية الإنتاجية ومن بين مهامها:

- تحديد ثمن الشراء المناسب بعد الاطلاع على مختلف العروض المقدمة؛
- معرفة كمية المواد (النوع، السعر، الكمية).
- التأكد من مطابقة البضائع المشتراة مع المواصفات المطلوبة، وكذلك صحة العمليات الحسابية الواردة في الفاتورة.
- مراقبة المشتريات الواردة لمصلحة التموين قبل عملية التخزين مع تحرير إذن الاستلام الذي يحرره أمين المخزن، ومن أهم الأقسام المتواجدة بالمصلحة:

4-2. قسم تسيير المخزونات: ويعتبر من أهم الأقسام الضرورية بالمؤسسة فهو مجهز بالمواد والسلع

- اللازمة ومن بين المهام الموكلة إلى هذا القسم ما يلي:
- استقبال السلع الواردة ومراقبة مطابقتها للمواصفات المطلوبة،
- وضع البضاعة في الأماكن المخصصة لها بطريقة نظامية تسهل مراقبتها وإخراجها وتسجيلها في بطاقة التخزين؛

- إبلاغ مصالح المشتريات عن حالة نقصان السلع من المخزن ووصولها إلى الحد الأدنى.
- إعداد الكميات المطلوبة من مديرية المبيعات وتحرير إذن التسليم أو وصل الاستهلاك وهذا في حالة دخول وخروج البضاعة من وإلى المخزن.

5. **مديرية المحاسبة والمالية:** تقوم هذه المصلحة بمتابعة وتسجيل العمليات المالية والمحاسبية المتعلقة بالمحاسبة العامة والتحليلية، مع تسجيل جميع إيرادات وتكاليف المؤسسة، ولضمان السير الحسن للمديرية، قسمت مهام هذه المديرية بين ثلاث أقسام متمثلة في:

5-1 **قسم المحاسبة التحليلية:** يقوم هذا القسم بتحديد ومراقبة تكاليف المنتج (تكاليف مباشرة زائد تكاليف غير مباشرة) من بداية شراء المواد الأولية إلى نهاية إعداد المنتج النهائي.

5-2 **قسم المحاسبة العامة:** يقوم هذا القسم بالتسجيل اليومي في اليومية لجميع عمليات الشراء والبيع والإنتاج، وإعداد في نهاية كل شهر ميزان المراجعة.

5-3 **قسم الخزينة:** مكلف هذا القسم بتسيير خزينة المؤسسة ومتابعة ومراقبة الميزانيات التقديرية بها.

6. **مديرية الإنتاج:** تعتبر هذه المديرية أساس وركيزة المؤسسة وهي تتكون من:

6-1 **قسم مراقبة الإنتاج:** ويعتبر أهم قسم في المؤسسة، بحيث يقوم بمراقبة العملية الإنتاجية، انطلاقاً من المادة الأولية وصولاً إلى منتج الإسمنت بمساعدة المخبر، والذي يقوم بمختلف التحاليل الخاصة بالمواد التي تدخل في إنتاج الإسمنت خلال مراحل العملية الإنتاجية.

6-2 **قسم التصنيع:** ودوره هو العمل على وضع مراحل إنتاج الاسمنت.

6-3 **قسم التوزيع:** ودوره القيام بعمليات توزيع الاسمنت.

7. **مديرية الصيانة والأمن الصناعي:** تعتبر هذه المديرية جزء لا يتجزأ من مديرية الإنتاج، حيث تقوم بصيانة الآلات سواء كانت الصيانة وقائية وهي دورية مرة في السنة خلال شهر جانفي من بداية كل عام، أو صيانة التدخل التي تتم في حالة حدوث الأعطال، وتتكون هذه المديرية من أربعة (04) أقسام:

7-1 **قسم الكهرباء:** من بين مهام هذا القسم هو صيانة الأجهزة الكهربائية مثل: المحركات وتصليح الذرات الكهربائية، وتعديل الضغط الحراري للآلة في حالة الارتفاع والانخفاض، وتزويد الوحدة بالكهرباء

في حالة الانقطاع وذلك بتشغيل المحركات الكهربائية، ومراقبة أجهزة ضخ المياه وهذا لضمان سير عملية الإنتاج.

7-2- قسم الميكانيك: ويتمثل اختصاصه في إصلاح أو صنع قطع الغيار التي تحتاجها دائرة الإنتاج.

7-3- قسم الضبط: ودوره هو متابعة ومراقبة الأنظمة الأوتوماتكية للمؤسسة.

7-4- قسم BEM: هو التزويد بمختلف الأدوات والمعدات التي تحتاج إليها المؤسسة.

10. مديرية الأمن والنظافة: وتتكون من قسمين:

10-1. قسم الأمن: يسهر هذا القسم على توفير الأمن وحماية المؤسسة من أي خطر تتعرض له وكذلك

التدخل السريع في الوقت المناسب ويعمل هذا القسم بنظام التناوب.

10-2- قسم النظافة: تتمثل مهمة هذا القسم في الحرص على نظافة مساحات الوحدة من جميع

الفضلات، وكذلك المحافظة على الغطاء النباتي لها.

11. مديرية الجودة والبيئة: مهمتها هي إقامة نظام إدارة جودة شاملة فعال في المؤسسة، أي مراقبة

الجودة على مستوى الوحدة منذ بداية الإنتاج إلى آخر مرحلة من العملية الإنتاجية، ومراقبة أنشطة

المؤسسة وآثارها على البيئة، وتحتوي هذه المديرية على قسمين: قسم مراقبة الجودة، ومساعد مكلف

بالبيئة.

12- مديرية المراجعة الداخلية والمراقبة: سيتم التطرق لها في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بمؤسسة إسمنت حجار السود

أعطت مؤسسة إسمنت حجار السود أهمية كبرى للمراجعة الداخلية، واعتبرتها من الركائز الأساسية التي سوف تمكنها من التحكم ومراقبة تسيير نشاطها، وتتبع ما تم التخطيط له وتنفيذه، من أجل الوقوف على أهم الانحرافات وتحليلها واتخاذ موقف مناسب حولها من خلال تقييم ما تم إنجازه.

الفرع الأول: تقييم الهيكلة التنظيمية لوظيفة المراجعة الداخلية بمؤسسة إسمنت حجار

السود

كغيرها من المؤسسات، قامت مؤسسة إسمنت حجار السود بتبني منظومة رقابية مدعمة بجهاز متابعة، متمثلة بمديرية للمراجعة الداخلية، مكونة من مدير مراجعة ومراجع مساعد، يقوم مدير المراجعة بمناقشة تقارير عمليات المراجعة مع الرئيس المدير العام.

من خلال تواجد الباحث بالمؤسسة وإطلاعه على هيكلها التنظيمي، لوحظ أن مديرية المراجعة الداخلية تتمتع بالاستقلالية التنظيمية والوظيفية عن باقي وظائف المؤسسة محل الدراسة سواء من الناحية التنظيمية أو الوظيفية فهي تتبع لأعلى سلطة في المؤسسة (المدير العام)، أما فيما يخص الناحية العملية فتتمثل في وجود العوامل التالية:

- وجود مخطط المراجعة مصادق عليه من طرف المدير العام والذي يعتبر كرخصة للقيام بعملية المراجعة الداخلية؛

- عدم وجود ميثاق يحدد الصلاحيات والمسؤوليات، المبادئ والأخلاقيات، التي يجب على المراجعين الداخليين التقيد بها؛

- امتلاكها لوثيقة المخاطر يتم إعدادها سنوياً، حيث يقوم كل مسؤول مديرية بتحديد المخاطر المرتبطة بالمديرية، وإرسالها إلى المدير العام الذي يقوم بدوره بالتشاور مع مدير المراجعة الداخلية وتحديد المخاطر النهائية؛

- عدم امتلاك وثيقة الأمر بالمهمة رغم إقرار المراجع الداخلي بوجودها ولكن تتم العملية بأمر من المدير العام بالكلام الشفهي، وهذه نقطة ضعف بحيث تشكل وثيقة الأمر بالمهمة كدليل عدم لاهتمام الإدارة العليا بالمراجعة الداخلية ومنحها الصلاحية للوصول لجميع الوثائق والمعلومات بتفويض من المدير العام.

- كافة التقارير ترفع إلى رئيس المدير العام للمؤسسة حجار السود؛

- لا يوجد دليل للمراجعة الداخلية (GUIDE D'AUDIT) يتم فيه تحديد أهم الإجراءات التي تتخذ عند مراجعة مديريات المؤسسة، بالإضافة إلى تحديد مناطق الخطر المهمة في كل مديرية قد تواجه تسييرها ومحاولة تقييم الإجراءات والأساليب المطبقة، من أجل مواجهة تلك المخاطر.

ثانيا: التقييم من حيث الوسائل المادية والبشرية

من ناحية الموارد البشرية والمادية لمديرية المراجعة الداخلية فقد لاحظنا نقص في عدد المراجعين الداخليين مقارنة بحجم الأعمال الموكلة إليهم، حيث يتواجد بالمديرية مدير مراجعة ومراجع داخلي فقط.

ثالثا: التقييم من حيث الهدف من المراجعة الداخلية بالمؤسسة

الهدف من المراجعة الداخلية في المؤسسة هو تقوية نظام الرقابة الداخلية وحماية أصول المؤسسة ومدى احترام الإجراءات المتبعة، أي أهداف تقليدية تركز على خدمات التأكيد وغياب خدمات الاستشارية أي لم يتعدى إلى مقارنة الشاملة للمراجعة الداخلية المبنية على إدارة المخاطر وتفعيل الحوكمة.

- عدم التركيز برنامج العمل على المخاطر البيئية المحيطة بالمؤسسة.

رابعا: تقييم الرقابة على جودة وظيفة المراجعة الداخلية

لا تخضع وظيفة المراجعة الداخلية للتقييم الداخلي أو الخارجي وفقا للمعايير الدولية، وهذا بسبب غياب برنامج لتحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

خامسا: التقييم من حيث متابعة التوصيات

لا يتم متابعة مدى تنفيذ التوصيات لأنه في نظر المراجع الداخلي مهمته تنتهي بإعداد التقرير وتوصيل النتائج وبرنامج متابعة التوصيات.

الفرع الثاني: مهام ومسؤوليات مديرية المراجعة الداخلية في مؤسسة حجار السود

يعتبر مدير المراجعة الداخلية مسئولاً عن إرساء سياسات المراجعة وتعريف المحتوى العام لنشاطاتها، وعن إعداد مخططات المراجعة وتسيير استعمالاتها، والتقارير حول النتائج المتحصل عليها، بالإضافة لذلك، تتكلف دائرة المراجعة ب:

- تقويم أنشطة المؤسسة وأنظمة الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر بشكل موضوعي من أجل إعداد مخطط سنوي للمراجعة؛
- تقييم ملائمة الأنظمة المحاسبية والمالية وأنظمة التسيير الأخرى وكذا مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة؛
- القيام بمراجعة خاصة بطلب من المدير العام.

المطلب الثالث: منهجية المراجعة الداخلية المتبعة في مؤسسة اسمنت حجار السود

تتم منهجية المراجعة الداخلية في المؤسسة من خلال إعداد برنامج سنوي شامل للمراجعة الداخلية، فتحدد العمليات التي سوف يتم مراجعتها والتواريخ الواجب أن تنفذ بها هذه العمليات، مع تحديد الجهة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها لمباشرة مهامه وأخذ المعلومات منها، إلا أن هناك عمليات للمراجعة تجرى بصورة استثنائية من أجل إكتشاف المعضلة في جانب معين والعمل على تداركها بطلب فجائي من المدير، وعموما تمر منهجية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة بالمراحل التالية:

الفرع الأول: المرحلة التمهيدية

تتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:

أولاً: عملية التحضير للمهمة

تتم هذه الخطوة عبر المراحل التالية وفقاً لما يلي:

- 1- **الأمر بالمهمة:** هي عبارة عن أمر شفهي من طرف المدير العام للمؤسسة لخلية المراجعة، لإشعارها بالقيام بعملية المراجعة بتاريخ محدد، وتتضمن هذه الرسالة البيانات التالية: (موضوع المراجعة، تاريخ بداية المهمة، الفترة المحتملة لإنجاز المهمة، اسم المراجع، إمضاء المدير العام).
- 2- **الدراسة الأولية:** قبل إنجاز المهمة ميدانياً، يقوم المراجع الداخلي بدراسة كل المعلومات المفيدة المتعلقة بالنشاط محل المراجعة وهذا ما يسمح بتكوين مرجع لميدان محل المراجعة، والقيام بتحليل المخاطر وتحديد أهداف المراجعة.
- 3- **كسب المعرفة:** يتم من خلالها تحديد مجال المراجعة ومعرفة الأشخاص المتعامل معهم بالإضافة إلى جمع الوثائق حول الموضوع محل المراجعة.

ثانياً: التشاور مع مسيري الجهة محل المراجعة

قبل الانطلاق في عملية المراجعة يجب على رئيس المهمة أن يبرمج لقاء مع المسؤولين المعنيين للتشاور حول فائدة وأهداف المهمة، وكذا مناقشة تنسيق المراجعة مع توقيت عمل القسم أو المصلحة ، ويسمح هذا التشاور بتأكيد المخاطر التي تم تحديدها مسبقاً، أو إذا كان هناك مخاطر أخرى جديدة تم اكتشافها حديثاً، هنا يقوم المراجع الداخلي مناقشتها مع مدير المراجعة والمدير العام وهل هناك ضرورة لتغيير المخطط.

ثالثاً: تحضير برنامج العمل

هذا البرنامج ينجز على أساس نقطة التوجيه، وهو موجه لتعريف، توزيع، تخطيط ومتابعة أعمال المراجع الداخلي.

الفرع الثاني: تنفيذ المهمة

تمر عملية تنفيذ المهمة بالخطوات التالية:

أولاً: الفحص الميداني

- في هذه الخطوة يقوم المراجع وطبقاً لبرنامج العمل بالفحوصات اللازمة، والحصول على المعلومات التي تساعد على تحقيق أهداف المهمة، ومن بين الأدوات المستعملة في عملية الفحص:
- 1- وثائق العمل: دليل إجراءات (السياسة المتبعة في المؤسسة لجانب معين مثلاً سياسة الجرد)
 - 2- أدوات الاستجواب: عن طريق المحاورة وقائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية.
 - 3- الدراسة الوصفية: الهيكل الوظيفي - شبكة تحليل المهام - خريطة سير المعلومات.

ثانياً: تدوين الملاحظات المكتشفة

بعد كل مرحلة من برنامج العمل، يتم وضع خلاصة جزئية من طرف المراجع في حالة وجود مشكل معين من خلال تحديد المشكل وتحليله، تعريفه، أسبابه، تأثيره والتوصيات، وان لم يكن هناك مشكل يتم تدوين الملاحظة باختبار مرضي.

الفرع الثالث: ختم المهمة

تمر هذه المرحلة بثلاث خطوات كالتالي:

أولاً: مشروع تقرير المهمة

بعد نهاية مختلف عمليات الفحص، يتم وضع مشروع تقرير والذي يوضح مختلف الملاحظات والتوصيات، ويوزع على مسؤولي الجهة محل المراجعة.

ثانياً: المصادقة على مشروع التقرير

- أ- مناقشة كل النقاط التي يتضمنها مشروع التقرير وتعديلها إذا تطلب الأمر ذلك.
- ب- تحديد الأشخاص المكلفين بتنفيذ التوصيات، بالإضافة إلى تحديد أجل تنفيذ التوصيات.

ثالثاً: التقرير النهائي

بعد عملية المصادقة على المشروع، يصبح تقرير نهائي **أنظر الملحق رقم (3)**، حيث يتضمن هذا التقرير:

- 1- خلاصة موجهة للمدير العام.
 - 2- الملاحظات والأعمال المنجزة والتوصيات.
 - 3- موقف المسؤولين المعنيين بعملية المراجعة.
- ويتم إرسال هذا التقرير إلى كل من:
- المسؤولين المعنيين بتنفيذ التوصيات، مسؤول المصلحة الخاضعة للمراجعة والمدير العام.

رابعاً: متابعة التوصيات:

تتمثل هذه المرحلة في متابعة التوصيات الموجودة في تقارير المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: مهمة مراجعة داخلية لوظيفة التمويل وتسيير المخزونات في مؤسسة

SCHS

سنحاول التطرق من خلال هذا المبحث إلى أهم المراحل الأساسية لسير مهمة المراجعة الداخلية لعمليات تسيير المخزونات وعمليات الشراء التابعة لمديرية التمويل بمؤسسة اسمنت حجار السود، مستهلين ذلك بمرحلة التحضير، تليها مرحلة التنفيذ وفي الأخير مرحلة ختم المهمة.

المطلب الأول: مرحلة التحضير لمهمة مراجعة وظيفة التمويل وتسيير المخزونات

بمؤسسة SCHS

كلما كانت عملية التحضير جيدة يعني نجاح المهمة، وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:

الفرع الأول: دراسة تمهيدية لمعرفة المهمة

تمر المرحلة التمهيدية بعدة مراحل بغرض جمع المعلومات عن النشاط المراد مراجعته وتعتبر هذه المرحلة من أطول المراحل وأهمها في مهمة المراجعة المنفذة، ولهذا كلما كانت هذه المهمة منجزة بفعالية كلما كانت المعلومات المتحصل عليها في بناء برنامج المراجعة دقيقا ، مما ينعكس إيجابا على جودة نتائج التقرير.

أولاً: الأمر بالمهمة لمراجعة نظام المشتريات وتسيير المخزونات بمؤسسة SCHS

وتكون صيغة هذا الأمر بناء على المخطط السنوي للمراجعة الداخلية والذي يعتبر نقطة انطلاق

المهمة وقمنا بوضع صيغة لهذا النموذج كما يوضحه الشكل رقم (4-3):

مدير المراجعة الداخلية السيد/ رئيس المدير العام لمؤسسة الاسمنت حجار السود	الموضوع: مهمة مراجعة نظام المشتريات وتسيير المخزونات طبقاً لمخطط المراجعة السنوي لعام 2015، المصادق عليه من قبل السيد الرئيس المدير العام لمؤسسة الاسمنت حجار السود، فإن مديرية المراجعة الداخلية التابعة للمؤسسة مكلفة بمراجعة نظام المشتريات وتسيير المخزونات على مستوى مديرية التموين التابعة للمؤسسة. الأهداف العامة لهذه المهمة هي: - التأكد من احترام الإجراءات الخاصة بالشراء؛ - متابعة مدى احترام إجراءات الشراء المحلية والخارجية. - متابعة الغرامات. - التحقق من متابعة إدخال وإخراج المخزونات؛ - التحقق من الوجود الفعلي للمخزونات؛ - التحقق من احترام إجراءات الترميز والترقيم للمخزونات. تسير هذه المهمة من قبل السيد: ع.إ. المشرف، السيد: م.ع رئيس المهمة. تمتد هذه المرحلة من 2015/04/01 إلى غاية 2015/04/31 في مديريتك والمصالح التابعة لها. لهذا نطلب من حضرتكم تهيئة البيئة المناسبة للمراجعين الداخليين لضمان حسن سير العملية في الوقت المحدد لها بما فيها التهيئة الاجتماعية.

الشكل رقم (4-3): نموذج للأمر بالمهمة لمراجعة نظام المشتريات وتسيير المخزونات بمؤسسة SCHS

المصدر: من إعداد الطالب وفريق المراجعة. بالاعتماد على الملحق رقم (4).

ثانيا - الوصف النظري لإجراءات نظام الرقابة الداخلية لوظيفة التمويل بمؤسسة اسمنت حجار السود

من أجل معرفة واقع نظام الرقابة الداخلية لأهم أنشطة التمويل (نظام المشتريات) بمؤسسة اسمنت حجار السود سيتم إتباع طريقتي الوصف النظري وخرائط التدفق، من خلال المعلومات المتحصل عليها من بعض المقابلات الشخصية التي أجراها الباحث مع مسؤولي الدوائر والمصالح والأقسام كمصلحة المشتريات، قسم تسيير المخزونات، مصلحة التمويل.. وغيرها، بحيث تتم عملية التمويل بمؤسسة الاسمنت حجار السود من خلال الإجراءات التالية: تحديد الاحتياجات، طلب الشراء، استلام المواد، تسيير المخزون (إدخال وإخراج)، استلام الفواتير والمعالجة المحاسبية لها. وفيما يلي وصف مختصر لبعض إجراءات الرقابة الداخلية لنظام التمويل في مديرية التمويل بالمؤسسة محل الدراسة كما يلي:

1. طرق الشراء المعتمدة في مؤسسة اسمنت حجار السود: تعتمد مؤسسة حجار السود على ثلاث طرق للشراء (أنظر الملحق رقم 5). وهي كالآتي:

1-1- طريقة مباشرة: يشترط في هذه الطريقة أن يكون المبلغ الذي سيتم الشراء به أقل من مليون دينار جزائري.

1-2- طريقة الشراء بالتراضي: يشترط في هذه الطريقة أن يكون المبلغ الذي سيتم الشراء به لا يتجاوز سعر 15 مليون دينار جزائري وهذا بالنسبة لمشتريات المواد والسلع سواء محلية أو من الخارج، و أن لا تتجاوز سعر 12 مليون دينار جزائري وهذا بالنسبة للخدمات، سواء خدمات محلية أو من الخارج.

1-3- طريقة المناقصات: يشترط الشراء في هذه الطريقة أن يكون المبلغ الذي سيتم الشراء به أكبر من 15 مليون بالنسبة لمشتريات المواد وأكبر من 12 مليون دج بالنسبة لتقديم خدمات من الخارج، بحيث يتم اختيار المورد من خلال الإجراءات التالية:

- وضع دفتر شروط للمواد المراد شراؤها (cahier de charge) والذي حدد سعره ب 50000 دج؛

- إجراء مناقصة للموردين؛

- إنشاء لجنة فتح الأظرفة والتي تستقبل عروض الموردين في أظرفه مغلقة، ترقم هذه الأظرفة بالترتيب حسب أولوية الوصول، وتقوم هذه اللجنة بمراقبة ملفات الموردين بشكل أولي وتسجل هذه الملفات في سجل خاص لمتابعة المناقصات.

- إنشاء لجنة لتقييم العروض سواء كانت هذه العروض وطنية أو من الخارج، تتكون هذه اللجنة من (مدير التموين، رئيس قسم التموين، عضو من المالية، عضو من الشؤون القانونية، عضو من الناحية التقنية)، تقوم هذه اللجنة بالدراسة التفصيلية لملفات الموردين، والشروط وجودة وخصائص المواد المطلوبة، وتقييم ملفات الموردين وهي التي تقييم عروض الموردين وتحدد مدى احترام ملفات الموردين للشروط والمعايير الموجودة في دفتر الشروط، وينتج عن هذه الخطوة إعداد محضر لترتيب الموردين حسب العروض التي يقدمونها.

- بعد الانتهاء من إجراءات المناقصة التقنية نبدأ في إعداد المناقصات التجارية عن طريق لجنة فتح الأظرفة التجارية، وتستقبل عروض الموردين الذين تم اختيارهم حسب المناقصة التقنية وذلك في أظرفة مغلقة تحتوي على الأسعار المقترحة من طرف موردي المواد المطلوبة، وترتب بحسب الوصول، وبعد فتح الأظرفة ودراسة الأسعار يتم اختيار المورد بناء على عاملين: أحسن جودة، زائد أقل سعر.

- بعد اختيار المورد، تقوم مصلحة الشؤون القانونية، بإعداد عقد بين المؤسسة والمورد، ويتم الإمضاء عليه من طرف الأطراف المتعاقدة.

- تحديد الموردين الاحتياطيين في حالة التعديلات الضرورية.

2- إعداد وصل طلب الشراء: بمجرد إتمام عملية البحث عن الموردين واختيار المورد المناسب الذي تم قبوله من أجل تموين المؤسسة باحتياجاتها، وحصول مصلحة التموين على محضر اختيار المورد النهائي

مع جدول مطابقة عرض المورد بدفتر شروط المؤسسة (TCO)*، مباشرة يقوم رئيس مصلحة التموين بإعداد وصل الطلب الشراء (bon de commande) مصادق عليه حسب الاحتياجات المدرجة في طلب الشراء بالتركيز على الكمية والسعر والمواصفات، ويتم الموافقة عليه من طرف رئيس مديرية التموين وكذا مسؤول الإدارة المالية والخزينة من أجل المقارنة مع التقديرات المخصصة (معيان السنوات السابقة)، كما يتم المصادقة عليه من طرف المدير العام، ثم تحويله إلى المورد عن طريق مشتري المؤسسة التابع لقسم المشتريات. يقوم المورد بإرسال الفاتورة الشكلىة حسب طلب الشراء، إلى مديرية التموين، وبعد المصادقة عليه يتم إرسال الفاتورة مع وصل التسليم والبضاعة.

-إعداد وصل الطلب يتم في أربع نسخ، نسخة ترسل إلى أمين المخزن ونسخة ترسل إلى قسم المحاسبة والمالية، ونسخة يحتفظ بها قسم المشتريات، ونسخ تمنح للمورد.

-عند اقتناء المشتريات يقدم المورد للشخص المكلف بالشراء فاتورة الشراء ممضية ومختومة من طرف المورد زائد المشتريات.

9-تسلم المشتريات من المواد الأولية والتموينات الأخرى لقسم الاستلام (أمين المخزن) فيقوم بالتأكد من مطابقة مواصفاتها من الناحية الكمية والنوعية المستلمة مع طلبية الشراء ومحتوى الفاتورة قبل التخزين.

3- استلام المواد: يتم استلام المواد من طرف أمين المخزن (la réception)، حيث يقوم هذا الأخير بفحص المواد تقنيا بالتنسيق مع المصالح التقنية المعنية و الجهة الطالبة للمواد، فإذا كانت المواد غير مطابقة للمواصفات المطلوبة يتم تحرير وصل رفض المادة المستلمة، يوجه إلى مصلحة الشراء التي تتكفل بتسوية الأمر مع المورد، في حين إذا كانت مطابقة للمواصفات يتم استلامها في برنامج تسيير المخزونات، وإعداد وصل استلام (bon de réception)؛ ويكون وصل الاستلام من 04 نسخ، ترسل النسخة الأصلية لمصلحة المحاسبة والمالية، نسخة يحتفظ بها قسم الاستلام ، ونسخة ترسل إلى مصلحة

* TCO : Tableau Comparative Des Offres.

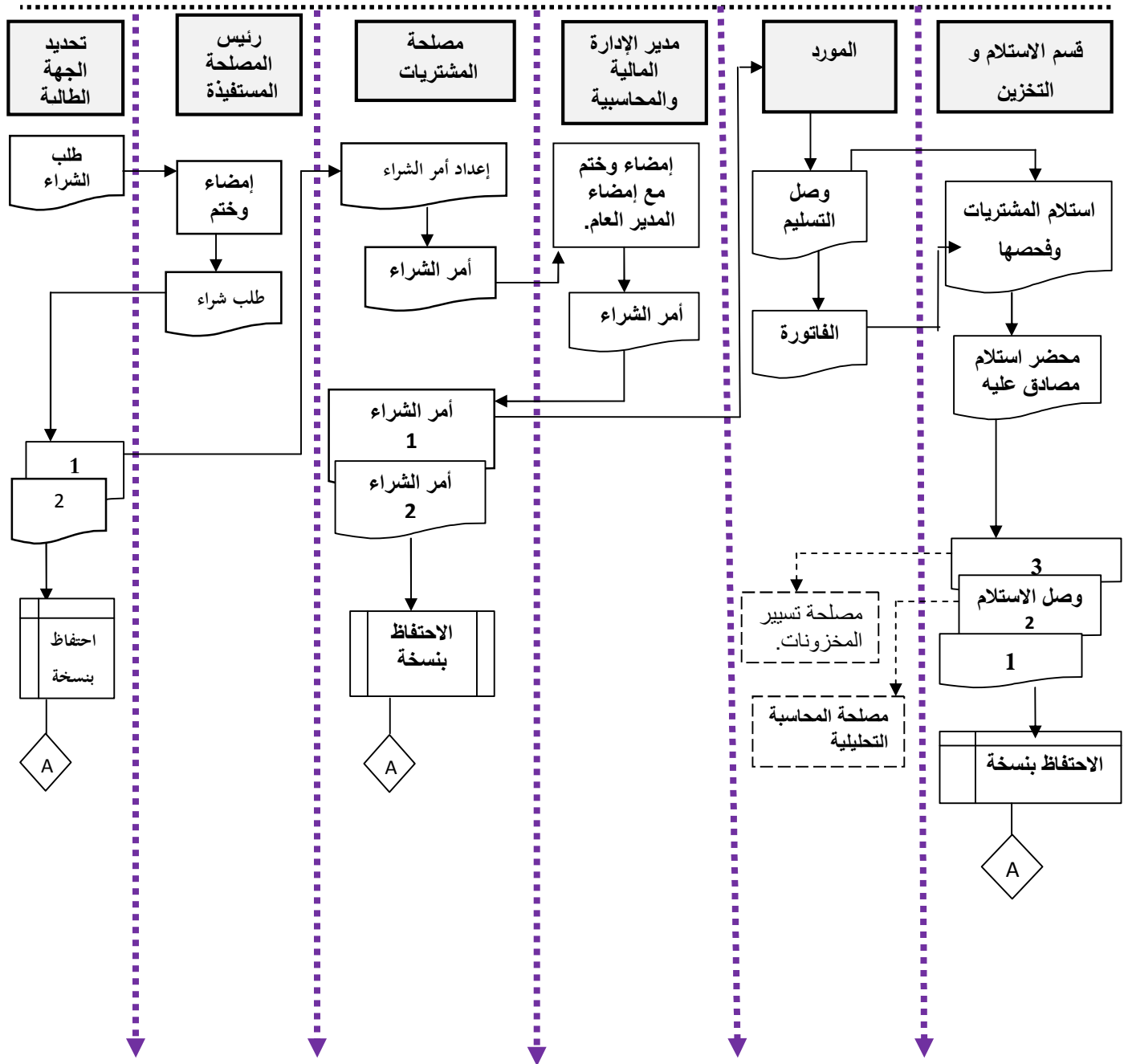
الشراء، والنسخة الرابعة ترسل إلى مصلحة تسيير المخزونات مع المواد حتى يتم إدخال المواد إلى المخازن.

4- استلام الفواتير والتسجيل المحاسبي: عند وصول الفاتورة من المورد إلى مصلحة الشراء، هذه الأخيرة تقوم بمقارنتها مع طلبات وأوامر الشراء والعقد المبرم مع المورد ووصل الاستلام، ومن ثم تقوم هذه المصلحة بالمصادقة عليها تحتفظ مصلحة الشراء بنسخة من الفاتورة وترسل الفاتورة الأصلية ونسخة أخرى مع طلب الشراء ووصل الاستلام إلى مصلحة المحاسبة المالية، التي تقوم بمقارنة كل هذه الوثائق مع بعضها ومع البرنامج الخاص بتسيير المخزونات، ومع العقد المبرم مع المورد، من أجل احترام كل بنود العقد.

5- التسديد: ومن ثم تقوم بتسديد هذا المورد سواء من خلال شيكات وهذا في حالة المبالغ التي يقل ثمنها 500 ألف دينار جزائري أو تحويل بنكي للمبالغ التي تزيد عن 500 ألف دينار جزائري، وهذا بعد مصادقة كل من رئيس المالية والخزينة والمدير العام يتم إرسال إشعار بالتسوية إلى أمين الصندوق الذي يقوم بالتأكد من الوثائق الثبوتية وتسديد المورد، مع الاحتفاظ بنسخة من شيك والمصادقة على تسليم الشيك من طرف المورد ثم يرسل نسخة إلى المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي.

وتوضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط التمويل بمديرية التمويل لمؤسسة اسمنت حجار السود من خلال

خريطة التدفق التالية كما يوضحه الشكل رقم (4-4):



الشكل رقم (4-4): خريطة تدفق المعلومات لإجراءات الرقابة الداخلية لنظام المشتريات بمؤسسة اسمنت حجار

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

رابعاً: الوصف النظري لإجراءات نظام الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات

1- عملية دخول المواد واللوازم من المخازن: تسلم المشتريات من المواد الأولية والتموينات الأخرى لقسم المخزونات، فيقوم أمين المخزن بمقارنة المواد من الناحية الكمية والنوعية مع هو مسجل في الفاتورة ووصل الطلب، بعد التأكد يحرر وصل استلام المشتريات (bon de Réception) من 4 نسخ يمضي من طرفه ورئيس المصلحة، نسخة تقدم لمصلحة المحاسبة والثانية لرئيس مصلحة الشراء مع صورة طبق الأصل من الفاتورة، النسخة الثالثة تسلم لقسم تسيير المخزونات مع نسخة من الفاتورة، والنسخة الرابعة تبقى في دفتر وصولات الاستلام (بطاقات المدخلات).

2- عملية خروج المواد واللوازم من المخازن: أما خروج المواد من المخازن إلى الاستخدام، يكون باستلام مصلحة تسيير المخزونات طلب للمادة من المركز الطالب للمواد، وهنا يكون الطلب آلياً في البرنامج الخاص بتسيير المخزونات، وبناءً على هذا الطلب تقوم مصلحة تسيير المخزونات بتبليته من خلال تحرير وصل خروج (Bon sortie)، يتم الإمضاء عليه من مصلحة تسيير المخزونات ومن المركز مقدم الطلب ويكون في 04 نسخ، النسخة الأصلية ترسل إلى مصلحة المحاسبة ونسخة أخرى ترسل إلى قسم المحاسبة التحليلية، نسختان على مستوى مصلحة تسيير المخزونات.

ونلاحظ أن المؤسسة تتبع الطريقة الكلاسيكية لمراقبة حركة المخزون، حيث يتم فتح بطاقة مخزون (fichier casier) للعديد من الأصناف تدون فيه حركة دخول وخروج المواد، وتحتوي هذه البطاقة على مجموعة من المعلومات كالكمية، السعر، اسم المورد، رمز المادة، وفي نفس الوقت فإنها تعتمد على برنامج آلي لتسيير المخزون، حيث تقوم المصالح الخاصة بإدخال المعلومات الضرورية فقط كالطلبية، أمر الشراء، وصل الدخول، وصل الخروج، ويقوم البرنامج بتسيير ومتابعة حركة المخزونات بشكل آلي. وتتم عملية تسجيل المخزونات في ملف التتبع المعلوماتي لتسيير المخزونات والذي تتمثل مهمته في تسجيل كل حركات المخزون (إدخالات، مخرجات) على الشبكة المعلوماتية و تدعى بـ "coswine".

الفرع الثالث: إعداد جدول المخاطر

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى من جمع المعلومات والوثائق على النشاط المراد مراجعته ينتقل المراجع إلى المرحلة الموالية من خلال تحديد جدول المخاطر الذي يكون معدا في السنة التي تلي سنة المراجعة ويكون نظريا، وهذا بعد موافقة المدير العام ومدير المراجعة. يتم بعدها إعداد جدول مخاطر بالتفصيل لوظيفتي التمويل وتسيير المخزونات بعد جمع المعلومات في المرحلة الأولى، إلا أنه لا يوجد هذا الإجراء في المؤسسة ويتم الاعتماد على خبرة المراجع في تحديد هذه المخاطر.

وبناء على معطيات المخاطر يقوم المراجع الداخلي بإعداد برنامج العمل الخاص بوظيفة التمويل وتسيير المخزونات ويجدر الإشارة إلا أنه في حالة ظهور مخاطر جديدة لم تكن في بطاقة المخاطر يقوم هنا المراجع الداخلي بإعلام مسؤول المراجعة الداخلية والاجتماع بالمدير العام من أجل تغيير مخطط العمل الخاص بوظيفة التمويل وتسيير المخزونات وهذا حسب موافقة المدير العام. ملاحظة: فيما يخص علامة التوجيه فلا توجد هذه الوثيقة خلال مراحل منهجية المراجعة الداخلية.

الفرع الرابع: تحضير برنامج العمل

يعتبر برنامج المراجعة السنوي عبارة على مخطط عمل المراجع يتم على أساسه تقييم عمل المراجع الداخلي وتحديد ميزانية مسبقا لأداء عمله على أكمل وجه، بالإضافة إلى كونه أداة يتم على أساسها تقسيم العمل خلال السنة المالية على مراحل، بحيث يتم إعداد بناء على جدول المخاطر. وقد تم إعداد بعد موافقة المدير العام، والجدول التالي يوضح برنامج العمل: (انظر الملحق رقم 4).

جدول رقم (4-1): برنامج المراجعة الداخلية بمؤسسة اسمنت حجار السود

الانجاز	الهيكل الوظيفي	الوظيفة	أهداف المهمة	مدة
أفريل 2015	مديرية التموين	المشتريات	التحقق من: - احترام إجراءات الشراء المتبعة في المؤسسة سواء من الخارج أو محلية. - متابعة عدم التعرض لغرامات خلال عملية الشراء.	
		تسيير المخزونات	- التحقق من : - احترام إجراءات تنظيم المخزن ومتابعة إخراجات وإدخالات المخزونات. - شروط التخزين من حيث التنظيم والحرارة والهواء لعدم تعرض المخزونات للتلف. - مدى وجود وتوفر المخزونات في المخازن بالإضافة إلى الترميز وترقيم.	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة. انظر الملحق رقم 4.

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ مهمة مراجعة وظيفة التموين وتسيير المخزونات بمؤسسة

SCHS

تمثل هذه المرحلة 60% من وقت المهمة ككل وتتم بالخطوات التالية:

الفرع الأول: اجتماع الافتتاح.

بعد الانتهاء من الاجتماع الافتتاحي فقد خلص فريق المراجعة إلى البيان التالي:

أولاً: المشاركون

1-الأشخاص المراجعة أعمالهم

- رئيس قسم التمويل / رئيس فرع المشتريات المحلية / رئيس فرع المشتريات من الخارج.
- رئيس مصلحة التوزيع / رئيس قسم تسيير المخزونات/ رئيس قسم المالية والمحاسبة.

2- المراجعون:

السيد: م/س المشرف / السيد/ إ/ع رئيس المهمة السيد: ب/ إ مراجع مساعد

ثانياً: النقاط المتناولة في الاجتماع

- تعريف موجز للمراجعين، خبرتهم ومهمتهم؛
- التعريف بالأشخاص المراجعة أعمالهم ومهمتهم؛
- تذكير بتعريف وظيفة المراجعة الداخلية ومكانتها داخل المؤسسة وأنها تمد يد العون.
- مناقشة الأهداف المدونة مع الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات الأشخاص المراجعة أعمالهم؛
- تحديد الشروط المادية لمهمة المراجعة (المكتب، التوقيت، الإعلام الآلي.....توفير الملفات) وأخذ مواعيد المقابلات؛
- التذكير بإجراءات المراجعة ووصف مراحل تنفيذ المهمة.

ثالثاً: الخلاصة

أثناء الاجتماع تم تقديم فريق المراجعة، ومناقشة مع مسؤولي الهيئة الخاضعة للمراجعة حول شروط تنفيذ المهمة مجال التدخل وكذا عن الوسائل الضرورية التي تسمح بحسن سير العملية في الوقت المحدد.

إمضاء الجهة الخاضعة للمراجعة إمضاء المراجع

الشكل رقم (4-6): نموذج بيان اجتماع الافتتاح

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على فريق المراجعة.

الفرع الثاني: اختبار الهيكل التنظيمي لمديرية التمويل لمؤسسة اسمنت حجار السود

يعتبر مبدأ الفصل بين الوظائف من بين الشروط الأساسية لنظام رقابة فعال، فشبكة تحليل الوظائف تهدف إلى التأكد من أن كل مسؤول على وظيفته على مستوى النظام، وقد قمنا باختبار

الهيكل التنظيمي لمديرية تمويل بمؤسسة اسمنت حجار السود وفقاً لما يلي: (انظر الملحق رقم 06)

أولاً: الهدف من الاختبار: التأكد من التخصيص الكافي للموظفين في مديرية التموين.

ثانياً: تنفيذ الاختبار: مقابلة مع رئيس المستخدمين - مقابلة مع رئيس قسم التموين - مقابلة مع رئيس

قسم تسيير المخزونات - تحليل شبكة فصل المهام لنظام المشتريات وتسيير المخزونات بالمؤسسة.

ثالثاً: النتائج: أبرزت المقابلات التي أجريناها وكذا تحليل الهيكل التنظيمي لمديرية التموين ما يلي:

- نقص في عدد الموظفين على مستوى مديرية التموين، ووجود عدة مناصب شاغرة بما في ذلك:

- رئيس مصلحة المشتريات من الخارج.

- رئيس مصلحة التوزيع.

- يؤثر النقص في عدد الموظفين على تسيير المخزونات ونظام المشتريات (دخول، خروج، عمليات

الجرد).

- هناك تداخل في المهام من خلال السماح لرئيس مصلحة البرمجيات بدخول لبرنامج الطلبات وله

الحق في تغيير طلبات الشراء إن كان هناك خلل. (أنظر الملحق رقم 07)

رابعاً: الخلاصة: عدم التطابق بين الهيكل التنظيمي لمديرية التموين والموظفين الموجودين، وهذا يستلزم

ورقة عرض وتحليل المشكل. N°1 (Fiche d'observation) (أنظر الملحق رقم 08).

الفرع الثالث: اختبارات سير العمليات حسب دليل الإجراءات (التحقق من فهم النظام)

تعني التأكد من أن العمليات تسير وفق الشكل الذي وصفت به حقيقة من خلال الوصف

الكتابي وخرائط تدفق العمليات، وسيتم التركيز لأداء هذه الاختبارات على طريقة تتبع مسار المستندات

المحاسبية، فبتالي إعادة تتبع المسار الذي مرت به هذه الأخيرة كلية من البداية إلى النهاية انطلاقاً

من الوثائق الأصلية، ويتم إجراء اختبار سير العمليات عن طريق التركيز على العمليات المالية

الرئيسية بالتدفقات الفعلية لعناصر هذا النظام وهي كما يلي:

- عملية الشراء (قطع غيار مستلزمات، مواد أولية، تثبيطات)؛

- عملية الدخول واستلام المواد الأولية وقطع الغيار والتثبيطات للمخزن؛

- عملية التسديد؛

- عملية التسجيل المحاسبي؛

- عملية الخروج (الاستهلاكات)؛

وقد تم تنفيذ اختبارات التطابق من خلال تتبع التشغيل الروتيني من البداية إلى النهاية لأربع عمليات من نظام التمويل خلال سنة 2017، وكانت عملية اختيار العمليات المراد إجراء عليها الاختبارات من طرف المراجع الداخلي، حيث قام باختيار ثلاثة عمليات بطريقة عشوائية تتعلق بطلبات لقطع غيار الآلات واستثمار لشراء آلة والحالة الثالثة تقديم خدمة من طرف شركة للقيام بخدمات الصيانة وقد تم هذا الاختيار من عينة عشوائية لمجموعة من أوامر الشراء ، وبالحصول على نسخ من الفواتير لهذه العمليات، تم الحصول على المستندات والوثائق من أجل تتبع مسار العمليات للحالات المختارة، تمت هذه الاختبارات وفقا لإجراءات ومراحل كانت كما يلي:

أولاً- العملية الأولى: شراء قطع غيار الآلة من نوع (Roulmou)

1- إجراء الاختبار: تم إجراء هذا الاختبار من خلال تتبع مسار مراحل عملية الشراء و كانت كما يلي:

1-1-عملية الشراء: بتاريخ 2017/02/28، قام أحد أفراد العاملين داخل الأقسام بتحرير طلب شراء تحت رقم 025978 لقطع غيار من نوع (Roulmou)، (أنظر الملحق رقم 9-1).

وبعد المصادقة عليه من طرف رئيس المصلحة الطالبة للمواد، ورئيس مديرية المحاسبة والمالية، والمدير العام، تم اختيار المورد المتمثل في شركة (EURL GMZ) من أجل التوريد. وبتاريخ

2017/11/09 استلمت المؤسسة الفاتورة من المورد تحت رقم 6861، (أنظر ملحق رقم 9-2).

1-2- عملية الاستلام والتخزين: بتاريخ 12 نوفمبر 2017 استلمت مشتريات قطع الغيار من طرف أمين المخزن بناء على وصل الاستلام رقم 6861، (أنظر الملحق رقم 9-3). وهذا بعد موافقة العامل الطالب لهذه القطع ومصادقة رئيس مصلحة التابع لها.

1-3- عملية التسديد: بتاريخ 29 نوفمبر 2017 قام مدير المالية والخزينة بإعداد إشعار بالتسوية تحت رقم 2017/ N442، باسم المورد بعد مصادقة رئيس مصلحة المالية والخزينة. (إشعار بالتسوية أنظر الملحق رقم 9-4).

وفي تاريخ 2017/11/29 قام أمين الخزينة (الصندوق) بتحرير شيك بنكي رقم 442 بمبلغ 4471246.57 دج بعد التأكد من توفر جميع وثائق ملف الشراء وإمضاء كل من المحاسب، رئيس المصلحة الطالبة لقطع الغيار، المحاسب، رئيس المصلحة الطالبة للمواد، ورئيس مصلحة المالية والمحاسبة، والرئيس المدير العام، مع إمضاء والمصادقة من المورد على استلام الشيك والاحتفاظ بنسخة لدى أمين الصندوق. (الملحق رقم 9-5).

1-4- عملية التسجيل المحاسبي: في تاريخ 2017/11/29، أرسل ملف يتكون من (طلب الشراء، فاتورة، وصل الاستلام، إشعار بالتسوية) لمصلحة المحاسبة من أجل المعالجة المحاسبية، والذي يختص بعملية التسجيل قسم المحاسبة العامة التابع لمديرية المحاسبة والمالية، وبمجرد قيام أمين الصندوق بإعطاء شيك إلى المورد يقوم بإرسال نسخة إلى مصلحة المحاسبة لإتمام عملية التسجيل المحاسبي.

1-5- عملية الخروج (الاستهلاكات): قام أمين المخزن بإعداد وصل خروج لهذه القطع وهذا بعد إمضاء والمصادقة رئيس المصلحة الطالبة لهذه القطع، ومصادقة رئيس مصلحة تسيير المخزونات، وعند فحص استهلاكات الشهرية لقطع الغيار، تبين أن هذه الاستهلاكات تمت بناء على وصل خروج. (ملحق الاستهلاكات رقم 10).

ثانيا: العملية الثانية: شراء محركين لآلة (استثمار)

- إجراء الاختبار: تم إجراء هذا الاختبار من خلال تتبع مسار مراحل عملية الشراء و كانت كما يلي:

1-عملية الشراء: في تاريخ 2017/04/04، تم عقد اتفاق بين مؤسسة حجار السود المورد المتمثل في مؤسسة (cumins énergie Algérie)، من أجل توريد المؤسسة بمحركين للآلة من نوع QSK19، وقد تم الاتفاق على دفع 90% من المبلغ الإجمالي واقتطاع 10% كضمان حتى بدأ تشغيل الآلة وإعداد محضر التسليم النهائي (الملحق رقم 11-1).

-في تاريخ 2017/09/24 استلمت الفاتورة من طرف المورد تحت رقم 170803 بمبلغ قدر ب 24931095,00 دج (أنظر الملحق رقم 11-2).

2-عملية الاستلام: في تاريخ 2017/09/24، أستلم التثبيت من طرف رئيس مديرية الاستغلال بناء على محضر استلام استثمار رقم 2017/DMP/098، وهذا بعد مصادقة كل من رئيس القسم المستعمل للمحركين (الجهة المستفيدة) ومسئول المراقبة التقنية.(الملحق رقم 11-3).

3-عملية التسديد: بتاريخ 2017/12/27 قام رئيس قسم المالية والخزينة بإعداد إشعار بالتسوية (التسديد) تحت رقم 2017/508، باسم المورد عن طريق بنك الـ BADR (الملحق رقم 11-4)، وهذا بعد مصادقة عليه من طرف رئيس المالية والخزينة، والمدير العام، ثم إرساله إلى أمين الصندوق من أجل التسديد.

- بتاريخ 2017/12/27 قام أمين الصندوق بتحرير شيك بنكي رقم 508 بمبلغ الفاتورة المقتطع منه الضمان 22437985,00 دج، وهذا بعد مصادقة عليه من طرف المحاسب، رئيس المصلحة المستفيدة، DFC –DFB–PDG، وعند استلام المورد للشيك يتم الإمضاء والمصادقة واحتفاظ أمين الصندوق بنسخة وإرسال نسخة إلى قسم المحاسبة من أجل إتمام عملية التسجيل المحاسبي.

(الملحق رقم 11-5).

4-عملية التسجيل المحاسبي: أرسل ملف يتكون من (طلب الشراء، الفاتورة، محضر استلام

استثمار، إشعار بالتسوية، والشيك البنكي) لمصلحة المحاسبة من أجل المعالجة المحاسبية.

5-عملية حركة التثبيت: بتاريخ 2017/11/21 تم تشغيل هذين المحركين من طرف المصلحة

المستفيدة (قسم الاستغلال)، ثم تمت عملية المصادقة النهائية على محضر التسليم من طرف رئيس

المديرية الاستغلال ومسئول المراقبة التقنية. (الملحق رقم 11-6).

ثالثا: العملية الثالثة: عملية شراء خدمة (خدمات صيانة للمؤسسة)

تم إجراء هذا الاختبار من أجل تتبع خدمات الصيانة للمؤسسة وكانت كالتالي:

1- عملية شراء (تقديم خدمة): بتاريخ 2017/07/13 قامت مصلحة الصيانة التابعة للمؤسسة

بعقد اتفاق مع المورد مؤسسة (ETS Boudoukha) من أجل تقديم خدمة صيانة رقم العقد 24،

وهذا خلال شهر نوفمبر بمبلغ قدره 811925,10 دج واقتطاع ضمان ما قيمته 20475,00 دج

قدرت عدد الساعات المتفق عليها ب 1083 سا سعر الساعة الواحدة ب 630,00 دج.

(الملحق رقم 12-1).

- في تاريخ 2017/12/05 استلمت الفاتورة من طرف المورد تحت رقم 2017/27، (الملحق 12-

2).

2-عملية استلام الخدمة: بتاريخ 2017/12/18 تم استلام محضر الانتهاء من الأشغال من طرف

المورد مع بطاقتين لكشف عدد ساعات العمال (). وهذا بعد مصادقة رئيس مصلحة الصيانة.

3-عملية التسديد: في تاريخ 2017/12/17 قام رئيس مصلحة المالية والخزينة بإعداد إشعار

بالتسوية تحت رقم 2017/506، بمبلغ قدر بـ 832400,00 دج وهذا بعد التأكد من الوثائق

الثبوتية ومصادقة كل من رئيس مديرية الصيانة والمدير العام، على محضر انتهاء الأشغال.(أنظر

الملحق رقم 12-3).

4- عملية إنهاء الخدمة النهائية: في تاريخ 2017/12/17 وبعد تأكد كل من مصلحة الصيانة والمصلحة التقنية من إتمام العملية، تم إعداد محضر انتهاء أشغال نهائي رقم 551، والقيام بإرسال نسخة إلى أمين الصندوق من أجل إتمام عملية تسديد المورد للمبلغ المقتطع كضمان والمقدر بـ 20475,00 دج. (الملحق رقم 4-12).

خامسا: نتائج الاختبار

من خلال تتبعنا لكيفية تنفيذ عملية الشراء على عينة من المشتريات خلال فترة زمنية معينة، يمكن أن نقول أن سيرورة تنفيذ عمليات التمويل تتماشى مع الإجراءات التي تم تصميمها في نظام الرقابة الداخلية لدائرة التمويل وتسيير المخزونات منذ بداية حدوث العملية إلى غاية نهايتها.

الفرع الرابع: تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف (التقييم النظري لنظام الرقابة الداخلية)

اعتمدنا في تقييم نظام الرقابة الداخلية على إحدى أدوات المراجعة الأكثر استخداما وهي استبيان الرقابة الداخلية، فبعد التعرف على كل وظيفة ومصلحة تابعة لمديرية التمويل قمنا بصياغة جملة من الأسئلة التي على شكل استمارة أسئلة وقدمناها إلى موظفي المؤسسة التابعين لمديرية التمويل بهدف تقييم النظام الرقابي للمشتريات، وقد رتبنا الأسئلة حسب الإجراءات المتبعة في الشراء، وكل الأسئلة تهدف إلى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، لذلك فإن الإجابة بنعم تعتبر نقطة قوة وكل إجابة ب لا فهي تعتبر نقطة ضعف.

أولا: قائمة الأسئلة

وتمثلت الأسئلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-2): أسئلة نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بنظام المشتريات وتسيير

المخزونات

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
هل هناك مصلحة مختصة للمشتريات؟	×		
هل يتم الشراء على أساس طلب الشراء؟	×		
هل هناك دليل يوضح إجراءات الشراء المتبعة في المؤسسة ؟	×		
هل هناك مصلحة مراقبة التسيير تقوم بالتقديرات السنوية للمشتريات ؟	×		مصلحة المالية والمحاسبة بناء على تقديرات السنوات الماضية وبرنامج تسيير المخزونات coswine
هل إعداد طلبات الشراء موزع على أكثر من عامل؟	×		كل مصلحة في المؤسسة تقوم بإعداد طلبات شراء الخاصة بها بناء على تقديرات السنوات الماضية.
هل طلب الشراء إجبارية على كل المشتريات؟	×		ليس كل طلبات الشراء إجبارية، هناك بعض الطلبات ذات المبالغ الصغيرة يتم شراءها مباشرة دون المرور على مراحل الشراء.
هل هناك رقابة على أمر الشراء من طرف المسؤولين؟	×		يتم الموافقة على المشتريات من طرف المدير بعد مراقبتها من طرف مدير المحاسبة والمالية. ومدير مصلحة التموين .
هل تخضع عملية الشراء التي تتعدى مبالغها حدا معينا إلى مناقصات ومقارنة عروض مختلف الموردين لاختيار أحسنهم؟	×		
إذا كان هذا الإجراء متبع فهل تقدم شروح في حالة عدم احترامه، عند الشراء من مورد غير الذي قدم أحسن العروض؟	×		
هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع المشتراة والتأكد من أن تلك الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق؟	×		لا توجد رقابة عن مدى قيام مصلحة الشراء بمهامها والحصول على أحسن الأسعار.
هل تحتوي مصلحة الشراء على ملف الموردين الذين تم الموافقة عليهم؟	×		تحتوي مصلحة الشراء على ملف للموردين الرئيسيين.
هل هناك مصلحة لاستلام المشتريات؟	×		تستلم المشتريات من طرف أمين المخزن.
هل هناك مذكرة (وصل) لاستلام المشتريات؟ وهل هي مرقمة	×		

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
و ممضاة ويتم الاحتفاظ بها في سجل الاستلامات ؟			
هل يتم مقارنة المشتريات المستلمة مع أمر الشراء فيما يخص الكمية و النوعية؟	×		نعم يتم في بعض الحالات إعداد محاضر الاستلام بحضور كل من العامل الطالب للمادة ورئيس مصلحة التابعة له وأمين المخزن والإمضاء والمصادقة.
هل هناك مراقبة على فواتير الشراء؟	×		مصلحة المالية والمحاسبة هي التي تقوم بمراجعة فواتير الشراء والمصادقة عليها.
هل توجد إجراءات تحت الموردين على عدم التأخر في التسليم؟	×		في حالة عدم تسليم المشتريات في الوقت المحدد يتعرض المورد إلى خصم مالي وذلك بحسب دفتر الشروط والمقدرة ب 3 أيام.
هل تسلم فواتير الشراء بمجرد وصولها إلى مصلحة تسليم الرسائل إلى الأشخاص المكلفين بدفعها ؟		×	تمر الفواتير بمجموعة من الإجراءات حتى تصل إلى المكلف بدفع قيمتها.
هل يتم دفع تكاليف المشتريات نقدا ؟	×		المشتريات التي تقل قيمتها عن 5000 دج يتم دفعها نقدا وما فوق ذلك يتم دفعها بواسطة شيك بنكي.
هل برنامج تسيير المخزونات يعمل على تنبيه المستخدم إلى وصول المخزون إلى الحد الأدنى أو الأعلى.		×	
هل هناك حماية للبرنامج من الفيروسات وعدم الدخول له إلى الشخص المرخص له بذلك.		×	يتم السماح بالدخول لكل من المختص في المعلوماتية و رئيس مديرية التموين و رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية.
هل يوجد سجل للإستهلاكات المسجلة كمخرجات للعملية الإنتاجية قد خرجت فعلا ومصادق عليها.	×		

المصدر: من إعداد الطالب.

تمت الإجابة على قائمة الأسئلة الخاصة بسير نظام المشتريات من طرف موظفي مديرية

التموين وأقسامها، ومصلحة المحاسبة والمالية (أمين الصندوق).

المطلب الثالث: مرحلة ختم المهمة وكتابة التقرير النهائي

بناء على إجابات الأسئلة التي تضمنتها قائمة الاستقصاء المتعلقة بنظام المشتريات، واعتماداً على المعلومات المتحصل عليها من خلال الوصف الكتابي لمختلف إجراءات المشتريات وخريطة تدفق المعلومات لهذا النظام بمؤسسة اسمنت حجار السود، تمكنا من استنتاج النقاط التالية:

الفرع الأول: نقاط الضعف

- بعض مناصب المسؤوليات لمديرية التموين ليست مشغولة، وبالتالي عدم التطابق بين الهيكل التنظيمي لمديرية التموين والموظفين الموجودين، مما يؤثر سلباً على نظام التموين وتسيير المخزونات في المؤسسة.

- لا يتم إعداد محضر إثبات تلف أو ضرر للمواد الأولية أو منتجات في حالة إرجاعها إلى مخازن المؤسسة.

- البرنامج المطبق لتسيير المخزون لا يعمل على تنبيه المستخدم عند وصول المخزون إلى الحد الأدنى أو الأعلى وبالتالي لا تستطيع المؤسسة تفادي الوقوع في حالة نفاذ المخزون أو تكديسه.

- لا يسمح هذا البرنامج باسترجاع المعلومات إذا حذفت بالخطأ، فقد يضطر المستخدم في حالة وقوع هذا الخطأ إلى إدخال المعلومات مرة أخرى.

- لا توجد حماية للبرنامج من الفيروسات وليس هناك ترخيص إلى الدخول له إلى من طرف الشخص المرخص له بذلك.

- عدم وجود مصلحة لمراقبة التسيير تقوم بمراقبة تقديرات السنوية للمشتريات بحيث انه كل مصلحة تقوم بتحديد تقديراتها وإرسالها إلى المديريات التابعة لها التي بدورها تقوم بإرسالها إلى مصلحة المحاسبة والمالية التي تعتمد الميزانيات السابقة فقط ومقارنتها عن طريق برنامج coswine.

- لا تقوم مؤسسة حجار السود بحساب معدل دوران المخزون وأقدميته وهذا يؤثر سلبا عليه من خلال وقوعه في التكديس أو العجز في المخزون.
- عدم القيام بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع والخدمات والتأكد من أن تلك الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق وإنما يقع على مصلحة المشتريات تفاوض من خلال منحها تخفيض.
- عدم وجود دليل كتابي لتوزيع المهام الخاصة بمراحل الشراء للموظفين التابعين للمديرية مما يصعب عملية الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: نقاط القوة

يتميز نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المؤسسة محل الدراسة بمجموعة من نقاط القوة نذكر منها:

- الكميات المشتراة من المستلزمات تكون محددة مسبقا من خلال تحديد الاحتياجات السنوية، لكل المصالح والأقسام والدوائر المصادق عليها؛
- وجود فصل ملأئم بين من يقوم بإعداد طلبات الشراء ووظيفة من يقوم باعتمادها (المصادقة)؛
- أوامر طلبات الشراء تحترم مبدأ الترقيم التتابعي، وكل وثيقة ملغاة يتم الإشارة إلى هذا الإلغاء؛
- يتم إرفاق المشتريات المسجلة بواسطة وثائق (أوامر شراء، فواتير شراء، وصولات استلام....الخ) مع الموافقة والمصادقة عليها من طرف جهات معينة؛
- وجود إجراءات فعالة لاختيار الموردين، تمر بعدة مراحل للتأكد أن اختيارهم كان سليما ودقيقا من أجل توفير الكميات المطلوبة بالسعر المناسب وبأحسن جودة؛
- يعد وصل الاستلام لكل إدخال ممضى ومؤرخ ومرقم ترقيما مسبقا، بعد التأكد من أن الكميات المدخلة هي نفسها الظاهرة على الفاتورة؛ كما تعتمد المؤسسة على نظام يسمح بتحديد الاحتياج كلما وصل للحد الأدنى له؛

- وجود فصل بين مسؤوليات التسجيل المحاسبي للمشتريات وإعداد شيكات الدفع للموردين؛
- يتم فحص يومية المشتريات والاستهلاكات والمنتجات التامة والمبيعات شهريا للتحقق من صحة الإجماليات وإجراء مقارنة مع بطاقات المخزون ودفتر الأستاذ العام والقوائم النهائية لكل من المشتريات والاستهلاكات مع مصلحة المحاسبة التحليلية؛
- قيام المراجع الداخلي بمراجعة طلبات الشراء من طرف الإدارات المختلفة والتأكد من الالتزام بالصلاحيات الممنوحة لهم وفي إطار الحدود المقبولة؛
- وجود مصلحة لتسيير المخزون في المؤسسة من شأنه أن يساعد على تصنيف وتنويع المخزون والرقابة على حركة المخزون؛
- استخدام نظام الإعلام الآلي في مراقبة وتسيير المخزونات وهذا الأسلوب يساعد المؤسسة في معرفة كمية وقيمة المخزونات الداخلة والخارجة في أسرع وقت ممكن عن طريق وضع ملفات وقوائم خاصة بالمخزونات.
- يسمح هذا البرنامج بتعديل المعلومات للموظفين المخول لهم بالتعديل.

الفرع الثالث: إعداد التقرير النهائي بعد المصادقة على مشروع التقرير

بعد نهاية مختلف عمليات الفحص، تم وضع مشروع تقرير والذي يوضح مختلف الملاحظات والتوصيات، ووزع على مسئولي مديرية التموين والمصالح التابعة لها.

أولاً: المصادقة على مشروع التقرير

بعد عقد الاجتماع بين المراجع الداخلي ومسئول مديرية التموين ومسئولي مصلحة المشتريات وقسم تسيير المخزونات بحيث تم مناقشة كل النقاط التي يتضمنها مشروع التقرير وتعديلها إذا تطلب الأمر كما تم تحديد الأشخاص المكلفين بتنفيذ التوصيات، بالإضافة إلى تحديد أجال تنفيذ التوصيات.

ثانيا: التقرير النهائي

بعد عملية المصادقة على المشروع، أصبح التقرير النهائي حيث يتضمن ما يلي: خلاصة موجهة للمدير العام. الملاحظات والتوصيات. (أنظر الملحق رقم 3).

نستخلص في الأخير مما سبق بالنسبة لمهمة مراجعة مديرية التموين بمؤسسة اسمنت حجار السود والتي قمنا بانجازها بإتباع المراحل المنهجية التي تطرقنا لها في الجانب النظري من مرحلة التحضير تليها مرحلة التنفيذ وفي الأخير مرحلة ختم المهمة، والتي سمحت لنا باستخراج مجموعة من النقائص أهمها:

- بعض المناصب بمديرية التموين ليست مشغولة، وبالتالي عدم التطابق بين الهيكل التنظيمي لمديرية التموين والموظفين الموجودين، مما يؤثر سلبا على تسيير نظام المشتريات وتسيير المخزونات.
- عدم وجود دليل كتابي لتوزيع المهام الخاصة بمراحل الشراء للموظفين التابعين للمديرية مما يصعب عملية الرقابة الداخلية.

أما من حيث مطابقة منهجية المراجعة المتبعة في المؤسسة مع ما هو مطبق وفقا للمعايير الدولية فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- عدم وجود نسخ لكل من رسالة التوجيه، جدول المخاطر رغم وجود بطاقة المخاطر، بالإضافة إلى برنامج تنفيذ التوصيات. -أما فيما يخص المراحل المتبقية، فمن خلال مهمة المراجعة لمديرية التموين وتسيير المخزونات فهناك تطابق مع ما نصت عليه المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وهذا يعود الى التكوين التي تقوم به المؤسسة للمراجعين حول المعايير الدولية للمراجعة الداخلية التي

تصدرها IFACI .

المبحث الثالث: دراسة إستبائية لواقع المراجعة الداخلية لعينة من المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية

من أجل دراسة أعمق لتشخيص وتقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وتعميم النتائج قمنا بالدراسة استبائية لعينة من المؤسسات الجزائرية. حيث سوف نتناول في هذا المبحث الكيفية التي تم بها تصميم هذا الاستبيان ومن ثم منهجية وهدف الدراسة وفي الأخير اختبار قائمة الاستبيان وهذا فيما يخص صدق وثبات الاستبيان.

المطلب الأول: طريقة وإجراءات الدراسة الاستبائية

بعد الاطلاع على أدبيات البحث والدراسات السابقة، قمنا بتصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وذلك بمراعاة اشتماله للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي طبعة 2017 كأداة لتقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرع الأول: تصميم قائمة الاستبيان

تم إعداد هذا الاستبيان من أجل محاولة قياس مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، من قبل مديريات المراجعة الداخلية للمؤسسات محل الدراسة ومن ثم تعميم النتائج على جميع المؤسسات الاقتصادية، حيث تم بناء هذا الاستبيان بالحاكاة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، حيث تم تخصيص سؤال لكل معيار، فتحصلنا بذلك على 47 سؤال بما في ذلك أسئلة خاصة بالجانب الديموغرافي للعينة، وتم صياغتها باللغة العربية ثم ترجمتها إلى اللغة الفرنسية، وبعد الانتهاء من صياغة وإعداد هذا الاستبيان، تم عرضه على مجموعة من المحكمين بدأ بالمشرف بالإضافة إلى مجموعة من الأساتذة متخصصين في المنهجية والإحصاء والمراجعة والمحاسبة، قصد التأكد من

سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب (دقة الأسئلة)، وابتعادها عن الغموض، تغطية الأسئلة لجميع عناصر الدراسة، عدم حملها للتناقضات، وبعد الأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين، بالإضافة إلى ما تم استنتاجه من نقائص، تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي لتكون في شكل استمارة الاستبيان (أنظر الملحق رقم 13)، وترجمتها للغة الفرنسية (أنظر الملحق رقم 14).

أولاً: نموذج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة، فقد تم اعتماد المعايير الدولية للمراجعة الداخلية كقالب لبناء الاستبيان الخاص بدراستنا، حيث سيتم تقسيم الاستبيان إلى قسمين أساسيين، والقسم الثاني تم تقسيمه إلى محورين رئيسيين يتم اختبارها بمجموعات فرعية تضم مجموعة من الأسئلة، محاولين بذلك اختبار مدى تطبيق واحترام المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الداخليين العاملين في عينة من المؤسسات الاقتصادية وعددها (16) مؤسسة. وقد تم اختيارها بعناية لتكون كمجال للدراسة، على أساس تجربتها في المراجعة الداخلية كما يوضحها الجدول رقم (4-3):

الجدول رقم (4-3): عينة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة

الرقم	شركات عينة الدراسة	النشاط الاقتصادي	عدد المراجعين الداخليين
1	مؤسسة نفطال (NAFETAL)	تكرير البترول	07
2	المجمع الصناعي اسمنت الجزائر (GICA)	صناعة الاسمنت	05
3	مجمع صناعة الجلود وتحويلها (GROUPE GETEX)	صناعة وتحويل الجلود	04
4	مؤسسة عمومية لأشغال طرق الوسط	تعميد و إصلاح الطرقات	04
5	مؤسسة سونلغاز (SONELGAZ)	الطاقة الكهربائية و الغاز	14
6	مجمع الرياض سطيف	القمح	08
8	مؤسسة دانون (DANON)	صناعة الياوورت	03
9	مؤسسة صناعة مواد التجميل (Venus)	صناعة مواد التجميل	03
10	مؤسسة صناعة المصبرات عمور AMOUR	مصبرات	03
11	مؤسسة صناعة المشروبات فيطاجو	مشروبات	02
12	اتصالات الجزائر	خدمات الاتصال	09
13	مؤسسة كهركيب للكوابل الكهربائية (KAHRAKIB)	أعمال التركيب الكهربائي	06
14	مدبغة جيجل SPA	معالجة الجلود	02
15	ميناء سكيكدة	مؤسسة نقل	08
16	مؤسسة طاسيلي للطيران	نقل جوي	02

المصدر: من إعداد الطالب.

وقد حرصنا على أن تمثل المؤسسات المختارة مختلف القطاعات الاقتصادية الكبرى في الاقتصاد الجزائري، حيث شملت القطاعات التالية: القطاع الصناعي (11 مؤسسة)، قطاع الخدمات (03 مؤسسات)، قطاع الأشغال العمومية مؤسسة واحدة، وقد اعتمدنا في اختيار هذه المؤسسات الاقتصادية، من خلال تنوعها من حيث الحجم والنشاط ، ناهيك عن تنوعها من حيث طابع الملكية، بين العام والخاص والمختلطة.

رابعاً: توزيع الاستبيان

باعتبار أن عينة الدراسة قد شملت كامل مجتمع الدراسة، أي بتطبيق أسلوب المسح الشامل فقد قمنا بتوزيع الاستبيانات على جميع العاملين في وظائف المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، من مسؤولي المراجعة الداخلية ومراجعين داخليين على اختلاف درجاتهم والبالغ عددهم 80 فرداً، وقد اعتمدنا على طريقة التسليم والاستلام المباشر من خلال الانتقال شخصياً إلى المؤسسات موضوع الدراسة، حتى نضمن الإجابة على أسئلة الاستبيان، باهتمام و بجدية أكبر. وقد تم استرجاع 75 استمارة فقط، وذلك بعد استبعاد 06 استمارات لما تحمله من إجابات متناقضة، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-4): إحصائيات خاصة باستمارات الدراسة

النسبة	التكرار	البيان
100%	80	الاستمارات الموزعة
6%	05	الاستمارات غير المسترجعة
7%	06	الاستمارات المسترجعة المرفوضة
86%	69	الاستمارات الصالحة للاستعمال

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبعد جمع كل الاستمارات، تم الترميز ثم تفرغ البيانات والمعلومات في البرنامج الإحصائي

SPSS بغرض تحليلها إحصائياً وحساب التكرارات، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري ومستوى

الدلالة وتمثيلها بالبيانات الإحصائية.

المطلب الثاني: منهجية وهدف الدراسة

سنقوم من خلال هذا المطلب بالتطرق إلى منهجية الدراسة، من خلال تحديد الأدوات الإحصائية

لمعالجة الاستبيان، إضافة إلى تحديد فرضيات الدراسة وأهدافها التي سيتم اختبارها.

الفرع الأول: أداة الدراسة

كما أسلفنا سابقا، وتبعاً للجدول السابق تم بناء وتحرير استمارة الاستبيان مكونة من واحد وخمسون سؤالاً (51)، توزعت على قسمين (2) رئيسيين، الأول يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة تضمنت أربعة أسئلة (04)، أما القسم الثاني فيضم محورين يتعلقان بموضوع الدراسة يشملان سبعة وأربعين سؤالاً (47)، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الثلاثي (LIKERT) الذي يحتمل ثلاثة أجوبة، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على الطالب ترميز و تنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-5): مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالب.

ولقد توزعت الأسئلة على قسمين رئيسيين كما يلي:

أولاً: القسم الأول

يضم أسئلة عامة شخصية متضمنة للبيانات النوعية عن أفراد العينة، وعددها أربعة (04) أسئلة.

ثانياً: القسم الثاني

يضم الأسئلة الممتدة من السؤال رقم (01) إلى السؤال رقم 47 في محورين، الأول خاص بمدى

تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعلقة بالصفات و الثاني المتعلقة بمعايير الأداء، ولقد تم

تقسيم أسئلة القسم الثاني إلى أبعاد جزئية كما يلي:

1- المحور الأول: يناقش مدى تطبيق معايير الصفات (مجموعة الألف)، ويتكون من 14 فقرة

موزعة على 04 أبعاد جزئية: **البعد الأول:** الغرض والسلطة والمسئولية، **البعد الثاني:** الاستقلالية

والموضوعية، **البعد الثالث**: الكفاءة و العناية المهنية. **البعد الرابع**: توكيد الجودة وتحسين البرامج وقد ضم هذا المحور الأسئلة من (01-14).

2- المحور الثاني: يناقش مدى تطبيق معايير الأداء (مجموعة الألفين) في الشركات الجزائرية و يتكون من 33 فقرة موزعة على أربعة أبعاد: **البعد الأول**: إدارة أنشطة المراجعة الداخلية، **البعد الثاني**: طبيعة العمل، **البعد الثالث**: التخطيط للقيام بالمهمة، **البعد الرابع**: أداء المهمة، **البعد الخامس**: توصيل النتائج، **البعد السادس**: متابعة التوصيات. موضوعة في شكل أسئلة، من السؤال رقم (15) إلى السؤال رقم (47).

الفرع الثاني: فرضيات الدراسة وأهدافها

أولاً: الفرضيات

وفقاً لمحاور الاستبيان الرئيسية والجزئية المكونة لها، تم بناء فرضيات الدراسة الميدانية كما يلي:

1- الفرضية الرئيسية: "لا تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (IIA) طبعة 2017".

و للإجابة على الفرضية الرئيسية تم تقسيمها إلى فرضيتين فرعيتين:

2- الفرضية الفرعية الأولى:

H_0 : لا تطبق الشركات الجزائرية محل الدراسة معايير الصفات الواجب مراعاتها في أعمال المراجعة الداخلية.

H_1 - تطبق الشركات الجزائرية محل الدراسة معايير الصفات الواجب مراعاتها في أعمال المراجعة الداخلية.

3- الفرضية الفرعية الثانية:

H_0 : لا تطبق الشركات الجزائرية محل الدراسة معايير الأداء الواجب مراعاتها في أعمال المراجعة الداخلية.

H_1 : تطبق الشركات الجزائرية محل الدراسة معايير الأداء الواجب مراعاتها في أعمال المراجعة الداخلية.

ثانيا: هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة، والمتمثلة في اختبار مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا من أجل إسقاط للجانب النظري على الواقع، وللوقوف على ما هو مطبق وما هو غير ذلك إن كان موجودا أصلا، ومن ثم بناء تصور لمعالجة النقائص الموجودة في الممارسة المهنية لهذه الوظيفة بصفة عامة.

الفرع الثالث: حدود و صعوبات الدراسة

أولا- حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة الميدانية، في كل من الحدود المكانية والزمنية:

1- الحدود الزمنية: تحد الفترة الزمنية لدراسة الميدانية ابتداء من افريل 2017م إلى نهاية سبتمبر

2017م، وهي المدة التي أجريت فيها توزيع واستلام وتحليل الاستثمارات؛

2- الحدود المكانية: أردنا بهذه الدراسة الوقوف على واقع ممارسة المراجعة الداخلية في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية عن طريق المسح الشامل لعينة الدراسة؛

ثانيا - صعوبات الدراسة:

أول سلبية تمت مواجهتها هي حساسية الوظيفة، مما ينجر عنها من تحفظات، والتجاوب السلبي

عند التعامل مع الاستثمار، ضف إلى ذلك سلبية كثافة الأعمال لدى أفراد العينة مما ساهم في عدم

وجود وقت كافي للإجابة على الأسئلة بواسطة الطريقة المباشرة عن طريق المقابلة باستثناء بعض المؤسسات، والاكتفاء بالطريقة غير المباشرة.

الفرع الرابع: الأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان

تم إدخال البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الإستبائية في الكمبيوتر، وتم معالجتها ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وباستخدام الأساليب التالية:

- التكرار والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة.
- معامل ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبيان.
- الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T للعينة الواحدة لتحليل عبارات الاستبيان.
- اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
- اختبار T TEST ONE SAMPLE لاختبار الفرضيات.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان

سنقوم باختبار الاستبيان وفق ما يلي:

الفرع الأول: صدق تحكم الاستبانة

قبل الصياغة النهائية للاستبيان ونشره، قام الطالب بإجراء اختبار صدق الاستبيان، للتأكد من صياغة الأسئلة بأسلوب واضح، بعيدا عن كل التباس أو غموض، والتعرف على مدى شمولية الاستبيان، وسلامة تصميمه، وقد تم عرضه على أربعة أساتذة متخصصين في المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى عرض الاستبيان على مراجعين داخليين تابعين لمؤسسة الاسمنت حجار السود، وقد قام هؤلاء المحكمون بمراجعة الاستبيان، وإبداء ملاحظاتهم وتوصياتهم، التي أخذها الباحث بعين الاعتبار عند إعداد الاستبيان في شكله النهائي.

الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة أنها تعطي نفس النتائج في حالة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس

الظروف والشروط على عينة الدراسة، وقد تم التحقق من خلال معامل (آلفا كرونباخ Alpha)

Cronbach من خلال استعمال برنامج SPSS 19 لقياس الثبات (الاتساق) الداخلي، حيث قمنا بقياس

مستوى الثبات على مستوى كل محور ومن ثم قمنا بقياس مستوى الثبات والاتساق الكلي للاستبيان،

فحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-6): نتائج اختبار ثبات الاستبيان (معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach)

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	محاور الدراسة
0,621	02	الغرض، السلطة والمسئولية
0,658	06	الاستقلالية والموضوعية
0,616	03	الكفاءة و العناية المهنية
0,639	03	توكيد الجودة و تحسين البرنامج
0,625	14	مجموع الثبات الكلي لمحاور معايير الصفات
0,605	04	إدارة أنشطة المراجعة الداخلية
0,778	11	طبيعة العمل
0,630	03	التخطيط للقيام بالمهمة
0,737	06	أداء المهمة
0,624	05	توصيل النتائج
0,681	04	متابعة تنفيذ التوصيات
0.672	33	مجموع ثبات الكلي لمحاور معايير الأداء
0,646	47	المجموع الكلي
		مستوى الثبات الكلي للاستبيان

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن معامل "آلفا كرونباخ" الكلي (0,647) وهي أكبر من النسبة

المقبولة والمقدرة بـ(0,60) وهذا دليل على مدى ثبات الاتساق الكلي للاستبيان، مما يعني إمكانية

الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة، وتعميم النتائج على كل المجتمع محل الدراسة.

المبحث الرابع: معالجة وتحليل مخرجات الدراسة الاستبائية

بعدما قمنا بتصميم الاستبيان واختباره ثم توزيعه، نقوم في هذا المبحث بمعالجته بعد استلامه من أفراد عينة الدراسة، وهذا بعد تقديم خصائص العينة، مع التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الدراسة، وفي الأخير اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: تقديم وعرض خصائص عينة الدراسة

لقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة كما يلي:

الفرع الأول: التخصص العلمي

يبين الجدول رقم (4-7) التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة موزعة كما يلي:

جدول رقم (4-7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
59,4%	41	محاسبة ومراجعة
17,4%	12	مالية
11,6%	08	مراقبة التدبير
11,6%	08	تخصص آخر
100%	69	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (4-7) من عينة الدراسة حسب التخصص العلمي لأفراد العينة أن

أغليبتهم حاصلين على تخصص محاسبة ومراجعة بنسبة (59%) تليها تخصص المالية بنسبة

17,4% ، في المقابل يشكل أفراد العينة المتخصصون في تخصصات مختلفة مثل إدارة الأعمال أو

اقتصاد أو مراقبة تدبير ما نسبته 11,6%. ويتالي يمكن القول على العموم أن هناك احترام من قبل

هذه المؤسسات، للمعيار العام للمراجعة بصفة عامة وللمراجعة الداخلية بصفة خاصة، القاضي بضرورة توفر التأهيل المهني كشرط لمزاولة مهنة المراجعة الداخلية.

الفرع الثاني: المؤهل العلمي

يبين الجدول رقم (4-8) المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة موزعة كما يلي:

الجدول رقم (4-8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية	5	7,2 %
ليسانس	49	71 %
ماستر	12	17,4 %
ماجستير	3	4,3 %
المجموع	69	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة 71% من أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس، فيما تشكل شهادة ماستر ما نسبته 17,4 % ، كما يشير الجدول إلى وجود 05 مراجعين داخليين يحملون شهادة مهنية DUEA وما نسبته 4,3% تخصص ماجستير، وعلى العموم يتضح من نتائج التحليل أن سياسة التوظيف في المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة تركز على توظيف حملة الشهادات الجامعية العليا، ويرى الطالب أن هذا المعيار موضوعي ومعقول بالنظر إلى كفاية المضمون البيداغوجي لطلبة المستويات العليا للتمكن من مجال تخصصهم. كما أن توظيف مراجعين من حملة الشهادات الجامعية العليا يزيد من درجة تقبل نشاط المراجعة الداخلية من طرف أعضاء المؤسسة، من خلال اعترافهم بمؤهلات المراجعين انطلاقاً من مستواهم التعليمي العالي.

الفرع الثالث: المسمى الوظيفي

يبين الجدول رقم (4-9) السلم الوظيفي لأفراد عينة الدراسة والموزعة كالآتي:

الجدول رقم (4-9): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مدير المراجعة الداخلية	14	23,2%
مراجع رئيسي	19	11,6%
مراجع داخلي	36	65,2%
المجموع	69	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (4-9) أن أغلبية أفراد العينة يشغلون منصب مراجع داخلي أي ما يعادل نسبته 65,2%، في حين تنتزع أفراد العينة حسب مراكزهم الوظيفية ما نسبته أكثر من 23,2% برتبة مدير مراجعة داخلية ونسبة 11,6% مراجع رئيسي، وهو ما يعكس المكانة الإدارية التي يحظى بها نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة. من خلال تمكين العاملين في هذا المجال من التدرج في السلم الوظيفي.

الفرع الرابع: الخبرة المهنية

يبين الجدول رقم (4-10) سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

جدول رقم (4-10): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	17	24,6%
من 5-10 سنوات	26	37,7%
من 11-20 سنة	22	31,9%
أكثر من 20 سنة	4	5,8%
المجموع	69	100,0%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أنه أكثر من 37% لديهم خبرات من 5 إلى 10 سنوات، وأكثر من 31% لديهم خبرات من 11-20 سنة وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على توفر معيار التأهيل

المهني لأعضاء فريق المراجعة الداخلية، في حين تتراوح الخبرة مابين 24% بالنسبة لأقل من خمس (5) سنوات، في حين نجد نسبة ضئيلة بالنسبة للخبرة العالية ما نسبته 5%.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي

الفرع الأول: تحليل نتائج الدراسة

يبين الجدول رقم (5-6) ملخصاً للوصف الإحصائي لآراء وتصورات أفراد العينة حول تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية، في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة. وبصورة عامة يتبين من الجدول ما يلي:

الجدول (4-11): تحليل آراء أفراد العينة حول تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية

المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
الغرض، السلطة والمسئولية	1,369	0,573	غير موافق
الاستقلالية والموضوعية	2,553	0,366	موافق
الكفاءة والعناية المهنية	2,603	0,401	موافق
توكيد الجودة وتحسين البرنامج	1,623	0,484	غير موافق
المجموع الكلي لمعايير الصفات	2,430	0,328	موافق
إدارة أنشطة المراجعة الداخلية	2,666	0,421	موافق
طبيعة العمل	2,058	0,235	مقبول
التخطيط للقيام بالمهمة	2,526	0,552	موافق
أداء المهمة	2,739	0,222	موافق
توصيل النتائج	2,730	0,265	موافق
متابعة مدى التقدم في تنفيذ التوصيات	2,655	0,335	موافق
المجموع الكلي لمحاور الأداء	2,705	0,219	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

لتعميق وتحليل النتائج المتوصل إليها، والوصول إلى تحديد دقيق لجوانب الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، في المؤسسات محل الدراسة، يمكن عرض النتائج التفصيلية لمعالجة بيانات القسم الثاني من الاستبيان والتعليق عليها في الفرع الموالي.

الفرع الثاني: تحليل مدى توافق ممارسات المراجعة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية مع المعايير الدولية المنبثقة عن المعهد الأمريكي المتعلقة بمعايير الصفات (طبعة 2017).

لقد قمنا بتقسيم المحور الأول إلى أربعة أبعاد كما يلي:

أولاً: تحليل فقرات بعد الهدف، السلطة والمسئولية

تم اختبار مدى تطبيق المعيار رقم 1000 المعنون ب الهدف، السلطة والمسئولية باستخدام مقياس ليكارت الثلاثي، ولقد خصصنا لهذا المعيار سؤالين مستنبطة من متن المعيار نفسه وتفسيراته، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-12): نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار السلطة والمسئولية

المؤشرات الإحصائية			بدائل الإجابة			العبارة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
2	0,57	1,24	5	7	57	1- توجد وثيقة معتمدة رسمياً يحتفظ بها مدير المراجعة الداخلية في المؤسسة تبين صلاحيات و مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية، وتحدد موضعها في الهيكل التنظيمي.
1	0,86	1,49	17	-	52	2- لديكم ميثاق للمراجعة الداخلية يتضمن تعريف أخلاقيات المهنة و المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.
			الاتجاه العام			
			0,57	1,36		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول رقم (4-12) المتعلق ببعد الهدف، السلطة والمسؤولية فقد تبين أن المتوسط الحسابي العام لهذا البعد 1,36 بانحراف معياري قدره 0,57 والذي ينتمي إلى الفئة (1-1,66) حسب مقياس ليكارت الثلاثي، مما يدل على عدم موافقة أفراد عينة الدراسة على تطبيق المعيار رقم 1000 حيث احتلت العبارة "توجد وثيقة معتمدة رسمياً يحتفظ بها مدير المراجعة الداخلية في المؤسسة تبين صلاحيات ومسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية، وتحدد موضعها في الهيكل التنظيمي" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 1,24 وانحراف معياري قدره 0,57 بدرجة عدم الموافقة، أما العبارة الثانية "لديكم ميثاق للمراجعة الداخلية يتضمن تعريف أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية". فقد احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 1,49 وانحراف معياري 0,86 مما يدل على عدم موافقة أفراد عينة الدراسة، ويرى الباحث أن عدم وجود وثيقة رسمية تحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية في أغلب المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، يدل على أنها لا تعطي الأهمية اللازمة لنشاط المراجعة الداخلية، إذ أن هذه الوثيقة تضمن الانسجام بين أسلوب عمل وظيفة المراجعة الداخلية مع أهدافها وصلاحياتها ومسؤولياتها، وقد يؤدي عدم وجود هذه الوثيقة إلى خلق نوع من عدم التعاون من قبل الإدارات الخاضعة للمراجعة، بحجة عدم خضوعها للمراجعة رسمياً.

لقد لوحظ في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي لا يوجد بها ميثاق للمراجعة الداخلية، أو أنه غير منشور أو غير معروف به بطريقة جيدة داخل المؤسسة، أن الجهات الخاضعة للمراجعة تجهل ما هي صلاحيات هذا النشاط الجديد، ولا تنتظر إليه إلا من زاوية سلبية، معتبرة الأفراد الذين يمارسونه أنهم يلعبون دور بوليسي، وذلك بالوشاية بالمسيرين المقصرين في أداء مهامهم.

ثانيا: تحليل فقرات بعد الاستقلالية والموضوعية

يبين الجدول رقم (4-13) التكرارات (ت) والنسب المئوية (%) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعيار رقم 1100 المعنون بـ الاستقلالية والموضوعية.

الجدول رقم (4-13): نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمعيار الاستقلالية والموضوعية

المؤشرات الإحصائية			بدائل الإجابة			العبارة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
04	0,77	2,54	53	04	12	3- تتبع دائرة المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة في الهيكل التنظيمي في الشركة باعتبارها وحدة إدارية مستقلة.
02	0,59	2,76	59	4	6	4- لدى المراجع الداخلي القدرة على عرض الحقائق و النتائج التي توصل لها إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة دون التأثير من جهات أخرى.
05	0,95	2,28	44	1	24	5- لا يوجد تدخل أفراد من خارج دائرة المراجعة الداخلية في أعمال المراجعة الداخلية التي تقوم بها.
01	0,47	2,88	65	-	4	6- هناك عدم تحيز في المواقف والالتزام بالنزاهة وتجنب لأي تضارب في المصالح.
03	0,76	2,65	57	-	12	7- لدى المراجع الداخلي الحرية في اختيار الميادين و السياسات الإدارية و النشاطات التي يجب فحصها.
06	0,83	2,13	29	20	20	8- يتم منع المراجع الداخلي من تقييم أي عمل كان مشرفا عليه قبل تولي منصب المراجع الداخلي لمدة محددة مابين 06 أشهر إلى 12 شهرا.
0,36			2,55			الاتجاه العام

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير الأرقام في الجدول رقم (4-13) أنه هناك شبه إجماع لإجابات أفراد العينة حول مدى استقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية على الإجابة موافق في جميع أسئلة البعد الجزئي الثاني، حيث بلغ المتوسط العام 2,55 و الذي يقع في الفئة (2,32-3)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة على توفر معيار الاستقلالية والموضوعية في المؤسسات محل الدراسة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري الكلي 0,36. كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل العنصر الثاني حسب توجه إجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية كما يلي:

- لقد احتلت العبارة رقم 06 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 2,88 وانحراف معياري قدره 0,47 بدرجة موافقة بنسبة عالية، تلتها العبارة رقم 04 بمتوسط حسابي قدره 2,76 وانحراف معياري 0,59 بدرجة موافقة؛

- وقد حصلت العبارة رقم (07) والعبارة رقم (03) على المرتبة الثالثة والرابعة على التوالي بمتوسط حسابي قدره (2,65 - 2,54) وانحراف معياري (0,76-0,77) بالترتيب، وهو مؤشر على موافقة أفراد عينة الدراسة على محتوى هذين العبارتين؛ في حين حصلت العبارة رقم (05) على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2,28 وانحراف معياري قدره 0,95، بدرجة موافقة بنسبة مقبولة (متوسطة)، في حين احتلت العبارة رقم (08) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2,13 وانحراف معياري 0,83 وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة محايدون حول عبارة منع المراجع الداخلي من تقييم أي عمل كان مشرفاً قبل تولي منصب المراجع الداخلي لمدة 12 شهراً؛

ثالثاً: تحليل فقرات بعد الكفاءة والعناية المهنية

يبين الجدول رقم (4-14) التكرارات (ت) والنسب المئوية (%) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعيار 1200 المعنون بـ **الكفاءة و العناية المهنية**.

الجدول رقم (4-14): نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار الكفاءة والعناية المهنية

المؤشرات الإحصائية			بدائل الإجابة			العبارة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
03	0,92	2,39	48	-	21	09- يحرص المراجع الداخلي باستمرار على متابعة التطورات الحاصلة على معايير المراجعة الداخلية ويستند إليها عند أداء عمله.
02	0,85	2,53	53	-	16	10- يقوم مسئول الداخلية بتزويد المراجعين التابعين لإدارته بالسياسات و الإجراءات اللازمة لإرشادهم في عملهم من خلال دليل مكتوب .
01	0,47	2,88	65	-	4	11- تستعينون بالمشورة والمساعدة المختصة إذا كنتم تقتفرون إلى المعرفة والمهارة والكفاءة اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من عملية المراجعة.
الاتجاه العام			0,40	2,60		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يشير الجدول رقم (4-14) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية بدرجة موافق نحو جميع العبارات المتعلقة ببعيد الكفاءة والعناية المهنية، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 2,60 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة (2,32-3) من فئات ليكارت الثلاثي وعليه نستنتج درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على تطبيق معيار الكفاءة والعناية المهنية، حيث جاءت النتائج مرتبة كما يلي:

-حصلت العبارة رقم (11) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2,88 وانحراف معياري 0,92 بدرجة موافق، وجاءت العبارة رقم 10 في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 0,85 وانحراف معياري 0,85 مما

يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على تطبيق محتوى هذه العبارة، واحتلت العبارة رقم 09 المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2,39 وانحراف معياري 0,92 بدرجة تميل إلى الموافقة بنسبة مقبولة.

رابعاً: تحليل فقرات بعد توكيد الجودة وتحسين البرنامج

يبين الجدول رقم (4-15) التكرارات (ت) والنسب المئوية (%) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعيار رقم 1300 المعنون ب **توكيد الجودة وتحسين البرنامج**.

الجدول رقم (4-15): نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار توكيد الجودة

المؤشرات الإحصائية			الإجابات			العبارة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
01	0,907	2,362	45	4	20	12- يستفيد المراجعون الداخليون من دورات تدريبية عن طريق التكوين والمشاركة في ملتقيات وندوات وطنية ودولية لتحسين أدائهم بشكل مستمر.
02	0,666	1,289	8	4	57	13- تخضع أعمال إدارة المراجعة الداخلية للتقييم من قبل مراجعين خارجيين ليس لهم تضارب في المصالح على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات.
03	0,590	1.217	06	03	60	14- تتم عملية التقييم الداخلي المستمر للمراجع الداخلي من طرف مدير المراجعة الداخلية لبيان مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية.
			الاتجاه العام			
			1,6232	48478		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول أعلاه المتعلقة بتحليل نتائج بعد توكيد الجودة وتحسين البرامج، تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور تتراوح ما بين (1,26-2,36). كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط العام لهذا البعد هو 1,62 بانحراف معياري 0,48 تنتمي إلى الفئة (1-1,66) حسب مقياس ليكارت الثلاثي المستخدم وعليه نستنتج **عدم الموافقة** لأفراد عينة الدراسة على تطبيق معيار توكيد الجودة وتحسين البرامج. حيث جاءت النتائج مرتبة كما يلي:

- احتلت العبارة رقم 12 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2,362 وانحراف معياري 0,90 بدرجة موافقة بنسبة مقبولة، تلتها العبارة رقم 2 بمتوسط حسابي 1,28 وانحراف معياري 0,66 بدرجة عدم الموافقة على خضوع أغلب إدارات المراجعة الداخلية لتقييم الخارجي، في حين جاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم 14 بمتوسط حسابي قدره 1,21 وانحراف معياري 0,59 مما يدل على عدم موافقة أفراد عينة الدراسة بالأغلبية إلى خضوع إدارات المراجعة الداخلية للتقييم الداخلي والخارجي لإدارات المراجعة الداخلية، ويرجع في تقدير الباحث أن فوائد تقييم أداء نشاط المراجعة الداخلية، وتفعيل دورها لا تزال غير واضحة أو لا تحظ بالاهتمام اللازم من قبل مجالس الإدارة، والإدارات العليا في الكثير من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ويعود هذا الضعف في التقييم لغياب هيئات المصادقة المتخصصة في إجراء مثل هذا التقييم وعدم نضج الجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين (AACIA)، وعدم أهليتها القانونية في القيام بمثل هذا التقييم، كما هو الحال في فرنسا (IFACI)، وفي الولايات المتحدة الأمريكية IIA، التي تقوم بمنح شهادات مطابقة مع الإطار المرجعي لمهنة المراجعة الداخلية المعمول به دوليا، وعمليات التقييم التي تقوم بها هذه الهيئات تتم وفق منهجية صارمة، وتسمح بتكوين نظرة أكثر موضوعية حول ثقافة المراجعة الداخلية السائدة في المؤسسة.

الفرع الثالث: تحليل مدى توافق ممارسات المراجعة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية مع المعايير الدولية المنبثقة عن المعهد الأمريكي المتعلقة بمعايير الأداء (طبعة 2017).

لقد قمنا بتقسيم المحور الثاني إلى ستة أبعاد كما يلي:

أولا: تحليل عبارات بعد إدارة أنشطة المراجعة الداخلية

يبين الجدول رقم (4-16) التكرارات (ت) والنسب المئوية (%) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعيار رقم 2000 المعنون ب إدارة أنشطة المراجعة الداخلية.

الجدول رقم (4-16): نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمعيار إدارة أنشطة المراجعة الداخلية

المؤشرات الإحصائية			الإجابات			العبارات
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
01	0,583	2,797	61	02	06	15- يتم توصيل خطط نشاط المراجعة الداخلية و المتطلبات من الموارد، بما في ذلك التغييرات المؤقتة الهامة، إلى الإدارة العليا و مجلس الإدارة لمراجعتها و الموافقة عليها.
03	0,682	2,652	53	08	08	16- هناك تبادل للمعلومات و تنسيق الأنشطة مع الغير من مقدمي الخدمات الداخلية و التعاون مع المراجع الخارجي لضمان التغطية المناسبة و الحد من الازدواجية في الجهود.
02	0,627	2,753	59	03	07	17- تقدم تقارير دورية إلى مجلس الإدارة حول مهام إدارة المراجعة الداخلية و الأداء النسبي لخطتها.
04	0,796	2,463	45	11	13	18- للمراجع الداخلي أن يحكم بنفسه ويحدد إطار للمخاطر بعد التشاور مع مجلس الإدارة.
0,421			2,666			الاتجاه العام

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (4-16) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية ونسبة عالية نحو جميع العبارات المتعلقة ببعيد إدارة أنشطة المراجعة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.66 بانحراف معياري 0.41 والذي يقع بين الفئة (2,32-3) حسب مقياس ليكارت الثلاثي المستخدم، وهذا ما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على تطبيق هذا البعد. وقد جاءت النتائج مرتبة كما يلي:

- احتلت العبارة رقم 15 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.79 وانحراف معياري 0.58 بدرجة موافقة بنسبة عالية، تلتها العبارة رقم 17 بمتوسط حسابي 2.75 وانحراف معياري 0.62 وهو مؤشر على موافقة أفراد عينة الدراسة على تطبيق مضمون هذه العبارة، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة رقم (16) بمتوسط حسابي 2.65 وانحراف معياري 0.68 مما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة.

- وقد جاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم 18 بمتوسط حسابي 2.46 وانحراف معياري 0.79 مما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على تطبيق مضمون هذه العبارة ولكن بنسبة متوسطة.

ثانيا: تحليل فقرات بعد طبيعة العمل

يبين الجدول رقم (4-17) التكرارات (ت) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعيار رقم 2100 المعنون ب طبيعة العمل.

الجدول رقم (4-17): نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار طبيعة العمل

المؤشرات الإحصائية			الإجابات			العبارة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
03	0,42	2,89	65	1	3	19- يهتم المراجع الداخلي بتقييم مدى الالتزام بالقوانين و اللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.

المؤشرات الإحصائية			الإجابات			العبارة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
04	0,50	2,77	58	8	3	20- يقوم المراجع الداخلي بتحديد المخاطر المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية من خلال مراجعة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي الذين وضعتهما الإدارة.
01	0.20	2.98	69	-	-	21- يقوم المراجع الداخلي بإجراء المطابقة لأرصدة الحسابات في الدفاتر و السجلات و التأكد من التوازن المحاسبي.
02	0,20	2,95	66	3	-	22- يقوم المراجع الداخلي بفحص و تقييم الوسائل المستخدمة في حماية الأصول من السرقة أو الحريق أو الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال.
05	0,959	2,30	45	-	24	23- يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقرير دوري عن نظام الرقابة الداخلية ورفعها إلى جهة الاختصاص.
05	0,89	1,63	19	6	44	24- للمراجع أن يحكم بنفسه و يحدد إطار للمخاطر بعد التشاور مع المدير العام.
08	0 ,81	1 ,43	14	2	53	25- يركز المراجع الداخلي على تقييم فعالية و كفاءة الإجراءات التي وضعت لمعالجة و تصحيح المخاطر.
09	0,69	1,30	9	3	57	26- يناقش المراجع الداخلي فعالية إدارة المخاطر مع المدير العام بشكل دوري.
07	0,81	1,47	14	5	50	27- يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من فعالية أداء الموظفين في التعامل مع المخاطر.
06	0,88	1,55	18	2	49	28- ينصب اهتمام المراجع الداخلي على تقديم توصيات مناسبة لتحسين عملية الحوكمة.
10	0,68	1,27	9	1	59	29- هناك تنسيق مابين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يعمل على تخفيض تكاليف المراجعة من خلال استبعاد مبدأ ازدواجية العمل.
0,23			2,05			الاتجاه العام

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بناء على معطيات الجدول رقم (4-17) نلاحظ أن هناك شبه إجماع، من قبل عينة الدراسة

على الإجابة بموافق على جميع العبارات (19-20-21-22-23) المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية

حيث كان المتوسط الحسابي يتراوح مابين (2,30-3) مما يدل على تطبيق أفراد عينة الدراسة

لمتطلبات تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقد كانت أكثر مهام المراجعة الداخلية التأكيدية تطبيقاً تلك

المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي (المراجعة المالية)، وبنسبة أقل لمراجعة الأداء بسبب أن

أغلبية المراجعين في هذه المؤسسات كان تخصصهم محاسبة أو مالية، في حين هناك شبه إجماع على الإجابة بغير موافق على العبارات (24-25-26-27-28-29) بالترتيب والمتعلقة بإدارة المخاطر والحوكمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي ما بين (1,23-1,67)، مما يدل على عدم تطبيق أفراد عينة الدراسة لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر، ويعود ذلك حسب إجابات وتفسيرات بعض المراجعين الداخليين إلى افتقار هذه المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة إلى نظام حقيقي لإدارة المخاطر، وعدم وضع خريطة لها التي تعد من مسؤوليات الإدارة العليا ومجلس الإدارة من جهة، ومن جهة أخرى عدم الوضوح في الصلاحيات ومسؤوليات المراجع الداخلي، وضعف علاقاته الوظيفية مع مجلس الإدارة.

ثالثاً: تحليل عبارات بعد التخطيط للقيام بالمهمة

يبين الجدول رقم (4-18) التكرارات (ت) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات

أفراد العينة حول مدى تطبيق المعيار رقم 2200 المعنون ب التخطيط للقيام بالمهمة.

الجدول رقم (4-18): نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار التخطيط للقيام بالمهمة

المتوسطات الحسابية			الإجابات			العبرة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
03	0,91	2,42	49	-	20	30- يتم التخطيط لعملية المراجعة من خلال تحديد أهداف النشاط المراد مراجعته.
02	0,85	2,50	51	02	16	31- تم التخطيط لعملية المراجعة من خلال تحديد المخاطر الجوهرية للنشاط المراد مراجعته.
01	0,76	2,65	57	-	12	32- تتم الموافقة على برنامج العمل أو أية تعديلات قبل تنفيذه بعد تشاور مسئول المراجعة الداخلية مع المدير العام.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (4-18) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية بنسب متفاوتة نحو

جميع العبارات المتعلقة ببعد التخطيط للقيام بالمهمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.52

بانحراف معياري 0,55 والذي يقع بين الفئة (2,32-3) حسب مقياس ليكارت الثلاثي المستخدم،

وهذا ما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على تطبيق معيار التخطيط للقيام بالمهمة وتمتع

المراجعين الداخليين بالمؤسسات الإقتصادية محل الدراسة بمستوى مرتفع من المهنية في الممارسة.

وقد جاءت النتائج مرتبة كما يلي:

-احتلت العبارة رقم 32 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2,65 بانحراف معياري قدره 0,76 بدرجة

موافقة على تطبيق مضمون هذه العبارة، وتلتها العبارة رقم 31 بمتوسط حسابي قدره 2,50 وانحراف

معياري 0,85 وهو مؤشر على موافقة أفراد عينة الدراسة، وجاءت في المرتبة الأخيرة وبنسبة أقل من

العبارتين السابقتين بمتوسط حسابي 2,42 وانحراف معياري 0,91 مما يدل على موافقة بنسبة مقبولة.

رابعاً: تحليل عبارات بعد أداء المهمة

يبين الجدول رقم (4-19) التكرارات (ت) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات

أفراد العينة حول مدى تطبيق المعيار رقم 2300 المعنون ب أداء المهمة.

الجدول رقم (4-19): نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار أداء المهمة

المتوسطات الحسابية			الإجابات			العبارة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
03	0,513	2,82	61	04	04	33-يتم الإشراف على تنفيذ المهمات من طرف الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية.
06	0,847	2,42	45	08	16	34-إن عدد موظفي إدارة المراجعة الداخلية كاف لتنفيذ جميع مهمات المراجعة المبرمجة في المؤسسة.
01	0,205	2,95	66	03	-	35- يتم جمع المعلومات الكافية للقيام بالمهمة عن طريق زيارات ميدانية و استفسارات للمسئول عن النشاط المراد مراجعته.

المتوسطات الحسابية			الإجابات			العبارة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
05	0,739	2,51	46	13	10	36-يستخدم المراجع الداخلي إجراءات المراجعة التحليلية عند فحص المعلومات و تقييمها.
02	0,235	2,94	65	04	-	37-يتم توثيق المعلومات المتعلقة بالاستنتاجات ونتائج المهمات بسجلات المهمات.
04	0,621	2,76	60	02	07	38-يقوم المراجع الداخلي بإيصال نتائج عملية المراجعة إلى المستويات الإدارية التي تقع عليها عملية المراجعة قبل إصدار تقريره النهائي.
0,22			2,79	الاتجاه العام		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (4-19) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية بنسبة مرتفعة نحو

جميع العبارات المتعلقة ببعد أداء المهمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2,73 بانحراف معياري

0,22 والذي يقع بين الفئة (2,32-3) حسب مقياس ليكارت الثلاثي المستخدم، وهذا ما يدل على

موافقة أفراد عينة الدراسة على تطبيق جميع فقرات هذا البعد. وقد جاءت النتائج مرتبة كما يلي:

-احتلت العبارتين رقم 35 و 37 المرتبة الأولى بنسب متقاربة بمتوسط حسابي 2,95 وانحراف

معياري يتراوح 0,23 بدرجة موافقة عالية على تطبيق مضمون هذين العبارتين، في حين حصلت

العبارة رقم 33 على متوسط حسابي قدره 2,82 بانحراف معياري 0,51 مما يدل على موافقة عينة

الدراسة على محتوى هذه العبارة، وقد احتلت العبارة 38 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2,76

وانحراف معياري 0,62 بدرجة موافقة، في حين احتلت العبارة رقم 36 المرتبة الخامسة بمتوسط

حسابي قدره 2,51 وانحراف معياري 0,73 بدرجة موافق وهو مؤشر على تطبيق المراجع الداخلي

لإجراءات المراجعة التحليلية في عينة الدراسة، وأخير احتلت العبارة 34 المرتبة الأخيرة بمتوسط

حسابي 2,42 وانحراف معياري 0,84 بنسبة موافقة مقبولة على كفاية عدد موظفي المراجعة الداخلية

في المؤسسات الاقتصادية.

وبصفة عامة يظهر الجدول السابق أن آراء أفراد العينة تكاد تتفق على أن المراجعين الداخليين في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة يقومون بتنفيذ مهام المراجعة المكلفين بها بكيفية جيدة، وتستجيب للقواعد المنهجية المنصوص عليها في معايير المراجعة الداخلية الدولية، كما أظهرت النتائج التزام المراجعين الداخليين بمبدأ الشفافية في عملهم، حيث يناقشون النتائج المتوصل إليها مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة، قبل إعداد التقرير النهائي للمهمة، وهو مؤشر على تمتع هؤلاء المراجعين بمستوى مرتفع من المهنية في أداء أعمالهم، وحرصهم الدائم على تحسين صورة المراجعة الداخلية في أذهان المسيرين في مؤسساتهم.

خامسا: تحليل فقرات مجال توصيل النتائج

يبين الجدول رقم (4-20) التكرارات (ت) والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات

المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعيار رقم 2400 المعنون ب توصيل النتائج.

الجدول رقم (4-20): نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار توصيل النتائج

المتوسطات الحسابية			الإجابات			العبارة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
02	0,168	2,97	67	02	-	39- تشمل عملية توصيل النتائج أهداف و نطاق المهمة، وكذلك الاستنتاجات القابلة للتطبيق و التوصيات.
01	0.24	2.97	69	-	-	40- يقوم المراجع الداخلي بإيصال نتائج عملية المراجعة إلى الجهات المناسبة.
04	0,74	2,63	55	03	11	41- يشمل التقرير النهائي مستوى المخاطر الكبيرة بقضايا الرقابة، بما في ذلك مخاطر التلاعب و الغش.
03	0,66	2,70	57	04	08	42- يقوم مسئول المراجعة الداخلية بالمراجعة و الموافقة على التقارير النهائية قبل عرضها على الجهات المعنية.
05	0,98	2,33	63,8	5,8	21	43- هناك عدم اطلاع أي أطراف خارجية على نتائج التقارير إلا بعد الحصول على موافقة الجهة المختصة (المدير العام، مجلس الإدارة).
الاتجاه العام			2,73	0,26		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (4-20) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية بنسبة مرتفعة نحو جميع العبارات المتعلقة ببعد أداء المهمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2,73 بانحراف معياري 0,26 والذي يقع بين الفئة (32,2-3) حسب مقياس ليكارت الثلاثي المستخدم، وهذا ما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على الالتزام بمتطلبات معيار توصيل النتائج . وقد جاءت النتائج مرتبة كما يلي:

-حصلت العبارة رقم 40 على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.97 وانحراف معياري 0.24 بدرجة موافقة بنسبة عالية، تلتها العبارة رقم 39 بمتوسط حسابي 2,97 وانحراف معياري 0,16 بدرجة موافقة عالية أيضا، في حين حصلت العبارة رقم 42 على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 2,70 وانحراف معياري 0,66 بدرجة موافقة على تطبيق محتوى هذه العبارة، في حين احتلت العبارة رقم 41 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2,63 وانحراف معياري 0,74 وهو مؤشر على موافقة أفراد عينة الدراسة، وحصلت على المرتبة الأخيرة العبارة رقم 43 بمتوسط حسابي 2,33 وانحراف معياري 0,98 بنسبة موافقة متوسطة.

سادسا: تحليل فقرات بعد متابعة تنفيذ التوصيات

يبين الجدول رقم (4-21) التكرارات (ت) والنسب المئوية (%) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعيار رقم 2500 المعنون ب متابعة مدى التقدم في تنفيذ التوصيات.

الجدول رقم (4-21): نتائج آراء أفراد العينة حول الالتزام بمتطلبات معيار متابعة تنفيذ التوصيات

المتوسطات الحسابية			الإجابات			العبارة
الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
02	0,645	2,768	61	-	08	44 - يحدد مسئول المراجعة الداخلية طبيعة المتابعة، و إجراءاتها، وتوقيتها، ومدىها.
04	0,837	2,347	40	13	16	45-في حالة عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها لأسباب معينة (مثال: التكلفة...)، يقوم مسئول المراجعة بإخطار مجلس الإدارة بقرار إدارة الشركة بكل ما يتعلق بنتائج المهمة لعملية المراجعة.
03	0,709	2,632	52	08	09	46-هناك اهتمام و جدية من إدارة الشركة و مجلس الإدارة بتوصيات و اقتراحات المراجع الداخلي.
01	0,403	2,884	63	04	02	47-يصدر المدير العام أو مجلس الإدارة التوجيهات اللازمة لتنفيذ التوصيات و الاقتراحات المشار إليها في تقرير المراجع الداخلي.
الاتجاه العام						
			0,35	2,65		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (4-21) أن هناك التزام كبير من المراجعين الداخليين في المؤسسات محل الدراسة، بمتابعة توصياتهم وملاحظاتهم، للتأكد من استجابة الأطراف المعنية لها، وبالطريقة المطلوبة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي لبعد متابعة التوصيات 2,65 بانحراف معياري 0,35 مما يدل على درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على تطبيق معيار متابعة التوصيات. وعليه جاءت نتائج الدراسة كما يلي:

- احتلت العبارة رقم 47 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2,88 وانحراف معياري 0,40 بدرجة تطبيق جيدة على إصدار المدير العام أو مجلس الإدارة توجيهات لتنفيذ التوصيات والاقتراحات التي يصدرها المراجع الداخلي، وتلتها العبارة رقم 44 بمتوسط حسابي 2,76 وانحراف معياري 0,64 في المرتبة الثانية مما يدل على التزام مسؤولي المراجعة الداخلية بتحديد طبيعة وطريقة وإجراءات المتابعة، وحصلت على المرتبة الثالثة العبارة رقم 46 بمتوسط حسابي 2,63 وانحراف معياري 0,70 بدرجة

موافقة بنسبة عالية على اهتمام وجدية إدارة الشركة ومجلس الإدارة بتوصيات المراجع الداخلي، وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم 45 بمتوسط حسابي 2,34 وانحراف معياري 0,83، وهذا يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة بنسبة متوسطة، وهذا يعني أن عملية المتابعة لا تنتهي في أغلب الحالات بإبلاغ نتائجها إلى الهيئات العليا في المؤسسة، لتحمل مسؤولياتها بخصوص عدم تنفيذ توصيات عملية المراجعة، من قبل إدارة المؤسسة، التي قد تتجاهل أو تقرر تحمل المخاطر، رغم تجاوزها عتبة القبول.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج

لاختبار الفرضية الرئيسية التي مفادها " لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين طبعة (2017)" فقد تم تقسيمها إلى فرضيتين فرعيتين.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف Sample K-S)

يتم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4-22): اختبار التوزيع الطبيعي (kolmogorov-simirnov)

المحاور	البعد	عدد العبارات	القيمة الاحتمالية
المحور الأول معايير الصفات	الهدف السلطة و المسؤولية	02	0,203
	الاستقلالية و الموضوعية	06	0,168
	الكفاءة و العناية المهنية	03	0,302
	توكيد الجودة و تحسين البرنامج	03	0,262
	المجموع الكلي للمحور الأول	14	0,154
	إدارة أنشطة المراجعة الداخلية	04	0,353

0,231	11	طبيعة العمل	المحور الثاني معايير الأداء
0,399	03	التخطيط للمهمة	
0,268	06	تنفيذ المهمة	
0,300	05	توصيل النتائج	المحور الثاني معايير الأداء
0,216	04	المتابعة	
0,207	33	المجموع الكلي للمحور الثاني	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

بناءً على معطيات الجدول رقم (4-22) يتضح لنا أن محاور وأبعاد الاستبيان بلغت قيمتها الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة ($0,05 < \alpha$) وهذا يدل على أن بيانات الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي، ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

للتأكد من الفرضية الرئيسية الأولى سيتم الاعتماد على نتائج المحور الأول حيث تعتبر:

- H_0 الفرضية الصفرية مفادها: لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (طبعة 2017) المتعلقة بمعايير الصفات.

- H_1 الفرضية البديلة والتي مفادها: تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (طبعة 2017) المتعلقة بمعايير الصفات.

ولاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample t test)، بحيث يتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، ومستوى الدلالة أقل من (0,05) والوزن النسبي أكبر من 60%، ويتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية، ومستوى الدلالة أكبر من (0,05) والوزن النسبي أقل من 60%. و قد كانت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى في الجدول رقم (4-23) كما يلي:

الجدول رقم (4-23): نتائج اختبار T لتطبيق معايير الصفات

البعد	عدد الفقرات	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية n-1	مستوى الدلالة α
الهدف السلطة و المسؤولية	02	1,67	19,854	68	0.15
الاستقلالية و الموضوعية	06	1,67	57,852	68	0.000
الكفاءة و العناية المهنية	03	1,67	53,900	68	0.000
توكيد الجودة و تحسين البرنامج	03	1,67	27,813	68	0.205
المجموع الكلي لمعايير الصفات	14	1,67	61,512	68	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بناءً على معطيات الجدول رقم (4-23) فقد كانت قيمة t المحسوبة (61,51) أكبر من قيمة

T الجدولية (1,67)، ومستوى الدلالة أكبر من ($0,05 < \alpha$)، مما يعني رفض الفرضية العدمية H_0

وقبول الفرضية البديلة H_1 القائلة: "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بتطبيق

المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (طبعة 2017) المتعلقة بمعايير

الصفات".

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

H_0 - الفرضية العدمية: "لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة

الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (طبعة 2017) المتعلقة بمعايير الأداء.

H_1 - الفرضية البديلة: "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة

الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (طبعة 2017) المتعلقة بمعايير الأداء.

والجدول رقم (4-24) يبين نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية عند مستوى دلالة (0,05):

الجدول رقم (4-24) نتائج اختبار T لتطبيق معايير الأداء

البعد	عدد الفقرات	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية (ن-1)	مستوى الدلالة α
إدارة أنشطة المراجعة الداخلية	04	1,67	52,548	68	0.000
طبيعة العمل	11	1,67	72,620	68	0.000
التخطيط للقيام بالمهمة	03	1,67	37,987	68	0.000
أداء المهمة	06	1,67	102,360	68	0.000
توصيل النتائج	05	1,67	85,491	68	0.000
متابعة مدى التقدم في تنفيذ التوصيات	04	1,67	65,825	68	0.000
المجموع الكلي لمعايير الأداء	33	1,67	102,151	68	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بناءً على معطيات الجدول رقم (4-24) فقد كانت قيمة T المحسوبة 102,15 أكبر من قيمة T الجدولية (1,67)، ومستوى الدلالة ($0,05 < \alpha$)، مما يعني رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 القائلة: "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (طبعة 2017) المتعلقة بمعايير الأداء".

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرئيسية

H_0 - الفرضية العدمية: "لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (طبعة 2017)".

H_1 - الفرضية البديلة: "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (طبعة 2017)".

والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار الفرضية الرئيسية:

جدول رقم (4-25): نتائج اختبار T للفرضية الرئيسية

المحور	عدد العبارات	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية n-1	مستوى الدلالة α
المحور الكلي: معايير المراجعة الداخلية الدولية	47	1,67	75,43	68	0,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بناءً على معطيات الجدول رقم (4-25) فقد كانت قيمة T المحسوبة والمقدرة ب(75.43)

أكبر من قيمة T الجدولية 1,67، ومستوى الدلالة ($0,05 < \alpha$)، مما يعني رفض الفرضية العدمية

H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 القائلة: "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير

الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (طبعة 2017)".

الفرع الرابع: مناقشة نتائج الاستبيان

سعت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في المؤسسات

الإقتصادية الجزائرية، فمن خلال نتائج الاستبيان توصلنا إلى ما يلي:

- تتفق ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة مع المعايير

الدولية للمراجعة الداخلية المعتمدة، وذلك لإدراك المراجعين الداخليين لأهمية الالتزام بهذه المعايير

يضمن تحقيق أهداف المراجعة الداخلية وجودة أعمال المراجعة وهذا راجع لإطلاعهم على التطورات

الحاصلة في بيئة المراجعة الداخلية؛

- يتمتع المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة بالكفاءة المهنية ويتوفرون على

المهارات اللازمة للقيام بأعمالهم كما أن استقلاليتهم تزيد من جودة أدائهم للمهام الموكلة إليهم؛

- لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المتعلقة بالصفات في المؤسسات محل الدراسة وهذا

فيما يخص: معايير السلطة والمسؤولية (1000) ومعيار توكيد الجودة وتحسين البرامج (1300)، أما

معايير الاستقلالية والموضوعية (1100) ومعايير الكفاءة والعناية المهنية (1200) فهي تطبق بنسبة جيدة؛

-تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المتعلقة بمعايير الأداء للمراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة بدرجة جيدة؛

- عدم اعتماد أغلب المؤسسات محل الدراسة لميثاق المراجعة الداخلية، وهذا ما يدل على عدم وجود إدراك من جانب مجالس الإدارة والإدارات العليا في هذه المؤسسات لأهمية دور نشاط المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة؛

- ما يميز طبيعة الخدمات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة أنها خدمات تأكيدية، تتعلق بالدرجة أولى بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المالية والتشغيلية، في حين نجد غياب خدمات الاستشارية.

خلاصة

من خلال النتائج المتحصل عليها بواسطة هذه الدراسة الميدانية، تبين أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة بصفة عامة لا تحترم معايير الصفات بشكل كلي، ويعود ذلك إلى عدم التبنّي الصريح للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الجزائر، في حين هناك احترام للجانب الممارستي للوظيفة، ناتج عن تراكم خبرات المراجعين ونقلها من جيل إلى جيل من جهة، وطبيعة الوظيفة من جهة أخرى، الأمر الذي جعل من مقتضيات الوظيفة أنها تطبق وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، لكنه من المؤشرات الإيجابية التي تطمئن بأن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تمتلك الأرضية الخصبة للتبنّي الصريح للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

كذلك من بين النتائج المتوصل إليها هو أن المراجعة الداخلية تساهم في بلوغ الأهداف للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، من خلال مهامها التي لا تخرج عن الجانب المحاسبي والمالي فقط، وهذا هو الهدف الذي لمسناه من وراء الاعتماد على هذه الوظيفة، حيث تساعد المنظومة الرقابية التي تتبناها المؤسسة، باعتبارها من أحد المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية، لكن لا تتعدى مساهمتها إلى التأثير في الأداء التوازني من خلال المساهمة في إدارة المخاطر. ودعم الحوكمة.

ومن النتائج المتعلقة بدراسة حالة مؤسسة اسمنت حجار السود بصفة خاصة ما يلي:

- ما يميز طبيعة الخدمات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية بمؤسسة اسمنت حجار السود محل الدراسة أنها خدمات تأكيدية، تتعلق بالدرجة أولى بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المالية والتشغيلية، في حين نجد غياب الخدمات الاستشارية وفق المقاربة الحديثة للإدارة المخاطر والحوكمة.
- فيما يخص الهيكل التنظيمية للمراجعة الداخلية فهناك استقلالية تنظيمية نظرا لتبعيتها لأعلى سلطة متمثلة في رئيس المدير العام، أي انه هناك تطابق مقارنة بما تنص عليه المعايير الدولية.

- عدم امتلاك مديرية المراجعة الداخلية بالمؤسسة لأهم الوثائق الداخلية الواجب توافرها، تتمثل في كل من ميثاق المراجعة الداخلية، دليل المراجعة الداخلية.
- عدم تركيز برنامج العمل على المخاطر البيئية المحيطة بمؤسسة اسمنت حجار السود.
- من خلال قيامنا بمهمة مراجعة مديرية التموين تبين أنه هناك تطابق فيما يخص المنهجية المتبعة في مؤسسة حجار السود مقارنة بما تنص عليه المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

خاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لحيثيات تقييم واقع المراجعة الداخلية في الجزائر في ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي وفقا لأحدث التعديلات، من خلال الدراسة النظرية ومحاولة إسقاطها على الجانب التطبيقي، تبين لنا مدى أهمية ومكانة وظيفة المراجعة الداخلية سواء على المستوى المحلي أو الدولي، ويتجلى ذلك من خلال المنظمات الدولية التي ساهمت بنسبة كبيرة في تطويرها وتحسينها وذلك بانتقالها من الدور التقليدي المحصور في الجانب المالي والمحاسبي إلى الدور الحديث المتمثل في تقويم نظام إدارة المخاطر، نظام الحوكمة وتفعيل نظام الرقابة الداخلية الذي ينعكس بدوره على تحسين أداء المؤسسة بشكل كلي، وبذلك يمكن اعتبار المراجعة الداخلية العين الساهرة التي تخدم الإدارة العليا للمؤسسة بصفة خاصة، والأطراف ذات المصلحة بصفة عامة.

في هذا الإطار سعينا من خلال هذه الدراسة المعنونة بـ "تقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية من منظور المعايير الدولية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية"، معالجة الإشكالية التي تدور حول تقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، ومدى قربها أو بعدها مع الإطار المرجعي للممارسة المهنية المنبثق عن المعهد الأمريكي باعتبار أن هذه الوظيفة واسعة الانتشار في الجزائر ولكنه بالمقابل لا تزال تقتصر إلى إطار مرجعي للممارسة المهنية، بالإضافة إلى تشابك المفاهيم لدى المسيرين في الجزائر حول كيفية توفير أحسن الظروف لهذه الوظيفة بما يساهم في تحقيق أهدافها.

من خلال الفصول الأربعة لهذه الدراسة، وانطلاقا من الفروض الأساسية يمكن عرض نتائج اختبار الفروض، ونتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة، وآفاق البحث كما يلي:

1- نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال معالجتنا للموضوع والذي اعتمد على الدراسة النظرية وإسقاطها على الجانب التطبيقي من خلال اختبارنا للفروض توصلنا إلى ما يلي:

- فيما يتعلق بالفرضية الأولى التي جاء مضمونها وفقا لما يلي: "وظيفة المراجعة الداخلية هي ضرورة حتمية لجميع المؤسسات الاقتصادية بشتى أنواعها " فقد توصلنا من خلال الدراسة النظرية للفصل الأول التأكيد على صحة مضمون هذه الفرضية، حيث اتضح أن وظيفة المراجعة الداخلية ضرورة حتمية لجميع المؤسسات بشتى أنواعها، هذه الضرورة فرضتها بيئة الأعمال الجديدة؛ فعرفت هذه الأخيرة تطورا في مفهومها نتيجة توسع مجال تطبيقها مما أدى إلى تعدد تصنيفاتها، حسب الغاية المراد تحقيقها، وهي تهدف بدرجة أولى إلى حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها وتقديم التوصيات للإدارة لتحسين نشاطاتها، كما قام معهد المراجعين بإعطائها بعد آخر وفقا لأحدث التعديلات على الإطار المهني للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية طبعة 2017، بإضافة "رسالة المراجعة الداخلية"، بحيث تصف الهدف الذي يطمح نشاط المراجعة الداخلية إلى تحقيقه ضمن المؤسسة، والمتمثل في تعزيز وحماية قيم المؤسسة من خلال تقديم التأكيد والمشورة والبصيرة، الموضوعية والمستندة إلى المخاطر، لأصحاب المصلحة. هذه التعديلات الحديثة جعل المراجعة الداخلية تحتل مكانة بارزة بالنسبة للإدارة العليا للمؤسسة، في إطار مقارنة شاملة وحديثة، وهذا من خلال إعطائها بعد استراتيجي يركز على المساهمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية المرتكزة أولا وقبل كل شيء على المخاطر المحيطة بالمؤسسة، ومنه مساعدة الإدارة العليا على اتخاذ القرارات المناسبة.

- فيما يتعلق بالفرضية الثانية: والمتضمنة " تساهم التعديلات الحديثة على توجهات وأهداف وظيفة المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية". فقد تم قبول صحة هذه الفرضية من خلال دراستنا النظرية لمختلف الأبعاد الحديثة لأدوار وظيفة المراجعة الداخلية في الفصل الثاني، حيث اتضح أن المراجعة الداخلية تهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة، عن طريق تقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية، والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، بما يؤدي لتحسين عمليات المؤسسة، ومساعدتها على تحقيق أهدافها عن طريق ما يلي:

- تقييم وتحسين مستوى فعالية إدارة المخاطر من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر المؤسسة التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم، مع اقتراح التحسينات اللازمة لإدارة هذه المخاطر.

- تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر من أهم ركائزها، عن طريق تقديم الضمانات والحلول والاقتراحات حول مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في مواجهة مخاطر البيئة الحالية، وأنه يتم تطبيقه بشكل صحيح بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وبالتالي إضافة قيمة لها.

- تقييم مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة، من خلال التعاون والتنسيق مع لجنة المراجعة والمراجع الخارجي، للمساهمة في حماية حقوق الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة، والحفاظ على أصولها، وتوفير المعلومات الموثوقة لهيئات الحوكمة (مجلس الإدارة، الإدارة العليا) في المؤسسة، وهو ما يؤكد وجود ترابط قوي بين مبادئ الحوكمة ودور المراجعة الداخلية الذي يهدف إلى تعظيم قيمة المؤسسة وتدنية مخاطرها.

- أما فيما يخص الفرضية الثالثة التي مفادها " تساهم توفر جميع الشروط والمقومات الأساسية للمراجعة الداخلية من حيث الهيكلية والتصميم وفقا للمعايير الدولية إلى تحقيق كفاءتها وفعاليتها

بما يؤدي إلى التوازن الأدائي للمؤسسة الاقتصادية". فمن خلال دراستنا النظرية للفصل الثالث فقد تم تأكيد صحة مضمون هذه الفرضية، فقد قام معهد المراجعين الداخليين وفق مقارنة شاملة تراعي تغيير بيئة الأعمال من بلد إلى آخر بوضع شروط ومقومات أساسية في هيكلية وتصميم وظيفة المراجعة الداخلية بالشكل الذي يسمح لها بإثبات فعاليتها وكفاءتها، وترتكز هذه المقومات والمتطلبات فيما يلي:

-حتى تؤدي المراجعة الداخلية دورها بفعالية يتطلب تمتعها بمكانة تنظيمية ملائمة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، تؤكد على استقلاليته عن الإدارة، وتجعلها على اتصال مباشر بلجنة المراجعة أو مجلس الإدارة. ولا يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تعمل بفعالية إلا إذا حظيت بدعم الإدارة العليا للمؤسسة.

-إدارة المراجعة الداخلية الناجحة تحتاج توفر في المراجعين الداخليين صفات ومؤهلات تمكنهم من التميز، كالقدرة على التحليل والوصول إلى استنتاجات منطقية، حيث أن المستندات أو البيانات سوف تعطينا معلومات فقط ، مما يتطلب وجود المهارة لالتقاط أي مؤشرات قد تدل على خطر أو فرصة. كما تعتبر مهارة النقاش والإقناع من أهم صفات الإتصال، مما يتطلب معه أن يكون المراجع متمكن وعلى معرفة تامة بطبيعة النشاط الخاضع للمراجعة حتى يتمكن من مناقشة الملاحظات وإقناع الجهة الخاضعة للمراجعة بأهميتها.

- عملية التصميم والتنظيم الجيد والمحكم لإدارة المراجعة الداخلية، وإتباعها لمنهجية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، يؤدي إلى جودة التقارير والنتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة، مما تجعل المسؤولين في الإدارات العليا بالاعتناء بشكل أكبر بأهمية الملاحظة والعائد الذي سوف يحصلون عليه.

- ضرورة توفير الإمكانيات البشرية والمادية الملائمة لإدارة المراجعة الداخلية والتي تقع على عاتق مسؤول المراجعة الداخلية.

- فيما يخص الفرضية الفرعية الأولى مفادها " تطبق وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية على وجه العموم ومؤسسة اسمنت حجار السود على وجه الخصوص بما ينسجم ومعايير المراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين المتعلقة بمعايير الصفات"، فقد تم رفض الفرضية إذ تبين من خلال نتائج الدراسة الميدانية المتوصل إليها أن أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لا تطبق معايير الصفات كليا، حيث انه ووفقا لإجابات أفراد العينة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ودراسة حالة مؤسسة اسمنت حجار السود بصفة خاصة، تبين أنه لا يتم بنسبة كبيرة تطبيق المعايير الفرعية المرتبطة بمعايير الصفات المتعلقة بمعايير السلطة والهدف والمسئولية، ومعايير برامج ضمان وتحسين الجودة، في حين هناك توافق في تطبيق معايير الفرعية المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية، والكفاءة والعناية المهنية.

- فيما يخص الفرضية الأخيرة والتي ينص مضمونها على ما يلي: " لا تطبق وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية على وجه العموم ومؤسسة اسمنت حجار السود على وجه الخصوص بما ينسجم ومعايير المراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، المتعلقة بمعايير الأداء"، فقد تم رفضها تبعا للدراسة التطبيقية، حيث تبين أن هناك تطبيق للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية المتعلقة بمعايير الأداء بشكل شبه كليا في جميع المؤسسات محل الدراسة.

2- عرض نتائج الدراسة:

بناء على دراسة ومناقشة حيثيات ومحاور إشكالية البحث، توصلنا إلى النتائج التالية:

- غياب ثقافة إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وعدم تخصيص مصلحة أو إدارة لها ضمن هيكلها التنظيمي، بما يجعلها عرضة للتعرض للمخاطر المحيطة بها وعدم تحقيق أهدافها، ويصعب مأمورية المراجع الداخلي في وضع خطة المراجعة وفقا للمقاربة بالأخطار؛

- أهمية اعتماد معايير المراجعة الداخلية الدولية كمرجعية في تقييم واقع المراجعة الداخلية، وذلك أن هذه المقاربة المعيارية تسمح بإجراء تقييم متكامل ومتوازن، يأخذ بعين الاعتبار مختلف العوامل التي لها تأثير على أداء وظيفة المراجعة الداخلية، والتي تتعلق بالجوانب التالية: نوعية المراجعين الداخليين، تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية، طريقة تسيير نشاط المراجعة الداخلية، ومنهجية إنجاز مهام المراجعة الداخلية؛

- قيام معهد المراجعين الداخليين بتطوير الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وترقيته إلى مستوى عال من المهنية، يصلح التطبيق في مختلف المنظمات والمؤسسات، ويتمشى مع متطلبات وظروف بيئة الأعمال الحالية؛

- لا تتفق ممارسات المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بصفة عامة ومؤسسة اسمنت حجار السود بصفة خاصة مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في شقها الأول المتعلق بمعايير الصفات كليا، ويتعلق الأمر بكل من المعايير الفرعية التالية: معيار الهدف والسلطة والمسئولية (1000)، ومعيار الرقابة النوعية وبرامج التحسين (1300)، في حين تتوافق بنسبة مقبولة مع المعايير الفرعية المتبقية المرتبطة بمعايير الصفات وتتمثل في كل من معيار الاستقلالية والموضوعية، ومعيار الكفاءة والعناية المهنية؛

- تتفق ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بصفة عامة ومؤسسة اسمنت حجار السود بصفة خاصة مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المتعلقة بمعايير الأداء بنسبة كبيرة، ويعود هذا لإدراك المراجعين الداخليين بأهمية هذه المعايير في إطار التكوينات التي يتحصلون عليها من طرف جمعية المراجعين المستشارين الجرائين؛

- تستحوذ مهام المراجعة المالية، ومراجعة التطابق على النصيب الأكبر من المهام التأكيدية التي يتم إنجازها، يقابلها غياب كلي للخدمات الاستشارية لإدارة المؤسسات محل الدراسة. بينما لا تحظ المراجعة الإستراتيجية (الأهداف الإستراتيجية) باهتمام كبير لعدم توفر الكفاءات المطلوبة كميا ونوعيا لإنجاز مثل هذه المهام، لدى أغلب المؤسسات محل الدراسة؛

- وجود غموض لدى المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بحقيقة أهداف المراجعة الداخلية الحديثة، والخدمات التي تقدمها، نتيجة للقصور في تطبيق سياسة اتصالية فعالة بين الجامعة الجزائرية والمسيرين، تمكن من التعريف بالأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية، وتبديد كل الأفكار الخاطئة عنها؛

- حتى تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورها بكفاءة وفعالية كبيرة يجب تحديد مركزها التنظيمي ضمن هيكل المؤسسة بالشكل الذي يحقق الاستقلالية للمراجعين الداخليين بالنسبة للإدارات والأقسام الأخرى، وإتباع عملية تنفيذ مهامها لمنهجية منظمة وفقا لما تتضمنه معايير المراجعة الداخلية الدولية، وهي مرحلة التحضير، مرحلة التنفيذ، وفي الأخير مرحلة ختم المهمة وتنفيذ توصيات؛

- تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار حوكمة المؤسسات، والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقييم سيرورة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية، وتقييم التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة المؤسسات؛

- هناك أرضية خصبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأن تتبنى المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين؛

- إن الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية ليس قضية وضع وصياغة قوانين وإصدار التعليمات من طرف السلطات العمومية بقدر ما هو مرتبط بقناعة المسير بأهمية هذه الوظيفة ومستوى الوعي الذي تتميز به الإدارة العليا للمؤسسة، فكلما كانت الثقافة التسييرية للمسئول الأول عن المؤسسة عالية كلما كان الاهتمام بضرورة الاعتماد على المراجعة الداخلية كبيرا. إلا أن هذا الأمر يعتبر غائبا لدى هيئات تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- يرجع نقص الاهتمام بالمراجعة الداخلية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر إلى بعض الصعوبات التي تواجهها الكثير من المؤسسات في توظيف مراجعين تتوفر فيهم الكفاءة اللازمة، ويرجع هذا السبب إلى غياب مراكز تكوين متخصصة. فبالرغم من المجهودات المبذولة من طرف بعض المدارس الخاصة وكذلك الجمعية الجزائرية للمراجعين الاستشاريين الداخليين AACIA من أجل توفير مراجعين متحكمين في المعايير الخاصة بهذه المهنة التي تعتبر المفتاح الوحيد لتحسين الكفاءة إلا أن هذه المجهودات تبقى دائما غير كافية لسد العجز الموجود في مجال توفير مثل هذا المورد البشري.

- تحظى وظيفة المراجعة الداخلية في أغلب المؤسسات محل الدراسة بمكانة تنظيمية ملائمة، بحيث ترتبط بالمديرية العامة، وهو مؤشر جيد من حيث استقلاليتها عن الأنشطة والإدارات الأخرى.

- تسعى مؤسسة اسمنت حجار السود مثل باقي المؤسسات الجزائرية إلى بلوغ أهدافها من خلال تبني طرق ونماذج تسييرية ورقابية حديثة، وهذا من خلال اهتمامها الكبير بوظيفة المراجعة الداخلية، والعمل باستمرار على تحديثها، ويظهر ذلك جليا من خلال تكوين المراجعين الداخليين التابعين لها من طرف جمعية المراجعين والمستشارين الجزائريين على التطورات الحاصلة على الإطار المرجعي للممارسة المهنية المنبثق عن المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية.

3-الاقتراحات:

في ضوء نتائج الدراسة الميدانية، ومن أجل تحسين فعالية وجودة المراجعة الداخلية في

المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، نورد بعض التوصيات، على النحو التالي:

- توسيع دور المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من الدور التقليدي الذي يركز

على مراجعة هيكل نظام الرقابة الداخلية وفحص العمليات المالية والمحاسبية فقط إلى وظيفة تسعى

إلى خلق وإضافة قيمة للمؤسسة؛

- وجوب اعتماد ميثاق المراجعة الداخلية كوثيقة رسمية، يتم المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة

أو لجنة المراجعة، ويتم نشرها وتوزيعها على مختلف أعضاء المؤسسة، بغرض الإعلام بإنشاء هذه

الوظيفة، وتوضيح أهدافها، مهامها، مسؤولياتها، ونطاق تدخلها؛

- لا بد من إلزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية وبمختلف أنواعها على وضع مصلحة لإدارة

المخاطر ضمن هيكلها التنظيمي، تكون تابعة إداريا ووظيفيا إلى المدير العام، وذلك من أجل تمكين

المراجع الداخلي من المساهمة في تقييم وتحسين إدارة المخاطر؛

-لابد على المراجعين الداخليين في المؤسسات الجزائرية أخذ عوامل المخاطر في الاعتبار عند وضع

خطة المراجعة وتركيز تكثيف الإجراءات في المناطق التي تتميز بارتفاع المخاطر حولها؛

- ضرورة تنظيم المؤسسات الجزائرية لدورات تدريبية للمراجعين الداخليين في أساليب إدارة المخاطر

المرتبطة بالمؤسسات وكيفية مواجهتها وتقييمها؛

- ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي جاءت بها المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة

الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من خلال عقد الدورات

التدريبية التأهيلية اللازمة، والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة للمراجعة الداخلية؛

- تقديم الجمعية الجزائرية للمراجعين الاستشاريين الداخليين دعمها للجامعات من خلال مساعدتها في صياغة ووضع برامج تكوين تتناسب ومتطلبات الواقع المهني لممارسة نشاط المراجعة الداخلية؛
- ضرورة عقد ندوات وحملات تحسيسية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تحت إشراف مجلس الإدارة وبمشاركة الإدارة العليا وكل المسيرين في المؤسسة، للتعريف بالأبعاد الحديثة للمراجعة الداخلية، وذلك كإجراء استعجالي لتصحيح الصورة السلبية التي رسخت منذ زمن بعيد بأن المراجعة الداخلية هي عبارة عن شرطي يخدم الإدارة العليا ويوشي بالمسيرين المقصرين؛
- ضرورة اللجوء إلى أطراف خارجية مستقلة، ولديها الكفاءة اللازمة بغرض تقييم وظيفة المراجعة الداخلية للمؤسسة على الأقل مرة كل خمس سنوات، من أجل ضمان فعاليتها ونوعية خدماتها للأطراف المستفيدة منها؛
- تخصيص دورات تدريبية لفائدة رؤساء مجالس إدارة المؤسسات الاقتصادية ومدراؤها العاملون يكون موضوعها الأساسي التعريف بوظائف القيادة الحديثة ومدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق القيادة السليمة والفعالة للمؤسسة؛
- ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية في الجزائر من خلال العمل على إرساء إطار مرجعي للممارسة المهنية يناسب البيئة الجزائرية ومستمد من البيئة الدولية في ظل توفر الأرضية الخصبة لتطبيق هذه المعايير؛
- لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المحلية والدولية، وخصوصا تلك التطورات التي تعرفها وظيفة المراجعة الداخلية والمواضيع ذات الصلة بها، مثل: الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وحوكمة الشركات، نوصي بضرورة تطوير مناهج التعليم العالي في ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية باستمرار؛

- ضرورة إعادة النظر في الهيكل التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك للوصول إلى بنية تنظيمية ملائمة تأخذ بعين الاعتبار حجم المؤسسة، طبيعة أنشطتها، موقعها في السوق، والانتشار الجغرافي لأنشطتها وعملياتها؛

4- آفاق البحث:

- يمكن في نهاية البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديرة للدراسة وهي:
- المراجعة الداخلية في الجزائر بين الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة.
- آفاق تبني المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الجزائر.
- دور المراجعة الداخلية وفق المقاربة بالأخطار في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.
- دراسة ميدانية لتقييم علاقة التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA 610).

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I. قائمة المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.
3. أحمد صالح العمرات، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، الأردن، 1990.
4. أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
5. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل ترجمة: محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
6. أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2000.
7. إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
8. ثناء القباني، إبراهيم السواح نادر شعبان، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006.

9. حسين عبيد وشحاتة السيد، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، دون طبعة، مصر، 2006.
10. حسين يوسف القاضي وآخرون، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا، 2008.
11. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، الأردن، 2007.
12. خالد راغب الخطيب، محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنور المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، طبعة الأولى، الأردن، 2009.
13. خالد وهيب الراوي، إدارة المخاطر المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2009.
14. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
15. داود يوسف صبح، التدقيق الداخلي في المصارف، اتحاد المصارف العربية، دون طبعة، لبنان، 2007.
16. داوود يوسف صبح، " دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، دار الكتب العلمية، دون طبعة، لبنان، 2010.
17. رزق السوافري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002.
18. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2013.
19. زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2010.

20. صلاح حسن، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال - معايير حوكمة المؤسسات المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2011.
21. طارق عبد العال حماد، "إدارة المخاطر: أفراد - إدارات - شركات - بنوك"، الدار الجامعية، مصر 2007 .
22. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات " المفاهيم - المبادئ - التجارب " تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
23. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1998.
24. عبد الوهاب نصر علي، "معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية: مدخل دولي مقارنة لإدارة المخاطر"، دار التعليم الجامعي، مصر، 2012.
25. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
26. عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، ط 2، الدار الجامعية، 2006.
27. عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال"، الدار الجامعية، مصر، 2006.
28. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
29. عماد سعيد الزمر، وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة للنشر، جامعة القاهرة مصر.

30. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2009.
31. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
32. كمال عبد السلام، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، بدون طبعة، مصر، 2003.
33. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
34. محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 1998.
35. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
36. محمد سمير الصبان، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية - مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 1996.
37. محمد عباس الحجازي، المراجعة - الأصول العلمية والممارسة الميدانية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، مصر، 1981.
38. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، مصر، 2006.
39. محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، بدون طبعة، مصر، 1999.

40. ويليام توماس ، هنكي إمرسن ، المراجعة بين النظرية والتطبيق: ترجمة وتعريب أحمد

حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1986.

41. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق

للنشر، الأردن، 2000.

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية

42. أحمد كاروس، تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة،

حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

43. أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار - دراسة حالة مجمع صيدال،

رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر،

2007.

44. بلال براج، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات

الإقتصادية-دراسة عينة من المراجعين الداخليين، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014/2015.

45. زهية توام ، منهجية المراجعة الداخلية في البنوك "دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية

الريفية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3،

2006-2007.

46. شادي صالح البجيرمي ، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، رسالة ماجستير في

المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2011.

47. عمر إبراهيم الأشقر، "تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفق المعيار الدولي رقم (610)"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.

48. كريم قوبة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011.

49. كربوعة أسماء، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية، دراسة حالة شركة سوناطراك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.

50. محمد عيادي لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2008.

51. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

ثالثا: الملتقيات، المجلات - الندوات والأيام الدراسية

52. إبراهيم مبارك الرفاعي، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، مقال متاح على الموقع:

<https://faculty.mu.edu.sa>

53. لخضر أوصيف، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.

54. أحمد محمد العمري ، عبد الفتاح عبد المغني فضل، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 3، الأردن، 2006.
55. أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، مصر، 2005.
56. أيوب بن هاني، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء البيئي، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 42، العراق ، 2014.
57. بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد 03، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2015.
58. ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية، العدد 13، العراق، 2011.
59. حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر-الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.
60. خلف عبد الله الواردات، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول، حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، مصر، 2005.

61. رضا جاوحدو، **حقائق حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، مداخله في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، 2010.

62. زرزاز العياشي، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، مداخله ضمن الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات وأفاق، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2010.

63. زهية توام ، **المراجعة الداخلية كمقاربة جديدة لإدارة المخاطر المصرفية**، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، العدد 05، الجزائر، 2014.

64. سامح رفعت، إيمان رويحه، **دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر**، مداخله ضمن الملتقى السنوي الخامس حول "المحاسبة في مواجهة التغيرات الإقتصادية والسياسية المعاصرة"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2014.

65. سمير كامل محمد عيسى، **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، الإسكندرية ، المجلد 45، العدد الأول، مصر، 2008.

66. ضيف الله محمد الهادي، لبزة هشام، **كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للشركات في إدارة المخاطر**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 01، العدد 05، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016.

67. عدمان مريزق، مشروع إنشاء هيكلية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاستشفائية العمومية الجزائرية، الملتقى الدولي حول " مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة" ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، سكيكدة، الجزائر، 2010.
68. علي الذنبيات، مدى تأثير موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية، مجلة دراسات في العلوم الإدارية، المجلد 35، العدد 2، الأردن، 2008.
69. علي حسين الدوغجي، أيمن مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO ، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 09 ، العراق، 2013.
70. عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015.
71. عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2015.
72. غالم عبد الله، المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أم البواقي ، الجزائر، 2010.
73. فروم محمد صالح، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، مداخلة ضمن الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر-الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.

74. قواسمية هبية، دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر البنكية، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 02، العدد 07، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2017.

75. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.

76. مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مؤتمر دولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات"، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2005.

77. مصطفى عجيب، ثائر الصبري، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 3، جامعة بغداد، العراق، 2009.

78. مقدم عبيرات، نقاز أحمد، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية في الدانمرك، العدد 02، 2007.

79. نجاه شلال، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 2، العدد 4، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2016.

80. هند بوراس، دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر، الملتقى الوطني حول المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسنطينة، الجزائر، 2012.

81. نور الدين مزياني، صالح لخضاري، الضوابط التنظيمية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، الملتقى الدولي حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، سكيكدة، الجزائر، 2010.

رابعاً: القوانين والتشريعات

82. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، قانون رقم 88-01، المؤرخ في 1988/01/12.

83. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15.

II. قائمة المراجع باللغة الأجنبية

أولاً: الكتب باللغة الأجنبية

84. Alain Gerbier, **la charte d'audit- support d'une légitimité**, IFACI, Paris, 2007 .
85. D. Chambers et al, "**internal auditing** ", 2nd Ed., Pitman Publishing, London, 1990.
86. G.Langois et C.Bonnier, "**contrôle de gestion**", édition Foucher, Paris, 1998.
87. Gérard CHARREUX, **le gouvernement des Entreprises**, Paris, Economica, France, 1997.
88. Henri- pierre maders, jeanluc masselin, **contrôle interne des risques "cibler-évaluer-organiser-piloter- maîtriser"**, groupe Eryolles, paris, 2006.
89. IFACI, **les outils de l'audit interne, 40 fiches pour conduire une mission d'audit**, Groupe Eyrolles, 61, Bd saint-Germain, Paris, France, 2013.

90. Jacques Vera, Pierre schick, **audit interne et référentiels de risques vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit**, 2 édition, Dunod, paris, 2014.

91. Jaques renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, Groupe Eyrolles, 6 édition, Paris, France, 2010.

92. khayarallah belaid, **l'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes**, centre de publication universitaire, Tunis, 2005.

93. khelassi Réda, **l'audit interne, audit opérationnel**, édition Houma, Alger 2005.

94. Khelassi Réda. **Les applications de l'audit interne**, édition Houma, Alger, 2010.

95. L.Anderson, j.Michael, **Manuel d'audit interne, améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques**, groupe Eyrolles, paris, 2015.

96. L.Sawyer, **la pratique de l'audit interne**, 2^{ème} ed,ed pup-union, paris, 1976, P.71

97. Lionel Colline et Gérard valine, "**audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels, et stratégiques**" 4 édition, paris 1994.

98. Olivier Lemant, et Groupe de recherche, **la conduite d'une mission d'audit interne**, 2édition, dunod, paris, 1995 .

99. Pickett, K. H. Spencer, **Auditing the Risk Management Process**, ED Johan Wiley, USA, 2004.

100. Pickett, Spencer, **The Essential Handbook of the Internal Auditing**, Wiley & Sons Ltd, England, 2005.

101. Pierre Schik, **mémento d'audit interne** , édition, dound, Paris, 2007.

102. R. Moeller, "**Brink's modern internal auditing**", 6th Ed. John Wiley & Sons, USA, 2005 .

103. Robert Obert, **audit et commissariat aux comptes, aspecte internationaux**, dunod, paris, 2000.

104. Zied Boudriga, **l'audit interne- organisation et pratiques**, collection azurite, Tunisie, 2012.

ثانيا: مقالات - ملتقيات - تقارير ومنشورات باللغة الأجنبية

105. Al Twaijry, "**An Evaluation of the performance of internal auditing in the Arabian gulf region**", Accounting Arabic Review, № 1, Vol 7, Bahrain University Kingdom of Bahrain, May 2004.

106. Abderrazek Souei, International Management et Auditing Company ,**la conduite d'une mission d'audit interne.**

107. Bénédicte Huot de luzé, **pour une vision globale de la gestion des risques**, la revue français de l'audit interne n° 194, IFACI, paris, avril 2009.

108. Committee Of Sponsoring Organization (COSO), « Enterprise Risk Management–Integrated Framework, Executive summary, 2004, on site of COSO: www.coso.org.

109. Eric Bonin, Jean-Luc Rossignol "**le contrôle interne des entreprises de travail temporaire d'insertion. La nécessité d'un diagnostic des processus**, la revue des sciences de gestion, organisation, N 224, France, 2007.

110. Fédération Européenne de Risk Management, **What is Risk Management** , Sur le site de FERMA : www.ferma.eu/what is Risk management.

111. Hall, John, **Internal Auditing and ERM: Fitting in and Adding Value**. The IIA Research Foundation ,5university of Texas, Dallas, 2007.

112. IFACI, **l'audit interne en France et dans le monde : points de repères et tendances du CBOK (Common body of Knowledge)**, les cahiers de la recherche, France, juin 2008.

113. IFACI, **Nouveau Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP)**, France, 2017.

114. International Organization for Standardization, **Risk management - Principles and guidelines on implementation**, Switzerland: 2008.

115. M. Marais, «Quality assurance in internal auditing: An analysis of the standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA) », Meditari Accountancy Research, Vol. 12 No.2, 2004.

116. Mouhamed Maghnem, Ben aicha Badis, **la qualité d'audit interne dans une entreprise privatisée, revue entreprise**, n 5, université Alger 3, 2016.

117. Organisation For Economic Co-Operation And Development , **principales of Corporate Gouvernance**, OECD Publications Service, Paris, France, 2004..

118. R. William. And Jr. Kinney, **Auditing risk assessment and management processes**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA, 2003.

119. Saidj faiz, **méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne** , revue nouvelle économie, N 11, Vol 2, université Alger 3, 2014, p 28.

120. The Institute Of Internal Auditors, **"The Lessons that Lie Beneath"** Tone at the Top, USA: February 2002.

121. The institute of internal auditors, **international standards for professional practice of internal auditing**, Florida, 2010.

122. The institute of internal auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal auditing "Standards and guidance"** USA, 2012, p1.

123. The Institute Of Internal Auditors, **"IIA Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management"** , USA, January 2009.

124. The Institute Of Risk Management , **A Risk Management Standards"**, London, Airmic Publishing, 2002.

ثالثا-الأنطروحات والرسائل الجامعية باللغة الأجنبية

125. Chekroun Meriem, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Tlemcen, Alger, 2014.

126. Ziani abdelhak , **le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise**, thèse de doctorat , faculté des sciences économiques et de gestion , université de Tlemcen, Alger, 2015.

خامسا: قائمة المواقع الإلكترونية

127. www.IIA.com

128. www.IFACI.com

129. www.AACIA.DZ

130. www.IFAC.org

131. www.elmohasb.com/audit

الملاحق

الملحق رقم (01) : شهادة مطابقة الجودة (ISO 9001)

2010/37077.1

AFAQ AFNOR INTERNATIONAL certifie que le système de management mis en place par :
AFAQ AFNOR INTERNATIONAL certifies that the management system implemented by:

CIMENTERIE DE HADJAR SOUD SPA

filiale du / a subsidiary of

GICA

pour les activités suivantes :
for the following activities:

PRODUCTION ET COMMERCIALISATION DE CEMENTS.

MANUFACTURING, MARKETING AND SALE OF CEMENT.

إنتاج وتسويق الإسمنت.

a été évalué et jugé conforme aux exigences requises par :
has been assessed and found to meet the requirements of:

ISO 9001 : 2008

et est déployé sur les sites suivants :
and is developed on the following localities:

BP 181 Azzaba 21300 WILAYA DE SKIKDA ALGERIE

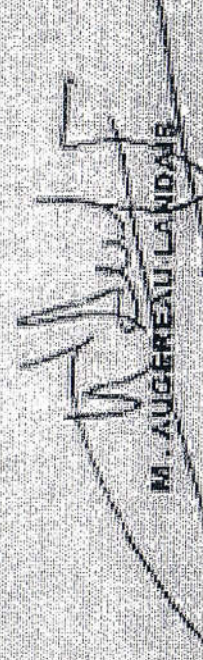
Administrateur & Responsable du (des) site(s) certifié(s)
Administrator & responsible for the certified site(s)

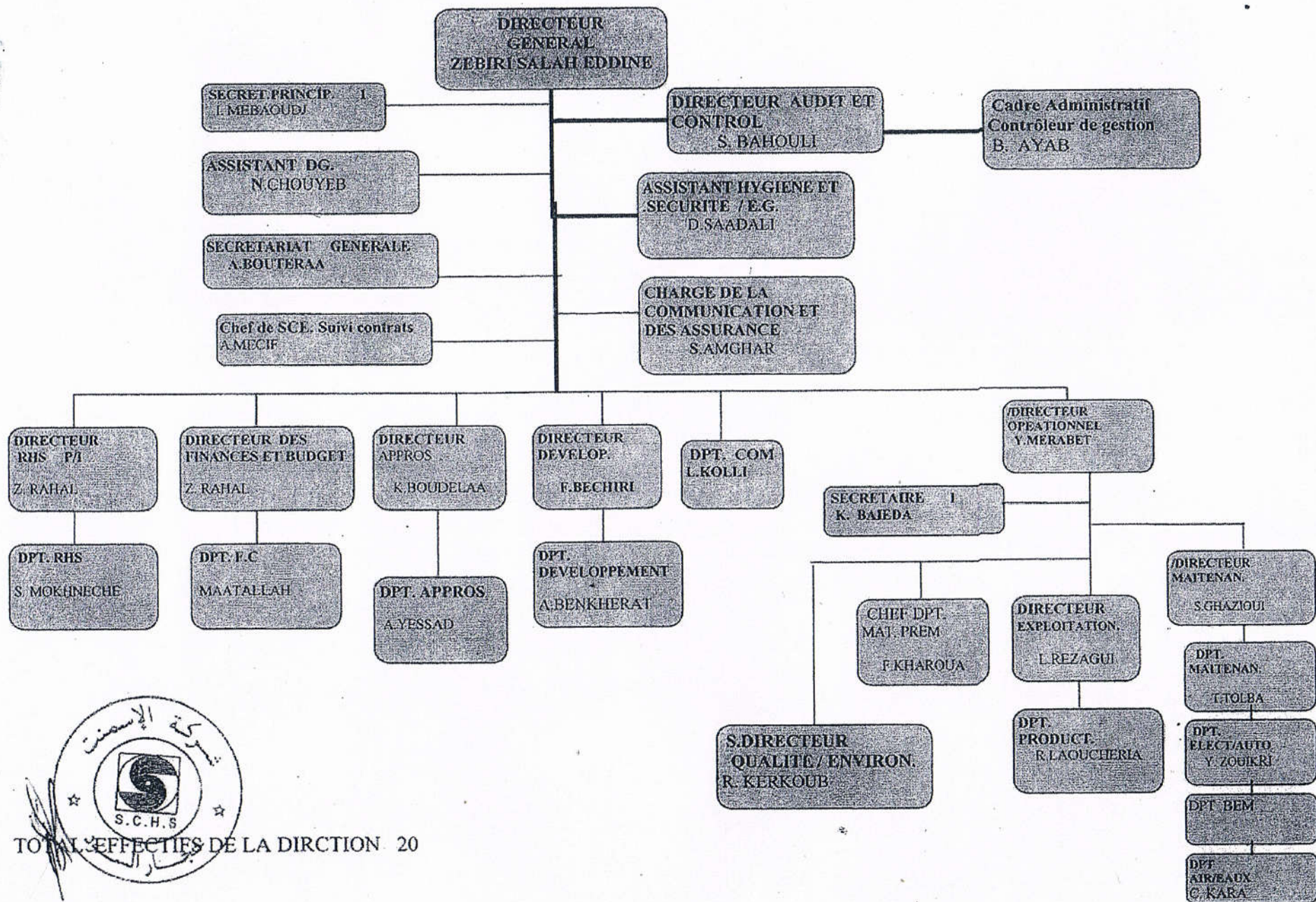
2013-05-24

Jusqu'en
UNT

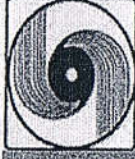
2018-05-

Administrateur AFAQ AFNOR INTERNATIONAL
Administrator of AFAQ AFNOR INTERNATIONAL


M. AUGEREAU LANDAIS



TOTAL EFFECTIFS DE LA DIRCTION 20



Société des Ciments Hadjar Soud

Direction audit & contrôle

الملحق رقم (03) : تقرير المراجعة الداخلية لمؤسسة اسمنت حجار السود SCHS

Rapport d'audit interne n 05/2015

Vérification des BC – D. Approvisionnements

10/05/2015

SCHS

SOMMAIRE

PAGE

Lettre d'accompagnement 03

Présentation de la mission 04

Travaux effectués 04

Recommandations 07

2.2 Achats à l'étranger

Sur ce volet nous avons procédé à la vérification des dossiers par sondage dont le résultat est présenté comme suit :

N° BC	Date BC	Montant	Fournisseur	DJB	Mode de paiement	Mode de passation	Constat	Obs.
23968	02/04/15	7 565.00 €	FLS Allemagne	04/04/15	REM.DOC	Gré à gré	Fournisseur d'origine de l'installation	R.A.S
23900	23/02/15	112 000.00 €	BEDESCHI Italie	12/04/15	CRE.DOC	Gré à gré	Fournisseur d'origine de l'installation	R.A.S
23846	04/02/15	46 372.00 €	CMD France	15/02/15	REM.DOC	Gré à gré	Fournisseur d'origine de l'installation	R.A.S

Situation des BC établis dans la période du 01/01/2015 au 30/04/2015

N° BC	Date BC	Fournisseur	Montant (Devise)	Nature de la commande	Mode de paiement
23781	05/01/15	REMA Tip Top	3 461,02 €	Gommes et dissolutions	REM.DOC
23784	06/01/15	ACEROS	10 408,00 €	PDR..conc - CRU3	REM.DOC
23798	13/01/15	HAVER & BOECKER	43 675,11 €	PDR p/ensacheuses	REM.DOC
23808	05/01/15	SEDIS	29 083,88 €	Chaine p/élévateur CRU3	REM.DOC
23813	19/01/15	CBI	58 720,00 €	Ventilateur FAM	REM.DOC
23817	19/01/15	FAEP	20 017,00 €	Motoréducteur BAUER	REM.DOC
23822	22/01/15	Cobra Europe SA	53 740,00 USD	Bande métalcord	CRE.DOC
23837	26/01/15	KHD	28 982,40 €	Roue à aubes	CRE.DOC
23841	02/02/15	BRUKER	6 512,90 €	Kit maintenance labo	REM.DOC
23843	03/02/15	SIAC	14 920,00 €	Vanne DAPO	CRE.DOC
23846	04/02/15	CMD	46 372,00 €	PDR p/station graissage Four	REM.DOC
23856	11/02/15	SAFASTUNIS	57 500,00 €	Boulets de broyage	REM.DOC
23900	23/02/15	BEDESCHI	112 000,00 €	PDR p/excavatrice & ATM	CRE.DOC
23901	23/02/15	BCSA	78 622,00 €	lot de PDR p/réducteurs	REM.DOC
23906	25/02/15	TTL	57 640,00 €	Manches filtrantes	CRE.DOC
23938	09/03/15	CPT	90 000,00 €	Vanne doseuses & éjecteur	CRE.DOC
23961	22/03/15	AGESCO	56 330,00 €	Joints p/paliers four & faisceaux	REM.DOC
23968	02/04/15	FLS	7 565,00 €	Jeux de secteur	REM.DOC
24007	16/04/15	HAVER & BOECKER	19 024,92 €	PDR p/NIAGARA	REM.DOC
24011	19/04/15	KOWEY GMBH	17 441,00 €	Couronne dentée	CRE.DOC
24028	26/04/15	AKA	4 170,00 €	PDR p/démarrreur	REM.DOC

1- Recommandations

- 1- S'assurer de la conformité des articles achetés par rapport à leurs commandes;
- 2- Actualiser le fichier fournisseurs qui représente un élément de base dans l'activité Approvisionnement;
- 3- S'appuyer sur le COSWIN pour les démarches de consultations et des TCO ;
- 4- S'assurer du Respect de la décision de la direction générale portant la désignation de la COECO ;
- 5- Prendre en charge les anciennes recommandations de l'audit interne.

Société des ciments de Hadjar Soud

الملحق رقم (04) : برنامج المراجعة الداخلية بمؤسسة اسمنت حجار السود

Programme d'audit Interne 2015

Prévisionnel

Structure	fonction	Objet de la mission	Période
Approvisionnement	Achats	Vérification : ▪ Respect des procédures d'achats. ▪ Suivi des achats locaux. ▪ Processus des achats à l'étranger. ▪ Suivi pénalités	Avril et Sept
	Gestion des stocks	Vérification : ▪ Organisation du magasin ▪ Suivi des entrées et sorties des stocks ▪ Valorisation des stocks ▪ Codifications ▪ Conditions de stockage	Mai 2015
Commerciale	Ventes	Vérification : ▪ Programmation et fichier clients ▪ Assainissement des dossiers ▪ Facturation ▪ Recouvrement ▪ Suivi des avances ▪ Suivi des créances clients ▪ Vente en franchise ▪ Etat 104	Mai et sept
Finances et Budget	Gestion des investissements (comptabilité analytique)	Vérification : ▪ registre des investissements ▪ fichier investissements ▪ Application des taux d'amortissements ▪ inventaires des investissements ▪ réforme investissements et stocks ▪ assainissement du fichier ▪ analyse des coûts du produit	Février 2015
	Gestion de trésorerie (service budget)	Vérification : ▪ Brouillards ▪ Emission des chèques ▪ L/C, cautions, ... ▪ Documents obligatoires « caisse, banque etc.»	Situation au 30 juin et 30 septembre

	Comptabilité générale	Vérification : - Analyse des comptes - Etat d'avancement de la situation comptable (avant symposium) - Etats de rapprochements bancaires	Situation au 30 juin et 30 septembre
	Fiscalité	Vérification : - Application des dispositions fiscales - Déclarations fiscales G50 - Récupération TVA - Etat avancement achats en franchise investissements	novembre
	Comptabilité analytique	Vérification : - inventaire tournant - Programme de comptage - Respect des procédures d'inventaires - Le calcul du cout du ciment - Stock à l'extérieur - Suivi des stocks et encours	Novembre
Ressources Humaines et Sociales	Gestion personnel et affaires contentieuses	Vérification : - D A S - Registres légaux - Dossier personnel - Exécution programme de formation - Gestion des contentieux et assurances - Application organigramme	Mars et Décembre
Structures techniques	Divers	Vérification : - Suivis exécution contrats - Respect des procédures (guide des marchés, convention, ...) - suivis des opérations d'investissements budgétisées	Durant l'année
Diverses interventions	Divers	Vérification : - Levée des réserves CAC - bilan comptable et fiscal Préparation : - Consolidation budget - Consolidation rapport de gestion - Rapports d'activités trimestriels - Préside le comité de négociation	1^{er} Semestre 2015 Oct 2015 Fév- mars début trim

CHAPITRE I : DES DISPOSITIONS GENERALES

ARTICLE 1 : Les dispositions de la présente procédure sont applicables aux marchés passés par les sociétés du Groupe Industriel des Ciments d'Algérie « GICA ».

ARTICLE 2 : La présente procédure fixe les termes et les conditions applicables à la passation, à l'exécution et au contrôle des achats de biens d'équipements, de fournitures, de travaux, de prestations de services et d'études quelle que soit leur nature.

Ces règles se fondent sur les principes :

- ⚡ De l'emploi efficient des ressources financières de la société,
- ⚡ De l'accès libre à la commande,
- ⚡ De l'égalité de traitement des soumissionnaires,
- ⚡ De la transparence dans la procédure de passation et d'exécution des marchés commerciaux.

ARTICLE 3 : Aux termes de la présente procédure, la notion d'achat ou d'acquisition s'entend de toute forme d'acquisition de biens, de services, et/ou de prestations au bénéfice des sociétés du Groupe GICA, réalisée par voie de marchés et/ou de bons de commandes.

Tout marché s'analyse comme un marché écrit et passé entre la Société du Groupe GICA d'une part, et une ou plusieurs personnes (s) morale (s) ou physique (s) de droit privé ou de droit public national ou étranger, d'autre part, laquelle s'engage au titre de ce marché soit individuellement, soit dans le cadre d'un groupement d'entreprises, à exécuter.

En règle générale, le marché est conclu avant toute exécution des obligations et, n'est valable et définitif, qu'après signature par le gestionnaire principal de la société ou son représentant dûment mandaté, conformément aux seuils de compétence définis ci-après :

U=DA	
Fournitures et Travaux	Prestations de service
15 Millions	12 Millions

Tout marché ou commande dont le montant en toutes taxes comprises, est inférieur ou égal aux montants indiqués ci-dessus, ne donne pas lieu obligatoirement à la passation de marché, au sens de présente procédure.

Les commandes dont les montants sont égaux ou inférieurs aux seuils indiqués dans le tableau ci-dessus, doivent faire l'objet d'une consultation d'au moins trois (03) candidats, suivant une procédure interne d'achat.

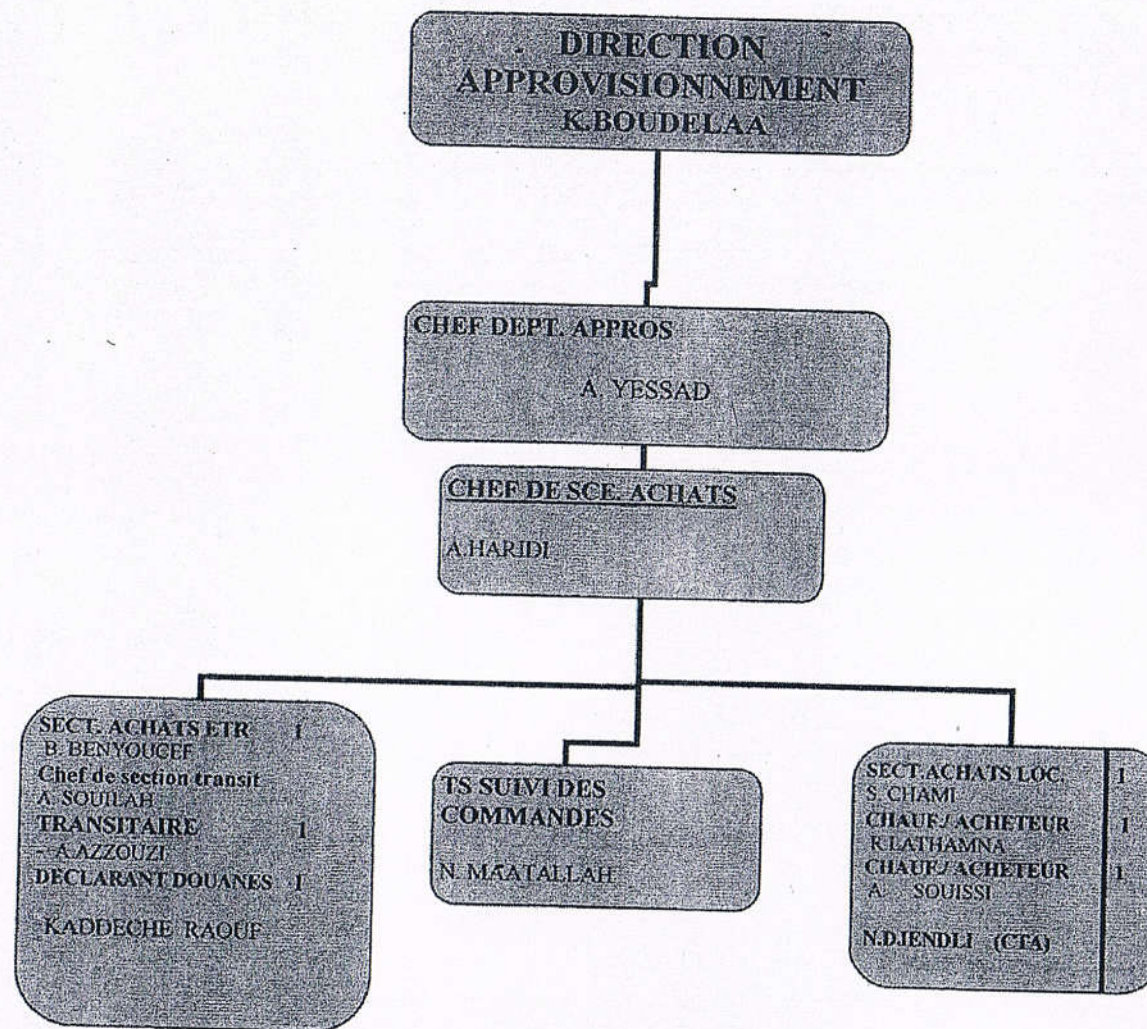
Le fractionnement des commandes pour une seule opération, dans le but de se positionner au dessous des seuils cités dans l'article 03, et d'échapper aux modes de passation cités à l'article 05, est interdit.

Dans le cas des prestations d'études, la société est tenue d'établir un marché quelque soit le montant.

ARTICLE 4 : Les marchés sont des marchés écrits au sens de la législation en vigueur, passés dans les conditions prévues dans la présente procédure en vue de la réalisation, pour le compte de la société, de travaux, d'acquisition de fournitures, de services et d'études.

الملحق رقم (06) : الهيكل التنظيمي لمديرية التموين بمؤسسة

اسمنت حجار السود



TOTAL STRUCTURE 11



الملحق رقم (07) : جدول فصل الوظائف لمديرية التكوين بمؤسسة اسمنت حجار السود

Acteur	Enregistrement des dossiers	Vérification de conformité	Accès au logiciel pour élaboration Des BC	Droit de regard au logiciel des achats	Autorisation de modification manuelle des BC sur logiciel en cas d'erreurs
Secrétaire de direction Appros	X				
Chef section Achats		X	X	X	
Chef section transit			X	X	
Chef de service Achats		X	X	X	
Chef de Deprt. Appros		X	X	X	X
Directeur Appros		X	X	X	X
Chef de Service informatique				X	X

Fiche d'observation

N° :	DU :
<u>Référence de papier de travail :</u>	
<u>Référentiel :</u>	
<u>Fait :</u>	
<u>Causes :</u>	
<u>Conséquence :</u>	
<u>Recommandations :</u>	
<u>Etabli par :</u>	<u>Approuvé par :</u>



CCB : BEA 00 2000 44044 26 00000 51
Agence 44 : Cours de la Révolution
ANNABA - ALGÉRIE

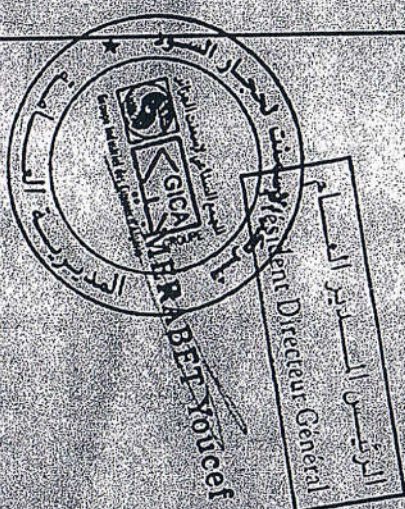
N° D'ARTICLE : 21070412801

N° R.C. 99 B 362613

NIF : 0999 2103 62613 35

FOURNISSEUR FLZ001
GMZ ZENNADI, Annaba

CODE	QUANTITE	DÉSIGNATION ET RÉFÉRENCE	P. U.	PRIX TOTAL H.T.
107151	100.00 M	AGRAFE SUPER SCREW S63 REF AGSS63 Selon facture proforma GMZ N°002142-117 du 18/09/2017, Délais 20 a 25 jours, Palement a terme Pour bande textiles différent largeur ref four jonction superscrew type s63 anti abrasive pour bande ep630k/mm longueur 1000mm avec 200 vis 5x16mm rouleau complet de 25 ml	37,200.00	3,720,000.00
TOTAL COMMANDE H.T :				3,720,000.00
TOTAL REMISE:				18,600.00
MONTANT HTR:				3,701,400.00
TVA 19 %:				703,266.00
MONTANT TTC:				4,404,666.00





Général Mécaniques Zenkadi

EURL GMZ

24, ZI Pont Bouchet BP-207 El-Hadjar

Annaba

23000

DZA

Téléphone

Télécopie

Virement

Numéro d'identification

fiscale

Registre commerce

Articles Imposition

+213 (0)38 420 819

+213 (0)38 420 818

AL BARAKA

00600404303024523205

000223036331349

0280363313

23030090501

COMPTABILISÉE PAR

M^{lle}, M^{lle}, M^{lle}, M^{lle} S/GA-NA

S/N

Visa

Facture

FV-6861

09/11/20

1

Date de facture

Page

Date et heure

Commande client

Bon de commande

Compte de facturation

Votre référence

Notre référence

09/11/2017 11:44

GMZ-003873

025978

C0034

BEDAIRIA Hichem

Pour

cent

age

de

remi

Montant

se

3 701 400,00

Prix unitaire

37 200,00

100,00

PIECE

Description

Numéro d'article AGSS63-1000-ANTI ABRASIVE

PF-JUNCTION S- SCREW AGSS63-1000-ANTI ABRASIVE

Jonction superscrew Type S63 Anti Abrasive pour Bande

EP630K/mm longueur 1000mm avec 200Vis 5x16mm

Vendu en Rouleau Complet de 25ML soit 04 Rouleaux

et 20.000 Vis soit 08 Sceau de 2500Vis 5x16mm et 5x18mm

Delai estimé 20 a 25 jours a Réception de commande

Montant du

sous-total des

ventes

3 701 400,00

Remise

totale

0,00

0,00

Timbre

0,00

3 701 400,00

Montant HT

0,00

703 266,00

TVA

0,00

4 404 666,00

Total

4 404 666,00

DZD

Arrêté la présente facture

Quatre Millions Quatre Cent Quatre Mille Six Cent Soixante-Six Dinar algérien (s)

Zéro Centime (s)

Condition de règlement : Au Comptant à l'enlèvement

Date d'échéance de Paiement 09/11/2017

Condition de paiement : 01% du montant du retard et jusqu'à concurrence de 5% à compter de la date de son établissement et par rapport à la

condition de paiement.

358

الملحق رقم (3-9): وصل الاستلام لقطع الغيار من نوع (Roulmou)

 الجهة المانحة للسلطة الجزائرية GICA GROUPE		Date : 15/05/2009		Version No 03		Page 01 sur 01							
F 07-03/700							BON DE RECEPTION ACHAT LOCAL						
Fournisseur : GMT							AMABAT						
N° 000519							FACTURE No : FV-6861						
du : 09/11/17							du : 09/11/17						
Bon de Commande No : 81938							Bon d'Entrée No : 08797						
Du : 05/09/17							Du : 19/11/2017						
DESIGNATIONS													
Joulia Supercan Type 63 359													
Rep. 01													
03 007													
04													
05													
06													
07													
08													
09													
10													
VISA													
QUANTITATIF													
Magasin													
du 09/11/2017													
OBSERVATIONS : Remise : 18600,00													
Date d'Etablissement : 19/11/2017													
CONTROLE													
QUANTITEES													
Commandées													
Manquantes													
Recues													
Unitaire													
TOTAL													
37200,00													
3701400,00													
100 M													
MOUAS SAHIM													
Chef de Service Gestion													
des stocks													



GRUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE
SOCIETE DES CIMENTS DE HADJAR SOUD

« S.C.H.S. »

S.P.A. au capital social de :

D A1.550.000.000

مؤددا - راسمها الاجتماعي :

Registration Fiscale : 0999 210 3626 1335

N° Article d'imposition : 21 070 412 801

- N° Registre de Commerce: 21/00 - 0362613 B 99

الملحق رقم (4-9) : إشعار بالتسوية لفاتورة شراء قطع الغيار من نوع Roulmou
Hadjar Soud le 29 novembre 2017

BANQUE EXTERIEURE D'ALGERIE
AGENCE DE ANNABA 44

N° 442/2017

**ORDRE DE
VIREMENT**

COMPTE A DEBITER		Par le débit de notre compte, nous vous prions de créditer le compte du bénéficiaire ci-après	
44 . 26 . 00 . 000 / 51			
B E N E F I C I A I R E		MONTANT EN CHIFFRE	
DOMICILIATION BANCAIRE		Libelle de l'Operation	
N° DE COMPTE A CREDITER		REGLT DIVERS FACTURES	
00600404303024523205		4 471 246.57	
AL BARAKA			
EURL G.M.Z			
QUATRE MILLIONS QUATRE CENT SOIXANTE ONZE MILLE DEUX CENT QUARANTE SIX DA ET 57 CTS			
Montant en lettre			

VISA BANQUE

SIGNATURE AUTORISEE

Director des Finances et Budget

MARATOUH Zouhir

360



SIEGE SOCIAL : CIMENTERIE DE HADJAR SOUD BP : 181 21300 AZZABA - WILAYA DE SKIKDA / ALGERIE
Tel / Fax DG : 038 87 88 42 - secrétariat DG. 038 87 88 43 -Tel / Fax DOP : 038 87 88 41-DCOM : 038 87 88 82
N°D.D. 038 97 88 14

SCHS/E.R.C.E.

CIMENTERIE DE HADJAR-SOUD

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

SERVICE C.A.E.

DESIGNATION	CODE ARTICLE	STOCK	ACHAT	CONSUMMATION
P.D.R. MEC.INDUSTRIELLE	101-183	322220	382222	602222
P.D.R. ELECTRIQUE	201-269	322210	382221	602221
BRIQUES REFRACTAIRES	55	321200	382112	602120
OUTILLAGE MACHINE	502-503	322000	382200	602200
PRODUITS SIDERURGIQUES	504	322000	382200	602200
MATERIEL DE SOUDURE	501	322000	382200	602200
OUTILLAGE A MAIN	507	322000	382200	602200
P.D.R. AUTO	301-345	322250	382225	602225
P.D.R. ENGINES	401-480	322260	382226	602226
BOULONNERIE	506	322920	382292	602292
QUINCAILLERIE	540/6	322920	382292	602292
OUTILLAGE MANUTENTION	505	322920	382292	602992
ACCUMULATEUR BATTERIES	331	322910	382291	602291
ACIDE/GLACIOL	329	322910	382291	602291
PRODUITS D'ENTRETIENS	903	322700	382270	602270
FOURNITURE DE SECURITE	901	322700	382270	602270
PNEUMATIQUES	334-335	322300	382230	602230
FOURNITURES DE BUREAU	902	322610	382261	602261
OXYGENE	341006	322540	382254	602254
ECYTELENE	341007	322540	382254	602254
SACHERIE	520	326100	382610	602610
BOULETS DE FER	52001	321100	382121	602110
PRODUITS CHIMIQUES	LAB	322100	382210	602210
GAS-OIL	341001	322510	382251	602251
ESSENCE	341002	322550	382255	602255
HUILE	332	322520	382252	602252
GRAISSÉ	332	322520	382252	602252

PROCES VERBAL
DE RECEPTION PROVISOIRE

Date 27 / 05 / 2009 Version N° : 09 Page : 01 sur 01

DIRECTION OPERATIONNELLE

Hadjar-Soud le : 20-12-2017

DEPARTEMENT : MP
SERVICE/ZONE : EMR

N° Réf : 120/DMP/SCHS/ 2017 الملحق رقم (1-11) محضر طلب شراء التثبيت (محركات آلة)

Contrat / convention : n°003/2017 conclu le : 04 AVRIL 2017

Entre la SCHS et la société : Cummins Energie Algérie SPA (Alger)

Bon de commande N° : du / / / SCHS /

Ordres de service N° / / SCHS /

PV de mise en service N°118/DMP/SCHS/2017 du 21-11-2017

L'An Deux Mille Dix Sept et le Vingt du mois de Décembre a été prononcé la réception provisoire conformément aux clauses contractuelles.

Objet :

Fourniture de Deux (02) Moteurs Complets QSK 19-C pour DUMPERS HITACHI EH 1000 de la Cimenterie de Hadjar Soud.

☐ Sans réserves

☒ Avec les réserves suivantes :

Par conséquent :

- 90 % du montant du contrat ou bon de commande est libérée à la signature du présent procès-verbal par les deux parties.
- 10 % de retenue de garantie / caution de bonne exécution du montant sera libérée à la réception définitive.

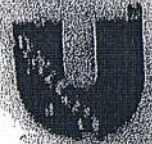
P/Le Cocontractant

P/La SCHS

Chief Département
des Matières Premières

KHAROUA Fawzi

363



Energie
Algérie

الملحق رقم (2-11): فاتورة شراء محركات التثبيت

AD 24690

03/in VS 7/12/2017

Khoerwa

Date

Code Client

EA370803

04/09/17

C0712

Votre Référence

CONTRAT N° 003/2017

MARS 2017

صاير

S.C.H.S CIMENTIERIE DE HADJAR SOUDE

BP 181 AZZABA
SKIKDA
21300-SKIKDA

RC 99 B 362613
I.F. 099921036261335
N° Art 21070412801

Facture

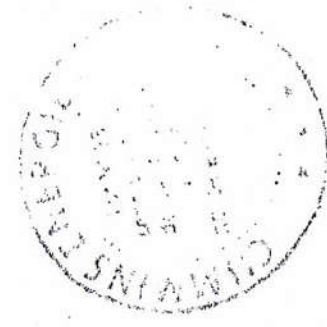
Item	Référence	Désignation	Qte	PU HT	Montant

1 QSK19-C MOTEUR CUMMINS POUR DUMPER HITACHI EH1000
SUIVANT ESN : 37220457 DE 2006 ET ESN : 37209457 DE
2003 MOTEUR IDENTIQUE
; SAUF CALIBRATION ET CACHE CULBUTEUR
; MONTÉ SUR LE MOTEUR

COMPLET AVEC ELECTRICITE : Bloc cylindre, bielle, pistons,
turbo, dumper, pompe à injection et injecteur, ECM et son
faisceau, Vilebrequin, Carter de distribution, Carter volant,
Volant moteur, Entraînement de ventilateur, Refroidissement
d'huile.

2 QSK19-C MOTEUR CUMMINS POUR DUMPER HITACHI EH1000
SUIVANT ESN : 37220457 DE 2006 ET ESN : 37209457 DE
2003 MOTEUR IDENTIQUE
; SAUF CALIBRATION ET CACHE CULBUTEUR
; MONTÉ SUR LE MOTEUR

COMPLET AVEC ELECTRICITE : Bloc cylindre, bielle, pistons,
turbo, dumper, pompe à injection et injecteur, ECM et son
faisceau, Vilebrequin, Carter de distribution, Carter volant,
Volant moteur, Entraînement de ventilateur, Refroidissement
d'huile.



ع

صاير

صاير

364

Page

Hadjar-Soud le 24-09-2017

1990

المجمع الصناعي للإسمنت الجزائر
GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE
SOCIETE DES CIMENTS DE HADJAR SOUD
« S.C.H.S. »

S.P.A. au capital social de : D A1.550.000.000
N° Identification Fiscale : 0999 210 3626 1335 N° Article d'imposition : 21 070 412 801

N° Registre de Commerce: 21/00 - 0362613 B 99

Hadjar Soud le 27 décembre 2017

BANQUE EXTERIEURE D'ALGERIE
AGENCE DE ANNABA 44
إشعار بالتسوية لفاتورة شراء التثبيت (محركات الآلة)
(N° 508/2017)

ORDRE DE
VIREMENT

COMPTE A DEBITER		Par le débit de notre compte, nous vous prions de crédit compte du bénéficiaire ci-après	
44 . 26 . 00 . 000 / 51			
BENEFICIAIRE		ADRESSE DU BENEFICIAIRE	MONTANT EN CHIFFRE
DOMICILIATION BANCAIRE			
N° DE COMPTE A CREDITER			
	BNP	CUMMINS ENERGIE ALGERIE	
02700708000022700139	PARISBAS EL DJAZAIR		22 437 985.50
Montant en lettre	VINGT DEUX MILLIONS QUATRE CENT TRENTE SEPT MILLE NEUF CENT QUATRE-VINGT CINQ DA CINQUANTE CENTIMES		
		Libelle de l'Operation	REGLT FACTURE N° FA1; Du 04/09/2017

VISA BANQUE

Directeur des Finances et Budget

SIGNATURE AUTORISEE

366

S.P.A. au capital social de :

D A1.550.000.000

N° Article d'imposition : 21 070 412 801

N° Identification Fiscale : 0999 210 3626 1335

ش.ذ.ب. - رأس مالها الاجتماعي :

N° Registre de Commerce: 21/00 - 0362613 B 99

« S.C.H.S. »

MONTANT : 22 437 985.50 DA

(محركات الآلة) الملحق رقم (5-11): شيك بنكي لتسديد فاتورة شراء التثبيت
PIECE DE BANQUE DIVERS N°: 17058

Nature de la dépense :

CH/OV N° : 508

DATE : 27/12/2017

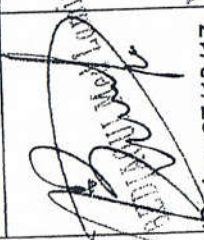
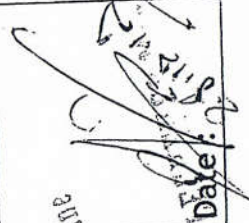
Somme en lettres : Vingt Deux Millions Quatre Cent Trente Sept Mille Neuf Cent Quatre

Vingt Cinq DA et 50 Cts.

Bénéficiaires: CUMMINS ENERGIE ALGERIE.

Motif: FOURNITURES.

Pièces justificatives : FACTURE N° FA170803 Du 04/09/2017.

COMPTABLE	LE CHEF SERVICE	D.F.C	D.F.B	ORDONNATEUR PDG	BENEFICIAIRE PORTEUR
				 MERABET Youcef	
Date : 27/12/17	Date : 27/12/17	Date : 27/12/17	Date : 27/12/17	Date : 27/12/17	Date :
IMPUTATION COMPTABLE					
Compte débit		Intitule		Montant	
Compte crédit		Intitule		Montant	

367

PROCES VERBAL DE MISE EN SERVICE

Date 27 / 05 / 2009 Version N° : 05 Page : 01 sur 01

DIRECTION.....

المحضر النهائي لبداية تشغيل ودفع قيمة الضمان المتبقية
Hadjar-Soud 1211/2017

N° Réf : 118/ DMP / SCHS / 2017

الملحق رقم (6-11) : محضر نهائي لبداية تشغيل ودفع قيمة الضمان المتبقية

Contrat / convention :

✓ Considérant le contrat N° 003/2017, visa N° signé le 04 Avril 2017 entre

La SCHS et le cocontractant : Cummins Energie Algérie Spa (Alger) ;

✓ Considérant la fin des travaux des équipements :

Montage et mise en service à vide d'un moteur pour dumper EH1000 :

1-Marque : Cummins

2-Type : QSK19-C

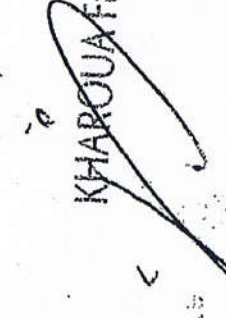
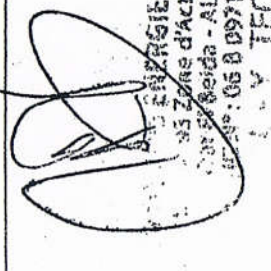
3-N° de série : 37271636

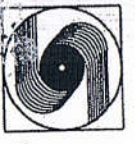
✓ La mise en service a été réalisée en date du 21/11/2017 conformément à l'article 11 du contrat.

✓ HM Dumper HSDP32 : Compteur mis à zéro

RESERVES :

- 1..... RAS
- 2.....
- 3.....
- 4.....

P/ la SCHS		P/ le Cocontractant
Le chef de service	Le chef de département	
	 KHAROUATAWZI	 SOCIÉTÉ D'ÉNERGIE ALGÉRIE 35 Zone d'activité de Soud - ALGER Tél : 06 8 09 71 25 7 FAX : 06 8 09 71 25 7
	368	

 المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICICA GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE		شركة الإسمنت لحجار السود ATTESTATION DE SERVICE FAIT		F 07/ 200
Date 17/ 05/2009		Version N° : 04		Page : 01 sur 01

DIRECTION : MAINTENANCE

Hadjar-Soud le : 18/12/2017

الملحق رقم (11-1): طلب تقديم خدمة صيانة لمصلحة مؤسسة إسمنت حداد DM/SCHS/2017

Je soussigné : Tolba Tayeb
 Fonction : Chef département maintenance
 Certifié que l'Entreprise ETS Boudoukha a bien effectué les prestations conformément au contrat n° : 24 visa n° : 44 du 13/07/2017

Pour :

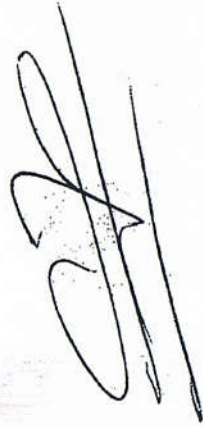
➤ Mise à disposition personnel en régie

Mois de Novembre 2017

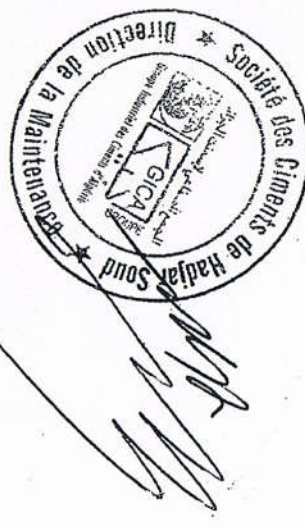
Facture N° : 27/2017 du 05/12/2017 Montant total = 811 925,10 DA

MONTANT HT (DA)	682 290,00
TVA 19 %	129 635,10
TOTAL TTC	811 925,10
RETENUE DE GARANTIE 10%	
RESTE A PAYER TTC	811 925,10

Délivrée pour servir et valoir ce que de droit.



27/11/17
Tolba Tayeb



369

A4

AQUADI
127819251/14/6/17

ETS BOUDOUKHA OMAR

MAINTENANCE ET APPROVISIONNEMENT INDUSTRIEL

05 Rue Frères Amrane el Eulma

RC:

98A042465

حجال

اسمنت

الصيانة لمؤسسة

فاتورة تسليم خدمة

الملحق رقم (2-12)

CF:

796419320001922

AI:

19322018060

TEL/FAX: 21336863815

FACTURE N° 27/2017

Convention N° : 24 Visa N° : 044 du : 13/07/2017

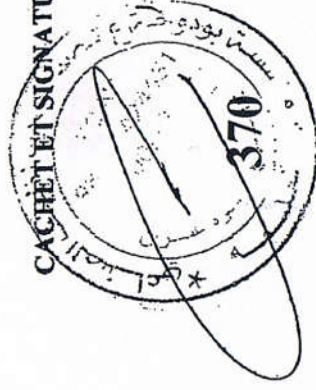
DATE : 05/12/2017

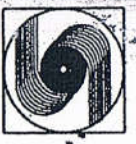
Réf.	Désignation	QTE	PU	Montant
01	Mise à disposition personnel En Régie Mois : de novembre 2017	1083 H	630.00	682 290.00
			M.H.T	682 290.00
			T.V.A 19%	129 635.10
			T.T.C	811 925.10

Arrêter la Présente Facture a la Somme de :

HUIT CENT ONZE MILLE NEUF CENT VINGT CINQ DINARS ALGERIENS ET DIX CENTIMES.

CACHET ET SIGNATURE.



 المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GIC GROUPE Groupe Industriel des Ciments d'Algérie		شركة الإسمنت لحجار السود	F 07/ 200
ATTESTATION DE SERVICE FAIT			
Date 17/ 05/2009	Version N° : 04	Page : 01 sur 01	

DIRECTION : MAINTENANCE

Hadjar-Soud le : 24/12/2017
الملحق رقم (3-12) - محضر أوبي تسليم نهائية الأشغال لخدمة الصيانة

N° Réf : 2525..../DM/SCHS/2017
الملحق رقم (3-12) : محضر أولي تسليم نهائية الأشغال لخدمة الصيانة

Je soussigné : Tolba Tayeb

Fonction : Chef département maintenance

Certifié que l'Entreprise ETS Boudoukha a bien effectué les prestations conformément au : Bon de commande n° : 24779 du 31/03/2016

Pour :

➤ Retenue de garantie de la facture n° : 41/2016

Facture N° : 28/2017 du 17/12/2017 Montant total = 20 475,00 DA

MONTANT HT (DA)	17.500,00
TVA 17 %	2 975,00
TOTAL TTC	20 475,00
RETENUE DE GARANTIE 5%	
RESTE A PAYER TTC	20 475,00

Délivrée pour servir et valoir ce que de droit.



371



GRUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE SOCIETE DES CIMENTS DE HADJAR SOUD

« S.C.H.S. »

S.P.A. au capital social de :

D A1.550.000.000

ش.ذ.ا. - رأسمالها الاجتماعي :

N° Identification Fiscale : 0999 210 3626 1335

N° Article d'imposition : 21 070 412 801

N° Registre de Commerce: 21/00 - 03626/13 B 99

Hadjar Soud le 27 décembre 2017

BANQUE EXTERIEURE D'ALGERIE

AGENCE DE ANNABA 44

N° 506/2017

إشعار بالتسوية المورد (4-12):

ORDRE DE VIREMENT

COMPTE A DEBITER	Par le débit de notre compte, nous vous prions de créditer		
44 . 26 . 00 . 000 / 51	compte du bénéficiaire ci-après		
B E N E F I C I A I R E	ADRESSE DU BENEFICIAIRE	MONTANT EN CHIFFRE	Libelle de l'Operation
DOMICILIATION BANCAIRE			
N° DE COMPTE A CREDITER	ETS		
	BOUDOUKHA		
	OMAR	832 400.10	REGLT DIVERS FACTURES
00300324017212300023	BADR OUM		
	EL BOUAGHI		
Montant en lettre	HUIT CENT TRENTE DEUX MILLE QUATRE CENTS DA DIX CENTIMES		

VISA BANQUE

Director des Finances et Budget

Signature Autorisée

Président Directeur Général

ABET Youcef

372





PROCES VERBAL DE RECEPTION DEFINITIVE

المحقق رقم (K-12): محضر نهائي لانتهاج الأشغال لخدمة الصيانة
Version N°: 08
07/05/2000

Date 27/ 05/2009

Page : 01 sur 01

DIRECTION : MAINTENANCE

Hadjar-Soud le : 15/06/2017

DEPARTEMENT : MAINTENANCE
SERVICE/ZONE : CONCASSAGE

N° Réf : 551.../DM/SCHS/2017

...ando N.º 74779 du 31/03/2016

Bon de commande N° : 173 / DM / SCHS / 2016

Ordres de service N° : 1737/DM/SCHS/2016
PV de réception provisoire N° : 438/DM/SCHS/2016

L'an deux mille dix sept et le quinze du mois de Juin a été prononcé à la réception définitive conformément aux clauses contractuelles:

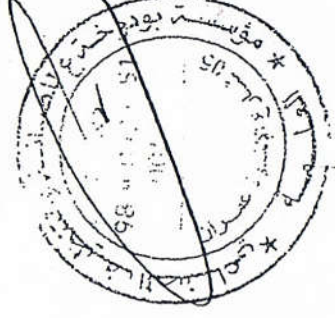
- Changement des pilonnes déformées des transporteurs
- Alignement de la charpente des deux transporteurs

Par le présent procès verbal :

- La réception définitive est prononcée sans réserves ;
La caution / retenue de garantie et de bonne exécution est libérée.

P/la SCHS

p/ le Cocontractant.



11/10/20

373

الملحق رقم (13): نموذج الاستبيان باللغة العربية

جامعة البليدة - 02-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان بعنوان: "تقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من منظور المعايير الدولية"

دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

استبيان موجه للمراجعين الداخليين لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

بعد التحية والسلام؛

في إطار إعداد مشروع بحث استكمالا لنيل شهادة دكتوراه ل م د الطور الثالث في العلوم التجارية، بعنوان "تقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من منظور المعايير الدولية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان مع مراعاة الدقة في ذلك، علما أن نتائج الدراسة تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة أرجو أنكم ستولون كل الإهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، مع العلم أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي. تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

الطالب: بوعزيز إبراهيم

الهاتف: 0796180957

البريد الإلكتروني: brahimdoct@gmail.Com

أولا : المعلومات الشخصية:

الرجاء وضع (X) في المربع المناسب للإجابة

1- المؤهل العلمي:

شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ دراسات عليا ☐ أخرى ☐ حدد.....

2- المسمى الوظيفي:

مدير دائرة المراجعة الداخلية ☐ مراجع رئيسي في دائرة المراجعة ☐
مراجع داخلي ☐ أخرى ☐ حدد.....

3- التخصص العلمي:

محاسبة ☐ مالية ☐ مراقبة التسيير ☐ تدقيق ☐
تخصص آخر ☐ حدد.....

4- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 20 سنة ☐
أكثر من 20 سنة ☐

ثانيا: المحور الأول

تقييم مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (طبعة 2017) المتعلقة بمعايير الصفات.

الرقم	الفقرة يرجى وضع الإشارة (X) في الخانة المناسبة	غير موافق	محايد	موافق
الغرض و السلطة و المسؤولية				
01	توجد وثيقة معتمدة رسميا يحتفظ بها مدير المراجعة الداخلية في المؤسسة تبين صلاحيات و مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية، وتحدد موضعها في الهيكل التنظيمي.			
02	لديكم ميثاق للمراجعة الداخلية يتضمن تعريف أخلاقيات المهنة و المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.			
الاستقلالية و الموضوعية				
03	تتبع دائرة المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة في الهيكل التنظيمي في الشركة باعتبارها وحدة إدارية مستقلة. (أو لجنة المراجعة).			
04	لدى المراجع الداخلي القدرة على عرض الحقائق و النتائج التي توصل لها إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة دون التأثير من جهات أخرى.			
05	يوجد تدخل أفراد من خارج دائرة المراجعة الداخلية في أعمال المراجعة الداخلية التي تقوم بها.			
06	هناك عدم تحيز في المواقف و الاتسام بالنزاهة و تجنب لأي تضارب في المصالح.			
07	لدى المراجع الداخلي الحرية في اختيار الميادين و السياسات الإدارية و النشاطات التي يجب فحصها.			
08	يتم منع المراجع الداخلي من تقييم أي عمل كان مشرفا عليه قبل تولي منصب المراجع الداخلي لمدة محددة ما بين 06 أشهر إلى 12 شهرا.			

الكفاءة و العناية المهنية			
09			يحرص المراجع الداخلي باستمرار على متابعة التطورات الحاصلة على معايير المراجعة الداخلية و يستند إليها عند أداء عمله.
10			يقوم مسئول المراجعة الداخلية بتزويد المراجعين التابعين لإدارته بالسياسات و الإجراءات اللازمة لإرشادهم في عملهم من خلال دليل مكتوب أو مذكرات أو تعليمات.
11			تستعينون بالمشورة و المساعدة المختصة إذا كنتم تفتقرون إلى المعرفة و المهارة و الكفاءة اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من عملية المراجعة.
توكيد الجودة و تحسين البرنامج			
12			يستفيد المراجعون الداخليون من دورات تدريبية عن طريق التكوين و المشاركة في ملتقيات و ندوات وطنية و دولية لتحسين أدائهم بشكل مستمر.
13			تخضع أعمال إدارة المراجعة الداخلية للتقييم من قبل مراجعين خارجيين ليس لهم تضارب في المصالح على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات.
14			تم عملية التقييم الداخلي المستمر للمراجع الداخلي من طرف مدير المراجعة الداخلية لبيان مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية.

ثالثاً - المحور الثاني:

تقييم مدى التزام الشركات الاقتصادية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي طبعة 2017 المتعلقة بمعايير الأداء.

الرقم	الفقرة	يرجى وضع الإشارة (X) في الخانة المناسبة	غير موافق	محايد	موافق
إدارة أنشطة المراجعة الداخلية					
01	يتم توصيل خطط نشاط المراجعة الداخلية و المتطلبات من الموارد، بما في ذلك التغيرات المؤقتة الهامة، إلى الإدارة العليا و مجلس الإدارة لمراجعتها و الموافقة عليها.				
02	هناك تبادل للمعلومات و تنسيق الأنشطة مع الغير من مقدمي الخدمات الداخلية و التعاون مع المراجع الخارجي لضمان التغطية المناسبة و الحد من الازدواجية في الجهود.				
03	تقدم تقارير دورية إلى مجلس الإدارة حول مهام إدارة المراجعة الداخلية و الأداء النسي لخطتها.				
04	للمراجع الداخلي أن يحكم بنفسه و يحدد إطار للمخاطر بعد التشاور مع مجلس الإدارة.				
طبيعة العمل					
05	يهتم المراجع الداخلي بتقييم مدى الالتزام بالقوانين و اللوائح و التعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.				
06	يقوم المراجع الداخلي بتحديد المخاطر المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية من خلال مراجعة النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي الذين وضعتهما الإدارة.				
07	يقوم المراجع الداخلي بإجراء المطابقة لأرصدة الحسابات في الدفاتر و السجلات و التأكد من التوازن المحاسبي.				
08	يقوم المراجع الداخلي بفحص و تقييم الوسائل المستخدمة في حماية الأصول من السرقة أو الحريق أو الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال.				
09	يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقرير دوري عن نظام الرقابة الداخلية و رفعه إلى جهة الاختصاص.				
10	للمراجع أن يحكم بنفسه و يحدد إطار للمخاطر بعد التشاور مع المدير العام.				
11	يركز المراجع الداخلي على تقييم فعالية و كفاءة الإجراءات التي وضعت لمعالجة و تصحيح المخاطر.				
12	يناقش المراجع الداخلي فعالية إدارة المخاطر مع المدير العام بشكل دوري.				
13	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من فعالية أداء الموظفين في التعامل مع المخاطر.				
14	هناك علاقة تعاون و انسجام مابين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و كذا مجلس الإدارة.				
15	هناك تنسيق مابين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي يعمل على تخفيض تكاليف المراجعة من خلال استبعاد مبدأ ازدواجية العمل.				
التخطيط للقيام بالمهمة					
01	يتم التخطيط لعملية المراجعة من خلال تحديد أهداف النشاط المراد مراجعته.				
02	يتم التخطيط لعملية المراجعة من خلال تحديد المخاطر الجوهرية للنشاط المراد مراجعته.				
03	تم الموافقة على برنامج العمل أو أية تعديلات قبل تنفيذه بعد تشاور مسئول المراجعة الداخلية مع المدير العام.				

أداء المهمة			
04			يتم الإشراف على تنفيذ المهمات من طرف الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية .
05			إن عدد موظفي إدارة المراجعة الداخلية كاف لتنفيذ جميع مهمات المراجعة المبرجة في المؤسسة.
06			يتم جمع المعلومات الكافية للقيام بالمهمة عن طريق زيارات ميدانية و استفسارات للمسؤول عن النشاط المراد مراجعته.
07			يستخدم المراجع الداخلي إجراءات المراجعة التحليلية عند فحص المعلومات و تقييمها.
08			يتم توثيق المعلومات المتعلقة بالاستنتاجات و نتائج المهمات بسجلات المهمات.
09			يقوم المراجع الداخلي بإيصال نتائج عملية المراجعة إلى المستويات الإدارية التي تقع عليها عملية المراجعة قبل إصدار تقريره النهائي .
توصيل النتائج			
10			تشمل عملية توصيل النتائج أهداف و نطاق المهمة، و كذلك الاستنتاجات القابلة للتطبيق و التوصيات.
11			يقوم المراجع الداخلي بإيصال نتائج عملية المراجعة الى الجهات المناسبة.
12			يشمل التقرير النهائي مستوى المخاطر الكبيرة بقضايا الرقابة، بما في ذلك مخاطر التلاعب و الغش.
13			يقوم مسؤول المراجعة الداخلية بالمراجعة و الموافقة على التقارير النهائية قبل عرضها على الجهات المعنية.
14			هناك عدم اطلاع أي أطراف خارجية على نتائج التقارير إلا بعد الحصول على موافقة الجهة المختصة (المدير العام، مجلس الإدارة) .
متابعة مدى التقدم في تنفيذ التوصيات			
15			يحدد مسؤول المراجعة الداخلية طبيعة المتابعة، و إجراءاتها، وتوقيتها، ومدىها.
16			في حالة عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها لأسباب معينة (مثال: التكلفة...)، يقوم مسؤول المراجعة بإخطار مجلس الإدارة بقرار إدارة الشركة بكل ما يتعلق بنتائج المهمة لعملية المراجعة.
17			هناك اهتمام و جدية من إدارة الشركة و مجلس الإدارة بتوصيات و اقتراحات المراجع الداخلي.
18			يصدر المدير العام أو مجلس الإدارة التوجيهات اللازمة لتنفيذ التوصيات و الاقتراحات المشار إليها في تقرير المراجع الداخلي.

ملحق رقم (14): نموذج الاستبيان باللغة الفرنسية

Université Ali Lounici Blida -2-

Faculté de sciences économiques et commerciales et sciences de gestion

Département : Sciences de gestion

Option : Comptabilité et audit.

Questionnaire portant sur :

« Evaluation de la Réalité d’audit interne dans les entreprises économiques dans l’optique des normes internationales – échantillon des entreprises économiques algériennes »

Madame, Monsieur ;

Permettez-nous de solliciter votre avis professionnel pour renseigner ce questionnaire d’enquête dans le cadre d’une étude intitulée : « **évaluation de la réalité de l’audit interne dans les entreprises économiques dans l’optique des normes internationales- échantillon d’entreprises économiques algériennes** ».

Nous vous prions de répondre aux questions qui y sont contenues dans le but de l’adopter entant que source d’informations pour la préparation d’une recherche scientifique dans le cadre d’obtention du diplôme de doctorat spécialité : comptabilité et audit.

Par conséquent, nous vous prions de bien vouloir lire attentivement les termes et répondre avec précision et objectivité dans le but de connaître votre opinion et d’atteindre des résultats à connotation scientifiques.

A noter que ces données seront traitées d’une manière confidentielle et ne seront utilisées qu’à des fins de recherche scientifique.

Nous vous remercions pour votre coopération. Veuillez accepter ,madame-monsieur,notre considération et nos respects.

Doctorant : Bouaaziz brahim Tél : 0796180957

Email : brahimdoct@gmail.Com

Prière de mettre une croix dans la case qui convient :

A. **informations générales sur l'auditeur interne**

1- Grade scientifique :

☐ Diplôme professionnel Licence ☐ Etudes supérieures ☐
Autre précise

2- fonction :

☐ Auditeur Principal dans la cellule d'audit interne ☐ Directeur de la cellule d'audit interne
☐ Auditeur interne

Autre précise

3- spécialité :

☐ Comptabilité ☐ finance ☐ contrôle de gestion ☐ Autre précise
.....

4- expérience professionnelle :

☐ Moins de 5 ans ☐ de 5 ans à 10 ans ☐ de 11 à 20 ans ☐ plus de 20 ans

Chapitre 1 : Evaluation du degré d'application des normes internationales d'audit interne publiées par l'institut américain (version 2017) en ce qui concerne **les normes liées à la qualification.**

Veuillez cocher la case appropriée	Pas D'accord	Neutre	D'accord
Il existe un document certifié officiellement conservé dans l'entreprise par le directeur de l'audit interne qui définit les pouvoirs et les responsabilités de la direction d'audit interne, et détermine sa position dans l'organigramme.			
Vous disposez d'une charte d'audit interne comportant les éthiques professionnelles et les normes internationales d'audit interne.			
La cellule d'audit interne en tant qu'unité administrative indépendante est rattachée directement au conseil d'administration dans l'organigramme.			
L'auditeur interne a l'aptitude d'exposer tous les vérités et résultats d'opération d'audit au comité d'audit ou conseil d'administration sans aucune influence d'autres parties.			
Des éléments autres ceux de la cellule d'audit s'ingèrent dans les travaux d'audit interne.			
Il existe de l'intégrité et de la neutralité dans les positions et un évitement de tout conflit d'intérêt.			
L'auditeur interne a toute la latitude s'agissant de choix des domaines et politiques administratives et activités qui doivent être audités.			
Il est interdit à l'auditeur interne d'évaluer tout travail qu'il supervisait avant de prendre le poste d'auditeur interne pour une période qui oscillait entre 06 et 12 mois.			
L'auditeur interne suivi en permanence des évolutions des normes d'audit interne, et il s'en réfère dans l'exécution de son travail.			
le directeur de l'audit interne fournit aux auditeurs appartenant, toute			

information liée aux politiques et procédures nécessaires pour les orienter dans leur travail à travers un guide écrit ou mémorandum ou d'instructions.			
Vous recourir à la concertation et l'assistance des spécialistes en cas de manque de connaissance ou compétence nécessaires pour la réalisation d'une ou d'une partie d'opération d'audit.			
Les auditeurs internes bénéficient des formations en participant aux forums, des séminaires, nationaux et internationaux en vue d'amélioration permanente leurs performances.			
Travaux de la direction de l'audit interne sont soumis à l'évaluation des auditeurs externe qui n'ont aucun conflit d'intérêts au moins une fois tous les cinq ans.			
l'évaluation interne continue d'auditeur interne est effectuée par le directeur de l'audit interne pour savoir le degré de conformité aux normes d'audit interne.			

chapitre 02 : Evaluation de niveau d'application des normes internationales d'audit interne publiées par l'institut américain(version 2017) par les entreprises économiques et précisément **les normes de la performance.**

Veuillez cocher la case appropriée	Pas D'accord	Neutre	D'accord
Les plans d'activité de l'audit interne et les besoins de ressources de l'activité y compris les changements importants temporaires sont communiqués à la direction supérieure et le conseil d'administration pour les examiner et les approuver.			
Il y a un échange d'informations et une coordination des activités avec les prestataires des services internes et une coopération avec l'auditeur externe afin de garantir une couverture adéquate et réduire la duplication des efforts.			
Des rapports périodiques qui portent sur les fonctions de la direction d'audit interne et la réalisation (en pourcentage) de ses plans, sont fournis à la direction.			
L'auditeur interne juge et définit le cadre des risques après concertation avec le conseil d'administration.			
L'auditeur interne évalue la conformité aux lois, résolutions et instructions en vigueur dans la l'exercice de diverses activités.			
L'auditeur interne définit les risques liés au système de contrôle interne, en procédant à l'audit du système comptable et système de régularisation interne conçus par la direction.			
L'auditeur interne procède aux rapprochements des comptes dans les livres et registres pour s'assurer de l'équilibre comptable.			
L'auditeur interne vérifie et contrôle les outils utilisés pour la protection des actifs de vol, d'incendie, de détournement, de perte ou de mauvaise utilisation.			
L'auditeur interne rédige un rapport périodique sur le système de contrôle interne et il le communique aux parties concernées.			
L'auditeur juge et définit le cadre des risques après concertation avec le directeur général.			
L'auditeur interne se focalise sur l'évaluation de l'efficacité et l'efficience des procédures liées au traitement et correction des risques.			
L'auditeur interne discute périodiquement l'efficacité de gestion des risques avec le directeur général.			
L'auditeur interne s'assure de l'efficacité de la performance des fonctionnaires en ce qui concerne le traitement des risques.			
Il existe une relation de coopération et de concordance entre l'audit interne et l'audit externe et le conseil d'administration.			

La coordination entre l'auditeur interne et l'auditeur externe minimise les coûts liés à l'audit en éliminant le double travail.			
La planification de l'opération d'audit est effectuée en définissant les objectifs de l'activité à auditer.			
Planifier l'opération d'audit passe par la détermination des risques significatifs de l'activité à auditer.			
L'approbation des programmes de travail et toute modification avant leur réalisation s'effectue après la concertation entre l'auditeur interne et le directeur général.			
Le président exécutif d'opération de l'audit interne supervise la réalisation des missions d'audit			
Le nombre de personnel de la direction d'audit interne est suffisant pour réaliser les missions d'audit programmées dans l'entreprise.			
Les informations nécessaires pour la mission d'audit sont réunies via les visites et les confirmations de responsables de l'activité à auditer.			
L'auditeur interne utilise les procédures d'audit analytique dans la vérification et l'évaluation des informations.			
Les informations liées aux déductions et résultats des missions sont documentés au livre des missions.			
L'auditeur communique les résultats d'opération d'audit aux niveaux administratifs avant la rédaction de son rapport.			
L'opération de communication des résultats comporte les objectifs, les limites de la mission, les résultats applicables et les recommandations.			
L'auditeur interne communique les résultats d'opération d'audit aux parties concernées.			
Le rapport final contient le niveau des risques significatifs liés au contrôle y compris les risques de manipulation et de fraude.			
Le responsable d'audit interne effectue l'opération d'audit et la certification des les rapports finaux avant qu'il les expose aux parties concernée.			
Les parties externes ne consultent pas les résultats de rapports d'audit qu'après l'autorisation les parties concernées (directeur général, le conseil d'administration)			
le directeur de l'audit interne définit la nature de suivi, ses procédures, sa durée et son moment opportun.			
En cas de non correction de la situation citée dans le rapport pour quiconque raison (coût...) l'auditeur avise le conseil d'administration de la décision de la direction en ce qui concerne tous les résultats d'opération d'audit.			
La direction de l'entreprise et le conseil d'administration accordent une importance pour les propositions et recommandations d'auditeur interne.			
Le directeur général ou le conseil d'administration veillent à ce que les recommandations et les propositions citées dans le rapport d'audit interne soient prises en compte.			

الملحق رقم (15): مخرجات المعالجة الإحصائية باستخدام SPSS

التكرارات والنسب المئوية

EDU	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
diplome	5	7,2	7,2
licence	49	71,0	78,3
Valide master	12	17,4	95,7
magestar	3	4,3	100,0
Total	69	100,0	

expérience	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
"moins de 5 ans "	20	29,0	29,0	29,0
de 5 -10ans	29	42,0	42,0	71,0
Valide de "11-20ans	16	23,2	23,2	94,2
plus de 20	4	5,8	5,8	100,0
Total	69	100,0	100,0	

spécialité	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
comptabilité et audit	41	59,4	59,4	59,4
Valide Finance	12	17,4	17,4	76,8
manegement	8	11,6	11,6	88,4
autre	8	11,6	11,6	100,0
Total	69	100,0	100,0	

fonction	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
dricteur d'audite interne	16	23,2	23,2
Valide auditeur principal	8	11,6	34,8
auditeur interne	45	65,2	100,0
Total	69	100,0	

معامل الفا كرونباخ Alpha de Cronbach

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,646	47

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Responsabilité	69	1,3696	,57300	,06898
Indépendance	69	2,5531	,36659	,04413
Compétence	69	2,6039	,40129	,04831
Qualité	69	1,6232	,48478	,05836
Gestion	69	2,6667	,42154	,05075
Travail	69	2,0580	,23540	,02834
Planification	69	2,5266	,55249	,06651
Mission	69	2,7391	,22228	,02676
Résulta	69	2,7304	,26530	,03194
Surveillance	69	2,6558	,33514	,04035
axe1	69	2,4306	,32824	,03951
axe2	69	2,7053	,21999	,02648

اختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
Responsabilité	,203	69	,000	,806	69	,000
Indépendance	,168	69	,000	,883	69	,000
Compétence	,302	69	,000	,739	69	,000
Qualité	,262	69	,000	,828	69	,000
axe1	,154	69	,000	,894	69	,000
Gestion	,353	69	,000	,721	69	,000
Travail	,231	69	,000	,850	69	,000
Planification	,399	69	,000	,664	69	,000
Mission	,268	69	,000	,785	69	,000
Résultats	,300	69	,000	,774	69	,000
Surveillance	,216	69	,000	,786	69	,000
axe2	,207	69	,000	,852	69	,000

a. Correction de signification de Lilliefors

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Responsabilité	19,854	68	,000	1,36957	1,2319	1,5072
Indépendance	57,852	68	,000	2,55314	2,4651	2,6412
Compétence	53,900	68	,000	2,60386	2,5075	2,7003
Qualité	27,813	68	,000	1,62319	1,5067	1,7396
Gestion	52,548	68	,000	2,66667	2,5654	2,7679
Travail	72,620	68	,000	2,05797	2,0014	2,1145
Planification	37,987	68	,000	2,52657	2,3938	2,6593
Mission	102,360	68	,000	2,73913	2,6857	2,7925
Résulta	85,491	68	,000	2,73043	2,6667	2,7942
Surveillance	65,825	68	,000	2,65580	2,5753	2,7363
axe1	61,512	68	,000	2,43064	2,3518	2,5095
axe2	102,151	68	,000	2,70531	2,6525	2,7582

Abstract

This study aims to evaluate the reality of the professional practices of internal auditing in the Algerian economic institutions through determining its degree of consistency with the international standards that emanating from the American Institute .However, To achieve the objectives of this study and test its hypotheses we did a field Study which contains the case study of one of the Algerian economic institutions (the Black Stone Cement Corporation).Besides, the preparation of a questionnaire that includes a set of questions that deal with the subject of the study and analysis of the results by using the SPSS program, whereas Eighty (80) questionnaires distributed to the internal auditors of a sample of Algerian economic institutions which were retrieving seventy-five (75) but sixty-nine (69) usable.

The study concluded that the internal audit practice in the Algerian institutions under study is largely in line with the International Standards for Internal Auditing on performance standards, but there is a partial in conformity with standards of attributes. The functions of financial and conformity auditing capture the largest share of the assurance tasks to be completed, in the other side the absence of all consultancy services for the management of the institution, but the internal auditors in Algerian institutions have professional competence and acceptable skills that allow them to do their work best.

This study recommended that there is necessary to issue internal auditing standards appropriate to the environment of Algeria, which should be derived from the international standards emanating from the American Institute, in addition to spreading the culture of modern internal auditing according to the approach of risk in the Algerian economic institutions, and working on the need to pay more attention to the formation of human competencies appropriate to the needs of this function, Through organizing meetings on developments and latest information in the field of auditing, and ensuring to provide of an appropriate regulatory environment in order to perform its role effectively.

Keywords: Internal Audit Standards, Risk Management, Internal Control, Governance.