

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أممرد بوقرة *بومرداس*



كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في:
شعبة: علوم التسيير
تخصص: محاسبة

تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية
في المؤسسات الإقتصادية
-دراسة عينة من المراجعين الداخليين-

تحت إشراف:
د. شنايت صباح

من إعداد الطالب:
برابح بلال

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	شنوف شعيب
مشرفا	جامعة بومرداس	أستاذ محاضر قسم أ	شنايت صباح
ممتحنا	جامعة بومرداس	أستاذ محاضر قسم أ	خنفري خيضر
ممتحنا	جامعة البلدية 2	أستاذ محاضر قسم أ	العراي حمزة

السنة الجامعية: 2015/2014

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد
وعلى آله وصحبه أجمعين.

الحمد لله تعالى الذي وفقني في دراستي وأعانني على إتمام هذا العمل
وعلمني ما لم أكن أعلم وكان فضله
علي عظيم.

أتقدم بالشكر الجزيل لوالديَّ الكريمين - أطال الله في عمرهما وأمدَّهما بالصحة والعافية-
لما وفراه لي من راحة حتى أتتَّ هذا
العمل على أكمل وجه.

كما أتقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان وبأصدق معان التقدير والاحترام إلى الأستاذة
المشرفة "شنايت صباح" التي لم تبخل عليَّ بإرشاداتها ونصائحها وتوجيهاتها
السديدة التي كان لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل.

كما لا ننسى أن نتقدم بالشكر الكبير إلى كل من الاستاذين الكريمين براغ محمد وبلقاضي
بلقاسم على حسن تعاونهم معنا.

وأختم شكري الخالص إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد
ولو بكلمة طيبة.

برابح بلال

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع
والذي أهديه:

إلى من قال فيهما الله عزّوجل " واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب أرحمهما
كما ربياني صغيرا " أمي وأبي الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما
وقدّرنى على ردّ جزء من جميلهما.

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي وأخواتي وكل أفراد العائلة
صغيرها وكبيرها.

إلى جميع من علمني وساعدني خلال دربي الدراسي وساهم في وصولي إلى
ما وصلت إليه.

كما أهدي هذا العمل إلى كل طالب علم وإلى جميع الأصدقاء والزملاء.

ملخص

يهدف هذا البحث إلى إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية من خلال عمل المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المراجع الخاصة بالموضوع " كتب، مجلات، مواقع انترنيت وغيرها" واستبيان موجه للمراجعين الداخليين والمسؤولين عن عملية المراجعة الداخلية في بعض هذه المؤسسات من أجل تحديد درجة تأثير كل من مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين هذا النظام، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها المراجع الداخلي، وتستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها المختلفة: المحاسبية، المالية، التشغيلية والإدارية، الكشف عن نقاط الضعف فيها، تنبيه الإدارة بما قد تواجهه من مخاطر مستقبلية وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة ذلك، كما يركز نشاط المراجعة الداخلية على مجموعة من العناصر والتي يتحدد على أساسها درجة تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية ومن أهم هذه العناصر استقلالية المراجع الداخلي، خبرة المراجع الداخلي ومتابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلّغ عنها.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، المراجع الداخلي، المؤسسة الاقتصادية.

Résumé

Cette recherche vise à montrer le rôle joué par l'auditeur interne à travers la fonction d'audit pour l'amélioration du système de contrôle interne au sein des entreprises économiques, et pour cela, on s'est appuyé sur plusieurs références liées à ce sujet et sur un questionnaire destiné aux auditeurs interne et aux responsables de service d'audit interne dans certains de ces entreprises, afin de déterminer le degré d'impact des tâches et des principes professionnels d'audit sur l'amélioration du système de contrôle interne.

Parmi les résultats les plus importants obtenus on distingue :

- L'audit interne est un outil de système de contrôle interne, l'entreprise l'utilise afin d'évaluer la performance de ces différentes activités : comptables, financières, opérationnelles et administratives et aussi pour détecter les points faibles dans ce système et faire les recommandations nécessaires pour y faire face.
- L'efficacité de l'audit interne est basée sur un ensemble d'éléments parmi eux : l'indépendance de l'auditeur interne, l'expérience et l'efficacité de l'auditeur interne et le suivi des résultats rapporté.

Les mots clés : contrôle interne, audite interne, auditeur interne, entreprise économique.

Abstract:

This study aims at showing the role of the internal audit, through the internal auditor role, in improving the internal control system in economic companies. And for that, several references related to this subject were used including books, articles, websites... in addition to a questionnaire addressed to the internal auditors and internal audit process managers in some of these companies in order to determine the impact of both the internal auditor's tasks and professional principals on the internal control system.

The study concluded to some important results including that the internal audit is an internal control tool, the company uses to evaluate the performance of these different activities: accounting, financial, operational and management and also to detect weaknesses and the future risks in the system and do the necessary recommendations to address them.

Also, the study concluded that the effectiveness of the internal audit is based on a set of elements that determines its effect on the control system, such as: the independence of the internal auditor, experience and effectiveness of the internal auditor and monitoring the reported results.

Keywords: internal control system, internal audit, internal auditor, economic companies.

شكر وعران

الإهداء

ملخص

I	..... الفهرس
IV	..... قائمة الأشكال والجداول والملاحق
VIII	..... قائمة المختصرات
أ	..... مقدمة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

02	..... تمهيد
03	..... المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
03	..... المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
06	..... المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية
08	..... المطلب الثالث: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها
11	..... المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، مقوماته وإجراءاته
11	..... المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
18	..... المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها
27	..... المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية وحدوده
30	..... المبحث الثالث: دورة نظام الرقابة الداخلية ومعايير فعاليته
30	..... المطلب الأول: دورة نظام الرقابة الداخلية
33	..... المطلب الثاني: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية
39	..... خلاصة

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

41	تمهيد.....
42	المبحث الأول: المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية.....
42	المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية.....
47	المطلب الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ISPPA.....
54	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية.....
55	المبحث الثاني: الممارسة المهنية لمهنة المراجعة الداخلية.....
55	المطلب الأول: موقع وظيفة المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري.....
59	المطلب الثاني: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية.....
61	المطلب الثالث: مراحل إنجاز مهنة المراجعة الداخلية.....
65	المبحث الثالث: المراجع الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....
65	المطلب الأول: المراجع الداخلي، مهامه ومبادئ أخلاقياته المهنية.....
70	المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
72	المطلب الثالث: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
74	خلاصة.....

الفصل الثالث: دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين

نظام الرقابة الداخلية

- دراسة إستبائية -

76	تمهيد.....
77	المبحث الأول: خطوات الدراسة الميدانية.....
77	المطلب الأول: تحضير الإستبيان.....
80	المطلب الثاني: منهجية الدراسة الميدانية.....
82	المطلب الثالث: إختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية.....
83	المبحث الثاني: دراسة وتحليل عناصر الاستبيان.....
83	المطلب الأول: وصف عينة الدراسة.....
89	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة.....

100	.....المطلب الثالث: تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة.....
106	..... خلاصة
108	..... خاتمة.....
114	..... قائمة المراجع
119	..... الملاحق.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17	مكونات نظام الرقابة الداخلية.	1
31	بعض معايير الرقابة النموذجية.	2
50	لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية "معايير الصفات".	3
52	لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية "معايير الأداء".	4
81	الإيضاحات الخاصة بالاستبانات الموزعة والمسترجعة.	5
83	ثبات الاستبيان وفق معامل الفا كر ونباخ.	6
84	وصف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	7
85	وصف عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.	8
86	وصف عينة الدراسة حسب الوظيفة.	9
87	وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	10
88	وصف عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية.	11
89	حدود فئات دلالة الإجابات والحكم عليها حسب المتوسط الحسابي.	12
89	طريقة ترميز البيانات في برنامج spss.	13
90	قائمة مهام المراجع الداخلي التي تأثر على تحسين نظام الرقابة الداخلية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.	14
92	قائمة عناصر استقلالية المراجعة الداخلية التي تأثر على تحسين نظام الرقابة الداخلية مرتبة ترتيبا تنازليا من حيث الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.	15
94	قائمة عناصر خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وتأثيرها على تحسين نظام الرقابة الداخلية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.	16
96	قائمة خصائص تقرير المراجع الداخلي وتأثيرها على تحسين نظام المراقبة الداخلية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.	17
98	قائمة تمثل متابعة النتائج وتأثيرها على تحسين نظام الرقابة الداخلية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.	18
99	قائمة الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي وتأثيرها على تحسين نظام الرقابة الداخلية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.	19

101	معامل الارتباط بين مهام المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية	20
102	معامل الارتباط بين استقلالية المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية	21
102	معامل الارتباط بين خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية	22
103	معامل الارتباط بين التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح وتحسين نظام الرقابة الداخلية	23
104	معامل الارتباط بين متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها وتحسين نظام الرقابة الداخلية	24
105	معامل الارتباط بين الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية	25

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	مكونات نظام الرقابة الداخلية.	1
22	مقومات نظام الرقابة الداخلية.	2
27	إجراءات نظام الرقابة الداخلية.	3
57	تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العامة.	4
58	تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة.	5
58	تبعية المراجعة الداخلية للجنة التدقيق.	6
84	تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	7
85	تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.	8
86	تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة.	9
87	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	10
88	تمثيل عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية.	11

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
120	الإستبانة باللغة العربية.	01
125	الإستبانة مترجمة باللّغة الفرنسية.	02
130	قائمة الأساتذة المحكّمين للاستبانة.	03

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
CCSA	Certification in Control Self-Assessment شهادة التقييم الذاتي للرقابة معتمد
CFSA	Certified Financial Services Auditor شهادة مراجع للخدمات المالية معتمد
CGAP	Certified Government Auditing Professional شهادة مراجع حكومي مهني معتمد
CIA	Certified Internal Auditor شهادة مراجع داخلي معتمد
COSO	Committee of Sponsoring Organizations لجنة حماية المنظمات
DPAI	Diplôme Professionnel de l'Audit Interne شهادة مهنية في المراجعة الداخلية
IFACI	Institut français des auditeurs et contrôleurs internes المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i> معهد المراجعين الداخليين
IMA	Institute of Management Accountants معهد المحاسبين الإداريين
ISPPIA	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

مقدمة

إنّ التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الإقتصادية عبر الزمن والذي من أبرزه انفصال الملكية عن التسيير، التطور في مجال العلاقات الاقتصادية، توسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها وكبر حجم المشاريع جعل الملاك لا يتطلعون بشكل مباشر ويقدر كاف على واقع المؤسسة، كما صعّب على مجلس الإدارة عملية تسييرها، مما أدى إلى ضرورة تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية للمؤسسة، مع تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق مقييس وإجراءات الرقابة الداخلية، كما يتوقف نجاح وفعالية هذه الرقابة على مدى توفر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم وفعال داخل المؤسسة، وبداية فإن أي قصور في هذه المقومات والعناصر قد يؤثر بالسلب على أدائها وكلما توفرت بالشكل السليم والفعال كلما إزدادت فعالية وأهمية هذه الرقابة في تحقيق أهدافها داخل المؤسسة.

بعد المشاكل العديدة التي ظهرت في المؤسسات العالمية من فضائح مالية، تلاعبات وإفلاس العديد منها بسبب نقص الممارسات والإجراءات في الإدارة، التنظيم والرقابة الفعالة في الأنظمة الداخلية ظهرت الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات المختلفة للمؤسسة بواجباتها، وهذا من خلال التطوير في الإجراءات الرقابية، وباعتبار أن المراجعة الداخلية هي أحد أهم هذه الإجراءات والتي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة كافة الإجراءات الأخرى والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية زاد الإهتمام بها، وخير ما يبرر ذلك هو مبادرة معهد المراجعين الداخليين إلى تطوير كل من المعايير الدولية للمراجعة، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

ولا شك أن التطور في نطاق وأهداف المراجعة الداخلية يتطلب تطورا موازيا في السلطات والصلاحيات الممنوحة للمراجع الداخلي، والتي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق وبتعاون مع جميع العاملين في الشركة.

إشكالية البحث

بغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بتفصيل أكثر، سنحاول من خلال هذا العمل الإجابة على سؤال الإشكالية التالي:

ما مدى تأثير تنفيذ مهام المراجعة الداخلية ومبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي؟

للإجابة عن هذا السؤال سنتطرق إلى مجموعتين من الأسئلة الفرعية هما:

المجموعة الأولى خاصة بالجانب النظري:

- كيف يمكن لنظام الرقابة الداخلية خلق قيمة إضافية في المؤسسة الاقتصادية؟
 - ما طبيعة علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟
- المجموعة الثانية خاصة بالجانب التطبيقي:

- ما مدى تأثير مهام المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟
- ما مدى تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟
- ما مدى تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟
- ما مدى تأثير التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟
- ما مدى تأثير متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟
- ما مدى تأثير الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

فرضيات البحث

للإجابة على التساؤلات السابقة ننتقل من الفرضيات التالية:

المجموعة الأولى خاصة بالجانب النظري:

- يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة كما يُعين الإدارة في اتخاذ قراراتها.
- المراجعة الداخلية وسيلة وأداة يتم من خلالها مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

المجموعة الثانية خاصة بالجانب التطبيقي:

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين مهام المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين استقلالية المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛

الداخلية؛

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين رفع المراجع الداخلي لتقرير موضوعي وواضح وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلّغ عنها وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

مبررات اختيار الموضوع

من أهم المبررات التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي:

1. المبررات الذاتية

- الاهتمام والميل الشخصي للخوض في مهنة المراجعة الداخلية؛
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال المراجعة والرقابة الداخلية.

2. المبررات الموضوعية

- الدور الكبير الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة؛
- المكانة التي تحظى بها المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؛
- تصحيح الاعتقاد السائد على أن مهنة المراجعة الداخلية تهتم فقط بتعقب الأخطاء وإنزال العقوبات.

أهمية موضوع البحث

تكمن أهمية الموضوع من الأهمية التي تحظى بها المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، فهي تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماتها الإستشارية والتأكيدية، والذي بدوره يعدّ أمراً مهماً وحيوياً يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أكبر قدر ممكن من أهداف المؤسسة والقيام بالتعديلات والتصحيحات الواجبة في وقتها.

أهداف البحث

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناولنا لهذا الموضوع في:

- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- التعرف أكثر على المراجعة الداخلية، المراجع الداخلي والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة؛
- تحديد العلاقة الموجودة بين كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية؛
- تحديد الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

حدود الدراسة

1. الحدود المكانية

اقتصرت هذه الدراسة على استقصاء آراء المراجعين الداخليين ورؤساء أقسام المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العامة والخاصة في مدينتي الجزائر وبومرداس من أجل تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

2. الحدود الزمانية

مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطة بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة وهو شهري مارس وأفريل من سنة 2015.

3. الحدود الموضوعية

فيم يخص الجانب التطبيقي فقد قمنا بدراسة تأثير مجموعة من المهام التي يقوم بها المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية وليس كل مهامه، وبالنسبة للمبادئ التي قمنا بدراسة تأثيرها على تحسين نظام الرقابة الداخلية فهي استقلالية المراجع الداخلي، خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وموضوعيته عند إعداد تقرير المراجعة.

الدراسات السابقة

• شعباني لظفي، المراجعة الداخلية، مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مع دراسة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك. مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، باعتبارها أداة فعالة ومحاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق قيمة مضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف الإدارة. كما أنه تطرق لإسهامات المراجعة الداخلية في التسيير وإلى معايير المراجعة المتعارف عليها والتي كانت سارية المفعول في ذلك الوقت.

- غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

تتمحور إشكالية بحثه في: إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة كأداة رقابية، وتطرق الباحث إلى دراسة منهجية عن طريقة القيام بكل من المراجعة الداخلية والخارجية من جهة وعن مساهماتهما في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى، كما أن دراسته الميدانية كانت بإسقاط المراجعة الخارجية على واقع المؤسسة المستقبلة.

- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الهوائية ببسكرة، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2007.

تتمحور إشكالية بحثه في كيفية مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية وتحقيق نجاعة المؤسسة، أظهر الباحث في بحثه الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقييم أداء هذا النظام.

- قوبة كريم، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، دراسة المعهد العالي للبترول، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011.

وتدور إشكالية بحثه في كيف يمكن للمؤسسة الاستفادة من المراجعة الداخلية لتفعيل الأداء الرقابي في المؤسسة. وهدفت دراسته إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية في تفعيل هذا الأداء والوقوف على مدى تطبيق هذا النظام، كما تناولت الدراسة أيضا مدى تأثير الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية.

في حين أن دراستنا تطرقت إلى تقييم الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وهذا باستطلاع آراء المراجعين الداخليين ورؤساء قسم المراجعة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول درجة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، وهو ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

المنهج المتبع

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الدراسة، فقد اعتمدنا فيما يخص الفصلين النظريين على كل من المنهجيين التاريخي والوصفي التحليلي، وبالنسبة للفصل التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج الاستقرائي وذلك بدراسة جزء من الظاهر وتعميم النتائج على الظاهرة ككل.

الأدوات المستعملة

من بين الأدوات المستعملة في بحثنا ما يلي:

- المسح المكتبي من أجل الاطلاع على الكتب والوثائق الرسمية المختلفة والاطلاع على بعض الدراسات السابقة، وكذا بعض المجالات وكل ما له صلة بالموضوع؛
- شبكة الانترنت بهدف الحصول على المستندات الصادرة عن الهيئات الدولية التي لها علاقة بالموضوع؛
- الاستبيان من أجل الاطلاع على آراء المراجعين الداخليين والمسؤولين عن عملية المراجعة في المؤسسات الاقتصادية؛
- أدوات التحليل الإحصائي من أجل تحليل النتائج وتفسيرها.

تقسيم البحث

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول تتقدمهم مقدمة عامة وتليهم خاتمة عامة والتي تتضمن ملخص شامل للبحث وأهم النتائج المتوصل إليها وكذا بعض التوصيات.

بالنسبة للفصل الأول فهو تحت عنوان "الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية" وهو مقسم إلى ثلاثة مباحث، تطرقنا فيه إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية، العوامل المساعدة في تطوير هذا النظام وأنواع هذا النظام وأهدافه في المبحث الأول، وإلى مكونات هذا النظام، مقوماته، إجراءاته، خصائصه وحدوده في المبحث الثاني، وإلى دورة هذا النظام ومعايير فعاليته في المبحث الثالث.

أما الفصل الثاني فقد جاء تحت عنوان "المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية" وهو مقسم إلى ثلاثة مباحث، بالنسبة للمبحث الأول فقد تناولنا فيه ماهية المراجعة الداخلية، المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والعلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، كما تطرقنا إلى موقع وظيفة المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري، تنظيم هذه الوظيفة ومراحل إنجازها في

المبحث الثاني، كما أننا خصصنا المبحث الثالث للمراجع الداخلي وأساليب وخطوات تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

فيما يخص الفصل الثالث فهو عبارة عن دراسة ميدانية تم من خلالها استقصاء آراء المراجعين الداخليين ورؤساء قسم المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، عن دور وأهمية المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وذلك بدراسة تأثير مجموعة من المتغيرات المستقلة والمتمثلة في مهام المراجع الداخلي، استقلالية المراجع الداخلي، خبرة وكفاءة المراجع الداخلي التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح، متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها والصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي على المتغير التابع والمتمثل في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي والنظري لنظام

الرقابة الداخلية

تمهيد

لقد أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة عدد الوحدات الاقتصادية وتعقدتها، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعمالها، وهو ما زاد من إمكانية توسع فجوة الخطر التي تهددها وبالتالي ظهرت الحاجة لتوفير الرقابة الكافية على كل ذلك.

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها حيث أن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها، ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع عند إعدادة لبرنامج المراجعة، فكلما كان هذا النظام سليماً وفعالاً كلما قلّ المراجع من حجم العينة الخاضعة للدراسة للحصول على الأدلة والقرائن للإثبات، وكلما كان ضعيفاً اضطر المراجع إلى توسيع حجم العينة في ذلك.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية عبر المباحث

الثلاث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، مقوماته وإجراءاته.

المبحث الثالث: دورة نظام الرقابة الداخلية ومعايير فعاليته.

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يُعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها وتعدد معرفتها.

1. مراحل تطور وتبلور مفهوم الرقابة الداخلية

لقد تطور تعريف الرقابة الداخلية تاريخياً ليساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما وافقه من نمو في حجم المشاريع والوحدات الاقتصادية، اتساع نطاقها ومواكبة التطور في علم الإدارة وبصورة عامة يمكن تلخيص وإظهار المراحل التي مرت بها الرقابة الداخلية كما يلي:

1.1. المرحلة الأولى

هي مرحلة الرقابة الشخصية وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية، والذي تناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت آنذاك، وفيها اقتصر تعريفها على أنها مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس، ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى مثل المخزون.¹

2.1. المرحلة الثانية

هي مرحلة الضبط الداخلي وقد شوهد في هذه المرحلة نمو في حجم المؤسسات وزيادة أنشطتها وعملياتها كما اتسع نطاقها الجغرافي، وبموجب ذلك أعتبرت الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية موجوداتها وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات. ومن أهم تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1936 حيث

¹- الان عجيب مصطفى هلدني، ثائر الصبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي، مجلة العلوم الإنسانية جامعة بابل، المجلد 7، العدد 45، العراق، 2010، ص ص، 6-7.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

عرّف الرقابة الداخلية على أنها " مجموعة من الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمسك الدفاتر"¹.

3.1. المرحلة الثالثة

هي مرحلة الكفاءة الإنتاجية، اتسع فيها 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 عرّف الرقابة الداخلية على أنها "تتضمن الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية"².

4.1. المرحلة الرابعة

مرحلة نظام الرقابة الداخلية وهي تتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية باعتبار أن هذه الأخيرة أكثر شمولاً، وقد وُضع تعريف جديد لها وأُعتبرت بموجبه على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعية بما يوفر تأكيد معقول بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، ويرتكز مبدأ الرقابة الداخلية هنا على أنه لأداء أي نشاط مسؤوليات أساسية يتحملها المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي عليه تادية مهامه الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة.³

2. أهم التعاريف الحديثة لنظام للرقابة الداخلية

من أهم التعاريف الحديثة والمعاصرة لنظام للرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان ومنها:

1.2. التعريف الأول

عرّفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها "تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها

¹ - عثمان عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة الموصل، العراق، 1990، ص، 35.

² - زهير الحدر، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص، 135.

³ - الان عجيب مصطفى هلدني، ثائر الصيري محمود الغبان، مرجع سبق ذكره، ص، 7.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية".¹

2.2. التعريف الثاني

عرّفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية **IFACI** على أنها " نظام في المؤسسة محدد ومعرف 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

3.2. التعريف الثالث

عرّفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** على أنها " 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 موثقة في الوقت المناسب".³

4.2. التعريف الرابع

كما عرّفها لجنة حماية المنظمات **COSO** على أنها " عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة في:⁴

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

¹- خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية -، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص، 228.

²- <http://www.ifaci.com/IFACI/connaître-l-audit-et-le-contrôle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-contrôle-interne-78-html> 05-01-2015، 14 :00.

³- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية -، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009، ص، 207.

⁴- Mohamed Hamzaoui, **audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne**, Village mondial, 1^{er} édition, France, 2006, p , 80.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

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

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية، وهذا نتيجة التطورات التي مر بها العالم ككل وخاصة من الناحية الاقتصادية ومن أهم هذه العوامل نجد:

1. تعدد أنواع المؤسسات

تميزت المؤسسة بعدة أصناف وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة أنشطتها (تجارية، صناعية، خدماتية وفلاحيه)، أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية)، أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة وكبيرة)، ونتيجة لهذه الأصناف والتقسيمات كان من الضروري على المساهمين تكوين مجلس الإدارة لمناقشة كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ولتقييم عمل الهيئات المسيّرة لها، وهذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه هذه الهيئات من نتائج مبررة لنشاطاتها بما تم رسمه في الخطة التنظيمية، وهذا التقييم يكون عن طريق ما يسمى بالرقابة الداخلية.¹

2. تعدد العمليات

تقوم المؤسسة بعدة وظائف، حيث أنها تستثمر، تشتري، تنتج وتبيع في نفس الوقت، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على أي وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، ونظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك.²

3. تفويض السلطات

يكون هذا واضحا في شركات المساهمة، وهذا بإنفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم، وبالتالي يسندون ذلك إلى جزء منتخب منهم " مجلس الإدارة "، والذي هو بدوره غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده فيقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة في

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006، ص، 93.

² - نفس المرجع السابق، ص، 93.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

المؤسسة والإخلاء بمسؤولياته أمام المساهمين، مع ضمانه تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية وهذا من أجل الاطمئنان على سلامة العمل داخل المؤسسة.¹

4. تطور إجراءات المراجعة الخارجية

إن تحول عملية المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة إختبارية تقوم على أساس العينة بسبب عدم إمكانية المراجع الخارجي القيام بالمراجعة التفصيلية لكافة العمليات المدونة في الدفاتر والسجلات، أدى إلى ضرورة وجود نظام فعّال للرقابة الداخلية يعتمد عليه المراجع الخارجي في تحديد حجم العينة المناسبة للقيام بعملية المراجعة الخارجية.²

5. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة

لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على تقارير دورية معبّرة عن الأوجه المختلفة لنشاطاتها، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة واللائمة، وتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة المستقبلية، ومن هنا لابد من وجود نظام رقابة داخلية سليم ومتين يُطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير التي يُعتمد عليها في اتخاذ هذه القرارات.³

6. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المؤسسات المختلفة الناشطة داخل البلد، وذلك لاستعمالها في عملية التخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية، التسعير وغير ذلك، فإذا ما طلبت هذه البيانات من المؤسسة يجب أن تقدمها هذه الأخيرة بسرعة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن لها نظام رقابة داخلية فعال وقوي.⁴

¹- مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص، 11.

²- نفس المرجع السابق، ص، 12.

³- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 1998، ص، 162.

⁴- نفس المرجع السابق، ص، 162.

المطلب الثالث: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

نتيجة اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى نظام الرقابة الداخلية تُقسّم هذه الأخيرة إلى ثلاثة أنواع، كما أنها تسعى إلى تحقيق أهداف متنوعة.

1. أنواع نظام الرقابة الداخلية

تتمثل الأنواع الثلاثة للرقابة الداخلية في:

1.1. نظام 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 للكفاء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف 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

2.1. نظام الرقابة المحاسبية

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدمة من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبيا، ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية ووظائف النظام المحاسبي، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظاما لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمسك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتتمثل وظائف ذلك النظام في:²

- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية؛
- فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات؛
- إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

¹ نفس المرجع السابق، ص، 229.

² ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، العراق، 2010، ص، 180.

3.1. نظام الضبط الداخلي

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.¹

2. أهداف نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة وأصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق، وتتمثل في:

2.1. حماية أصول المؤسسة

إن النظام الفعال للرقابة الداخلية لابد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزون، التثبيات، المعدات والأدوات) بل لابد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى والتمثلة في:²

- العنصر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها؛
- صورة المؤسسة تجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ راجع إلى الإدارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها؛
- الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.

2.2. ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية، المحاسبية والتشغيلية المعدة من قبل موظفيها والمعبرة عن نشاطات المؤسسة وهذا بوجود استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك، كما أن صورة المؤسسة تعكس معلوماتها المالية المقدمة لمحيطها الخارجي، والمتعلقة بالعمليات

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص، 230.

² - ادريس عبدالسلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008، ص، 59.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

التي تقوم بها بالإضافة إلى رचितها، وبالتالي يجب أن تكون هذه المعلومات خالية من الأخطاء والغش والتلاعبات، وعلى الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية:¹

1.2.2. أن تكون صادقة وحقيقية

لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها كما يجب أن يتضمن كل نظام رقابي على نظام إثبات يعمل على إثبات صدق المعلومات المتحصل عليها.

2.2.2. أن تكون مفهومة وواضحة

لا يكفي أن تكون المعلومات دقيقة ما لم تكن كاملة ومفهومة، ولذلك فعلى نظام الرقابة الداخلية التحقق من أن المعلومات المتوصل إليها قد استخرجت مع الأخذ بعين الاعتبار كل العناصر التي قد تؤثر فيها أي دون إهمال أي بيان مهما كانت درجة أهميته.

3.2.2. ملائمة ووفرة المعلومات

هناك معلومات تصل متأخرة ومعلومات لا تصل بسهولة، وعلى نظام الرقابة الداخلية تجنب هذه الأنواع والاعتماد على المعلومات الآتية والتي تصل في الوقت المناسب، كما يجب على المعلومات المالية أن تكون مكيّفة ومتلائمة مع أهداف المؤسسة.

كما تهدف الرقابة الداخلية أيضا إلى:²

3.2. الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية

أي العمل على تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وهذا عن طريق تتبع مجموعة من الأساليب والطرق التي تساعد في ذلك مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة.

¹- Jacques Renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, groupe Eyrolles, 7eme édition, paris, France, 2010, p p, 145-146.

²- ثامر محمد مهدي، مرجع سبق ذكره، ص، 181.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

4.2. الالتزام بالإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة

إن أهداف المشروع يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات والإجراءات الإدارية المتكاملة والتي تغطي جوانبه المختلفة، وتعمل الرقابة الداخلية على ضمان الالتزام بهذه السياسات والإجراءات أثناء الأداء.

5.2. توفير مصادر المعلومات

توفر النظم الرقابية مصادر هامة للمعلومات بشأن أنواع ومخاطر التحريفات الجوهرية الممكنة متضمنة تحريفات الإدارة التي يمكن أن تحدث في تأكيدات القوائم المالية، كما تعد أيضا المصدر الرئيسي للمعلومات الخاصة بالعمليات والسجلات والتقارير التي تستخدمها المؤسسة لإعداد تقاريرها المالية.

6.2. أهداف الرقابة على المبيعات

ضمان إعداد فواتير صحيحة للمنتجات المباعة أو الخدمات المقدمة، فحص منح الائتمان للعميل قبل الموافقة على طلبية معينة، والموافقة على المردودات من العملاء.

7.2. أهداف الرقابة على الإنتاج أو الخدمات

هذا بإنتاج الكميات المناسبة والعمل على الحد الأدنى من كل مخلفات التشغيل والفاقد من المنتج.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، مقوماته وإجراءاته

للرقابة الداخلية مجموعة من الأسس والقواعد التي تحكمها، والتي من خلالها تستطيع تحقيق أهدافها وتتمثل هذه الأسس في مجموعة من المكونات، الخصائص، المقومات، الإجراءات.

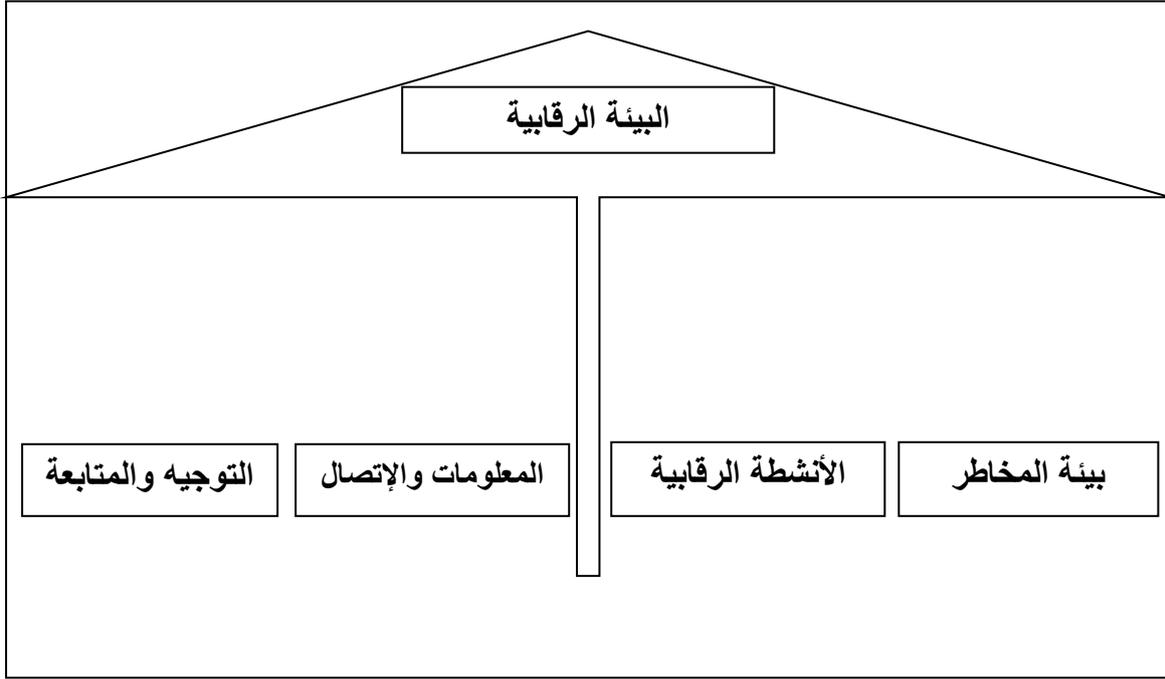
المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات **COSO** كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** وتم بناؤها اعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتتمثل هذه المعلومات في: البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال بالإضافة إلى التوجيه والرقابة.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر البيئة الرقابية كمظلة أو قاعدة للمكونات الأخرى، ففي حالة عدم وجود بيئة رقابية فعالة فإن نتائج المكونات الأخرى لا تؤدي إلى ضبط رقابي فعال وذو جودة، والشكل التالي يمثل هذه المكونات.

الشكل 1: مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: ساكر ظاهر عمر أمين، تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، العراق، 2012، ص، 150.

1. البيئة الرقابية

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن لنظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وموقفها إتجاهها تأثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة، وتمثل الرقابة الداخلية إنعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الإلتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة، وإذا ما كانت الرقابة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

الداخلية مصممة جيداً وبشكل صحيح فإن الإلتزام يجب أن يبدأ من الأعلى إنطلاقاً من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعمم على كل المنظمة.¹

على المؤسسات وضع أدلة مكتوبة للسلوك الأخلاقي الحميد الذي يجب أن يتحلى به العاملين، كما يجب أن تحدد أيضاً هذه الأدلة تنازع وتضارب المصالح والأعمال التي تعتبر غير مشروعة والسلوكيات الأخرى التي لا تتقبلها المؤسسة، وكذلك يجب على المؤسسات تحديد العقوبات عن إنتهاك أحكام الميثاق في وثيقة مكتوبة، وبالتالي يمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية فيما يلي:

- الإلتزام بالكفاءة؛
- النزاهة والقيم الأخلاقية،
- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل؛
- الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات.

2. تقدير المخاطر

مثلما يقدر المراجعون مخاطر المراجعة، كمخاطر التعبير عن رأي غير متحفظ عن القوائم المالية التي بها أخطاء جوهرية، فإن المديرين يقدرون مخاطر الأعمال، ومخاطر عدم بلوغ المؤسسة لأهدافها كما عليهم تقدير العوامل الداخلية والخارجية والضغوطات المؤثرة عليها، وعلى الرقابة الداخلية مساعدة هؤلاء المديرين في تقدير وإدارة هذه المخاطر، وهذا من أجل ضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف المسطرة.

حتى يمكن تفعيل رقابة إدارة المخاطر على الإدارة تحديد أهداف الرقابة بوضوح، بالإضافة إلى الأهداف التشغيلية المتعلقة بالإستخدام الفعال والكفاء للموارد المتاحة، كما عليها توصيل هذه الأهداف إلى جميع الأشخاص في المؤسسة بطريقة مناسبة، متضمنةً إستراتيجيات التطبيق وأمثلة على المخاطر التي يمكن أن تهدد تحقيق المؤسسة لأهدافها، مثل التقنيات الحديثة، وتغير إحتياجات العميل أو توقعاته والتغيرات الاقتصادية والكوارث الطبيعية، وكل العوامل التي بإمكانها التأثير سلباً على تشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية.²

¹- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 2، الرقابة الداخلية - أدلة الإثبات- الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص، 58.

²- نفس المرجع السابق، ص، 62.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر وإحتمالات حدوثها وطرق إدارتها، كما يجب إعطاء الأولوية في الدراسة للمخاطر التي لها تأثير كبير وفعال على أهداف المؤسسة، كما يمكنها التقرير عن قبول المخاطر بسبب التكلفة الناجمة عن دراستها.

3. الأنشطة الرقابية

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وعلى سبيل المثال إتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي:¹

1.3. مراجعة الأداء

تشمل أنشطة الرقابة هنا على مراجعة وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة، ومختلف البيانات التشغيلية والمالية فيما بينها مع تحليل العلاقات وإجراءات استقصائية وتصحيح ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط، مثل مراجعة مدير التقرير حول قروض إستهلاكية مصرفية حسب الفرع والمنطقة ونوع القروض من أجل الموافقة على القرض وتحصيله.

2.3. معالجة المعلومات

تعمل عناصر الرقابة على فحص دقة واكتمال المعلومات من خلال مجموعتين هما:

- عناصر رقابة التطبيق، وتطبق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد على ضمان الحصول على المعلومات وتفويضها، وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق؛
- عناصر الرقابة العامة، وهي التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق، وذلك لضمان التشغيل الصحيح والمستمر لنظم المعلومات.

¹ - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015، ص ص، 213-215.

3.3. الرقابة الفعلية

تشمل هذه الأنشطة توفير الحماية والإستغلال الأمثل للأصول، وتقديم التسهيلات للوصول إلى السجلات والبرامج والملفات المحاسبية، والقيام بالجرد والمقارنات الدورية.

4.3. فصل الواجبات

إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعلومات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها أثناء التنفيذ العادي لمهامه، وتشمل الأمثلة على فصل الواجبات في إعداد التقرير والمراجعة والموافقة على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة.

4. المعلومات والاتصال

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية، وعلى المراجع فهم الإجراءات التي تسيّر عليها المؤسسة لفهم طريقة سير المعلومات وخاصة تلك التي تستعمل في إعداد التقارير المالية، كما أن قنوات الاتصال المفتوحة تساعد على ضمان الإبلاغ عن الاستثناءات من أجل أخذها بعين الاعتبار وعلى المراجع أن يشمل فهمه أيضا بأمور إعداد التقارير المالية والاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة، والاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية ويمكن أن تكون هذه الاتصالات إلكترونية أو شفوية.¹

تقييم المراجع لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملاءمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة وهي:²

- هل تصل المعلومات في الوقت المناسب للأفراد الذين هم بحاجة إليها؛
- هل المعلومات المحصل عليها تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة؛
- هل يتم توضيح المهام والمسؤوليات بشكل جيد؛

¹ نفس المرجع السابق، ص، 212.

² عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 بسكرة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007، ص، 67.

- هل توجد أدوات تنذر وتنبه بوجود أمور غير موافقة؛
- هل تسمع الإدارة لاقتراحات الأفراد عندما تريد اتخاذ قرارات تحسين الإنتاج؛
- هل وسائل الاتصال مع العملاء، الموردين، الزبائن والمتعاقدين الآخرين كافية للحصول على معلومات تخص العروض وتطور الاحتياجات.

5. التوجيه والمتابعة

تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وغيرها، والجدول التالي يمثل هذه المكونات.¹

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص، 212.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

الجدول 1: مكونات الرقابة الداخلية

عناصر مكونات الرقابة	وصف مكونات الرقابة الداخلية	مكونات الرقابة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> • القيم الأخلاقية والنزاهة؛ • الالتزام بالكفاءات؛ • فلسفة الإدارة ونمط التشغيل؛ • الهيكل التنظيمي؛ • تحديد السلطات والمسؤوليات؛ • سياسة الموارد البشرية. 	<p>السياسات والإجراءات والاتجاه العام والإدارة العليا وأصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.</p>	بيئة الرقابة
<ul style="list-style-type: none"> • عملية تقدير المخاطر؛ • تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر • إمكانية حدوث المخاطر؛ • قرار إدارة المخاطر. 	<p>تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر التي بإمكانها التأثير في إعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للمراجعة.</p>	تقدير المخاطر
<ul style="list-style-type: none"> • أنواع الأنشطة الرقابية؛ • الفصل الكافي في الواجبات؛ • الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة؛ • السجلات والمستندات الكافية؛ • الرقابة المادية على الأصول. 	<p>الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.</p>	الأنشطة الرقابية
<ul style="list-style-type: none"> • أهداف المراجعة المرتبطة بالتبويب؛ • التوقيت، الترحيل وتلخيص العمليات. 	<p>الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل عمليات المؤسسة والتقرير عنها.</p>	المعلومات والاتصال
<ul style="list-style-type: none"> • متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية. 	<p>التقييم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواقع الضعف.</p>	التوجيه والمتابعة

المصدر: الآن عجيب مصطفى هلدني، تأثر صبري محمود الغبان، مرجع سبق ذكره، ص، 11.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها

يُبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والركائز والتي من خلالها يستطيع تحقيق الأهداف التي وضع من أجله، وذلك عن طريق الاعتماد على مجموعة من الإجراءات.

1. مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعتمد على كل من النموذج المحاسبي والإداري الفعال يسمح بتوليد معلومات معبرة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ويُمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة من جهة أخرى، وتتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في:

1.1 المقومات الإدارية

نظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية في هذا النظام وهي:

1.1.1 هيكلي تنظيمي كفاء

إن وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال وخاصة إذا كان تحديده للمسؤوليات دقيق وواضح، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى وفقاً لحجمها واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون هذا الهيكل التنظيمي كفاء لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع على عاتقها، كما يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية في المؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة بطريقة تمكنها من تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة، ويعني استقلال الإدارات ألا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارة التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول وإدارة الحسابات، وهذا من أجل خلق رقابة قسم معين لقسم آخر للحد من ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسؤول عنها إن وُجدت.¹

إن الهيكل التنظيمي الجيد ومبدئ محاسبة المسؤولين يمكن أن يساعد على تتبع العمليات في كل ناحية من المؤسسة، مما يعني ربط النتائج بالأفراد والذي يؤدي بدوره إلى زيادة اهتمام العاملين والعناية بما يقع على عاتقهم من مسؤولية، خاصة عندما يشعرون بأنهم سوف يحاسبون على الأخطاء التي يرتكبونها وأنهم سوف يجازون في حالة عدم ارتكابهم لهذه الأخطاء.

1- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص، 209.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

وبالتالي يمكن القول أن الهيكل التنظيمي الكفاء يشمل:

- الرقابة الداخلية على العمليات وذلك بالألا يقوم موظف واحد أو إدارة واحدة بالعملية من بدايتها إلى نهايتها؛
- أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات وتداولها، ومسؤولية المحافظة على الأصول وتداولها؛
- الاستقلال التنظيمي وذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة ومسؤولياتها وتنظيم العلاقات بينها.

2.1.1. كفاءة الموظفين

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي يجب أن يكون للمؤسسة سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد وترقية الموظفين الحاليين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لكل وظيفة.¹

3.1.1. وجود مستويات ومعايير أداء سليمة

إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم يآثر بدرجة كبيرة على فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء، وبالتالي يجب على الإجراءات الموضوعية إظهار الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب عليها إظهار مستويات الأداء والوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات، كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن معايير قياس أداءهم، وذلك من أجل محاولة المقارنة بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.²

4.1.1. وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول

يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات وإجراءات لتوفير الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس حتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كما يجب عليها الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها وإتلافها، وإتباع سياسات سليمة لتوفير الحماية المادية للأصول كتخصيص أماكن خاصة بها، استخدام الأنظمة الإلكترونية لحمايتها، تحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول إلى هذه الأماكن، الاحتفاظ بالأقراص المدمجة وأشرطة السجلات

¹ نفس المرجع السابق، ص، 211.

² شعباني لطي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكو ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004، ص، 107.

الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف كما يجب أن يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة والأقراص عن طريق التصريح وإثبات تلك العمليات.¹

5.1.1. 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.²

2.1. المقومات المحاسبية

بالإضافة إلى المقومات الإدارية يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم والمقومات المحاسبية والمالية، تتمثل في:³

1.2.1. نظام محاسبي سليم

يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي:

1.1.2.1. المجموعة الدفترية: وهي تختلف حسب اختلاف طبيعة المؤسسات وأنشطتها، ويجب أن تكون هذه المجموعة الدفترية متكاملة ومراعية للنواحي القانونية والشكلية.

2.1.2.1. الدورة المستندية: يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، وبالتالي عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية والشكلية.

3.1.2.1. الدليل المحاسبي: يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهميتها في مجال التحليل والمقارنة اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى مجموعة من الحسابات الرئيسية تتفرع منها حسابات فرعية.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص، 22.

² علي حسين الدوغجي، أيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، العراق، ص، 407.

³ نفس المرجع السابق، ص، 407-408.

1.2.2. الوسائل الآلية الالكترونية المستعملة

أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال، وتزايد أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات خلال الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها.

1.3.2. الجرد الفعلي للأصول

تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تسمح بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبياً، كما أن عملية الجرد الدورية تمكّن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم معالجة ذلك في الوقت المناسب.

1.4.2. الموازنات التخطيطية

تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية، فعلى أساسها يتم مقارنة ما أنجز فعلاً بما هو مخطط، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات الهامة الناجمة عن هذه المقارنة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع الانحرافات الضارة والاستفادة من الانحرافات الموجبة.

1.5.2. نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

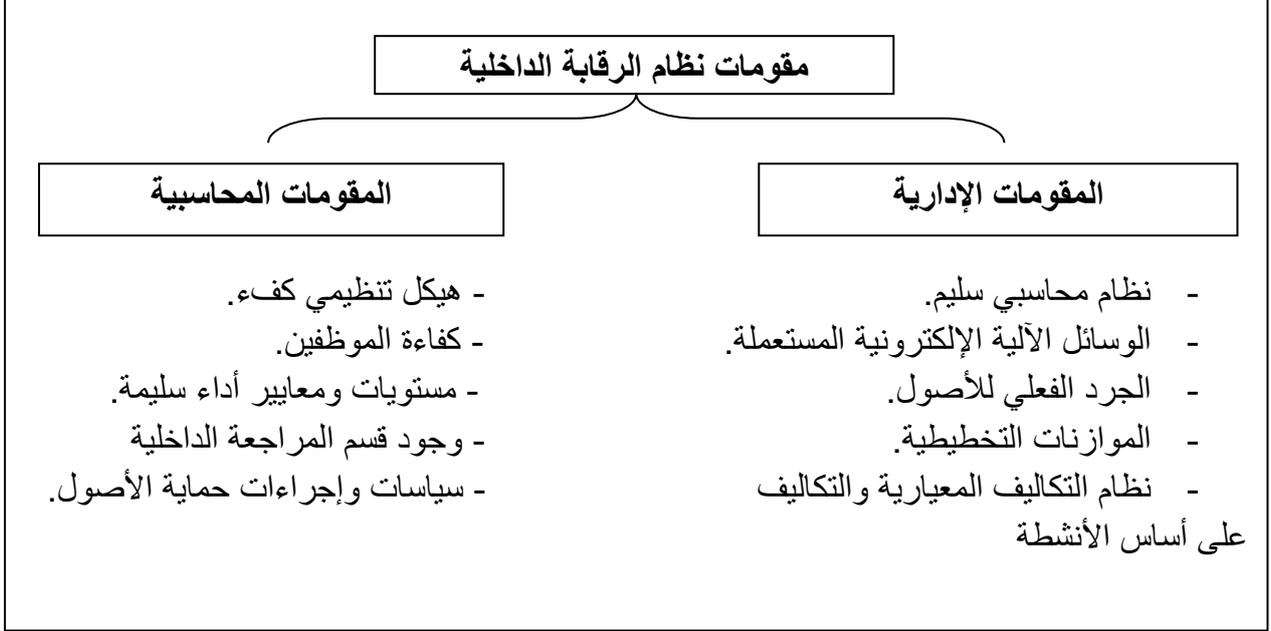
التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقاً لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات،¹ وتمكنها من الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية ثم القيام بعملية تحليلها. ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناءً على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة.

¹ - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص، 27.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

الشكل التالي يمثل المقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل 2: مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث استنادا على ما سبق ذكره.

2. إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتتمثل أساسا في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

1.2. الإجراءات التنظيمية والإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد فيها إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات و تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، وإجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد والقيام

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

بعملية معينة، بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وبالتالي يمكن إظهار هذه الإجراءات في مجموعة من النقاط هي:¹

1.1.2. تحديد الاختصاصات

إن تحقيق أهداف المؤسسة يكون حتماً عبر تضافر الجهد داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على هيكلها التنظيمي يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها الخاصة بها.

2.1.2. تقسيم العمل

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويمنع من تداخل وتضارب مهامها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، الغش والتلاعبات داخل المؤسسة، وهو يقوم على الاعتبارات التالية:

- الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي لمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تسجيلها للتقليل من احتمالات سرقتها؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تقرير الحصول عليها للتقليل من وقوع التلاعبات والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

3.1.2. توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين من أجل تحديد تبعية الإهمال والأخطاء، وعملية تحديد المسؤوليات بشكل واضح وبيّن تُمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤولياته والتزاماته تجاهها، فيحاسب ويُراقب في حدود هذا المجال، وهذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة مرتكب الخطأ وعدم استطاعته التهرب منه من جهة، كما يزيد من الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظفين من جهة أخرى، لأن الموظف على يقين من أن أي خطأ في عمله يُنسب إليه مباشرة ولا يستطيع أن ينسبه إلى غيره.

¹ - محمد التهامي طواهر مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص، 105-112.

4.1.2. إعطاء تعليمات صريحة

يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة، وينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو المصلحة إلى منفيها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه، ولكي تكون هذه التعليمات صريحة ويستطيع المنفذ تطبيقها يجب أن تتميز بالوضوح، الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.

5.1.2. مراقبة الموظفين ورفع مستوى كفاءة أدائهم

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، كالتدريب ودوران التناوب والتقييم الدوري، لأن السير الجيد لأي نظام رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تعتبر الكفاءة والمميزات الفردية من أهم العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام.¹

2.2. الإجراءات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك يجب سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي مثل التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به.²

1.2.2. التسجيل الفوري للعمليات

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، ويجب أن يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، من أجل تفادي تراكم المستندات وضياعتها، والسرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تزيد من سرعة ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها هذا التسجيل المحاسبي، والذي يجب أن يكون بدون شطب وألا نسجل فوق تسجيل آخر، ولا يلغى أي تسجيل إلا وفق الطرق المعروفة مثل المتمم الصفري أو عكس التسجيل، وعلى هذا يمكن القول أن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوارق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص، 139.

² - محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص ص، 113-119.

2.2.2. التأكد من صحة المستندات

المستندات هي مجموعة من البيانات المعبرة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة، ويجب مراعاة بعض المبادئ عند تصميمها، بحيث يجب أن تتميز بـ:

- البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته؛
- عدد النسخ اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط؛
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها؛
- كما يجب أن تعد على مطبوعات خاصة، بدون شطب وبوضوح وأن تكون مؤرخة وممضي عليها من طرف المسؤولين.

3.2.2. إجراءات المطابقة الدورية

تعتبر المطابقة الدورية من أهم الإجراءات التي تُفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية، ويمكن أن تكون هذه المستندات غير صحيحة مما يؤثر سلباً على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي أي القوائم والتقارير المالية الختامية، وبهذا جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية للكشف عن ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساساً في الواقع، كالمقارنة مثلاً بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات ومدفوعات وما تم على مستوى البنك فعلاً، ثم إعطاء إمكانية البحث عن الانحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم والتقارير المالية الختامية.

يمكن كذلك إجراء مقاربات دورية أخرى مثل:

- مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدتهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية وطبيعة الدائنين؛
- مقارنة حسابات المخزون بما هو موجود فعلاً على مستوى المخازن عن طريق عملية الجرد المادي للمخزون؛
- مقارنة حسابات التثبيات بما هو موجود فعلاً على مستوى المؤسسة عن طريق عملية الجرد المادي للتثبيات؛

- مقارنة حسابات المبيعات بم تم بيعه فعلا، وذلك بالاعتماد على الزبائن؛
- مقارنة الحسابات النقدية بما هو موجود فعلا في الخزينة.

إن إجراء هذه المقاربات الدورية ومقاربات أخرى تمكّن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية كما تمكّن من تقريب ما تم التوصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقي في المؤسسة، وهو ما يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

4.2.2. عدم إشراك موظف في مراقبة عمله

وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبي، فعند حدوث أي خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطأه، وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطيه كونه صدر منه، وبالتالي وضع هذا الإجراء للقضاء على هذه الإشكالية.

3.2. الإجراءات العامة

هي الإجراءات المكتملة للإجراءات السابقة، والتي تتمثل في:¹

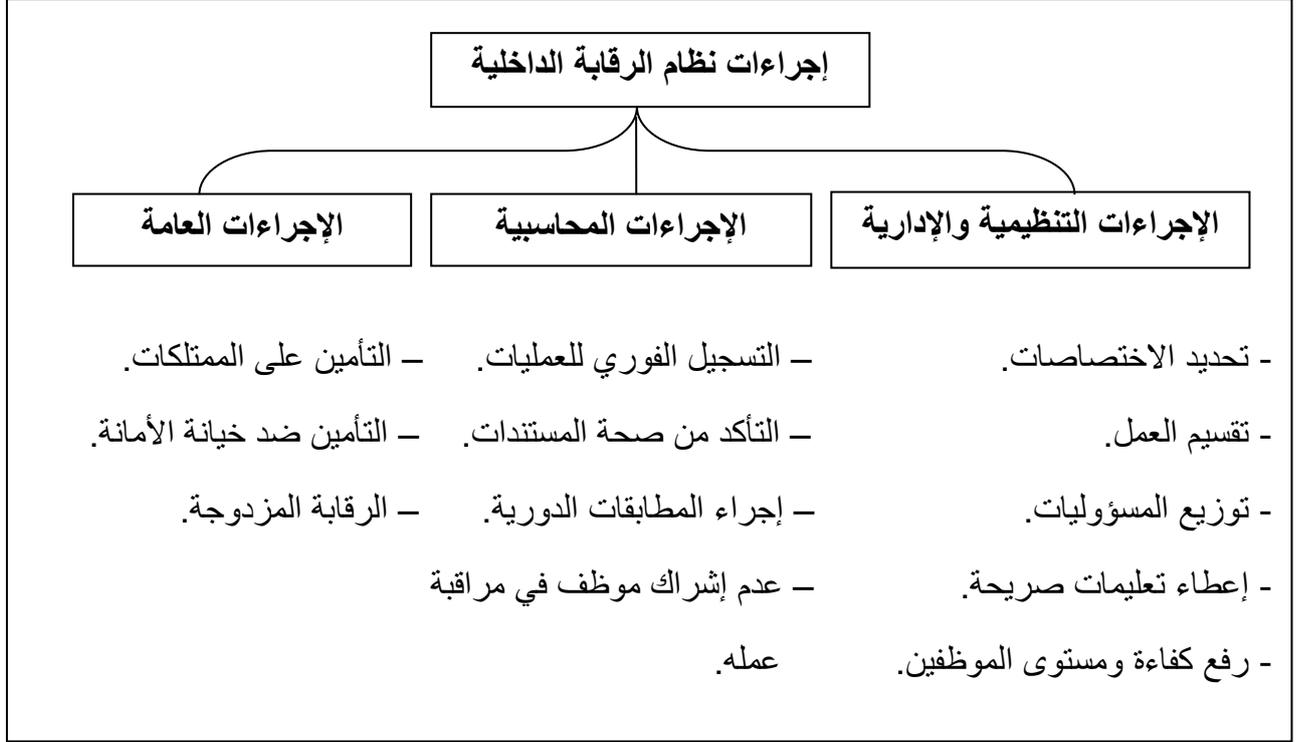
- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة؛
- التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع والتثبيات أو الأوراق المالية؛
- وضع نظام سليم للرقابة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

¹- كريم قوبة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011، ص، 37.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

الشكل التالي يمثل جميع هذه الإجراءات.

الشكل 3: إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث استناداً على ما سبق ذكره.

المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية وحدوده

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم من أجل تمكنه من تحقيق أهدافه المرجوة بأسرع وقت وبأقل تكلفة، ويجب أن تعمل هذه المتطلبات والخصائص فيما بينها بالشكل الذي يقلل من المخاطر والقيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية.

1. خصائص نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في:¹

¹ - عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص ص، 136-138.

1.1.1. الملاءمة

على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.

2.1. مقارنة العائد بالتكاليف

إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينها كبيرا كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.

3.1. المرونة

المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

4.1. الفعالية

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.

5.1. الموضوعية

تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية وإيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.¹

¹ - جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004، ص، 371.

وهذا لكيلا تفقد هذه المعلومات معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، وكمثال على الأهمية الكبيرة لعنصر الوقت إذا تعلق الأمر مثلاً بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على المعلومات الصحيحة المتعلقة بشروط المشاركة أمر لا قيمة له إذا جاءت هذه المعلومات بعد انقضاء الأجل المحدد للمشاركة.

2. حدود نظام الرقابة الداخلية

لا يمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق الحماية التامة والكاملة لأصول وعمليات المؤسسة، كما لا يمكنه القضاء التام على فرص الغش والتلاعبات وذلك بسبب بعض القيود التي تحيط به والتي تتمثل في:¹

1.2. التواطؤ بين العاملين لتطويق الرقابة

يوفر الفصل الكافي بين المسؤوليات الوظيفية تأكيداً معقولاً ضد ارتكاب أي شخص بمفرده للغش والاختلاسات مع إمكانية إخفائها، ولكن هذه الدرجة من الرقابة يمكن أن يتم التغلب عليها بتواطؤ العاملين وذلك بدخول شخصين أو أكثر في ذلك، فالشخص المسؤول عن النقدية مثلاً يمكن أن يتواطأ مع الشخص المسؤول عن معالجة وتسجيل هذه المقبوضات، ويمكن لهما القيام معا بتحريف أو غش أو اختلاس مقبوضات نقدية مع تسوية ذلك.

2.2. تغلب الإدارة على أوجه الرقابة

يمكن أن يشار إلى نظام المعلومات المحاسبية وأنشطة الرقابة الداخلية بتعبير " سلاح الإدارة " ولذلك فإن الرقابة تكون فعالة أو غير فعالة وفق ما تريده الإدارة، فلا يمكن توقع اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل، كما أن تغلب الإدارة على أوجه الرقابة يمكن أن يؤدي إلى تلاعبات واختلاسات كبيرة.

3.2. التعطيل المؤقت للنظام

قيام نظام الرقابة الداخلية بوظيفته وأنشطته بفعالية يكون فقط في حالة ما إذا كان أداء القائمين بإدارة الرقابة فعالاً، وليس من الممكن أن يؤدي الأفراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الأوقات، فقد يصدر عنهم سوء فهم، حكم خاطئ، إهمال، نزاعات أو إجهاد في إحدى عناصر ومكونات هذا النظام.

1- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص، 79.

المبحث الثالث: دورة نظام الرقابة الداخلية ومعايير فعاليته

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه، ومراجعة مدى ملاءمته وكفاية مكوناته وتقدير مخاطره، وهذا من خلال مجموعة من الخطوات تسمى دورة نظام الرقابة الداخلية، وذلك من أجل الدفع بهذا النظام إلى توجيه العمليات نحو النجاح وتحقيق الأهداف المرجوة منه.

المطلب الأول: دورة نظام الرقابة الداخلية

تتم الرقابة الداخلية من خلال دورة معينة ومنظمة يتم على أساسها إتباع مجموعة من الخطوات والعناصر التي تضمن السير الحسن والسليم لهذه الوظيفة، كما يجب تقييم مخاطر هذا النظام بالشكل السليم من قبل المراجع من أجل التخطيط لعملية المراجعة، وتتمثل هذه الدورة في وضع المعايير، القيام بالمقارنة، تقييم النتائج والقيام بالعمل التصحيحي.

1. وضع المعيار

المعيار هو هدف أو أداء تخطيطي يعبر عن غاية مطلوب بلوغها، وقد يعكس خطة أو طريقة أو إجراء يستخدم لأداء نشاط معين، وقد يكون نهائياً تنتهي عنده مراحل التنفيذ، وقد يكون وسيطاً يعكس النشاط السابق ويعتبر بداية لنشاط لاحق.¹

1.1. شروط المعايير

تعتبر المعايير من أدوات الرقابة المهمة، فلا بد أن تحدد بدقة ويتم تدوينها لكيلا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء زيارتهم بواسطة هذه المعايير، ويجب أن تكون المعايير مرنة بما فيه الكفاية، وهذا بإعادة النظر فيها دورياً بواسطة المستويات الإدارية التي تكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة ودمجها مع المعايير الموجودة فعلاً.

2.1. بعض المعايير النموذجية

لإعطاء فكرة عن اختلاف المعايير وتعددتها، فإن القائمة الآتية تقدم أمثلة لبعض المعايير النموذجية التي يمكن استخدامها في مجالات النشاط التجاري والصناعي.

¹ - رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص ص، 156-157.

الجدول 2: بعض معايير الرقابة النموذجية

النشاط	نوع المعيار
الصيانة	معايير زمنية
التفتيش	المواصفات
رقابة المخزون	الطلبات الكمية
درجة الخدمة	مرات التوقف

المصدر: رأفت سلامة محمود، مرجع سبق ذكره، ص، 157.

3.1. إصدار المعيار

يجب أن تُصدر المعايير بصفة دورية، ومن الضروري أن تكون مكتوبة إذ أن عدم كتابتها سوف يؤدي إلى تحريفها في منطقة العمل كما أن المعايير الشفوية قد تتعرض للتفسير الشخصي من قبل الأفراد التي توجه إليهم، ويجب أن تكتب هذه المعايير بطريقة سهلة وواضحة وذلك لضمان تماسكها.

4.1. المشاكل المرتبطة بالمعايير

ترتكز الرقابة الفعالة على المعيار المناسب، وتعتبر المعايير ضرورية لتحديد نوع ودرجة العمل التصحيحي، وفي كثير من الحالات نجد أن وضع المعايير الملائمة أكثر صعوبة من استخدامها الفعلي كأداة للرقابة، ووضع المعايير للأعمال غير المادية أصعب من وضعها للأعمال المادية، فمعايير الإنتاج يمكن تطويره عن طريق دراسة الزمن والحركة وهي من الوسائل العلمية إلى حد ما، وكذلك فإن المعايير المعنوية يجب أن تركز على مقاييس موضوعية، ومن السهولة أن تخضع أعمال التنفيذيين إلى الرقابة بعكس الوضع لأعمال الفنيين لأن لديهم عناصر غير ملموسة.

2. القيام بالمقارنة

الخطوة الثانية في دورة الرقابة هي مقارنة العمل المنجز بالمعيار السابق تحديده، فإذا ظهر من المقارنة أن العمل تم تنفيذه حسب المعيار معناه أن الأداء خاضع للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة عكس ذلك فمعناه أن الأداء قد خرج عن السيطرة. فيجب تحديد الانحرافات قبل تعقد الموقف، وتكون المقارنة أسهل بالنسبة للمعايير الكمية مقارنة بالمعايير الوصفية.¹

¹ نفس المرجع السابق، ص، 158.

3. تقييم النتائج

الخطوة الثالثة هي تقييم النتائج، والتقييم قد يكون دوريا أو عند فترة زمنية معينة، ولكن في كل الأحوال لابد للتقييم أن يعكس أوجه الاتفاق أو الاختلاف في الأداء، وتحتاج عملية التقييم إلى الكثير من المعلومات التي تتخذ صور مختلفة، فهي قد تكون في شكل جداول رقمية أو في شكل خرائط بيانية أو منحنيات رياضية... وفي كل الأحوال لابد أن تصنف وتعرض المعلومات بحيث تعكس نتيجة المقارنة ويقوم التقييم على تحديد أسباب الانحراف الموجب وأيضا أسباب الانحراف السالب، فالانحراف الموجب والسالب كلاهما غير مرغوب فيه، لأن الانحراف الموجب قد يكون نتيجة لعدم الكفاءة في تحديد الخطط أو المعايير، وبالتالي كان من الممكن أن يكون الأداء أفضل مما هو عليه في ظل المعيار الحالي وكذلك فإن الانحراف السالب قد يكون نتيجة للأداء الخاطئ أو نتيجة للمعيار غير السليم أو نتيجة للاثنين معا.¹

4. القيام بالأعمال التصحيحية

إذا ظهر من التقييم أن هناك انحرافات موجبة أو سالبة فإن الخطوة التالية هي القيام بالأعمال التصحيحية، فقد يكون سبب الانحراف هو العامل نفسه بسبب عدم كفاءته، أو لأنه مازال تحت التدريب أو لأنه يعاني من إجهاد بدني أو ذهني، وقد يكون السبب في ذلك الوسيلة التي يؤدي بها العمل كما قد يكون الانحراف بسبب عدم توفر المواد بالكمية أو النوع المطلوب.

إذا ظهر من الرقابة أن الخطأ من الوسيلة " الآلة مثلا " فإنها تحال إلى الصيانة، وإذا كانت المواد هي التي تسبب المشكلة، فمعناه يجب تعديل مواصفات المواد أو التعامل مع مورد آخر، أما إذا كان السبب هو عدم قيام المورد بتسليم المواد في المواعيد المحددة أو أخطاء بسبب العامل أو إدارة المشتريات أو المورد يستلزم اتخاذ إجراء عقابي تجاه كل منهم.²

إذا تبين للإدارة بعد إجراء التحليلات اللازمة أن المعيار الكمي غير معقول فإنه يجب في هذه الحالة القيام بعمل التعديلات اللازمة لكي يصبح المعيار معقولا.

¹- نفس المرجع السابق، ص، 160.

²- نفس المرجع السابق، ص، 161.

المطلب الثاني: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية

ينبغي أن يرتق دور نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقييم النشاطات المالية، الإدارية والتشغيلية وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لتنفيذ استراتيجياتها بالشكل الصحيح، وكذلك تفعيل دور الرقابة الداخلية على الاطلاع على هذه الاستراتيجية ومنح إمكانية مراجعة تنفيذها أو مدى تحقيق الأهداف المرجوة منها، وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة ومتابعة كيفية علاجها.

ولكي يكون هذا النظام فعالا في تحقيق الأهداف المرجوة منه لا بد من توفر بعض المعايير، والتي تتمثل في:

1. معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية

يجب أن تكون إدارة المؤسسة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال لنظام الرقابة الداخلية، والمتمثل في ضمان إعداد تقارير مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، وذلك باعتبارها المسؤول الأول والأخير عن تصميم وتشغيل هذا النظام.¹

من ناحية أخرى يجب أن تدرك الإدارة أن نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات، بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن دقة أرصدة الحسابات والتي من خلالها يتم إعداد التقارير المالية للمؤسسة تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها.

2. معايير تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية

سبق وأن أوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء أو مكونات رئيسية هي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال والمتابعة، ويجب أن تتمكن الإدارة من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته الخمسة بصورة متكاملة.²

3. معايير فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية

لقد وضعت لجنة حماية المنظمات COSO نموذجا لتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك بتحسين فاعلية العناصر المكونة لهذا النظام.

¹- وجداني علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2010، ص، 35.

²- نفس المرجع السابق، ص، 35.

1.3. تعريف لجنة حماية المنظمات COSO

هي لجنة تتكون من أعضاء الهيئات المهنية المعنية بالأمر المحاسبية والمالية للمنظمات، تأسست سنة 1985م بدعم من المعاهد والهيئات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية، بهدف تحديد البيانات المالية الخاطئة وتوفير التدابير الوقائية عن تلك الأخطاء، وقد بينت هذه اللجنة أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة وأعدت تقرير حولها تحت عنوان الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، والهيئات التي لها أعضاء في تلك اللجنة هي:¹

- معهد المراجعين الداخليين IIA؛
- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA؛
- جمعية المحاسبة الأمريكية AAA؛
- معهد المحاسبين الإداريين IMA؛
- معهد المحللين الماليين FEA.

2.3. نموذج COSO المقترح لتفعيل مكونات نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يتميز كل مكون من مكونات نظام الرقابية الداخلية الخمسة بمجموعة من المميزات والخصائص لكي تكون فعالة وتتمثل هذه المكونات في:

1.2.3. فعالية بيئة الرقابة

باعتبار أن البيئة الرقابية هي الأساس في نظام الرقابة الداخلية، فإن عدم فعاليتها يؤدي بالتأكيد إلى نظام رقابة داخلية غير فعال حتى في حالة وجود وجودة المكونات الأربعة الأخرى، وهناك عدة عوامل تساعد على فعالية بيئة الرقابة، والتي يمكن أن تستخدم كمؤشرات للحكم على جودتها، كما تنقسم هذه العوامل إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية.²

1.1.2.3. العوامل الداخلية

هي تتمثل في كل من العوامل التي لها صلة مباشرة بالإدارة مثل الاستقامة والقيم الأخلاقية وفلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل المتبع، بالإضافة إلى العوامل الخاصة بتنظيم المؤسسة مثل الهيكل التنظيمي

¹- Henry Peter, le contrôle interne : évolution et perspectives en suisse, Mémoire MBL, université de Genève, faculté de droit, La suisse, 2012, p : 10.

²- علي حسين الدوجي، مرجع سبق ذكره، ص، 411.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية

والتحديد الواضح لخطوط السلطة والسياسات المتعلقة بالموارد البشرية والالتزام بمقومات الكفاءة العلمية والعملية.

2.1.2.3. العوامل الخارجية

هي تتمثل في الممارسات التي تتم من قبل أطراف خارج المؤسسة ويكون لها تأثير على العمليات التشغيلية مثل القوانين، التشريعات، المعايير الأخلاقية ومتطلبات التنظيم الحكومي وما ينعكس عنها بشكل مباشر أو غير مباشر على نظام الرقابة الداخلية.

2.2.3. فعالية تقييم المخاطر والاستجابة لها

هي عملية تهدف إلى التعرف على المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المؤسسة وتحليلها وتحديد الوسائل اللازمة والواجب توفرها من أجل معالجتها.

إن جوهر عمل نظام الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي قد تواجهها المؤسسة خلال أدائها والتي قد تعوقها في تحقيق أهدافها، وتحديد أولويات إدارة تلك المخاطر، كما تتم عملية تقييم المخاطر والاستجابة لها من خلال ثلاثة مراحل هي:¹

1.2.2.3. تحديد المخاطر

تقوم المؤسسة بوضع أهدافها العامة فيما يخص التقارير المالية، الكفاءة الإنتاجية وحماية موجوداتها ومن ثم تضع أهداف فرعية لكل هدف عام، بحيث يجب أن تكون هذه الأهداف أكثر وضوحاً لتفهم بالشكل السليم من قبل المكلفين بتحقيقها، وبعد تحديد الأهداف ودراستها بالقدر الكافي يتم الكشف عن المخاطر التي قد تواجهها المؤسسة خلال نشاطها.

2.2.2.3. تحليل وتقييم المخاطر

بعد عملية تحديد المخاطر تقوم الإدارة بدراستها وتحليلها ومعرفة العناصر المؤثرة فيها ومدى احتمال تكرارها من أجل تحديد الإجراءات الواجب إتباعها، كما يجب ترتيب هذه المخاطر حسب درجة تأثيرها ودرجة احتمال وقوعها، ونظراً لتغير الظروف الاقتصادية والقانونية فيجب أن تكون عملية تقييم المخاطر مستمرة ومتكررة.

¹ - وجداني علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص، 36.

3.2.2.3. الاستجابة للمخاطر

بعد كل من إجراءات تحديد وتحليل وتقييم المخاطر تكون المؤسسة قادرة على تكوين فكرة عن المخاطر التي تواجهها وبالتالي يمكنها دراسة وتحديد مختلف الوسائل والإجراءات لمواجهتها، واتخاذ القرارات الصحيحة فيما يخص محاولات تفاديها، تخفيض درجة تأثيرها أو قبولها.

3.2.3. فعالية أنشطة الرقابة

أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من أن توجيهات الإدارة يتم العمل بها، وتصنف هذه الأنشطة إلى ثلاث فئات هي:¹

1.3.2.3. الأنشطة الوقائية

هي مجموعة من الإجراءات التي يتم وضعها بهدف منع وقوع أي أخطاء أو انحرافات في الأداء داخل المؤسسة ومنها ما يلي:

- إجراءات التفويض والموافقات؛
- تصميم واستخدام مستندات كافية؛
- حماية الموجودات، السجلات والمعلومات؛
- الفصل الملائم بين المهام.

2.3.2.3. الأنشطة الكاشفة

هي الإجراءات التي يتم وضعها بهدف اكتشاف المشاكل والأخطاء فور وقوعها وهذا من أجل العمل على تصحيحها على الفور ومنها ما يلي:

- التحقق من خلال الجرد الفعلي، المراجعة التحليلية والمطابقة؛
- مقارنة البيانات الداخلية مع مصادر خارجية؛
- فحص المستندات والعمليات المالية والتشغيلية.

3.3.2.3. الأنشطة التصحيحية

هي الإجراءات التي تعمل على حل المشاكل، الأخطاء والانحرافات بأسرع وقت ممكن وبأقل تكلفة وبالطريقة التي تمنع من وقوعها مرة أخرى في المستقبل.

¹ - نفس المرجع السابق، ص، 36.

4.2.3. فعالية عنصر المعلومات والاتصال

المعلومات والاتصال هما من الأمور الأساسية لتحقيق كافة أهداف نظام الرقابة الداخلية، إذ أن المعلومات ضرورية ومطلوبة عند كافة المستويات داخل المؤسسة وعليه يجب توفير القدر الكافي من الرقابة عليها.¹

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً يجب أن يكون لدى المؤسسة معلومات ملائمة وموثوقة فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية التي قامت بها، كما يجب إيصالها إلى المستويات الإدارية التي هي بحاجة إليها في شكل وإطار زمني معين لتمكينهم من القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم بأفضل وجه، كما يجب وجود وسائل اتصال ملائمة سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

5.2.3. فعالية عنصر المراقبة

هي المكون الأخير في مكونات نظام الرقابة الداخلية، يتضمن هذا العنصر عملية تصميم وتشغيل هذا النظام، ودراسة ما إذا كانت مكوناته تعمل طبقاً لما هو مرغوب ومصمم لها، فضلاً عن تعديلها بشكل يلائم التغيرات التي تحدث في الظروف المحيطة بالمؤسسة، ويجب أن يتميز ب:²

1.5.2.3. الاستمرارية

المراقبة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية تتضمن ضوابط يتم بناؤها داخل أنشطة الرقابة الاعتيادية والمتكررة بالمؤسسة، وهي أنشطة دورية إدارية.

2.5.2.3. التقييم المنفصل

هي مجموعة من الأنشطة الرقابية التي تُجرى بشكل منفصل حول سير العمليات التشغيلية، وذلك بالاستناد على مجموعة من الإجراءات والأنشطة المحددة مسبقاً.

4. معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها

لكي يتم تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من الاستخدام الأمثل والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة ذلك تسجيل العمليات آلياً، التحقق من دقة التشغيل آلياً وتحقيق الرقابة

¹ - علي حسين الدوغجي، مرجع سبق ذكره، ص، 413.

² - وجداني علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص، 37.

على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية والخارجية من خلال شبكة المعلومات العلمية " الانترنت".¹

5. معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية

لا شك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية بالمؤسسة، وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم، تشغيل ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة، وتلعب إدارة المراجعة الداخلية دورا كبيرا في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية نظامها الرقابي.² كما أنه من أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.

¹- وجداني علي أحمد، نفس المرجع السابق، ص، 37.

²- نفس المرجع السابق، ص، 37.

خلاصة

نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها وليس نظاماً مستقلاً بحد ذاته، وهو مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها، بحيث يضع أساسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة، كما يجب أن يراعى في تصميمها عنصري العائد والتكلفة.

لا يشمل نظام الرقابة الداخلية على الأمور والإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فقط، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية، بداية من المخطط وبرامج المؤسسة مروراً بالهيكل التنظيمي انتهاءً بالوسائل والأدوات اللازمة لتحقيقها، كما أن أهدافه تتعدى الثقة في التقارير والمحافظة على أصول المؤسسة إلى الالتزام بالقوانين واللوائح وترشيد استخدام الموارد المتاحة والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة وتحقيق الكفاءة الإنتاجية، وهذا من أجل إعطاء تأكيد معقول حول إمكانية تحقيق الأهداف المسطرة.

يعتبر معيار كفاءة المراجعة الداخلية أحد أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهو ما سوف نفضّل فيه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

المراجعة الداخلية ودورها في
تحسين نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

تمهيد

إن توسّع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقّد من مهام الإدارة، خاصة فيما يخص الرقابة، وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لا بد من القيام بإنشاء قسم خاص يهدف إلى مساعدتها في إتخاذ قراراتها وهو قسم المراجعة الداخلية.

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الأساليب التي يُعتمد عليها في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، فهي تعمل على فحص ودراسة هذا النظام من خلال عمل المراجع الداخلي من ناحيتين، من ناحية المحتوى أي كما هو موضوع من قبل الإدارة قصد التأكد من مدى كفايته وإمكانية الاعتماد عليه، ومن ناحية التنفيذ أي كما هو منقذ فعلا في جميع المراحل والعمليات قصد التأكد من إتباع السياسات والإجراءات اللازمة أثناء الأداء.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية عبر المباحث الثلاث التالية:

المبحث الأول: المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: الممارسة المهنية لمهنة المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: المراجع الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية.

المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها في قياس فعالية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة، وضمان يعمل على إعطاء ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه ويطمئنهم على إمكانية إنجازه وفقا لما هو مخطط، مع احترام كل الأنظمة والقوانين المسطرة، وتتمثل الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية في الفحص والتقرير المستمر حول صحة النظم الإدارية من سياسات وإجراءات تسجيل الأحداث المالية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية، وقد مرت المراجعة الداخلية من تاريخ ظهورها إلى وقتنا الحالي بعدة مراحل.

1. لمحة تاريخية حول المراجعة الداخلية

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبيا، حيث يرجع ظهورها كفكرة إلى الأزمة العالمية التي مست العالم ككل والولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص سنة 1929م، وهو ما دفع بالمؤسسات إلى البحث عن كل سبيل بإمكانه تخفيض ولو بالقليل في تكاليفها، فرأت في المصاريف الناجمة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المراجع الخارجي من جرد وتحليل الحسابات وغيرها تكاليف إضافية وتم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف موظفين داخليين ولكن تحت إشراف المراجعة الخارجية، وهكذا ظهر المراجعين الداخليين الذين يقومون بأعمال المراجعة وهم تابعون للمؤسسة ويمثلون الأيدي المساعدة للمراجعين الخارجيين، والذين يسمحون بتحقيق الهدف الرئيسي لوجودهم وهو التخفيض من أعباء المؤسسة، وهنا تكون المفهوم الأولي للمراجعة الداخلية.¹

بقي دور المراجعة الداخلية مهمّشا ولم تحظى بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941م وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA والذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها، ومن هنا بدأ تنظيم مفاهيم ومنهجية وآليات المراجعة الداخلية.²

¹- Jaques Renard, *théorie et pratique de l'audit interne*, Groupe Eyrolles, 8^{eme} édition, Paris, France, 2013, p, 23.

²- فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية مصر، 2003، ص،

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

في عام 1974م قامت لجنة البحوث التابعة لمعهد المراجعين الداخليين بتحضير بيان المسؤوليات للمراجعة الداخلية، وكان الغرض منه إعداد مجموعة من الإرشادات تعرّف الدور السليم ومسؤوليات وظيفة المراجعة داخل المؤسسة.¹

تعتبر أهم إنجازات معهد المراجعين الداخليين في وضعه مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث تم تشكيل لجان عام 1974م لدراسة واقتراح معايير متكاملة لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية وفي أواخر عام 1978م انتهت هذه اللجان من ذلك وقدمت تقرير لنتائج دراستها وتم المصادقة عليها كما أنها عرّفت المراجعة الداخلية على أنها وظيفة تقويم مستقلة داخل المؤسسة، تقوم بتقويم أنشطتها المختلفة ومساعدة مختلف المسؤولين في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية.²

أما بالنسبة للوقت الحاضر فقد أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العمليات الإدارية المعاصرة، فبعدما كان نطاقها ضيق يقتصر فقط على مراجعة القيود والسجلات المالية توسعت لتشمل المجالات الإدارية والتشغيلية.

بالنسبة للجزائر تعتبر المراجعة الداخلية أكثر حداثة من ذلك، وتم الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنها لأول مرة في العدد الثاني من الجريدة الرسمية الجزائرية، وذلك من خلال المادة 40 الفصل الثامن من القانون رقم 88-01. المؤرخ في 23 جماد الأولى الموافق لـ 12 جانفي 1988م والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وكان نص المادة: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".³

2. أهم تعريفات المراجعة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية ومرت بمراحل متعددة، فبعدما كانت رقابة مالية مستمرة تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والغش، أصبحت تقوم على شمولية المراجعة وتقديم الاستشارات لتحسين الأداء ومن أهم تعريفها نجد:

¹ - فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2002، ص، 97.

² - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص، 31.

³ - الجريدة الرسمية للجزائر، العدد 2- السنة الخامسة والعشرون، قانون رقم 88-01، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م، ص، 36.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

التعريف الأول: عرّفها معهد المراجعين الداخليين IIA في موقعه الرسمي على أنها " 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 ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة إدارة المخاطر والرقابة"¹

التعريف الثاني: وقد عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI في موقعه الرسمي على أنها "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمؤسسة عن درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها مع تقديم نصائح فيما يخص ذلك والمساعدة في خلق قيمة مضافة"².

التعريف الثالث: " المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، تعبّر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية، لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة والعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القسوى"³.

التعريف الرابع: "المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي، يعطي ضمان عن درجة تحكم المؤسسة في عملياتها، كما يقدم توصيات ونصائح للإدارة العليا، ويعمل على خلق قيمة مضافة ومساعدة المؤسسة في الوصول إلى أهدافها المسطرة من خلال تقييم منهجي وتقديم مقترحات للحد من المخاطر وتعزيز الحوكمة"⁴.

التعريف الخامس: "المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي، لا يمكن الاستغناء عنها، تتفد داخل المؤسسة من قبل أشخاص مختصين، وتعمل على إعطاء قيمة مضافة للمؤسسة وتقديم ضمانات على درجة تحكم المؤسسة في عملياتها، وتحقيق الأهداف المسطرة بطريقة نظامية وممنهجة وذلك بتقييم وتحسين إجراءات إدارة المخاطر، الرقابة وتعزيز الحوكمة"⁵.

من خلال هذه التعاريف يتضح لنا أن المراجعة الداخلية نشاط تقييمي مستقل، تابع لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي في المؤسسة يقوم بفحص كافة أنشطتها والبحث عن الحقائق وتقديم التوصيات والنصائح والاقتراحات التحسينية للإدارة العليا.

¹- <https://na.theiia.org/standard-guidance/mandatory-guidance/page/definition-of-auditing.aspx> 04/01/2015, 14:00

²- www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/définitions-de-l-audit-et-du-controle-interne.78.html 04/01/2015, 14:20.

³- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارالصفاء، عمان الأردن، 2000، ص، 61.

⁴- Jaques. R et Sophie. N, **audit interne et contrôle de gestion**, Groupe Eyrolles, Paris. France, 2011, p, 20.

⁵- Olivier Lemant, **l'audit interne**, E-thèque, France, 2002, p, 3.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

للمراجعة الداخلية ثلاثة أدوار رئيسية تتمثل في إدارة المخاطر، الرقابة وتعزيز الحوكمة، وبحكم أن دراستنا لها علاقة بالرقابة فسوف نتطرق إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسينها بنوع من التفصيل فيما يلي.

3. أقسام المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى عدة أقسام وهذا حسب طبيعة العمليات التي تقوم بها، والتي تؤدي بدورها إلى ضمان إتمام خدماتها على أكمل وجه وتحقيق أهداف المؤسسة.¹

1.3. المراجعة الداخلية المالية

تُعرف بأنها الفحص الكامل والمنظم الذي يقوم به المراجع الداخلي للقوائم المالية والسجلات المحاسبية وجميع العمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إن هذا النوع من المراجعة يعتمد على أساس تحليل مدى كفاءة النشاط الاقتصادي للمؤسسة، وتقييم الأنظمة المحاسبية المطبقة فيها، وأنظمة المعلومات والتقارير المالية وإظهار مدى الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات المناسبة.

2.3. المراجعة الداخلية التشغيلية

هذا النوع من أنواع المراجعة يهدف إلى وصف عملية المراجعة الداخلية لأي مؤسسة أو منظمة وتقييم عملياتها التشغيلية، وقد وسَّع هذا النوع من مجال المراجعة التقليدية والتي كانت تركز بصفة خاصة على المراجعة المالية والمحاسبية.

3.3. المراجعة الداخلية الإدارية

في هذا النوع من المراجعة يجب على المراجع أن ينظر إلى نفسه على أنه عضو في الفريق الإداري للمؤسسة، وعليه أن ينظر إلى الأمور التي يقوم بمراجعتها بنظرة إدارية بحت، وأن يقوم بتحديد المجالات الإدارية التي يجب أن يقوم بمراجعتها على أساس خبرته الإدارية وليس المحاسبية أو المالية فقط، وعليه أن يقوم بتقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر في المؤسسة والرقابة.

¹ - أسامة عبد المنعم عبد الجبار، دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة الأردنية من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 61، 2012، ص 64-65.

4.3. مراجعة الالتزام

في هذا النوع يجب على المراجع التأكد من كفاءة وجودة الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية ومدى الالتزام بها في المؤسسة، وكذلك التأكد من مدى ملاءمة تلك الضوابط لعملياتها وأنشطتها، وضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات التي ترسمها الإدارة.

أقسام أخرى للمراجعة الداخلية

5.3. مراجعة الجودة

هي عبارة عن فحص منهجي ومستقل لمجموع نشاطات ونتائج المؤسسة لتحديد مدى مطابقتها مع المعايير الخاصة بالجودة، وهي تضمن وتتحقق من أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة قد تمت على أكمل وجه وبأحسن صورة وكما كان مخططا لها.¹

6.3. المراجعة الاستراتيجية

هي التي تعمل على تقديم الاقتراحات والتحسينات على الخيارات الاستراتيجية قصد مواجهة المحيط المتغير باستمرار سواء داخليا أو خارجيا، وهذا من خلال محاولة إجابتها عن التساؤلات التالية:²

- هل النتائج المتوصل إليها مطابقة للأهداف المسطرة؟
- هل لدى المؤسسة العوامل الممكنة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية؟
- هل الخيارات التي اختارتها المؤسسة كانت هي الأمثل؟
- هل تم تطبيق العمليات الرئيسية كما يجب؟
- هل العوامل التي قمنا باختيارها كانت مقبولة مع ظروف العمل؟

7.3. المراجعة الاجتماعية

هي تضم أشكال المراجعة المطبقة في تسيير الظروف الاجتماعية للعمل والعمال داخل المؤسسة وتساهم في تحقيق الرفاهية.³

¹- Michel Weill, *l'audit stratégique, qualité et efficacité des organisation*, AFNOR, 3^{eme} éd, France, 2007, p : 39.

²- **IBID**, p, 42.

³- Elisabeth Bertin, *audit interne enjeux et pratique à l'international*, Groupe Erolles, Paris-France, 2007, p, 270.

8.3. المراجعة البيئية

هي عبارة عن فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها.¹

كما يمكن تصنيف المراجعة الداخلية من حيث الوظيفة إلى مراجعة مستمرة ومراجعة دورية، وعادة ما تستخدم المراجعة المستمرة عند الرغبة في التحقق من صحة العمليات قبل الانتهاء منها، أو عند تنظيم المراجعة الداخلية على مستوى الأقسام مثل مراجعة النفقات، مراجعة حسابات الدائنين، مراجعة الرواتب وغيرها، أما المراجعة الدورية فيقوم بها المراجع بشكل دوري للتحقق من درجة صحة العمليات.

بشكلٍ عام فإن استخدام أي منهما يعتمد كلية على الوضع التنظيمي للمراجعة، فهي لا تعمل في شكل قوالب جاهزة بل يجب أن تكون مرنة حسب الحاجة حتى تكون فعالة وقادرة على خدمة أهداف الإدارة.²

المطلب الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ISPPIA

تتم ممارسة المراجعة الداخلية في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، وعلى مستوى مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف، الحجم، التعقيد والهيكلية، كما تتم ممارستها من قبل أشخاص من داخل المؤسسة أو خارجها، والتقييد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين أمراً أساسياً لكي يتمكن المراجعون الداخليون من الوفاء بمسؤولياتهم.

1. تعريف معهد المراجعين الداخليين IIA ومهامه

هو جمعية مهنية دولية، أنشئ عام 1941م مقره العالمي في ألتامونت سبرينغ، فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية، وهو المرجع الأول لمهنة المراجعة الداخلية وسلطة معترف بها عالمياً، يعمل أعضاؤه في المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الحوكمة، الرقابة الداخلية، تدقيق تكنولوجيا المعلومات والتعليم على الصعيد العالمي لديه أكثر من 180.000 عضو، بأكثر من 165 دولة وهو يعمل على:³

¹ - بن هاني أيوب، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء البيئي، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد42، 2014، ص، 293.

² - راند محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الجندارية للنشر والتوزيع، مصر، 2010، ص، 52.

³ - <https://na.theiia.org/about-us/pages/about-the-institute-of-internal-auditors.aspx> 19/01/2015. 12 :00.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- البحث، نشر وتعزيز المعرفة بشأن المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الحوكمة والرقابة الداخلية؛
- تثقيف الممارسين والأطراف الأخرى ذات الصلة حول الممارسات المهنية لمهنة المراجعة الداخلية؛

- الجمع بين المراجعين الداخليين من جميع البلدان لتبادل المعلومات والخبرات؛
- توفير القيادة الديناميكية لمهنة المراجعة الداخلية وتعين أنشطة لدعمها؛
- تنظيم الامتحانات للحصول على الاعتماد في تخصصات مختلفة عبر مختلف أنحاء العالم ومنها ما يلي:

- شهادة مراجع داخلي معتمد **CIA**؛
- شهادة التقييم الذاتي للرقابة معتمد **CCSA**؛
- شهادة مراجع حكومي مهني معتمد **CGAP**؛
- شهادة مراجع للخدمات المالية معتمد **CFSA**.

2. الغرض من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

تعتبر المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية مرجعا يستند عليه أصحاب الاختصاص وممارسي هذه المهنة، كما يتمثل الغرض منها في:¹

- تحديد المبادئ الأساسية والتي يجب على مزاولي مهنة المراجعة الداخلية متابعتها؛
 - توفير إطار مرجعي للأداء والعمل على تطوير مجال نشاط المراجعة الداخلية؛
 - وضع أسس سير وتقييم أداء المراجعة الداخلية؛
 - تعزيز، تأهيل وتحسين العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- ترتكز المعايير على مبادئ ومتطلبات إلزامية تتضمن ما يلي:²
- " تصريحات " تحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتقييم فعاليتها أدائها وهي متطلبات واجبة التطبيق دوليا وعلى المستوى التنظيمي والفردى؛
 - " تفسيرات " وهي توضح العبارات والمصطلحات الواردة في التصريحات.

¹- Jean Sliw, *l'audit, les contrôles internes et les fraudes*, Emerit publishing, Paris-France, 2011, p, 67.

²- The institute of internal auditors, *international standards for the professional practice of internal auditing "standards and guidance"*, USA, 2012, p, 1.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

تتم عملية إصدار المعايير 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 الوطنية من أجل طلب ملاحظات وآراء المختصين في جميع أنحاء العالم في خصوص ذلك ودراستها ليتم في النهاية الموافقة على هذا المعيار وإصداره.

3. تقسيم المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

تنقسم هذه المعايير إلى ثلاثة أقسام تتمثل في معايير الصفات، معايير الأداء ومعايير التنفيذ.

1.3. معايير الصفات

تحدد الخصائص التي يجب توفرها في الهياكل والأفراد الذين يمارسون عملية المراجعة الداخلية، وهي تتمثل في فئة المعايير المرقمة من 1000 إلى 1999.

2.3. معايير الأداء

هي تتناول طبيعة المراجعة الداخلية وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة، وهي تتمثل في فئة المعايير المرقمة من 2000 إلى 2999.

3.3. معايير التنفيذ

هي التي تحدد المتطلبات لتطبيق معايير الصفات والأداء حسب نوعية الخدمات المقدمة، سواء كانت خدمات توكيدية **activités d'assurance** يرمز لها بالرمز **A** متصل برقم المعيار، أو خدمات استشارية **activités de conseil** يرمز لها بالرمز **C** متصل برقم المعيار.

4. لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

يمكن تمثيل المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في شكل جدول أو لائحة مبسطة لتسهيل عملية قراءتها.

4.1. لائحة معايير الصفات

هو جدول يشمل على كل معايير الصفات الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، بحيث نبين فيه رقم المعيار، اسم المعيار، محتوى المعيار " نركز في المحتوى على أهم النقاط الأساسية التي عالجها المعيار وبنوع من الاختصار " بالإضافة إلى بعض الخدمات التوكيدية والاستشارية المرفقة بكل معيار.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الجدول 3: لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية " معايير الصفات "

ر.م	اسم المعيار	محتوى المعيار	خدمات توكيدية A. خدمات استشارية C.
1000	الأهداف، الصلاحيات والمسؤوليات.	يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية ضمن ميثاق المراجعة الداخلية. يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بعرض هذا الميثاق على الإدارة العليا للموافقة.	1000A ₁ . تحديد طبيعة الخدمات التوكيدية في هذا الميثاق. 1000C ₁ . تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في هذا الميثاق.
1010	الإقرار بتعريف المراجعة الداخلية، ميثاق أخلاقيات المهنة والمعايير في الميثاق.	* يجب الإقرار بكل من تعريف المراجعة الداخلية، ميثاق الأخلاقيات والمعايير في ميثاق المراجعة الداخلية وينبغي للرئيس التنفيذي للمراجعة مناقشة ذلك مع الإدارة العليا.	
1100	الاستقلالية والموضوعية	* يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، وعلى المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.	
1110	الاستقلالية التنظيمية	* يجب أن يكون الرئيس التنفيذي للمراجعة تابعا لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي.	1110A ₁ . المراجع هو الذي يحدد نطاق المراجعة، ولا أحد يتدخل في إنجازه لأعماله.
1111	التفاعل المباشر مع الإدارة	* يجب على مسؤول المراجعة الداخلية التفاعل مباشرة مع الإدارة العليا.	
1120	الموضوعية على المستوى الفردي	* يجب أن يتصف المراجع الداخلي بالحياد وعدم الانحياز.	
1130	التأثير على الاستقلالية	* إذا حدث أي شيء يؤثر على الاستقلالية والموضوعية يجب الإفصاح عن ذلك للأطراف المعنية.	1130A ₁ . يجب منع المراجع الداخلي من تقييم عمل كان مشرفا عليه. 1130C ₁ . يمكن للمراجع الداخلي تقديم خدمات استشارية متعلقة بعمليات كان مشرفا عنها.
1200	المهارات والعناية المهنية اللازمة	* يجب انجاز مهام المراجعة الداخلية بمهارة عناية تامة.	
1210	المهارة	* يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بمهارات وكفاءات تمكنه من القيام بعمله.	1210A ₂ . يجب أن يتمتع بمعرفة تمكنه من تقييم مخاطر الاحتيال

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

1210A ₁ . يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الحصول على المساعدة من أشخاص مؤهلين إذا تطلب الأمر ذلك.			
1210C ₁ . إذا افتقد المراجع الداخلي للمهارة يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة عدم قبول مهامهم الاستشارية.			
1220A ₁ . على المراجع الداخلي بذل العناية اللازمة في عمله.	* يجب على المراجع الداخلي بذل مستوى من العناية المهنية أثناء عمله.	العناية المهنية	1220
1220C ₁ . يجب بذل الجهد اللازم أثناء المهام الاستشارية. التحليل.			
	* على المراجع الداخلي تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم عن طريق التكوين.	التكوين المهني المستمر	1230
	* هذا بتصميم برنامج يمكن من تقييم مدى توافق نشاط المراجعة مع تعريفها ومع المعايير.	برنامج ضمان وتحسين الجودة	1300
	* يجب أن يتضمن تقييمات داخلية وخارجية على سواء.	متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة	1310
	* تتضمن الإشراف المستمر على أداء نشاط المراجعة.	التقييمات الداخلية	1311
	* تجري على الأقل مرة كل خمسة سنوات.	التقييمات الخارجية	1312
	* على الرئيس التنفيذي للمراجعة رفع هذا البرنامج إلى الإدارة العليا.	التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة	1320
	* وذلك باستخدام عبارة مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.	الإفصاح عن التوافق	1321
	* إذا كان هذا البرنامج غير موافق لهذه المعايير فعلى الرئيس التنفيذي للمراجعة الإفصاح عن ذلك	الإفصاح عن عدم التوافق	1322

المصدر: من إعداد الباحث بناء على. 3-8. P P: op.cit, The institute of internal auditors,

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

2.4. لائحة معايير الأداء

هو جدول يمثل معايير الأداء الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، نبين فيه رقم المعيار، اسم المعيار محتوى المعيار " محاولين استخراج الفكرة الأساسية التي عالجها المعيار بشكل مبسط" بالإضافة إلى بعض الخدمات الاستشارية والتوكيدية المرفقة بكل معيار.

الجدول 4: لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية " معايير الأداء "

ر.م	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.	2010A ₁ يجب تقييم المخاطر وأخذ رأي الإدارة العليا فيها.
2020	التبليغ والموافقة	* على الرئيس التنفيذي للمراجعة الإبلاغ عن التغييرات التي قد تطرأ في الخطة للإدارة العليا.	
2030	إدارة الموارد	* على الرئيس التنفيذي للمراجعة التأكد من أن الموارد كافية وتستهمل بفعالية في إنجاز الخطة.	
2040	السياسات والإجراءات	* على الرئيس التنفيذي للمراجعة إعداد سياسات وإجراءات توجيه نشاط المراجعة.	
2100	طبيعة العمل	* يقوم نشاط المراجعة بتقييم وتحسين كل من الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة.	
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.	2130A ₁ علنشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملاءمة الضوابط الرقابية في التعامل مع المخاطر.
2200	التخطيط للمهمة	* على المراجع الداخلي وضع مخطط لكل مهمة أهداف، نطاقها، مجال الزماني والموارد المخصصة	

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

2210	أهداف المهمة	* يجب أن تكون أهداف كل مهمة مسطرة بوضوح.	2210A ₁ . على المراجع الداخلي تقييم مخاطر أي نشاط سيراجع.
2220	نطاق المهمة	* يجب أن يكون نطاق المراجعة كافياً لتحقيق أهداف هذه المهمة.	2220C ₁ . يجب التأكد من كفاية النطاق عند المهام الاستشارية.
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.	2240A ₁ . يتضمن إجراءات تحليل، تقييم وتوثيق المعلومات.
2300	تنفيذ المهمة	* على المراجع الداخلي تحليل وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.	
2310	تحديد المعلومات	* على المراجع الداخلي تحديد كل المعلومات الكافية لمهمته.	
2320	التحليل والتقييم	* يجب أن تكون النتائج مركزة على تحليل مناسب	
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 وخطة العمل.	2410A ₁ . كل استنتاج يكون مدعم بمعلومات كافية عنه.
2420	جودة التبليغات	* يجب أن تكون التبليغات صحيحة، موضوعية، واضحة، موجزة، كاملة وفي الوقت المناسب.	
2430	الإفصاح عن التوافق	* في حالة أن برنامج ضمان وتحسين الجودة يطابق هذه المعايير.	
2440	نشر النتائج	* على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تبليغ هذه النتائج للأطراف المعنية.	2440A ₁ . الرئيس التنفيذي هو المسؤول عن التبليغ.
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 الباحث بناء على The institute of internal auditors, IBID, p p, 9-18.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام كما أنها من أهم عناصره، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولتساهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الاستشارية، كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ألزمت وجود مراجعة داخلية مستقلة تقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها، وهذا من خلال المعيار رقم 2130 -الرقابة- والذي نص على " يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، والدفع لتحسينها المستمر"¹

كما نص المعيار رقم 2130A₁ على² " يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة، والعمليات وأنظمة المعلومات، وهذا من خلال محاولة تأكيد:

- تحقيق الأهداف الاستراتيجية؛
- مصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج؛
- حماية الأصول؛
- الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات المسطرة."

وقد نص المعيار رقم 2130C₁ على " يجب على المراجع الداخلي استعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازه للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة."³

تمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعة الداخلية يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة، لاسيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط

1- The institute of internal auditors, **op cit**, p, 12.

2- **IBID**, p, 12.

3- **IBID**, p, 12.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

سريع التغيير، وهنا يظهر دور المراجعة في تحسين عملية الاتصال سواءً بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى، أو فيما بين هذه المستويات التنفيذية بعضها البعض.¹

يمكن إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية فيما يخص الرقابة الداخلية فيما يلي:²

- تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛
 - تقديم خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛
 - تقديم درجة تأكيد حول مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي تواجهها المؤسسة.
- من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج بأن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، الغرض منها هو قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة والتأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة، ورفع التقارير إلى الإدارة العليا.

تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها، فطالما أن الإدارة بحاجة لمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر، فمن الواجب أن يكون لقسم المراجعة الداخلية معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة، وتقديم النصائح للمديرين في محاولة للتقليل ومنع الأخطاء أيضاً من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف من أجل زيادة المردودية وتحسين الأداء.

المبحث الثاني: الممارسة المهنية لمهنة المراجعة الداخلية

تحكم المراجعة الداخلية مجموعة من المعايير والمبادئ التنظيمية، والتي تضمن لها الأداء الجيد من أجل تحقيق الأهداف المسطرة بأكبر قدر ممكن من الفعالية.

المطلب الأول: موقع وظيفة المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري

إن تبعية وظيفة المراجعة الداخلية إلى أعلى المستويات الهرمية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية هو القاعدة الأساسية والعامّة لضمان استقلالية وحيادية كل من أداء هذه الوظيفة من جهة وآرائها واستنتاجاتها من جهة أخرى.

¹- العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر، الأردن، 1990، ص، 221.
²- خليل عبد اللطيف محمد، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء التوجهات المعاصرة، مجلة جامعة الزقازيق للبحوث التجارية، المجلد 25، العدد 1، مصر، 2003، ص:

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

يمكن اعتبار تبعية وظيفة المراجعة الداخلية عاملا أساسيا ومحددا لمدى نجاح هذه المهنة، ومن المنطقي والمرغوب فيه أن يُعطى لها كل الوزن والقدر الكافي في المؤسسة وهذا يجعلها مباشرة تحت أعلى مستويات الهرم التنظيمي، من أجل ضمان استقلاليتها تجاه مختلف الإدارات في نفس الوقت وتدعيم صحة استنتاجاتها.¹ وهو ما بينته المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المعيار رقم 1110 -الاستقلالية التنظيمية- والذي نص على: "يجب أن يرتبط الرئيس التنفيذي للمراجعة بأعلى مستوى في الهيكل الإداري للمؤسسة، وذلك لتمكين نشاط المراجعة الداخلية من تنفيذ مسؤولياته على أكمل وجه، كما يجب عليه أن يقدم لمجلس الإدارة مرة على الأقل في السنة تأكيدا على الاستقلالية التنظيمية لهذا النشاط".²

وفي تفسير هذا المعيار نجد:³ " تتحقق الاستقلالية التنظيمية فعليا حين يكون الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مرتبطا وظيفيا بمجلس الإدارة، ومن أمثلة الارتباط الوظيفي بهذا المجلس هو قيام هذا الأخير بما يلي:

- المصادقة على ميثاق المراجعة؛
- المصادقة على خطة المراجعة الداخلية المبينة على المخاطر؛
- المصادقة على ميزانية وموارد عملية المراجعة؛
- تلقي التبليغات والتقارير من الرئيس التنفيذي للمراجعة بشأن الوظيفة؛
- المصادقة على قرار تعيين وعزل الرئيس التنفيذي للمراجعة؛
- المصادقة على أجره الرئيس التنفيذي للمراجعة؛
- طلب المعلومات المناسبة من المسيرين والرئيس التنفيذي للمراجعة لتحديد ما إذا كان هناك أي عراقيل في تنفيذ مهمة المراجعة."

لا يمكن أن تتوافق المراجعة الداخلية مع هذا المعيار إلا إذا كانت تابعة مباشرة إما إلى الإدارة العامة أو إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.⁴

1- Barbier Etienne, **l'audit interne permanence et actualité**, Edition d'organisation, France, 1996, P, 53.

2- The institute of internal auditors, **op.cit**, p, 4.

3- **IBID**, p, 4.

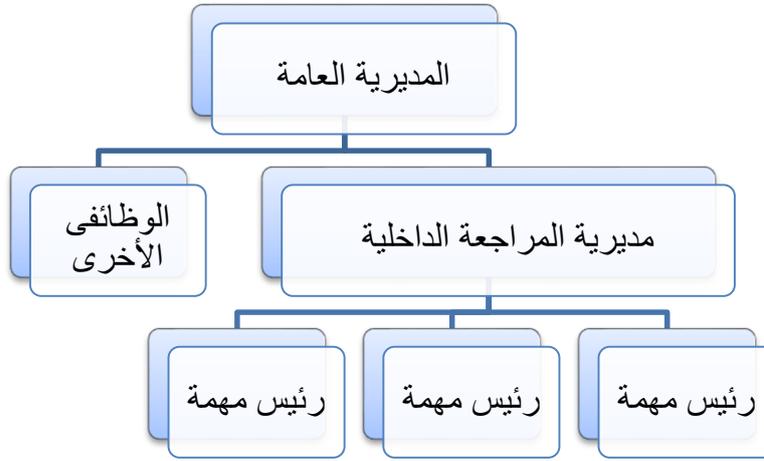
4- Chekroun Meriem, **le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, thèse de doctorat, université Abou Bekr Belkaid de Telmcen, FSECSG, Algérie, 2014, p p, 37-38.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

1. تبعية المراجعة الداخلية للمديرية العامة

هذا النوع من الترابط والتبعية يسمح بتكوين علاقة قوية بين الإدارة العامة للمؤسسة ووظيفة المراجعة الداخلية، ويسمح لها بأداء مهامها على أحسن وجه ومع تقديم أفضل الإعانات الإدارية، خاصة فيما يخص الخدمات الاستشارية والرفع من إمكانية الحوار المباشر مع الإدارة العليا وجميع المستويات الهرمية في المؤسسة، ويتمثل العيب في هذه التبعية في إمكانية حدوث تواطؤ بين المراجعة الداخلية والإدارة العامة وذلك حسب مصالح المساهمين، والشكل الموالي يمثل هذه التبعية.

الشكل 4: تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العامة



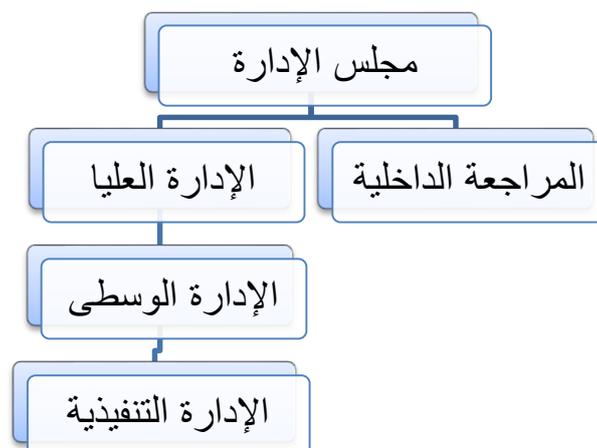
La source : Jaque Bernard, **théorie et pratique de l'audit interne**, Edition d'organisation, paris, France, 2000, p. 357.

2. تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة

يمكن لوظيفة أو إدارة المراجعة الداخلية أن تكون تابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة، وقد بينت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ذلك في المعيار رقم 1111 - التفاعل المباشر مع المجلس- " يجب على المسؤول المباشر للمراجعة الداخلية أن يتواصل ويتفاعل بشكل مباشر مع المجلس"¹. ويمكن للمراجعة الداخلية في هذا النوع من التبعية أن تظهر في الهيكل التنظيمي كما هو موضح في الشكل الموالي:

¹- the institute of internal auditors, **op.cit**, p : 4.

الشكل 5: تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة.

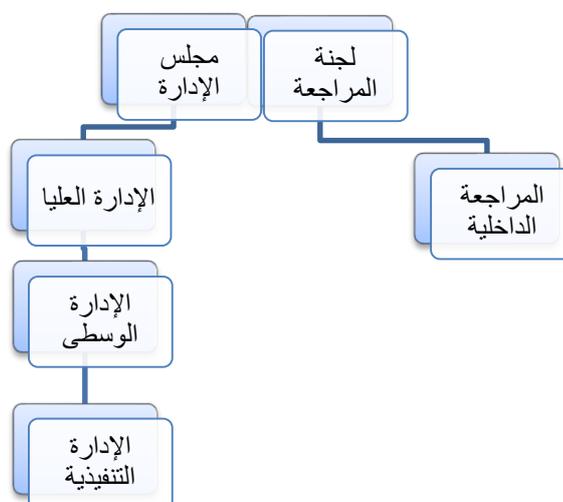


المصدر: نقاز أحمد، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية في الدانمرك، العدد 2، 2007، ص، 69.

3. تبعية المراجعة الداخلية للجنة التدقيق

كما يمكن أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة للجنة التدقيق والتي بدورها تكون مرتبطة مباشرة بمجلس الإدارة والذي تُوكل إليه مهمة التنسيق والسيطرة على بنية المراجعة الداخلية، وهي كما موضحة في الشكل التالي:

الشكل 6: تبعية المراجعة الداخلية للجنة التدقيق



المصدر: خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية الداخلية في القطاع العام والخاص، الطاعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص، 149.

المطلب الثاني: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية

يتمثل تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في إعداد ما يلي:

1. ميثاق المراجعة الداخلية

لقد أظهرت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ضرورة وجود هذا الميثاق وأهميته وذلك من خلال المعيار رقم 1000-الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات-والذي نص على " يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية تحديدا رسميا ضمن ميثاق المراجعة الداخلية، بما يتماشى مع تعريف المراجعة الداخلية، ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير، كما يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بمراجعة دورية لهذا الميثاق وعرضه على الإدارة العليا والمجلس للموافقة عليه"¹

كما أنها أضافت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يخص هذا الميثاق في المعيار رقم 1010 -الإقرار بتعريف المراجعة الداخلية، ميثاق الأخلاقيات والمعايير- ما يلي " يجب الإقرار بتعريف المراجعة الداخلية، مبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير في هذا الميثاق، كما يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مناقشة ذلك مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة"²

من خلال هذين المعيارين يتبين لنا أن ميثاق المراجعة الداخلية هي وثيقة رسمية تحدد أهداف صلاحيات ومسؤوليات المراجعة الداخلية، كما أنها تحدد موقعها التنظيمي داخل المؤسسة ومجال تدخلها كما يجب أن يصدر هذا الميثاق في شكل مكتوب، وعلى الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تقييم ما إذا كانت هذه الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات كافية ومناسبة ليستطيع نشاط المراجعة الداخلية تحقيق أهدافه.

2. برنامج ضمان وتحسين الجودة

فيما يخص هذا البرنامج خصّصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية معيار رقم 1300 -برنامج ضمان وتحسين الجودة- والذي نص على " يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة

1- The institute of internal auditors, **op.cit**, p, 3.

2- **IBID**, p, 3.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الداخلية أن يحدد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بشكل يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية¹.

يجب أن يصمم هذا البرنامج بالشكل الذي يمكن من تقييم مدى توافق نشاط المراجعة الداخلية مع تعريفها ومع المعايير المهنية من جهة، ومدى التزام المراجعين الداخليين بمدونة أخلاقيات المهنة من جهة أخرى.

3. الخطة العامة للممارسة المهنية

قد بيّنت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يخص هذه الخطة في المعيار رقم 2010-التخطيط- على " يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يعد خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما ينسجم مع أهداف المؤسسة²

كما يجب أن تأخذ هذه الخطة بعين الاعتبار إدارة تلك المخاطر، وعلى الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تعديل هذه الخطة حسب الحاجة للاستجابة للتغيرات التي قد تحدث في الأعمال والمخاطر والضوابط الرقابية داخل المؤسسة.

كما نصّت أيضا هذه المعايير على ضرورة تبليغ هذه الخطة إلى الإدارة العليا للموافقة عليها وذلك في المعيار رقم 2020 -التبليغ والموافقة- والذي نص على " يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يُبلِّغ خطط نشاط المراجعة الداخلية والموارد التي تتطلبها وكل التغيرات التي قد تحصل فيها إلى الإدارة العليا والمجلس لمراجعتها والموافقة عليها"³

كما بين المعيار رقم 2030 -إدارة الموارد- ضرورة التأكد من أن الموارد المتاحة مناسبة وكافية ومشغلة بفعالية لإنجاز الخطة الموافق عليها.

1- The institute of internal auditoes, **op.cit**, p, 7.

2- **IBID**, p, 9.

3- **IBID**, p, 10.

4. خطة تنفيذ كل مهمة

قد نصّت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يخص هذه الخطة في المعيار رقم 2200 -التخطيط للمهمة- على " يجب على المراجعين الداخليين إعداد مخطط موثّق لكل مهمة مراجعة، ويتضمن المخطط أهداف، نطاق، المجال الزمني والموارد المخصصة لكل مهمة"¹

عند وضع هذه الخطة على المراجعين الداخليين الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- أهداف النشاط الذي يتم إجراء مراجعته والوسائل المستعملة في ذلك؛
- المخاطر المتعلقة بكل نشاط؛
- مدى ملاءمة وفعالية مسار الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة في مستوى هذا النشاط؛
- فرص إدخال تحسينات هامة على مسار الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة.

المطلب الثالث: مراحل إنجاز مهنة المراجعة الداخلية

تتم عملية المراجعة الداخلية من خلال ثلاثة مراحل أساسية هي: المرحلة التحضيرية، المرحلة التنفيذية ومرحلة الاستنتاج.²

1. المرحلة التحضيرية

تهدف هذه المرحلة إلى إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى التنفيذ، وتتطلب من المراجع القدرة على القراءة، التركيز والفهم للتوصّل إلى المعرفة التامة بالمؤسسة، لتحديد مكان وجود المعلومات المفيدة، والأطراف التي يمكنها أن تساعد في ذلك، وهي مرحلة ضرورية وهامة يجب البدء بها، وقد حدد المعيار رقم 2200 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ضرورة ووجوب إعداد خطة لكل مهمة وذلك بتحديد نطاقها، مجالها الزمني والموارد اللازمة لتنفيذها، وتتمثل خطوات هذه المرحلة التحضيرية في:

1.1. الأمر بالمهمة

هو ذلك التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية، والذي يكون في شكل وثيقة مكتوبة بهدف إعلام المسؤولين وكل الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة عن بدأ العملية، وتتمثل أهم النقاط التي يجب أن يتضمنها الأمر بالمهمة في:

¹- The institute of internal auditors, **op.cit**, p, 13.

²- Elisabeth Bertin et autre, **Manuel comptabilité et audit**, Bertin édition, Alger. Algérie, 2013, p, 556.

- تحديد النشاطات والوظائف المعنية بعملية المراجعة؛
- تحديد نطاق كل مهمة والأهداف المنتظرة منها؛
- تحديد المنهجية المستعملة في كل مهمة؛
- تحديد المجال الزمني والموارد المخصصة لكل مهمة.

2.2. مرحلة الدراسة

في هذه المرحلة يقوم المراجع الداخلي بوضع برنامج مراجعة مبني على المخاطر لتحديد أولويات المهمة بما يتلاءم مع أهداف المؤسسة، وذلك انطلاقاً من جمع المعلومات التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة والحصول على نظرة أولية حول المصلحة المراد مراجعتها، وبعد دراسة هذه المعلومات وتحليلها، يقوم بإعداد جدول يحتوي على نقاط القوى والضعف ترتب فيه المخاطر حسب درجة تأثيرها على المؤسسة، وهذا الجدول يسمح بتحضير التقرير التوجيهي¹ الذي من خلاله يتم تحديد نطاق مهمة المراجعة والتركيز على المهام التي فيها درجة مخاطر كبيرة، وبعدها يتم تحضير برنامج العمل وعرضه على الإدارة العام للمصادقة عليه.

2. المرحلة التنفيذية

ينتقل المراجع الداخلي في هذه المرحلة إلى الميدان للقيام بأعمال المراجعة، وتبدأ هذه المرحلة بالاجتماع الافتتاحي ثم الدخول في العمل الميداني.

1.2. الاجتماع الافتتاحي

يتم عقد هذا الاجتماع في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤول النشاط محل المراجعة، ويتناول هذا الاجتماع عدة نقاط منها:²

- التذكير بالأهداف العامة للمراجعة؛
- دراسة وتحليل التقرير التوجيهي ومناقشته؛
- تحديد المواعيد والأشخاص الذين سيتعامل معهم المراجع؛
- تحديد الشروط المادية للمهنة؛
- التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية المراجعة.

¹- Pierre Cuillocheau, Paul Hanri, *l'audit du groupe Médric : une logique de conseil et d'accompagnement*, la revue française de l'audit interne, N° 186, IFACI, Paris, France, 2007, p, 30.

²- Chekroun Meriem, *op.cit*, p, 74.

2.2. العمل الميداني

هي مرحلة الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة وهذا بتطبيق برنامج العمل في الواقع الميداني، وقد نصّت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية عدة معايير بخصوص ذلك منها:¹

المعيار رقم 2300 -تنفيذ المهمة- " يجب أن يقوم المراجع الداخلي بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة "

المعيار رقم 2320 -التحليل والتقييم- " يجب على المراجع الداخلي أن يؤسس استنتاجاته ونتائجه وفقا لمجموعة من التحاليل والتقييمات لمناسبة "

المعيار رقم 2340 -الإشراف على المهمة- " يجب أن تكون مهام المراجعة محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق "

في هذه المرحلة يتم إجراء المقابلات، الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع الأدلة الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

3. مرحلة الاستنتاج

بعد الحصول على كل المعلومات الكافية والانتهاء من العمل الميداني، يعود المراجعون الداخليون إلى مكاتبهم من أجل إعداد مشروع تقرير المراجعة، والذي يتم عرضه ومناقشته في اجتماع الإقفال للمصادقة عليه مع عرض الملاحظات والنتائج المتوصل إليها ليصبح نهائيا ويرسل إلى كل الأطراف المعنية، وتتمثل خطوات مرحلة الاستنتاج في:

1.3. مشروع تقرير المراجعة الداخلية

في بداية مرحلة الاستنتاج يأخذ التقرير صفة مشروع لأنه ليس كامل ولم يتم المصادقة عليه بعد، كما أنه لم يتم طرحه على المصلحة التي تم مراجعتها لأخذ بعين الاعتبار ملاحظاتها وتوصياتها.

¹- The institute of internal auditors, **op.cit**, p p, 14-15.

2.3. اجتماع الإقفال

يحضر هذا الاجتماع نفس الأشخاص الذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي، ويتم فيه عرض وتقديم النقاط الأساسية الواردة في المشروع الأولي، مناقشتها والمصادقة عليها، ويقوم اجتماع الإقفال على مجموعة من المبادئ منها:¹

- يجب أن يناقش كل ما يكتب في التقرير مع الأشخاص الذين تم مراجعة أعمالهم، مع عرض كل الوثائق وعناصر الإثبات دون أي تحفظ؛
- لا يجب توزيع أو نشر مشروع التقرير ما لم ينتهي هذا الاجتماع؛
- يجب على المراجع مراعاة تقديم التوصيات وترتيبها حسب درجة أهميتها.

3.3. إصدار التقرير النهائي

بعد مناقشة المشروع الأولي للتقرير والمصادقة عليه يصبح نهائياً، وفيما يخص هذا التقرير النهائي فقد نصّت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المعيار رقم 2420 - جودة التبليغات- على "يجب أن تكون التبليغات صحيحة، موضوعية، موجزة، بناءة، كاملة وفي أوانها " ²: وعلى المراجع الداخلي الإفصاح إما عن حالة التوافق وهذا في حالة ما إذا احترمت المصلحة محل المراجعة كل القواعد والسلوكيات والمعايير الواجب التقيد بها، أو عن عدم التوافق وهذا في حالة ما إذا خالفت هذه المصلحة ذلك.

¹- Madeline Cidre, **Audit interne : quel valeur ajoutée par l'entreprise ?**, thèse professionnelle MBA, Ecole supérieure d'assurances, Paris, France, 2012, p, 45.

²- The institute of internal auditors, **op.cit**, p p,16-17.

المبحث الثالث: المراجع الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يركز المراجع الداخلي بالدرجة الأولى عند القيام بمهامه على نظام الرقابة الداخلية الذي تسيير عليه المؤسسة، وهذا من أجل التحقق والكشف عن مدى تطبيق هذه المؤسسة للسياسات والإجراءات الموضوعية والمخططة مسبقاً، ومن أجل الوصول إلى ذلك يقوم المراجع الداخلي باستعمال مجموعة من الأساليب والأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها.

المطلب الأول: المراجع الداخلي، مهامه ومبادئ أخلاقياته المهنية

يعتبر المراجع الداخلي المسؤول الأول عن تنفيذ مهام المراجعة الداخلية، وبالتالي كلما كانت ظروف عمله والتمثلة في مجموعة من الحقوق والواجبات معدة بشكل جيد زادت من قدرته على خلق قيمة مضافة للمؤسسة.

1. المراجع الداخلي وحقوقه المهنية

المراجع الداخلي هو الشخص الذي يعمل ضمن قسم المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ويقوم بعمليات المراجعة الداخلية، وذلك بمراجعة كافة النشاطات داخل المؤسسة سواء المالية منها أو غير المالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء، والعمل على معالجتها وإزالتها، وتحديد مواطن القوة لتدعيمها ويتحمل المراجع الداخلي كافة المسؤوليات الملقاة علة عاتقه.¹

يعتبر المراجع الداخلي جزء من آلية التغذية العكسية لخلية المراجعة الداخلية حيث تبدأ مهمته بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بذلك وهذا بتحديد المدة ومجال التدخل والمنهجية الواجب إتباعها ويقوم المراجع الداخلي غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة، كما أنه يقوم بتحديد ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا، ويجب أن يكون للمراجع الداخلي معرفة حول ما يجب مراجعته والغرض من ذلك.²

¹ - زهرة حسن عليوي، فاطمة صالح مهدي، تكامل دور التدقيق الداخلي والخارجي لإنجاح أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 17، العدد 62، العراق، 2011، ص، 300.

² - ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص، 91.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

كما يقوم المراجع بتحديد نوع المخاطر المتوقعة لمعرفة متى تتم عملية المراجعة، وليس بالضرورة أن يكون الأمر بعملية المراجعة الإدارية العامة، فقد يطلب رئيس مصلحة ولأسباب تتعلق بذلك الفرع القيام بذلك ولكن مع موافقة الإدارة العامة.¹

حتى يتمكن المراجع الداخلي من أداء مهامه على أكمل وجه لا بد من أن تكون له مجموعة من الحقوق والتي بإمكانها تسهيل عمله والمتمثلة في:²

- حق الوصول إلى الموارد البشرية، أصول وممتلكات المؤسسة؛
- حق الإطلاع أو الرقابة أثناء التنفيذ على كل ما يؤكد أو يوثق نتائج الأعمال من حسابات ختامية، الدفاتر، سجلات تجارية ووثائق؛
- حق طلب جميع البيانات والمعلومات التي يراها واجبة للقيام بعمله؛
- حق توجيه الاستفسار والسؤال مع الموظفين في كل ما له علاقة بمجال مراجعته.

2. مهام المراجع الداخلي

يقوم المراجع الداخلي بمساعدة الإدارة من خلال تقديمه لمجموعة من الخدمات، والمتمثلة في:³

1.2. تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف على عملياتها بطريقة تضمن أن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها، ولذلك فإن جميع الأنظمة والعمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة تكون خاضعة لتقييم المراجع الداخلي.

2.2. خلق قابلية الاعتماد على المعلومات

يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، كاملة ومفيدة، وأن تقدم في الوقت المناسب حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتها، والمراجع الداخلي هو الذي يحقق ويثبت دقة هذه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

¹- شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، الجزائر، 2009، ص، 57.

²- زهرة حسن علوي، مرجع سبق ذكره، ص، 300.

³- خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص، 39-41.

3.2. حماية الأصول

يقوم المراجع الداخلي بالبحث فيما يخص الخسائر الناتجة عن السرقة وكل التصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة.

4.2. الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية

يتحقق المراجع الداخلي من أن كل أعمال المؤسسة يقام بها كما هو مطلوب ومع إتباع السياسات والإجراءات والتعليمات المقررة، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المراجع تحديد أسباب ذلك لأنه قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها، كما عليه تحديد التكلفة الناتجة عن مخاطر عدم الالتزام بالإجراءات الموضوعية.

5.2. الوصول إلى الأهداف والغايات

يتم وضع الأهداف والغايات من قبل الإدارة ويقوم المراجع الداخلي بتحديد فيما إذا كانت هذه الأهداف متوافقة مع إمكانيات المؤسسة في تحقيقها.

6.2. تحديد مواطن الخطر

على المراجع الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية وإعلام الإدارة عنها، ويتم تحديد مواطن الخطر عن طريق خبرة المراجع في المؤسسة أو من معلومات مشتقة من مصادر خارجية مثل مشاكل موجودة في مؤسسات أخرى ذات نشاط مشابه لنشاطها.

7.2. إكتشاف ومنع الغش والاحتيال

تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على الإدارة، وذلك من خلال قيام المراجع الداخلي بفحص وتقييم كافي وفعال لكافة عمليات المؤسسة، وعليه يجب أن يكون لديه المعرفة الكافية لطرق واحتمالات الغش لتحديد أماكن حدوثها، وعلى المراجع عند اكتشافه ضعف في نظم الرقبة الداخلية القيام باختبارات إضافية للتأكد من ذلك، كما يستطيع المراجع الداخلي الجيد منع الآخرين من القيام بالغش والاحتيال في حالة ما إذا كانت مؤهلاته وقدراته كبيرة لأنهم على علم بقدرته على اكتشاف ذلك.

من خلال هذه الخدمات يمكن تلخيص مهام المراجع الداخلي في النقاط التالية:¹

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 5، العدد 23، فلسطين، 2006، ص، 13.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية؛
- المساعدة في تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المرجوة منه؛
- 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؛
- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية.

3. مبادئ المراجع الداخلي وأخلاقياته المهنية

يتمثل الغرض من مبادئ وأخلاقيات المراجع الداخلي بالنسبة لمعهد المراجعين الداخليين في إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة المراجعة الداخلية، وباعتبار أن مهنة المراجعة الداخلية تقوم على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة فلا بد من وجود مجموعة من المبادئ والأخلاقيات التي تضمن ذلك، وعليه فعلى المراجع الداخلي أن يتميز ب:¹

1.3. الاستقلالية

استقلالية المراجع الداخلي من شأنها إرساء دعائم الثقة، وهو ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائه وأحكامه، وتتمثل قواعد الاستقلالية في:

- أداء مهامه بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية؛
- الالتزام بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر له من معلومات وفقا للقوانين المعمول بها وأصول المهنة؛
- ألا يعتمد أن يكون طرفا في أي نشاط غير مشروع أو يقوم بأي أفعال أو تصرفات تسيء إلى مهنة المراجعة الداخلية أو إلى المؤسسة التي يعمل لصالحها؛

¹- <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/pages/code-of-ethics.aspx> 21/01/2015.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- أن يراعي ويساهم في تحقيق الأهداف المشروعة والسليمة للمؤسسة التي يعمل لصالحها.

2.3. الموضوعية

يجب على المراجع الداخلي مراعاة أعلى مستويات الموضوعية في جمع، تقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العمل الذي يكون بصدد فحصه، كما عليه مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة وألا يتأثر في آراءه أو أحكامه بمصالحه الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين، وتتمثل قواعد الموضوعية في:

- ألا يشارك في أي نشاط أو علاقة تسيء أو يتوقع أن تسيء إلى تقييمه المحايد، وذلك بعدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة التي يعمل لصالحها؛
- ألا يقبل أي شيء من شأنه أن يسيء أو يتوقع أن يسيء إلى تقديره المهني؛
- أن يفصح عن كافة الحقائق والتي قد يكون عدم الإفصاح عنها تحريفاً أو تشويهاً لتقريره حول الأنشطة التي تجرى مراجعتها.

3.3. السرية

على المراجع الداخلي احترام قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها أو يطلع عليها، وعليه ألا يفصح عنها للأطراف غير المعنية إلا بإذن من الإدارة العليا ما لم يكن هناك إلزام قانوني أو مهني يجبره على ذلك.

وتتمثل قواعد السرية في:

- يجب أن يكون حذراً في استخدام المعلومات التي يحصل عليها في سياق أداء عمله؛
- عدم استخدام تلك المعلومات لأجل أي منفعة شخصية، أو على نحو من شأنه مخالفة القوانين أو الإساءة لمشروعية وأخلاقية أهداف المؤسسة التي يعمل لصالحها.

4.3. الكفاءة

على المراجع الداخلي استخدام المهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات المراجعة الداخلية، وتتمثل قواعد الكفاءة في:

- ألا يؤدي سوى الخدمات التي تكون لديه المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها؛
- أن يؤدي خدمات المراجعة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- أن يعمل باستمرار على تحسين مهاراته وجودة الخدمات التي يؤديها.

5.3. النزاهة

تعتبر نزاهة المراجع الداخلي أساس الثقة والمصدقية عن الأحكام والقرارات التي يصدرها، وبالتالي يجب عليه أن يتحلى بالنزاهة والشفافية عند القيام بجميع أعمال المراجعة، كما يجب أن تصاحبه هذه النزاهة خلال جميع مراحل عملية المراجعة.¹

6.3. الحياد

على المراجع الداخلي أداء مهامه بكل أمانة ودقة وحياد، كما يجب أن تكون التقارير المعدة من قبله كاملة، واضحة، دقيقة ومقدمة في الوقت المناسب، ولكي تكون المراجعة الداخلية حيادية وموضوعية يجب أن تكون مستقلة، سواء من ناحية تنظيم الأنشطة أو من ناحية التبعية بحيث يجب أن تكون تابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.²

المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يلجئ المراجع الداخلي إلى مجموعة من الطرق والأساليب عند فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة، ومن أهم هذه الأساليب نجد:

1. الاستبيان

يتم من خلاله تصميم مجموعة من الاستفسارات والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ويوزع على العاملين لتلقي الردود عليه بنعم أو لا، وهو عبارة عن قائمة نموذجية تتضمن مجموعة من الأسئلة العامة والخاصة والتي تخص الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق، ويراعى في إعداد هذا الاستبيان كيفية صياغة الأسئلة من جهة، وشموليتها لكافة الأفراد والمستويات الإدارية التي لها علاقة بموضوع التقييم من جهة أخرى، وتتمثل مميزات وعيوب هذه الطريقة في:³

1.1 مميزات الاستبيان

- سهولة استخدام القائمة في مختلف المؤسسات بعد إجراء تعديلات طفيفة خاصة بكل منها؛
- المرونة الكافية لإبراز خصائص نظام أي مؤسسة؛

¹- Jaques Renard, *l'audit interne ce qui fait débat*, Maxima édition, Paris-France, 2003, p p, 238-239.

²- Claude Pinet, *l'audit de système de management*, Lexitis édition, paris-France, 2013, p, 38.

³- محمد عباس الرمحي، *مراجعة المعاملات المالية*، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص، 185.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- توفير الوقت لأنها لا تتطلب إنشاء برنامج لفحص الرقابة الداخلية في كل عملية على حدة؛
- تنسيق طريقة فحص نظام الرقابة الداخلية في كافة العمليات.

2.1. عيوب الاستبيان

- قد يدعو القائمين بالفحص إلى استخدام الاستبيان دون إجراء تلك التعديلات الطفيفة فيه؛
- لا يمكن التغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظام الرقابة الداخلية الخاص بكل مؤسسة؛
- قد يغري هذا الاستبيان المراجعين بالاكتماء بما ورد فيه وعدم إجراء التحريات الأخرى.

2. الملخص التذكيري

هو عبارة عن بيان تفصيلي تحدد فيه الإجراءات والأسس التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية من أجل الاسترشاد به عند القيام بعملية الفحص والتقييم، وبذلك يعد هذا الملخص دليلاً ومرشداً لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن الرجوع إليه في أي وقت.¹

تمتاز هذه الطريقة بالاقتماد في الوقت ولكن يؤخذ عليها بأنها لا يتم فيها التدوين الكتابي، وعلى كل مراجع وضع الأسس التي يراها مناسبة في عمله.²

3. التقرير الوصفي

تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.³

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب عن أداء كل عملية، والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها، والدفاتر التي تسجل بها، لكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطلوب في وصف الإجراءات، وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة، وهذا الأسلوب عادة ما يكون صالح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، حيث نظام الرقابة الداخلية بسيط.⁴

¹ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003، ص، 85.

² - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص، 149.

³ - إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة، معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008، ص، 73.

⁴ - جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوارق للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000، ص، 114.

4. خرائط التدفق

خرائط التدفق عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدقيق المتوالي لبيانات أو لقرارات أو إجراءات معينة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية، أو دفتر الأستاذ العام.¹

بالتالي يمكن اعتبار خرائط التدفق كعرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، تمكن المراجع من تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة، وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي وعلى الاستبيان، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية لأن الخرائط لا تظهر الوقائع غير العادية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال ثلاثة مراحل تتمثل في:²

1. خطوة فهم نظام الرقابة الداخلية

يجب على المراجع الداخلي أن يكون لديه المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية " النظام المحاسبي وأساليب الرقابة " وذلك عن طريق طلب الاستفسارات من الأشخاص في مختلف المستويات داخل المؤسسة وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف هذا النظام ومختلف وظائف المؤسسة، وذلك باستخدام أساليب تقييم نظام الرقابة " الاستبيان، الملخص التذكيري، التقرير الوصفي...".

2. خطوة تحديد مخاطر الرقابة

الخطوة الثانية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر هذا النظام، وفيها يقوم المراجع الداخلي بتحديد نقاط ضعف هذا النظام ونقاط قوته وذلك استناداً إلى المعايير والمبادئ والقوانين الواجبة التطبيق، وقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يخص ذلك في المعيار رقم

¹ - عيد الفتاح محمد الصحن وآخرين، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص، 95.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص، 214-215.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

1220A₃ والذي نصّ على " يجب أن ينتبه المراجع الداخلي إلى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد الخاصة بالمؤسسة ".

3. خطوة اختبارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة إلى التأكد من أن الإجراءات الرقابية الداخلية تطبق كما هو محدد لها في النظام وذلك عن طريق مجموعة من الاختبارات التي يقوم بها المراجع الداخلي، والمتمثلة في المراجعة المستندية للعمليات، التحقق من أرصدة الحسابات، ملاحظة تصرفات العاملين أثناء عملية التنفيذ، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحت الموظفين إلى الالتزام بهذه الإجراءات وتدريبهم وتحديد مسؤولياتهم بكل دقة.

خلاصة

المراجعة الداخلية نشاط تقيمي مستقل يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى.

المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها، حيث يقوم من خلالها المراجع الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تديره المؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة، ثم التقرير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه، كما أنه يقوم بدراسة كفاية وفعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه وذلك من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي تكون في شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة.

لضمان نجاح المراجعة الداخلية وأداء المراجع الداخلي، يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة.

الفصل الثالث:

دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه

المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية

- دراسة استبيانية -

تمهيد

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية تتمثل في استبيان موجه لمجموعة من المراجعين الداخليين ورؤساء قسم المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية وعدم إجراء الدراسة التطبيقية في إحدى المؤسسات نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى نتائج أكثر شمولاً من النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات.

وعلى هذا الأساس سنحاول من خلال هذا الفصل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بالجانب التطبيقي

لِلدراسة من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: خطوات الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل نتائج الإستبيان.

المبحث الأول: خطوات الدراسة الميدانية

قبل تفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية لابد من تحديد الإطار العام للمنهجية العلمية المعتمدة في الدراسة الميدانية، كما تعتبر عملية تحضير الاستبيان وتحديد مجتمع وعينة الدراسة بشكل دقيق من أهم العوامل التي قد تساعد الباحث في دراسة الموضوع بالشكل المطلوب.

المطلب الأول: تحضير الاستبيان

سنقوم بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها ابتداءً بتصميم الاستبيان، مكوناته، طريقة نشره والصعوبات التي تعرضنا لها أثناء القيام بكل ذلك.

1. تصميم الاستبيان

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة مع الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل من يقرأها، ومن أجل الوصول إلى إجابات واضحة ودقيقة إعتدنا على أسئلة مغلقة تتطلب إختيار إجابات محددة مسبقاً للإجابة على السؤال المطروح، وقد تمحورت الأسئلة حول موضوع تأثير مهام المراجع الداخلي، مبادئه المهنية والصعوبات التي يواجهها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وقد إستعنا في ذلك بأراء بعض الأساتذة، وكذا بالبحوث والدراسات السابقة في هذا المجال، كما حاولنا قدر الإمكان خلال فترة الإعداد الابتعاد عن التعمق في طرح الأسئلة، والعمل بالمقابل على التسلسل والترابط في طرح الأسئلة لجلب إهتمام أفراد العينة والحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية.

هذا فضلاً عن الدياجة التي تنصدر هذه الأسئلة، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم للشهادة المراد الحصول عليها وذلك لتبرير القيام بهذه الإستبانة، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وإحاطتهم بأن المعلومات المدلى بها سوف تستخدم لغرض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي ينتمي إليها الباحث، وذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة، وختم الاستبيان بشكر وتقدير أفراد العينة على تعاونهم.

2. مكونات الاستبيان

تضمن الاستبيان "52" سؤال موزّع على قسمين أساسيين، وقد إعتدنا على نوع واحد من الأسئلة وهو أسئلة مغلقة تحمل إجابة محددة حتى يتسنى لنا تحديد آراء العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، وبالنسبة لأقسام هذا الاستبيان فهي:

1.2. القسم الأول

يتضمن بعض الأسئلة المرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة والمتمثلة في الجنس، العمر المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، الشهادة المهنية والوظيفة.

2.2. القسم الثاني

يتضمن الأسئلة الخاصة بدراسة وتقييم الدور الذي يؤديه المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وهو بدوره مقسم إلى ستة محاور أساسية وهي:

1.2.2. المحور الأول

تم من خلاله دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

2.2.2. المحور الثاني

تم من خلاله دراسة تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

3.2.2. المحور الثالث

تم من خلاله دراسة تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

4.2.2. المحور الرابع

تم من خلاله دراسة تأثير التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

5.2.2. المحور الخامس

تم من خلاله دراسة تأثير متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

6.2.2. المحور السادس

تم من خلاله دراسة تأثير الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

3. نشر وتوزيع الإستبيان

بعد الانتهاء من إعداد الإستبيان تم عرضه على مجموعة من المحكمين المتخصصين في ميدان البحث العلمي والمراجعة وقمنا بتعديل وتصحيح الأسئلة في ضوء الملاحظات الواردة من قبلهم لتدارك النقائص تمهيدا لصياغتها بشكل نهائي كما هو موضح في الملحق رقم (01)، ثم القيام بعملية نشر وتوزيع 45 استبانة على العينة المقصودة، والمتمثلة في المراجعين الداخليين ورؤساء قسم المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات الإقتصادية بالإعتماد على عدة قنوات من أجل توسيع حجم العينة، ومن الطرق المعتمدة في ذلك ما يلي:

- الإتصال المباشر بالأفراد العينة؛
- إرسال الإستمارات عن طريق البريد الالكتروني؛
- إنتهاز فرصة إقامة ملتقى للمراجعين الداخليين في المعهد الوطني للإنتاج والتنمية الصناعية؛
- الإستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستمارات.

بتعدد القنوات المعتمد عليها في توزيع الإستبانات، تنوعت أساليب وطرق جمعها كما اختلفت المدة المنتظرة في استرجاعها من أفراد العينة حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام وساعات معدودة في بعض الأحيان، وقد تم استرجاع هذه الاستبانات عن طريق:

- الحصول على الإستبيان بشكل مباشر من الفرد المستقصى؛
- الاتصال بالزملاء الذين إستعنا بهم لإسترجاع الإستمارات؛
- الحصول عن الإجابات عن طريق البريد الالكتروني من الذين تم مراسلتهم بواسطة هذه الوسيلة.

4. المشاكل والصعوبات

بعد عملية نشر وتوزيع الإستبانات تم استرجاع "38" منها، سمحت لنا بالإعتماد عليها في الدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، كما أنه قد واجهتنا بعض المشاكل والصعوبات خلال عملية جمع واسترجاع الإستبانات الموزعة والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة برفضهم إستلام الإستبيان على الإطلاق؛
- وجود بعض أفراد العينة الذين أجابوا فقط على بعض الأسئلة وليس كلها؛
- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الإستبيان رغم زيارتنا المتكررة من أجل إسترجاعه.

المطلب الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

للوصول إلى نتائج موضوعية تفي بغرض الدراسة، وتحقق الأهداف المرجوة منها، كان لا بد من وضع منهجية للدراسة الميدانية ولذلك قمنا بتحديد النقاط التالية:

- فرضيات الدراسة؛
- مجتمع الدراسة وحدودها؛
- عينة الدراسة.

1. فرضيات الدراسة

قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات، سيتم إختبارها بناء على إجابات أفراد العينة، للوقوف على تطابق وجهات نظرنا التي عبرنا عنها من خلال هذه الفرضيات مع وجهات وآراء أفراد العينة، وهذه الفرضيات مذكورة في المقدمة.

2. مجتمع الدراسة

يمكن حصر مجتمع الدراسة في فئتين هما:

1.2. الفئة الأولى

المراجعين الداخليين الذين ينشطون في المؤسسات الاقتصادية التي تقع ضمن حدود الدراسة.

2.2. الفئة الثانية

رؤساء قسم المراجعة الداخلية الذين ينشطون في المؤسسات الاقتصادية التي تقع ضمن حدود الدراسة.

3. حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة الميدانية التي قمنا بها في:

1.3. الحدود المكانية

تتعلق هذه الدراسة بالفئات المحددة في مجتمع الدراسة، والتي تنشط في مدينتي الجزائر وبومرداس فقط.

2.3. الحدود الزمنية

مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطة بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة وهو شهري مارس وأفريل من سنة 2015.

3.3. الحدود الموضوعية

قمنا بدراسة تأثير مجموعة من مهام المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وليس كل مهامه، ونفس الشيء بالنسبة لمبادئ مهنة المراجعة الداخلية حيث أننا ركزنا على "استقلالية المراجع الداخلي، خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وموضوعيته في إعداد التقارير" وهذا بإعتبار أن هذه المبادئ هي الأكثر أهمية في نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر معهد المراجعين الداخليين.

4. عينة الدراسة

بالنسبة لعينة الدراسة تم تحديدها قبل توزيع الإستبانات، حيث تم توزيع 45 استبيان على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، وبعد تجميع أكبر قدر ممكن من الإستبانات الموزعة والمقدرة بـ 38 قمنا بعملية الفرز وتنظيم الإستبانات الصالحة للدراسة من غيرها، وقررنا الإبقاء على 35 منها، تم الإعتماد عليها في الدراسة وإستبعاد 3 منها بسبب نقص المعلومات الواردة فيها، والجدول التالي يلخص ذلك:

الجدول رقم 5 : الإيضاحات الخاصة بالإستبانات الموزعة والمسترجعة

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	45	عدد الإستبانات الموزعة
84.4%	38	عدد الإستبانات المسترجعة
6.6%	3	عدد الإستبانات الملغاة
77.8%	35	عدد الإستبانات المعتمد عليها

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق ذكره.

تمثل عدد الإستبانات المعتمد عليها في دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية نسبة 77.8% مقارنة بعدد الإستبانات الموزعة.

5. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد استخدم البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل بيانات الدراسة وذلك من خلال:

- اختبار الفا كرو نباخ لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء العينة؛
- النسب المئوية والأهمية النسبية؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة متوسط آراء العينة المشاركة في الدراسة ومدى انحراف الإجابات عن الفرضيات.
- برنامج EXCEL من أجل إستعراض الرسومات البيانية.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية

صدق أداة الدراسة هو قدرة الأدوات المستخدمة في البحث على قياس المراد قياسه، أما الثبات فهو قدرة الأداة على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار القياس على نفس الأشخاص عدة مرات.¹ تم حساب درجة الثبات والصدق بين فقرات "أسئلة" المحاور في الاستبيان عن طريق استخدام معامل الفا كرو نباخ وذلك من أجل التأكد من دقة الاستبيان وقدرته على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار القياس على نفس الأشخاص عدة مرات في نفس الظروف، والجدول التالي يبين أن ثبات المحاور في الاستبيان تراوح بين (0.924 - 0.951) وهو ما يبين الثبات الجيد في الأداة. أما بالنسبة للثبات الكلي للاستبيان فقد وصل إلى (0.989) مما يدل على وجود ثبات عالي بين محاور الاستبيان، ولو أعيد توزيع هذا الاستبيان على نفس أفراد العينة مرة أخرى لكانت النتائج مطابقة بشكل كامل تقريبا.

¹ - damon P.S. Andrew end other, **research methods and design in sport management**, developmental editor, United Kingdom, 2011, p, 202.

الجدول رقم 6: ثبات الاستبيان وفق معامل الفا كر ونباخ

رقم المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات "الاسئلة"	قيمة الفا كرونباخ
المحور الأول	درجة تأثير مهام المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	10	0.920
المحور الثاني	درجة تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	7	0.941
المحور الثالث	درجة تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	9	0.951
المحور الرابع	درجة تأثير إلتزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	7	0.946
المحور الخامس	درجة تأثير متابعة النتائج التي تم الإبلاغ عنها على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	4	0.924
المحور السادس	درجة تأثير الصعوبات التي يواجهها المراجع على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	8	0.926
	الإجمالي	45	880.9

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

المبحث الثاني: دراسة وتحليل عناصر الاستبيان

يهتم هذا المبحث بدراسة وتحليل البيانات المتوصل إليها "الإستبانات المعتمد عليها" بشأن تقييم درجة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: وصف عينة الدراسة

لقد خصصنا القسم الأول من الاستبيان للمعلومات الشخصية لأفراد العينة وذلك من أجل التعرف على المؤهلات التي يتمتعون بها وهل هي في صالح الدراسة أم لا، وسوف نقوم بوصف العينة حسب المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية والشهادة المهنية.

1. الوصف حسب المؤهل العلمي

يمكن تمثيل المؤهلات العلمية لعينة الدراسة في الجدول التالي:

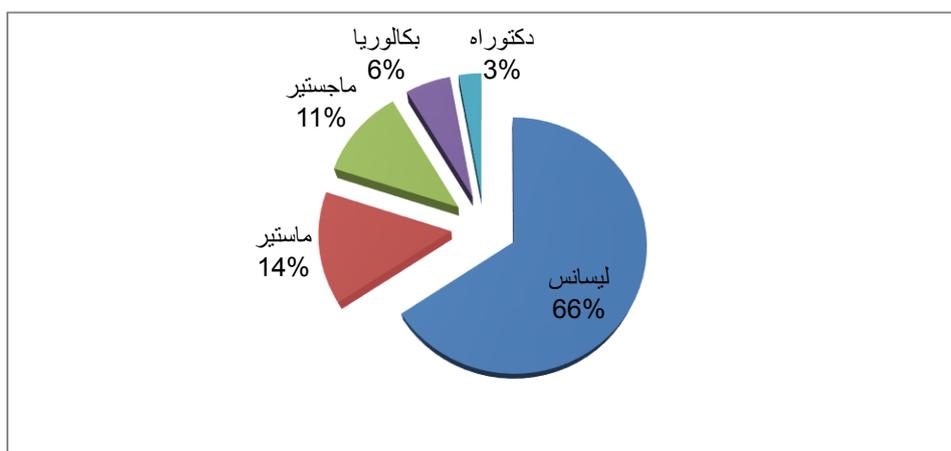
الجدول رقم 7: وصف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي	الترتيب
65.7%	23	ليسانس	1
14.3%	5	ماستير	2
11.4%	4	ماجستير	3
5.7%	2	بكالوريا	4
2.9%	1	دكتوراه	5
100%	35	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

كما يمكن تمثيل هذه البيانات كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 7: تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول والشكل السابقين يتبين لنا أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم مؤهلات علمية حيث أن أكبر فئة فيهم كانوا من حملة شهادة ليسانس وذلك بنسبة 65.7% من العينة، يليهم حاملي شهادة ماستير بنسبة 14.3% ثم ماجستير بنسبة 11.4% وفي الأخير كل من حاملي شهادة بكالوريا وذلك

الفصل الثالث: دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية

بنسبة 5.7% يليهم حاملي شهادة دكتوراه بنسبة 2.9%، بالتالي يمكن اعتبار أن المستوى العلمي الذي يتمتع به أفراد العينة مقبول وبشكل كبير ومن شأنه أن يزيد في قيمة وأهمية البيانات المتحصل عليها.

2. الوصف حسب التخصص العلمي

تتمثل التخصصات العلمية التي مر بها أفراد العينة فيما يلي:

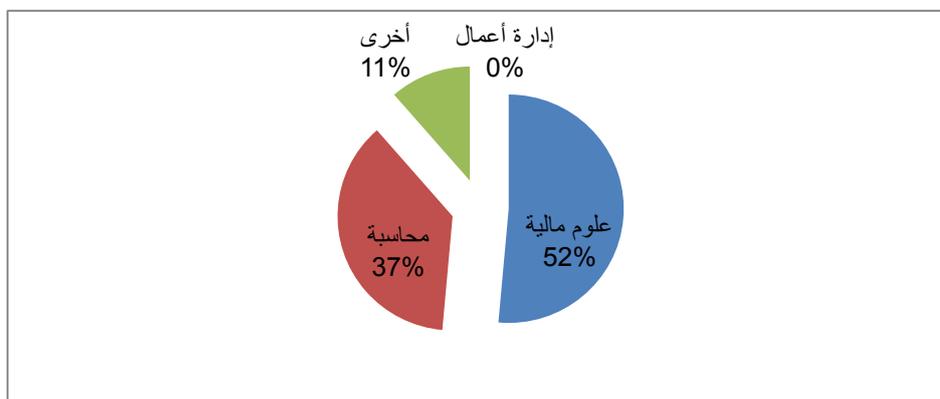
الجدول رقم 8: وصف عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

الترتيب	التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
1	علوم مالية	18	51.4%
2	محاسبة	13	37.2%
3	أخرى	4	11.4%
4	إدارة أعمال	0	0%
	الإجمالي	35	100%

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

ويمكن تمثيل هذه البيانات من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 8: تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول والشكل السابقين يتبين لنا أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من حملة شهادات علمية في تخصصي العلوم المالية والمحاسبة وذلك بنسبة تفوق 88%، وبالتالي بإمكاننا الاطمئنان على البيانات المتحصل عليها وذلك باعتبارها في التخصص المطلوب.

3. الوصف حسب الوظيفة

هي كما يحددها الجدول التالي:

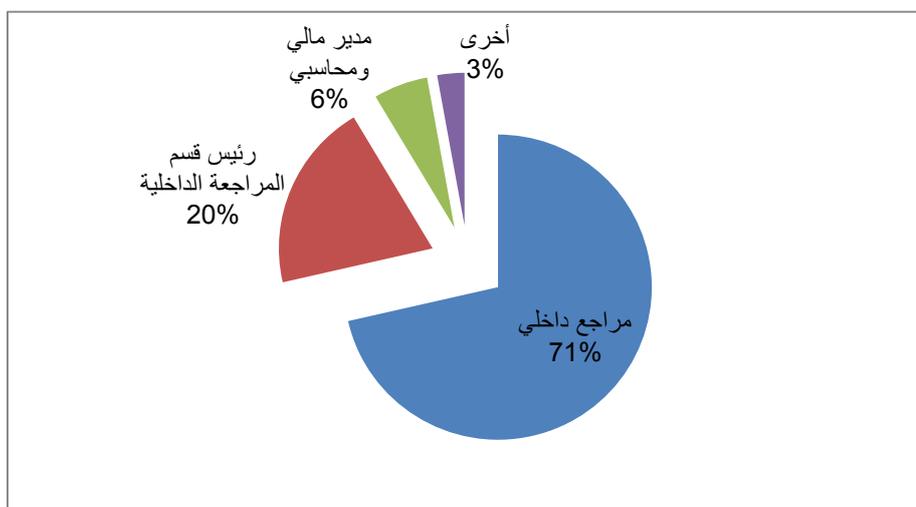
الجدول رقم 9: وصف عينة الدراسة حسب الوظيفة

الترتيب	الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
1	مراجع داخلي	25	71.4%
2	رئيس قسم المراجعة الداخلية	7	20.0%
3	مدير مالي ومحاسبي	2	5.7%
4	أخرى	1	2.9%
	الإجمالي	35	100%

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

يمكن تمثيل هذه البيانات على الشكل التالي:

الشكل رقم 9: تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

هذا الشكل يبين لنا أن أغلبية أفراد عينة الدراسة هم مراجعين داخليين ورؤساء أقسام المراجعة الداخلية وذلك بنسبة تفوق 91% من عينة الدراسة، وما يقل عن 6% منهم أي شخصان لهما وظيفة مدير مالي ومحاسبي بالمؤسسة التي ينشطون فيها ويقومون بعملية المراجعة الداخلية فيها، وهذا أمر إيجابي لأن هدف دراستنا هو الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتي تتمثل في تحديد درجة تأثير مهام

الفصل الثالث: دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية

المراجعة الداخلية ومبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية من منظور المراجع الداخلي وكل أفراد العينة يقومون بعملية المراجعة الداخلية في المؤسسات التي ينشطون فيها.

4. الوصف حسب الخبرة المهنية

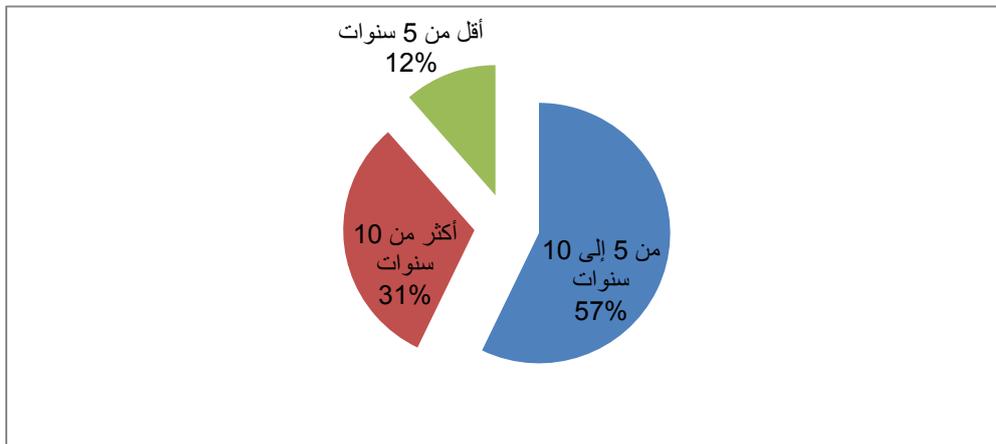
يمكن تمثيل الخبرة المهنية التي يكتسبها أفراد عينة الدراسة فيما يلي:

الجدول رقم 10: وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الترتيب	عدد سنوات	العدد	النسبة المئوية
1	من 5 إلى 10 سنوات	20	57.2%
2	أكثر من 10 سنوات	11	31.4%
3	أقل من 5 سنوات	4	11.4%
الإجمالي			100%

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان
يمكن تمثيل هذه البيانات على الشكل التالي:

الشكل رقم 10: تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن أغلبية أفراد العينة من فئة الخبرة من (5 إلى 10 سنوات) وذلك بنسبة 57.2% ثم تليهم فئة أكثر من 10 سنوات خبرة بنسبة 31.4%، وهذا في صالح الدراسة لأن هذه الخبرة قد تزيد من معرفة أفراد العينة لميدان المراجعة الداخلية والصعوبات التي تواجهها هذه المهنة وبالتالي تزيد من قيمة البيانات المتحصل عليها.

5. الوصف حسب الشهادة المهنية

يمكن تمثيل العينة حسب الشهادة المهنية التي يكتسبها أفراد الدراسة فيما يلي:

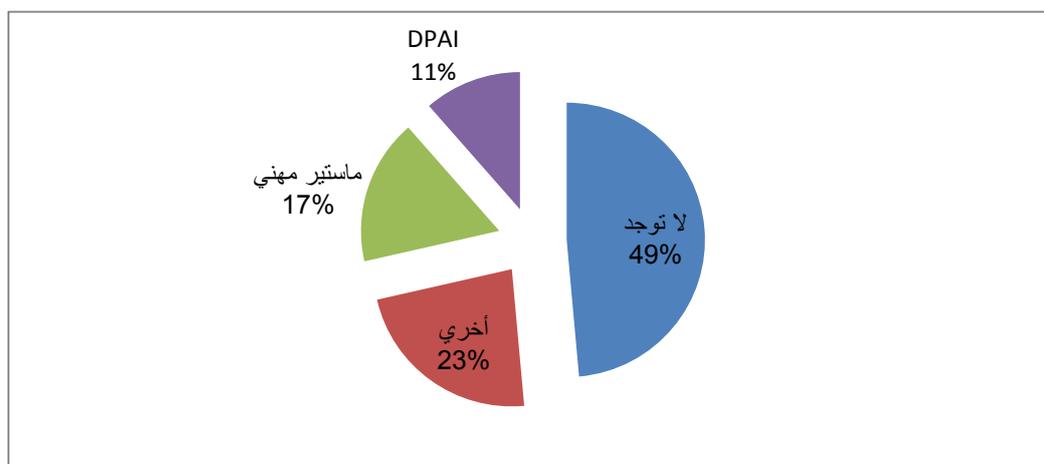
الجدول رقم 11: وصف عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية

الترتيب	الشهادة المهنية	العدد	النسبة المئوية
1	لا توجد	17	48.6%
2	أخري	8	22.9%
3	ماستير مهني	6	17.1%
4	DPAI	4	11.4%
	الإجمالي	35	100%

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

كما يمكن أن تمثل هذه البيانات في الشكل الموالي:

الشكل رقم 11: وصف عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

يتبين لنا من خلال الشكل والجدول السابقين أن نسبة أفراد عينة الدراسة الذين لديهم شهادات مهنية

هي 51.4%، وهي مقبولة نوعا ما لأنها تمثل أكثر من نصف العينة.

من خلال وصف عينة الدراسة يمكن القول أن هذه العين مقبولة إلى حد كبير نظرا للمؤهلات التي

تتميز بها سواء من الناحية العلمية أو العملية وبالتالي سيكون لها أثر إيجابي في الدراسة وفي معالجة

الفرضيات الخاصة بالجانب التطبيقي.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

لتحديد دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية تم الحكم على الدلالة بناء على سلم الإجابات من ثلاث نقاط حسب تصنيف ليكارت، كما تم وفقا له تحديد ثلاثة مستويات لتأثير دور المراجع الداخلي، وذلك على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 12: حدود فئات دلالة الإجابات والحكم عليها حسب المتوسط الحسابي

الحكم على مدى تأثير المراجع الداخلي	الحكم على الدلالة اللفظية	مستويات التأثير حسب المتوسط الحسابي
متدني	لا يوجد تأثير	من 0 إلى 1.5
متوسط	تأثير متوسط	من 1.5 إلى 2.5
عالي	تأثير هام	من 2.5 إلى 3

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج spss

مع العلم أننا أثناء الانتقال من الإستبيان إلى برنامج spss قمنا بترميز البيانات على النحو الذي يبينه الجدول التالي وقد قمنا بتسمية الأسئلة المرفقة بكل محور فقرات:

الجدول رقم 13: طريقة ترميز البيانات في برنامج spss

البيانات في الإستبيان	أسئلة المحور الأول	أسئلة المحور الثاني	أسئلة المحور الثالث	أسئلة المحور الرابع	أسئلة المحور الخامس	أسئلة المحور السادس	تأثير هام	تأثير متوسط	لا يوجد تأثير
الترميز في spss	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث

وسوف نقوم بعملية عرض مفصل للنتائج التي توصلنا إليها في الدراسة وذلك باستعراض البيانات والتحليل الخاصة بكل محور على حدى:

الفصل الثالث: دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية

المحور الأول: ما درجة تأثير مهام المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

للإجابة على هذا السؤال تم حساب المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والأهمية النسبية لأداء أفراد العينة لكل فقرة "سؤال" على حدى، وذلك من أجل الوصول إلى تحديد مدى تأثير هذه الفقرات على تحسين هذا النظام، مع ترتيب هذه المهام حسب أهميتها النسبية في القيام بذلك، وهي كما يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم 14: قائمة مهام المراجع الداخلي التي تأثر على تحسين نظام الرقابة الداخلية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية

م	الفقرات	المحور الأول: درجة تأثير المهام التالية على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الحكم على الدلالة اللفظية
1	Q1-8	فحص فعالية أنظمة الرقابة.	2.94	0.236	94.3%	تأثير هام
2	Q1-6	دراسة نظم حماية الأصول والقيام بالجرد.	2.91	0.284	91.4%	تأثير هام
3	Q1-4	التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية.	2.91	0.284	91.4%	تأثير هام
4	Q1-7	تحديد المخاطر المتعلقة بالنظام الساري.	2.89	0.323	88.6%	تأثير هام
5	Q1-5	الحذر المهني أثناء عملة المراجعة.	2.86	0.355	85.7%	تأثير هام
6	Q1-2	الالتزام بالتعليمات الإدارية.	2.83	0.382	82.9%	تأثير هام
7	Q1-3	جمع أدلة الإثبات بشكل موضوعي.	2.71	0.458	71.4%	تأثير هام
8	Q1-1	الفحص الانتقادي للإجراءات الإدارية.	2.57	0.502	57.1%	تأثير هام
9	Q1-9	طلب الاستشارات في حالة عدم التأكد.	2.49	0.507	48.6%	تأثير متوسط
10	Q1-10	تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد.	2.49	0.507	48.6%	تأثير متوسط

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج spss

من خلال الجدول السابق يتبين لنا:

- أن الفقرات رقم (1،2،3،4،5،6،7،8) كان متوسطها الحسابي أكثر من 2.5 وهذا يعني أن أفراد العينة قد أقرروا بأهمية هذه المهام في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- احتلت الفقرة الثامنة والتي نصت على فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية المرتبة الأولى من حيث أهميتها في تحسن نظام الرقابة الداخلية، بمتوسط حسابي قدر بـ 2.94 وهذا يعني ان تقييم وفحص كفاية أنظمة الرقابة الداخلية واختبار درجة إمكانية الاعتماد عليها من أهم المهام التي ينبغي على المراجع الداخلي أن ينتبه لها، ثم يليها الفقرتين الخاصتين بدراسة نظم حماية الأصول والقيام بالعمليات الجرد والتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.91 وانحراف معياري بسيط 0.284، كما تمنع عملية التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية من ارتكاب الأخطاء المتعمدة في التقارير المالية.
- أن لتحديد المخاطر المتعلقة بالنظام الساري المفعول وتوخي الحذر أثناء القيام بمهام المراجعة الداخلية دور وتأثير كبير على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد جاءت هاتين الفقرتين في المرتبة الرابعة والخامسة من حيث أهميتهما النسبية في تحسين هذا النظام، وذلك بأهمية نسبية تقدر بـ 88.6% و 85.7% على الترتيب مع متوسط حسابي فاق 2.85.
- أن لعملية جمع المعلومات وأدلة الإثبات بشكل موضوعي مع الالتزام بالتعليمات الإدارية تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية حيث أن أغلبية أفراد العينة بينوا ذلك، وقد جاءت هاتين الفقرتين في المرتبتين السادسة والسابعة على الترتيب مع متوسط حسابي يفوق 2.71.
- أن لعملية الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات الإدارية تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي حيث ان 57% من افراد العينة أعلنوا عن ذلك.
- أن لطلب الاستشارات في حالة عدم التأكد وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة تأثير متوسط على تحسين نظام الرقابة الداخلية وقد جاءت هاتين الفقرتين في المرتبتين التاسعة والعاشر في ترتيبها حسب الأهمية النسبية وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 2.49.

المحور الثاني: ما درجة تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

اعتمدنا في ذلك على حساب المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والأهمية النسبية الخاص بكل فقرة "سؤال"، وذلك من أجل الوصول إلى تحديد مدى تأثير هذه الفقرات على تحسين هذا النظام، مع ترتيب هذه العناصر حسب أهميتها النسبية كما يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم 15: قائمة عناصر استقلالية المراجعة الداخلية التي تأثر على تحسين نظام الرقابة الداخلية مرتبة ترتيباً تنازلياً من حيث الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.

م	الفقرات	المحور الثاني: درجة تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الحكم على الدلالة اللفظية
1	Q2-4	حرية الوصول للسجلات، الممتلكات والموظفين.	2.91	0.284	91%	تأثير هام
2	Q2-7	الإحساس بالمسؤولية أثناء عملية المراجعة الداخلية.	2.86	0.284	85.7%	تأثير هام
3	Q2-1	تحديد أهداف ومهام المراجعة الداخلية بشكل واضح ومفصل من قبل مجلس الإدارة.	2.77	0.284	77.1%	تأثير هام
4	Q2-2	عدم تدخل الإدارة في وضع برنامج المراجعة.	2.77	0.323	77.1%	تأثير هام
5	Q2-3	عدم تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة.	2.74	0.355	74.2%	تأثير هام
6	Q2-5	عدم وجود قيود تأمر بإبعاد بعض المسائل عن المراجعة.	2.71	0.382	71.4%	تأثير هام
7	Q2-6	التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية المراجعة.	2.57	0.458	57.1%	تأثير هام

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج spss

يتضح لنا من خلال هذا الجدول ما يلي:

- كل المتوسطات الحسابية الخاصة بهذا المحور تتراوح بين 2.5 و3 وهذا يدل على أنه لفرقات هذا المحور تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وسبب ذلك هو أن الاستقلالية تعتبر من أهم المبادئ التي يجب على كل من المراجع الداخلي وقسم المراجعة الداخلية أن يتميز بها، وبدونها لا يستطيع المراجع الداخلي القيام بمهامه بحرية.
 - حرية الوصول الى السجلات والممتلكات والموظفين تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية وقد وصل المتوسط الحسابي الخاص بهذه الفقرة إلى 2.91، كما تعتبر حرية الوصول الى السجلات والأشخاص المطلوبين عند عملية الفحص من أهم العوامل التي قد تساعد في السير الجيد لعملية المراجعة الداخلية.
 - إحساس المراجع الداخلي بالمسؤولية أثناء أداءه لمهام المراجعة الداخلية يضمن الإتقان وإتمام العمل والمهنة على أحسن وجه وبالشكل المطلوب من الإدارة، لذلك فهو أمر ضروري ومهم يعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد بين ذلك أفرا العينة الخاضعة للدراسة وكانت الفقرة الخاصة به في المرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية.
 - كما تعتبر عملية تحديد أهداف ومهام المراجعة الداخلية بشكل واضح، مفصل ومكتوب من قبل مجلس الإدارة مع عدم تدخلها في وضع برنامج المراجعة من أهم العناصر التي تساعد على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد أكد ذلك أفراد عينة الدراسة، وجاءت هاتين الفقرتين في المرتبتين الثالثة والرابعة بمتوسط حسابي قدره 2.77 وبأهمية نسبية تفوق 77%.
 - كما انه لعدم تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة الداخلية وعدم وجود ضغوط تأمر باستبعاد بعض المسائل عن المراجعة وتحرر المراجع الداخلي من المصالح الشخصية أثناء أداء مهام المراجعة الداخلية عناصر لها تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- وبالتالي يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية في مأمن من أي تدخل في تحديد نطاق ومجال المراجعة، إنجاز الأعمال وإبلاغ النتائج، كما يجب على المسؤول المباشر على المراجعة الداخلية أن يتفاعل بشكل مباشر مع الإدارة العليا.

الفصل الثالث: دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية

المحور الثالث: ما درجة تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلي على تحسين نظام المراقبة الداخلية في

المؤسسات الاقتصادية؟

قد تم دراسة الإجابات الخاصة بهذا المحور باستخدام المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والأهمية النسبية الخاص بكل فقرة "سؤال"، وذلك من أجل الوصول إلى تحديد مدى تأثير هذه الفقرات على تحسين هذا النظام على أحسن وجه، مع ترتيب عناصر الخبرة والكفاءة حسب أهميتها النسبية كما يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم 16: قائمة عناصر خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وتأثيرها على تحسين نظام الرقابة

الداخلية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.

م	الفقرات	المحور الثالث: درجة تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الحكم على الدلالة اللفظية
1	Q3-3	الإطلاع المستمر على الإصدارات الجديدة الخاصة بالمراجعة.	2.83	0.382	82.9%	تأثير هام
2	Q3-5	التكوين المستمر والقيام بالتدريبات لزيادة كفاءة المراجعة.	2.83	0.382	82.9%	تأثير هام
3	Q3-6	القدرة على التعبير، الإبلاغ وإيصال المعلومات.	2.80	0.406	80%	تأثير هام
4	Q3-7	عدد سنوات خبرة مهنية كافية.	2.80	0.406	80%	تأثير هام
5	Q3-4	وفرة الكفاءات والمؤهلات الفنية والمهنية.	2.80	0.406	80%	تأثير هام
6	Q3-9	القدرة على تمييز مؤشرات الغش، التلاعبات والتحريفات في السجلات والقوائم المالية.	2.77	0.426	71.1%	تأثير هام
7	Q3-1	الإلمام التام بالمؤسسة والقطاع الذي تعمل فيه.	2.57	0.502	57.1%	تأثير هام
8	Q3-2	الحياسة على الشهادات المهنية.	2.49	0.505	48.5%	تأثير متوسط
9	Q3-8	المهارات الفنية في التعامل مع الآخرين والاتصال بين مختلف الأقسام	2.46	0.507	45.7%	تأثير متوسط

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج spss

من خلال هذا الجدول تبين لنا ما يلي:

- المتوسطات الحسابية لمتغير الخبرة والكفاءة المهنية تراوحت بين 2.46 و 2.83 حيث أن سبعة فقرات كان متوسطها الحسابي يفوق 2.5 أي لها تأثير هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية وفقرتان كان لهما تأثير متوسط على ذلك.
- لخبرة وكفاءة المراجع الداخلي من خلال الاطلاع المستمر على الإصدارات الجديدة الخاصة بالمراجعة والقيام بالتربصات المستمرة والدورات التكوينية تأثيرا هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية حيث جاءت هاتين الفقرتين في المرتبة الأولى والثانية من حيث أهميتهما النسبية وبمتوسط حسابي قدره 2.83، كما أن الدورات التكوينية تسمح بتجديد المؤهلات العلمية والمهنية للمراجعين الداخليين وتمكنهم من مواجهة الصعوبات والمشاكل المهنية التي قد يواجهونها.
- إن توفر عدد سنوات خبرة كافية للمراجع الداخلي لها تأثير هام على تحسين نظام المراقبة الداخلية حيث جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 2.8، وهذا قد يشير إلى أهمية سنوات الخبرة في جعل المراجع ملم بكل الإجراءات والأنظمة واللوائح الخاصة بالمؤسسة وتمكّنه من إكتشاف نقط الضعف في النظام بصفة أوتوماتيكية كما تعزز فيه الرغبة في العمل أكثر من أجل إبراز الإمكانيات المكتسبة.
- كما أن لوفرة المعلومات، المؤهلات والكفاءات الفنية والمهنية والقدرة على التعبير والإبلاغ وإيصال المعلومات إلى الجهات المسؤولة تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد جاءت هاتين الفقرتين في نفس المرتبة مع توفر سنوات خبرة كافية وهذا نظرا لدرجة أهميتهما في تحسين هذا النظام.
- إن القدرة على تمييز مؤشرات الغش، التلاعبات والتحرير في السجلات والقوائم المالية من خلال المتابعة المستمر لأنشطة المؤسسة تأثيرا هاما على تحسين نظام الرقابة الداخلية وجاءت هذه الفقرة في المرتبة السادسة من حيث الأهمية النسبية وبمتوسط حسابي يقدر بـ 2.77. حيث أن هذه القدرة هي التي تسمح له بتقييم واختبار درجة إمكانية الإعتماد على النظام الساري المفعول في المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية

- وقد إعتبر أفراد العينة أن لمهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بين متخلف الأقسام والحياسة على أعلى الشهادات المهنية تأثير متوسط على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد جاءت هاتين الفترتين في المرتبة الأخيرة وما قبل الأخيرة من حيث أهميتهما النسبية وذلك بنسبة 48.5% و 45.7% على التوالي.

المحور الرابع: ما درجة تأثير التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح على تحسين نظام

الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

لقد تم دراسة الإجابات الخاصة بهذا المحور باستخدام المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والأهمية النسبية الخاص بكل فقرة "سؤال"، كما يبين ذلك الجدول الموالي:

الجدول رقم 17: قائمة خصائص تقرير المراجع الداخلي وتأثيرها على تحسين نظام المراقبة الداخلية

مرتبة ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.

م	الفقرات	المحور الرابع: تقييم درجة تأثير التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي على تحسين نظام الرقابة الداخلية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الحكم على الدلالة اللفظية
1	Q4-3	تميّز التقرير بسهولة الفهم والوضوح وعدم احتوائه على مصطلحات مقعدة.	2.86	0.355	85.7%	تأثير هام
2	Q4-1	خلو التقرير من الأخطاء والتعريفات.	2.80	0.406	80%	تأثير هام
3	Q4-7	احتواء التقرير على اقتراحات وحلول بديلة.	2.71	0.458	71.4%	تأثير هام
4	Q4-4	احتواء التقرير على الملاحظات الهامة والتوصيات.	2.71	0.458	71.4%	تأثير هام
5	Q4-2	تميز التقرير بالحياد وعدم التحيز.	2.57	0.502	57.1%	تأثير هام
6	Q4-6	مناقشة النتائج مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي.	2.57	0.502	57.1%	تأثير هام
7	Q4-5	إصدار التقرير في الوقت المناسب والسرعة المطلوبة.	2.54	0.505	54.2%	تأثير هام

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج spss

من خلال هذا الجدول تبين لنا ما يلي:

- كل فقرات هذا المحور لها تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية لأن المتوسط الحسابي الخاص بهذا المحور يفوق 2.5 في كل فقراته.
 - حيث جاء في المرتبة الأولى تميز التقرير بسهولة الفهم والوضوح وعدم تعقده بمتوسط حسابي وصل الى 2.86 وأهمية نسبية تفوق 85%. ويكون هذا الوضوح من اجل تسهيل عملية توصيل المعلومات وإظهار نقاط الضعف في النظام بالشكل الذي يمكن الإدارة من معالجتها.
 - لخلو التقرير من الأخطاء والتحريفات تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية وقد جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثانية وأغلبية أفراد العينة أكدوا ذلك.
 - لاحتواء التقرير على الاقتراحات وحلول بديلة وتوصيات بالتحسينات المستقبلية تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية حيث جاءت هاتين الفقرتين في المرتبتين الثالثة والرابعة وبمتوسط حسابي يفوق 2.7 وهذا يعني انه بدون احتواء التقرير على التوصيات والتحسينات فانه لا معنى للتقرير ولا يمكن للمراجع استخراج نقاط الضعف إن لم تكن لديه بدائل وتوصيات يقترحها، وبالتالي تعتبر التوصيات للتقرير مهمة لتحسين نظام الرقابة الداخلية وتكون هذه التوصيات والاقتراحات من خلال الخدمات الاستشارية والخدمات التأكيدية.
 - كما أن لتمييز التقرير بالإنصاف وعدم التحيز ومناقشة النتائج والتوصيات المقترحة مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- ولكي يكون التقرير كاملا يجب أن يكون صحيح، موضوعي، واضح وبناء، ويكون صحيحا إذا كان خاليا من الأخطاء والتحريف ووفيا للوقائع التي يستند عليها، ويكون التقرير موضوعيا عندما يكون منصفا ومحايذا وغير متحيز ونواتج عن تقييم متوازن لجميع الوقائع، ويكون التقرير واضحا عندما يكون سهل الفهم، منطقي وخالي من المصطلحات المعقدة، ويكون التقرير موجزا عندما يكون في صلب الموضوع ويكون بناءا عندما يساعد المؤسسة بتحسينات وتوصيات مفيدة.

المحور الخامس: ما درجة تأثير متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلّغ عنها على تحسين نظام

الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

اعتمدنا في ذلك على حساب المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والأهمية النسبية الخاص بكل فقرة "سؤال"، كما يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم 18: قائمة تمثل متابعة النتائج وتأثيرها على تحسين نظام الرقابة الداخلية مرتبة ترتيباً

تنازلياً حسب الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.

م	الفقرات	المحور الخامس: تقييم درجة تأثير متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلّغ عنها على تحسين نظام الرقابة الداخلية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الحكم على الدلالة اللفظية
1	Q5-3	إعادة زيارة الجهة الخاضعة لمراجعة للتأكد من قيامها بالعمليات التصحيحية.	2.71	0.458	71.4%	تأثير هام
2	Q5-2	متابعة مدى تنفيذ التوصيات والاقتراحات.	2.69	0.471	68.6%	تأثير هام
3	Q5-1	متابعة التقارير للتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة لنتائج أعماله.	2.63	0.490	62.8%	تأثير هام
4	Q5-4	مناقشة مع الإدارة العليا امكانية تنفيذ الاقتراحات والبدائل المعلن عنها.	2.46	0.505	45.8%	تأثير متوسط

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج spss

من خلال هذا الجدول يتبين لنا ما يلي:

- لعملية متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلّغ عنها تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية ويكون ذلك من خلال إعادة زيارة الوحدات والأقسام التي تم مراجعتها من أجل التأكد والاطمئنان من تنفيذ الاقتراحات والتوصيات والحلول البديلة التي تم اقتراحها في التقارير، وقد تراوح المتوسط الحسابي للفقرات الثلاثة الأولى الخاصة بهذا المحور بين 2.69 و 2.71، وهي دليل على وجود هذا التأثير.

الفصل الثالث: دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية

- وقد أعتبر أفراد العينة أن لعملية مناقشة المراجع الداخلي للإدارة العليا فيما يخص عملية التنفيذ هذه الاقتراحات والبدائل تأثير متوسط حول تحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك باعتبار أن الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ هذه الاقتراحات ولا حاجة للمناقشة هذه الاقتراحات معها.

المحور السادس: ما درجة تأثير الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة

الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

لقد تم دراسة الإجابات الخاصة بهذا المحور باستخدام المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والأهمية النسبية الخاص بكل فقرة "سؤال"، كما يبين ذلك الجدول الموالي:

الجدول رقم 19: قائمة الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي وتأثيرها على تحسين نظام الرقابة

الداخلية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية والمتوسطات الحسابية.

م	الفقرات	المحور الأول: ما درجة تأثير المهام التالية على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الحكم على الدلالة اللفظية
1	Q6-2	تبعية المراجعة الداخلي للإدارات والأقسام التنفيذية.	2.83	0.382	82.9%	تأثير هام
2	Q6-1	تقييد صلاحية المراجعة والفحص من قبل الإدارة التنفيذية.	2.83	0.382	82.9%	تأثير هام
3	Q6-3	المشاكل الفنية والمهنية من عدم الكفاءة وعدم الحصول على القدر الكافي من التدريب.	2.77	0.426	77.1%	تأثير هام
4	Q6-7	صعوبة الوصول إلى السجلات، المعلومات والموظفين.	2.77	0.426	77.1%	تأثير هام
5	Q6-8	عدم كفاية السجلات والمعلومات.	2.71	0.458	71.4%	تأثير هام
6	Q6-5	مشكل تنظيم العمل خلال عملية المراجعة.	2.57	0.502	57.1%	تأثير هام
7	Q6-4	الممارسة غير أخلاقية وتأثير المراجع على زملاءه أو العكس.	2.43	0.502	42.9%	تأثير متوسط
8	Q6-6	مشكل شخصية مع أفراد الإدارة	2.29	0.458	28.5%	تأثير متوسط

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج spss

من خلال هذا الجدول تبين لنا ما يلي:

- إن اغلبية المتوسطات الحسابية لمتغير الصعوبات التي قد يواجهها المراجع الداخلي تراوحت بين 2.57 و 2.71 وهذا يعني ان الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي في مهامه تُؤثر بدرجة كبيرة على تحسين نظام الرقابة الداخلي وخاصة تبعية المراجعة الداخلي للإدارات والأقسام التنفيذية وتقييد صلاحيات المراجع والفحص من قبل الإدارة التنفيذية.
- إن تبعية المراجعة الداخلية للأقسام التنفيذية في الهيكل التنظيمي من أهم الصعوبات التي قد يواجهها المراجع الداخلي في عمله لان هذه الإدارات التنفيذية قد تعمل على إعاقة ما من شأنه اكتشاف الخطأ والاختلاسات، وقد اعتبر أفراد العينة أن هذه الصعوبة هي التي لها القدر الكبير من التأثير على نظام الرقابة الداخلية كما أن لصعوبة الوصول إلى السجلات والمعلومات وعدم كفايتها في بعض مراحل تنفيذ المهنة تأثير على تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- للمشاكل الفنية والمهينة من عدم الكفاءة وعدم الحصول على القدر الكافي من تدريب للمواكبة التطورات الحديثة تأثير كبير من شأنه أن يعيق عملية تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- للتقييد صلاحية المراجعة الداخلية وللمشاكل المتعلقة بتنظيم العمل خلال عملية المراجعة تأثير على عملية تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة

من خلال هذا المطلب تم حساب المتوسطات الحسابية، الانحراف المعياري ومعاملات الارتباط الخاصة بكل محور من محاور الدراسة، وذلك من أجل تحديد العلاقة الموجودة بين كل من المتغيرات المستقلة والتمثلة في "مهام المراجع الداخلي، استقلالية المراجع الداخلي، خبرة وكفاءة المراجع الداخلي إلتزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي، متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها والصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي" مع المتغير التابع "والمتمثل في تحسين نظام الرقابة الداخلية".

المحور الأول: تحديد العلاقة بين مهام المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية

للقيام بذلك تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بكل من مهام المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية ثم حساب معامل الارتباط بيرسون pearson لتحديد قوة واتجاه الارتباط الموجود بين المتغيرات، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم 20: معامل الارتباط بين مهام المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية

المتغيرات	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط
مهام المراجع الداخلي	35	27.6	3.02	0.968
تحسين نظام الرقابة الداخلية	35	121.74	15.89	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج SPSS

- من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن مقدار معامل الارتباط هو $+0.961$ وهو ما يدل على:
- الإشارة الموجبة تدل على وجود اتجاه ارتباط موجب بين كل من مهام المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية.
 - بما أنه قريب من 1 فهذا يدل على وجود درجة ارتباط قوية بين المتغيرين وبالتالي بإمكان مهام المراجع الداخلي التأثير بشكل كبير على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المحور الثاني: تحديد العلاقة بين استقلالية المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية

للقيام بذلك تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بكل من استقلالية المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية ثم حساب معامل الارتباط بيرسون pearson لتحديد قوة واتجاه الارتباط الموجود بين المتغيرات، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم 21: معامل الارتباط بين استقلالية المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية

معامل الارتباط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المتغيرات
0.974	2.52	19.34	35	استقلالية المراجع الداخلي
	15.89	121.74	35	تحسين نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج SPSS

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن مقدار معامل الارتباط هو +0.974 وهو ما يدل على:

- الإشارة الموجبة تدل على وجود اتجاه ارتباط موجب بين كل من استقلالية المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- بما أنه قريب من 1 فهذا يدل على وجود درجة ارتباط قوية بين المتغيرين وبالتالي بإمكان استقلالية المراجع الداخلي التأثير بشكل كبير على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المحور الثالث: تحديد العلاقة بين خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية

للقيام بذلك تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بكل من خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية ثم حساب معامل الارتباط بيرسون pearson لتحديد قوة واتجاه الارتباط الموجود بين المتغيرات، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم 22: معامل الارتباط بين خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية

معامل الارتباط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المتغيرات
0.983	3.34	24.34	35	خبرة وكفاءة المراجع الداخلي
	15.89	121.74	35	تحسين نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج SPSS

الفصل الثالث: دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن مقدار معامل الارتباط هو +0.983 وهو ما يدل على:

- الإشارة الموجبة تدل على وجود اتجاه ارتباط موجب بين كل من خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- بما أنه قريب من 1 فهذا يدل على وجود درجة ارتباط قوية بين المتغيرين وبالتالي بإمكان خبرة وكفاءة المراجع الداخلي التأثير بشكل كبير على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المحور الرابع: تحديد العلاقة بين التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح وتحسين نظام

الرقابة الداخلية

للقيام بذلك تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بكل من التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح وتحسين نظام الرقابة الداخلية ثم حساب معامل الارتباط بيرسون pearson لتحديد قوة واتجاه الارتباط الموجود بين المتغيرات، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم 23: معامل الارتباط بين التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح وتحسين

نظام الرقابة الداخلية

المتغيرات	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط
التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح	35	18.77	2.78	0.962
تحسين نظام الرقابة الداخلية	35	121.74	15.89	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج SPSS

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن مقدار معامل الارتباط هو +0.962 وهو ما يدل على:

- الإشارة الموجبة تدل على وجود اتجاه ارتباط موجب بين كل من التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

- بما أنه قريب من 1 فهذا يدل على وجود درجة ارتباط قوية بين المتغيرين وبالتالي بإمكان التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح التأثير بشكل كبير على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المحور الخامس: تحديد العلاقة بين متابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها وتحسين نظام الرقابة الداخلية

للقيام بذلك تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بكل من متابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها وتحسين نظام الرقابة الداخلية ثم حساب معامل الارتباط بيرسون pearson لتحديد قوة واتجاه الارتباط الموجود بين المتغيرات، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم 24: معامل الارتباط بين متابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها وتحسين نظام الرقابة الداخلية

المتغيرات	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط
متابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها	35	10.94	1.73	0.95
تحسين نظام الرقابة الداخلية	35	121.74	15.89	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً على نتائج SPSS

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن مقدار معامل الارتباط هو $0.95+$ وهو ما يدل على:

- الإشارة الموجبة تدل على وجود اتجاه ارتباط موجب بين كل من متابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها وتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- بما أنه قريب من 1 فهذا يدل على وجود درجة ارتباط قوية بين المتغيرين وبالتالي بإمكان متابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها التأثير بشكل كبير على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المحور السادس: تحديد العلاقة بين الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية

للقيام بذلك تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بكل من الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية ثم حساب معامل الارتباط بيرسون pearson لتحديد قوة واتجاه الارتباط الموجود بين المتغيرات، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم 25: معامل الارتباط بين الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية

المتغيرات	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط
الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي	35	21.2	2.88	0.98
تحسين نظام الرقابة الداخلية	35	121.74	15.89	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج SPSS

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن مقدار معامل الارتباط هو 0.98 وهو ما يدل على:

- الإشارة الموجبة تدل على وجود ارتباط موجب بين المتغيرات أي أنه كلما زادت الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي زادت درجة التأثير على تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- بما أنه قريب من 1 فهذا يدل على وجود درجة ارتباط قوية بين المتغيرين وبالتالي بإمكان الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي أثناء القيام بمهامه التأثير بشكل كبير على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة

يقوم المراجع الداخلي في المؤسسة الاقتصادية بمجموعة من المهام والتي بدورها تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية الذي تدير عليه المؤسسة، ومن أهم هذه المهام فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتعلقة به ودراسة نظم حماية الأصول والقيام بعمليات الجرد والتأكد من سلامة المعلومات المالية والمحاسبية المسجلة.

تحكم مهنة المراجعة الداخلية مجموعة من المبادئ والتي يجب أن يتميز بها قسم المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية كالاستقلالية، الموضوعية والكفاءة المهنية، وتلعب هذه المبادئ دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

هناك مجموعة من الصعوبات التي تواجهها مهنة المراجعة الداخلية والتي من شأنها أن تعيق السير الجيد لهذه المهنة، وخاصة تلك المتعلقة بالتبعية وتقييد صلاحيات المهنة.

خاتمه

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة والمعونة بتقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية" بمعالجة الإشكالية الرئيسية والتي تتمثل في: ما مدى تأثير تطبيق مهام المراجعة الداخلية ومبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي؟ وذلك من خلال الفصول الثلاثة السابقة مع الإعتماد على الفرضيات واستخدام الأدوات المُشار إليها في مقدمة الدراسة.

حيث أنّ الفصل الأول تناول الإطار النظري والمفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية، تطرقنا فيه الى كل ماله علاقة وصلة بهذا النظام من إجراءات، مقومات ومكونات، وتناولنا في الفصل الثاني المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية، المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والمراجع الداخلي في حين أنّ الفصل الثالث تطرقنا فيه الى دراسة ميدانية من خلال استقصاء آراء المراجعين الداخليين ورؤساء قسم المراجعة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول درجة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

إختبار الفرضيات

إنطلاقاً من الدراسة السابقة تم التوصل أثناء إختبار الفرضيات إلى:

بالنسبة للجانب النظري

- بخصوص الفرضية الأولى والتي تتمثل في "يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعّال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة كما يُعين المؤسسة في إتخاذ قراراتها" توصلنا من خلال الفصل الأول إلى الاتفاق مع مضمون هذه الفرضية، وهذا بإعتبار أن نظام الرقابة الداخلية خطة تنظيمية ومجموعة من الأساليب والإجراءات التي تستخدمها الإدارة لحماية أصولها وضبط ومراجعة بياناتها المحاسبية والتأكد من دقتها ودرجة الإعتماد عليها، ويشجّع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية، كما أنّه يمكّن الإدارة من السيطرة على أنشطتها بفعالية ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة مع الأخذ في الحسبان كافة المخاطر المؤثرة عليها؛
- وبخصوص الفرضية الثانية والمتمثلة في "المراجعة الداخلية وسيلة وأداة يتم من خلالها مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية" توصلنا من خلال الفصل الثاني إلى الاتفاق مع مضمون هذه الفرضية وذلك بإعتبار أنّ المراجعة الداخلية وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة تُعبّر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية والمحاسبية، وتقييم مدى تماشي النظام القائم بالمؤسسة مع متطلبات الإدارة، كما قد وضّح ذلك أيضا مهتم المراجعين الداخليين والذي نص على أنّها "نشاط تأكيدي إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة

وتحسين عملياتها كما يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة".

بالنسبة للجانب التطبيقي

- فيما يخص الفرضية الأولى والمتمثلة في "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين مهام المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية" هي فرضية صحيحة، وهذا بتطابق وجهات نظر أفراد العينة الخاضعة للدراسة مع ذلك، واعتبروا أنّ مهام المراجع الداخلي كلها تهدف إلى إختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلي الذي تدير عليه المؤسسة وتقديم خدمات إستشارية من أجل تحسينه، كما بيّنت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ذلك من خلال المعيار 2130 والذي نص على أنّه يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابة فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها والدفع لتحسينها المستمر؛
- بخصوص الفرضية الثانية والمتمثلة في "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين استقلالية المراجع الداخلي وتحسين نظام رقابة الداخلية" هي فرضية صحيحة، وهذا بتطابق وجهات نظر أفراد العينة مع ذلك، كما تتحقق الاستقلالية عن طريق تسهيل إمكانية الإتصال المباشر وبدون أي قيود مع الإدارة العليا وهذا بربط قسم المراجعة الداخلية بأعلى مستويات الهيكل الإداري في المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى إحساس المراجع الداخلي بالمسؤولية وتحزّره من كل مصالحه الشخصية أثناء أداء مهامه؛
- بخصوص الفرضية الثالثة والمتمثلة في "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين خبرة وكفاءة المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية" هي فرضية صحيحة من وجهة نظر أفراد العينة، وقد أكّدت ذلك المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية من خلال المعيار 1210 والذي ينص على انه يجب على المراجعين الداخليين أن يمتلكوا المعارف، المهارات والكفاءات الضرورية التي تُمكنهم من أداء مسؤولياتهم وإختبار وتحسين نظام الرقابة الداخلية على أحسن وجه؛
- بخصوص الفرضية الرابعة والتي تنص على "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين رفع المراجع الداخلي لتقرير موضوعي وواضح وتحسين نظام الرقابة الداخلية" هي فرضية صحيحة وأغلبية أفراد العينة أكدوا ذلك، وكما بيّنت المعايير الدولية للممارسة المهنية ذلك في المعيار 2420 والذي نص على أنّه يجب ان تكون التبليغات صحيحة، واضحة، موضوعية، موجزة، بناءة، كاملة وفي أوانها من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛

- بخصوص الفرضية الخامسة والمتمثلة في "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين متابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلّغ عنها وتحسين نظام الرقابة الداخلية" هي فرضية صحيحة، أكدها أفراد العينة كما أكدت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على ضرورة وضع وتحسين نظام متابعة النتائج التي تم ابلاغها الى الإدارة؛
- بخصوص الفرضية السادسة والمتمثلة في "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية" هي فرضية صحيحة، حيث أنّ أفراد العينة الخاضعة للدراسة وضحو ذلك وكلما زادت هذه المشاكل والصعوبات كلما قلّت من قدرة اختبار وتقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

نتائج الدراسة

بالنسبة لأهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية والميدانية ما يلي:

- يساعد نظام الرقابة على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان التزام الموظفين بالقوانين والتعليمات الإدارية المرسومة، حماية أصول المؤسسة، الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتوفير مصادر المعلومات التي يُعتمد عليها في تقييم هذا النظام؛
- المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، يقوم المراجع من خلالها بتقييم واختبار مدى تماشي النظام الذي تسير عليه المؤسسة مع متطلبات الإدارة، والعمل على تحسينه من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي يقدمها لها؛
- تعمل استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية وخاصة إذا كان قسم المراجعة الداخلية تابع مباشرة إلى مجلس الإدارة مع تحديد مهام وصلاحيات هذا القسم بشكل موضوعي وواضح؛
- لخبرة وكفاءة المراجع الداخلي أهمية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، لأن الخبرة والمؤهلات العلمية والتدريب المستمر في مجال العمل يساعد المراجع على تمييز مؤشرات الغش والتلاعبات واكتشاف أوجه القصور في النظام الساري في المؤسسة والعمل على تحسينه؛
- لإلتزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح تأثير على تحسين نظام الرقابة الداخلية وخاصة إذا كان هذا التقرير يحتوي على مجموعة قيّمة من الخدمات الإستشارية مع اقتراح حلول وبدائل لنقاط الضعف في هذا النظام؛
- لمتابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلّغ عنها أهمية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، لأنّها تضمن تطبيق التوصيات والاقتراحات المقدمة؛

- وجود مجموعة من الصعوبات التي تأثر على دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية منها: تقييد صلاحيات المراجعة والفحص من قبل الإدارة التنفيذية، صعوبة الوصول إلى السجلات والمعلومات والموظفين، صعوبة التواصل مع مجلس الإدارة.

التوصيات

- على ضوء الفرضيات والنتائج المتوصل إليها يمكننا إقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين أداء المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- زيادة درجة الإهتمام بمهنة المراجعة الداخلية ومنحها الصلاحية الكاملة التي تساعد على القيام بالمهام والأعمال المخولة لها على أحسن وجه؛
- القيام بعمليات تدريب وتكوين مستمرة للمراجعين الداخليين من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم فيما يخص المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- ربط قسم المراجعة الداخلية بأعلى مستويات الهيكل التنظيمي في المؤسسة من أجل ضمان الاستقلالية في الأداء؛
- توفير الموارد المادية والادوات المختلفة التي بإمكانها مساعدة المراجعين الداخليين في أداء مهامهم بهدف الوصول الى أفضل النتائج؛
- تقديم التحفيزات المادية والمعنوية للمراجعين الداخليين من أجل خلق روح المسؤولية فيهم ودفعهم الى الإحساس بأهمية دورهم في المؤسسة؛
- الاخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف المراجعين الداخليين والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت.

آفاق الدراسة

هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع والتي نقترحها بأن تكون إشكالية لمواضيع بحث قادمة مثل:

- واقع المراجعة الداخلية في ظل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مقارنة بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- تكامل المراجعة الداخلية والخارجية من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؛
- نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ودوره في تحسين التسيير في المؤسسة؛
- تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل التجارة الالكترونية.

المراجع

قائمة المراجع

1. باللغة العربية

• الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان الأردن، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2015.
3. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة "معايير وإجراءات"، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008.
4. ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.
5. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
6. جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوارق للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.
7. جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004.
8. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 1998.
9. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية-، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004.
10. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية الداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
11. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوارق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
12. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2011.
13. رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الجندارية للنشر والتوزيع، مصر، 2010.

14. زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010
15. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 2، الرقابة الداخلية - أدلة الإثبات - الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
16. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرين، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
17. عثمان عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة الموصل، العراق، 1990.
18. عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، 2003.
19. العميرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر، الأردن، 1990.
20. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية -، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009.
21. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2002.
22. فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية مصر، 2003.
23. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006.
24. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003.
25. محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص، 185.
26. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
- رسائل جامعية
27. شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، الجزائر، 2009.

28. شعباني لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرو ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.
29. عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007.
30. كريم قوبة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011.
31. وجداني علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2010.

• المجالات والدوريات

32. أسامة عبد المنعم عبد الجبار، دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة الأردنية من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 61، 2012.
33. الان عجيب مصطفى هلدني، ثائر الصبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي، مجلة العلوم الإنسانية جامعة بابل، المجلد 7، العدد 45، العراق، 2010.
34. بن هاني أيوب، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء البيئي، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 42، 2014.
35. ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، العراق، 2010.
36. جريوع 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 5، العدد 23، فلسطين، 2006.
37. خليل عبد اللطيف محمد، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء التوجهات المعاصرة، مجلة جامعة الزقازيق للبحوث التجارية، المجلد 25، العدد 1، 2003.
38. زهرة حسن عليوي، فاطمة صالح مهدي، تكامل دور التدقيق الداخلي والخارجي لإنجاح أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 17، العدد 62، العراق، 2011.

39. ساكر ظاهر عمر أمين، تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، العراق، 2012.
40. علي حسين الدوغجي، أيمن مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، العراق.
41. نقاز أحمد، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية في الدانمرك، العدد 2، 2007.

• نصوص قانونية

42. الجريدة الرسمية للجزائرية، العدد 2-السنة الخامسة والعشرون، قانون رقم 88-01، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م، ص، 36.
2. باللغة الفرنسية

• Les ouvrages

43. Barbier Etienne, l'audit interne permanence et actualité, Edition d'organisation, France, 1996.
44. Claude Pinet, l'audit de système de management, Lexitis édition, paris-France, 2013.
45. Elisabeth Bertin et autre, Manuel comptabilité et audit, Bertin édition, Alger. Algérie, 2013.
46. Elisabeth Bertin, audit interne enjeux et pratique à l'international, Groupe Erolles, Paris-France, 2007.
47. Jaque Bernard, théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation, paris, France, 2000.
48. Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, groupe Eyrolles, 7eme édition, paris, France, 2010.
49. Jaques Renard, l'audit interne ce qui fait débat, Maxima édition, Paris-France, 2003.
50. Jaques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, Groupe Eyrolles, 8^{eme} édition, Paris, France, 2013.
51. Jaques. R et Sophie. N, audit interne et contrôle de gestion, Groupe Eyrolles, Paris. France, 2011.
52. Jean Sliw, l'audit, les contrôles internes et les fraudes, Emerit publishing, Paris-France, 2011.
53. Michel Weill, l'audit stratégique, qualité et efficacité des organisation, AFNOR, 3^{eme} éd, France, 2007.

54. Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne, Village mondial, 1^{er} édition, France, 2006.

55. Olivier Lemant, l'audit interne, E-théque, France, 2002.

- **Les mémoires**

56. Chekroun Meriem, le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, thèse de doctorat, université Abou Beker Belkaid de Telmcen, FSECSG, Algérie, 2014.

57. Henry Peter, le contrôle interne : évolution et prespectives en suisse, Mémoire MBL, université de Genève, faculté de droit, La suisse, 2012.

58. Madeline Cidre, Audit interne : quel valeur ajoutée par l'entreprise ?, thèse professionnelle MBA, Ecole supérieure d'assurances, Paris, France, 2012.

- **Les revues**

59. Pierre Cuillocheau, Paul Hanri, l'audit du groupe Médric : une logique de conseil et d'accompagnement, la revue français de l'audit interne, N° 186, IFACI, Paris, France, 2007.

- **Les sites internetes**

60. www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/définitions-de-l-audit-et-du-contrôle-interne.78.html.

61. <https://na.theiia.org/standard-guidance/mandatory-guidance/page/definition-of-auditing.aspx>.

62. <https://na.theiia.org/about-us/pages/about-the-institute-of-internal-auditors.aspx>.

63. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/pages/code-of-ethics.aspx> 21/01/2015. 15:00.

3. باللغة الانجليزية

- **Books**

64. Damon P.S. Andrew end other, research methods and design in sport management, developmental editor, United Kingdom, 2011.

- **Standards**

64. The institute of internal auditors, international standards for the professional practice of internal auditing "standards and guidance" ,USA, 2012.

الملاحق

الملحق رقم 1: الاستبيان باللغة العربية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة *بومرداس*

إستبيان موجهة إلى المراجعين الداخليين والمسؤولين عن عملية المراجعة
الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الأخ الكريم، الأخت الكريمة...

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أما بعد:

نرجو التكرم بمساعدتكم في تعبئة الاستمارة المرفقة بكل صراحة وموضوعية، علما
أنها مخصصة لأغراض البحث العلمي فقط، وذلك لنيل شهادة الماجستير في علوم
المحاسبة.

موضوع بحثنا: " تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية "

شاكرين لكم سلفا على تعاونكم...

الباحث

برابح بلال

bilal09091900@gmail.com

يرجى وضع علامة (x) في الخيار المناسب

القسم الأول: المعلومات الشخصية

1. المؤهل العلمي

() بكالوريا () ليسانس () ماجستير () دكتوراه

2. التخصص العلمي

() محاسبة () علوم مالية () إدارة أعمال () أخرى حددها...

3. الوظيفة

() مراجع داخلي () مدير إدارة () مدير مالي () مدير حسابات

() رئيس قسم المراجعة الداخلية () أخرى حددها...

4. الخبرة المهنية

() أقل من 5 سنوات () من 5 إلى 10 سنوات () أكثر من 10 سنوات

5. شهادة مهنية

() ماجستير مهنية () DPAI () أخرى () لا توجد

6. العمر

() أقل من 25 سنة () من 25 إلى 40 سنة () أكثر من 40 سنة

7. الجنس

() ذكر () أنثى

يرجى وضع علامة (x) في الخيار المناسب

القسم الثاني: خاص بعملية تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية

المحور الاول: ما درجة تأثير المهام التالية على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

المهام	درجة تأثيرها في تحسين نظام الرقابة الداخلية		
	تأثيرهاام	تأثير متوسط	لا يوجد تأثير
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			

المحور الثاني: ما درجة تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

عناصر استقلالية المراجع الداخلي	درجة تأثيرها في تحسين نظام الرقابة الداخلية		
	تأثيرهاام	تأثير متوسط	لا يوجد تأثير
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			

المحور الثالث: ما درجة تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

درجة تأثيرها في تحسين نظام الرقابة الداخلية			عناصر الخبرة والكفاءة	
لا يوجد تأثير	تأثير متوسط	تأثير هام		
			الإلمام التام بالمؤسسة والقطاع الذي تعمل فيه.	1
			الحياسة على أعلى الشهادات المهنية.	2
			الإطلاع المستمر على الإصدارات الجديدة الخاصة بالمراجعة.	3
			وفرة المؤهلات والكفاءات الفنية والمهنية.	4
			التكوين المستمر والقيام بالتربصات لزيادة كفاءة المراجع.	5
			القدرة على التعبير والإبلاغ وإيصال المعلومات.	6
			توفر عدد سنوات خبرة كافية.	7
			المهارات في فن التعامل مع الآخرين والاتصال بين مختلف الأقسام.	8
			القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعبات والتحرير في السجلات والقوائم المالية.	9

المحور الرابع: ما درجة تأثير إلتزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

درجة تأثيرها في تحسين نظام الرقابة الداخلية			خصائص التقرير	
لا يوجد تأثير	تأثير متوسط	تأثير هام		
			خلو التقرير من الأخطاء والتحريرات.	1
			تميز التقرير بالإنصاف والحياد وعدم التحيز.	2
			تميز التقرير بسهولة الفهم والوضوح وعدم احتواءه على مصطلحات معقدة.	3
			احتواء التقرير على الملاحظات الهامة والتوصيات.	4
			إصدار التقرير في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة.	5
			مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي.	6
			احتواء التقرير على اقتراحات وحلول بديلة من أجل زيادة فعالية النظام الرقابي.	7

المحور الخامس: ما درجة تأثير متابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

درجة تأثيرها في تحسين نظام الرقابة الداخلية			
لا يوجد تأثير	تأثير متوسط	تأثير هام	
			1 متابعة التقارير للتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة لنتائج أعمالهم.
			2 متابعة مدى تنفيذ التوصيات والإقتراحات.
			3 إعادة زيارة الجهة الخاضعة للمراجعة للتأكد من قيامها بالعمليات التصحيحية.
			4 المناقشة مع الإدارة العليا فيما يخص إمكانية تنفيذ الإقتراحات والبدائل المعطى عنها في التقرير.

المحور السادس: ما درجة تأثير الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

درجة تأثيرها على تحسين نظام الرقابة الداخلية			الصعوبات
لا يوجد تأثير	تأثير متوسط	تأثير هام	
			1 تقييد صلاحيات المراجعة والفحص من قبل الإدارة التنفيذية.
			2 تبعية المراجعة الداخلية للإدارات والأقسام التنفيذية.
			3 المشاكل الفنية والمهنية من عدم الكفاءة أو عدم الحصول على القدر الكافي من التدريب.
			4 الممارسات الغير أخلاقية المتبعة وتأثير المراجع على زملاءه أو العكس.
			5 مشاكل تنظيم العمل خلال عملية المراجعة.
			6 مشاكل شخصية مع أحد أفراد الإدارة.
			7 صعوبة الوصول إلى السجلات والمعلومات والموظفين.
			8 عدم كفاية السجلات والمعلومات.

الملحق رقم 2: الاستبيان مترجم باللغة الفرنسية

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche
scientifique
Université de Boumerdes



Questionnaire adressé aux auditeurs internes et aux responsables des opérations
d'audit

Bonjour,

Nous estimons qu'un questionnaire de ce type pourrait être une excellente source d'information pour l'évaluation du rôle de l'auditeur interne au sein de l'entreprise algérienne.

A cet effet, nous vous demandons de prendre quelques minutes de votre temps pour y répondre, vos réponses resteront strictement confidentielles, et seront utilisées seulement dans un but de recherche scientifique.

Merci d'avance pour votre collaboration

Bilal09091900@gmail.com

Berrabah Bilal

Cochez la réponse adéquate

Première partie : informations personnelles

1- Qualification scientifique

Baccalauréat () Licence () Master () Magister () Doctorat ()

2- Spécialité

Comptabilité () Science financière () Management ()

Autre () précisez....

3- Fonction

Auditeur interne () Directeur administratif () Directeur financier ()

Directeur des comptes () Autre () précisez

4- Expérience professionnelle

Moins de 5 ans () De 5 à 10 ans () Plus de 10 ans ()

5- certificat professionnel

Master pro () DPAI () PAS () autre () précisez...

6- Age

Moins de 25 ans () De 25 à 40 ans () Plus de 40ans ()

7- Vous êtes

Homme () Femme ()

Cochez la réponse adéquate

Deuxième partie : Evaluation du rôle de l'auditeur interne dans l'amélioration du système de contrôle interne

Q1 : Quel est l'impact des tâches ci-dessous sur l'amélioration du système de contrôle interne ?

	Tâches	Degré d'impact		
		Fort	moyen	Pas
1	Processus critique des procédures et de la politique administrative.			
2	Respect des lois, des normes prescrites et des instructions administratives.			
3	Processus de collecte des éléments de preuves d'une façon objective.			
4	Confirmation de l'exactitude des informations comptables.			
5	Prudence professionnelle au moment d'audit.			
6	Protection des actifs et la réalisation de l'inventaire.			
7	Détermination des risques liés au système de contrôle interne.			
8	Examen de l'efficacité du système de contrôle interne.			
9	Demande de l'assistance dans le cas d'incertitude.			
10	Vérification de l'utilisation optimale des ressources.			

Q2 : Quel est l'impact de l'indépendance de l'auditeur interne sur l'amélioration du système de contrôle interne ?

	Eléments de l'indépendance	Degré d'impact		
		Fort	moyen	Pas
1	Détermination des objectifs et des missions de l'auditeur interne d'une manière claire et détaillée par le C.A.			
2	Non-intervention de l'administration dans le programme d'audit.			
3	Non-intervention de l'administration dans les procédures d'audit.			
4	Accès facile aux documents, aux biens et aux fonctionnaires.			
5	Absence de toutes pressions indiquant sur le travail de l'auditeur.			
6	Mise à coté tous les intérêts personnels au moment d'audit.			
7	Sens de la responsabilité au moment de l'audit.			

Q3 : Quel est l'impact de l'expérience et des qualifications de l'auditeur sur l'amélioration du système de contrôle interne ?

	Éléments de l'expérience et de la qualification	Degré d'impact		
		Fort	moyen	Pas
1	Connaissance approfondie de l'entreprise et du domaine d'activité.			
2	Certificats de haut niveau.			
3	Capacités techniques et compétences professionnelles.			
4	Mise à niveau des connaissances de l'auditeur par des formations et des stages.			
5	Mise à jour par rapport aux nouvelles législations et aux normes dans le domaine.			
6	Maitrise des techniques d'expression et de communication.			
7	Expérience professionnelle.			
8	Qualité des relations professionnelles et maîtrise de la communication entre les différents services.			
9	Capacité de réveiller les indicateurs de fraude, de manipulation et de falsification.			

Q4 : Quel est l'impact du rapport d'auditeur interne sur l'amélioration du système de contrôle interne ?

	Caractéristiques du rapport	Degré d'impact		
		Fort	moyen	Pas
1	Bonne rédaction de rapport, sans erreurs, ni fausse déclarations.			
2	Rapport clair et facile à comprendre.			
3	rapport objectif, équitable et neutre.			
4	Rapport avec des observations et des recommandations essentielles.			
5	Discussions des résultats et des recommandations avec les services administratifs avant la rédaction du rapport final.			
6	Respect du temps nécessaire à l'établissement du rapport.			
7	Rapport contient des propositions et des solutions aux problèmes rencontrés.			

Q5 : Quel est l'impact du suivi des résultats d'audit sur l'amélioration du système de contrôle interne ?

		Degré d'impact		
		Fort	moyen	Pas
1	L'administration tient compte des recommandations prescrites au rapport.			
2	Mise en œuvre et le suivi des propositions et des recommandations retenues.			
3	S'assurer que les correctifs ont été pris en compte par le service concerné.			
4	Débattre avec les responsables les possibilités d'application des recommandations du rapport.			

Q6 : Quel est l'impact des problèmes rencontrés par l'auditeur interne sur l'amélioration du système de contrôle interne ?

	Problèmes	Degré d'impact		
		Fort	moyen	Pas
1	Restriction du pouvoir de l'auditeur interne par l'administration.			
2	Dépendance de l'audit aux services exécutifs.			
3	Problèmes techniques et professionnels et insuffisance de la maîtrise de la profession.			
4	Non-respect des principes déontologique par l'auditeur.			
5	Problèmes personnels avec le personnel administratif			
6	Problèmes liés à l'organisation du travail d'audit.			
7	Difficultés d'accès à la documentation, à l'information et au personnel.			
8	Insuffisance des informations essentielles.			

Nous vous remercions pour votre contribution à notre travail.

الملحق رقم 3: قائمة محكمي الاستبيان

الشهادة العلمية	إسم المحكم	
دكتوراه علوم	د. شنايت صباح	1
ماجستير+ خبير محاسبي	د. براغ محمد	2
دكتوراه علوم + خبير محاسبي	د. بلقاضي بالقاسم	3