

جامعة الجزائر - 3 -  
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية  
فرع محاسبة وتدقيق

الموضوع:

تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين  
أداء وفعالية المؤسسة  
حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC

تحت إشراف الأستاذ :

د. حواس صلاح

إعداد الطالب :

كاروس أحمد

أعضاء لجنة المناقشة :

- أ.د. الطيب ياسين ..... أستاذ التعليم العالي ..... رئيسا  
د. حواس صلاح ..... أستاذ محاضر ..... مقرا  
د. الجوزي جميلة ..... أستاذة محاضرة ..... عضوا  
د. بن بلقاسم سفيان ..... أستاذ محاضر ..... عضوا  
د. حاجي العلي ..... أستاذة محاضرة ..... عضوا

السنة الجامعية : 2011/2010



## كلمة شكر وتقدير

للّٰه الحمد و المنّة على إنجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر.  
ثم شكر و تقدير إلى الأستاذ المشرف الدكتور حواس صلاح على التوجيهات  
و النصائح و الإرشادات القيّمة التي أفادني بها طوال مدة إنجاز هذا العمل.  
كما أتقدم بالشكر للجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تقويم هذا العمل.  
ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر لجميع مسؤولي و موظفي المؤسسة الوطنية لأجهزة  
القياس والمراقبة ، وخاصة مسؤولي دائرة المالية و المحاسبة و الموارد البشرية في قسم الكهرباء  
لما كان لهم من مساعدة في إنجاز هذا العمل.

شكر و تقدير لكل هؤلاء و لكل من مد يدّ العون لي.  
و الحمد لله تعالى الذي و فقني في دراستي و أعانني على إتمام هذا العمل،  
و علمني ما لم أكن أعلم و كان فضله عليّ عظيماً.  
" وَ مَلَمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَ كَانَ اللَّهُ مَلِكًا عَظِيمًا "

سورة النساء (الآية: 113)

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله و لا نزكي على الله عملاً  
راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال  
وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به.

## إهداء

أهدي هذا العمل

إلى أعزّ ما أملك في هذا الوجود و الدنيا إلى الوالدين العزيزين.

و إلى كل أفراد عائلتي كل باسمه.

و إلى كل الزملاء و الأصدقاء.

كاروس أحمد 

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
/	الشكر والتقدير .....
/	الإهداء .....
02	فهرس المحتويات .....
08	قائمة الاختصارات .....
10	قائمة الجداول .....
12	قائمة الأشكال .....
15	المقدمة العامة
17	1- الإشكالية وفرضيات البحث .....
19	2- أهمية الموضوع ومبررات إختياره .....
20	3- أهداف الدراسة .....
20	4- الدراسات السابقة .....
22	5- منهج الدراسة .....
22	6- أدوات جمع وتحليل المعلومات .....
23	7- هيكل البحث .....

25	الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الداخلية
26	مقدمة الفصل الأول .....
27	المبحث الأول : ماهية المراجعة الداخلية .....
27	المطلب الأول : البعد التاريخي للمراجعة الداخلية .....
34	المطلب الثاني : مفهوم المراجعة الداخلية .....
43	المطلب الثالث : خصائص المراجعة الداخلية .....
48	المطلب الرابع : أهداف و دور المراجعة الداخلية .....
55	المبحث الثاني : أنواع المراجعة الداخلية .....
55	المطلب الأول : تقسيم النشاط حسب الهدف .....
58	المطلب الثاني : تقسيم النشاط حسب طبيعة العمليات .....
71	المطلب الثالث : تقسيم النشاط حسب الارتباط بوظائف التنظيم .....
72	المبحث الثالث : موقع المراجعة الداخلية وآلية عملها وعلاقتها داخل المؤسسة .....
72	المطلب الأول : موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري .....
77	المطلب الثاني : آلية عمل المراجعة الداخلية .....
80	المطلب الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بالإدارة العليا .....
81	المطلب الرابع : علاقة المراجعة الداخلية بالإدارات التنفيذية والاستشارية .....

82	المبحث الرابع : علاقة المراجعة الداخلية ببعض الوظائف والمهن .....
82	المطلب الأول : علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية .....
88	المطلب الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بوظيفة التفتيش .....
91	المطلب الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بمراقبة التسيير .....
93	المطلب الرابع : علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية .....
94	خلاصة الفصل الأول .....
95	الفصل الثاني : الركائز الأساسية في عمل المراجعة الداخلية
96	مقدمة الفصل الثاني .....
97	المبحث الأول : الرقابة الداخلية مجال لعمل المراجعة الداخلية .....
97	المطلب الأول : مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية .....
115	المطلب الثاني : العناصر والمقومات الأساسية لنظام رقابة داخلية فعال .....
127	المطلب الثالث : إجراءات ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية .....
132	المطلب الرابع : دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية .....
136	المبحث الثاني : المعايير الدولية للمراجعة الداخلية .....
137	المطلب الأول : قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية .....
139	المطلب الثاني : معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية .....
153	المطلب الثالث : قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية .....



154	المبحث الثالث : التقنيات المستعملة في عمل المراجعة الداخلية .....
154	المطلب الأول : المقابلات .....
156	المطلب الثاني : الفحص التحليلي .....
157	المطلب الثالث : الملاحظة المادية .....
158	المبحث الرابع : الأدوات المستعملة من طرف المراجعة الداخلية .....
158	المطلب الأول : القوائم الاستقصائية .....
160	المطلب الثاني : أدوات الوصف .....
169	المطلب الثالث : ورقة إظهار وتحليل المشاكل .....
171	المطلب الرابع : المعاينة الإحصائية أو السّبر الإحصائي .....
173	خلاصة الفصل الثاني .....
174	الفصل الثالث : تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية
175	مقدمة الفصل الثالث .....
176	المبحث الأول : تصميم وتنظيم إدارة المراجعة الداخلية .....
176	المطلب الأول : معايير تصميم أو إنشاء إدارة المراجعة الداخلية .....
179	المطلب الثاني : المكانة التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية في مختلف المؤسسات .....
190	المطلب الثالث : مهام ومسؤوليات أفراد إدارة المراجعة الداخلية .....
194	المطلب الرابع : أنشطة و فعالية إدارة المراجعة الداخلية .....

202	المبحث الثاني : الخطوات المنهجية لمهّمة المراجعة الداخلية .....
203	المطلب الأول : مرحلة التحضير والتخطيط للمهّمة .....
208	المطلب الثاني : مرحلة تنفيذ أو تحقيق المهّمة .....
214	المطلب الثالث : مرحلة الإستنتاج وإعداد تقرير المراجعة .....
220	المطلب الرابع : متابعة تنفيذ تقرير المراجعة .....
223	المبحث الثالث : تنظيم العمل بإدارة المراجعة الداخلية .....
223	المطلب الأول : ميثاق المراجعة الداخلية .....
224	المطلب الثاني : مخطط المراجعة الداخلية .....
229	المطلب الثالث : دليل وملفات المراجعة .....
233	المطلب الرابع : أوراق العمل للمراجعة .....
236	خلاصة الفصل الثالث .....
237	الفصل الرابع : دراسة لحالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
238	مقدمة الفصل الرابع .....
239	المبحث الأول : نظرة عامة عن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة .....
239	المطلب الأول : نشأة وتطور المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة .....
240	المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة .....
243	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة .....
246	المطلب الرابع : نشاط المؤسسة وأسواقها وأهميتها الاقتصادية .....

250	المبحث الثاني : المراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC" ...
250	المطلب الأول : المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية في مؤسسة "AMC" .....
254	المطلب الثاني : مهام و مسؤوليات المراجع الداخلي في مؤسسة "AMC" .....
256	المطلب الثالث : مشروع إنشاء هيكل للمراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC" .....
260	المبحث الثالث : عرض وتحليل نتائج قائمة الاستقصاء .....
260	المطلب الأول : عرض وتحليل نتائج الأسئلة الخاصة بثقافة المراجعة الداخلية لدى مسيري المؤسسة
265	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الأسئلة الخاصة بالوضع التنظيمي لقسم المراجعة بـ "AMC"
272	المطلب الثالث : عرض وتحليل نتائج الأسئلة الخاصة بالمراجع الداخلي .....
282	المطلب الرابع : عرض نتائج الدراسة .....
284	خلاصة الفصل الرابع .....
285	الخاتمة العامة
287	نتائج اختبار الفرضيات .....
289	عرض نتائج الدراسة ككل .....
293	التوصيات و الاقتراحات .....
297	آفاق البحث في الموضوع .....
298	قائمة المراجع .....
306	الملاحق .....

### قائمة الاختصارات

الاختصار	الشرح
<b>I.I.A</b>	Institute of Internal Auditors
<b>I.F.A.C.I</b>	Institut Français des Auditeurs Consultants Internes
<b>O.E.C.C.A</b>	Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés
<b>A.I.C.P.A</b>	American Institute of Certified Public Accountants
<b>C.C.A</b>	Committée Consultative of Accountancy
<b>I.F.A.C</b>	International Federation of Accountants
<b>I.A.S</b>	International Auditing Standards
<b>C.O.S.O</b>	Committée Of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission
<b>C.E.I.A.I</b>	Confédération Européenne des Institutes d'Audit Interne
<b>Q.P.C</b>	Questionnaire de Prise de Connaissance
<b>Q.C.I</b>	Questionnaire du Contrôle Interne
<b>T.F.f.A</b>	Tableau des Forces et faiblesses Apparentes
<b>C.N.C.C</b>	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
<b>F.R.A.P</b>	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème
<b>S.N.C</b>	Société Nationale de la Comptabilité
<b>G.A.I.N</b>	Global Auditing Information Network
<b>E.N.A.M.C</b>	Entreprise Nationale des Appareils de Mesure et de Contrôle
<b>SONELGAZ</b>	Société Nationale d'Electricité et du GAZ
<b>I.S.O</b>	International Organization of Standarization
<b>S.I.L</b>	Services Industriel et Logistique
<b>C.C.E</b>	Conseil de Coordination de l'Enterprise
<b>P.R.I</b>	Plan de Redressement Interne

# قائمة الجداول

### قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
84	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	(1-1)
89	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية ووظيفة التفتيش	(2-1)
92	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير	(3-1)
113	مقارنة بين الفعالية والكفاءة	(1-2)
152	أهم معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها عالمياً	(2-2)
166	أشكال ورموز خرائط التدفق	(3-2)
168	نموذج لخريطة تدفق أفقية	(4-2)
168	نموذج لخريطة تدفق عمودية	(5-2)
227	نموذج لمخطط المراجعة الداخلية	(1-3)
242	بعض تراكمات التسيير للمؤسسة الخاصة بالسنتين 2008 و 2009	(1-4)
242	التركيبة البشرية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC"	(2-4)
246	تشكيلة منتجات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC"	(3-4)
248	أهم الشركات التي تمون المؤسسة بالمواد الأولية واللوازم	(4-4)
261 ↓ 281	جداول عرض وتحليل لنتائج قائمة الاستقصاء الموجهة إلى مسؤولي المديرية الوظيفية و رؤساء الأقسام التشغيلية بمؤسسة "AMC"	(5-4) ↓ (27-4)

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
50	أهداف المراجعة الداخلية	(1-1)
59	مراحل المراجعة المحاسبية والمالية	(2-1)
74	موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي	(3-1)
75	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة	(4-1)
76	موضع إدارة المراجعة الداخلية من الناحية العملية	(5-1)
101	أنواع الرقابة الداخلية	(1-2)
110	مصادر الأداء في المؤسسة	(2-2)
119	عناصر نظام الرقابة الداخلية	(3-2)
129	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	(4-2)
131	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	(5-2)
133	مسؤوليات تطوير نظام الرقابة الداخلية	(6-2)
134	هيكل لدور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الرقابة	(7-2)
156	خطوات المقابلة عبر تنظيم المؤسسة	(8-2)
171	نموذج ورقة إظهار وتحليل المشكل	(9-2)
180	الهيكل المركزي للمراجعة الداخلية	(1-3)
180	الهيكل اللامركزي للمراجعة الداخلية	(2-3)
181	الهيكل المختلط للمراجعة الداخلية	(3-3)
182	الهيكل الأساسية للمراجعة الداخلية	(4-3)
184	الهيكل البسيطة للمراجعة الداخلية	(5-3)
186	الهيكل التنظيمي لمديرية مراجعة داخلية مركزية (1)	(6-3)
187	الهيكل التنظيمي لمديرية مراجعة داخلية مركزية (2)	(7-3)
188	الهيكل التنظيمي لمديرية مراجعة داخلية لامركزية	(8-3)



191	المستويات الوظيفية لإدارة المراجعة الداخلية	(9-3)
213	تشكيلة الأدوات المستعملة في مسار المراجعة الداخلية	(10-3)
222	الخطوات المنهجية لمهمة المراجعة الداخلية	(11-3)
243	الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC"	(1-4)
251	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة في : 1994/11/14	(2-4)
252	الهيكل التنظيمي لمديرية التسيير التقديري والتنظيم في : 1994/11/14	(3-4)
253	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة لسنة 2001 وإلى غاية يومنا هذا	(4-4)
257	مشروع هيكل تنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC"	(5-4)
294	المكانة التنظيمية المقترحة لمديرية المراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC"	(6-4)
295	الهيكل التنظيمي المقترح لمديرية المراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC"	(7-4)

# المقدمة العامة

## المقدمة العامة :

يعتمد البناء الاقتصادي لأية دولة من الدول ، على المؤسسة باعتبارها الخلية الأساسية للنسيج الاقتصادي ومركزا من مراكز القرار ، والوحدة التي تلي حاجات ورغبات المستهلكين من السلع والخدمات ، مما جعل الكثير من الاقتصاديين يولون اهتماما كبيرا لها في تحليلهم ودراساتهم ، لأن نجاح الدولة وتطورها وتقدمها مرهونا بنجاح مؤسساتها الاقتصادية.

إن إنشاء المؤسسات والمركبات الصناعية لا يعني تحقيق الازدهار والتطور إذا لم تحقق الكفاءة والفعالية في تسييرها ، باستعمال التقنيات الحديثة للتسيير وتعيين إدارة عقلانية تعمل على تسيير المؤسسة تسييرا محكما ، وتعتبر المراجعة الداخلية وسيلة تعمل على تحقيق ذلك في المؤسسة.

ولما كانت المعلومات وخاصة المالية منها تشكل الأساس الذي تبني عليه القرارات في أية مؤسسة ، ظهرت الحاجة إلى التأكد من دقتها وسلامتها ونزاهتها ، الأمر الذي استدعى ضرورة وجود مراجعة ، ثم إن التطور الذي عرفته المراجعة باعتبارها أداة رقابة واتخاذ القرارات يوحى إلى الأهمية القصوى والدور الفعّال الذي تلعبه في توجيه المؤسسات ، حيث كان الحديث فقط على المراجعة الخارجية قبل الحرب العالمية الثانية ، لكن مع توسع حجم الأعمال بالمؤسسات وتعدّد أوجه النشاط بها وانتشارها جغرافيا ، ومع تفويض بعض السلطات إلى المستويات الأدنى ، ازدادت حاجة إدارتها العليا إلى أداة جديدة لإحكام الرقابة وفرض إشرافها على المستويات الإدارية المختلفة ، فظهر بذلك نوع آخر من المراجعة - "المراجعة الداخلية" - كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بكفاءة وفاعلية ، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية ، حماية الأصول والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية ، بل ذهب الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى أبعد من ذلك واتسع نطاق استخدامها ، فأصبح يعتمد عليها في تقييم كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة وأمانة العاملين فيها ، كما أصبحت تستعمل كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ، ومد الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات ، وهذا ما يسمح لها بالتحكم أكثر في المؤسسة.

وبالرغم من كون المراجعة الداخلية وظيفية حديثة النشأة ، أين ارتبط ظهورها- إلى حد كبير- بأزمة الكساد التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1929م ، إلا أنها عرفت في الخمسينيات من القرن الماضي تطورا سريعا في مفهومها وأهدافها ونطاق فحصها ، بحيث لم تعد تلك الوظيفة التي تعنى باكتشاف الأخطاء والغش والاختلاسات ، بل أصبح دورها هو البحث في تحسين الأداء الكلي لأية مؤسسة ، وذلك من خلال فحص وتقييم الوسائل الرقابية المختلفة وتقييم السياسات والإجراءات وكذا كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية ، ومن ثم فإن المراجعة الداخلية لم تعد مقتصرة على مراجعة العمليات المالية والمحاسبية فقط، بل أصبحت تغطي كافة وظائف وأنشطة وعمليات المؤسسة. ولقد ارتقت هذه الوظيفة إلى مستوى أعلى وأصبحت كوظيفة استشارية فعالة لخدمة الإدارة من خلال تزويدها بالتحليل والتقييم المناسب عن أنشطة المؤسسة عن طريق التحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات المرسومة ، ويرجع كل الفضل في ذلك التطور إلى المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين "IIA" الذي تأسس في سنة 1941م ، والذي أخذ على عاتقه مسؤولية تطوير هذه الوظيفة وإرساء قواعد ممارستها المهنية في مختلف المؤسسات.

وبالتالي فاعتماد إدارة للمراجعة الداخلية بالمكانة المناسبة لها داخل المؤسسة من شأنه الإسهام في تقويم الخلل وإعطاء صورة صادقة عن المركز المالي ، لهذا نجد المشرع الجزائري أصبح على اقتناع أن نجاح المؤسسة واجتيازها مراحل النمو المختلفة وتحسين فعاليتها أمرا مرهونا بتحقيق أهدافها.

وفي إطار الثقة والشفافية فإن المراجعة الداخلية هي الوسيلة الأساسية لتحقيق الإطار العام المتكامل بإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة باختبار شرعية وصدق حساباتها من جهة ومن جهة أخرى شرعية العقود المبرمة ، فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر عملية رقابية وأداة تسيير فعالة تخدم المؤسسة بشكل خاص والاقتصاد الوطني بشكل عام ، وذلك عن طريق تسيير وحماية الاستثمارات وكشف حالات الإسراف والاختلاس والتلاعب وسوء استعمال الأصول الخاصة بالمؤسسة.

## 1. إشكالية وفرضيات البحث :

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية الوطنية منذ الثمانينات من القرن الماضي إصلاحات وتغيرات هيكلية جوهرية فرضت عليها الاهتمام الجدي بوضع إستراتيجية تنموية شاملة تعتمد على إمكانياتها الداخلية في مواجهة التحديات الجديدة.

وأمام حصول معظمها على الاستقلالية ، وحتى تثبت وجودها على الساحة الوطنية وتضمن بقائها واستمرارها ، برزت حاجة إدارتها إلى أدوات تسيير حديثة تساعد على التحكم بشكل أفضل في أنشطتها. ولما كان هدف البقاء والاستمرار هذا يتطلب - على الأقل - وجود نظام رقابة داخلية فعال بالمؤسسة ، فإنه لا بد من إيجاد أداة داخلية تعمل على فحصه وتقييم فعاليته وحبكته وذلك من خلال تحديد نواحي القصور فيه ( الاختلالات ) وتقديم التوصيات المناسبة لتعديله ، فكان بذلك ميلاد المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات الوطنية.

لقد اقتصر تواجد هذه الوظيفة في بداية ظهورها فقط في بعض المؤسسات التي لها ثقل كبير في الاقتصاد الوطني ، لكن سرعان ما أدركت معظم المؤسسات الوطنية أهمية هذه الوظيفة ودورها الفعال في تحسين الأداء والرقابة والتسيير واتخاذ القرارات في المؤسسة.

وحتى تحقق وظيفة المراجعة الداخلية أقصى منفعة من خدماتها وتحافظ على جودة الأداء بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منها في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة على القيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها ، فإنه لا بد من توفير محيط تسوده ثقافة الرقابة والمراجعة الداخلية ، والأهم من ذلك هو تصميم هذه الوظيفة وتنظيمها بالشكل الذي يرفع من أهميتها وقيمتها في المؤسسة.

ومن هذا المنطلق تنبثق الإشكالية الرئيسية لهذا البحث في صيغتها التالية :

**ما مدى مساهمة تصميم إدارة للمراجعة الداخلية في تحسين أداء وفعالية المؤسسة ؟**

في الحقيقة ، إن هذه الإشكالية المطروحة هي حوصلة لجملة من التساؤلات الفرعية التي تمس كافة جوانب وظيفة المراجعة الداخلية وخاصة الجانب النظري ، التنظيمي والتطبيقي منها ، ولعل أهم هذه التساؤلات ما يلي :

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية وما هو دورها ؟.

- ما هي الأطر والركائز الأساسية في عملها ؟.

- ما المقصود بالرقابة الداخلية وما مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على نشاط المؤسسة وعملية المراجعة الداخلية؟.
  - هل تحديد الموقع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية وحده كاف للحديث عن تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة؟.
  - ما هي الخطوات المنهجية المتبعة في تنفيذ أية مهمة مراجعة داخلية وكيف السبيل إلى تنظيم العمل بداخل إدارة المراجعة الداخلية؟.
  - ما هي أهمية تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وما هو تأثيرها على أداء وفعالية نشاط المؤسسة وتنظيمها الداخلي؟.
- وللإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية ، فقد ارتأينا وضع الفرضيات التالية والتي ستكون بمثابة أداة توجيه :
- وظيفة المراجعة الداخلية هي حتمية اقتصادية لا مفر منها تتم وفقا لأهداف وقواعد من أجل المساهمة في تحسين أداء وفعالية المؤسسة، وبالتالي تحقيق المردودية والكفاءة الإنتاجية.
  - الركائز الأساسية في عمل المراجعة الداخلية هي الدعائم والعناصر ، والمعايير المهنية لممارستها ، والمبادئ ، والقواعد ، واللوائح التي تنظمها و تحكمها ، وكل التقنيات والأدوات المؤطرة لعملية المراجعة ، والتي تعتمد عليها للقيام بأعمالها بالكفاءة والفعالية المناسبة.
  - فعالية تنظيم المؤسسة الداخلي يعمل على تحسين نشاط المؤسسة ويسهل مهمة المراجعة الداخلية.
  - إن تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تحديد المكانة التنظيمية لإدارتها ومستويات الإشراف ومسؤوليات أفرادها وكذلك سياسة توظيفهم وتكوينهم تعتبر أفضل طريقة للرفع من أهمية وقيمة الخدمة التي تقدمها هذه الوظيفة للمؤسسة.
  - لضمان جزء من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تتم وفق منهجية دقيقة وسليمة ، وابتعادها عن وضع الإجراءات الرقابية وتنفيذها.
  - تحاول المؤسسة الجزائرية تبني نماذج وطرق تسييرية رقابية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها ، وتعتبر المراجعة الداخلية محل اهتمام بالنسبة لها ، وهذا لما للمراجعة الداخلية من دور في تفعيل وتثمين أنشطتها وإسهام في تحقيق النتائج.

## 2. أهمية الموضوع ومبررات اختياره :

يكتسب بحثنا أهميته من أهمية ودور وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها أداة ووسيلة لتحسين الأداء وزيادة الفعالية بالمؤسسة وبالتالي ضمان البقاء فلا يمكن الحكم على حسن الأداء إلا بعد مراجعة داخلية محكمة ، فهذه الدراسة هي محاولة للتعريف بهذه الوظيفة وإبراز أهمية تصميمها وتنظيمها بالمؤسسات المختلفة ، وهي في الوقت نفسه تعتبر بمثابة نافذة على مستجدات المراجعة الداخلية ، هذا بالإضافة إلى كونها مرآة تعكس حقيقة هذه الوظيفة وواقعها التنظيمي بالمؤسسات الجزائرية ، وكما يعد هذا الموضوع مضمار لمزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية لاستكمال تصميم وإرساء قواعد هذه الوظيفة بالمؤسسات الوطنية.

وعلى هذا ، فقد تلخصت دواعي اختيار الباحث لهذا الموضوع في مبررات موضوعية وأخرى ذاتية ، وتمثل الدوافع الموضوعية في :

- الإيمان القوي بدور البحث العلمي وأهميته في تطوير المجتمعات ؛
  - الأهمية البالغة التي توليها التنظيمات المختلفة بالدول المتقدمة لهذه الوظيفة باعتبارها من أحدث وسائل التسيير الفعالة إلى جانب مراقبة التسيير ومراقبة النوعية ؛
  - قلة الدراسات المتخصصة والمعمقة في هذا المجال من البحث ؛
  - تقديم قيمة مضافة في هذا المجال وإثراء مكتبة الجامعة ؛
  - ضرورة تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية قصد تحقيق الفعالية ، خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه ؛
  - تبيان الدور الفعال الذي تقوم به إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة ؛
- أما المبررات الذاتية فتتمثل في :
- حداثة الموضوع على مستوى البحث العلمي وكذلك بالنسبة للمؤسسات الوطنية ؛
  - العلاقة الوطيدة بين تخصصنا في الدراسات ما بعد التدرج ( محاسبة وتدقيق ) وبين موضوع البحث المقدم لنيل شهادة التخرج ؛
  - الاهتمام الشخصي بكل المواضيع المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بميدان المحاسبة والمراجعة ؛
  - اقتناع شخصي بحاجة الباحثين والدارسين إلى التعرف على مختلف جوانب وظيفة المراجعة الداخلية، وهي في نفس الوقت محاولة لسدّ النقص الظاهر في المراجع المتخصصة في هذا المجال ؛

### 3. أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي إلى :

- إظهار أهمية ودور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء والفعالية في المؤسسة ، وذلك من خلال إعطاء صورة واضحة وكافية عن مفاهيمها ، أهدافها ، مجالات تطبيقها ، خصائصها ، أدوارها وحدودها ؛
- محاولة تحديد الإطار العلمي للمراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة ؛
- عرض وإبراز أهمية وكيفية تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وفقا لمعايير ممارستها المهنية والتي وضعها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين "IIA" ؛
- حاجة المؤسسة الاقتصادية إلى التطبيق المشروع والفعال لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة ، من أجل تحقيق أهدافها المنشودة ، والتكيف مع ما يحصل من تطورات ؛
- دراسة تصميم وتنظيم هذه الوظيفة في إحدى أهم المؤسسات الوطنية ( المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "ENAMC" ) وكذلك التعرف على ثقافة المراجعة الداخلية السائدة بها ؛

### 4. الدراسات السابقة :

لقد كانت ولا تزال مواضيع المراجعة، المحاسبة والمراجعة الداخلية مجالات خصبة للعديد من البحوث والدراسات، ولقد اهتم العديد من الأساتذة الجامعيين والهيئات العلمية والمهنية في العالم بالبحث وتقديم جملة من الأعمال التي تناولت مواضيع المراجعة، المحاسبة والمراجعة الداخلية، إلى جانب عدد من الباحثين الجزائريين تطرقوا إلى دراسات تقترب من تلك الأعمال التي تناولتها. وفي حدود علم الباحث فإن هناك بعض الأبحاث والدراسات النظرية والتطبيقية التي وردت في نفس السياق مع الموضوع الذي نحن بصدد دراسته ( تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة ) والتي تختلف من حيث منهجية التحليل والنتائج المتوصل إليها، وفيما يلي إشارة إلى البعض منها :

- صلاح ربيعة 2004 : الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير - جامعة الجزائر - تحت عنوان : "المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق"، مع دراسة حالة تطبيقية لوكالة للقرض الشعبي الجزائري. وتدور إشكاليته حول كيفية جعل المراجعة الداخلية وسيلة فعالة في المحافظة على ذمة المؤسسة المصرفية والتحكم في المخاطرة التي تواجهها ، حيث استطاعت الباحثة من خلالها إلى الإشارة أن المراجعة الداخلية تضمن للمؤسسة المصرفية حماية أموالها بصفتها معرضة للأخطار ، كما تهتم بالبحث عن الضمانات من حيث نوعية المعلومات، وجودها ، كفايتها ، وعدالتها، وتتخذ كأساس لاتخاذ القرارات المناسبة ، وتساهم بشكل كبير في الحدّ من عمليات الغش والتلاعب والاختلاس.



- **شعباني لطفي 2004** : الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير - جامعة الجزائر - تحت عنوان : "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة" ، مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك. وتدور إشكالياتها حول فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي. وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة إدارية فعّالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها ، بحيث أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه ، وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة.

- **عيادي محمد الأمين 2007** : الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير - جامعة الجزائر - تحت عنوان : "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة" ، مع دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية. وتدور إشكالياتها حول مساهمة نظام الرقابة والمراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي ، واستطاع الباحث من خلالها إلى الإشارة لأهمية ودور تقييم نظام المعلومات المحاسبي لضمان قدرة أكبر من الثقة والدقة في المعلومات بمساهمة نظام الرقابة والمراجعة الداخلية.

وفي هذه الدراسة التي نقوم بها سنحاول توضيح أثر تصميم وتطبيق وظيفة المراجعة الداخلية على تحسين أداء وفعالية المؤسسة ، وخاصة في ظل التطورات التي تشهدها هذه الوظيفة ، إلى جانب انحصار الدراسات السابقة في القطاع البنكي والمصرفي وقتها في المؤسسات الاقتصادية ، رغم أنها تمثل الدعامة الأساسية لخلق الثروة وضمان استمرارية النشاط الاقتصادي. ولهذا تم اختيار المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة كحالة للدراسة الميدانية.

## 5. منهج الدراسة :

نظراً لطبيعة الموضوع وبقصد الإحاطة بكل جوانبه ، ومن أجل تحليل أبعاده والإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات ، اعتمدنا في هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي على منهجين اثنين هما : المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي.

وقد لجأ الباحث إلى المنهج التاريخي في بعض جوانب الدراسة النظرية أين كان لابد من تعقب تطور مفهوم وأهداف كل من المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية هذا من جهة ، كما استعان به في متابعة تصميم مكانة المراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة من جهة أخرى .

أما المنهج الوصفي التحليلي فقد كان حاضرا في معظم نقاط البحث وخاصة في الدراسة الميدانية ، حيث اعتمد عليه الباحث في عرض وتفسير وتحليل نماذج تصميم وتنظيم إدارة المراجعة الداخلية في مختلف المؤسسات وكذا المنهجية المتبعة في تنفيذ أية مهمة مراجعة داخلية ، هذا بالإضافة إلى عرض وتحليل نتائج قائمة الاستقصاء.

## 6. أدوات جمع وتحليل المعلومات :

اعتمدنا في جمع مختلف المعلومات والبيانات المستعملة في الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي على عدة مصادر ، واستخدمنا لذلك جملة من الأدوات ، حيث استعنا بالبحث المكتبي في تغطية الجوانب النظرية للموضوع ، وذلك من خلال جمع أكبر عدد ممكن من المراجع باللغتين العربية والفرنسية التي تعرضت للموضوع بصفة شاملة أو جزئية وبصفة مباشرة أو غير مباشرة ، هذا بالإضافة إلى مجموعة من الدوريات المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة الداخلية.

أما في الجانب التطبيقي للدراسة ، فقد استخدمنا أربع أدوات منهجية في جمع البيانات والمعلومات الضرورية ، بداية بالملاحظة والتي اقتصرنا فقط على متابعة عمل المراجع الداخلي بقسمه ، ثم إجراء المقابلات الشخصية مع مسؤولي المستويات الإدارية المختلفة ، وذلك لتدعيم بعض الحقائق التي تمت ملاحظتها وللحصول على معلومات إضافية تفيد موضوع البحث.

وبقصد تأكيد المعلومات المجمعة من خلال الملاحظة والمقابلات وبغرض إثراء الدراسة الميدانية استعان الباحث كذلك بمجموعة الوثائق والملفات والتقارير الداخلية ، إلى جانب قائمة الاستقصاء التي كان الغرض من استعمالها هو التعرف على ثقافة المراجعة الداخلية السائدة بالمؤسسة محل الدراسة وكذا توضيح مواقف مسؤوليها إزاء تصميم وتنظيم هذه الوظيفة وآرائهم حول عمل المراجع الداخلي بها.

## 7. هيكل البحث :

بغية الإجابة على مختلف التساؤلات التي تضمنتها إشكالية البحث ، وكمحاولة للإمام بكل جوانبه ، ارتأينا معالجة هذا الموضوع في أربعة فصول ، الثلاثة الأولى منها تناولت الجانب النظري للدراسة بينما الفصل الأخير فقد خصّص للدراسة التطبيقية ، وقد أملت طبيعة الموضوع المدروس وضع واعتماد هذا التقسيم.

### ■ الفصل الأول :

وجعلناه مدخل للحديث عن الإطار النظري للمراجعة الداخلية كامتداد طبيعي للتطور الذي عرفته المراجعة بصفة عامة ، حيث أَلَم هذا الفصل بكل جوانب هذه الوظيفة ، أين تم التطرق فيه إلى البعد التاريخي للمراجعة الداخلية ، وتطور مفهوما وأهدافها ، وخصائصها وكذلك التعرف على أنواعها ، وموقعها في التنظيم الإداري وآلية عملها وعلاقتها داخل المؤسسة ، وكذا التعرف على حدودها من خلال دراسة علاقاتها ببعض الوظائف والمهن التي يمكن أن تكون في موضع خلط أو لبس بينها.

### ■ الفصل الثاني :

خصص هذا الفصل لدراسة الركائز الأساسية في عمل المراجعة الداخلية ، فقسّم بذلك إلى أربعة مباحث رئيسية ، حيث تناول المبحث الأول الرقابة الداخلية مجال لعمل المراجعة الداخلية باعتبارها نقطة الانطلاق والأساس الذي يعتمد عليه كل من المراجع الداخلي والخارجي في أداء أعماله ، أين تم التطرق إلى مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية ، عناصر نظام الرقابة الداخلية ، وكذا التعرف على المقومات الأساسية لنظام رقابة داخلية فعّال ، وإجراءاته و مراحل تقييمه ، كما أشار هذا المبحث إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية ، أما المبحث الثاني فقد تضمن المعايير الدولية للمراجعة الداخلية حيث تم التطرق فيه إلى قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية ، والمعايير المهنية لممارسة المراجعة الداخلية التي حددها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين "IIA" وقواعد السلوك المهني لها ، في حين تم التطرق في المبحث الثالث إلى التقنيات المستعملة في عمل وظيفة المراجعة الداخلية ، ليتم في آخر هذا الفصل عرض كل الأدوات المؤطرة لعمل هذه الوظيفة والتي تساعد على زيادة فعاليتها في المؤسسة.

### ■ الفصل الثالث :

تناول هذا الفصل كيفية تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية ، فقسّم بذلك إلى ثلاثة مباحث أساسية ، حيث تناول المبحث الأول تصميم وتنظيم إدارة المراجعة الداخلية وذلك من خلال تحديد مختلف معايير تصميم أو إنشاء إدارة خاصة بها ، عرض نماذج مختلفة لتوضيح مكانتها التنظيمية في المؤسسات ، كما أشار هذا المبحث لمهام ومسؤوليات أفراد إدارة المراجعة الداخلية ، أنشطتها وكيفية تحقيق فعاليتها وطرق قياسها ، أما المبحث الثاني فقد اهتم بتحديد الخطوات المنهجية المتبعة في تنفيذ أية مهمّة مراجعة داخلية ( تصميم وتنظيم مهمّة المراجعة الداخلية ) ، في حين تم عرض في المبحث الثالث أدوات ووسائل تنظيم العمل داخل إدارة المراجعة الداخلية.

### ■ الفصل الرابع :

خصّص هذا الفصل لدراسة حالة تطبيقية عن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "ENAMC" ، المختصة في إنتاج أجهزة العدّ والقياس والتنظيم والحماية والضبط المختلفة ، وكل لواحق هذه الأجهزة ومكوناتها ، فقسّم بذلك إلى ثلاثة مباحث رئيسية ، حيث تناول المبحث الأول نظرة عامة عن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ، من حيث نشأتها ، تطوّرها ، مهامها ، تنظيمها الوظيفي ، نشاطها وأهميتها الاقتصادية ، أما المبحث الثاني فقد اهتم بدراسة المراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC" من خلال التعرّف على المكانة التنظيمية التي يحتلها قسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة ، مهام ومسؤوليات المراجع الداخلي ، كما أشار هذا المبحث إلى مشروع إنشاء هيكل للمراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC" ، في حين تم التطرق في المبحث الثالث إلى عرض وتحليل مفصّل لنتائج قائمة الاستقصاء الموجهة إلى مسؤولي المديرية الوظيفية و رؤساء الأقسام التشغيلية بمؤسسة "AMC" ، هذا بالإضافة إلى عرض نتائج الدراسة.

وقد تم اختتام هذه الدراسة بخاتمة عامة للموضوع ، تم من خلالها استخلاص نتائج الدراسة ككل ، والتي على ضوئها تم تقديم التوصيات والاقتراحات المناسبة للرفع من قيمة خدمات وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمراجعة

الداخلية

## مقدمة الفصل الأول :

إن زيادة حجم الأعمال في المؤسسات وتعدد أوجه النشاط بها وانتشارها جغرافياً، أدى بالإدارة العليا إلى تفويض بعض السلطات إلى المستويات الأدنى لها، ورسم سياسات عامة ووضع إجراءات لإنجاحها، ولكي تحقق الرقابة وتفرض إشرافها المباشر على جميع المستويات الإدارية، كان لا بد من إيجاد وسيلة تعمل لصالحها وتساعد المسؤولين على التحكم بشكل أفضل في أنشطتهم وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، فنشأت بذلك "المراجعة الداخلية" كوظيفة تسمح بمتابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية المعتمدة، وبالتالي تؤمن إبقاء القرارات المتخذة والعمليات التي يتم تنفيذها تحت المراقبة من أجل ضمان الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة بالفعالية المناسبة.

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

إن أهمية هذه الوظيفة كأداة رقابة وتسيير ووسيلة لتحسين الأداء، ودورها الفعّال في توجيه نشاط المؤسسات، أكد لنا ضرورة إلقاء الضوء على بعض جوانبها وأبعادها بشيء من الدراسة والتحليل. وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل الذي اعتبرناه كإطار نظري للمراجعة الداخلية إلى أربعة مباحث رئيسية، وهي :

- تحديد أبعاد تطور هذه الوظيفة من حيث المفهوم، الخصائص، الأهداف والأدوار ؛
- التعرف على مختلف وجهات النظر في تصنيف أنواع المراجعة الداخلية ؛
- التعرف على موقع المراجعة الداخلية وآلية عملها وعلاقتها داخل المؤسسة ؛
- تحديد حدود هذه الوظيفة بالتطرق إلى علاقتها ببعض المهن والوظائف التي يمكن أن تكون محل لبس أو خلط بينها ؛

## المبحث الأول : ماهية المراجعة الداخلية.

تعد إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن اعتماد الضوابط المحاسبية والإدارية التي تتمثل في الاحتفاظ بالموجودات، وتصميم السجلات المالية بصورة تمكن من الاعتماد عليها، وتنفيذ العمليات بكفاءة معقولة، هذا وتتمكن الإدارة عادة من تنفيذ مسؤولياتها بالاستعانة بإدارة المراجعة الداخلية.

## المطلب الأول : البعد التاريخي للمراجعة الداخلية.

ظهرت الحاجة إلى من يراجع -داخليا- في المؤسسات المختلفة، فكانت بذلك بداية متواضعة لتطبيق مضمون المراجعة الداخلية، حيث انحصرت اهتماماتها فقط بالعمليات المحاسبية والمالية وحماية الأصول.

ولكن ولعوامل ومتغيرات عدّة، تطورت الوظيفة واتسع مفهومها وهدفها وحتى نطاقها، لتشمل تقييم السياسات والخطط والإجراءات في المؤسسة، وكذلك تقييم مدى فاعلية الوسائل الرقابية المختلفة، وامتد نشاطها إلى أكثر من ذلك لتشمل التقييم الشامل للأداء في الوحدات التنظيمية المختلفة.

وللتعرف أكثر على بعض جوانب التطور في المراجعة الداخلية، ولتحديد الأبعاد المختلفة التي أثرت على نموها، فقد تم تقسيم تطورها إلى ثلاثة مراحل<sup>1</sup>، لا توجد بينها فواصل، وإنما هناك بعض الملامح التي تميز مرحلة عن الأخرى.

- مرحلة النشأة الأولى لوظيفة المراجعة الداخلية ؛

- مرحلة التنظيم المهني ؛

- المرحلة المعاصرة ؛

## الفرع الأول : مرحلة النشأة الأولى للمراجعة الداخلية.

كانت معظم الحكومات ومنذ بداية الحضارات في حاجة دائمة إلى من يراجع إيراداتها من الضرائب وكذا مصروفاتها. كما أنه منذ نشأة التجارة وأصحاب الأعمال يرغبون في التأكد من سلامة أداء العاملين معهم وأمانتهم، فظهرت بذلك وظيفة جديدة.

وسواءً كانت تلك الوظيفة تؤدي في مؤسسات حكومية أو في منشآت تجارية، فإنها تسمى "المراجعة الداخلية"، بالرغم من أن هذا المصطلح لم يعرف إلا حديثاً.

<sup>1</sup> - محمد محمود خيرى يوسف، "دراسات في مستجدات المراجعة"، دار الفكر العربي، مصر 1993، صفحة: 07.

كما أن ظهور الثورة الصناعية وانتشار الشركات الضخمة وانفصال الملكية عن الإدارة قد أدى إلى المزيد من الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية، حيث عملت المؤسسات آنذاك على تعيين أشخاص مدربين، كانت مهمتهم التحقق من دقة الحسابات واكتشاف الأخطاء ومنع الغش والاختلاس، وكان يطلق على الشخص القائم عليها اصطلاح "كاتب المراجعة"<sup>1</sup>.

بالإضافة إلى ذلك فقد كان للامركزية النشاط المحاسبي في المشروعات التي تزاوّل نشاطها عن طريق الفروع الواقعة على مسافات متباعدة، الدور الكبير في زيادة الاهتمام بهذه الوظيفة، وذلك من أجل توحيد الأداء المحاسبي والسجلات داخل المشروع ككل، وتتبع مدى أمانة المسؤولين في تنفيذ الإجراءات والسياسات المرسومة، وقد كان يطلق على القائم بعملية المراجعة هذه اسم "المراجع المتجول"<sup>2</sup>. ومنذ الثلاثينيات من القرن الماضي، وبالضبط منذ أزمة الكساد التي عرفها العالم سنة 1929م، ازدادت حاجة الإدارة إلى المراجعين الداخليين.

فإلى جانب دورها في التأكد من دقة البيانات المحاسبية والمالية، فقد ظهر نشاط آخر للمراجع الداخلي يتعلق بتقييم بعض الوسائل الرقابية الأخرى وبالأخص في بعض المنشآت العسكرية.

لقد ظلت المشروعات تستخدم المراجعة الداخلية لكن بعيدا عن إطار مهني يحدد بوضوح واجبات ومسؤوليات المراجع الداخلي، إلى أن ظهرت أول هيئة مهنية متخصصة بالولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1941م، ومنذ ذلك التاريخ دخلت وظيفة المراجعة الداخلية مرحلة جديدة.

### الفرع الثاني : مرحلة التنظيم المهني.

ما يميّز هذه المرحلة عن سابقتها، هو بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية من الناحية المهنية، حيث تأسس أول تنظيم بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941م، أطلق عليه اسم معهد المراجعين الداخليين "IIA" (\*). فكانت بذلك نقطة تحول وخطوة إيجابية نحو التجسيد المهني لهذا الفرع من المعرفة.

لقد أخذ هذا المعهد على عاتقه مسؤولية إبراز أهمية وضرورة وجود وظيفة مستقلة تقوم بعمليات المراجعة داخل المؤسسة، فكانت هناك اجتهادات عملية لتكوين أقسام المراجعة الداخلية في مؤسسات مختلفة، ولكن حتى ذلك التاريخ ( 1941م ) لم يكن هناك تحديدا نظريا متكاملًا وواضحًا لمفهوم المراجعة الداخلية.

<sup>1</sup> - محمد محمود خيرى يوسف، مرجع سبق ذكره، صفحة: 09.

<sup>2</sup> - محمود شوقي عطاء الله، "دراسات متقدمة في المراجعة"، مكتبة الشباب، القاهرة، 1994، صفحة: 276.

(\*) I.I.A: Institute of Internal Auditors.



بعد الحرب العالمية الثانية ظهرت متغيرات عديدة أدت إلى تطوير مفهوم المراجعة الداخلية، نذكر منها:

- زيادة حجم الأعمال في المشروعات المختلفة وتعدد أوجه النشاط بها<sup>1</sup>؛
- ظهور التدخل الحكومي بشكل واضح في المؤسسات الاقتصادية ؛
- بروز ظاهرة اندماج المؤسسات وتوسعها جغرافيا داخل وخارج حدود البلد الواحد ؛
- انتشار البنوك وشركات التأمين<sup>2</sup>؛

ليقوم على إثرها معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1947م بإصدار قائمة تشمل مفهوم وهدف ونطاق المراجعة الداخلية، لكن بقي اهتمامها منصبا بشكل واضح على مراجعة النواحي المالية والمحاسبية.

وفي خلال عشر سنوات التي تلت تاريخ ظهور القائمة الأولى، حدثت تطورات دفعت بالمعهد إلى إصدار قائمة أخرى لمسؤوليات المراجع الداخلي في سنة 1957م ، وذلك للتعبير عن المفهوم الواسع للمراجعة الداخلية، حيث لم تعد تلك الوظيفة التي تراجع نشاطا معيناً من أنشطة المؤسسة، بل يمتد عملها ليشمل كل الأنشطة التي يرجى من مراجعتها تحقيق فوائد وتقديم خدمة للإدارة، وهذا الأمر يفسر توسع نطاق عمل المراجعة الداخلية إلى أبعد من مجرد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية.

إن ما حدث من تطور في المراجعة الداخلية، والذي يرجع فيه كل الفضل إلى معهد المراجعين الداخليين "IIA" باعتباره هيئة مهنية، امتد ليشمل النواحي التعليمية.

حيث أوضحت دراسة قامت بها جمعية المحاسبين الأمريكيين على 130 جامعة أمريكية، أن هناك 16 جامعة كونت المادة التعليمية وقامت بتدريس مادة المراجعة الداخلية، و13 جامعة تعيد النظر في برامجها من أجل تطويرها وتدريسها مستقبلا.<sup>3</sup>

ولقد كشفت هذه الدراسة عن مدى أهمية تطوير وتكوين مادة علمية ( المراجعة الداخلية كفرع حديث من المعرفة ) تدرس في الجامعات.

<sup>1</sup> - محمود شوقي عطاء الله، مرجع سبق ذكره، صفحة: 275.

<sup>2</sup> - محمد محمود خيرى يوسف، مرجع سبق ذكره، صفحة: 10.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، صفحة: 13.

## الفرع الثالث : المرحلة المعاصرة.

بدأت هذه المرحلة في أوائل الستينات، وما يميزها عن سابقتها، أن تطور وظيفة المراجعة الداخلية قد تفرع إلى ثلاثة اتجاهات :

- البناء النظري للمراجعة الداخلية ( الجانب النظري والأكاديمي ) ؛
- الرفع من مستوى الأداء المهني ( الجانب المهني ) ؛
- الجانب التعليمي ؛

## أ- التوجه النظري: البناء النظري للمراجعة الداخلية.

ظهرت عدة أبحاث تناولت عملية البناء النظري في مجال المراجعة الداخلية، ولقد كانت تلك الدراسات إسهاما واضحا في تكوين النظرية، والتي ارتكزت في مجملها على الأساليب العلمية في التوصل إلى النتائج.

ومن أهم تلك الإسهامات ما يلي :

## أ-1- دراسة شرشل "Churchill" :

كانت دراسته الأولى عام 1962م ، وتناولت المراجعة الداخلية كـ"وظيفة تأثير اجتماعية" حيث استخدم في ذلك أسلوبا منهجيا يعتمد على التجريب العلمي للتوصل إلى النتائج.

ومفاد هذه الدراسة أن المراجع الداخلي يتأثر ويؤثر على الأشخاص المراجعة أعمالهم، وبناءً عليه فقد توصل شرشل إلى نتيجة واضحة هي أن تأثير عملية المراجعة الداخلية يأتي عبر قناتين: الأولى من خلال تقرير المراجع، والثانية من خلال تصرفات وسلوك المراجع كما يراها أو يسمع عنها الغير ( العاملون بالمؤسسة )، كاهتمامهم بسلوك المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة، بالشيء الذي يفحصه بدقة متناهية وبالشيء الذي لا يهتم به...إلخ.

كما شملت دراسته التمييز بين نوعين من التأثير لعملية المراجعة الداخلية في حد ذاتها:

- تأثير يحدث بمجرد توقع وصول المراجع إلى موقع المراجعة ؛
- تأثير يحدث أثناء إتمام عملية المراجعة ذاتها ؛

## أ-2- دراسة كوبر وشرشل "Cooper et Churchill" :

أجريت هذه الدراسة في الفترة ما بين 1964 و 1965، وكانت تهدف إلى تحديد الصور المختلفة التي يراها الأشخاص الخاضعين لعملية المراجعة. وقد استخدم الباحثين أسلوب الدراسة الميدانية على 8 شركات أمريكية وتوصلا إلى نتائج هامة، أهمها :

- إن المديرين بالإدارة الوسطى هم الأكثر اشتراكا في عملية المراجعة، والأكثر اتصلا بالمراجع الداخلي بعكس الأفراد العاملين في الإدارة العليا أو العاملين العاديين ؛

- تقديم تحليلات إحصائية توضح موقف الأفراد ( أفراد العينة ) من المراجعة الداخلية ؛

وإلى جانب هذه الدراسة، فقد قام شرشل وزملائه ببحوث أخرى في نفس الموضوع، وقد كانت إسهاما إيجابيا في تطوير نظرية المراجعة من عدة زوايا:

- استنتاج الخصائص الأساسية لعملية المراجعة الداخلية ؛

- تحديد تعريف خاص لعملية المراجعة ؛

- الإشارة إلى العلوم السلوكية كمصدر أساسي لتكوين النظرية في المراجعة الداخلية ؛

## أ-3- دراسة مينتز "Mints" :

ركزت هذه الدراسة ( 1976م ) على العلاقات التي تنشأ بين المراجع الداخلي والأشخاص العاملين بالمؤسسة وإبراز العوامل المؤثرة فيها، بهدف التوصل إلى تحديد المداخل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية وتوضيح آثارها المتنوعة.

وقد مزج ( Mints ) بين أسلوب التجريب العلمي والدراسة الميدانية وتوصل في الأخير إلى صياغة أربع فروض أساسية وهي :

■ نظرة المديرين والعاملين بالمؤسسة اتجاه المراجع الداخلي لا زالت عدائية، فالعلاقة بين الطرفين في صراع دائم ؛

■ الحد من إمكانيات المراجع الداخلي للوفاء بمسؤولياته والمساهمة إيجابيا في تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة بسبب المواقف والاتجاهات غير الحميدة للأفراد المراجعة أعمالهم ؛

- يمكن تحسين ردود فعل واتجاهات الأفراد العاملين اتجاه المراجع الداخلي من خلال تكوين فرق عمل مراجعة يشترك فيها الطرفان ؛
- إن تكوين فرق عمل للمراجعة يشترك فيها المراجع الداخلي والأفراد المراجع أعمالهم من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة ؛

#### أ-4- دراسة بارفيلد "Barefield" :

والتي أجراها سنة 1975م ، وقد حاول من خلالها الإجابة على التساؤل التالي: ما هو تأثير التكرار في عملية المراجعة الداخلية على مدى ونوعية التزام الأفراد بإجراءات وقواعد الرقابة الداخلية ؟.

وقد توصلت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة والتي على إثرها تم اقتراح نموذجاً وصفيًا للمحيط الذي تتم فيه عملية المراجعة الداخلية بتحديد الفروض، والتي أخذت في مجملها بعدين أساسيين هما :

- البعد الأول : يتعلق بالأسباب التي تدفع بالأفراد إلى عدم الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية ؛

- البعد الثاني : يتعلق بكيفية إعادة التزام الأفراد بهذه الإجراءات ؛

وبالرغم من ضعف النتائج التي توصل إليها بارفيلد والتحفظ على بعض الأمور، إلا أن دراسته هذه تعتبر إسهامًا حقيقيًا وإثراءً لجانب المعرفة السلوكية في مجال المراجعة الداخلية.

#### ب- التوجه المهني: الرفع من مستوى الأداء المهني.

شكّل معهد المراجعين الداخليين "IIA" بالولايات المتحدة الأمريكية لجنا في عام 1974م، وذلك لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث أدى إنشاء فروع عديدة لهذا المعهد في عدد كبير من الدول إلى انتشار فكرة "المهنية" في المراجعة الداخلية.

وبعد مرور ثلاثة سنوات ( أي في عام 1977م )، قدمت تلك اللجان تقريراً تضمن جوانب مختلفة لتطوير المراجعة الداخلية والأداء المهني فيها.

وفي عام 1978م، صادق المعهد على ما جاء في التقرير وكانت بذلك محاولة منه لتصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية، تضاف إلى محاولاته العديدة السابقة في تحديد مفهوم وتوسيع نطاق المراجعة الداخلية، ولقد أراد المعهد من هذه الخطوة ( وضع المعايير والمصادقة عليها ) الرفع من مستوى الأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية ليس فقط على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية، بل على المستوى العالمي حين وصف تلك المعايير بالعالمية.

وتنقسم معايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية إلى: معايير خاصة بالاستقلال المهني؛ معايير متعلقة بكفاءة الأداء المهني؛ معايير خاصة بنطاق العمل؛ معايير تنفيذ عملية المراجعة الداخلية ومعايير إدارة العمل بقسم المراجعة الداخلية، ومجمل هذه المعايير يمكن تبويبها وترتيبها في صنفين أساسيين من تلك المتعارف عليها :

- المعايير المتعلقة بالتأهيل والأداء المهني ( Normes de Qualification ).
  - المعايير المتعلقة بسير العمل والتنفيذ ( Normes de Fonctionnement ).
- إن هذه المعايير تتفرع إلى أقسام أخرى سنتطرق إليها بشيء من التفصيل في الفصل الموالي.
- ج- التوجه التعليمي :**

اختلفت وجهات النظر حول تخصيص منهج دراسي لمادة المراجعة الداخلية كغيرها من المواد التي تقدم ضمن البرامج الدراسية بالجامعات، فأثير بذلك جدل كبير حيث ذهب فريق منهم وعلى رأسهم "Jérôme" سنة 1955م إلى الاعتراض على تدريس مادة المراجعة الداخلية، ولهم في ذلك مبررات تؤيد وجهة نظرهم هذه، ولعل أهمها :

- إن مهارات المراجع الداخلي يستنبطها من مصادر متنوعة من فروع المعرفة، والتي تقدم ضمن مواد أخرى تدرس في مجال العلوم الإدارية وليس فقط ضمن مقررات محاسبية ؛
- تدرس المراجعة الداخلية بواسطة أفراد متخصصين في المحاسبة وهذا قد يجد من كفاءتها عند ممارستها عمليا ؛
- تركز المراجعة الداخلية على جوانب تقييم الأداء الإداري ككل، بعكس المحاسبة التي تركز فقط على التقرير عن النواحي المالية في المؤسسة، وعليه فإن المراجع لا يحتاج في عمله وفي معالجته للمشاكل للعلوم المحاسبية فقط ؛

وفي المقابل ظهر رأي آخر مؤيد لفكرة تخصيص وتطوير وتدريس منهج مستقل للمراجعة الداخلية في الجامعات يتضمن موضوعات في العلوم الإدارية والعلوم المحاسبية، بالإضافة إلى الجانب التخصصي المتعلق بالناحية النظرية للمراجعة الداخلية، والأساليب الفنية المستخدمة فيها، وكيفية إدارة هذه الوظيفة في المشروعات المختلفة. وبين الرأي الأول والثاني بقي جدل قائم حول حتمية تدريس مادة المراجعة الداخلية بالجامعات من عدمه، وحول الجهات العلمية المكلفة بتدريس هذه المادة، وحتى حول المضمون العلمي لها.

أمّا في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلاّ في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 يناير 1988م التي تنص على أنّه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها"<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : مفهوم المراجعة الداخلية.

إن المراجعة الداخلية مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير عديدة، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء والغش، أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء.

### الفرع الأول : تعاريف المراجعة الداخلية.

على ضوء التطور التاريخي الذي عرفته المراجعة الداخلية-والذي أشرنا إليه سابقا- ظهرت عدة تعاريف تبين أهمية هذه الوظيفة وأهدافها ونطاقها.

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

لقد حاول المعهد من خلال هذا التعريف تحديد مفهوم ونطاق المراجعة الداخلية بربط المراجع الداخلي بالنواحي المحاسبية والمالية، فعمله قائم أساسا على فحص وتقييم العمليات المحاسبية من خلال تأكده من تسجيلها واكتشاف الأخطاء والغش، أما دوره الثانوي فقد اقتصر على فحص بعض النواحي التشغيلية.

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، القانون رقم : 01/88 الصادر بتاريخ: 12 يناير 1988م الموافق لـ 22 جمادى الأولى 1408هـ.

<sup>2</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، صفحة: 45.

كما أشار مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا في تعريفه لها إلى: "أما مراجعة الأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين يخصصون لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف المراجعة الداخلية كثيرا في المؤسسات المختلفة، وقد يمتد- وخاصة في المؤسسات الكبيرة- إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية بطبيعتها".<sup>1</sup>

والملاحظ أن هذين التعريفين يتفقان في أن المراجعة الداخلية تعتمد على التقييم، القياس والمراجعة كوسائل أساسية لتحقيق أهدافها، وهذا لن يتأتى إلا إذا كان المراجع الداخلي مستقلا في آدائه.

ومواكبة للتطور الذي عرفته المؤسسات، قام معهد المراجعين الداخليين "IIA" بإصدار قائمة جديدة سنة 1957م، توسّع في مسؤوليات المراجع الداخلي، حيث أضاف المعهد على التعريف الذي أصدره سنة 1947م، بأن: "...الغرض من المراجعة الداخلية هو معاونة أفراد الإدارة على أداء المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بطريقة فعّالة، وذلك بإمدادهم بالمعلومات والحقائق والتحليلات الموضوعية والتعليقات المفيدة، وكذلك تقييم الخطط والإجراءات. وبالتالي فالمراجع الداخلي مسؤول عن فحص وتقييم أية ناحية من نواحي النشاط طالما كان في ذلك خدمة ونفع للإدارة".<sup>2</sup>

لقد جاء هذا التعريف ليؤكد أن عمل المراجع الداخلي لم يعد يقتصر على نشاط معين من أنشطة المؤسسة، بل امتد تدخله ليشمل كل الأنشطة التي يرجى من مراجعتها تحقيق فوائد وتقديم خدمة حقيقية لإدارة المؤسسة. وبذلك توسّع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل إضافة لمراجعة العمليات المحاسبية، تقييم مدى كفاءة إجراءات حماية الأصول، ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية، وكذلك تقييم مدى فعالية وفاعلية أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية ( إدارات، أقسام، فروع )، وعليه فإن دور المراجع الداخلي لا يتوقف عند تشخيص المشاكل التي تعيق السير العادي لعمل المؤسسة بالتعرف على أسبابها وتحديد نتائجها، بل يمتد إلى تقديم الحلول ( العلاج ) والاقتراحات في صورة توصيات، من أجل تصحيح الأوضاع غير المرغوب فيها، وتطوير وتحسين الأداء الكلي للمؤسسة.

<sup>1</sup>- أحمد صالح العميرات، "المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990، صفحة: 34.

<sup>2</sup>- محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة وفتح رزق السوافيري، " الرقابة والمراجعة الداخلية- مدخل نظري تطبيقي"، دار الجامعة، الإسكندرية، 1996، صفحة: 30.

لم تتوقف محاولات معهد المراجعين الداخليين عند هذا الحد، بل تواصلت جهوده في إرساء قواعد وأسس للمراجعة الداخلية، وتحديد مفهوم شامل لها، حيث قام المعهد بإصدار تعريف خاص جاء فيه: " المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة، تمارس داخل التنظيم، والهدف منها مساعدة أعضائه على أداء مسؤولياتهم بفعالية، فهي تمدهم بالتحليلات، التقييمات، التوصيات، النصائح والمعلومات عن الأنشطة المفحوصة".<sup>1</sup>

وفي تعريف آخر لنفس المعهد جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي: "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة. كما تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم مسارات تسيير المخاطر وكذا نظام الرقابة الداخلية، كما تعمل على إعطائها اقتراحات من أجل تدعيم فعاليتها".<sup>2</sup>

ومن ناحية أخرى، فقد حاول بعض المهتمين-من هيئات مهنية وأشخاص مختصين-بمجال المراجعة الداخلية صياغة تعريف لهذه الوظيفة، وكانت إسهاماتهم هذه بمثابة إثراء لهذا الفرع من المعرفة.

حيث عرفها ( Lawrence B.Sawyer ) بأنها: "فحص وتقييم ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة من قبل المؤسسة، وذلك لتوجيه أنشطتها نحو تحقيق الأهداف المسطرة، ومدى توافقها مع السياسات والخطط المرسومة".<sup>3</sup>

فيما راح آخرون إلى اعتبارها: "إحدى حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة العليا تعمل على مدّها بالمعلومات الضرورية والمستمرة فيما يتعلق بالنواحي التالية :

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية ؛
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها الأداء ( التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة ) ؛
- كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والظروف المالية للمؤسسة".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - Bernard COLASSE, Alain MIKOL: Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit, Eds Economica, paris, 2000, page: 740.

<sup>2</sup> -SARDI Antoine : « Audit et contrôle interne bancaire»,édition AFGES, paris, France,2002, page :82.

<sup>3</sup> - Lawrence B.Sawyer:«La pratique de l'Audit Interne», Eds publi-union, IFACI, Paris1996, Page: 05.

<sup>4</sup> - محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة وفتحى رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، صفحة: 31.



كما عرّفها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بـ: "المراجعة الداخلية هي أداة تقييمية فعّالة مقامة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها، ومن بين وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها"<sup>1</sup>.

لقد أشارت هذه التعاريف الثلاثة إلى نقطة هامة هي أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يعمل المراجع الداخلي على تقييم مدى فعالية هذه الأنظمة باستخدام الأدوات والتقنيات المختلفة (قوائم الأسئلة، خرائط التدفق، التقرير الوصفي وغيرها)، وهذا لاكتشاف نقاط الضعف الموجودة ومحاولة تصحيحها.

كما حاول المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين "IFACI"<sup>(\*)</sup> تعريف المراجعة الداخلية بأنها: "وظيفة خبرة مستقلة من داخل المؤسسة تساعد إدارتها على تحقيق الرقابة العامة على كافة أنشطتها"<sup>2</sup>.

فالمعهد من خلال هذا التعريف تطرق إلى النقاط التالية :

- "المراجعة الداخلية هي وظيفة خبرة...": هي كذلك إذا اعتبرنا المراجعة الداخلية مهنة أو تقنية لها منهجيتها ووسائلها الخاصة، لكن وللتدقيق أكثر في المصطلح، يفضل هنا الحديث عن "وظيفة التقييم"، إذن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم.

- "...هي وظيفة خيرة مستقلة...": حتى يتمكن المراجع من أداء أعماله بكفاءة لا بد أن يكون مستقلا، وهي خاصية تشترك فيها مع المراجعة الخارجية، غير أن استقلالية المراجع الداخلي هي نسبية تتوقف على موضعه التنظيمي بالمؤسسة هذا من جهة، وعلى موضوعيته في معالجة الأمور من جهة أخرى.

- "...من داخل المؤسسة...": المراجعة الداخلية هي وظيفة يقوم بها أشخاص هم موظفون بالمؤسسة، ونشير هنا إلى أن تطبيق هذه الوظيفة لا يقتصر على المؤسسات<sup>(\*\*)</sup>، بل يشمل كل التنظيمات<sup>(\*\*\*)</sup> بما فيها من جمعيات، تعاونيات، مستشفيات، إدارات عسكرية وغيرها.

<sup>1</sup> - منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، شركة مطابع الخط، 1998، صفحة: 288.

(\*) I.F.A.C.I : Institut Français des Auditeurs Consultants Internes.

<sup>2</sup> - Jacques Renard : "Théorie & pratique de l'audite interne", Eds d'organisation, 2ème édition, Paris, France, 1997, page : 62 .

(\*\*) - المؤسسة هي جزء من التنظيم، وهي تلك الوحدة التي تمارس نشاطا اقتصاديا (إنتاجيا أو خدميا) باستعمال موارد لتحقيق أهداف معينة.

(\*\*\*) - التنظيم هو عملية تجميع للمهام والوظائف والأفراد بقصد تحقيق هدف محدد.

- "...تساعد إدارتها": إنّ الهدف من المراجعة الداخلية هو مساعدة ليس فقط المدير العام أو الإدارة العليا للمؤسسة، بل كل المسؤولين وفي جميع مستوياتهم الإدارية.

- "... على تحقيق الرقابة العامة على كافة أنشطتها ": لم يحدد التعريف أي نوع من الرقابة التي تسعى وظيفة المراجعة الداخلية لتحقيقها، لكن على العموم يمكن القول أنّ المراجع الداخلي يساعد مسؤولي المؤسسة على التحكم في أنشطتهم بطريقة أفضل.

إلى جانب هذا التعريف يمكن إدراج تعريف آخر جاء به هذا المعهد ( IFACI ) والذي مفاده أن المراجعة الداخلية هي: " فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى. إنّ الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري، هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعّالة، الهياكل واضحة ومناسبة " <sup>1</sup>.

يتضح لنا من خلال هذا التعريف أن المراجعة الداخلية تهتم بإجراء فحوص دورية أي أنها تكون في فترات معلومة ومنتظمة، ولا تهتم المراجعة الداخلية بفحص الأصول المادية فقط، وإنما تتعداها إلى جوانب إدارية كالإجراءات والعمليات والتنظيمات والهياكل.

وعرف كذلك "ETIENNE BARBIER" بأنّ: "المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، ووظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات التي تقوم بها المؤسسة وذلك لخدمة الإدارة العامة" <sup>2</sup>. حيث أراد "ETIENNE.B" من خلال هذا التعريف الإشارة إلى إحدى خصائص المراجعة الداخلية، فبالإضافة إلى كونها وظيفة مستقلة هي أيضا وظيفة دورية وتتمارس بشكل مستمر على مدار السنة، باعتبار أن الشخص القائم عليها هو موظف دائم في المؤسسة.

ولقد تزامن هذا التعريف مع التعريف الرسمي لمعهد المراجعين الداخليين "IIA" والذي مفاده أن: "المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة للتقييم المحددة داخل التنظيم لفحص وتقييم أنشطته باعتبارها أداة لخدمة هذا التنظيم" <sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محمد بوتين، " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، صفحة: 15.

<sup>2</sup> - ETIENNE BARBIER: «L'audit interne pourquoi et comment» ،Editions d'organisation ،1ère édition, Paris, France,1989, page: 20.

<sup>3</sup> - أمين السيد أحمد لطفى، " الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، صفحة: 155.

ويعتبر هذا التعريف واسع بالشكل الكافي للدرجة التي معها يشمل الكثير من الأنشطة التي يتم تنفيذها في ظل المفهوم العام للمراجعة الداخلية.

والواقع أن مجهودات معهد المراجعين الداخليين "IIA" لم تقف عند صياغة تعريف رسمي لوظيفة المراجعة الداخلية، بل استمرت محاولاته في هذا المجال، والدليل على ذلك هو التعريف الذي أصدره مؤخرًا، والذي حاول من خلاله توسيع مفهوم المراجعة الداخلية باستخدام مصطلحات خاصة وأكثر دقة، وفي ما يلي ترجمة لهذا التعريف<sup>(\*)</sup> :

"المراجعة الداخلية هي وظيفة نصح وإرشاد، تمارس بكل استقلالية وموضوعية، وهي تعمل على إعطاء قيمة مضافة للتنظيم وتحسين عمله، كما تساعد على تحقيق الأهداف المسطرة بطريقة منتظمة من خلال تقييم وتحسين عناصر الرقابة، تسيير المخاطر وطرق إدارة الأعمال"<sup>1</sup>.

من العرض السابق، يتضح أن هناك توجهًا كبيرًا نحو توسيع مفهوم ونطاق المراجعة الداخلية، فتلك التعاريف وإن اختلفت في بعض النقاط، فهي تتفق في أخرى كأن نقول أن :

- المراجعة الداخلية هي وظيفة يقوم بها أشخاص مختصون هم موظفون بالمؤسسة.
- لها من الخصائص ما تفرقها عن باقي المراجعات، إضافة لخاصية الاستقلال، المراجعة الداخلية هي مراجعة شاملة ودورية (مستمرة).
- لهذه الوظيفة منهجيتها الخاصة ولها قواعد وأسس وتقنيات ومعايير لممارستها المهنية.
- المراجعة الداخلية هي وظيفة نصح، وتعمل على فحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعية.
- هدفها هو مساعدة الإدارة بجميع مستوياتها على التحكم في كافة الأنشطة، وهذا من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

(\*) « L'audit interne est une fonction de conseil, s'exerçant avec indépendance et objectivité. Elle se propose d'apporter de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. Elle aide à atteindre les objectifs par une approche systématique et raisonnée d'évaluation et d'amélioration de la gestion des risques, des dispositifs de contrôle et des méthodes de management ».

<sup>1</sup>- Jacques Renard: "Théorie & pratique de l'audite interne", Eds d'organisation, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2000, page: 61.

ومن خلال هذه التعاريف المختلفة حول المراجعة الداخلية يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة الداخلية: "إذ تعد وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها شخص (أشخاص) تابع للمؤسسة، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية المؤسسة قصد مراقبة المؤسسة والتدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة، وأن التنظيمات فعّالة والهياكل واضحة ومناسبة، بهدف مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها المسطرة وتطوير عملياتها لتواكب التغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة الداخلية منها والخارجية.

### الفرع الثاني : أهمية المراجعة الداخلية.

لقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة يهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، وقد بلغت أهمية المراجعة الداخلية ذروتها للأسباب التالية:<sup>1</sup>

#### أ- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية :

وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة، وبذلك فإن المراجعة الداخلية تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

#### ب- كبر حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا :

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد منتجاتها وتشابك معالمها وحاجة عملائها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها، حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بانتظار حتى يتم إجراء عملية التدقيق في نهاية السنة المالية من طرف المراجع الخارجي، لذلك تحتاج تلك المؤسسات إلى أعمال المراجعة الداخلية للتأكد من صحة بياناتها المالية والمحاسبية فورا عند أوانها حتى لا تشوه سمعتها وتسيء علاقتها مع العملاء، فأصبحت بذلك تدار العمليات بتفويض السلطات وتحديد الواجبات والمسؤوليات. وحتى تطمئن الإدارة المركزية على سلامة العمليات في الفروع المختلفة، ظهرت الحاجة إلى ممثلين عنها مؤهلين إدارياً وفنيا وسلوكياً للإطلاع على الموقع والفروع وميادين العمل دورياً للتأكد من أن سياسات المؤسسة تنفذ بدقة، وكذا المحافظة على مصالحها العامة.

<sup>1</sup> - مخلوف أحمد محمد، "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، صفحة : 64-65.

## ج- توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها :

تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما تستخدم هذه البيانات لاتخاذ القرارات الإدارية، سيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة، وفي الغالب فإن الإدارة العليا تحصل على المعلومات من مصدرين :

- معلومات من الإدارات التنفيذية.

- معلومات واردة في تقارير مدققي الحسابات الخارجيين.

د- إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية :<sup>1</sup>

نظرا لكبر المشاريع وانتشارها جغرافيا، لجأت الإدارة الرئيسية إلى انتهاج أسلوب اللامركزية وذلك بتقسيم المشاريع إلى قطاعات، حيث أن لكل قطاع إدارة مستقلة مفوضة من طرف الإدارة العليا للقيام بوظائفها الرئيسية، وحتى تضمن الإدارة العليا التزام الإدارات القطاعية التابعة لها لما وضعته من خطط وسياسات عامة وحب عليها تقييم أداء تلك الإدارات وذلك بالمعاينة والانتقال الميداني وفحص السجلات والمستندات ومتابعة طريقة انتهاج السياسات والعمليات، وذلك عن طريق وضع أشخاص متخصصين في ذلك ينبون مكائهم، ويطلق عليهم اسم المراجعين الداخليين، والذين حددت مهمتهم في:

- التحقق من مدى التزام الإدارات القطاعية بالخطط والسياسات العامة ؛

- تقييم الأهداف بغرض إدخال الإصلاحات على أساليب تنفيذ هذه الخطط والسياسات ؛

- تقديم التوصيات اللازمة لتعديل معايير الأداء الموجودة ؛

وتتمثل أهمية المراجعة الداخلية في اعتبارها وسيلة تخدم مجموعة من الوظائف داخل المؤسسة التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات التي تصدرها المراجعة الداخلية في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية والتي تتمثل في ثلاثة نواحي رئيسية :

- من ناحية المسؤولية اتجاه إدارة المؤسسة التي توجد فيها، حيث تتمثل أهميتها في مساعدة مديري المؤسسة في القيام بوظائفهم اليومية في إدارة وتسيير شؤون المؤسسة عن طريق توفير الضمان بأن ميكانيكية الرقابة التي يعتمدون عليها سليمة وتعمل كما هو مرغوب فيه.

<sup>1</sup> - أحمد صالح العمرات، مرجع سبق ذكره، صفحة: 24.

- من ناحية مجال الفحص تكمن أهميتها في التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر ومن أنه سيستمر في توفير معلومات دقيقة وبصفة مستمرة ( ليس فقط في فترات محددة وثابتة )، وكذا التأكد من أن طرق تجميع المعلومات في التقارير المختلفة توفر للإدارة بيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل ولا تقتصر على توفير الملاحظات التاريخية.

- من ناحية مجال الرقابة الداخلية، فهي تهتم بكل من الجانب المالي والجانب الإداري والاقتصادي لنظام الرقابة طالما أن مسؤوليتها لا تقتصر فقط في الإدارة والمالية والمحاسبة بل تتسع لتشمل كل أجزاء المؤسسة، من جهة أخرى تكمن أهميتها في ضمانها لسلامة النظام الكلي للرقابة الداخلية من الناحيتين المالية والإدارية والتحقق من أن هذا النظام يعمل كما هو مخطط له.

### الفرع الثالث : الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية.

تقدم المراجعة الداخلية بحكم كونها وظيفة داخلية من وظائف المؤسسة والتابعة للإدارة العليا فيها، العديد من الخدمات داخل المؤسسة، ونذكر من أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

أ/ **خدمات وقائية** : وتتمثل في مجموعة الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي داخل المؤسسة للتأكد من وجود الكفاية والحماية للأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس أو الإهمال، وحماية السياسات الإدارية ضد الانحراف عند التطبيق أو تغييرها دون مبرر لذلك.

ب/ **خدمات تقييمية** : وذلك من حيث أنها تعمل على قياس وتفسير فاعلية نظم إجراءات الرقابة المطبقة في المؤسسة ومدى التماشي والتطابق مع السياسات الإدارية. وقد يستعمل المراجع الداخلي نفس الأدوات والوسائل التي يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معاً.

ج/ **خدمات إنشائية** : بحيث تطمئن الإدارة بوجودها وفعاليتها على السياسات والمعلومات المقدمة إليها، كما تقترح التعديلات والتحسينات على الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة.

د/ **خدمات علاجية** : وتتمثل في كل الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أية أخطاء قد يكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته الخاصة بإصلاح أية أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.

### المطلب الثالث : خصائص المراجعة الداخلية.

<sup>1</sup> - كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدار الجامعية، بيروت، 2001، صفحة: 166.

المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم تؤديها مجموعة مؤهلة من الموظفين من داخل المؤسسة، ولأنها كذلك فهي تتميز عن غيرها من الوظائف الأخرى بمجموعة من الخصائص يمكن ذكر أهمها:

### الفرع الأول : المراجعة الداخلية وظيفة جديدة.<sup>1</sup>

وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة نسبية جديدة ويرجع ذلك إلى ظهورها بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929م بالولايات المتحدة الأمريكية، كما أنها لم تظهر في فرنسا إلا بعد الستينات، وكانت تهتم بصفة خاصة بالرقابة المحاسبية، ولم تبدأ أصولها وخصائصها بالظهور إلا في سنوات الثمانينات. وقد أفرزت خاصية الحدائثة المتعلقة بالمراجعة الداخلية ثلاثة نتائج وهي :

#### أ- حالات غير متجانسة :

تحاول معظم المنظمات المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية ومن بينها المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين "IFACI" أن تساهم في ترقية الممارسة الأكثر شيوعا للمراجعة الداخلية وفرضها على جميع الممارسين، ولكن هذه الممارسة غالبا ما تتأثر بثقافة المؤسسة، وهذا البعد الثقافي يتجسد في عدة عناصر أهمها: طرق العمل، المصطلحات والرموز المستعملة... إلخ.

وحتى بتبني منظور واحد فيما يخص المراجعة، فإن بعض المؤسسات يمكن أن تفضل في تكوين المراجع التكويني المحاسبي، وأخرى تفضل التكويني الذي يشمل عدة مقررات أخرى بالإضافة إلى المحاسبة، ومؤسسات تفضل نظام مراجعة داخلية مركزي أو لا مركزي، وقد يكون هذا الاختلاف حتى في وسائل العمل المتبناة من طرف كل مؤسسة، كما تشمل كذلك تقارير المراجعة.

#### ب- مصطلحات غير مستقرة :

ترجم مصطلحات المراجعة الداخلية المستعملة داخل المؤسسة البعد الثقافي لها، بحيث أنه إذا كانت المؤسسة حديثة العهد بالمراجعة الداخلية فإنها يمكن أن تستعمل مصطلحات مستمدة من ممارسات المراجعين الخارجيين، وقد يؤدي استعمال كلمات في غير محلها إلى اختلاف في الطرق المتبعة في المراجعة الداخلية، كما يؤدي استعمال مصطلحات متعددة إلى الاختلاف حتى في تسمية نفس العناصر داخل مؤسستين مختلفتين.

<sup>1</sup> - Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page : 27-30.

وأهم طريقة للتخفيف من آثار المصطلحات الغير مستقرة والغير موحدة للمراجعة الداخلية على الممارسة العملية، هي أن تقوم الهيئات والمؤسسات التي حققت أشواطاً كبيرة في مجال المراجعة الداخلية بمد يد العون لمن هم في بداية الطريق.

### ج- اختلاف وجهات النظر :

قد تختلف وجهات النظر حول دور المراجعة الداخلية، فهناك من يرى أن لها دوراً وقائياً، بينما يرى البعض الآخر أن لها دوراً تصحيحياً. ففي الحالة الأولى فإن المراجع الداخلي يكون دوره الأساسي هو تقديم التوصيات والاقتراحات التي تسمح للمسؤولين بالتحكم أكثر في نشاطهم وتطويره، أما في الحالة الثانية فإن دور المراجع الداخلي يقتصر على تصحيح الأخطاء واكتشاف الغش وكل الاختلاسات مهما كان نوعها، وهذين المفهومين للمراجعة الداخلية مختلفين بصورة جوهرية ويؤديان إلى تطبيق طرق وتقنيات مراجعة منفردة، كما يؤديان إلى الوصول لنتائج ذات طبيعة مختلفة.

### الفرع الثاني : المراجعة الداخلية وظيفية شاملة.

تظهر صفة الشمول في المراجعة الداخلية من خلال كونها :

- المراجعة الداخلية وظيفية تمارس في جميع التنظيمات ؛
- المراجعة الداخلية تطبق على كل الوظائف في التنظيم الواحد ؛
- المراجعة الداخلية تشمل كل العمليات الخاصة بالوظيفة الواحدة ؛

### أ- المراجعة الداخلية تمارس في كل التنظيمات :

ظهرت وظيفة المراجعة الداخلية وتطورت في المؤسسات الكبرى بسبب توسع حجم أعمالها وتعدد أوجه النشاط بها، وكذلك بسبب امتدادها الجغرافي ( فروع ) حتى خارج حدود البلد الواحد، ( نخصّ منها المؤسسات المتعددة الجنسيات )، إلا أنها لم تبق حكرًا عليها، فالمؤسسات المتوسطة والصغيرة أصبحت هي الأخرى معنية بهذه الوظيفة شريطة أن تكون قادرة على تحمل تكاليف عمل إدارة المراجعة الداخلية. ومن ناحية أخرى، يمكن كذلك أن لا ترتبط وظيفة المراجعة الداخلية بهيكل خاصة بها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بحيث يمكن أن تتصور وظيفة للمراجعة الداخلية بدون إدارة معينة ويتم تطبيقها من طرف أعوان آخرين داخل المؤسسة. فمن هم الأشخاص المعنيون بممارسة هذه الوظيفة في مؤسسة لا تحتوي على إدارة خاصة بهذه الوظيفة ؟.



هؤلاء الأشخاص الذين يمكن أن يقوموا بوظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة هم :

- قد يكون مدير المؤسسة نفسه من يمارس هذه الوظيفة، حيث يستخدم منهجية المراجع في تقييم أداء مؤسسته وتحسين تسييرها، إذن هو المدير والمراجع في آن واحد. إن هذا النوع من المراجعة يميل إلى حد كبير إلى المراجعة الذاتية ( Le Self Audit ) ؛

- وكما يمكن أن يكون هذا الشخص أحد المتعاونين المباشرين بالمؤسسة، وفي هذه الحالة يمكن أن نبتعد كثيرا عن معايير وشروط المراجعة الداخلية، وبالتالي عن شروط التسيير الحسن للمؤسسة.<sup>1</sup>

وإذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية حاضرة في جميع المؤسسات مهما كان حجمها (مؤسسات كبيرة، متوسطة وصغيرة الحجم)، وسواء كانت عمومية أم خاصة، فهي بذلك تمارس في كل المؤسسات مهما كان نوع نشاطها الاقتصادي (مؤسسات ذات طابع تجاري، مؤسسات صناعية، مؤسسات خدمية، وبالأخص البنوك)، ومهما كان شكلها القانوني.

إلى جانب المؤسسات، فإنه يمكن ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى نذكر منها الجمعيات باختلاف طبيعة نشاطها، التعاونيات وكذلك الإدارات نذكر منها: المستشفيات، إدارات التربية الوطنية، الإدارات العسكرية، المفتشيات العامة وغيرها.

### ب- المراجعة الداخلية تطبق على جميع الوظائف :

لا زال الكثيرون لحدّ الآن - ممن هم ليسوا على علم بالتطور الذي عرفته المراجعة الداخلية - يعتقدون أنها وظيفة تخص فقط النواحي المحاسبية والمالية، فهم لا يجدون فرقا بينها وبين المراجعة الخارجية إلا من حيث القائمين بها.

والواقع أنه نظرا لما عرفته المراجعة الداخلية من تطور في مفهومها وأهدافها، وتوسع في نطاقها لم تعد تلك الوظيفة التي تقتصر أعمالها على مراجعة الوظيفة المحاسبية والمالية، بل امتدت لتشمل كل وظائف المؤسسة بدون استثناء نذكر منها : وظيفة الإنتاج، الوظيفة التجارية والإمدادية، وظيفة التسيير وغيرها، وبما أن المراجعة الداخلية هي إحدى وظائف المؤسسة، فهي الأخرى تخضع لعملية المراجعة<sup>2</sup>، فكيف تتم عملية مراجعة المراجعة ؟ وإن كان يبدو تنفيذ هذه العملية صعب إلى حد ما، فإنه يمكن القيام بها.

<sup>1</sup> - Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 33.

<sup>2</sup> - Idem, page: 37.

## ج- المراجعة الداخلية تشمل كل العمليات :

بالإضافة إلى تطبيقها على جميع وظائف المؤسسة، فإنها أيضا تشمل كل الأعمال التي تتم فيها، حيث يعمل المراجع الداخلي على تنفيذ برامج مراجعة كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة من شراء، تخزين، إشهار، توزيع وصيانة... الخ، فهي إذن مراجعة تفصيلية.

والواقع إن هذه المراجعة تكون ممكنة في المؤسسات الصغيرة وحتى المتوسطة الحجم، إلا أنها تبدو صعبة التطبيق في المؤسسات الكبيرة بسبب كثرة وتنوع عملياتها، في هذه الحالة يلجأ المراجع الداخلي إلى الطرق الإحصائية لتنفيذ مهامه، ومن ثم تطبيق المراجعة الإحصائية ( من خلال العينات ).

## الفرع الثالث : المراجعة الداخلية وظيفية دورية (مستمرة).

إن وجود المراجع الداخلي الدائم في المؤسسة ( باعتباره موظفا فيها ) يجعل من وظيفة المراجعة الداخلية وظيفية دورية، وهي خاصية تفرقها عن غيرها ( المراجعة الخارجية ).

يضع المراجع برنامجا خاصا لتنفيذ عمله، قد يتعلق الأمر هنا بمراجعة أعمال أحد فروع المؤسسة أو مراجعة إحدى وظائفها أو أنشطتها، كما قد تدوم مهمته أسبوعا، أو أسبوعين أو أشهر لتتوّج بتقرير يتضمن التوصيات المناسبة، على أن يعيد الكرة ( مراجعة نفس الفرع أو الوظيفة أو النشاط ) بصفة منتظمة على مدار السنة، وهذا يتوقف على درجة الخطر الموجودة بذلك الفرع أو النشاط أو بتلك الوظيفة التي تمت مراجعتها.

وعليه، فإن قياس درجة الخطر المرتقب في كل نشاط أو وظيفة أو فرع يعد معيارا يستخدمه المراجع الداخلي في تحديد توقيت أداء مهماته<sup>1</sup>، فكلما كانت درجة الخطر كبيرة كانت مهماته لمراجعة نفس الوظيفة أو النشاط أو الفرع متقاربة خلال الزمن، والعكس تكون مهماته متباعدة في الأنشطة التي درجة الخطر فيها ضعيفة.

<sup>1</sup>- Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 38.

## الفرع الرابع : المراجعة الداخلية وظيفية مستقلة.

يستوي كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في ضرورة توفر معيار الاستقلالية لتنفيذ أية برنامج مراجعة بفاعلية، إلا أن درجة استقلال كل واحد منهما تختلف عن الآخر وذلك بحكم العلاقة التي تربطهما بالمؤسسة محل المراجعة.

فإذا كان المراجع الخارجي مستقلا كليا اتجاه المؤسسة، فإن جدلا كبيرا قائما حول استقلالية المراجع الداخلي، وهنا نتساءل كيف يمكن للمراجع الداخلي أن يكون مستقلا في عمله وهو موظفا بالمؤسسة ويقدم خدماته لإدارتها العليا؟.

في الواقع لا يمكن أن يتحقق له الاستقلال الكامل بحكم علاقته الوظيفية، إلا أنه يستطيع تحقيق نوع من الاستقلال النسبي من خلال موقعه التنظيمي بالنسبة للإدارات والأقسام الأخرى بالمؤسسة<sup>1</sup>، حيث يفترض أن يتبع المراجع الداخلي ( إدارة المراجعة الداخلية ) تنظيميا للإدارة العليا، حتى يتمكن من إنجاز أعماله بدون تدخل أي طرف، هذا من جهة، ومن خلال موضوعيته. بمعنى يجب أن يكون مستقلا ذهنيا في إبداء رأيه، وبعيدا عن وضع السياسات والإجراءات، أو الارتباط بأي عمل تنفيذي آخر يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد.

والمراجع الداخلي مسؤول عن تحقيق أهداف وظيفته، ومسؤوليته هذه لا تغطي على مسؤولية القائمين على الأنشطة التي خضعت للمراجعة، كما أنه لا يملك أية سلطة على العاملين بالإدارات والأقسام لكون وظيفة المراجعة الداخلية وظيفية استشارية، فهو يقدم النصح والإرشاد لهم دون أن يكون رأيه ملزما لهم إلا من خلال قرارات تصدرها الإدارة العامة.

<sup>1</sup> - محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، " أصول المراجعة والرقابة الداخلية: التأصيل العلمي والممارسة العملية "، مكتبة الشباب، القاهرة، 1998، صفحة: 118.

المطلب الرابع : أهداف و دور المراجعة الداخلية.

الفرع الأول : أهداف المراجعة الداخلية.

تسعى وظيفة المراجعة الداخلية إلى مساعدة أفراد المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال، فهي تزودهم بالتحليلات، التقييمات، التعليقات، التوصيات ومختلف الآراء والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تم فحصها.

ولما كانت صفة الشمول من خصائص المراجعة الداخلية، فإن المراجع الداخلي يختص بأي نشاط من أنشطة المؤسسة في النواحي التي ترى الإدارة ضرورة ومنفعة في فحصها.

ولتحقيق هذا الهدف العام للمراجعة الداخلية فإنه لا بد من :

- مساعدة مسؤولي المؤسسة في البحث عن نقاط الضعف الموجودة والتعرف عليها ومواجهتها، وكذلك تحسين فعاليتها ؛

- إعلام الإدارات المعنية ودائما الإدارة العامة بالاختلالات التي تحدث في العمل والتأكيد على تصحيحها ؛

- التأكد من حسن تطبيق القوانين ومدى الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعة، ومدى ملائمة الإجراءات الخاصة بحماية الأصول والمحافظة عليها، وكذلك التحقق من درجة الثقة التي يمكن أن توليها الإدارة للمعلومات التي تنفيذها في اتخاذ القرارات المناسبة.<sup>1</sup>

ولكي يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية من جهة وأهداف أفراد إدارة المراجعة الداخلية من جهة أخرى، لا بد أن نميز بين هذين النوعين من الأهداف، فإذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية، فيمكن القول بأنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لإدارة المراجعة الداخلية في أية مؤسسة هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذه المؤسسة، فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية :

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ؛

- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف ؛

- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها ؛

<sup>1</sup>-OLIVIER LEMANT:"Quelle est la place de l'Audit Interne dans l'entreprise?", Revue française de l'Audit Interne, N° 117, Novembre- Décembre 1993, page: 25.

- حماية أصول المؤسسة من السرقة والإهمال ؛
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت ؛
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر وبدقة عن الواقع ؛
- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع التقارير، الاقتراحات، النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا وكذلك تقييم أداء الأفراد بشكل عام ؛
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية والاجتماعية ؛
- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية ؛
- المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير، ووضع الإجراءات اللازمة لها، وهذا من أجل تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة ؛<sup>1</sup>

وعلى الرغم من ذلك فإن المراجعة الداخلية تهدف إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية ( إدارات، أقسام، فروع ) حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة. وعليه فإنها في سبيل تحقيق أهدافها تسعى إلى تقديم خدمات تتميز بطابع الحماية، وخدمات لها خصائص البناء والإصلاح.<sup>2</sup>

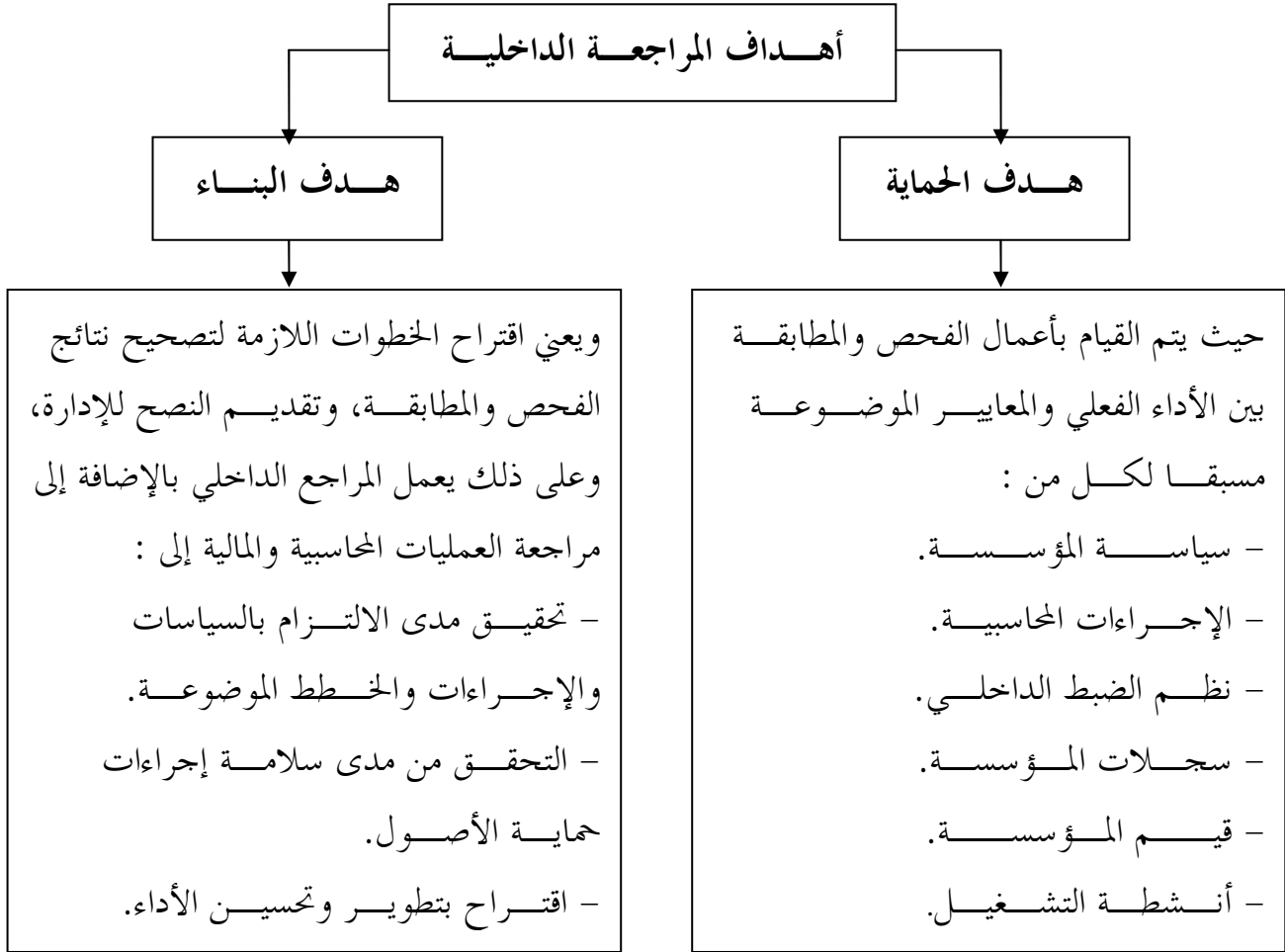
فالمراجع الداخلي يعمل على منع حدوث الأخطاء والتلاعبات والاختلاسات وتحليل كل الانحرافات عن السياسات المرسومة، وذلك بالتحقيق في كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتأكد من أن الأداء الفعلي لهذه الأعمال لا يخرج عن نطاق ما صمّمته وما وضعته الإدارة من أهداف، هذا فيما يخص جانب الحماية التي يقدمها المراجع للمؤسسة. أما الشكل الآخر من الخدمات يظهر في صورة توصيات يقدمها المراجع الداخلي بغرض إجراء التعديلات المستقبلية اللازمة على مختلف نواحي النشاط للرفع من كفاءة الأداء بالمؤسسة. وبصفة عامة يمكن تركيز أهداف المراجعة الداخلية في الشكل التالي :

<sup>1</sup> - مقدم عبيرات وأحمد نقاز، تقرير بعنوان: "المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار- دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية ( صيدال-

(Saaidal)، الجزء الثاني 2007، صفحة: 08-09. <http://forum.univbiskra.net>

<sup>2</sup> - Allel Hamini: " l'Audit comptable et financier", Eds BERTI, 1ère édition, Alger, 2001, page: 07.

الشكل رقم (1-1) : أهداف المراجعة الداخلية.



المصدر: أحمد حلمي جمعة، " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000، صفحة: 27.

ثم إن عمل المراجع الداخلي يقوم أساسا على فحص وتقييم ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، وعليه يمكن تلخيص أغراض المراجعة الداخلية في : التحقيق، التقييم ومراقبة التنفيذ.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>-Howard.F Stettler:" Audit - Principes et méthodes générales",Eds Publi-union, Paris1977, page: 111.

## أولاً : التحقيق :

إن نشاط المراجع الداخلي فيما يخص الفحص والتحقيق هو عمل وقائي بالدرجة الأولى يهدف إلى تقديم خدمات تتميز بطابع الحماية، وعليه فإن اهتمامات المراجعة الداخلية في هذا المجال تنصب على :

- التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية، من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي، وكذلك جمع الأدلة والقرائن التي تثبت صدق ما تضمنته الحسابات، الأمر الذي يضمن أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ؛
- التأكد من مدى توفر الوسائل والإجراءات الكفيلة بالمحافظة على أصول المؤسسة وحمايتها من السرقة والغش والاختلاس والضياع ؛
- يمتد الفحص والتحقيق إلى المعلومات والبيانات الواردة في التقارير التي تعدها مختلف الإدارات، والتي تعتمد عليها الإدارة العليا في تسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات اليومية ؛
- ويستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق والآراء، حيث أن قوة أي استنتاج للمراجع الداخلي تتوقف على مدى اعتماده على الحقائق<sup>1</sup>، وهو نشاط تشترك فيه كل من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، وإن كان يتم بالتفصيل وبصورة مستمرة في هذه الأخيرة.

## ثانياً : التقييم :

تدرجياً تطور نشاط المراجع الداخلي ليشمل إلى جانب الفحص والتحقيق في مدى صحة ودقة وسلامة المعلومات ( المحاسبية وغيرها ) التي تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، نشاط آخر وهو التقييم. وهنا نتساءل: ماذا يقمّ المراجع الداخلي؟.

التقييم هو عملية تحتوي على التقدير الشخصي الواعي عن مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية بما فيها من رقابة إدارية ورقابة محاسبية ونظم الضبط الداخلي، حيث أصبح المراجع الداخلي مختصاً في تشخيص وتقييم كل الطرق والإجراءات والتعليمات واللوائح والنظم والسياسات الإدارية، وكذلك تقييم أداء الوحدات التنظيمية المختلفة، بهدف ترشيد وتطوير الأداء الكلي للمؤسسة.

إنّ عملية التقييم هذه تقتضي ضرورة تجميع البيانات والمعلومات اللازمة، وتقصّ كل الحقائق، والاستعانة بآراء المسؤولين، واستخدام كل الوسائل التي من شأنها مساعدة المراجع في إبداء رأيه ليس

<sup>1</sup> - محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة:115.

فقط حول مدى فعالية الأنظمة الرقابية بل حتى حول نوعيتها ( مدى ملائمتها )<sup>1</sup>. فمثلا عند تقييم الإجراءات الخاصة بعملية معينة، يضع المراجع الداخلي عدّة تساؤلات من بينها: هل الإجراءات المتبعة في أداء هذه العملية هي واضحة ومفهومة أم يشوبها نقص أو غموض؟ وهل هذه الإجراءات تحقق رقابة فعّالة وتؤدي إلى تنفيذ تلك العملية بكفاءة؟ وهل توجد تعليمات كافية لتنفيذ العمليات الروتينية؟، وغيرها من الأسئلة التي تمكّنه من التعمّق في تحليله عند البحث عن الأسباب.

ويتوقف نشاط التقييم - إلى حدّ كبير - على مؤهلات المراجع الداخلي العلمية، وقدراته ومهاراته العملية في التعامل مع مختلف المواقف والأنشطة التي يقيّمها، إلّا أنّه في بعض الأحيان قد تصادفه أموراً خارجة عن نطاق مؤهلاته يستطيع فيها الاستعانة بفنيين مختصين من داخل المؤسسة وحتى من خارجها.

### ثالثا : مراقبة التنفيذ :

يتم في أية مؤسسة رسم مجموعة من السياسات، ووضع قائمة من اللوائح والقوانين والتعليمات والقرارات والإجراءات التنظيمية، كما يتم أيضا تفويض السلطات للمستويات الإدارية المختلفة. إنّ قيام الإدارة العليا بهذه الأمور لا يضمن في حدّ ذاته تنفيذها، ومن هنا يأتي دور المراجعة الداخلية، حيث تستعين الإدارة العليا بالمراجع الداخلي للتأكد من مدى تطابق التنفيذ الفعلي للعمليات مع تلك السياسات والإجراءات الموضوعية.

ولمزاولة نشاط المطابقة ( L'audit de conformité ) يحتاج المراجع إلى فحص ومراجعة ما يراه ضروريا من مستندات وسجلات وتقارير، إلى جانب الاستفسارات والملاحظة الشخصية هذا من جهة، والإطلاع على كل السياسات والإجراءات واللوائح والقرارات من جهة أخرى، حتى يتمكن من إجراء مقارنة بين ما يجب فعله وما تم تنفيذه، ومن ثمّ فإنّ عمل المراجع في هذه الحالة يستند دائما إلى مرجع، ودوره هنا التبليغ عن أي انحرافات أو عدم تطبيق، أو سوء فهم لأي أمر من الأمور، وتحليل الأسباب والنتائج وتقديم التوصيات المناسبة.

إنّ نشاط المطابقة يختلف عن نشاط التقييم في أن الأول يبحث في مدى التزام العاملين في جميع المستويات الوظيفية بالسياسات والقوانين والنظم والإجراءات المختلفة، أمّا التقييم فهو عملية تبحث عن قيمة أو جدوى السياسة أو الإجراء أو الأداء.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- Jacques Renard, op-cit, 3éme édition, page: 41.

<sup>2</sup>- محمد محمود خيرى يوسف، مرجع سبق ذكره، صفحة:45.



## الفرع الثاني : دور المراجعة الداخلية.

شبه ليونال ستولير و "Lionel Stoléru" دور وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة بدور الأذن الداخلية عند الإنسان، والتي تعدّ بمثابة منطقة توازن الجسم ككل<sup>1</sup>. كما راح "Olivier Lemant" إلى وصفها بطبيب المؤسسة، على أساس أنّها وظيفة تتدخل بطلب من الإدارة لفحص أعمال وظيفة أو نشاط وتتبع في ذلك خطوات الطبيب عندما تكون أمامه حالة مرضية، حيث يعمل المراجع الداخلي على :

- وضع تشخيص ( Un diagnostic ) شامل لتلك الوظيفة أو النشاط لتحديد نقاط الضعف الموجودة والتعرف على أسبابها وتقييم نتائجها ؛

- إنذار ( Un pronostic ) المسؤولين وإعلامهم بتلك المشاكل، والتعاون معهم لإيجاد حلول تنظيمية مناسبة ؛

- تقديم العلاج ( Une thérapeutique ) في صورة توصيات في تقرير يرفعه للإدارة العليا لتتخذ القرارات اللازمة<sup>2</sup>؛

وكما هو الحال بالنسبة للطبيب، فإنّ دور المراجع الداخلي لا يتوقف عند وضع التوصيات، بل يمتد إلى متابعة تنفيذها.

وبين تشبيه "Stoléru" و "Lemant" فإن لوظيفة المراجعة الداخلية عدّة أدوار نذكر منها :

■ تعاني المؤسسة من اختلالات واضطرابات، كما قد يراود مسؤوليها شكوكا في بعض الأمور، وحتى يستطيعوا مواجهة تلك الاختلالات وإزالة تلك الشكوك في أفضل ظروف ممكنة فإنهم يستعينون بالمراجعة الداخلية. فالمراجع الداخلي يعمل على التدقيق في صحة ونزاهة المعلومات المعروضة، والتي يعتمد عليها المسؤولين عند اتخاذ القرارات، والتحقق من توفر الحماية الكافية والشاملة للأصول والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وكذلك تقييم فعالية الأداء عند كل مستويات المؤسسة<sup>3</sup>؛

■ ليس من مسؤوليات المراجعة الداخلية ضمان التوازنات داخل المؤسسة، وإنما مهمتها تقتصر على التحقق من مدى توفر الشروط اللازمة للمحافظة على تلك التوازنات، كما أنه ليس من مهام المراجع الداخلي إعادة التوازنات عند حدوث أي اختلالات لأن هذا من مسؤوليات الإدارة، فهي وحدها

<sup>1</sup>-ETIENNE BARBIER : «L'audit interne- permanence et actualité » ، édition d'organisation ، 2ème édition, paris, France,1995, page: 24.

<sup>2</sup>- OLIVIER LEMANT, R.F.A.I, op- cit, page: 25.

<sup>3</sup>- Jean- René EDIGHOFFER: "Précis de gestion d'entreprise", Edition Nataan, paris, 1997, page: 124.

قادرة على توفير الوسائل المادية والبشرية الضرورية، وإنما دوره ينحصر في تقديم التوصيات والنصائح المناسبة؛<sup>1</sup>

■ إن المراجعة الداخلية تساعد المؤسسة على التأقلم مع كل التغيرات التي تحدث سواءً في محيطها الداخلي أو في المحيط الخارجي، فهي تلعب دور الكاشف والمتحرك والوسيط في آن واحد، حيث تعمل المراجعة الداخلية على كشف كل المشاكل التي تعيق السير العادي لعمل المؤسسة، كما أنها تتحرك لمعرفة أسباب تلك المشاكل ونتائجها، وهي تتوسط لإيجاد الحلول المناسبة لها ؛

■ إن الدور الآخر للمراجعة الداخلية مرتبط بفكرة الخطر والأمن، حيث تهتم هذه الأخيرة بتحديد جميع المخاطر الظاهرة والخفية بالمؤسسة، كما تحرص على أن تكون تلك المخاطر المعروفة مغطاة بشكل يضمن بقاء المؤسسة.<sup>2</sup> ويعمل المراجع الداخلي كذلك على تحليل المخاطر حتى يتمكن من وضع خطة عمل مناسبة ؛

■ كي تحافظ المؤسسة على فعاليتها، يتوجب عليها الإبقاء على الروابط ( العلاقات ) الأفقية الضرورية بين مختلف وظائفها، وعليه تقوم المراجعة الداخلية بعمليات تقصي للحقائق وتبيين الوقائع وملاحظة أي انحرافات في تلك العلاقات والتي قد تؤدي إلى عرقلة نشاط المؤسسة ؛<sup>3</sup>

■ على العموم، إن المراجعة الداخلية تعمل على حماية مردودية المؤسسة الحالية والمستقبلية، وذلك بالسهر على نوعية المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة عند اتخاذ قراراتها هذا من جهة، والتحقق من فعالية العمليات التي تقوم بها من جهة أخرى، وهذا كله من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ؛

<sup>1</sup>- ETIENNE BARBIER, op- cit, 2 éme édition, page: 25-26.

<sup>2</sup>- Guide de Self- Audit: 98 grilles pour identifier et maitriser les risques dans son organisation ...ou créer son Audit Interne, Eds d'organisation, paris, 1998, page:155.

<sup>3</sup>- ETIENNE BARBIER, op- cit, 1ére édition, page: 22-23.

## المبحث الثاني : أنواع المراجعة الداخلية.

إن مجال تدخل وتطبيق المراجعة الداخلية واسع جدا، بحيث يذهب إلى رقابة وجود الإستراتيجيات على مستوى المؤسسة إلى غاية مراجعة وفحص والتأكد من احترام القوانين، التنظيمات والإجراءات. لهذا الغرض ينقسم نشاط المراجعة الداخلية في أية مؤسسة إلى عدة فروع متداخلة ، تختلف باختلاف وجهات النظر المتبعة في التقسيم، وهي كما يلي :

- تقسيم النشاط حسب الهدف ؛

- تقسيم حسب طبيعة العمليات ؛

- تقسيم حسب الارتباط بوظائف التنظيم ؛

## المطلب الأول : تقسيم النشاط حسب الهدف.

يمكن تقسيم نشاط المراجعة الداخلية من هذا المنطلق إلى فروع هي :

- مراجعة الانتظام ؛ L 'Audit de Régularité

- مراجعة المطابقة ؛ L 'Audit de Conformité

- مراجعة الفعالية ؛ L 'Audit d' efficacité

يسهل هذا التقسيم رصد التطور التاريخي الذي عرفته وظيفة المراجعة الداخلية، كما يساهم في وضع حدود صحيحة لمسؤوليات المراجع الداخلي.

والأكيد أنه لا يمكن الفصل بين هذه الفروع عند التطبيق، لأنه قبل أن يكون العمل فعالا في أية مؤسسة، لا بد أن يكون منظما وكذلك مطابقا للسياسات والإجراءات الموضوعية، وهنا يأتي نشاط المراجع الداخلي لتحقيق أهداف وظيفته.

## الفرع الأول : مراجعة الانتظام.

وهي مراجعة بسيطة وتقليدية، ينفذها المراجع الداخلي في كل مهمة يقوم بها، ويهدف من ورائها التحقق من صحة وحسن تطبيق القوانين، اللوائح، الإجراءات، الهياكل التنظيمية وأنظمة المعلومات وغيرها من قبل الأشخاص والأقسام المعنية.

لا يحتاج المراجع الداخلي إلى مهارات عالية وخبرات واسعة لتنفيذ مهمات من هذا النوع (مراجعة الانتظام) ، لأن نشاطه في هذه الحالة ينحصر في إجراء المقارنة بين ما هو متوفر من قوانين ولوائح وإجراءات (القاعدة) وبين ما تم تطبيقه في الواقع. فعمل المراجع الداخلي هنا هو "عمل مرجعي" يستند فيه إلى أساس أو مرجع للمقارنة، مما يجعل مهماته من هذا النوع سهلة وبسيطة، كما يتعين على المراجع إعلام المسؤولين عن أية انحرافات تحدث أو سوء فهم، أو عدم تطبيق (سواء كان متعمداً أو غير مقصود) لتلك القواعد الداخلية للمؤسسة، وتحليل أسبابها ونتائجها، وتقديم التوصيات اللازمة لضمان تطبيق تلك القوانين، اللوائح والإجراءات وغيرها في المستقبل.

### الفرع الثاني : مراجعة المطابقة.

في هذا النوع من المراجعة، يتأكد المراجع الداخلي من مدى توافق وتماشى وتطابق الأداء الفعلي للأعمال التي قامت بها المستويات الإدارية المختلفة مع ما رسمته الإدارة العليا من سياسات، وما سطرته من خطط، وما اتخذته من قرارات.

والجدير بالذكر، أن مراجعة المطابقة تختلف عن مراجعة الانتظام في أن الأولى تبحث في المطابقة مع تدابير اتخذتها المؤسسة لمواجهة مواقف معينة (سياسات، خطط، قرارات)، وهي تتغير بحسب الإستراتيجية المتبعة، أمّا مراجعة الانتظام هي مراجعة قائمة على المقارنة مع القواعد الداخلية للمؤسسة (قوانين، لوائح، إجراءات وغيرها) ، وهي في الغالب ثابتة قلماً تتغير. لكن في الحالتين، يتبع المراجع الداخلي الطريقة نفسها، وهي إجراء مقارنة بين حقيقة معينة وبين مرجع مقترح، ولهذا السبب الكتب لا تفرّق بين هذين النوعين من المراجعة.

### الفرع الثالث : مراجعة الفعالية.

لقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية نتيجة لتوسع نطاقها، حيث لم يعد عمل المراجع مقتصرًا على إجراء مقارنة بين ما هو متوفر من قواعد وسياسات وإجراءات وما تم تنفيذه في الواقع، بل امتد ليشمل فحص وتقييم الطرق والإجراءات والأنظمة والسياسات ومراقبة نوعية وملائمة الإجراءات الموضوعية وغيرها. وبالتالي أصبح المراجع يبدي رأيه ليس فقط حول حسن تطبيق القوانين، اللوائح والإجراءات وحول مطابقة الأداء الفعلي للسياسات والخطط والقرارات، بل حول نوعيتها (البحث في قيمة أو جدوى أو كفاية السياسة أو الإجراء أو الأداء).

وعلى عكس مراجعة الانتظام ومراجعة المطابقة، فإنّ مراجعة الفعاليّة لا تتوافر على مرجع واضح ومحدد يستند إليه المراجع الداخلي، بل يقوم هذا الأخير بعمله التقييمي معتمدا على قدراته العلمية ومهاراته وخبراته العملية في التعامل مع مختلف المواقف والأنشطة داخل المؤسسة.

يجمع المراجع الداخلي عند تنفيذه لهذا النوع من المراجعة بين مفهومين : الفعاليّة والفاعلية في آن واحد، ولاختلاف هذين المصطلحين، يفضل " Jacques Renard " الحديث هنا عن مراجعة الأداء ( Audit de Performance ) عوضا عن مراجعة الفعاليّة.<sup>1</sup> وللتدقيق أكثر، وتجنباً للخلط بين المفهومين، نذكر بمعنى كل منهما:<sup>2</sup>

- الفعاليّة : هي معيار تحقيق الأهداف المسطرة باستخدام الوسائل والموارد المتاحة، إذن العلاقة هنا قائمة بين النتائج والأهداف "Doing the right things".

- الفاعلية : يمكن قياسها من خلال العلاقة بين النتيجة والتكلفة، فهي تعبّر عن القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة والتوصل إلى النتائج المرغوب فيها بأقل تكلفة ممكنة وفي أحسن الظروف، الأمر الذي يتطلب أفضل النوعيات في المعارف، في التقنيات، في التصرفات وحتى في الاتصال " Doing the things right".

وإذا حاولنا إسقاط هذين المفهومين على المراجعة وبالتحديد المراجعة الداخلية، نجد أن مراجعة الفعاليّة تعني تقييم السياسات والأنظمة والخطط والإجراءات وغيرها، للتأكد من أنّها تحقق الأهداف المسطرة، أما مراجعة الفاعلية فهدفها البحث في تكلفة تطبيق تلك السياسات والأنظمة والخطط والإجراءات وطرح جميع البدائل الممكنة.

**المطلب الثاني : تقسيم النشاط حسب طبيعة العمليات.**

يمكن تقسيم نشاط المراجعة الداخلية من وجهة النظر هذه إلى :

- مراجعة محاسبية ومالية ؛ L'Audit Comptable & Financier

- مراجعة عملية أو تشغيلية ؛ L'Audit Opérationnel

- مراجعة الإدارة ؛ L'Audit de Management

- مراجعة الإستراتيجية ؛ L'Audit de Stratégie

<sup>1</sup> - Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 41.

<sup>2</sup> - IFACI / IAS ( Institut de L'Audit Interne ) : Des mots pour L'Audit, Edition liaison, paris, Juin 2000, page: 32.

الفرع الأول : المراجعة المحاسبية والمالية.

أ- تعريف المراجعة المحاسبية والمالية :

تعرف المراجعة المحاسبية والمالية بأنها : " فحص للسجلات والحسابات والمستندات لمؤسسة ما بقصد التأكد من أن القيود الواردة في الدفاتر قد عملت ( سجلت ) بشكل أصولي ( قانوني ) ، توضح معه حقيقة الوضع، وبقصد التأكد أيضا من أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر يصوران حقيقة وواقع النتائج عن الدورة المالية، على أن يستعمل الشخص الذي يقوم بهذه المراجعة أفضل الوسائل والطرق للاستعلام والاستيضاح عن الوقائع التي يراها في الدفاتر".<sup>1</sup>

كما عرّف مجلس الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين "OECCA" (\*) المراجعة المحاسبية والمالية بأنها: " فحص يقوم به شخص مهني كفؤ ومستقل، بقصد التعبير عن رأيه حول صحة وصدق الميزانية وحسابات النتائج لمؤسسة ما".<sup>2</sup>

من التعريفين السابقين نلاحظ أن المراجعة المالية والمحاسبية تنفذ من قبل شخص مهني سواء كان من خارج المؤسسة ( مراجع خارجي ) أو من داخلها ( مراجع داخلي ) ، وهي نشاط قائم على التدقيق بكل ما يتصل بالنواحي المالية والمحاسبية، فهي بذلك تشمل فحص كل من النظامين : المحاسبي والضبط الداخلي بغرض التأكد من سلامتهما وفعاليتهما من حيث التصميم والتنفيذ، كما تهتم بفحص واختبار السجلات المحاسبية والقوائم المالية لتجنب وقوع أخطاء في التسجيل والتوجيه، والتحقق في عناصر المركز المالي.

وفي هذا الجانب من النشاط، فإنّ عمل المراجع الداخلي يشبه - إلى حدّ كبير- عمل المراجع الخارجي ( إتباع نفس الخطوات واستخدام نفس الوسائل والتقنيات ) ، لكن مع اختلاف في درجة التفصيل. كما أنّ مهمّة المراجع الداخلي لا تتوقف عند إبداء رأي حول مدى سلامة وصدق القوائم والتقارير المالية المختلفة، بل تمتد إلى تقييم كفاءة وفعالية الرقابة المحاسبية والمالية المطبقة واقتراح التوصيات اللازمة لتعديل وتوجيه وضعه معينة.

<sup>1</sup>- عبد الوهاب خياطة، " تفتيش الحسابات ومراجعة الميزانيات"، مطبعة طرين، الطبعة الثالثة، دمشق، سوريا، 1996، صفحة: 22.

(\*) OECCA: Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrées.

<sup>2</sup>- R.B.CAUMEIL et René RICOL: Audit Financier- Guide pour L'Audit de L'Information Financière des Entreprises & Organisations, Eds CLET, France, 1997, page: 25.

## ب- مراحل المراجعة المالية والمحاسبية :

يتبع المراجع الداخلي في هذا الجانب من النشاط ثلاثة مراحل أساسية حتى يستطيع إبداء رأي فني حول تلك الحسابات، ومن ثم القوائم المالية والمحاسبية ككل، هذه المراحل هي بالترتيب :

- التعرف على المؤسسة ؛
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ؛
- فحص الحسابات والقوائم المالية ؛

تتفرع كل مرحلة من هذه المراحل إلى خطوات مختلفة، والتي يمكن توضيحها في الشكل الموالي :

الشكل رقم (1-2) : مراحل المراجعة المحاسبية والمالية.

التعرف على المؤسسة	{	1- الأعمال الأولية.
		2- الاتصالات الأولية بالمؤسسة.
		3- تحديد الإجراءات.
تقييم الرقابة الداخلية	{	4- اختبارات المطابقة (الفهم).
		5- تقييم أولي للرقابة الداخلية.
		6- اختبارات الديمومة.
		7- تقييم نهائي للرقابة الداخلية.
فحص الحسابات والقوائم المالية	{	8- تبني برنامج فحص نهائي للحسابات.
		9- اختبارات الإثبات والارتباط.
		10- إتمام عملية المراجعة.

المصدر : Jean- Emmanuel combs : « Audit Financier- Fondements et cas

Pratiques », Eds publi - Union, paris, 1993, page : 28

وفيما يلي شرح موجز لهذه المراحل :

### ب-1- التعرف على المؤسسة :

تعدّ هذه العملية نقطة انطلاق لأيّة مهمّة ينفّذها المراجع سواءً كان من داخل المؤسسة ( مراجع داخلي ) ، أو من خارجها ( مراجع خارجي ). وهي مرحلة يهتم فيها المراجع بجمع كل المعلومات التي يراها ضرورية، والتي يحتاجها في تسطير برنامج عمله وتقسيم مهامه، وذلك من خلال الإطلاع على الوثائق المتوفرة، والاتصال بالمسؤولين ، والقيام بزيارات ميدانية للأقسام المعنية.

فالمراجع في هذه المرحلة يبحث عن الإجابات للأسئلة التالية :

- ما هي أنشطة المؤسسة ؟ ( سواءً في مجموعها أو في قطاعات خاصة أين يكون الفحص محددًا ).
- من هم الأشخاص المسؤولون عن مختلف الأنشطة العملية والوظيفية بالمؤسسة ؟.
- ما هي القواعد القانونية المطبقة بأنشطة المؤسسة ؟.
- ما هو التطور التاريخي للمؤسسة ؟.
- ما هي الوسائل التقنية المستخدمة على المستوى العملي وعلى المستوى الوظيفي ؟.

### ب-2- فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية :

بعد التعرف على المؤسسة، تأتي مرحلة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والتي تنفذ في خمسة خطوات مثلما هي موضحة في الشكل السابق.

#### ● تحديد الإجراءات المتبعة في تنفيذ العمليات المحاسبية :

فمثلاً إذا أراد المراجع معرفة الإجراءات المتعلقة بعملية البيع، فعليه تتبع خطوات هذه العملية منذ بدايتها وحتى تسجيلها محاسبياً ( أي منذ تحضير سند الطلب، تسليم البضاعة، فوترتها، تقييدها المحاسبياً ). في هذه الخطوة يستعين المراجع إمّا بالوثائق الموجودة على مستوى المؤسسة ( دليل الإجراءات مثلاً ) أو يتعرف على تلك الإجراءات من خلال التعامل مباشرة مع منفّذي العمليات، ويستخدم لهذا الغرض إحدى التقنيات ( التقرير الوصفي، خرائط التدفق، أو قوائم الأسئلة ).



### • إجراء اختبارات المطابقة ( الفهم ) :

وهي اختبارات ليس الغرض منها التأكد من أن ذاك الإجراء مطابق بشكل صحيح، وإنما الهدف منها هو التحقق من وجود ذلك الإجراء في الواقع العملي. وهي خطوة تساعد المراجع في تصحيح أخطاء فهم تلك الإجراءات.

### • تقييم أولي للرقابة الداخلية :

يستخرج المراجع من الخطوات السابقة كل الضمانات الخاصة بالتسجيل المحاسبي السليم للعمليات، وكذلك كل النقائص التي هي مصدر للخطأ أو الغش أو الاختلاس. ويستعين المراجع في هذه الخطوة بقوائم أسئلة الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لكل الإجراءات طبعا في مفهومها.

### • اختبارات الديمومة :

في هذه الخطوة يتحقق المراجع الداخلي من أن نقاط "القوة النظرية" التي استنبطها أو استخرجها من الخطوات السابقة هي موجودة في الواقع، وأنها مطابقة بشكل صحيح وبصورة دائمة. إن هذه الاختبارات ( الديمومة ) هي أكثر أهمية من سابقتها ( اختبارات المطابقة ) لأنها تشكل دليل إثبات قوي على كيفية سير العمل خلال الدورة.

وفي جميع الأحوال فإن الحكم الذي يصدره المراجع بهذا الشأن سوف يسمح له بتحديد حجم المخاطر عند هذا المستوى، أضف إليها تلك النتائج التي توصل إليها في مراحل العمل السابقة.

### • التقييم النهائي للرقابة الداخلية :

يجمع المراجع كل النتائج التي توصل إليها من خلال الاختبارات التي أجراها في وثيقة شاملة يبين فيها جوانب الضعف في سير العمل الناتجة عن سوء تطبيق نقاط القوة النظرية وكذا نقاط الضعف في المفاهيم، وهذا كي يستطيع فيما بعد تحديد أثرها على نوعية المعلومات المالية، وترفق هذه الوثيقة بتوصيات ضرورية لإجراء التعديلات اللازمة، والتي هي دائما موضوع تقرير الرقابة الداخلية الموجه إلى إدارة المؤسسة.

## ب-3- فحص الحسابات والقوائم المالية :

بعد تقييم الرقابة الداخلية واستنباط نقاط القوة والضعف، تأتي مرحلة فحص الحسابات، والتي تتم من خلال ثلاثة خطوات أساسية وهي :

## • وضع برنامج فحص الحسابات :

يعتمد المراجع كليا على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية عند تحضير برنامج مراجعة الحسابات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية المتبع فعّالا ( نقاط قوة ) كلما قلّت تدخلات المراجع، والعكس فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية ( اكتشاف قدر كبير من نقاط الضعف في المفهوم أو التطبيق ) يجتم على المراجع تقوية وتدعيم برنامج مراجعته المحاسبية والمالية.

## • اختبارات الارتباط والإثبات :

وهي اختبارات تهدف إلى مراجعة تجانس المعلومات المحاسبية والمعلومات التشغيلية. فاختبارات الارتباط ( Tests de Cohérence ) تتم من خلال فحص كل الوثائق المحاسبية وما تحتويه من حسابات ومقارنتها ببعض الحسابات المرتبطة بها. أما اختبارات الإثبات ( Tests de Validation ) للتسجيلات المحاسبية والأرصدة يمكن أن تتم من خلال :

- فحص الوثائق الداخلية للمؤسسة ( فواتير، إيصالات الاستلام والتسليم، بطاقات الجرد وغيرها ).
- الاتصالات المباشرة مع الغير للتأكد من بعض المعلومات الواردة في دفاتر المؤسسة (الزبائن، الموردون والبنوك)، والتحقق من بعض المعلومات الخاصة بالمؤسسة ( المحامون، مصالح الضرائب وغيرها ).
- التفتيش المادي للتأكد من الوجود الفعلي للأصول المختلفة، وكذلك للتحقق من أن توفر الحماية الكافية لهذه الأصول.

وعلى العموم تدور اختبارات الارتباط والإثبات حول خمسة محاور رئيسية، تبحث من خلالها في :

- نزاهة التسجيلات المحاسبية ؛
- حقيقة العمليات ( رقابة مادية، إثبات من طرف الغير ) ؛

■ صحة العمليات المحاسبية بتطبيق مراجعة حسابية، وذلك بالتحقق من الجاميع والترحيلات ومقارنة الحسابات ببعضها كلما أمكن ذلك، وكذلك بتطبيق مراجعة مستندية وذلك بالتأكد من صحة الوثائق ( فواتير، عقود ملكية أو إيجار وغيرها ) ؛

■ الفصل بين الدورات، فالاختبارات التي يجريها المراجع تهدف للتحقق من أن الحسابات الظاهرة في القوائم المالية تخص فقط عمليات تلك الدورة، وذلك من خلال تحليل حسابات التسيير ؛

■ قيمة الأرصدة، إذ يجب على المراجع التدقيق في رصيد كل حساب للتحقق من صحة قيمته، كأن يتحقق مثلا من قيمة المخزونات ( كيفية تقييم المخزونات ) ومن قيمة المؤونات المرتبطة بها ؛

#### ● إتمام عملية المراجعة :

إضافة لكل ما سبق، يقوم المراجع الداخلي ببعض الأعمال المكتملة حتى يستطيع إبداء رأيه حول نوعية المعلومات المالية :

- البحث في الخصائص المحاسبية للمؤسسة.

- فحص الأحداث التي تلي إعداد الميزانية الختامية ( أهم الوقائع بعد إقفال الدورة المالية ).

- مراجعة أوراق عمل فريق المراجعة للتحقق من أن كل الأعمال المقررة في برنامج المراجعة قد تم تنفيذها وبشكل يحفز رأي المراجع.

الجدير بالذكر أنه رغم أن هذه الخطوات محددة ومعروضة بصورة مستقلة، إلا أنه لا يمكن القيام ببعضها دفعة واحدة، وعلى نفس المستوى، وتسجيل النتائج على أوراق العمل المخصصة لتوضيح نتائج المراجعة المحاسبية والمالية.

#### الفرع الثاني : المراجعة العملياتية أو التشغيلية.

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

لقد ظهرت المراجعة التشغيلية نتيجة التطور الذي عرفته المراجعة الداخلية، فهي تعدّ امتدادا طبيعيا لها، بحيث تشمل كافة أعمال ووظائف وأنشطة المؤسسة، وعدم الاكتفاء بمراجعة الجوانب المحاسبية والمالية. فالمراجعة الداخلية وهي في سبيلها لمراجعة النواحي التقليدية المالية والمحاسبية للعمليات

والأنشطة، يمكنها أن تتوسع في نشاط التقييم هذا لتشمل النواحي التشغيلية لهذه العمليات بأقسامها وإداراتها المختلفة.

ومن هذا المنطلق، فقد تعددت تعاريف هذا النوع من المراجعة الداخلية منذ ظهورها :

- حيث عرّف "R.N.Anthony" المراجعة التشغيلية بأنها: " فحص أداء المهام الخاصة، والعمليات التي تنظمها وكيفية استخدام الموارد والمعلومات الضرورية".<sup>1</sup>

ولقد وضع هذا التعريف بعد أن قسّم سير العمل بالتنظيمات المختلفة إلى ثلاثة مستويات :

الإستراتيجية، التسيير الحالي والعمليات، حيث أكد أنه للتحكم في تلك المستويات ومراقبتها، لا بد

من القيام بتخطيط إستراتيجي ومراقبة التسيير وتطبيق الرقابة التشغيلية أو مراقبة المهام، ويقصد بـ :  
"التخطيط الاستراتيجي هو عملية تحديد أهداف التنظيم والاستراتيجيات المستخدمة لتحقيقها؛ مراقبة التسيير هي عملية يستطيع المسّرون من خلالها التأكد من فعالية وفاعلية تنفيذ الإستراتيجيات؛ أما الرقابة التشغيلية فهي تضمن تنفيذ المهام الخاصة بكل فعالية وفاعلية".<sup>2</sup>

وعليه، فإنه يمكن للمؤسسة تصمّم وتنظيم مراجعة بكل مستوى من مستويات سير العمل بها، فنجد بذلك مراجعة الإستراتيجية، مراجعة التسيير والمراجعة التشغيلية.

- وفي تعريف آخر يوضح أنّ " المراجعة التشغيلية هي فحص موجه نحو العمليات والأنظمة والإجراءات في فترة زمنية محددة، وفي جزء معين من المؤسسة، والهدف منها هو تحسين الطرق المستعملة وتقييم فعالية تلك العمليات".<sup>3</sup>

- ويرى البعض أنّ " المراجعة التشغيلية ما هي إلاّ مراجعة داخلية بمفهومها الأبعد والأعمق، حيث تتسع وتتطور وتتحول إلى مراجعة الأنشطة المختلفة في المؤسسة إلى جانب آثارها المالية".<sup>4</sup>

<sup>1</sup>- Jean- Charles BECOUR et Henri Bouquin: " Audit Opérationnel- Efficacité, efficience ou sécurité" , Eds Economica, 2 éme édition, paris, France, 1996, page: 16.

<sup>2</sup>- Idem, page: 16.

<sup>3</sup>- Lionel Collins et Gérard Valin: "Audit et contrôle interne, Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques", Eds Dalloz, 4éme Edition, Paris, 1994, page: 197.

<sup>4</sup>- عبد الفتاح الصحن ومحمد ناجي درويش، " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، صفحة :52.

وفي تعريف للمعهد الفدرالي المالي الكندي الذي جاء فيه : " إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها"<sup>1</sup>.

ومن العرض السابق للتعاريف المختلفة، يمكن استنتاج تعريف خاص لهذا النوع من النشاط وهو أن المراجعة التشغيلية هي عبارة عن مهمات مراجعة خاصة، تنفذ على جميع عمليات وأنظمة ووظائف وأنشطة المؤسسة بدون استثناء، وموضوعها فحص وتقييم أساليب الرقابة الإدارية بهدف مساعدة المسؤولين بها على التحكم في أنشطتهم وبالشكل الذي يتماشى مع الأهداف العامة للمؤسسة.

تعتمد أهداف المراجع الداخلي في هذا النوع من النشاط على احتياجات الإدارة التي يخدمها، وهنا نميز بين مستويين : الإدارة العليا والإدارات المسؤولة عن التشغيل.

فإذا كانت احتياجات الإدارة العليا متمثلة في :

- التأكد من شمول وتجانس ووضوح خططها المحددة في قوائم الأهداف والبرامج والميزانيات والسياسات ؛

- الحصول على معلومات موضوعية عن كيفية تنفيذ خططها وسياساتها في المستويات المختلفة ؛

- التأكد من أن جميع تقارير العمليات المختلفة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

فإنّ المستويات الإدارية التشغيلية تحتاج إلى :

- معلومات حول نواحي القصور أو الضعف في الرقابة الإدارية ؛

- قياس كفاءة العمليات عن طريق التدفق العكسي للبيانات حول نوعية وتكلفة العمل، ومدى الالتزام بالجدول الموضوع ؛

ولتحقيق هذه الأهداف والاحتياجات، يختار المراجع الداخلي عيّنة من العمل المؤدّى ليحدد مدى الالتزام بالإجراءات المعتمدة، ولتحقق من دقة وتجانس المعلومات التي شملتها تقارير التشغيل، وكذلك ليحدد مصادر الضياع(\*) والإسراف ووسائل وفرص التحسين أو التطوير.

<sup>1</sup> - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، صفحة : 16.

(\*) الضياع الاقتصادي هو ضياع مستمر أو غير ظاهر، وهو فقدان المؤسسة لجزء كبير من أصولها أو أرباحها، لأسباب ناتجة عن التخطيط السيء أو الإجراءات غير الملائمة، مثلا ضياع المواد أو المعدات نتيجة لسوء تخطيط في احتياجات المؤسسة أو الفشل في استخدام الأموال الفائضة بطريقة مرجحة.

إنّ العمل في مجال المراجعة التشغيلية مشابه في كثير من النواحي للمراجعة الداخلية على الجوانب المالية والمحاسبية إلاّ أن هناك نقطة جوهرية للتفريق بينهما، فإذا كانت المراجعة المالية والمحاسبية تهتم بتقييم أساليب الرقابة الداخلية المحاسبية وهي في ذلك تركز على قواعد ومعايير عامة ومحددة توضح ما ينتظره من نظام محاسبي ملائم ومنسجم، فإنّ المراجعة التشغيلية تفتقر إلى معايير تقييم موحّدة باعتبارها مراجعة تطبق على كل عمليات ووظائف وأنشطة المؤسسة، ولكل منها خصوصيتها.

#### أ- خصائص المراجعة التشغيلية :

تتميز المراجعة التشغيلية بعدة خصائص، نذكر منها :

- تهتم المراجعة التشغيلية بالبحث فيما وضعه المسؤولون عن الأنشطة من وسائل رقابية إدارية للتأكد من فعالية وفاعلية تنفيذ العمل فيها، وليس المقصود بها تقييم المهارات الفنية للعاملين ( من مهندسين، مسيرين، تقنيين وغيرهم ) المتخصصين في أداء أعمالهم. فالمراجع الداخلي في هذه الحالة مؤهلا كخبير في الرقابة الإدارية، وليس من الضروري أن يكون متخصصا في أية نوع من أنواع النشاط الذي قد يدقق فيه وهو بصدد تقييم الأساليب الرقابية التي قد تمارس على تلك العمليات.

- إنّ جانبا كبيرا من مسؤولية المراجع تتمثل في تحديد ما يحدث فعلا عند كل مستوى تشغيلي معين، ولهذا لا ينبغي أن يقتصر الأمر على صياغة الأسئلة المرتبطة بنقط الرقابة الأساسية والحصول على الإجابات، بل لا بد من تعزيز أساليب التحقق النمطية مثل الملاحظة المباشرة، سبر الآراء وفحص الأدلة المدعّمة وغيرها، للتأكد من حقيقة كل ما يحدث.

- تعتمد المراجعة على قدرة وكفاءة المراجع في استخدام المفاهيم والأفكار الإدارية، إذ يجب على المراجع هنا أن يضع نفسه محلّ المدير أو المسؤول عن تلك العمليات أو الوظيفة أو النشاط الذي يراجعها، وينظر إلى الأمور بمنظار إداري ( أن يتصور نفسه في المركز الذي يشغله المسؤولون في المؤسسة، ويحاول أن يفهم كيف يرغب ذلك المسؤول في أن يدير عمله، ويفكر فيما يفعله أو ما يجب فعله ) ، وأن يحدد المجالات الإدارية التي يجب مراجعتها على أساس خبراته الإدارية وليست المحاسبية أو المالية فقط، كما يتعيّن عليه تقييم مدى فعالية وسائل وضوابط الرقابة.

- إن مجال المراجعة التشغيلية واسع، فهي تشمل كل عمليات وأنشطة ووظائف المؤسسة بما فيها الوظيفة المالية والمحاسبية.

**ب- خطوات المراجعة التشغيلية :**

يتم تنفيذ هذا النوع من المراجعة الداخلية عادة بإتباع الخطوات التالية :

**ب-1- تحديد الهدف من عملية المراجعة :**

إن الهدف العام من القيام بأيّة مراجعة من هذا النوع هو تقييم أساليب الرقابة الإدارية بالنسبة لعملية أو لوظيفة معينة أو لمجموعة من الأنشطة. وانطلاقاً من هذا الهدف العام، يقوم المراجع بتحديد دقيق لأساليب الرقابة الإدارية التي ينبغي تقييمها، وعلاقتها بالعمليات والأنظمة والوظائف الأخرى، ليتمكن فيما بعد من تحديد نطاق الفحص بطريقة واضحة.

**ب-2- جمع المعلومات :**

هنا يقوم المراجع الداخلي باستقصاء مبدئي حول العمليات المراد تغطيتها، حيث يبحث في الهياكل التنظيمية وفي قوائم الوظائف والمستويات المحددة، وكذلك في السياسات والتوجيهات التي تؤثر على هذه الوظائف، وفي كل الإجراءات التشغيلية المتعلقة بها، وذلك حتى يلمّ بكل جوانب هذه المراجعة.

وتكملة لهذه الدراسة الأولية، يتوجب على المراجع زيارة القسم أو الوحدة التنظيمية المراد مراجعتها، ومقابلة مسؤوليها لتحديد أنشطتهم وأهدافهم والطرق المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف، وكذا المعايير المتبعة في قياس الإنجاز، وكل المشاكل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة. فالمراجع هنا يحاول - بقدر الإمكان- أن يتعاشف بنفسه مع العمل الذي يراجع.

وبعد الانتهاء من جمع كل المعلومات الضرورية، يصبح بإمكان المراجع تحديد نقاط الرقابة الأساسية، وذلك من خلال تحضير قائمة الأسئلة التي ينبغي أن يجيب عليها حتى يتحقق من مدى ملائمة أساليب الرقابة المتبعة.

**ب-3- العمل الميداني :**

في هذه الخطوة، يقسم المراجع عمله إلى مراحل محددة حتى يتسنى له الإلمام بكل جوانب تلك المراجعة، وحتى تتبين له صورة واضحة عن الأعمال التفصيلية داخل القسم أو الوظيفة.

وكما هو الحال بالنسبة لمراجعة العمليات المالية والمحاسبية، فإن المراجع هنا يحدد - غالباً- العينة التي يراجعها ليتحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة المتبعة، ويستخدم في ذلك عدة تقنيات: كالملاحظة المباشرة، قوائم الأسئلة، خرائط التدفق وغيرها.

وكلما تمت مرحلة من مراحل العمل الميداني، ينبغي على المراجع تلخيص ما توصل إليه من نتائج، واكتشاف نواحي الضعف والقصور التي تبدو جوهرية، وأيضا تحديد نقاط القوة.

#### ب-4- إعداد تقرير المراجعة :

بعد الانتهاء من العمل الميداني، وبناءً على ما توصل إليه المراجع من نتائج، يعدّ هذا الأخير رأيه النهائي حول مدى تحقيق الأهداف الأساسية للمراجعة. وبعد إعداد مسودة تقريره، يتوجب عليه مراجعتها مع المستويات الإدارية المشرفة على تلك العمليات أو الوظيفة التي راجعها، وهذا لغرضين اثنين :

- التأكد من عدم إغفال أية حقيقة، حتى تكون لديه صورة كاملة، واضحة وحقيقية عن تلك العمليات التي راجعها ؛

- إعطاء فرصة للمسؤولين للتعرف على طبيعة المشاكل التي تعاني منها إدارتهم، حتى يتخذوا الإجراءات التصحيحية المناسبة والفورية.<sup>1</sup>

بعدها يجزّر المراجع الداخلي تقريره النهائي متضمنا كل النتائج التي توصل إليها وكذلك التوصيات المناسبة، ويرسله إلى الإدارة العليا.

#### ب-5- الأعمال اللاحقة لعملية المراجعة :

قد تفوض مسؤولية متابعة تنفيذ التوصيات لتصحيح أوضاع غير مرغوب فيها والتي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة التشغيلية لجهة أو لمجموعة من الأفراد، إلاّ أنّها تبقى في معظم الحالات إحدى مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية.

ولهذا يرى بعض المراجعون- في بعض الحالات- ضرورة القيام ببعض الفحوصات المختصرة بعد فترة زمنية معينة، للتأكد من التصحيح الفعلي لنقاط الضعف أو القصور.

وعلى العموم فقد حاول بعض الباحثين تحديد النقاط النمطية الواجب تغطيتها في أية برنامج مراجعة تشغيلية، وهي :

- مراجعة مدى كفاية عدد الأفراد العاملين في القسم ومدى كفاءتهم ؛
- عبء العمل الملقى على الوحدة التنظيمية، وهنا يتساءل المراجع عن حجم العمل، وكيف يتم التغلب على الزيادة في عبء العمل ؟ وما تأثير نقصه ؟ وغيرها من الأسئلة ؛

<sup>1</sup> - أحمد نور، "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية"، الدار الجامعية، بيروت، 1993، صفحة: 248.



- مراجعة معدل الإنتاجية، وإن كان يصعب قياسه في بعض الحالات ؛
- مراجعة درجة الجودة ( تحديد جودة العمل المؤدى في القسم الذي تمت مراجعة أعماله، بفحص الكمية التالفة، وعدد الأخطاء المرتكبة،...) ؛
- مراجعة التقارير من حيث عددها، طبيعتها ومداهها سواءً كانت تلك التقارير واردة إلى القسم أو صادرة منه ؛
- يجب مراجعة التكاليف من وجهة نظر إدارية وليست محاسبية، فالمراجع هنا يركز اهتمامه على مدى تبرير النفقة وليس فقط على مدى صحة مبلغ النفقة، وعليه تحديد اتجاه النفقة ومدى تماشيها مع إنتاجية القسم، وكذا تبريرها على ضوء الأهداف العامة للمؤسسة ككل؛<sup>1</sup>

■ **ملاحظة :** إن المراجعة الداخلية تهتم بالوظائف المالية والمحاسبية بنسبة 20% ، بينما تهتم بالوظائف العملية أو التشغيلية بنسبة 80%.

### الفرع الثالث : مراجعة الإدارة.

يعتبر هذا النوع من المراجعة أحد المفاهيم المستحدثة في مجال المراجعة الداخلية، ويّين بوضوح التطور الذي عرفته هذه الوظيفة، وحتى نوضح أكثر، فإن مراجعة الإدارة لا تعني على الإطلاق مراجعة الإدارة العامة والحكم على سياستها وإستراتيجياتها، لأن تلك ليست من أهداف المراجع الداخلي، ولا من مسؤولياته.

إذن يجب التأكيد على أن وجود إدارة مراجعة داخلية تنفذ هذا النوع من النشاط لا تقلل أو تضعف- في أي حال من الأحوال- من حرية الإدارة العامة في اتخاذ القرارات والاختيارات، بل إن ملاحظة هذه القرارات والاختيارات، ومقارنتها وقياسها من خلال نتائجها، وكذلك الإشارة إلى المخاطر وعدم التطابق هي إحدى مسؤوليات المراجعة الداخلية، وعليه فإنه مهما اختلفت تعاريف هذا النوع من المراجعة، فإنها دائما تهتم بملاحظة شكل الشيء وليس عمقه.

ويمكن تقديم مراجعة الإدارة من خلال ثلاثة مفاهيم مختلفة<sup>2</sup>، ونشير هنا إلى أنه لا يوجد تعريف موحد وشامل لها، لأنه ما يزال مجال تطبيقها حيّز التطوير، وهو بالنسبة للكثيرين موضوع أبحاث وتجديد.

<sup>1</sup> - محمد محمود خيرى يوسف، مرجع سبق ذكره، صفحة: 60.

<sup>2</sup> - Jacques Renard, op-cit, 3éme édition, page: 43-44.

## أ- المفهوم الأول :

وهو المفهوم الغالب والسائد، حيث يتعرّف المراجع الداخلي على السياسة التي سينتهجها مسؤول القطاع الخاضع للمراجعة، كأن يطرح أسئلة على مسؤول قسم المبيعات بالمؤسسة، حول سياسة البيع المتبعة، أو يسأل مسؤول قسم الموارد البشرية عن سياسته التوظيفية أو التكوينية وغيرها، وهذا يعني بوضوح الاستفسار من ذلك المسؤول عن تصوّره للمهمّة التي أسندت إليه.

إن هذا العرض للسياسة سوف يسمح للمراجع الداخلي أولاً بالتأكد من مدى وعي ذلك المسؤول بالمهمّة التي تنتظره، كما تمكنه من ملاحظة مدى تماشي تلك السياسة المتبعة مع إستراتيجية المؤسسة ومع باقي السياسات الأخرى، كأن يتحقق من أن سياسة المؤسسة الإشرافية منسجمة مع سياستها التسويقية وأن هذه الأخيرة تتوافق مع إستراتيجية الإدارة العامة.

تمارس مراجعة الإدارة من قبل مسؤول مصلحة أو إدارة المراجعة الداخلية، أو رؤساء المهّمات، أو من قبل مراجعين مؤهلين، وهي تظهر في صورة مهّمات خاصة، موضوعها الأساسي هو فحص المطابقة بين سياسة وظيفة معينة وإستراتيجية المؤسسة.

## ب- المفهوم الثاني :

وهو أوسع وأشمل، ولكنه أقل ممارسة من المفهوم الأول، ومفاده أن مراجعة الإدارة لا تتوقف عند حدّ التعرف على سياسة مسؤول الوحدة الخاضعة للمراجعة، وعلى مهمّته، بل تمتد إلى الميدان لتشمل فحص مدى فهم، وتطبيق وتوفّر الوسائل الكفيلة لتنفيذ هذه السياسة.

وحسب هذا المفهوم، فإنّ المراجع الداخلي يوجّه اهتماماته نحو الأسفل وليس نحو الأعلى، بمعنى أنه لا يركز على مفهوم السياسة والإستراتيجية، وإنما يهتمّ بكيفية تنفيذها في الواقع.

فمراجعة كيفية وضع السياسات وطريقة إيصالها وتنفيذها على طول السلم الوظيفي، يؤدي المراجع الداخلي دوره كـمقيم للرقابة الداخلية. وهنا تظهر مراجعة المطابقة، وهي لا تعني المطابقة بين السياسة وإستراتيجية المؤسسة ككل، ولكنّها مطابقة بين السياسة وتنفيذ هذه السياسة.

## ج- المفهوم الثالث :

إنّ تنفيذ هذا المفهوم في الواقع ضيق ومحدود بالمقارنة مع المفاهيم السابقة، إذ يقتصر فقط على بعض المجتمعات الدولية الكبرى، أين يجب احترام خطوات معينة في تحضير إستراتيجية المؤسسة. مراجعة الإدارة حسب هذا المفهوم هي مراجعة عملية تحضير الإستراتيجية.

وهنا كذلك نجد مراجعة المطابقة في التحقق من مدى احترام الإدارة العامة والتزامها بالقواعد والعمليات الخاصة بتحضير الإستراتيجية.

## الفرع الرابع : المراجعة الإستراتيجية.

وهذه المراجعة تسمى أيضا بمراجعة المديرية " L'Audit de Direction "، ويفحص المراجع في هذه الحالة الانسجام العام بين مجموع السياسات والإستراتيجيات للمؤسسة مع المحيط الذي تنمو فيه المؤسسة، وبالتالي فإن المراجع هنا يهتم بالانسجام وليس بتقييم السياسات، أي مراجعة الانسجام لإستراتيجية وظيفة مع الوظائف الأخرى.

## المطلب الثالث : تقسيم النشاط حسب الارتباط بوظائف التنظيم.

يمكن تقسيم أوجه نشاط إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة من وجهة نظر مدى ارتباط النشاط بالوظائف المختلفة.

ومن المعلوم أن الوظائف تختلف من تنظيم لآخر، فإذا أخذنا على سبيل المثال أي تنظيم صناعي، فإنه يشمل وظيفة التموين، ووظيفة الإنتاج، ووظيفة التسويق، إلى جانب وظيفة المحاسبة والمالية، ووظيفة الأفراد ووظائف خدمية أخرى.

فعندما يرتبط نشاط المراجعة بإحدى هذه الوظائف، فإن النشاط يصيغ ويحمل اسم الوظيفة، بمعنى أن المراجع الداخلي عندما يراجع وظيفة الإنتاج بالورشات فإن المراجعة الداخلية هنا تسمى مراجعة الإنتاج، وعندما يدقق في وظيفة الأفراد فإنه يطلق عليها اصطلاح المراجعة الاجتماعية، وهكذا.

وفي الواقع يجب أن تتكون إدارة المراجعة الداخلية من أفراد يشكلون فريق عمل متخصص في مجالات عمل وظائف المؤسسة المختلفة، وليس معنى ذلك أن يكون المراجع الداخلي خبيراً في الإنتاج وفي التسويق وفي المسائل المالية... الخ، ولكن يجب أن يضم الفريق عضواً متخصصاً في الجوانب الفنية في الإنتاج ( مهندسا تقنيا ) وعضواً متخصصاً في المحاسبة وغيرها.

إذن يقسم نشاط المراجعة الداخلية تبعاً لوجهة النظر هذه إلى :

- نشاط مراجعة وظيفة الإنتاج.
  - نشاط مراجعة وظيفة التسويق ( المراجعة التسويقية ).
  - نشاط مراجعة وظيفة التمويل.
  - نشاط مراجعة وظيفة الأفراد ( مراجعة اجتماعية ).
  - نشاط مراجعة وظيفة المحاسبة ( مراجعة محاسبية ).
  - نشاط مراجعة الجودة والنوعية ( مراجعة الجودة ).
  - نشاط مراجعة وظيفة من الوظائف الخدمية المساعدة (كالعلاقات العامة، الأمن، الإعلام الآلي وغيرها).
- وتجدر الإشارة هنا إلى أن نشاط المراجعة في كل وظيفة من هذه الوظائف يتضمن كل من : المراجعة المالية والمراجعة التشغيلية ( العملية ) ، كما أن هذا النشاط يتضمن قيام المراجع الداخلي - في كل وظيفة من هذه الوظائف - بعمليات التحقيق، المطابقة وقياس الفعالية، وبذلك نجد أن تقسيمات أنشطة المراجعة الداخلية متداخلة كما سبق وأن أشرنا إليها في بداية هذه النقطة.

**المبحث الثالث : موقع المراجعة الداخلية وآلية عملها وعلاقتها داخل المؤسسة.**

**المطلب الأول : موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري.**

إن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتناول المجال التقييمي في المؤسسة وكذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي الإنشائية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة، كما أن مجالها يتسع ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية ومسؤولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يواجه الغير في العمل، فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم<sup>1</sup>، فالمراجع الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين، فهو يتأكد من التماسي مع السياسات والإجراءات والسجلات بفحصها، بغرض تحديد مسؤولية المخطئ، حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا وعبد الفتاح الصحن، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، صفحة: 194.

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف<sup>1</sup>، إذ تعدّ استقلالية المراجع الداخلي أحد المعايير الهامة للمراجعة، ويعتبر هذا المعيار ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة، ولكن كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمراجع الداخلي وهو موظف بالمؤسسة يقوم بتقديم خدماته للإدارة العليا، ففي ظل العلاقة الوظيفية للمراجع الداخلي لا يمكن أن يتحقق الاستقلال الكامل، ومن ثم يتحول الأمر إلى تحقيق نوع من الاستقلال في الوضع التنظيمي للمراجع الداخلي بالنسبة للإدارات والأقسام بالمؤسسة، والوضع الأمثل هو أن يتبع المراجع الداخلي تنظيم الإدارة العليا للمؤسسة، ومن مقتضيات الاستقلال أن يكون المراجع الداخلي بعيدا عن وضع السياسة والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات أو أي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد، وفي ظل هذا الوضع يقدم تقاريره لمجلس الإدارة أو معالجة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة. ومن خلال هذا يمكن القول أن المراجع الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين:<sup>2</sup>

- مكانه في التنظيم الوظيفي؛ وارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله وتحقيق ما يوكل إليه من عمل، فرييس إدارة المراجعة الداخلية مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة، نظرا لأن ما سيكشفه عمله أثناء تأديته له هو اهتمامات مجلس الإدارة.
- إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة، ولهذا لا يجب أن يعهد إليه بأية مهام تسجيلية أو تنفيذية.

من خلال هذا يجب أن تراعى استقلالية إدارة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا التي من مسؤولياتها متابعة أمور المؤسسة وإصدار التعليمات ووضع الضوابط والأنظمة - إصدار القرارات الإستراتيجية - قد تكون مرتبطة مع المدير العام ولكن لأجل ضمان تنفيذ التوصيات فمجلس الإدارة هو من يجب الارتباط معه.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد أمين، المراجعة الداخلية، مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية، مارس 2006، صفحة: 04. [www.camecenter.com](http://www.camecenter.com)

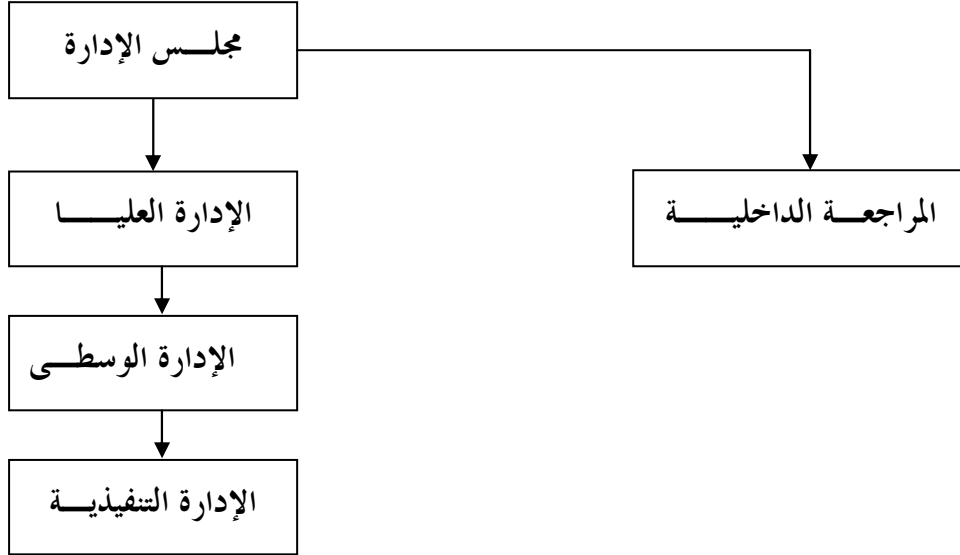
15/01/2010, 10h : 42m

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا وعبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، صفحة: 194.

<sup>3</sup> - عماد الحانوتي، " أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش"، نشرة إلكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002، صفحة: 02.

ويمكن أن يظهر لنا موقع إدارة المراجعة الداخلية من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (1-3) : موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي.



المصدر: عماد الحانوتي، "أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش"، نشرة إلكترونية، المجمع

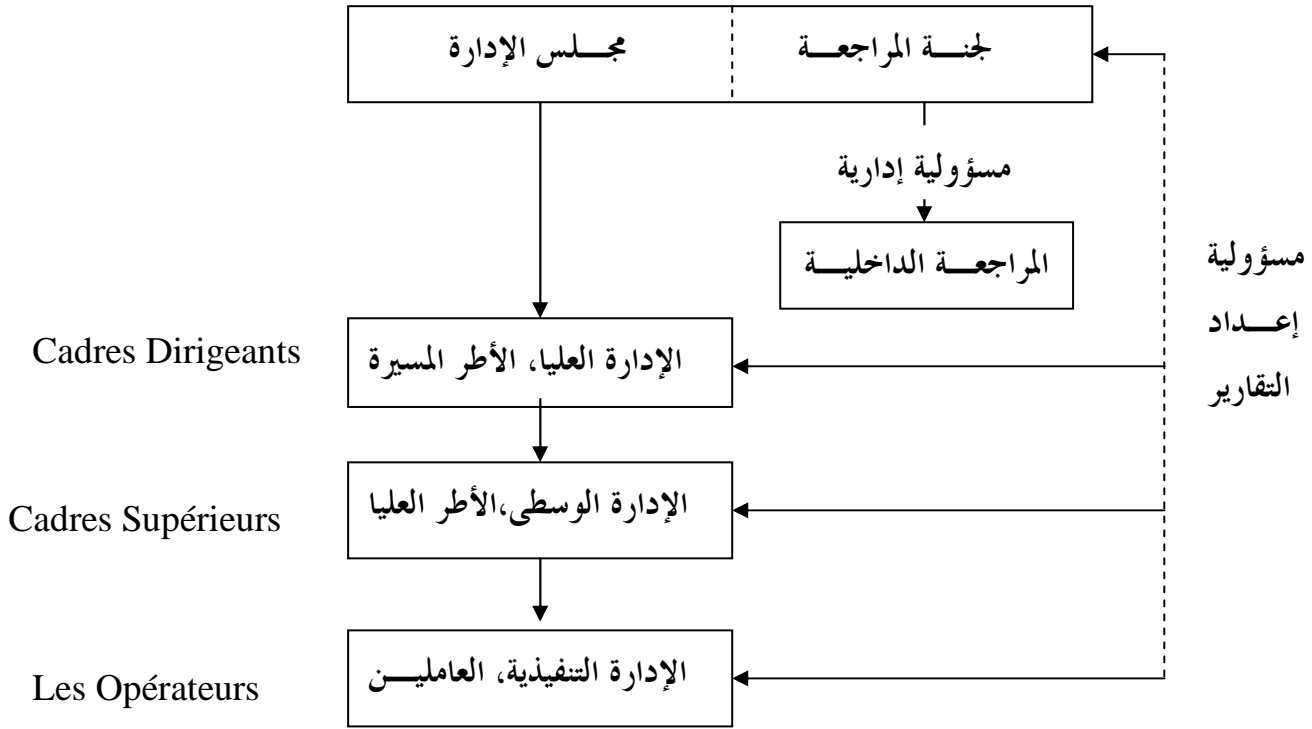
العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، 2002، صفحة: 03.

وهناك اتجاهات متزايدة في الكثير من المؤسسات اليوم نحو إنشاء ما يطلق عليه بلجنة المراجعة، وتتكون لجنة المراجعة هذه من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين، وذلك بغرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية، مما يزيد من استقلالية مصلحة المراجعة الداخلية عن الإدارة، وكلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقدير، ويجب أن تكون لجنة المراجعة مسؤولة على الأقل على الإشراف على توظيف، وترقية، ومكافأة رئيس إدارة المراجعة الداخلية (المشرف)، ويجب أن يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 82.

فيكون بذلك تموضع إدارة المراجعة الداخلية على وفق لجنة المراجعة الداخلية والهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي :

الشكل رقم (1-4) : تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة.

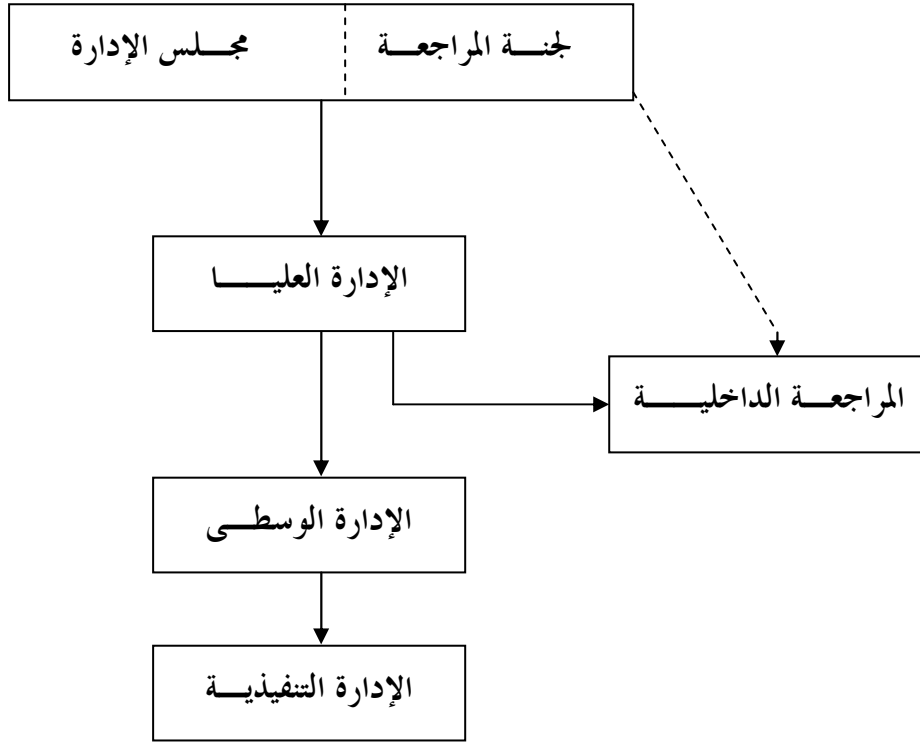


المصدر: خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999،

يتجلى لنا من الشكل أعلاه أن لجنة المراجعة هي المشرفة إداريا عن إدارة المراجعة الداخلية، إلا أن الواقع العملي قد يختلف كثيرا عما يجب أن يكون، ذلك أن أعضاء لجنة المراجعة هم من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين ولديهم الكثير من المسؤوليات والانشغالات الأخرى خارج المؤسسة مما يجعل عملية إشرافهم على إدارة المراجعة الداخلية أمرا من الصعوبة<sup>1</sup>، لذا فإن إدارة المراجعة الداخلية تكون من الناحية العملية تحت الإشراف الإداري للإدارة العليا كما هو مبين في الشكل الموالي :

<sup>1</sup> - فتحى رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 83، بتصرف.

الشكل رقم (1-5) : موضع إدارة المراجعة الداخلية من الناحية العملية.



المصدر: محمد السيد سرايا، "المراجعة الداخلية والرقابة في المنظمات"، دار الجيزة، 2004، صفحة: 39.

وتشارك لجنة المراجعة عادة في المساءلة الإدارية لإدارة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا وذلك باعتماد توظيف وفصل المشرفين على إدارة المراجعة الداخلية وبعتماد جداول عمل هذه الإدارة وكذلك خططها التوظيفية وموازنة مصروفاتها ومراجعة أداء المراجعين الداخليين بالمشاركة مع الإدارة العليا.<sup>1</sup>

إن اتخاذ المراجعة الداخلية وضعاً محددًا يضمن استقلالية عملها عن باقي الوظائف من شأنه أن يؤهل عمل إدارة المراجعة الداخلية إلى القيام بعملية المراجعة بأحسن حال وبما يضمن فعاليتها، وبالتالي يكون مخرج نظام المراجعة الداخلية قابل للاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرارات على كل المستويات. ثم إن وجود إدارة للمراجعة الداخلية داخل التنظيم الإداري - المؤسسة - من شأنها أن يكون لها منعكس نفسي على سلوك الموظفين في كل مستوى إداري معين، مما يؤدي بكل واحد منهم إلى تأدية عمله في أحسن حال، وبالتالي تحسن الأداء في المؤسسة.

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 84.



## المطلب الثاني : آلية عمل المراجعة الداخلية.

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تديره، فعلى المراجع الداخلي أن يجيب على ثلاثة أسئلة وهي<sup>1</sup>:

- ماذا يجب عليه أن يقوم بمراجعته؟.
- متى تتم المراجعة؟.
- لأي غرض تتم المراجعة؟.

بداية يجب على المراجع مراجعة ذلك الجزء من نظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم تحملها، وتتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة وما يتعلق به من تكلفة، كما تتحقق المنفعة مما يتم التوصل إليه من عملية المراجعة بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات المؤسسة، وذلك إلى جانب تجنب ما كان يمكن أن يقع من خسائر، وهناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية، ذلك أنه في حالة عدم وجود أية عيوب في نظام الرقابة، فإنه يكفي أن يشعر أفراد المؤسسة أن ما يقومون به من أنشطة يحتمل أن يخضع للمراجعة بصفة دورية كي ينشأ لديهم حافزاً لتحسين أدائهم وتحقيق رقابة داخلية أفضل.

وعلى الرغم من أن تكلفة القيام بعملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يأخذها المراجع بعين الاعتبار، إلا أن العامل الأساسي الذي يحكم توزيع الموارد التي تتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية هو مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية. ويمكن تصنيف تلك المخاطر تبعاً للأهداف الخمسة للرقابة الإدارية على النحو التالي<sup>2</sup>:

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

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 77.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، صفحة: 78.

وهناك بعض المخاطر التي يصعب - وقد يكون من المستحيل - فرض رقابة عليها، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة شراء تأمين بما يخفض حجم الخسارة المتوقعة إلى أدنى حد ممكن، وتحاول الإدارة بصفة عامة تخفيض المخاطر عن طريق :

- زيادة الإجراءات الرقابية ؛
- التأمين ضد الخسائر الممكنة ؛

- البحث عن عائد أكبر عندما تتحمل مخاطر أعلى.

إن تحديد وقت عملية المراجعة يتوقف على قيام المراجع - بجانب تحديده نوع المخاطر الممكنة- بتحديد حجم المخاطر القائمة، ولتحقيق ذلك فقد يقوم بدراسة التنظيم ككل وتقدير المخاطر النسبية التي تتعلق بالأنشطة المختلفة، ثم يقوم بترتيب تلك الأنشطة بحسب المستويات النسبية للمخاطر بحيث يتم فحص الأنشطة التي تنطوي على مخاطرة أكبر أولاً<sup>1</sup>، ثم يقوم المراجع بوضع إستراتيجية للمراجعة وخطة تكون ملائمة يأخذ بعين الاعتبار عند وضعها<sup>2</sup>:

- دراسة هيكل المؤسسة ؛

- دراسة الأنظمة الإدارية والمالية في المؤسسة ؛

- الوقت اللازم لتنفيذ الخطة ؛

وبعد وضع البرنامج الذي يراه كافي لإتمام عملية المراجعة يقبل على مباشرة عملية المراجعة والتي تتلخص أركانها فيما يلي<sup>3</sup>:

#### أ- الفحص :

إن نشاط المراجع الداخلي الذي يختص بالفحص يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، وتظهر فاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسة حيث يقوم المراجع الداخلي بزيارة الفروع نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للمؤسسة، مما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة أصولها، وقد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخلية بالفروع نظرا لصغرهما وعدم جدواه اقتصاديا، على هذا فإن على الإدارة المركزية أن تتأكد من أن المسؤولين الملقاة على مديري الفروع فيما يخص الحفاظ على الأصول والتسجيل الدفترية قد نفذت بصورة سليمة، وكأمثلة للمراجعة الداخلية في هذا المجال مراجعة مذكرات التسوية والتأكد من أرصد العملاء... الخ.

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة :78.

<sup>2</sup> - عماد الحانوتي، مرجع سبق ذكره، صفحة :03.

<sup>3</sup> - محمد السيد سرايا وعبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره ، صفحة : 188.

ويمتد الفحص والتحقيق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المؤسسة، حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في التقارير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات التي لن تكون سليمة إلا إذا كانت التقارير صحيحة.

إن الهدف من الفحص والتحقيق يتمثل في التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية، وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

#### ب- التحليل :

يقصد بالتحليل الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات، الإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص، والتي تتطلب إجراء المقارنة والربط بين العلاقات أي بعض المؤشرات، وكذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الغير طبيعية مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصله مدين، ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.

#### ج- الالتزام :

يقصد بالالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات على وفق الطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالمؤسسة، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهتم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها وبما يتماشى مع السياسات، إذ يتعين عليه زيارة المواقع من وقت إلى آخر وعدم الاعتماد على الآخرين، كما أن إدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين والمراجعين، وإنما يمكن أن تزود بقانونيين ومختصين في خصوصيات نشاط المؤسسة، هذا للإلمام بجميع نواحي النشاط.

#### د- التقييم :

إن عملية الفحص والتحليل ينتج من خلالها للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه مما ينعكس على التقرير الشخصي الموضح لمدى كفاية وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسيير عليها المؤسسة وما لديها من تسهيلات وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره، إذ يقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتفصي الحقائق وبالاستعانة بآراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.

## هـ- التقرير :

يبرز التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي آراء فنية حول المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات. كما يفضل عرض التقرير على المسؤول على النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور، وتتبلور قدرة المراجع الداخلي على العرض الواعي والواضح لما قام به من فحص وتقصي.

المطلب الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بالإدارة العليا<sup>1</sup>

إن تزايد دور المراجعة الداخلية في المؤسسة جعلها تابعة لأعلى هيئة إدارية في المؤسسة وهي الإدارة العليا، وهذا بهدف احترام كل المصالح والأقسام والمديرية لأعمال وقرارات وظيفة المراجعة الداخلية، وتعتمد مصداقية هذه الوظيفة في أية مؤسسة على مكانة إدارة المراجعة الداخلية في التنظيم الهيكلي لها وعلى الدعم الذي تتلقاه من الإدارة العليا من خلال اقتناع المسؤولين في المستويات العليا بأهمية الخدمات التي تؤديها إدارة المراجعة الداخلية عن طريق تدخلها في تحديد نطاق عملها ورسم سياستها المبدئية.

ويمكن للإدارة العليا أن تساهم في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية والزيادة في كفاءتها عن طريق وضع السياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية، وكذلك منح التأييد لبرامج المراجعة الداخلية ودعمها بشكل رسمي، مع متابعة الإجراءات التصحيحية التي تتضمنها توصيات إدارة المراجعة الداخلية، ولكن من جهة أخرى قد تختلف وجهات نظر الإدارة العليا مع إدارة المراجعة الداخلية في بعض المسائل، يمكن تلخيصها فيما يلي :

- يعتقد بعض أعضاء الإدارة العليا أن مهمة المراجعة الداخلية تتمثل أساساً في منع وقوع الأخطاء أو التقليل منها، في حين أنها تركز على تقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة ومراجعة العمليات وتقديم التوصيات.

- قد يحرص بعض أعضاء الإدارة العليا مجال المراجعة الداخلية في المجال المحاسبي والمالي، في حين يرى أعضاء إدارة المراجعة الداخلية أن مجال عملهم يجب أن يمتد إلى كافة العمليات التشغيلية، بالإضافة إلى المجالات المحاسبية والمالية من أجل تحقيق أكثر فعالية للمؤسسة.

- قد يتصور بعض أعضاء الإدارة العليا أن مهمة المراجعة الداخلية تتمثل أساساً في تقديم تقارير حول مهارات وخبرات وكفاءة الأشخاص الخاضعين لعملية المراجعة، في حين يرى أفراد إدارة المراجعة

<sup>1</sup>- أحمد صالح العمرات؛ مرجع سبق ذكره، صفحة: 96، بتصرف.

الداخلية أن مهمتهم تتمثل أساسا في تقديم ملاحظات وآراء فنية حول كفاية وفعالية النظم والعمليات وليس الأشخاص.

**المطلب الرابع : علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات التنفيذية والاستشارية.**

**الفرع الأول : علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات التنفيذية<sup>1</sup>**

وظيفة المراجعة الداخلية لها قوة غير مباشرة داخل المؤسسة تمكنها من تحقيق أهدافها والمساهمة كذلك في تحقيق أهداف التنظيم ككل، وذلك بدفع العاملين إلى القيام بواجباتهم وتطبيق التعليمات المعطاة بجذافيرها خاصة المتعلقة بأخطاء ارتكبوها أو وقعوا فيها. ولكن ما يجب الإشارة إليه هو أن وظيفة المراجعة الداخلية تبقى ذات صبغة استشارية تقدم خدماتها إلى جميع المستويات الإدارية بما فيها المستويات التنفيذية.

ويمكن إبراز علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات التنفيذية من خلال احتياجات كل من العاملين في المستويات الإدارية الدنيا والإدارة الوسطى، حيث أن أولى اهتماماتهم تنصب على الاقتراحات التي يقدمها لهم المراجعون الداخليون بشأن أعمالهم والتي تكون مبنية على ملاحظات أدركها المراجعون سابقا، أما الثانية فإنهم يرغبون في أن يقوم المراجعون الداخليون بمجموعة من الأنشطة مثل :

- التأكد من التزام العاملين في المستويات الإدارية الدنيا بالإجراءات والتعليمات التي سبق لهم وضعها ؛
- تقييم كفاءة وملائمة الإجراءات الموضوعية وتقديم توصيات عند الضرورة ؛
- تقييم نظم الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليتها ونجاعتها ؛
- تزويدهم بمعلومات عن أنظمة الأعمال اليومية واقتراح طرق جديدة تجعل القيام بهذه الأعمال أقل تكلفة ممكنة ؛

**الفرع الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بالإدارات الاستشارية<sup>2</sup>**

توجد في مختلف المشاريع الاقتصادية إدارات تقدم خدمات استشارية مختلفة إلى الإدارة الرئيسية، وذلك من أجل مساعدتها على تحمل مسؤولياتها العديدة بكفاية وفعالية. ومن أمثلة هذه الإدارات نجد : إدارة البحث والتطوير والدراسات والمناهج، إدارة الشؤون القانونية، إدارة الإحصاءات، إدارة الخدمات الهندسية والتصاميم... الخ.

<sup>1</sup> - أحمد صالح العمرات؛ مرجع سبق ذكره، صفحة:98، بتصرف.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، صفحة: 104، بتصرف.

ولهذه الإدارات جميعاً أو لبعضها علاقات عمل مشتركة مع إدارة المراجعة الداخلية أو لها على الأقل اهتمام مشترك يتمثل في خدمة الإدارة العليا، ومن هنا قد تحاول كل تلك الإدارات أن تنافس إدارة المراجعة الداخلية وتحاول في سبيل ذلك أية إدارة منها أن تنتزع بعض الاختصاصات المنوطة بإدارة المراجعة الداخلية، ويجب على الإدارة العليا أن تتفهم حالات النزاع بين إدارتها الاستشارية وتحاول جاهدة أن تتغلب عليها، ويمكنها ذلك عن طريق :

- التحديد الواضح لمسؤوليات واختصاصات وأدوار كل إدارة ؛
  - وضع معايير أداء محددة لكل إدارة ؛
  - استخدام الأساليب الكمية في قياس الكفاءة لكل منها ؛
  - تغذية روح التعاون بين مختلف الإدارات التنفيذية والاستشارية على حد سواء ؛
- وإذا لم تتدخل الإدارة العليا في الوقت المناسب، فقد يؤدي هذا إلى آثار سلبية على كل إدارة من الإدارات المتنافسة بصفة خاصة والمؤسسة بصفة عامة.

#### المبحث الرابع : علاقة المراجعة الداخلية ببعض الوظائف والمهن.

المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة عن الهياكل الأخرى، لكنها تدخل في علاقات تكامل مع مهن خارجية وكذا مع وظائف داخلية، هذه العلاقات تساعد على معرفة حدود هذه الوظيفة.

#### المطلب الأول : علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية.

المراجعة الخارجية هي مراجعة تتم بواسطة شخص أو طرف من خارج المؤسسة، يكون مؤهلاً ومستقلاً عن إدارتها، حيث يعدّ وكيلاً عن المساهمين ليؤكد لهم صحة ودقة البيانات الواردة في القوائم المالية، ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

كما اعتبرت على أنّها : " مهنة تمارس من طرف شخص يكون من خارج المؤسسة ومستقل عن إدارتها لإبداء رأي فني محايد عن مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية الختامية لنتائج الأعمال خلال فترة مالية معينة، والمركز المالي في نهاية الفترة ".<sup>1</sup>

في حين المراجعة الداخلية هي أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة، أو بعبارة أخرى هي هيئة مؤهلة من موظفي المؤسسة، حيث تهدف إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، وذلك بتقييم كفاءة

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، " نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، صفحة: 29.

أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية ( إدارات، أقسام، فروع ) حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعّالة.

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

والأكيد أن هناك اهتماماً مشتركاً بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين وهو ذلك الجانب المتعلق بدقة البيانات المحاسبية ( المراجعة المحاسبية والمالية ) إذ يعمل كليهما على :

- التحقق من وجود نظام محاسبي ملائم، يمدّ المؤسسة بالمعلومات والبيانات الضرورية التي تساعد على إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والحقيقية والتي يمكن الاعتماد عليها ؛

- التأكد من وجود نظام ضبط داخلي فعّال لمنع الأخطاء أو التقليل من حدوثها وكذلك تجنب التلاعبات والاختلاسات<sup>1</sup>؛

كما يستخدم كلاهما نفس التقنيات في تنفيذ أعمال المراجعة: كتحويل أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بالمؤسسة ( باستعمال خرائط التدفق أو قوائم الأسئلة ) ، المقابلات المباشرة وسبر الآراء وغيرها.

ولكن بالمقابل، تختلف المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية في عدة نقاط جوهرية، والجدول الموالي يوضح أهم تلك الاختلافات.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن، "مبادئ وأسس المراجعة علمياً وعملاً"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1998، صفحة:153.

الجدول رقم (1-1) : أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

معيار المقارنة	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
العلاقة بالتنظيم	علاقة المراجع الداخلي بالتنظيم هي علاقة وظيفية ( أعمال المراجعة تنفذ من قبل شخص أو هيئة من داخل المؤسسة ).	المراجع الخارجي هو شخص مهني من خارج التنظيم الرسمي للمؤسسة، إذن علاقته بالمؤسسة هي علاقة تعاقدية.
مجال المسؤولية	المراجع الداخلي موظف بالمؤسسة، فهو يعين من طرف الإدارة، وطبيعياً أن يكون مسؤولاً أمامها، ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	يعتبر المراجع الخارجي وكلياً عن المساهمين أو ملاك المؤسسة، وهو مسؤول أمامهم بحكم العلاقة التعاقدية الموجودة بينهما، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم. وكذلك هو مسؤول اتجاه أطراف أخرى في المجتمع.
الهدف أو الأهداف	الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو خدمة إدارة المؤسسة، من خلال تقييم كفاءة وفعالية الأداء في المؤسسة وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة واكتشاف نقاط الضعف مع التعرف على أسبابها ونتائجها وتقديم التوصيات اللازمة لتعديلها.	هدف المراجعة الخارجية الأساسي هو خدمة طرف ثالث ( الملاك ) عن طريق إبداء رأي فني حول صحة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي، وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. أما اكتشاف الأخطاء والغش يبقى هدفاً فرعياً، يحققه المراجع فقط بحدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.
الرقابة الداخلية	يقيم المراجع الداخلي جميع أنظمة الرقابة الداخلية التي يقوم عليها التنظيم كهدف للتحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات واللوائح والنظم الموضوعة.	يفحص المراجع الخارجي ويقيم أنظمة الرقابة الداخلية كوسيلة تساعد في تحديد حجم الاختبارات التي يقوم بها، وينصب اهتمامه على الرقابة المالية والمحاسبية.



<p>يتمتع المراجع الخارجي باستقلال كامل في عملية الفحص والتقييم حتى يكون رأيه محايدا وبعيدا عن ضغوطات أو تبعية لإدارة المؤسسة.</p>	<p>إن استقلال المراجع الداخلي هو استقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات (محاسبة، الإنتاج...)، لكنه يبقى دائما تابعا للإدارة العليا ويخدم حاجاتها ورغباتها.</p>	<p>درجة الاستقلال</p>
<p>إن مجال عمل المراجع الخارجي يحدده أمر التعيين، والقواعد المهنية، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، والقوانين التي تنظم أعمال المراجعة الخارجية.</p>	<p>الإدارة العامة هي التي تحدد مجال عمل المراجع الداخلي، فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.</p>	<p>نطاق العمل</p>
<p>يتم الفحص في الغالب مرة واحدة في نهاية السنة المالية (مراجعة نهائية)، هذا إذا تعلق الأمر بالمؤسسات المتوسطة والصغيرة الحجم، أما بالنسبة للمؤسسات الكبيرة - ولكثرة أعمالها - تتم عملية المراجعة على فترات منقطعة، وفق برنامج مسطر (مراجعة مستمرة).</p>	<p>يتم الفحص بصورة مستمرة وعلى مدار أيام السنة لجميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة مهما كان حجمها وشكلها القانوني، وتكون عملية المراجعة منتظمة وفقا لبرنامج خاص يعده المراجع.</p>	<p>توقيت الأداء</p>
<p>قد تكون شاملة أو إختبارية، وذلك يتوقف على النتائج التي توصل إليها المراجع الخارجي عند تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.</p>	<p>هي مراجعة شاملة وتفصيلية تخص جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.</p>	<p>الشمول</p>
<p>معايير المراجعة الخارجية + القوانين والتشريعات السارية بالبلد الذي تتواجد به المؤسسة.</p>	<p>معايير المراجعة الداخلية + لوائح المؤسسة</p>	<p>مصادر توجيهات العمل</p>

المصدر: من اقتراح الباحث بالتصرف من مرجعين :

محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي محمد، "المراجعة بين التنظير والتطبيق"، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص: 44 .

Howard.F Stettler, op-cit, page: 132.

بالرغم من هذه الاختلافات، فإن وجود علاقة تكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أمر ضروري لأبد من تحقيقه، إلا أنه يجب الاحتفاظ دائماً باستقلال كل منهما عن الآخر، وألاً يعتبر المراجع الداخلي مكملًا للمراجع الخارجي، وأن وجوده في المؤسسة لخدمته ومساعدته<sup>1</sup>، لأن هذا لا يتماشى مع المفاهيم الصحيحة للمراجعة الداخلية ومع أهدافها، كما لا يتلاءم مع مسؤوليات المراجع الخارجي ( إن تدخلات المراجع الداخلي تخدم المراجع الخارجي، لكنها لا تحرره من مسؤوليته أمام المساهمين أو ملاك المؤسسة وحتى أمام الأطراف الأخرى ) .

ويقصد بالتكامل، وجود تنسيق وتعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يقوم على أساس المنافع والمصالح المتبادلة بينهما لتحقيق أهدافهما المشتركة من ناحية، ولخدمة إدارة المؤسسة من ناحية أخرى.

وكما لهذه العلاقة ( التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ) مجالات تقليدية عديدة والمتمثلة في تقييم الرقابة الداخلية، وضع برنامج المراجعة في المجالات المحاسبية والمالية، فهي تتناول كذلك جوانب أخرى، كتلك المتعلقة بترشيد القرارات الإدارية، ومتابعة الخطة ومدى تحقيق الأهداف، وكذلك التنسيق والتعاون في مجال تقييم الأداء.

إذن وبصورة عامة، إن الغرض من تحقيق التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي هو:

- زيادة إيجابية وفعالية أداء عملية المراجعة، وتنفيذها بتكلفة مناسبة، وتجنب التكرار في العمل.<sup>2</sup>
- ترشيد العملية الإدارية في المؤسسة بالتوصل إلى أقصى كفاية ممكنة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمود شوقي عطاء الله، مرجع سبق ذكره، صفحة: 289.

<sup>2</sup> - Patrick DELAHAYE : « Les relations entre le réviseur externe et le service d'audit interne dans les caisses régionales de Crédit Agricole Mutuel », Revue Française de comptabilité, N°133, Février 1999, page :110.

<sup>3</sup> - السيد أحمد إسماعيل السقا، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كأداة لترشيد القرارات الإدارية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 1978، صفحة:24.

الفرع الأول : المراجعة الداخلية هي وظيفة مكّملة للمراجعة الخارجية.

يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد- إلى حدّ كبير- على خبرة المراجع الداخلي وإلمامه الواسع بشتى النواحي الفنية الخاصة بأعمال المؤسسة، وذلك من خلال إطلاعه على برامج المراجعة الداخلية وتقارير المراجع الداخلي.

وفي هذا الصدد فقد ورد في المعيار 02-550 ( أحد معايير المراجعة الداخلية ) أنّه : " يتوجب على المراجع الداخلي وضع كل برامج وملفات عمله في متناول المراجع الخارجي، حتى يستطيع هذا الأخير الاعتماد عليها في ممارسة مهامه"<sup>1</sup>.

والواقع إن اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية تحدده اعتبارات يجب أن تؤخذ في الحسبان وهي :

- مدى خبرة ومؤهلات مسؤول إدارة المراجعة الداخلية وموظفيه ؛
- مدى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ؛<sup>2</sup>
- درجة استقلال المراجع الداخلي عن إدارات المؤسسة ؛<sup>3</sup>

الفرع الثاني : المراجعة الخارجية مكّملة للمراجعة الداخلية.

يمكن للمراجع الداخلي الاستعانة ببعض أعمال المراجع الخارجي عند وضعه لخطط وبرامج عمله وفي تدعيم حججه ( إثباتاته ) ، خاصة وأن المراجع الخارجي هو شخص مهني كفؤ و ذو خبرة واسعة.

وحتى نتعرف أكثر على صور التعاون والتنسيق بين المراجعين ( الداخلي والخارجي )، وإلى أيّ مدى تكون هذه العلاقة ضرورية للطرفين، يتوجب علينا عرض ما ورد في المعيار 550 بشكل مفصل<sup>4</sup>، حيث نصّ هذا المعيار على :

- يجب على مسؤول إدارة المراجعة الداخلية تنسيق أعماله مع المراجع الخارجي لتفادي الازدواجية ( التكرار ) في المهام.

<sup>1</sup> - Jacques Renard, op-cit, 3éme édition, page: 69.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره ، صفحة :156.

<sup>3</sup> - محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، صفحة :45.

<sup>4</sup> - Jacques Renard, op-cit, 3éme édition, page: 69-70.

- يعهد المراجع الخارجي للمراجع الداخلي ببعض الأعمال (كإعداد كشوف تحليلية مفصلة وبيانات تفصيلية لعناصر القوائم المالية، والقيام بأعمال الجرد المفاجئ، وغيرها ) ، على أن يلتزم هذا الأخير بمعايير معهد المراجعين الداخليين "IIA".
- بالمقابل يمكن للمراجع الداخلي تقييم أعمال المراجعين الخارجيين.
- وضع خطط عمل مشتركة وذلك لتفادي الإحراج والإزعاج الذي قد تسببه عملية المراجعة من جرّاء الزيارات المتكررة لنفس الأقسام، كما يفضل تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في القسم الواحد وفي وقت واحد.
- ولأن لكليهما أهداف وأدوار خاصة، فإن تبادل المعلومات خلال المهمة الواحدة والمشاركة سيكون إثراءً مهمًا للطرفين، وهذا كله لفائدة المؤسسة ككل.
- تبادل برامج وملفات العمل فيما بينهما.
- تحويل تقارير المراجعة الخارجية للمراجعين الداخليين والعكس.
- عقد اجتماعات عمل دورية مرّة أو مرتين في السنة أو عند كل تدخل، وذلك لمقارنة تلك التقييمات لكلا الطرفين.

### المطلب الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بوظيفة التفتيش.

- هناك التباس كبير في هذا المجال، إذ يصعب على الكثيرين التفريق بين المراجعة الداخلية ووظيفة التفتيش، وذلك للأسباب التالية :
- المفتش مثله مثل المراجع الداخلي، هو شخص يعمل من داخل التنظيم، فهو موظفًا به ؛
  - من حيث المصطلح، يوجد تقارب بين الكلمتين، لكن ليس إلى الحدّ الذي يكون فيه التفتيش مرادفًا للمراجعة، فالمصطلحين مختلفين في المعنى، إذ يقصد بالأول ( Inspection ) بحث وتقصّ وتحرّراً لمحاكمة الأشخاص، في حين تعني المراجعة ( Audit ) التدقيق فيما هو معروض بغرض تحسين أداء الأشخاص ؛
  - من حيث الممارسة، فالمفتشون أصلاً يمارسون وظيفة التفتيش، لكن قد تجدهم في بعض المنشآت يقومون بأعمال المراجعة الداخلية، كما قد تجدهم يمارسون التفتيش والمراجعة في آن واحد، وهذا في حدّ ذاته خلط بين الوظيفتين. وحتى نزيل هذا الالتباس، ونستطيع التفريق بين الوظيفتين، يجدر بنا معرفة ما المقصود بوظيفة التفتيش ؟.

التفتيش هو عملية موجودة في جميع المنظمات، حتى وإن لم يكن هناك قسم خاص بها، فهي تمارس من قبل الإدارة الوصية وفقا للسلم الوظيفي. ويتدخل المفتش تلقائيا لمراقبة حسن تطبيق القوانين واللوائح من قبل المنفذين، حيث يعمل على فتح تحقيقات قانونية وتحرّيات واسعة حول الأشخاص المعنيين لتحديد مسؤولياتهم على كل التجاوزات التي حدثت، ومن ثمّ معاقبتهم، أو إبداء رأيه حول نوع العقوبة المطبقة.

إن وظيفة التفتيش - وبحكم طبيعتها - تستدعي توفر صفات خاصة في الأشخاص القائمين عليها كالخبرة والسلطة الكافيتين لفرض آرائهم والتأثير على من حولهم، وهذا يجعلهم يحتلون مركزا تنظيميا عاليا في السلم الوظيفي. وإذا كانت الوظيفتان ( التفتيش والمراجعة الداخلية ) تتفقان في الدور الوظيفي والتدخل الدقيق، فإنهما تختلفان عن بعضهما في عدّة نقاط، والتي يمكن عرضها في الجدول الموالي :

الجدول رقم (1-2) : أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية ووظيفة التفتيش.

معيّار المقارنة	المراجعة الداخلية	وظيفة التفتيش
طبيعة التدخل	تطبيق رقابة وقائية ( Contrôle préventif ) وذلك بالتأكد من توفر كل الوسائل والإجراءات للمحافظة على موجودات المؤسسة.	ممارسة رقابة قمعية ( Contrôle répressif ) وذلك بمنع كل التجاوزات التي قد تحدث كالغش أو الاختلاس.
كيفية التدخل	تتدخل بناءً على تفويض رسمي من الإدارة العامة.	تتدخل تلقائيا، وبأمر من رئيسها للتحقيق في مسألة معينة.
مجال التدخل	فحوصات دقيقة ومنتظمة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التحكم في الأنشطة، والبحث عن سبل تحسين الأداء في المؤسسة.	تحرّيات قانونية قائمة على تقييم الأشخاص والحكم على أدائهم، ومعاقبتهم بقدر التجاوز الحاصل.
الغرض	التأكد من مدى التزام العاملين بالمؤسسة بالقوانين واللوائح،... وكذا تفسيرها.	متابعة تطبيق القوانين واللوائح والتوجهات من قبل العاملين بالمؤسسة.

المصدر: من اقتراح الباحث بالتصرف من المرجع: Jacques Renard, 3ème édition, op-cit, page: 84 - 85

رغم هذا الاختلاف، فإنه يوجد تكامل حقيقي بين الوظيفتين، ويفسّر هنا بإمكانية اعتماد إحدهما على نتائج الأخرى، إذ يمكن للمفتش أداء أعماله انطلاقاً من النتائج التي توصل إليها المراجع الداخلي عند فحصه لأنظمة الرقابة هذا من جهة، وقد يتسنى للمراجع الداخلي الاعتماد على ما توصل إليه المفتش من تجاوزات - بعد قيامه بعملية التفتيش - لتحديد نقاط ضعف أية نظام في المؤسسة، والبحث عن أسبابها ونتائجها ليتمكن من اقتراح الحلول المناسبة.

وحتى نوضح أكثر الفرق بين هاتين الوظيفتين نستعرض هذا المثال :

تعدّ النقدية ( الصندوق ) من أهم عناصر الأصول المعرضة لخطر الاختلاس، وبافتراض وجود خلل فيها، فكيف يكتشف كلّ من المفتش والمراجع الداخلي ذلك ؟.

- المفتش مكلف بمراقبة حسن تطبيق القوانين واللوائح، حيث يقوم بتحليل دقيق للعمليات التي نفذها أمين الصندوق، ومن ثمّ يكتشف الخطأ.

- قد يكون اكتشاف المراجع الداخلي للخطأ وليد الصدفة، لأن دوره يقتصر على ملاحظة كيفية عمل الأنظمة وليس مراقبة عمل الأشخاص.

بعد اكتشاف الخطأ، ما هو دور كل منهما في هذه الحالة ؟.

أ- بالنسبة للمفتش :

- يعمل أولاً على معاقبة أمين الصندوق أو إبداء رأيه حول نوع العقوبة المطبقة، فهو بذلك يهتم بشخص الموظف ؛

- يقوم المفتش بعمليات التحقيق والتحرّي عن تلك الأموال ( النقدية ) المفقودة ؛

- اتخاذ كل التدابير اللازمة لإعادة الأمور إلى طبيعتها، حتى أنّه يسهر على وجود تطابق بين التسجيلات المحاسبية وبين قيمة النقدية الموجودة بالصندوق.

ب- بالنسبة للمراجع الداخلي :

إن ردّ فعل المراجع الداخلي مختلف تماماً، فهو لن يهتم بشخص أمين الصندوق فقط، قد يطلع الإدارة الوصية أو المفتش على التجاوز الحاصل في الصندوق هذا إذا كان الأمر مستعجلاً، وإن كان غير ذلك فإنهم سيجدونه في تقرير المراجعة الداخلية.

وعليه فإن عمل المراجع الداخلي يتمّ في اتجاهين :

- من خلال كل ما هو معروض أمامه من حقائق، سوف يبحث عن كيفية سير العمل بالصندوق ( طرق العمل المتبعة، مؤهلات أمين الصندوق، عناصر الحماية المتوفرة، المتابعة الفعّالة، نظام المعلومات ووسائل الرقابة المتوفرة وغيرها ) ، حتى يتعرف على نقاط الضعف الموجودة به، أو بعبارة أخرى، يقوم المراجع بالبحث عن سبب ذلك التجاوز حتى يستطيع تحديد أي عنصر من عناصر الرقابة الداخلية المفقود أو غير الكافي، والذي منع التحكم في أنشطة أمين الصندوق.

- بعد اكتشاف أسباب نقاط الضعف الموجودة، يعمل المراجع الداخلي على اقتراح ما يجب تغييره أو إضافته أو إلغاؤه حتى لا يتكرر مثل هذا التجاوز في المستقبل، بمعنى آخر سوف يقترح ضرورة تغيير بعض عناصر الرقابة الداخلية، حتى يكون هناك تحكّم أفضل في عمليات الصندوق.

### المطلب الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بمراقبة التسيير.

تقوم المراجعة الداخلية بمشاركة مراقبة التسيير في التدخل، حيث أن مراقبة التسيير تكون أكثر فعالية ومصداقية عندما تتلقى معلومات تم إعدادها وإرسالها في ظل نظام رقابة داخلية موثوق فيه ومصصح بواسطة المراجعة الداخلية، ومن جهة أخرى فإنّ هذه الأخيرة تجد عند مراقبة التسيير معطيات ومعلومات قيّمة وهامة قد تكون بمثابة مؤشرات تساعد المراجع الداخلي على اكتشاف نقاط الضعف التي يجب أخذها بعين الاعتبار في مهّمة المراجعة.

وترتبط وظيفة المراجعة الداخلية مع مراقبة التسيير في كونهما وظيفتين تتميزان بالاستقلالية فكلاهما تابعتين لأعلى مستوى إداري في المؤسسة، مع ضرورة الإشارة أنّهما لا تملكان السلطة في المؤسسة، وكلاهما تسعيان إلى لفت انتباه المسؤولين وتقديم مجموعة من النصائح والإرشادات والتوصيات... الخ.

وبالرغم من هذا التناسق والترابط بين الوظيفتين، إلاّ أنه هناك اختلاف يجدر بنا ذكره للتفصيل أكثر في الوظيفتين، وهو أن مراقب التسيير يقوم بإعداد وتصميم نظام المعلومات، في حين يقوم المراجع الداخلي بمراقبة هذه المعلومات ويتحقق من دقتها.<sup>1</sup>

وكذلك فإن مراقب التسيير يفحص مشروعية الميزانيات التقديرية بما في ذلك ميزانية إدارة المراجعة الداخلية، شأنها في ذلك شأن مختلف الإدارات الأخرى وإجراء المقارنات مع ما تم إنجازه فعلا، بينما

<sup>1</sup>- Jacques Renard, 3ème édition, op-cit, page: 80-83.

يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من صحة المعلومات المعدة من طرف مراقب التسيير، مثل لوحة القيادة... الخ.

ويمكن أن نلخص اختلاف وظيفة المراجعة الداخلية عن مراقبة التسيير في كون أن هذه الأخيرة تهتم فقط بالمعلومات وتهمل الأنظمة والإجراءات، أما المراجعة الداخلية فهي تسعى إلى التحكم الأفضل في نشاطات ووظائف المؤسسة عن طريق تشخيص وسائل الرقابة الداخلية والمتمثلة في الأنظمة والإجراءات الداخلية، والجدول التالي يبرز لنا أوجه الاختلاف بين وظيفة المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير :

الجدول رقم (1-3) : أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير.

المراجعة الداخلية :	مراقبة التسيير :
كيف يعمل بما هو موجود حاليا ؟	إلى أين نريد أن نصل ؟ وما هي الطرق ؟
تمدنا بالمشاكل التي تواجهنا في الميدان بأسبابها ونتائجها.	تمدنا بمؤشرات عامة في معالم معينة.
مراقبة تنفيذ التوجيهات وسلامة المعلومات واحترام الطرق، النظام، وشروط الحصول على النتائج.	تخطيط ومتابعة العمليات، نتائجها المحققة والاهتمام بتصميم نظام معلومات وتنفيذه.
مراجعة وظيفة مراقبة التسيير.	تحليل موازنة خلية المراجعة الداخلية.
تبحث في الماضي عن الحقيقة الوحيدة من أجل إيجاد ما أمكن فعله لضمان أحسن تطبيق في المستقبل وبالتالي الإرادة في تغيير الماضي.	من أجل التحكم في المستقبل ( الخطة )، تحليل لماذا الحاضر لا يتطابق معه ( الانحراف ) ؟
اكتشاف الوسائل التنظيمية من أجل الوصول إلى الأهداف.	تحضير ( لكنها لا تقرر ) الأهداف مستندة على الفرضيات الموضوعية.

المصدر : IFACI : "La Direction d'un Service d'Audit Interne ", Eds d'organisation, paris 1997, page : 48- 49.



ولكن هذا لا يمنع من وجود علاقة تكامل بينهما، حيث نجد:<sup>1</sup>

- تقدم وظيفة المراجعة الداخلية- في جميع تدخلاتها- المساعدة لوظيفة مراقبة التسيير، فعمل مراقب التسيير لن يكون فعالاً إلا إذا كانت المعلومات التي يعتمد عليها صحيحة ودقيقة، وهنا يأتي دور المراجع الداخلي في التأكد من صحة ودقة تلك المعلومات عند تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية. إذن المراجعة الداخلية تضمن لمراقب التسيير جودة المعلومات التي يستقبلها. من جهة أخرى، فإن وظيفة مراقبة التسيير وكغيرها من وظائف المؤسسة، تخضع هي الأخرى لعملية المراجعة، أين يتأكد المراجع الداخلي من مدى تحكّم مراقب التسيير في نشاطه.

- إن عمل مراقب التسيير مكمل لعمل المراجع الداخلي، فهو يوفر له المعلومات والتي قد يرى من خلالها المراجع نقاط ضعف في بعض الجوانب، والتي حتما سيأخذها بعين الاعتبار في مهمّاته المقبلة.

#### المطلب الرابع : علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية<sup>2</sup>

بعدما أصبحت الرقابة الداخلية من بين الضروريات في المؤسسة، أصبح لديها متطلبات تسمح بتحقيق أهدافها، ومن متطلبات نظام الرقابة الداخلية، مهمّة التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، ومراقبة كل الطرق المستعملة في الرقابة الداخلية في المؤسسة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات، وبصورة مختصرة فههدف إدارة المراجعة الداخلية هو التأكد من التطبيق والتنفيذ السليم لمهمّات نظام الرقابة الداخلية المسطرة من طرف الإدارة، فالفحص الذي تقوم به المراجعة الداخلية ما هو إلا رقابة لمهمّة الإدارة من أجل قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية. وبمعنى آخر فالمراجعة الداخلية هي مراقبة الرقابة، بحيث تصادق على صحة ومصداقية المعلومات المستخدمة في المؤسسة، كما تضمن تطبيق القواعد والسياسات العامة للإدارة، أضف إلى ذلك فهي تسعى إلى تحقيق الفعالية التي تعتبر عنصرا مهما جدا في السّير الحسن للمؤسسة.

<sup>1</sup>- Lionel Collins & Gérard Valin, op-cit, 4ème édition, page: 89.

<sup>2</sup>- عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، "الرقابة و مراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، صفحة: 01، بتصرف.

### خلاصة الفصل الأول :

من خلال هذا الفصل يمكننا أن نخرج بخلاصة عامة أن المراجعة الداخلية تحتل مكانة هامة في المؤسسة، فهي وظيفة ضرورية للمؤسسة لتحقيق أهدافها لأنها تتناول الفحص الانتقادي المنتظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات وإجراءات وسائل الرقابة الداخلية ، لهذا نجد أن المراجعة الداخلية تقوم بقياس فعالية الوسائل الرقابية.

فالمراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة حيث تسعى إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية ( إدارات، أقسام، فروع ) حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعّالة. كما تقدم خدمات عديدة للمؤسسة ( خدمات وقائية، علاجية وتقييمية... الخ ) وذلك من أجل ضمان السير الحسن والجيد لسياسات المؤسسة وزيادة فعاليتها للوصول بها إلى درجة التحكم الرشيد، إذ تعتبر المراجعة الداخلية 85% من الرقابة الداخلية على حسب المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين " IIA " .

كما يمكن أن نستشف بأن المراجعة الداخلية هي الوسيلة الفعّالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة، في ظل وجود أسلوب علمي عملي وجملة من التقنيات و المعايير المؤطرة لعملية المراجعة الداخلية الممكنة من التقييم السليم لمستويات الأداء داخل كل وظيفة أو نشاط.

ولكي تؤدي المراجعة الداخلية عملها تحتاج إلى ركائز وقواعد ومعايير أساسية مهمة وتقنيات وأدوات يجب أخذها بعين الاعتبار، وذلك ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

## الفصل الثاني:

الركائز الأساسية في عمل

المراجعة الداخلية

### مقدمة الفصل الثاني :

يهتم دائما مسؤولي المؤسسة بالتحكم في النشاط والعمليات التي تقوم بها و للتحكم في هذه الأخيرة جيدا، يجب وضع أنظمة وإجراءات للرقابة الداخلية وذلك لاستخراج واكتشاف في الوقت المناسب كل الأخطاء والانحرافات المتعلقة بهذه الأنشطة والعمليات ومقارنتها بالأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وهذا بهدف التقليل من الخطر المتعلق بها. وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية أهم أداة يمكن للإدارة في المؤسسة أن تعتمد عليها في متابعة وتعزيز الرقابة الداخلية، وترشيد الأداء وتحسين فعالية المؤسسة وذلك من خلال تقييم السياسات والخطط والإجراءات، تقييم فعالية الوسائل الرقابية المختلفة وكذا تقييم كفاءة أداء العمليات والأنشطة على مستوى الوحدات والأقسام التنظيمية.

وحتى تحقق وظيفة المراجعة الداخلية دورها المطلوب، فإنها تحتاج لركائز و دعائم أساسية و جملة من المعايير المتعارف عليها عالميا، والمبادئ والقواعد والقوانين واللوائح التي تنظمها و تحكمها، والتقنيات والأدوات المؤطرة لعملية المراجعة الداخلية، والتي تعتمد عليها للقيام بأعمالها بالكفاءة والفعالية المناسبة.

ولهذا فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث رئيسية ، وهي :

- تعرّف للرقابة الداخلية مجال لعمل المراجعة الداخلية، من خلال تحديد مفهوم، أهداف، وعناصر نظام الرقابة الداخلية، وكذا التعرف على المقومات الأساسية لنظام رقابة داخلية فعّال، وإجراءاته ومراحل تقييمه، و دور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية ؛

- دراسة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من حيث التطرق إلى قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية، والمعايير المهنية لممارسة المراجعة الداخلية التي حددها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين "IIA" وقواعد السلوك المهني لها ؛

- التعرف على التقنيات المستعملة في عمل وظيفة المراجعة الداخلية ؛

- التعرف على الأدوات المؤطرة لعمل وظيفة المراجعة الداخلية ؛

### المبحث الأول : الرقابة الداخلية مجال لعمل المراجعة الداخلية.

يهتم دائما مسؤولي المؤسسة بالتحكم في النشاط والعمليات التي تقوم بها، وللتحكم في هذه الأخيرة جيدا، يجب وضع أنظمة وإجراءات للرقابة الداخلية وذلك لاستخراج واكتشاف في الوقت المناسب كل الأخطاء والانحرافات المتعلقة بهذه الأنشطة والعمليات ومقارنتها بالأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وهذا بهدف التقليل من الخطر المتعلق بها. وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية أهم وسيلة وأداة يمكن للإدارة العليا في المؤسسة أن تعتمد عليها في متابعة وتعزيز عملية الرقابة الداخلية.

### المطلب الأول : مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية.

لقد عرفت الرقابة الداخلية تطورا ملحوظا في مفهومها وأهدافها، ويرجع ذلك إلى كبر حجم المؤسسات وتعدد نشاطاتها.

### الفرع الأول : مفهوم الرقابة الداخلية.

#### أ- تعاريف الرقابة الداخلية :

اختلفت تعاريف الرقابة الداخلية وتعددت نظراً لتضارب آراء المختصين والمتمرسين في هذا الميدان، الذين يحاولون دائما التركيز على المفاهيم الأساسية المشتركة، وهذا من أجل إعطاء تعريف عام وشامل للرقابة الداخلية، لكن ما ينبغي الإشارة إليه هو ضرورة التذكير بالتعاريف الأكثر تداولاً، محاولة التقريب لإعطاء تعريف موضوعي وشامل لكل من التعاريف التالية :

- عرّف معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين "A.I.C.P.A" (\*) سنة 1949م الرقابة الداخلية : "بأنها تشمل الخطة التنظيمية ومجموعة من الطرق والأساليب والإجراءات المتناسقة والمستخدمه داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، تحقيق الكفاءة التشغيلية، وكذلك متابعة مدى احترام وتطبيق السياسات الموضوعه من طرف الإدارة" <sup>1</sup>.

- أما لجنة الاستشارات المحاسبية "C.C.A" (\*\*) في إنجلترا سنة 1978م، فقد عرّفت الرقابة الداخلية على أنّها: "مجموعة أنظمة الرقابة المالية وغيرها الموضوعه من قبل الإدارة، من أجل القدرة على توجيه

(\*) A.I.C.P.A : American Institute of Certified Public Accountants.

<sup>1</sup>- Coopers et Lybrand: "La Nouvelle pratique du contrôle interne", Eds d'organisation, Paris, 3ème tirage, 2000, page: 24.

(\*\*) C.C.A : Comité Consultative of Accountancy.

أنشطة المؤسسة بطريقة منتظمة وفعّالة لضمان احترام سياسات التسيير الحمائي للأصول والتحقق قدر الإمكان من دقة وشمولية المعلومات المسجلة".<sup>1</sup>

يبرز هذين التعريفين الجوانب المختلفة لمفهوم الرقابة الداخلية والتي تعني كل النظم الموضوعة للرقابة داخل المؤسسة، فهي لا تقتصر على الجوانب المحاسبية والمالية فقط وإنما تتعدّها لتشمل كذلك النواحي غير المالية<sup>2</sup>، كتلك المتعلقة ببرامج التدريب، خطط الإنتاج، إجراء مراجعة داخلية وغيرها.

ولا تختلف الفدرالية الدولية للمحاسبة "IFAC"<sup>(\*)</sup> في تعريفها للرقابة الداخلية عن معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين "A.I.C.P.A" إذ تعتبرها: "مجموعة السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة من أجل التأكد إلى أقصى حد ممكن من السير الصارم والفعال لأنشطتها".<sup>3</sup>

ويضيف أحد التعاريف على ما جاء في التعريف الذي ذكره معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين أن: "الرقابة الداخلية هي أداة يمكن من خلالها الحصول على كل المعلومات وكذا تحقيق الحماية والرقابة التي تريدها الإدارة العليا".<sup>4</sup>

فالإدارة - في كل الأحوال - هي في حاجة لمعلومات أكيدة وكاملة وبصورة مستمرة، لكي تكون على علم بمدى تقدّم سير العمل داخل المؤسسة.

- وعرفتها منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين "OECCA" الفرنسية بأنها: "مجموعة من الضمانات والتأكيدات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات من جهة، وإلى الالتزام بتنفيذ السياسات والقرارات الإدارية وتحسين الأداء من جهة أخرى، وتحديد إجراءات وطرق الرقابة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة للمحافظة على استمراريتها".<sup>5</sup>

<sup>1</sup>-Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 116.

<sup>2</sup> - محمد سمير الصبان والسيد عبد المقصود دبيان، "تصميم وتشغيل النظام المحاسبي في المنشآت المالية"، دار الجامعة، الإسكندرية، 2002، ص: 17.

<sup>(\*)</sup> I.F.A.C : International Federation of Accountants.

<sup>3</sup> - ISIDORE ،Feujo; Guide des Audits: Quelles synergies gagnantes pour l'entreprise, édition AFNOR, 2005, page: 85.

<sup>4</sup> - Howard.F Stettler, op-cit, page: 78-79.

<sup>5</sup> - Guy Bendict et René Keraul : « Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit », Eds Foucher, paris, France, 1990, page :12.

- أما بالنسبة لتعريف الرقابة الداخلية من طرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين "IFACI" فيتمثل في : " الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية بالنسبة للمؤسسة تكمن في ضمان :

- دقة وسلامة المعلومات في المؤسسة ؛
- احترام السياسات والمخططات والإجراءات والقوانين والتنظيمات ؛
- حماية موجودات المؤسسة ؛
- الاستعمال الاقتصادي والفعال للموارد لتنمية الكفاية الإنتاجية للمؤسسة " <sup>1</sup>.

من خلال التعاريف السالفة الذكر للرقابة الداخلية يمكن حوصلة مضمونها في الفقرة التالية :

"يقصد بالرقابة الداخلية مجموع الطرق والمقاييس والتأكيدات والإجراءات المتناسقة، التي تبناها إدارة المؤسسة تحت مسؤولياتها وتسهر على تطبيقها، بهدف حماية ممتلكاتها ومنافعها وضمان إنتاج معلومات دقيقة ذات نوعية عالية، وتحريض كافة العاملين للإسهام في تطبيقها والتقيدها بما يتفق وسياسات الإدارة والعمل على رفع الأداء وتحسين الإنتاجية وزيادة الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة " <sup>2</sup>.

فبالنسبة للمقاييس المنظمة للرقابة الداخلية فهي مدمجة ضمن مسار عمل المؤسسة، وبالتالي إما أن ترافق العمل أو أنها تسبق أو تتبع تطبيقه، إذن فالرقابة الداخلية لا تحتوي فقط على النشاطات المتعلقة بالرقابة في حد ذاتها ولكن أيضا مع تلك النشاطات التي لها علاقة مع التسيير والتخطيط، إذا فالرقابة الداخلية تسمح خاصة بـ :

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ؛
- الحرص على احترام القوانين والتعليمات ؛
- ضمان الحماية والحفاظة على أصول المؤسسة ؛
- اكتشاف والحد وتجنب الأخطاء المحتملة والمخالفات الأخرى ؛
- ضمان صحة البيانات والتقارير والقوائم المالية والمحاسبية مع إمكانية الاعتماد عليها ؛
- التسيير الفعلي للمؤسسة من خلال ضمان تطبيق السياسات والأهداف الموضوعة بواسطة الإدارة قصد المحافظة على بقاء واستمرارية المؤسسة ؛

<sup>1</sup>- Lionel Collins & Gérard Valin, op-cit, 4ème édition, page : 36.

<sup>2</sup>- مقراني عبد الكريم، "إنسجام معايير المراجعة"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008، صفحة : 103.

ويوجد اتفاق على أن مسؤولية تصميم وتطبيق نظم للرقابة الداخلية والعمل على تطويرها وتحسينها بما يخدم أهداف المؤسسة إنما يقع على عاتق إدارة المؤسسة.

### ب- فروع الرقابة الداخلية :

لم تعد الرقابة الداخلية تخصّ فقط النواحي المحاسبية والمالية، ولكنها تهتم بجميع أنشطة المؤسسة، وذلك لضمان إدارة فعّالة وناجحة هذا من جهة، ولخدمة المراجع ومساعدته في إبداء رأيه في القوائم المالية من جهة أخرى. وعلى هذا الأساس يمكن أن نفرق بين نوعين من الرقابة الداخلية :

### ب-1- الرقابة الداخلية الإدارية :

تتمثل الرقابة الداخلية الإدارية في الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً بالكفاءة العملية والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، وهذه الإجراءات لا تؤثر بطريقة مباشرة على القوائم المالية والسجلات المحاسبية، ومن بين الأساليب التي يستخدمها عادة هذا النوع من الرقابة الداخلية نجد : التحليلات الاقتصادية، طرق التحليل الإحصائي، تقارير الأداء، دراسة الزمن والحركة، ومتابعة تنفيذ الموازنات التقديرية، والمراقبة على الجودة وإعداد برامج تدريب العاملين... إلخ، وتعتبر هذه العمليات من وظائف الإدارة، أي لها اتصال مباشر بمسؤولية الإدارة لتحقيق أهدافها.<sup>1</sup> فهي رقابة مرتبطة بمسألة اتخاذ القرارات الخاصة بتحقيق الكفاءة التشغيلية ومدى التزام العاملين بالمؤسسة بالسياسات الإدارية الموضوعية.<sup>2</sup>

### ب-2- الرقابة الداخلية المحاسبية :

تتمثل الرقابة الداخلية المحاسبية في كل الإجراءات والأساليب التي تختص أساساً وتتعلق مباشرة بحماية الأصول وضمان دقة ومصداقية البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها، إذن هي رقابة طرفها تؤثر مباشرة على القوائم المالية<sup>3</sup>، حيث يتولى هذا الفرع رقابة وتقييم :

- السجلات والدفاتر ؛

- سجلات حماية الأصول ؛

<sup>1</sup> - مصطفى عيسى خضير، "المراجعة: المفاهيم، المعايير والإجراءات"، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، 1996، صفحة : 196 بتصرف.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، صفحة: 123.

<sup>3</sup> - محمود شوقي عطاء الله، مرجع سبق ذكره، صفحة: 237.



- البيانات المالية والقيود الدفترية ؛

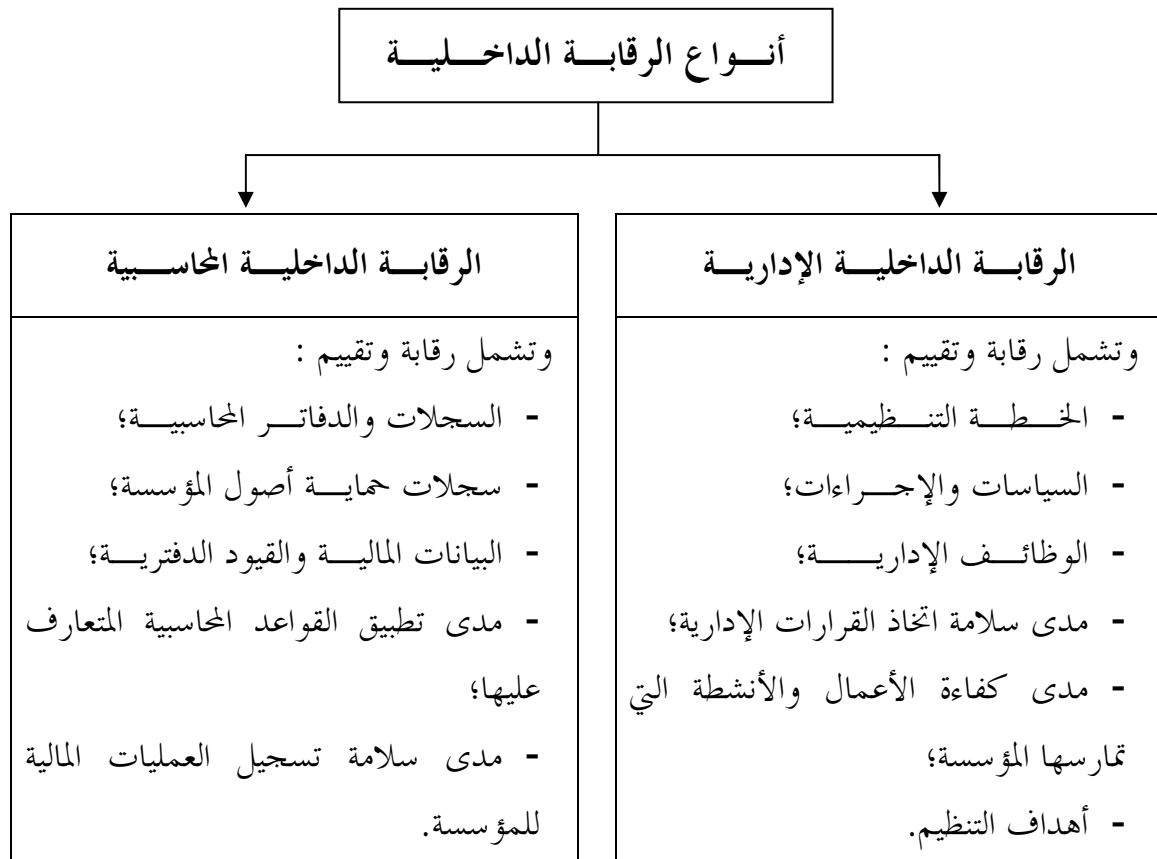
- مدى تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ؛

- مدى سلامة تسجيل العمليات المالية ؛

ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق الرقابة المحاسبية نجد<sup>1</sup> : المراجعة المستندية، المراجعة الفنية، المراجعة المالية، المراجعة الداخلية، الضبط الداخلي، النظام المحاسبي.

ويمكن أن نلخص النوعين السابقين للرقابة الداخلية في الشكل التالي :

الشكل رقم (2-1) : أنواع الرقابة الداخلية.



المصدر: عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية،

الإسكندرية، 2002، صفحة: 154.

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، صفحة: 80.

### الفرع الثاني : أهداف الرقابة الداخلية.

إنّ الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه من وراء وضع وتطبيق نظام للرقابة الداخلية هو "التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة والأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها".<sup>1</sup>

ويمكن تحقيق هذا الهدف في المؤسسات الصغيرة من خلال تعليمات يومية شفوية تحت إشراف أصحابها، أمّا بالنسبة للمؤسسات الكبيرة فلا بد من توضيح العلاقة بين السلطات والمسؤوليات وتحديد اختصاصات ومهام كل موظف بالمؤسسة، وتمثل خريطة التنظيم الإداري، اللوائح والإجراءات، وسائل تنفيذ ذلك النظام في إدارة أعمال المؤسسة.

يمكن تفسير الهدف الرئيسي من وضع نظام للرقابة الداخلية من خلال عدّة أهداف مساعدة، وهي تلك التي أشار إليها التعريف الذي أصدره المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين "A.I.C.P.A" والمتمثلة في:  
أ/- التحكّم في المؤسسة :

إن التحكّم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكّم فيها.<sup>2</sup>

ويظلّ هذا الهدف من أسمى الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل من مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيون، ولأجل ذلك يضعون أنظمة للرقابة الداخلية، وهم وحدهم مسؤولون عن تحديد السياسة الرقابية المناسبة لجميع أنشطة المؤسسة. وقبل هذا فإنه يتعيّن على الأشخاص القائمين على وضع أنظمة للرقابة الداخلية أن يكونوا على دراية كافية بأهداف المؤسسة وبميزانياتها، وبمختلف الهياكل والإجراءات الموضوعية والتي يطلق عليها مصطلح "مراقبة التسيير"، وبهذا فإنّ إدارة أعمال المؤسسة بصورة منتظمة سوف تؤدّي بالضرورة إلى تحقيق كل الأهداف المسطرة لأية نشاط أو برنامج معيّن، وبالتالي تحسين فعالية المؤسسة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، صفحة: 151.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006، صفحة : 90.

<sup>3</sup> - Lionel Collins et Gérard Valin: "Audit et contrôle interne, principes, objectifs et pratiques", Eds Dalloz, 3ème Edition, Paris, France, 1986, page: 38.

ب/- حماية أصول وممتلكات المؤسسة :

من أهم الواجبات الملقاة على عاتق القائمين على إدارة المؤسسة، حماية أصولها وموجوداتها من السرقة أو الاختلاس أو الضياع والمحافظة عليها من أي سوء استغلال. ويقصد بحماية أصول المؤسسة حسب رأي لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين بأنها : "وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والأمور الأخرى غير المرغوب فيها"<sup>1</sup>.

فالحماية بمفهومها الواسع - حسب هذا الرأي- هي الوقاية في معالجة العمليات من :

■ **الأخطاء المتعمدة** : وهي أخطاء مخطط لها ومدروسة مسبقا، تنطوي على نوايا احتيالية، والغرض منها الغش والاختلاس والتلاعب.

■ **الأخطاء غير المتعمدة** : وهي أخطاء ترتكب بدون قصد، وهي ناتجة عن سهو كلي أو جزئي، أو أن العاملين بهذه المؤسسة غير مؤهلين بدرجة كافية من الناحية العلمية.

■ **كل الأمور غير المرغوب فيها** : كتلف الأصول نتيجة للعوامل المناخية، أو الاستخدام غير العقلاني لها، وكذلك حماية الأصول من السرقة أو الضياع.

ونشير هنا إلى وجود نوعين من الحماية : الحماية المادية والحماية المحاسبية<sup>2</sup>، حيث يقصد بالحماية المادية الوقاية الكافية التي تستطيع المؤسسة من خلالها تفادي خسارة أو تلف أو سرقة لأصولها، أما الحماية المحاسبية فتعني ارتباط التسجيلات المحاسبية بجميع التحركات الفعلية للأصول حتى يمكن متابعتها.

ج/- **التحقق من دقة ونوعية المعلومات المتوفرة وإمكانية الاعتماد عليها** :

من أهم أهداف الرقابة الداخلية، التأكد من دقة وصحة المعلومات المعروضة من قبل المؤسسة، وهنا نخص بالذكر البيانات المحاسبية باعتبارها المحور الحيوي لأية مؤسسة وهي تكتسي أهمية بالغة، خاصة وأنها الأساس عند اتخاذ أي قرار. إن التحقق من البيانات المحاسبية على وجه الخصوص يرجع لسببين هما:

- اعتماد إدارة المشروعات بدرجة عالية على البيانات المحاسبية عند اتخاذ القرارات ؛

- إنَّ البيانات المحاسبية معرضة دوما للأخطاء- مهما كان نوعها- وفي مراحل مختلفة<sup>3</sup>؛

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، صفحة: 128.

<sup>2</sup> - محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة: 95-96.

<sup>3</sup> - السيد أحمد إسماعيل السقا، مرجع سبق ذكره، صفحة: 09.

وعلى هذا الأساس، فإنه لا يمكن تسيير مؤسسة والتحكّم فيها بدون وجود نظام معلومات فعّال تتوفر فيه الخصائص التالية :

- تسجيل العمليات من المصدر وفي الوقت المحدد لها، حيث تقيّد كل العمليات بناء على وثائق أصلية تبررها وفي تاريخ حدوثها ؛
- وضع تأشيرة السماح بتنفيذ العمليات ( المصادقة على التنفيذ من قبل المسؤولين ) ومراجعة المعلومات حول تلك العمليات من مصدرها ؛
- تجميع المعلومات في مجموعات متجانسة في كل مرحلة معالجة ؛
- احترام المعايير المحاسبية المعترف بها والقوانين والقواعد الداخلية للمؤسسة عند عرض تلك المعلومات.<sup>1</sup>

وعلى العموم يجب أن تكون المعلومات هادفة وصادقة حتى تعبّر عن الصورة الوفيّة للمؤسسة ( L'image fidèle ) في محيطها، كما يفترض أن تكون متاحة ( متوفرة ) في الشكل المسطر لها وفي الأجال المحددة حتى يعتمد عليها المسؤولون عند اتخاذ قراراتهم.

ونشير هنا إلى التعريف الذي أورده كل من "Germond" و "Bonnault" للرقابة الداخلية حيث يؤكّدان على أنّها : "مجموعة الوسائل العامة التي تستخدمها المؤسسة للتحكّم في جودة وانتظام وعمق المعلومات، وكذلك المحافظة على ممتلكاتها".<sup>2</sup>

في الحقيقة، لقد ركّز هذا التعريف على أهميّة التحكّم في المعلومات، وعليه فإن المؤسسة عند وضعها لأنظمة الرقابة الداخلية، فهي تهدف من خلالها التحقّق والتأكّد من دقّة وصحة تلك المعلومات وخاصة المحاسبية منها.

### د- التحقّق من مدى تطبيق التعليمات والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية :

في العادة تترجم أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات التي تغطي مختلف جوانب نشاطها، وفي سبيل تحقيق ذلك تضع المؤسسة مجموعة من التعليمات لضبط سير العمل.

والحقيقة إنّ لمن السهل صياغة التعليمات، وهذه السهولة وضرورة وضعها باستمرار في المؤسسة في جميع مستويات المسؤولية تطرح في حدّ ذاتها صعوبة كبيرة في متابعة تنفيذها ومراقبتها.

<sup>1</sup> - Lionel Collins & Gérard Valin, op-cit, 4ème édition, page: 39.

<sup>2</sup> -Idem, page: 42.

وعليه، فمهما كانت التعليمات كتابية أو شفوية، دائمة أو مؤقتة، فيجب أولاً تحديد الهدف من وضعها، كما يجب أن تصاغ صياغة واضحة ومفهومة هذا من جهة، والتأكد من أن تلك التعليمات قابلة للتطبيق وأن الأشخاص الذين يستقبلونها قادرين فعلاً على تنفيذها بشكل صحيح من جهة أخرى. إن متابعة تنفيذ التعليمات الاستثنائية من قبل مسؤولي المؤسسة، هي أصعب بكثير من متابعة تنفيذ التعليمات الدائمة، باعتبار أن هذه الأخيرة أصبحت اعتيادية وتطبيقها يقلل من حدة الانتقاد الذي قد يوجّه لها.

تُتبع عملية متابعة تنفيذ التعليمات بإجراء مقارنة بين السياسات الموضوعية والأفعال التي تدلّ على تحقيقها حتى تتأكد الإدارة من مدى التزام العاملين في جميع مستويات نشاط المؤسسة بالتعليمات والسياسات الإدارية المرسومة، وتبقى هذه إحدى مسؤوليات المراجع الداخلي والتي سنتطرق إليها لاحقاً.

هـ/- تحسين مستوى الأداءات بالمؤسسة ( تحقيق الكفاءة التشغيلية ) :

يعدّ هذا أحد الأهداف الأساسية لإدارة المؤسسة، حيث يعمل نظام الرقابة الداخلية على الرفع من نجاعة وكفاءة العمليات المختلفة، ذلك لأنه قد تكون المعلومات صحيحة والتقارير دقيقة ولكن يوجد إسراف في استغلال الموارد المتاحة.

ويتحقق هذا الهدف جزئياً عن طريق تحديد المسؤوليات وتوزيعها على الأقسام أو المراكز المختلفة في المؤسسة، واستخدام كل الوسائل التي من شأنها زيادة فعالية وفاعلية الأداء بها، كإنشاء نظام للتقارير يقيس أداء وحدة معينة، ويكفل مراجعة مقاييس الأداء باستمرار وتطويرها وتغييرها كلما دعت الحاجة إلى ذلك، واستخدام الميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية.

وعند الحديث عن هذا الجانب من جوانب الرقابة، يتوجب علينا التفرقة بين عدّة مصطلحات أساسية وهي: الأداء "La Performance" والفعالية "L'efficacité" والكفاءة "L'efficience".

الفرع الثالث : تحليل مفهوم الأداء والفعالية في المؤسسة.

### أ- تحليل مفهوم الأداء :

يشغل موضوع الأداء في المؤسسة اهتمام الباحثين والممارسين، وهذا الاهتمام يرجع إلى البحث عن الأداء المرتفع باعتباره مقياس النجاح، أما على مستوى الإدارة فكان الاهتمام بالأداء أكبر باعتبار أن المسؤولية عن تحقيق الأهداف تقع على عاتق المديرين، أما العاملين فيتكفلون بتنفيذ القرارات، وقد نتج عن هذا الاهتمام العديد من الدراسات لتحديد مفهوم الأداء، ورغم ذلك يبقى يعاني من صعوبة التحديد، لهذا سنحاول من خلال هذا العنصر معالجة تحديد مفهوم الأداء وخصائصه وبيان مصادره في المؤسسة.

### أ-1- تعريف الأداء وخصائصه :

يستخدم مصطلح الأداء " Performance " على نطاق واسع في ميدان الأعمال، ورغم ذلك يبقى من الصعب إعطاء تعريف محدد وبسيط له ، ويقصد بذلك أن هذا المصطلح يحمل تفسيرات واسعة ، هذا ما يبين أن فكرة الأداء تبقى غامضة بفعل استخدامها في عدة ميادين اقتصادية، سياسية، إجتماعية وإدارية، أما في ميدان الممارسة فإنه مفهوم متعدد الأبعاد ويطابق عدة معاني، ومع ذلك نحاول تحديد تعريف للأداء وتعيين الخصائص التي يتميز بها.

### ■ تعريف الأداء ( La Performance ) :

إن أصل كلمة الأداء اللغوي هو من الإنكليزية ( to perform )، بمعنى تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ، أو بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة.<sup>1</sup>

ويقصد بمفهوم الأداء "المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها، وهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها".<sup>2</sup>

يبين هذا التعريف أن الأداء هو المخرجات التي ينتجها نظام معين ( فرد ، آلة ، مؤسسة ... ) وذلك باستعمال مدخلات معينة، أي الوسائل المستخدمة في إنتاج المخرجات، إلا أن التعبير عن الأداء

<sup>1</sup> - علي عبد الله، "أثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التنسيب، جامعة الجزائر، 1999، صفحة : 05.

<sup>2</sup> - راوية حسن ، "إدارة الموارد البشرية رؤية مستقبلية"، الدار الجامعية، مصر، 2002، صفحة : 209.

بالأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها أو المسطرة تعبير غير سليم، لأن النظام قد لا يحققها، وفي هذه الحالة لا تعتبر أداء ، لذلك كان من الأصح استعمال عبارة الأهداف المحققة بدل الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها.

كما يعرف الأداء بأنه : "نشاط يؤدي إلى نتيجة وخاصة السلوك الذي يغير المحيط بأي شكل من الأشكال"<sup>1</sup>.

يعتبر هذا التعريف أن الأداء هو نتيجة أي نشاط والتي تتجسد في تغيير المحيط، لذا فإن الأداء قد يكون جيداً أو سيئاً حسب النتيجة، إلا أنه عند ذكر مصطلح الأداء يتبادر إلى الذهن تلقائياً فكرة الأداء الجيد.

كما يُلخص مفهوم الأداء في البعدين التاليين<sup>2</sup>:

- الأداء في المؤسسة هو كل ما يساهم فقط في تحسين الثنائية : قيمة- تكلفة ، فليس من الضرورة أن نسمي أداء ما يساهم في تخفيض التكلفة أو زيادة القيمة لوحدها.

- الأداء في المؤسسة هو كل فقط ما يساهم في تحقيق وبلوغ الأهداف الإستراتيجية، أي الأهداف ذات المدى المتوسط والطويل.

وفي تعريف آخر، ونظراً لارتباط مفهوم الأداء بمدى النجاح في تحقيق الأهداف المسطرة ، لذلك فهو يرتبط بفعالية وكفاءة المؤسسة، وتختلف الكفاءة والفعالية بمدى النجاح في تحقيق تلك الأهداف، وعليه فإن قياس كل منهما ينطوي على قياس "الأداء" ومعرفة مدى التقدم والنجاح المحقق ، وذلك طبقاً لمجموعة المعايير التي تتلاءم مع طبيعة النشاط والهدف منه.<sup>3</sup>

ويبقى مفهوم الأداء قضية إدراك تبعاً لاستعماله، أي أنه ينتقل بين عدّة معاني حسب المستعملين :

- فقد يعني نتيجة العمل عندما يعبر عن درجة إنجاز وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

- قد يعني النجاح، وهذا ما قد يجعله ذو دلالة ذاتية، أي أنه يرتبط بالحكم الخاص ألقيمي للمؤسسة، فقد يعتبر مستوى أداء معين مرتفعاً بالنسبة لمؤسسة، وقد يعتبر منخفضاً بالنسبة لمؤسسة أخرى، وهذا ما يجعل قيمة مفهوم الأداء التطبيقية قابلة للنقاش.

<sup>1</sup> - مصطفى عشوي ، "أسس علم النفس الصناعي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، صفحة : 244.

<sup>2</sup> - Philippe LORINO : " Méthodes & pratique de la performance " , Edition d'organisation, 3éme Edition, Paris, France, 2003, page: 130.

<sup>3</sup> - حليلة بومعزة ، "التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، صفحة : 44.

- كما أن الأداء قد يعني العمل أو الفعل الذي يقود إلى النجاح، وهو ما يجعله صيرورة "Processus" تستخدم فيها القدرات الكامنة في المؤسسة، أي المراحل والخطوات المتتابعة التي تعطي النتيجة أو العمل.<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة للأداء يمكننا أن نقترح التعريف الإجرائي التالي :

"الأداء هو قدرة المؤسسة على تجسيد أهدافها المسطرة في نتائج فعلية، والتي تحققها المؤسسة من خلال الاستغلال الأحسن لمواردها المتاحة في ظل ظروف بيئتها الخارجية".

إن هذا التعريف يعتبر متكاملًا من وجهة نظرنا كونه يشمل بعدي الفعاليّة ( تحقيق الأهداف المسطرة ) والكفاءة ( استغلال الموارد ).

### ■ خصائص مفهوم الأداء :

نتيجة لصعوبة تحديد مفهوم الأداء بفعل اختلاف آراء الباحثين والممارسين حوله، لذلك سنحاول تحليل بعض خصائص مفهوم الأداء لعل ذلك يوضح معناه أكثر. ويضم الأداء مجموعة من الخصائص التي يمكن إجمالها في النقاط التالية :

- **الأداء مفهوم واسع** : يختلف مدلول الأداء باختلاف من يستخدمونه، فبالنسبة للمالكي المؤسسة قد يعني الأرباح، أما بالنسبة للمسيرين فقد يعني المردودية والقدرة التنافسية، أما بالنسبة للفرد العامل فقد يعني الأجر الجيد أو مناخ العمل الملائم، في حين قد يعني بالنسبة للزبون نوعية الخدمات والمنتجات التي توفرها له المؤسسة، لذا يبقى الأداء مسألة إدراك يختلف من شخص لآخر ومن مؤسسة لأخرى، وهذا ما يطرح إشكالية صعوبة ضبطه وفقا لمعايير معتمدة من جميع الفاعلين داخل وخارج المؤسسة.

- **الأداء مفهوم شامل** : يفضل بعض الباحثين استخدام مدخل شامل عند دراسة الأداء، لذلك يقترحون على المراقبين الداخليين مجموعة واسعة من المؤشرات المتكاملة والتي لها علاقة بأهداف المؤسسة، إذ أن المعايير المالية وحدها غير كافية للتعبير عن أداء المؤسسة، لذلك على المراقبين أن يستخدموا إلى جانبها معايير غير مالية وخاصة المعايير البشرية والاجتماعية لتكاملها، وهي تشكل أساس النجاح في المستقبل لكونها توفر نظرة شاملة وضرورية عن الأداء في مجالات متعددة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - علي محمد عبد الوهاب، "العنصر البشري في إدارة الإنتاج"، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1998، صفحة : 290.

<sup>2</sup> - الصالح جيلح، "أثر القيادة الإدارية على أداء العاملين"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، صفحة : 128.



- الأداء ذو أثر رجعي على المؤسسة : يؤثر أداء المؤسسة على المراجع الداخلي، فإذا كانت النتائج المحققة بعيدة عن الأهداف المسطرة، فإنه يتوجب عليه إعادة النظر في الطرق والإجراءات والأساليب الرقابية ، ومعرفة مستوى الأداء عن طريق قياسه وتقييمه بهدف اتخاذ الإجراءات التصحيحية لبلوغ الأداء المستهدف.

### أ-2- مصادر الأداء في المؤسسة :

تتكون المؤسسة من عدة مكونات : بشرية ، مالية ، مادية وتنظيمية، وهي كلها تساهم في الأداء بدرجات متفاوتة، فضلا عن البيئة الخارجية وما لها من تأثير على أداء المؤسسة، ولذلك تشكل العناصر السابقة مصدرا للأداء وفق التقسيم التالي<sup>1</sup> :

#### ■ الأداء الظاهري ( La Performance extrinsèque ) :

يتمثل الأداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة، والتي من خلال إدراكها واستغلالها تحقق المؤسسة أداء، من هذه الفرص نذكر : إنفتاح أسواق جديدة واعدة، براءات اختراع يتم استثمارها، أزمات تعاني منها مؤسسات منافسة، ظهور قوانين حكومية مدعمة... الخ، فهذه الفرص مع أنه لا يمكن إسنادها أساسا لأداء المؤسسة (أداء ذاتي) لأنه ليس للمؤسسة دور في خلقها، ولهذا يطلق عليه أداء ظاهري أي غير حقيقي، ورغم ذلك فإن مبادرة المؤسسة باكتشاف هذه الفرص واستغلالها يدل على أداء داخلي (ذاتي)، أما قدرة المؤسسة على تجنب التهديدات التي تظهر في البيئة الخارجية فيدل على أداء داخلي بفعل العمل الذي تقوم به المؤسسة لمواجهتها.

#### ■ الأداء الذاتي ( La Performance intrinsèque ) :

يتمثل الأداء الذاتي في أداء المؤسسة في مجموعها، بفعل الجهود التي يبذلها المراقبين، الإداريين، والمرؤوسين في العمل واستغلال موارد المؤسسة، وهو ما ينتج من توليفة من الأداءات التالية :

- **الأداء المالي** : يصف الأداء المالي مدى فعالية وكفاءة المؤسسة في تعبئة الموارد المالية وتوظيفها، وتعتبر نسب التحليل المالي ، ومؤشر التوازنات المالية من أبرز مؤشرات الأداء المالي.

- **الأداء التجاري** : يصف الأداء التجاري فعالية وكفاءة الوظيفة التجارية أو التسويقية في تحقيق أهداف المبيعات ورضا الزبائن، ويعتبر: رقم الأعمال ، المردودية ، عدد الزبائن ، معدل بيع خدمات ومنتجات المؤسسة من أبرز مؤشرات الأداء التجاري للمؤسسة.

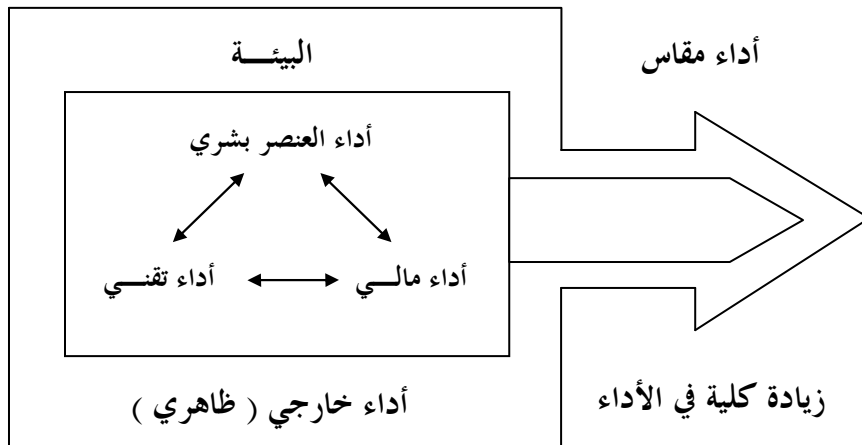
<sup>1</sup> - الصالح جيلح، مرجع سبق ذكره، صفحة : 135.

- الأداء التقني : يتمثل الأداء التقني في قدرة المؤسسة على استخدام واستغلال تجهيزات الإنتاج ( الاستثمارات ) في العملية الإنتاجية وكذلك صيانتها، وتعتبر كمية الإنتاج ، نسبة استخدام الطاقة الإنتاجية، من أبرز مؤشرات الأداء التقني للمؤسسة.

- الأداء التموييني : يتمثل الأداء التموييني في فعالية وكفاءة وظائف الشراء، النقل والتخزين لتزويد المؤسسة بالمواد الأولية ، المعدات والتجهيزات الإنتاجية بالتنوع والكمية المناسبة وفي الوقت المناسب، ويعتبر معدل تلف المخزون ، زمن وصول الطلبية من أبرز مؤشرات الأداء التموييني.

- الأداء البشري : يتمثل الأداء البشري في أداء العاملين بالمؤسسة مهما كان موقعهم ومستواهم الوظيفي، وهو من أهم مصادر الأداء ، حيث يحدد بدرجة رئيسية مستويات الأداء السابقة كلها، حيث لا يمكننا أن نتصور أي أداء بدون أفراد. والشكل الموالي يوضح بعض مصادر الأداء المختلفة للمؤسسة :

الشكل رقم (2-2) : مصادر الأداء في المؤسسة.



المصدر: صالح جيلح، مرجع سبق ذكره، صفحة : 136.

من الشكل يتضح أن التفاعل بين موارد المؤسسة سواء كانت بشرية ، تقنية ، مالية ، إضافة إلى التفاعل بين المؤسسة وبيئتها الخارجية وما فيها من فرص وتهديدات هو ما يعطينا في النهاية الزيادة الكلية في الأداء سواء كان مصدره داخليا أو خارجيا، وإن كان الأداء الداخلي أو الذاتي هو المعبر فعلا وبدرجة أساسية عن أداء المؤسسة.

ب- تحليل مفهوم الكفاءة والفعالية :

ب-1- تعريف الفعالية "L'efficacité" :

تعني الفعالية "فعل الأشياء الصحيحة"<sup>1</sup>، وهي تهم بنجاح المؤسسة في تحقيق غاياتها على المدى البعيد ، وهي ترتبط بتحقيق مصلحة كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، بحيث توضع الأهداف الصحيحة والمناسبة لتحقيق وإشباع حاجات كل طرف.

كما تعرّف الفعالية على أنّها : "القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة وذلك مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك"<sup>2</sup>.

من هذا التعريف يتبين أن الفعالية هي مسألة تحقيق النتائج بصرف النظر عن الجهود التي بذلت للوصول إليها ، فالمهم في الفعالية هو الوصول إلى النتائج وليس النشاطات أو الجهود المبذولة ، لذلك ينظر إلى الفعالية من زاوية الأهداف الموضوعية وليس الموارد المستخدمة ، فإذا حققت المؤسسة معدل الأرباح الذي سطرته كانت فعالة ، وإذا أنتج العامل عدد الوحدات المطلوبة منه كان فعالاً، وإذا حقق مدير المبيعات خطة البيع والتسويق في الوقت المناسب كان فعالاً.

إذن فمفهوم الفعالية يحاول الإجابة على السؤال : هل المؤسسة تحقق أهدافها بطريقة مرضية سواء على المستوى الكمي أو النوعي أم لا ؟.

كما تعرّف الفعالية -كمياً- بأنّها : "النسبة بين النتائج المحققة والأهداف الموضوعية مسبقاً"<sup>3</sup>. ولهذا فكلما كانت النتائج قريبة من الأهداف المسطرة كلما كانت المؤسسة فعالة ، ويمكن التعبير على الفعالية بالعلاقة التالية :

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الأهداف المسطرة}} = \frac{\text{المخرجات المحققة}}{\text{المخرجات المسطرة}}$$

<sup>1</sup> - أحمد ماهر، "الإدارة: المبادئ والمهارات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، صفحة : 23.

<sup>2</sup> - عبد الرزاق بن حبيب، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، صفحة : 26.

<sup>3</sup> - الصالح جيلح، مرجع سبق ذكره، صفحة : 129.

### ب-2- تعريف الكفاءة "L'efficience" :

تعرف الكفاءة على أنها : "إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة"<sup>1</sup>، وهي بذلك تشير إلى الطريقة الاقتصادية التي يتم بها إنجاز الأعمال والنشاطات واستغلال الموارد المتاحة.

كما تعني "الحصول على أكبر كمية من المخرجات ( النتائج ) نظير استخدام أقل كمية أو أقل تكلفة ( الموارد والوسائل ) ، بعبارة أخرى إبقاء التكاليف في حدودها الدنيا والنتائج في حدودها القصوى، لذلك فالكفاءة مفهوم يربط بين المخرجات والمدخلات، فكلما كانت المخرجات أكبر من المدخلات تم الحكم على المؤسسة بأنها ذات كفاءة"<sup>2</sup>.

يتضح من التعريف السابق أن الكفاءة تهتم بكمية الموارد المستخدمة لبلوغ الأهداف المحددة.

ويمكن التعبير عن الكفاءة بالنسبة بين النتائج المحققة والموارد المستخدمة لبلوغ هذه النتائج وفق العلاقة التالية :

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الموارد المستخدمة}} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

### ب-3- المقارنة بين الكفاءة والفعالية :

هناك ارتباط وثيق بين الكفاءة والفعالية ، لكن هذا لا يعني أنهما مترادفان ، فقد تكون المؤسسة ذات كفاءة إذا أنتجت كمية معينة من المخرجات باستخدام أقل قدر من المدخلات ، أو أنتجت أكثر مخرجات انطلاقاً من كمية معينة من المدخلات ، إلا أنه رغم ذلك لن تكون فعالة إلا إذا حققت الأهداف التي سطرها مسبقاً، والتي قد يكون من بينها مثلاً ترشيد استخدام الموارد ، أي تحقيق الكفاءة، وهو ما يبين أن الفعالية أوسع من الكفاءة ، لأنه من غير المنطقي أن نتصور مؤسسة تحقق أهداف طويلة ومتوسطة المدى وتحافظ على البقاء ( فعالية ) إذا كانت تقوم بتبذير مواردها ( بدون كفاءة ) ، لذلك إذا نظرنا إلى الفعالية على أنها درجة نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها ، فإن الكفاءة تعتبر أحد العناصر الهامة لتحقيق الفعالية"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - علي عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، صفحة : 06.

<sup>2</sup> - الصالح جيلح، مرجع سبق ذكره، صفحة : 130.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق ، صفحة : 130.

## الفصل الثاني : الركائز الأساسية في عمل المراجعة الداخلية 113

و الجدول التالي يعطي مقارنة أكثر تفصيلاً بين الكفاءة والفعالية :

الجدول رقم (2-1) : مقارنة بين الفعالية و الكفاءة.

البيان:	تهتم	تعالج	تحلل	معايير القياس
الكفاءة ( النجاعة )	بالوسيلة	الموارد	كيفية الوصول	المدخلات : العمل، المعلومات، الموارد، المعدات... الخ.
الفعالية	بالهدف	النتائج	نقطة الوصول	المخرجات : الأرباح، العائدات، رقم الأعمال... الخ.

المصدر: نور الدين شنوفي، "تفعيل نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسة العمومية الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005، صفحة : 170.

من الجدول السابق نستنتج أن الكفاءة لا تعادل الفعالية، ولكنها أحد عناصرها، كما أن الكفاءة ليست شرطاً كافياً للفعالية ولكنها متطلباً ضرورياً لها، حيث لا يمكن بلوغ الأهداف المسطرة إلا بالاهتمام بالوسائل المستعملة لتحقيقها، كما أن دراسة نقطة الوصول ( تحقيق الأهداف ) يتطلب بالضرورة تحليل طريق الوصول إليها ( كيفية استخدام الموارد )، وإذا كان تحديد مستوى الكفاءة يعتمد على المدخلات كمعايير لقياسها، فإن تحديد مستوى الفعالية يعتمد على النتائج أو المخرجات كمعايير لقياسها.

### ج- علاقة الأداء بالفعالية والكفاءة :

إن مفهوم الأداء غالبا ما يختلط مع بعض المفاهيم التي تعتبر قريبة منه، إلا أنه رغم ذلك يوجد بينها وبين الأداء اختلاف، ولعل من أهمها ارتباطا بالأداء ، الفعالية والكفاءة ، لذلك وقصد تحديد أدق لمفهوم الأداء، سنحاول إيجاد العلاقة بينه وبين كل من الفعالية والكفاءة.

إن أداء ( مؤسسة، وحدة، قسم، ورشة... الخ ) يعبر عن الكفاءة والفعالية التي تحقق بها هذه المؤسسة الأهداف المسطرة ، كما يعرف الأداء بأنه : "تعظيم المخرجات تحت قيد تدنية المدخلات"<sup>1</sup>. بمعنى أن الأداء يترجم في الفعالية ( تعظيم المخرجات أو تحقيق الأهداف المسطرة ) والكفاءة ( تدنية المدخلات أو ترشيد استخدام الموارد ) ، لذا يمكن التعبير عن الأداء بالعلاقة التالية :<sup>2</sup>

$$\text{الأداء} = \text{الفعالية} \times \text{الكفاءة}$$

إذن فالأداء المرتفع يعني تحقيق الأهداف المسطرة بأقل قدر من الموارد في العمل، أي الفعالية والكفاءة معاً، لذلك فهو يترجم الظاهرتين في آن واحد :

- درجة بلوغ الأهداف المحددة ( الفعالية ) .
- الطريقة التي تتم بها تحقيق النتائج ( الكفاءة ) .

إلا أن الفعالية تتأثر أكثر بعلاقة المؤسسة بالبيئة الخارجية وقدرتها على التكيف واستغلال الفرص وتجنب التهديدات للمحافظة على بقائها واستمراريتها ، أما الكفاءة فتعتمد أكثر على مدى استغلال المؤسسة للموارد برشادة ، وبما أن الأداء يشمل البعدين ( الكفاءة والفعالية ) فإنه يتعلق بمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة ، وهو ما يجعله يمثل مؤشراً لنجاعة المؤسسة.

<sup>1</sup> - الداوي الشيخ، "نحو تسيير استراتيجي فعال بالكفاءة"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999، صفحة : 09.

<sup>2</sup> - عايدة خطاب، "العولمة وإدارة الموارد البشرية"، دار الفكر العربي، القاهرة، 2001، صفحة : 434.

المطلب الثاني : العناصر والمقومات الأساسية لنظام رقابة داخلية فعال.

الفرع الأول : عناصر نظام الرقابة الداخلية.

تشمل الرقابة الداخلية على خمسة (05) فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق الأهداف الدائمة للرقابة الداخلية والمذكورة سابقاً، وضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة بصفة مستمرة. فالتصميم الجيد لهذه العناصر من طرف الإدارة والتزام أفراد المؤسسة واحترامهم لها يزيد من فعالية الرقابة، وهي كما يلي :

أولاً : بيئة الرقابة :

يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة في اتجاه إدارتها، فإذا لم تولي إدارة المؤسسة أهمية وعناية خاصة بنظام الرقابة الداخلية فإن باقي الأفراد لن يدركوا أهمية هذا النظام وبالتالي فإن أهداف الرقابة لن تحقق.<sup>1</sup>

وتشمل بيئة الرقابة المكونات الفرعية الآتية :<sup>2</sup>

■ **الاستقامة والقيم الأخلاقية :** وتتمثل في التصرفات التي تنتهجها إدارة المؤسسة لإزالة أو التقليل من الحوافز التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة وغير قانونية أو غير أخلاقية، كما تتجسد في السياسات الموضوعية من طرف الإدارة والتي تعمل على توصيل المعايير السلوكية والأخلاقية لكافة الأفراد وكيفية الالتزام بها في العمل داخل المؤسسة.

■ **الالتزام بالصلاحيات :** تتمثل الصلاحيات في المعرفة والمهارة الضرورية لتنفيذ الأفراد للمهام المكلفين بها، ويشمل الالتزام بالصلاحيات الاعتبارية التي تحددها الإدارة لمستويات الصلاحيات للأعمال المحددة وكيف ترجمة هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة الواجب توافرها.

■ **مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة :** يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة ويقوم أفرادها بمتابعة وفحص أنشطة الإدارة، أما لجنة المراجعة فهي تتكون من أعضاء مجلس الإدارة الذين لا يحتفظون بمواقع إدارية، وتعدّ لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على عملية التقرير المالي للمؤسسة، ويجب أن تتصل باستمرار بكل من المراجعين الداخليين والخارجيين ويسمح

<sup>1</sup> - ألفين أرينز وجيمس لوبك، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005، صفحة: 383.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، صفحة: 383-384.

ذلك لكل من المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة يبحث الأمور التي قد ترتبط بعناصر مثل الأمانة أو تصرفات الإدارة.

■ **فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل** : توفر الإدارة عبر الأنشطة التي تقوم بها إشارات واضحة للعاملين عن مدى أهمية الإدارة، ففهم فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل يمكن المراجع من إدراك اتجاهها نحو الرقابة.

■ **سياسات وممارسات الموارد البشرية** : نظرا لأهمية وجود أفراد أكفاء موثوق فيهم لتحقيق رقابة فعّالة، فإن السياسات المتعلقة بتعيين الأفراد وتقييمهم وتدريبهم وكذا السياسات المتعلقة بمنح المكافآت والحوافز تعد جانبا هاما في الرقابة الداخلية.

■ **الهيكل التنظيمي** : يعرف الهيكل التنظيمي للمؤسسة خطوط السلطة والمسؤولية الموجودة بها. ومن خلال فهم الهيكل التنظيمي يستطيع المراجع أن يتعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وإدراك كيفية تنفيذ الرقابة، فهو قاعدة هامة للمساءلة عن نتائج الأعمال وبالتالي يزيد من فعالية الرقابة.

■ **تعيين السلطة والمسؤولية** : بالإضافة إلى الجوانب غير الرسمية للاتصال تعد الطرق الرسمية للتوصيل بخصوص السلطة والمسؤولية جوانب هامة أيضا، ومنها المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة والأمور المرتبطة بها، الخطط التشغيلية والتنظيمية، وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة به.

■ **المراجعة الداخلية (طرق الرقابة المتعلقة بالإشراف والمتابعة)** : وجودها ضروري لأية بيئة رقابة فعّالة، ولتحقيق الموضوعية لابد أن يتمكن المراجعين الداخليين من رفع تقاريرهم لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة، ولكي يتفهم المراجع طرق الرقابة المتعلقة بالإشراف والمتابعة عليه أن يتفحص :

- الإجراءات المتبعة في تصميم الخطط والموازنات والتقديرات المستقبلية ونظام محاسبة المسؤولية ؛

- الطرق المتبعة لمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط ؛

- معالجة الإدارة للانحرافات عن الأداء المتوقع ؛

- السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة لإصلاح النظام المحاسبي والإجراءات الرقابية لتمشى مع التغيرات البيئية ؛



### ثانيا : تقدير الخطر:

يجب على المؤسسة أن تدرك الأخطار المحيطة بها، وأن تكون قادرة على التحكم فيها.<sup>1</sup> ولهذا تقوم بتقدير الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية وذلك عن طريق وضع آليات تسمح بكشف وتحليل وتسيير هذه الأخطار، كما يجب على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل عند تقدير الأخطار كالتغيرات التكنولوجية، القانونية وتطور المنافسة وغيرها.<sup>2</sup>

### ثالثا : أنشطة الرقابة :

وتتمثل في السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى الفئات الخمسة التالية:<sup>3</sup>

■ **الفصل الملائم بين الواجبات :** توجد هناك أربع مؤشرات عامة للفصل بين الواجبات لمنع التحريفات المعتمدة وغير المعتمدة، يجب أن يهتم بها المراجع وهي :

- الفصل بين حيافة الأصول والمحاسبة عنها ؛

- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية عن حيافة ما يرتبط بها من أصول ؛

- يشتمل على الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر ؛

- الفصل بين الواجبات في إطار التشغيل الالكتروني للبيانات ؛

■ **الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة:** حتى تكون الرقابة جيدة، يجب أن يوجد ترخيص ملائم لكل عملية مالية، ويمكن أن يكون هذا الترخيص عاما أو محددا، أما العام فيعني أن تضع الإدارة السياسات التي يجب إتباعها داخل المؤسسة، وأما الخاص فيكون في الحالات التي لا ترغب فيها الإدارة في وضع سياسة عامة للتخصيص ببعض العمليات المالية، حيث تفضل أن يتم الترخيص وفقا لكل حالة على حدة.

■ **المستندات والسجلات الملائمة :** حيث تعبر عن أشياء مادية يتم من خلالها تسجيل وتلخيص العمليات المالية، وتشمل عناصر متعددة مثل : فواتير البيع، طلبات الشراء، الدفاتر المساعدة، يوميات المبيعات وبطاقات الوقت للعاملين... الخ، ويجب أن تكون المستندات ملائمة حتى توفر تأكيد مناسب عن وجود الرقابة الملائمة على الأصول وعلى أن كافة العمليات المالية قد سجلت بشكل صحيح.

<sup>1</sup>-Institut de l'Audit Interne (IFACI) & Waterhouse coopers (PWC) : La pratique du contrôle interne", COSO report, Eds d'organisation, 2 éme édition, Paris, 2008, page :28.

<sup>2</sup>- ألفين أرينز وجميس لوبك، مرجع سبق ذكره، صفحة: 384.

<sup>3</sup>- نفس المرجع السابق، صفحة: 385-388.

■ **الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر :** إذا تركت الأصول والدفاتر دون حماية يمكن أن تسرق أو يتم إتلافها أو تفقد، وهذا ما يؤدي إلى إصابة التشغيل المحاسبي أو التشغيل العادي بفوضى، ولهذا السبب لابد من استخدام رقابة فعلية على الأصول والدفاتر للحفاظ عليها وحمايتها.

■ **الضبط المستقل للأداء :** يتمثل في تنفيذ فحص مستمر وفَعَّال على العناصر الأربعة السابقة، ويطلق عليه أيضا التحقق الداخلي، وترجع أهمية الضبط المستقل إلى احتمال تغيير الرقابة الداخلية عبر الزمن ما لم توجد آلية للمراجعة الداخلية المستمرة حيث ينسى الأفراد عادة أو عدم إتباعهم للإجراءات عمداً أو عدم اهتمامهم ما لم يقيم شخص بمتابعة وتقييم أدائهم.

إذن فالأنشطة الرقابية هي السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من أن تعليمات الإدارة يتم تنفيذها، وأن الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية المراجعة هي السياسات والإجراءات التي تتعلق بما يلي :

- فحص أداء المؤسسة؛ معالجة المعلومات ؛

- الإجراءات الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي ؛

- الفصل بين المسؤوليات ؛

كما يجب على المراجع فهم الأنشطة الرقابية المتعلقة بتخطيط المراجعة.

### رابعا : المعلومات والاتصال :

إن أنظمة المعلومات والاتصال تسمح باستقبال وتبادل المعلومات الضرورية للتسيير وكذا مراقبة العمليات<sup>1</sup>، ولهذا لابد من توفر الشفافية من أجل تفادي احتجاز المعلومات وتعقد الاتصال.

### خامسا : المراقبة :

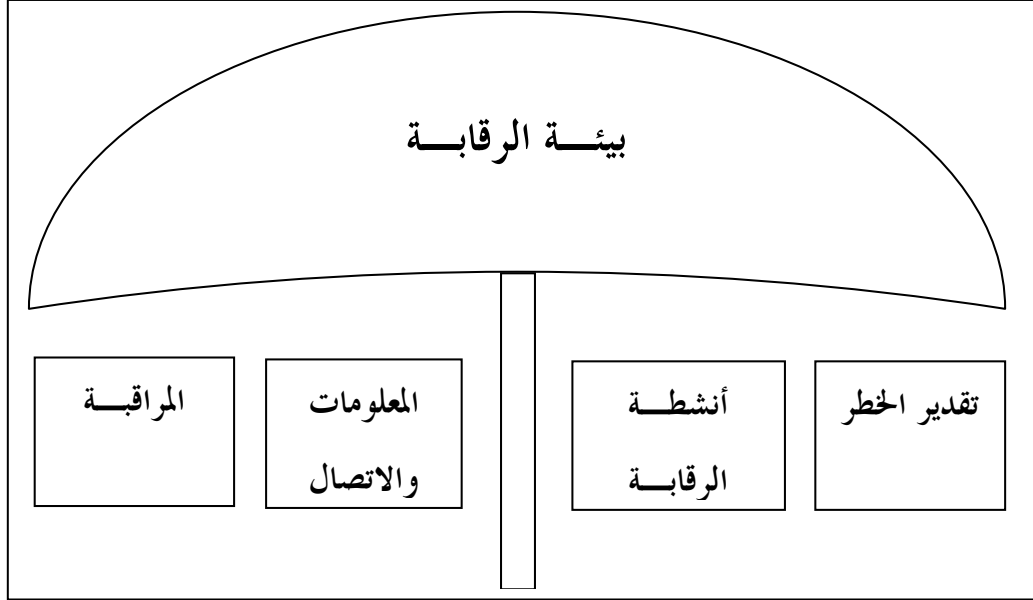
تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير ( التقييم ) المستمر أو التقدير الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، وتقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- Institut de l'Audit Interne (IFACI) & Waterhouse coopers (PWC), op- cit, page :28.

<sup>2</sup>- ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، صفحة: 389.

ويمكن تلخيص هذه العناصر في الشكل التالي :

الشكل رقم (2- 3) : عناصر نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، صفحة: 383.

الفرع الثاني : المقومات الأساسية لنظام رقابة داخلية فعال.

لا بد أن تتوفر في نظام الرقابة الداخلية لأية مؤسسة من المؤسسات مجموعة من الركائز الأساسية اللازمة لتنفيذه بفعالية عالية، وذلك وفقا للظروف المحيطة وطبيعة نشاطها، إذ أنه لا يوجد نظام موحد للرقابة الداخلية يطبق في كافة المؤسسات وفي كل الظروف، وإنما يرجع ذلك إلى دراسة كل حالة على حدى.

وعلى العموم، يركز النظام الفعال والسليم للرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات التي ترتبط ببعضها البعض حتى يستطيع هذا النظام تحقيق أهدافه، وتمثل هذه المقومات في :

- خطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات ؛
- نظام يحدد السلطات وإجراءات اعتماد وتسجيل العمليات حتى يمكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات وكذا على الإيرادات والمصروفات ؛
- قواعد ثابتة تُتبع عند أداء الوظائف والمهام في كل قسم من الأقسام التنظيمية المختلفة بالمؤسسة ؛<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- Howard.F Stettler, op-cit, page: 79.

- وجود مجموعة من الموظفين على درجة كافية من التأهيل حتى يتسنى لهم القيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم؛<sup>1</sup>

- استخدام الوسائل الآلية؛<sup>2</sup>

إنّ هذه الخصائص تعتبر أساسية لأية نظام فعّال للرقابة، وأي إخلال أو قصور في إحداها سوف يؤدي بلا شكّ إلى الحدّ من فعالية هذا النظام، لذا سنحاول توضيح هذه المقومات بشيء من التفصيل فيما يلي :

### أولاً : الخطّة التنظيمية :

تشمل الخطّة التنظيمية الإطار العام للوظائف المختلفة، وهي تعرف بالهيكل التنظيمي للمؤسسة. والأساس في وضعها هو تحديد الوظائف والفصل بين المسؤوليات والاختصاصات في الأقسام وفي المستويات الإدارية المختلفة. ويختلف الهيكل التنظيمي من مؤسسة لأخرى تبعاً لطبيعة نشاطها وحجم أعمالها وعدد الفروع التابعة لها. إنّ وجود هيكل تنظيمي سليم في المؤسسة يعدّ نقطة البداية لتحقيق الرقابة المحاسبية والإدارية الفعّالة على كل العمليات، ولكي يتحقق ذلك يجب أن تتصف الخطّة التنظيمية بالوضوح، البساطة، المرونة والاستقلال الوظيفي.

■ **الوضوح** : يعني وضع حدود واضحة لمهام ومسؤوليات كل عامل بالمؤسسة.

■ **البساطة** : أن تبعد الخطّة عن أي تعقيد حتى يتسنى فهم كل الوظائف والمسؤوليات.

■ **المرونة** : يجب أن يكون الهيكل التنظيمي مرناً حتى يواجه أي تطورات مستقبلية ( إجراء تعديلات عند الضرورة مثلاً عند توسع نشاط المؤسسة ) .

■ **الاستقلال الوظيفي** : ( أو الاستقلال التنظيمي للإدارات والأقسام )<sup>3</sup>، ويحدث هذا عن طريق تحديد مهام وواجبات كل قسم أو إدارة داخل المؤسسة حتى يمكن فيما بعد تحديد المسؤولية عن أية أخطاء أو مخالفات التي قد تحدث، كما أنّ هذا الاستقلال يوحى إلى عدم سيطرة أي قسم على أداء عملية بأكملها، وبالتالي يمكن تحقيق الرقابة من قسم على آخر. والاستقلال التنظيمي للإدارات لا يعني قيام كل إدارة بالأعمال المسندة إليها بمعزل عن باقي الإدارات، وإتّما لا بدّ من وجود تعاون وتنسيق وتبادل للآراء فيما بينها بالقدر الذي يخدم تحقيق أهداف المؤسسة ككل.

<sup>1</sup> -Allel HAMINI, op- cit, page: 06.

<sup>2</sup> - محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة وفتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، صفحة: 41.

<sup>3</sup> - محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة: 101.

ومتى حدّدت خطوط السلطة والمسؤولية، فإنّه يفضل أن يدوّن هذا التحديد والتفويض في دليل مطبوع تصدره المؤسسة ( دليل تنظيمي ) ، بحيث توضح فيه مسؤوليات واختصاصات وسلطات المستويات الإدارية المختلفة، ويكون مرشدا لجميع المختصين.

وتتمثل العناصر الأساسية التي تتضمنها الخطّة التنظيمية في :<sup>1</sup>

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة ؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزاءه، مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة مع التحديد الواضح للمسؤوليات بالنسبة لكل نشاط ؛
- تعيين حدود درجات المسؤوليات بالنسبة لكل شخص والتحقق من مساهمة هذه الآلية في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال :
- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية ؛
- وجود وحدات القياس التي تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء كانت إحصائية أو مالية ؛
- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني والوظيفي داخل المؤسسة ؛

**ثانيا : نظام يحدد السلطات وإجراءات اعتماد وتسجيل العمليات :**

تهدف إجراءات الرقابة الداخلية إلى المحافظة على أموال المؤسسة وكفاءة استخدامها مع توفير المعلومات الدقيقة والالتزام بما تقضي به السياسات الإدارية.

وتبعاً لذلك، يتطلّب الأمر وجود تقسيم ملائم للواجبات وعدم إجراء أو تسجيل أية عملية دون وجود تصريح بذلك ( موافقة ) ، فعلى سبيل المثال لا يمكن إجراء أية مدفوعات دون وجود تصريح بذلك ( توفر مستندات وعليها توقيعات ) ، كما يجب التحقق من أن الصرف قد تم وفقاً لهذا التصريح.

والحقيقة أنّه لا يمكن تحقيق كل هذا إلا في ظل وجود نظام محاسبي سليم يتماشى مع ظروف المؤسسة وكذلك وجود أنظمة للضبط الداخلي.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة: 87.

### أ. النظام المحاسبي :

يعتمد أي نظام محاسبي سليم على مجموعة مستندية كاملة، تتوفر فيها كل المقومات الكفيلة لإثبات كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يقوم هذا النظام على مجموعة دفترية يمكن بواسطتها تسجيل تلك العمليات وتبويبها بطريقة تساعد على تحقيق الأهداف المتوخاة والتي يمكن إنجازها فيما يلي :

- قياس نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وحساب مركزها المالي في نهاية كل دورة ؛
- توفير المعلومات اللازمة عن كل أوجه نشاط المؤسسة حتى يتسنى لإدارتها اتخاذ القرارات المناسبة والتخطيط والرقابة، خاصة إذا اشتمل هذا النظام على مصلحة للمحاسبة التحليلية ؛
- حماية أموال المؤسسة بوضع إجراءات وتعليمات خاصة للرقابة على كيفية التصرف في تلك الأموال، وكذا كيفية معالجتها محاسبيا ؛

ويشتمل النظام المحاسبي على مجموعة متكاملة من العناصر وهي :

أ-1- **الدليل المحاسبي** : وهو عبارة عن قائمة بأسماء الحسابات التي تستخدمها المؤسسة مبنية في مجموعات متجانسة ومرقمة، فيها حسابات رئيسية وتحتها حسابات فرعية لتسهيل تسجيل كل العمليات.

أ-2- **المستندات** : تعتبر المستندات قرينة عند تسجيل أية عملية محاسبية، وهي تعدّ وسيلة اتصال بين مختلف الإدارات، وقد تحصل المؤسسة على المستند من جهة خارجية كما هو الحال بالنسبة لفاتورة المورد، كما قد يتم تحضير بعضها (كفواتير البيع، سندات الطلب وسندات الاستلام) داخل المؤسسة.

وعند تصميم المستندات الداخلية يجب مراعاة عدة أمور، أهمها :

- البساطة والوضوح، كما يجب أن يتلاءم تصميمها مع الغرض الذي وضعت من أجله ؛
- وضع عدد من النسخ للمستند الواحد بحسب عدد الإدارات التي تحتاجه لإجراءات الرقابة الداخلية ؛
- مساهمة أكثر من موظف في تحضير المستند واعتماده ومراجعته؛<sup>1</sup>

أ-3- **الدفاتر** : ( المجموعة الدفترية ) وتتضمن دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ وغيرها والتي تستعمل لتجميع وتبويب البيانات المحاسبية لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة. ويتوقف عدد هذه الدفاتر وشكلها وطريقة التسجيل بها على الطريقة المحاسبية التي تتبعها المؤسسة نفسها.

<sup>1</sup> - محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة: 105.

أ-4- التقارير : وهي تعدّ وسيلة اتصال، بحيث يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى كل المعنيين، فهناك تقارير ختامية تقدم في نهاية السنة المالية وهي تعرف بالقوائم المالية الختامية، وتقارير خاصة تعدّ وتقدم فقط عند طلبها لغرض معيّن، كما نجد تقارير خاصة بالتنبؤات كالميزانيات التقديرية، أضف إلى ذلك التقارير الدورية والتي تعدّ في أوقات محدّدة خلال السنة.

### ب. الضبط الداخلي :

يمثل الضبط الداخلي النظام الذي تضعه إدارة المؤسسة وما تتبعه من ترتيبات و وسائل تهدف إلى مراقبة العمليات مراقبة ذاتية، تلقائية ومستمرة أثناء الأداء<sup>1</sup>، هذه الترتيبات بعضها تنظيمية وبعضها ذات طبيعة محاسبية والبعض الآخر ترتيبات عامة، ويطلق على مجموعها اسم "قواعد وأسس الضبط الداخلي"<sup>2</sup>.

### ب-1- الترتيبات الإدارية ( التنظيمية ) : تشمل مجموعة من الإجراءات الرقابية نذكر منها :

- تحديد اختصاصات الإدارات المختلفة بالشكل الذي يضمن تكامل الجهود المبذولة وعدم تعارضها، ويتحقق ذلك عن طريق تقسيم العمل، فيصبح عمل كل موظف بالمؤسسة يخضع لرقابة موظف آخر، ومثل هذا الأمر سوف يساعد بلا شكّ على تحديد المسؤولية عن أية أخطاء أو غش ؛

- وضع إجراءات تفصيلية تحدّد فيها خطوات أداء كل عملية من العمليات التي تزاولها المؤسسة، وتختلف هذه الإجراءات من مؤسسة لأخرى ؛

- تغيير الواجبات المسندة للعاملين من وقت لآخر بما لا يتعارض مع مصلحة العمل، مع الأخذ في الحسبان كفاءتهم على أداء أعمال متنوعة<sup>3</sup>.

### ب-2- الترتيبات المحاسبية : وتتضمن مجموعة من الإجراءات التي ترفع من فعالية النظام المحاسبي والرقابة على كل العمليات وحماية أصول المؤسسة، ولعلّ أبرزها :

- توثيق العمليات وإثباتها، وذلك بتوفير المستندات المؤيّدّة لكل عملية محاسبية على أن تحمل تلك المستندات توقيعات المسؤولين عنها، كما يجب إثبات تلك العمليات بالدفاتر المحاسبية لتوفير البيانات اللازمة ؛

<sup>1</sup> - محمود شوقي عطاء الله، مرجع سبق ذكره، صفحة : 239.

<sup>2</sup> - محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة : 107.

<sup>3</sup> - مسعود صديقي، "دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الباحث، معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002، صفحة : 63.

- الضبط الحسابي للدفاتر عن طريق مراقبة الحسابات الإجمالية لكل مجموعة متجانسة ومطابقتها دوريا مع الحسابات التفصيلية المقابلة لها في دفتر الأستاذ المساعد، بالإضافة إلى ذلك فإنه يجب مراجعة أعمال موظفي كل قسم بصفة دورية ؛

- المطابقة بين الأصول والسجلات المرتبطة بها، أين يمكن القيام بالجرد الفعلي أو المادي لبعضها ( الصندوق، المخزونات، الاستثمارات، الأوراق المالية... الخ ) وبصورة مفاجئة، ومقارنة نتيجته بالبيانات المدونة في السجلات. أمّا بالنسبة للأصول الأخرى والتي لا يمكن جردها كالمدينون وحساب البنك، فإنه يمكن طلب كشف الحسابات البنكية ومطابقتها مع الأرصدة الظاهرة بالدفاتر ( إجراءات مقارنة بين الحسابات ) .

**ب-3- ترتيبات عامة :** وهي في مجملها عبارة عن احتياطات تقوم بها المؤسسة لحماية أصولها، نذكر منها :

- التأمين الكافي على كل الأصول، وبصفة خاصة على الأصول المعرضة للمخاطر كالنقدية والبضائع بغرض حمايتها ؛

- توفير الرقابة الحديثة والرقابة المزدوجة<sup>1</sup>، حيث يقصد بالأولى وضع حدود متدرجة لسلطة التصريح بالعمليات بحسب الموقع في الهيكل التنظيمي، فقد توضع شروط محددة لمسؤولية رئيس قسم للقيام بأعمال معينة، وما زاد عن تلك الشروط تنتقل السلطة إلى مستوى إداري أعلى، إلا أنه توجد بعض العمليات هي فقط من صلاحيات أعلى هيئة بالمؤسسة ( مجلس الإدارة ) . أمّا الرقابة المزدوجة هي اشتراك أكثر من موظف في أداء عملية واحدة مثل توقيع شيك من شخصين مسؤولين ( المدير المالي والمدير العام مثلا ) .

**ثالثا : قواعد ثابتة تُتبع عند أداء الوظائف والمهام في مختلف الأقسام التنظيمية بالمؤسسة :**

إن وجود قواعد ثابتة لتنفيذ الأعمال، مع توفير قدر كافي من الإشراف الإداري عليها في جميع المستويات الإدارية سوف يزيد من فعالية الرقابة داخل المؤسسة، حيث يعمل رئيس القسم على ملاحظة ومتابعة أداء العمال الذين هم تحت تصرفه. ولكن مع زيادة نطاق المسؤولية عند مستوى إداري أعلى، فإن ذلك يستدعي توفر وسائل أخرى (كتقارير الأداء، المراجعة الداخلية، رقابة الجودة وغيرها ) لتحقيق الإشراف الإداري.

<sup>1</sup> - محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة: 110.



أ/- **تقارير الأداء** : وهي عبارة عن دراسة مقارنة بين الأداء الفعلي للفترة الحالية والأداء الفعلي لفترات سابقة هذا من جهة، وتحليل الفوارق بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع ( المستهدف ) في الميزانيات التقديرية لنفس الفترة من جهة أخرى، وذلك بغرض تحديد أسباب تلك الانحرافات والمسؤول عنها حتى تُتخذ الإجراءات والتدابير اللازمة.

ب/- **المراجعة الداخلية** : وهي جهاز مستقل يتوقف وجوده على حجم المؤسسة وعلى إمكانياتها المادية والبشرية، ويتحدد نطاق العمل به عن طريق الإدارة.

إن التطور الذي عرفته المراجعة الداخلية يوحى إلى أن أعمالها لم تعد تقتصر على الجوانب المحاسبية والمالية، بل تعدته إلى مراجعة كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة للتحقق من مدى فعاليتها وفاعلية ونجاعة الأداء في مختلف الإدارات والأقسام.

### رابعاً : وجود مجموعة من الموظفين على درجة كافية من التأهيل :

إن للعنصر البشري أهمية كبيرة في نجاح أي نظام للرقابة الداخلية، فقد يتم وضع خطة تنظيمية دقيقة وضوابط وإجراءات متعلقة بالنظام بصورة جيدة، ومع ذلك فقد تجد نظام الرقابة الداخلية غير فعال بسبب عدم كفاءة العاملين عند اختيارهم أو عدم تدريبهم أو عدم أمانتهم. وعليه ينبغي مراعاة في هذا الجانب عدّة اعتبارات لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية، نذكر منها :

أ- حسن اختيار الموظفين بعد تحليل الوظائف، وتقدير المواصفات، وتحديد المؤهلات اللازمة، والمفاضلة بين المترشحين لاختيار أحسنهم تأهيلاً و أوسعهم علمًا. وفي بعض المؤسسات يتم إجراء تحريات وبحث عن المترشحين لشغل الوظائف الهامة بها.

ويتربّث عن الاختيار الجيد للعاملين تخفيض معدل دوران العمالة بعد عملية التعيين، وبالتالي التخفيض من تكاليف إجراءات التعيين.<sup>1</sup>

ب- تدريب الموظفين وفقاً لبرامج محدد ولسياسة مرسومة، فقد يتم التدريب بمجرد القيام بعملية التعيين، أو قد تعمل المؤسسة على تنظيم دورات تدريبية بين الفترة و الأخرى لتنمية قدرات موظفيها، وإطلاعهم على المعلومات والاتجاهات الحديثة للرفع من كفاءة أدائهم للأعمال المسندة إليهم، ولتحقيق ذلك تستعين المؤسسة بأساتذة جامعيين ومختصين في فروع المعرفة التي تم برامجها التدريبية.

<sup>1</sup> - محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة: 120.

ج- مراجعة دقيقة لما ينجزه الموظفون من أعمال ( رقابة الأداء ) ، سواء بطريقة مباشرة عن طريق رؤسائهم ، أو بطريقة غير مباشرة باستخدام وسائل المراقبة كالتقارير الدورية والتكاليف المعيارية والميزانيات التقديرية وغيرها.<sup>1</sup>

كما يجب كذلك أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يشير حماس العاملين، ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.<sup>2</sup>

### خامسا : استخدام كافة الوسائل الآلية :

إن استعمال الوسائل الآلية، وتآلية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التآلية توفر الآتي :

دقة وسرعة المعالجة، سهولة الحصول على المعلومات، حماية الأصول بوجود برامج مساعدة، توفير الوقت، تدعيم العمل بكفاءة، خفض تكلفة المعالجة، التحكم في المعلومات.

إن تأمين مسار المعالجة الآلية للبيانات يكون من خلال :

أ/- **الالتحام** : يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات وفق طرق وإجراءات منطقية منتظمة ومتجانسة؛

ب/- **الوقاية** : يجب أن يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلى شكل منظم للرقابة، بغية تدارك الأخطاء والغش وإجراء التصحيحات اللازمة.<sup>3</sup>

بناءً على ما سبق ذكره بخصوص مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية، نخلص إلى أن هذه الخصائص ( الخطة التنظيمية، إجراءات اعتماد وتسجيل العمليات، قواعد متابعة الأداء، مجموعة من الموظفين المؤهلين بالإضافة إلى استخدام الوسائل الآلية ) ما إن توفرت في أي نظام تعدّ كافية لتحقيق رقابة داخلية بمعناها الواسع.

ولكن تبقى عملية متابعة حركة النظام خطوة هامة وذلك لاكتشاف أي خلل قد يحدث من جرّاء التعارض الذي قد نجده بين الإدارات لاختلاف الآراء ووجهات النظر والتفسيرات، وكذلك سدّ كل الثغرات التي قد تظهر فيه.

<sup>1</sup> - عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسى محمد أبو طبل، "المراجعة أصولها العلمية والعملية"، دار النهضة العربية، مصر، 1997، صفحة: 246.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة: 101.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، صفحة: 102-103.

كما ينبغي الإشارة هنا إلى أنه لا يمكن وضع نظام موحد للرقابة الداخلية في جميع المؤسسات، لأن لكل مؤسسة ظروف عمل خاصة بها وطبيعة نشاط مختلفة، وبالتالي فإن كل مؤسسة تختار النظام الذي يلاءمها، طبعاً مع توفر الدعائم الأساسية التي سبق ذكرها.

**المطلب الثالث : إجراءات ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.**

**الفرع الأول : إجراءات نظام الرقابة الداخلية.**

تعتبر الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة مؤشراً إيجابياً لتنفيذ الخطة العامة لها بشكل سليم، ففي هذا الإطار يجب على هذه الأخيرة الحفاظ على مستويات الأداء المرسومة ومدد النظام الإداري بالبيانات المختلفة عن العمليات التشغيلية لجعله يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية، معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب، لذا وبغية ضمان الذي سبق، وجب سن إجراءات مختلفة لدعم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، ومن ثمة دعم مسار التأهيل الإداري للمؤسسة. ويمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى ثلاثة فروع هي:<sup>1</sup>

**أولاً : إجراءات تنظيمية وإدارية :**

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد منها ما يتعلق بالأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية. بما يضمن فرض الرقابة على كل شخص داخلها، توزيع 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، واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول عليه، وتلخص هذه الإجراءات في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- تحديد الاختصاصات ؛ تقسيم العمل ؛ توزيع المسؤوليات ؛

- إعطاء تعليمات صريحة ؛ إجراء حركة التنقلات بين العاملين ؛

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة: 105.

<sup>2</sup> - مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة : 64.

### ثانيا : إجراءات تخص العمل المحاسبي :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من أهم المقومات المدعّمة لنظام الرقابة الداخلية الفعّال، لذلك بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء المطابقات الدورية، القيام بجدد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به. إن هذه الإجراءات تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعّال من جهة، ومن جهة أخرى تمكن نظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة، مما يمكن للمسيرين من اتخاذ قرارات فعّالة تعالج ظرف معين أو تجنب الوقوع في مشاكل محتملة ومرتبطة بنشاط المؤسسة، وتكمن هذه الإجراءات في :<sup>1</sup>

- التسجيل الفوري للعمليات ؛
- التأكد من صحة المستندات ؛
- إجراء المطابقات الدورية ؛
- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله ؛

### ثالثا : إجراءات عامة :

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنشير في هذا البند إلى الإجراءات العامة التي تمكن المؤسسة من تفادي بعض الأخطار المرتبطة بالموجودات (الأصول الثابتة، النقدية) باستعمال أطراف خارجية عنها ممثلة في مؤسسات التأمين المختلفة، وتجدر الإشارة إلى أن تفاعل جميع هذه الإجراءات تمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة، ليكون الدعم قوي لسياسة التأهيل الإداري للمؤسسة. لذلك نميز بين هذه الإجراءات عبر الآتي:<sup>2</sup>

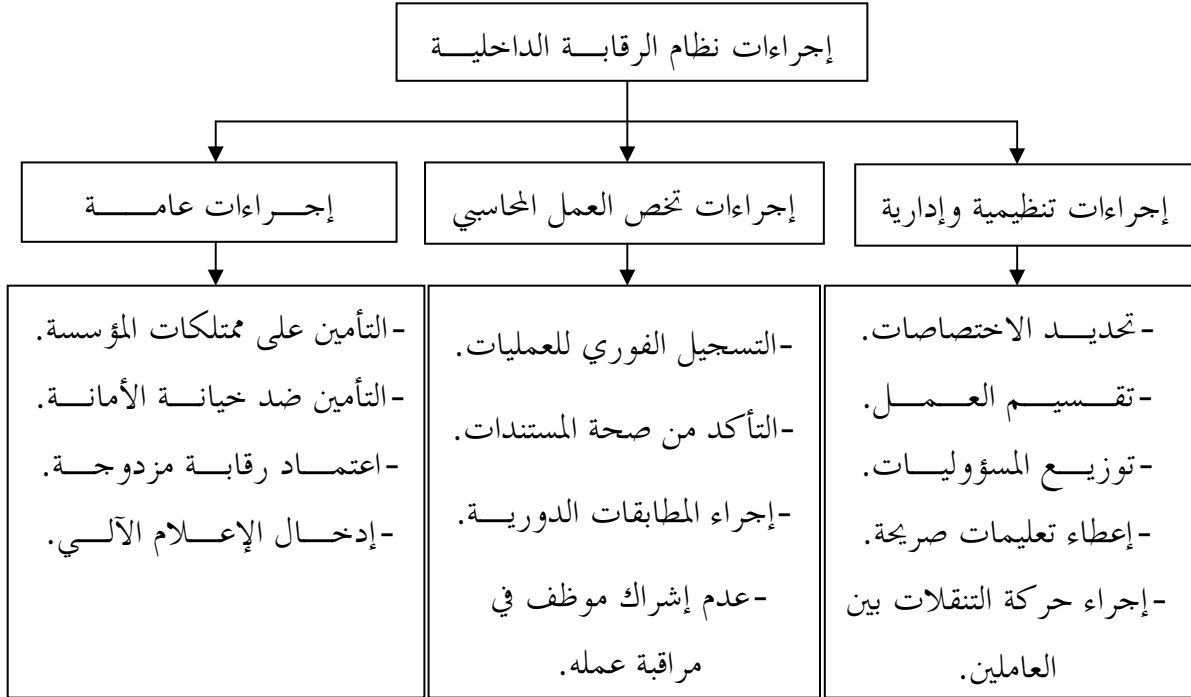
- التأمين على ممتلكات المؤسسة ؛
- التأمين ضد خيانة الأمانة ؛
- اعتماد رقابة مزدوجة ؛
- إدخال الإعلام الآلي ؛

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة: 113-114.

<sup>2</sup> - مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة : 64.

وفي الأخير يمكن توضيح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها في الشكل التفصيلي الموالي :

الشكل رقم (2-4) : إجراءات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة: 123.

### الفرع الثاني : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

إنّ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر أمراً بالغ الأهمية، إذ عن طريق نتائج هذا العرض والتقييم، يتمكن المراجع من معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف والثغرات، بمعنى أنه يتمكن من تحديد المخاطر المحدقة بالمؤسسة سواءً تعلقت هذه المخاطر بمخاطر الحماية أو الأمن أو أيضاً بمخاطر الفرصة المضاعة. وهذه أمور جوهرية لعملية التخطيط وإعداد برنامج المراجعة لاسيما تحديد نطاق اختبار العمليات ودرجة العمق والتفصيل في تلك الفحوصات.<sup>1</sup> إن المراجع الداخلي يعمل على دراسة وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية، لكن ليس بغرض تحديد حجم الاختبارات التي سيجريها مثل ما هو الحال بالنسبة للمراجع الخارجي، وإنما كهدف يسعى من ورائه إلى التأكد من مطابقة الأداء الفعلي للنظم التي صممها ووضعها الإدارة، ومدى التزام المستويات الإدارية المختلفة بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة.

<sup>1</sup> - مقراني عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، صفحة: 74.

وتتمثل أهم الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي :<sup>1</sup>

أ- جمع الإجراءات : يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للمخصات لها ( للمكتوبة وغير المكتوبة ). حيث يستعين في هذه الخطوة إما بالوثائق الموجودة على مستوى المؤسسة ( كوجود دليل إجراءات مثلا ) أو يتعرف على تلك الإجراءات من خلال التعامل مباشرة مع منفذي العمليات، ويستخدم لهذا الغرض إحدى الوسائل ( التقرير الوصفي ، خرائط التدفق ، أو قوائم الأسئلة المفتوحة ).

ب- إجراء اختبارات الفهم والتطابق : وهي اختبارات ليس الغرض منها التأكد من أن ذلك الإجراء مطابق بشكل صحيح، وإنما الغرض منها هو التحقق من وجود ذلك الإجراء في الواقع العملي. وهي خطوة تساعد المراجع في تصحيح أخطاء فهم تلك الإجراءات.

ج- التقييم الأولي للرقابة الداخلية : بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء أو غش أو اختلاس). ويستعين المراجع في هذه الخطوة في الغالب، بقوائم أسئلة الرقابة الداخلية المغلقة، (أي قوائم تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ "نعم" أو بـ "لا" ) فالإجابة بـ "لا" تعبر في أغلب الحالات عن ضعف في النظام (المدرّوس) لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لكل الإجراءات طبعا في مفهومها، أي من الناحية النظرية).

د- اختبارات الاستمرارية : في هذه الخطوة يتأكد المراجع الداخلي من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام هي نقاط قوة فعلاً أي موجودة في الواقع، ومطبقة بشكل صحيح وبصفة مستمرة ودائمة. إن هذه الاختبارات ( اختبارات الاستمرارية ) ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق، لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا. ويحدد المراجع حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما أنها تشكل دليل إثبات قوي على كيفية سير العمل خلال الدورة.

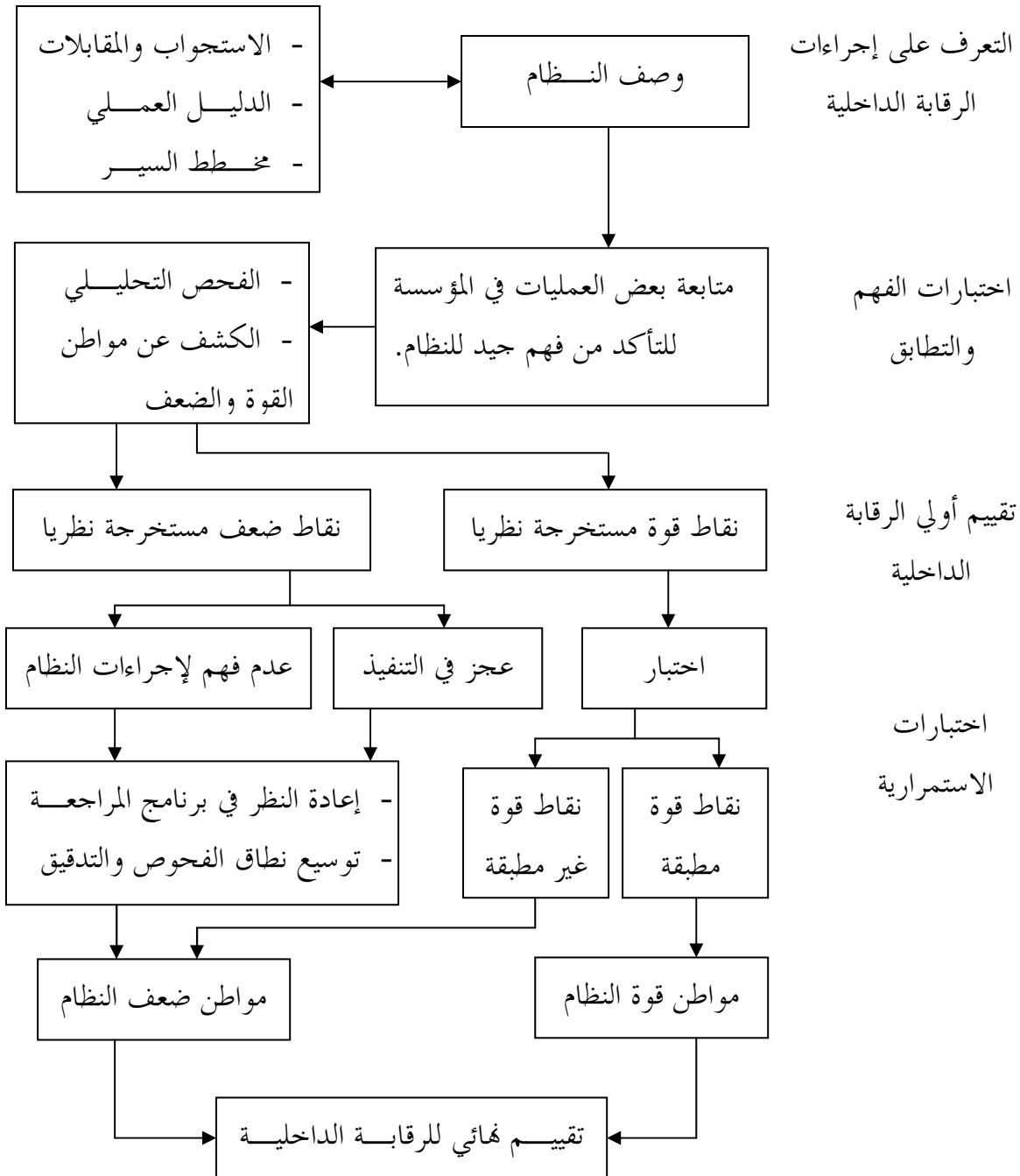
هـ- التقييم النهائي للرقابة الداخلية : يجمع المراجع كل النتائج التي توصل إليها من خلال الاختبارات التي أجراها في وثيقة شاملة ( Document de Synthèse ) يبين فيها جوانب الضعف في سير العمل الناتجة عن سوء تطبيق نقاط القوة النظرية وكذا نقاط الضعف في المفاهيم، وهذا لكي يستطيع

<sup>1</sup> - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، صفحة: 72-74، بتصرف.

## الفصل الثاني : الركائز الأساسية في عمل المراجعة الداخلية 131

فيما بعد تحديد أثرها على نوعية المعلومات المالية. وترفق هذه الوثيقة بتوصيات واقتراحات لإجراء التعديلات اللازمة، وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية(\*) يقدمه المراجع إلى الإدارة. ويمكن تلخيص خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل الآتي :

الشكل رقم (2-5) : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر : Guy Bendict & René Keraval, op- cit, page : 57

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

### المطلب الرابع : دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية.

يمكن استخدام العديد من الوسائل لتحقيق الرقابة في المؤسسات، ولعل من ضمن هذه الوسائل الرقابية الداخلية في النمط الإداري، أهداف التنظيم، والسياسات، والمعايير، والإجراءات، فهي تعبر عن درجات مختلفة من التفصيل في نظام الرقابة الداخلية وهي ذات طبيعة ترتيبية ( ترتيب حسب تسلسل السلطات )، حيث تعتبر الإجراءات أكثر وسائل الرقابة تفصيلاً، بينما يعتبر النمط الإداري أقلها تحديداً، أي وجود علاقة ترابط وتكامل بين كل مستوى للرقابة والمستوى الذي يليه، إذ أن الإدارة هي التي تحدد أهداف المؤسسة، ويتبع ذلك تحديد السياسات، فمعايير الأداء، وأخيراً الإجراءات التنفيذية التفصيلية، حيث يساعد هذا التسلسل من الأعلى إلى الأسفل في العملية الرقابية على تحقيق التجانس بين المستويات التنظيمية ( الإدارة، الوظيفة، العملياتية ).

ونظراً لهذه الطبيعة التكاملية لنظام الرقابة، فإن المراجعين الداخليين يقومون غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة، وإن كانت الإدارة العليا هي المسؤولة عادة عن تقييم أداء المؤسسة من ناحية الأهداف والنمط الإداري. وبالرغم من أن تقييم الأداء يعتبر جزءاً أساسياً في أية نظام رقابة، إلا أن المراجعين الداخليين لا يقومون هم بتقييم الأداء وإنما تنحصر مسؤوليتهم في تحديد ما إن كانت طرق التقييم مناسبة أم لا، ويمكن التعبير عن تلك الطرق على هيئة سياسات، ومعايير وإجراءات.<sup>1</sup>

إذاً ونظراً لأن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية ينطوي على أربعة مسؤوليات وهي :

- وضع الإجراءات الرقابية.
- تطبيق الإجراءات الرقابية.
- اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية.
- تقييم الإجراءات الرقابية.

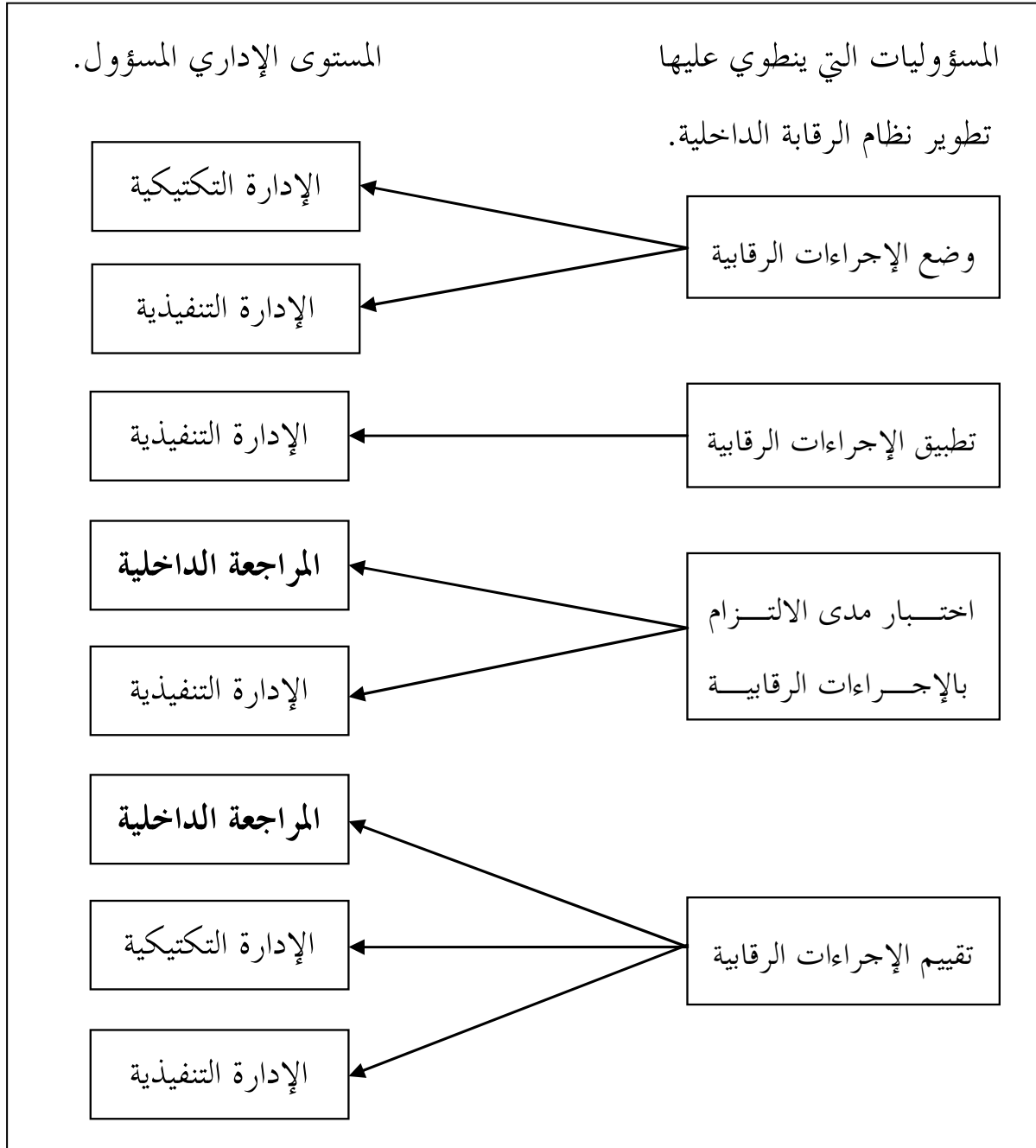
<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 76-77.



## الفصل الثاني : الركائز الأساسية في عمل المراجعة الداخلية 133

فإن مسؤولية المراجعة الداخلية تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييم هذه الإجراءات وذلك كما يتضح في الشكل التالي:<sup>1</sup>

الشكل رقم (2-6) : مسؤوليات تطوير نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 75.

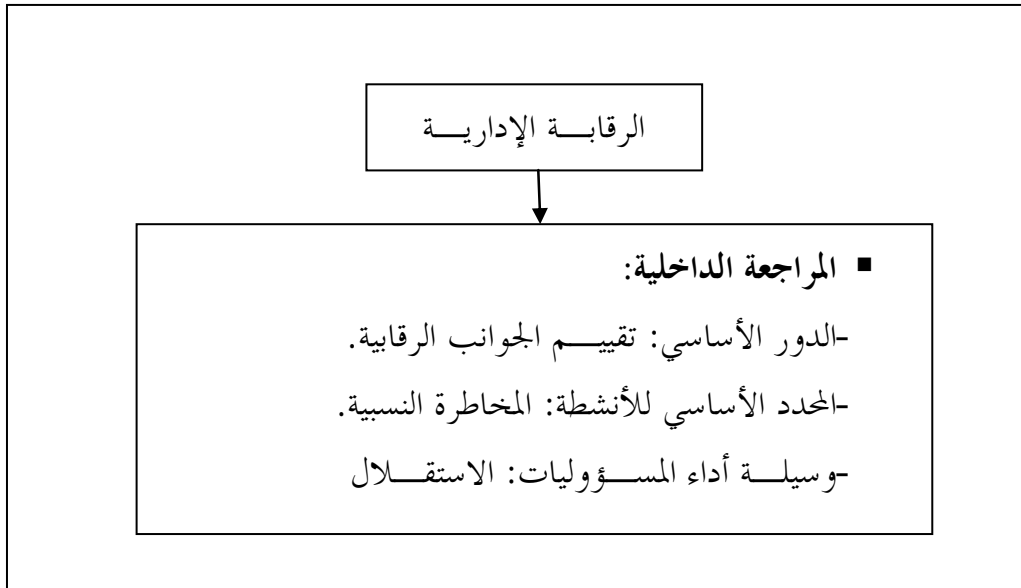
<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 74.

وطالما أن وظيفة المراجعة الداخلية تعمل داخل المؤسسة الاقتصادية فهي تسعى دائماً لخدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن إبراز دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية من خلال حصر اهتمام المراجع الداخلي بهذه العملية وذلك في النقاط التالية :

■ تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المراجع الداخلي ضمناً لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.<sup>1</sup>

ويبين الشكل رقم (2-7) هيكلًا لدور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الرقابة، والذي تتمثل نقطة انطلاقه في الرقابة الإدارية التي تقع على عاتقها مسؤولية التخطيط، والتنظيم، والإشراف على أنشطة المؤسسة. بمعنى أنه يقع على الإدارة مسؤولية الرقابة على تلك الأنشطة، وتنبع المراجعة الداخلية من هذه الوظيفة الرقابية للإدارة، حيث يتمثل دورها الأساسي في توفير تقييم للجوانب الرقابية في المؤسسة بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها.<sup>2</sup>

الشكل رقم (2-7) : هيكل لدور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الرقابة.



المصدر: فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 72.

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 42.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، صفحة: 71.

أما العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه وظيفة المراجعة الداخلية فيتمثل في المخاطرة النسبية للأنشطة المختلفة. كما تعتبر استقلاليتها النسبية عن الوظائف الأخرى والتي توفر للمراجعين الداخليين كل من الموضوعية والوضع الوظيفي اللازمين لأداء مسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.

■ يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، وثالثة مراجعة تشغيلية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها ومدى انتظامها، ورابعة خاصة بمراجعة نظم المعلومات من حيث اكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها، ولذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على تحقيق الإدارة لأهدافها.

■ استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة الاقتصادية المعينة يدعم قدرة المراجع الداخلي على توجيه الإدارة نحو الرقابة، فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة.

■ طالما أن المراجع الداخلي هو أحد العاملين بالمؤسسة الاقتصادية فإن قربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبيا بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة الاقتصادية، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.

ويتضح من الأدوار التي يمكن أن يلعبها المراجع الداخلي مع الإدارة، لأن الإدارة تعتبر بمثابة العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية، وطالما أن احتياجات الإدارة تتطور بصورة سريعة ومتنامية ومعقدة، وسواء كانت نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الداخلية أو الخارجية فإن ذلك يزيد ويضعف من اعتماد الإدارة على مجهودات المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

ومن الأمثلة الواضحة التي تبرز الحاجة إلى المراجعة الداخلية هي منع وتقليل الأخطاء، فطالما أن الإدارة تحتاج إلى معلومات على درجة عالية من الدقة وبشكل مستمر، فمن المتوقع أن يكون للمراجعين الداخليين معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة وتقديم النصح والإرشاد المقبول للمديرين في محاولة لمنع والتقليل من الأخطاء. وأيضا من الأهداف التي تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيقها هو مساعدة الإدارة على استبعاد أسباب الإسراف والضياع، حيث تعمل المراجعة التشغيلية على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، ذلك أن تطبيق الأدوات الرقابية يحد من الإسراف والضياع ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي تحقيق المردودية (زيادة الأرباح) والكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.

<sup>1</sup> - فتحى رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 42-43.

إن استبعاد أسباب الإسراف والضياع يأتي من خلال العمل على عدم وجود ضعف تنظيمي، وكذلك العمل على زيادة جودة القرارات المتخذة بواسطة إدارة المؤسسة الاقتصادية وأيضاً الاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية المتاحة، وعدم المغالاة فيما تتحمله المؤسسة من أحمال العاملين، وكذلك من خلال زيادة كفاءة عملية الشراء والحد من الاستهلاك الجائر للمواد في ظل غياب معايير تكلفة عملية محددة مسبقاً، وأيضاً العمل على زيادة فعالية سياسات المخزون، والحد من سوء استخدام الموارد أو الأصول المملوكة، وكذلك من السرقة والاختلاس والمخالفات الناتجة عن فشل الإدارة في منع والحد من الأخطاء وأوجه التلاعب الممكنة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني : المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

لقد أنشئ معهد المراجعين الداخليين "IIA" سنة 1941م في الولايات المتحدة الأمريكية وهو يقوم بنشاط مهم فيما يخص تكوين الخبراء، البحث، إصدار الكتب والمجلات، وتنظيم الملتقيات ووضع المعايير المهنية للأعضاء، ويضم عدة تجمعات عالمية خاصة الاتحاد الأوروبي لمعاهد المراجعة الداخلية "CEIAI" (\*) والاتحاد الفرونكوفوني للمراجعة الداخلية، ينتج عنها تبادلات منتظمة يستفيد منها جمهور المراجعين الداخليين. وتطلب وضع المعايير المعتمدة في المراجعة الداخلية من طرف الجمعية العالمية للمراجعة الداخلية عدة محاولات، بداية من "تصريح المسؤوليات" سنة 1947م " Déclaration des "responsabilités" والذي يُعرف هدف ومجال تدخل المراجعة الداخلية، ومنذ سنة 1968م تم وضع قانون أخلاقيات الوظيفة والذي يذكر بقواعد المراجعة الداخلية ووجوب تطبيقها.<sup>2</sup>

ولقد قام معهد المراجعين الداخليين بأربعة إسهامات هامة للارتقاء بالمستوى المهني للمراجعين الداخليين ومصالح المراجعة الداخلية في التنظيمات المختلفة على المستوى العالمي، وذلك بتبني قائمة بمسؤوليات المراجعة الداخلية، معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين، وبرنامج لتأهيل المراجعين الداخليين، سنتطرق لها فيما يلي :

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 43-44.

(\*) CEIAI: Confédération Européenne des Institutes d'Audit Interne.

<sup>2</sup> - Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 91.

### المطلب الأول : قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية.

تتضمن هذه القائمة مجموعة من الإرشادات لتحديد الدور المناسب ومسؤوليات وظيفية المراجعة الداخلية في المؤسسة، وتعتبر أساس عام لوضع اللوائح داخل أقسام المراجعة الداخلية وتحديد دورها وسلطاتها داخل المؤسسة، وتعرض هذه القائمة الجوانب التالية :

#### أ- طبيعة المراجعة الداخلية :

تقضي قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية بأن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة يتم إنشاؤها داخل المؤسسة وهي نوع من الإجراءات الرقابية، تهدف إلى فحص وتقييم كفاءة التصميم والفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية، ولا تمتد مسؤوليات المراجعة الداخلية إلى تصميم الإجراءات الرقابية أو تطبيقها.<sup>1</sup>

#### ب- هدف ونطاق المراجعة الداخلية :

تهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل المؤسسة على أداء مسؤولياتهم بكفاءة. وتوفر لهم المراجعة الداخلية القدرة على التحليل والتقييم، والتوصيات والمشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها بهدف تحقيق رقابة فعالة وبتكلفة معقولة.

ويتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأداء من خلال :

- مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد، وقياس، وتصنيف، والتقرير عن تلك المعلومات ؛
- مراجعة النظم الموضوعية للتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين، واللوائح التي يكون لها تأثير على العمليات والتقارير ؛
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجودها كلما كان ذلك ممكناً ؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة ؛
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية وما إذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها؛<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 97.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، صفحة: 98.

### ج- مسؤوليات وسلطات المراجعة الداخلية :

- تتضمن قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية قسماً خاصاً بمسؤوليات وسلطات المراجعة الداخلية، وتقضي هذه القائمة في هذا الشأن أنه نظراً لأن وظيفة المراجعة الداخلية تمارس في ظل سياسات تم وضعها من طرف الإدارة، فإن هناك خطراً على استقلاليتها ولعلاج هذا الخطر يجب<sup>1</sup> :
- ضرورة أن تتم مراجعة واعتماد جميع السياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق مجلس الإدارة.
  - ضرورة وجود لائحة رسمية تعتمدها كل من الإدارة ومجلس الإدارة تبين حدود المراجعة الداخلية، وتتضمن : إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية، وتحديد وضعها التنظيمي ونطاق سلطاتها ومسؤولياتها، ومنحها الصلاحيات للقيام بأعمال الفحص اللازمة للمراجعة سواء كانت تتعلق بالسجلات أو الأفراد أو الممتلكات، ووصف علاقتها بالوحدات التنظيمية الأخرى.
  - يجب أن يكون نطاق المراجعة الداخلية غير مقيد، بمعنى أن إدارة المراجعة الداخلية تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من إدارة المؤسسة.
  - لا يكون للمراجعين الداخليين أية سلطة على - أو مسؤولية عن - الأنشطة التي يقومون بمراجعتها وهذا يساعد على تدعيم استقلاليتهم وموضوعيتهم.
  - يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون مسؤولياتهم بما يتماشى مع المعايير المهنية القائمة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 100-101.

المطلب الثاني : معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

حاول معهد المراجعين الداخليين "IIA" بالولايات المتحدة الأمريكية تطوير وظيفة المراجعة الداخلية، حيث قام في عام 1974م بتنصيب لجان بغرض دراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني لها. وبالفعل انتهت تلك اللجان من أعمالها سنة 1977م ، أين قدّمت تقريراً تضمّن جوانب متعددة لتطوير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، ومجمل ما ورد فيه يدور حول النقاط التالية :

- إنّ المعايير هي بمثابة ما هو متوقع من المراجع الداخلي ومن التنظيم ككل وإدارته العليا ؛
- وضعت هذه المعايير لتحقيق الأهداف التالية :
- تحسين أداء المراجعة الداخلية ؛
- المساعدة على توصيل المعلومات للآخرين باطلاعهم على دور وأهداف ونطاق المراجعة الداخلية ؛
- إقامة أساس سليم لقياس وتقييم عمليات المراجعة الداخلية ؛
- توحيد مفاهيم المراجعة الداخلية في مختلف بلدان العالم ؛
- انتقال المراجعة الداخلية من كونها "وسيلة مستقلة في خدمة الإدارة" إلى كونها "وسيلة مستقلة للتقييم في خدمة المؤسسة"، بمعنى الإدارة هي جزء من المؤسسة وهي تخضع أيضاً لعملية التقييم ؛
- التأكيد على درجة الاستقلال في المراجعة الداخلية ومكانتها التنظيمية ومهامها في أية مؤسسة ؛
- تبدأ المراجعة الداخلية من مراجعة السجلات المالية، وتمتد حتى إلى التأكّد من درجة تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة وفعاليتها الأداء بها، وهذا يدلّ على توسع نطاقها ؛
- تحديد مراحل وخطوات تنفيذ عملية المراجعة ؛
- الاعتراف بأهمية وجود مراجعة إدارية ضمن إطار المراجعة الداخلية ؛
- ليس الغرض من وضع هذه المعايير هو فرض تطبيقها في مختلف التنظيمات، ولكن عند الحاجة إلى وظيفة المراجعة الداخلية ستكون هذه المعايير بمثابة القاعدة لانطلاق نشاطها ؛
- قد يصادف المراجع صعوبات في تطبيق المعايير المقترحة، خاصة إذا كانت أقسام المراجعة الداخلية صغيرة الحجم ( أقسام ينفذ فيها عملية المراجعة مراجع واحد أو اثنين ) ؛<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - محمد محمود خيرى يوسف، مرجع سبق ذكره، صفحة: 21.

وتعتبر هذه المعايير القاعدة الأساسية التي يستند عليها المراجع الداخلي في عمله كونها المرجع الأساسي للعملية، وقد جاءت هذه المعايير على أساس: تعريف المبادئ القاعدية؛ توفير إطار مرجعي؛ إيجاد إثباتات ودلائل عند تقييم الأداء؛ زيادة وتحسين الإجراءات التنظيمية؛

وبعد المصادقة النهائية على ما جاء بالتقرير في سنة 1978م، تم نشر القائمة، وضمت في مجملها معايير الأداء في المراجعة الداخلية، أين صنفت تلك المعايير إلى خمسة مجموعات أساسية، مكتملة بـ 25 معياراً نوعياً خاصاً ( Des Normes Spécifiques )، وهي كلها معايير تتميز بخاصيتين هما:

■ لا تنطوي هذه المعايير على أي جزاءات، باعتبار المراجعة الداخلية وظيفة تمارس داخل المؤسسة وليست مهنة مستقلة؛

■ بعض المعايير تغلب عليها الثقافة الأمريكية، الشيء الذي يجعلها أحياناً غير مقبولة من طرف الآخرين؛<sup>1</sup>

وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:<sup>2</sup>

### ❖ المعيار 100- الاستقلالية ( Indépendance ) :

"يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون بالاستقلال عن باقي الأنشطة التي يراجعونها". وحتى يكونوا كذلك، يجب أن يؤديوا أعمالهم بحرية وبموضوعية، وأن يقدموا آرائهم وأحكامهم بدون أي تحيز. والاستقلال يمكن تحقيقه من خلال عنصرين أساسيين هما: الموقع التنظيمي والموضوعية وهما يندرجان تحت المعيارين الخاصين التاليين 110 و 120.

■ **المعيار 110- الموقع التنظيمي** : يجب أن يكون الموقع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ملائماً، حتى يتسنى للمراجع إنجاز واجباته بكفاءة، كما يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون بتأييد الإدارة العليا حتى يستطيعوا الحصول على تعاون الأفراد المراجعة أعمالهم، ومجمل النقاط التي تضمنها هذا المعيار ما يلي :

- يجب أن يكون لمسؤول إدارة المراجعة الداخلية السلطة الكافية لتحقيق الاستقلالية له، وليضمن تغطية كاملة و واسعة لعمليات المراجعة؛

<sup>1</sup> - Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 92.

<sup>2</sup> - IFACI : "Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne", éd- 1997, Paris, page : 25 à 30.



- يجب أن يكون مدير إدارة المراجعة الداخلية على اتصال مباشر مع الهيئة العليا بالمؤسسة والمتمثلة في مجلس الإدارة، حتى يضمن استقلال إدارته عن بقية الأقسام والإدارات ؛
- إن تعيين أو نقل مدير إدارة المراجعة الداخلية يتم بموافقة مجلس الإدارة وذلك لزيادة درجة الاستقلالية
- يجب وضع لائحة داخلية لإدارة المراجعة الداخلية تتضمن تعريفاً واضحاً لأهدافها ونطاق أنشطتها، مسؤولياتها وسلطاتها، كما تحدد موقعها في الخريطة التنظيمية ؛
- **المعيار 120- الموضوعية :** "يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عمليات المراجعة على نحو موضوعي، أي الواقعية في الحكم على المراجعة".
- والموضوعية هي موقف يتضمن الاستقلال الذهني للمراجع عند تنفيذ العمل، وبالتالي لا يجب أن يكون حكمه على الأمور الخاصة بالمراجعة تابعا للآخرين.
- كما تفرض على المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بطريقة تعكس إيمانهم الصادق فيما توصلوا إليه من نتائج وليس ما يعتقدونه الآخرون ( أن لا تكون النتائج التي توصلوا إليها مرتبطة بتنازلات لصالح أي طرف، ولا حتى حلولاً وسطاً بتأثير آخرين ). أضف إلى ذلك فإنه لا يجب وضع المراجع الداخلي في مواقف تجعله يشعر بعدم قدرته على إبداء رأيه وحكمه المهني بحرية وبموضوعية. وللتوضيح أكثر فقد تناول هذا المعيار النقاط التالية :
- لا بدّ من توزيع مهام المراجعة على أفراد القسم، بحيث يراعى عدم تضارب المصالح والتحيّز، ويجب تبليغ رئيس قسم أو إدارة المراجعة الداخلية دورياً بالمعلومات الخاصة بأفراد قسمه وعن أي احتمالات تحييز أو تضارب في المصالح ؛
- على كل مراجع داخلي رفع تقرير لرئيسه وذلك للتبليغ عن أي موقف فيه تضارب للمصالح أو تحييز، وعلى مدير المراجعة الداخلية في هذه الحالة إعادة توزيع العمل على المراجعين ؛
- يجب تداول مهام المراجعة بين المراجعين الداخليين دورياً متى كان ذلك ممكناً عملياً ؛
- ليس للمراجعين الداخليين أية سلطة تنفيذية، فحتى وإن كلفوا بأعمال أخرى بخلاف المراجعة، فهم لا يؤدونها بصفتهم مراجعين. والموضوعية هنا تقتضي أن لا يقوم المراجع الداخلي بمراجعة أعمال أو أنشطة له عليها سلطة أو مسؤول عنها، وإذا حدث هذا، فيجب الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجعة ؛

- لا يجب أن يكلف الأشخاص المنتقلين للعمل بإدارة المراجعة الداخلية، بمراجعة أعمال كانوا يقومون بها قبل نقلهم إلا بعد فترة زمنية. لأن حدوث عكس ذلك سوف يضعف من معيار الموضوعية ؛  
- لا بدّ من مراجعة النتائج التي تم التوصل إليها من عملية المراجعة وذلك قبل كتابة التقرير الخاص بها، وذلك تأكيداً للموضوعية.

والواضح أن هذين المعيارين ( 110 و 120 ) قد وردا على سبيل التعميم، فهما لا يحتويان على قواعد محدّدة، لكن يحددان ما لا يجب القيام به.

### ❖ المعيار 200- الكفاءة المهنية ( Compétence Professionnelle ) :

"يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون أعمالهم بكل كفاءة وعناية مهنية". لقد جاء هذا المعيار ليحدّد من الممارسات غير القانونية لوظيفة المراجعة الداخلية من قبل، حيث اعتقد الكثيرون أن إدارة المراجعة الداخلية محطة تتوقف عندها كل الأعمال، والبعض الآخر يرى أن دورها هو الانتظار وترقب وقوع أي مشكل بالمؤسسة لتباشر هذه الإدارة أعمالها، فهي موضوعة في الاحتياط. وسرعان ما تغيّرت هذه النظرة، حيث أصدر معهد المراجعين الداخليين "IIA" في هذا الصدد، وتحت هذا المعيار بالذات ثمانية معايير خاصة، الثلاثة الأولى منها تتعلق بمصلحة المراجعة الداخلية، والخمس معايير المتبقية تخص المراجعين.

■ **المعيار 210- اختيار وتعيين الأفراد :** يجب التأكد من توافر الخبرة الفنية اللازمة والتأهيل العلمي المناسب في المراجعين الداخليين بالمصلحة ( المراجعة الداخلية ) ، حتى يتمكنوا من أداء الأعمال المسندة إليهم بكفاءة عالية.

■ **المعيار 220- المعرفة، المهارات والمؤهلات الفنية :** جاء هذا المعيار للتأكيد أكثر على المعيار الذي سبقه، وهو ينص على ضرورة توفر بعض المقومات في إدارة المراجعة الداخلية، وهي في مجملها عبارة عن تشكيلة من المؤهلات الفنية والمهارات والمعرفة اللازمة لأداء مسؤوليات المراجعة. وبتعبير آخر، كلما كان نطاق المراجعة الداخلية واسعاً، كلما تطلب ذلك توافر مهارات ومؤهلات متعدّدة في الأشخاص القائمين بعملية المراجعة.

وتجدر الإشارة هنا إلى المشاكل التي قد تصادف المراجع الداخلي في حالة تعدد الأنشطة في المؤسسة الواحدة، أو في حالة الحاجة إلى مؤهلات فنية جدّ متخصصة مرتبطة بمجالات معيّنة تجب مراجعتها. فكيف يمكن للمراجع الداخلي في هاتين الحالتين إنجاز وإنجاح مهمّته ؟. في هذه الحالة يستعين المراجع

الداخلي بأشخاص متخصصين من خارج المؤسسة محلّ المراجعة، وذلك طيلة مدة إنجاز المهمة، على أن يعمل ذاك الطرف الخارجي ( الخبير ) وفقا لخطوات يرسمها رئيس إدارة المراجعة الداخلية.

والصحيح أن اللجوء إلى مستشارين من خارج المؤسسة هو أمر بعيد كل البعد عن أعمال المراجعة الداخلية، لكنه يبقى الحل الأنسب والوسيلة الوحيدة التي يمكن من خلالها تحقيق الأهداف المرجوة.

■ **المعيار 230- الإشراف** : يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيداً على وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة.

- المراجعين الداخليين :

■ **المعيار 240-الالتزام بالقواعد الأخلاقية للمراجعة الداخلية** : وهو أمر يخص كل المراجعين الداخليين بدون استثناء، فعلى الجميع احترام القواعد الأخلاقية الخاصة بهذه الوظيفة، والحرص على عدم تجاوزها مهما كانت درجتهم في السلم الوظيفي.

■ **المعيار 250- المعارف، المهارات والمؤهلات الفنية** : بعدما تطرقنا لوجوب توفر المهارات والمؤهلات في قسم أو إدارة المراجعة الداخلية ( المعيار 220 ) ، فإن هذا المعيار ( المعيار 250 ) جاء ليؤكد على ضرورة توفر المعارف والمهارات الفردية والمؤهلات الفنية في كل مراجع داخلي، خاصة إذا علمنا أنه يمكن له القيام بعملية المراجعة بمفرده.

■ **المعيار 260- العلاقات الإنسانية والاتصال** : يجب أن يمتلك المراجعون الداخليون مهارات وقدرات خاصة على التعامل مع الأشخاص والاتصال معهم حتى يتمكنوا من أداء وظيفتهم بكل كفاءة وفعالية. وعليه فإن هذا المعيار يؤكد على ضرورة مراعاة هذا الجانب عند تعيين مراجعين جدد بقسم المراجعة الداخلية.

■ **المعيار 270- التكوين المستمر** : على المراجعين الداخليين المحافظة على مؤهلاتهم الفنية واكتساب معارف علمية حديثة عن طريق التكوين المتواصل. إنّ هذا المعيار يوضّح دون أدنى شك الأهمية التي أولتها الهيئات القائمة على هذه الوظيفة لعملية التكوين المتواصل والمستمر للمراجعين الداخليين.

■ **المعيار 280- العناية المهنية** : على المراجعين الداخليين بذل القدر الكافي من العناية المهنية أثناء أدائهم لعمليات المراجعة الداخلية.

### ❖ المعيار 300- نطاق العمل ( Etendue des Travaux ) :

" يجب أن يتضمن مجال عمل المراجعة الداخلية اختبار ( فحص ) وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في أي تنظيم، إلى جانب تقييم مدى جودة الأداء في تنفيذ المهام والمسؤوليات التي تم تخصيصها".

ويوضح هذا المعيار ازدواجية مفهوم خاصية الشمول لوظيفة المراجعة الداخلية، فهي من جهة تمارس في مختلف التنظيمات ومن جهة أخرى فهي تشمل كل الوظائف الموجودة في المؤسسة الواحدة. وفي نفس الوقت، فهو يشير إلى أن هذه الوظيفة تركز على الفعالية والجودة، ويتضح لنا ذلك في الخمسة معايير الخاصة التالية :

■ **المعيار 310- صدق ونزاهة المعلومات:** على المراجعين الداخليين فحص مدى صدق ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية، وكذا الوسائل المستخدمة في جمع تلك المعلومات وعرضها وتصنيفها وقياسها<sup>1</sup>.

■ **المعيار 320- الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح التنظيمية :** التحقق من مدى الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين، اللوائح والقواعد التنظيمية عند كل تدخل يقوم به المراجع الداخلي، والتي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات التي تقوم بها المؤسسة. كما يتعين على المراجع الداخلي اتخاذ كل التدابير اللازمة لتفادي أي انحرافات بهذا الشأن، والتي يمكن أن تعرقل سير العمل بالمؤسسة.

■ **المعيار 330- حماية الأصول :** يجب أن يعمل المراجع الداخلي على التحقق من وجود حماية كافية لأصول وموجودات المؤسسة، وذلك بالتأكد من مدى كفاءة الوسائل المستخدمة، والتحقق على نحو ملائم من وجودها.

■ **المعيار 340- الاستعمال الاقتصادي والفعال للموارد :** يجب على المراجعين الداخليين تقييم مدى فاعلية وفعالية استخدام الموارد، وما إذا كانت هذه الموارد مستعملة بطريقة اقتصادية وفعالة.

■ **المعيار 350- تحقيق الأهداف المرجوة من العمليات والبرامج :** تتم مراجعة العمليات التشغيلية والبرامج من أجل التأكد من مدى تماشي نتائجها مع الأهداف المسطرة، وكذلك للتحقق من أن تنفيذ تلك العمليات والبرامج قد تم وفقا للتقديرات المحددة سلفاً.

<sup>1</sup>- Lionel Collins & Gérard Valin, op-cit, 4ème édition, page: 82.

### ❖ المعيار 400- تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية ( Exécution du travail d'Audit ) :

"يجب أن تتضمن أعمال المراجعة تخطيطاً مسبقاً لعملية المراجعة، من فحص وتقييم للمعلومات وإيصال النتائج ومتابعتها". ويتضمن هذا المعيار أربعة معايير خاصة توضح واجبات المراجع الداخلي، وفيما يلي شرح مفصّل لهذه المعايير :

■ **المعيار 410- تخطيط مهمات المراجعة :** يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتخطيط دقيق لكل عملية مراجعة داخلية، ويتم ذلك عن طريق التعرف على أهداف كل عملية وتحديد نطاق العمل وكذلك تحديد نوع المعلومات الكافية لإعطاء صورة أو خلفية عن النشاط المراد مراجعته، بالإضافة إلى ذلك يقوم المراجع الداخلي بتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة والاتصال بالأشخاص المعنيين، حتى تتكون لديه صورة واضحة وشاملة عن كل الجوانب التي تحتاج اهتماماً أكبر أثناء عملية المراجعة. ليقوم بعدها بكتابة برنامج عمله، الذي يحدّد فيه كيفية سير عملية المراجعة وتاريخ انطلاقها، وطبعاً لا بدّ أن يتحصّل على موافقة رئيسه (مدير المراجعة الداخلية) على ذلك البرنامج، ليتسنى له مباشرة الأعمال المسندة إليه.

■ **المعيار 420- فحص وتقييم المعلومات :** انطلاقاً من المعلومات المتحصّل عليها، يقوم المراجع الداخلي بتشخيص موقف معين، حيث يعمل على تحليل، تفسير وتوثيق تلك المعلومات ( الحصول على الأدلة الكافية ) لتأكيد وتدعيم نتائج المراجعة، وتتم عملية فحص وتقييم تلك المعلومات على النحو التالي:<sup>1</sup>

- تجميع كل المعلومات التي تتعلق بموضوع المراجعة وبما يتفق مع أهدافها ونطاق عملها، ويستخدم في ذلك عدّة تقنيات وإجراءات من ضمنها : إجراء مقارنات ( مقارنة نتائج الفترة الحالية بنتائج الفترات السابقة هذا من جهة، ومقارنة الأداء الفعلي والأداء المخطط من جهة أخرى ).

- يجب أن تكون تلك المعلومات كافية وملائمة حتى يستطيع المراجع الاعتماد عليها للوصول إلى النتائج وتقديم التوصيات المناسبة.

- توفير الإشراف الكامل على عملية تجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها بما يوفر قدر كاف من الموضوعية.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة وفتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، صفحة: 143.

- إتباع أسلوب الاختبارات عند فحص المعلومات، كما يتعين على المراجع الداخلي استخدام أساليب المعاينة الإحصائية.

- إعداد أوراق العمل وذلك لتوثيق عملية المراجعة ولتنظيم العمل داخل إدارة المراجعة الداخلية.

■ **المعيار 430- إيصال النتائج** : تتوّج عملية الفحص والتقييم بتقرير يعدّه المراجع الداخلي ويشمل مختلف النتائج التي توصل إليها والتوصيات التي يراها مناسبة. كما يتعين عليه مناقشة تلك النتائج والتوصيات مع المستوى الإداري المعني قبل وضع تقريره النهائي.

ويشترط في التقارير الموضوعية والوضوح والصدور في الوقت المناسب، على أن تتضمن : الغرض، نطاق ونتائج عملية المراجعة بالإضافة إلى التوصيات التي من شأنها تعديل وتصحيح الأوضاع غير العادية وتحسين أداء المؤسسة.

■ **المعيار 440- متابعة التقرير (متابعة تنفيذ التوصيات)** : بعد توزيع تقرير المراجعة، يتولى المراجع الداخلي متابعة تنفيذ ما ورد فيه، وذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ كل الإجراءات والتدابير اللازمة للتعامل مع نتائج تلك عملية المراجعة.

❖ **المعيار 500- تسيير مصلحة المراجعة الداخلية (Gestion du Service d'Audit Interne)** :

"يتعين على مدير مصلحة المراجعة الداخلية إدارة وتسيير شؤون هذه المصلحة بالطريقة التي يراها مناسبة".

فهذا المعيار يترك لمسؤولي أقسام المراجعة الداخلية الحرية في تسيير الأعمال الموكلة إليهم، وتندرج ضمن هذا المعيار العام ستة معايير خاصة.

■ **المعيار 510- الأهداف، الكفاءة والمسؤولية** : يؤكد هذا المعيار على ضرورة أن يمتلك مسؤول إدارة المراجعة الداخلية قائمة أو وثيقة توضح فيها : أهداف، كفاءة ومسؤوليات وظيفية المراجعة الداخلية وكذلك نطاق تدخلها، وهي تعرف بـ "ميثاق المراجعة الداخلية".

■ **المعيار 520- التخطيط** : تحدثنا في "المعيار 410" عن كيفية تخطيط مهمّات المراجعة، أما هذا المعيار (520) فقد جاء ليؤكد على ضرورة تحضير "مخطط المراجعة"، وذلك انطلاقاً من فكرة قياس المخاطر، حيث يتولى المسؤول الأول على إدارة المراجعة الداخلية وضع وتحديد الخطط المناسبة التي يتم من خلالها القيام بتنفيذ مهامها ومسؤولياتها.

■ **المعيار 530- السياسات والإجراءات :** يجب على مسؤول إدارة المراجعة الداخلية أن يقوم بتحديد سياسات وإجراءات مكتوبة تمثل دليل عملي لتوجيه مهام المراجعين الداخليين.

■ **المعيار 540- تسيير وتكوين الموظفين :** يضع المسؤول عن مصلحة المراجعة الداخلية برنامجًا لاختيار وتنمية الموارد البشرية في مصلحته، فقبل تعيين أي موظف يجب أن يخضعه لعدة اختبارات للتحقق من قدراته العلمية ومهاراته الفنية، كما لا يتوقف عمله عند هذا الحد، بل لا يبدؤ عليه من تنظيم دورات تكوينية للموظفين الذين هم تحت إشرافه حتى يكتسبوا معارف وتقنيات جديدة ( تنمية قدراتهم ).

■ **المعيار 550- المراجعون الخارجون :** يؤكد هذا المعيار الخاص على ضرورة التنسيق بين جهود وظيفة المراجعة الداخلية ومهنة المراجعة الخارجية.

■ **المعيار 560- مراقبة الجودة :** إن تقييم فعالية وجودة أداء أعمال المراجعة الداخلية هي مسألة ضرورية، وعليه فإنه يجب على مسؤول إدارة المراجعة الداخلية وضع برنامج لمراقبة جودة ونوعية أعمال إدارته أو مصلحته، وتقييم نشاطاتها بصورة مستمرة.

ولقد قام المعهد الدولي للمراجعين الداخليين "IIA" في فبراير 2004م، بإعادة تصميم وتبويب هذه المعايير في صنفين أساسيين من تلك المتعارف عليها:<sup>1</sup>

- المعايير المتعلقة بالتأهيل والأداء المهني ( Normes de Qualification ).

- المعايير المتعلقة بسير العمل والتنفيذ ( Normes de Fonctionnement ).

وفيما يلي شرح موجز لهذه المعايير :

### 1- المعايير المتعلقة بالتأهيل والأداء المهني :

توضّح هذه المعايير أهم الصفات والميزات الواجب توفرها في الهيئات والأشخاص القائمين بوظيفة المراجعة الداخلية، وتتمحور في أربعة معايير أساسية هي:<sup>2</sup>

### ■ المعيار 1000- المهمة، السلطة والمسؤولية :

يجب تحديد كل من المهمة، السلطة والمسؤولية في ميثاق المراجعة الداخلية، ويجب أن تكون متناسقة مع مفهوم المراجعة الداخلية ومع المعايير.

<sup>1</sup> - IFACI : "Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne", Paris, France, février 2004, page : 02.

<sup>2</sup> - IFACI, op- cit, éd -2004, page: 2 à 7.

فميثاق المراجعة الداخلية يعتبر وثيقة رسمية يتم من خلاله تحديد المهام، السلطات والمسؤوليات الخاصة بنشاط معين، تسمح لمن أسندت لهم مهمة المراجعة الداخلية بالتطلع على كل الوثائق والملفات.

### ■ المعيار 1100- الاستقلالية والموضوعية :

يقصد بالاستقلالية هي أن تكون المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي الأقسام، وأن يكون المراجع الداخلي متمتع باستقلالية تامة عن باقي الأنشطة التي هي محل المراجعة وأن يقوم بمهامه بصفة موضوعية وهادفة، هذا ما يوضح قدرة كل من المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي في تحمل مسؤولياتهم بصفة دائمة.

### ■ المعيار 1200- الكفاءة والضمير المهني :

- المعيار 1210-الكفاءة : من الضروري على المراجعين الداخليين أن يتمتعوا برصيد كافي من المعارف، الاستعدادات والكفاءات التقنية الضرورية للقيام بمسؤولياتهم، ومن ثم يتم تحديد القدرات المهنية الواجب توفرها في المراجع الداخلي حتى يتمكن من القيام بمسؤولياته بطريقة فعّالة. كما يجب على المراجع الداخلي أن يكون على دراية ومعرفة كافية بأهم المخاطر والإجراءات الرقابية الموضوعية.

وتجدر الإشارة إلى أنه من الضروري على المراجعين الداخليين تحسين مستواهم وقدراتهم التقنية من خلال التكوين المستمر والمتواصل.

- المعيار 1220-الضمير المهني ( العناية المهنية ) : من الضروري أن يكون المراجع الداخلي ذو ضمير مهني عند القيام بمسؤولياته وأن يبدي العناية اللازمة لتطبيقاته المهنية آخذاً بعين الاعتبار النقاط التالية :

- مجال ونطاق المراجعة الداخلية من أجل تحقيق أهداف المهمة ؛

- تلاءم الإجراءات التنظيمية والرقابية وإجراءات تسيير المخاطر ؛

- احتمال وجود الأخطاء المعتبرة والتلاعبات والغش ؛

- تكلفة وضع الإجراءات الرقابية مقارنة بالعوائد ؛

### ■ المعيار 1300- برنامج تأكيد وتحسين الجودة :

يجب على المراجع الداخلي وضع برنامج تحسين جودة مفاهيم المراجعة الداخلية من خلال :

- تقييم مدى مطابقة المراجعة الداخلية لمفاهيم ومعايير المراجعة الداخلية ؛

- المراقبة المستمرة لأداء المراجعة الداخلية ؛



- مدى احترام القوانين من طرف المراجعين الداخليين ؛

يسمح هذا البرنامج من تأكيد فعالية ونجاعة مهمة المراجعة الداخلية وتحديد كل فرص التحسين بالنسبة لكل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

تجدر الإشارة إلى أنه من الضروري إرسال نتائج البرنامج (برنامج تأكيد وتحسين الجودة) من طرف المراجع الداخلي إلى الإدارة العامة والمجلس في شكل تقرير.

يمكن للمراجع الداخلي أن يصرح بأن مهمة المراجعة الداخلية تمت بفعالية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية. كما يجب عليه تبليغ الإدارة العامة والمجلس بعدم فعالية المراجعة الداخلية في حالة عدم احترام القوانين والمعايير الدولية وإطلاعهم على الآثار المترتبة من جراء ذلك.

### 2- المعايير المتعلقة بسير العمل والتنفيذ :

توضح هذه المعايير مهام ووظيفة المراجعة الداخلية وتحديد معايير الجودة التي تسمح بقياس درجة الكفاءة، وتتمحور في المعايير التالية:<sup>1</sup>

#### ■ المعيار 2000-تسيير المراجعة الداخلية :

من مسؤوليات المراجع الداخلي تسيير مهمة المراجعة الداخلية بطريقة فعالة لضمان تقديم إضافات للمؤسسة، ونقول أن مهمة المراجعة الداخلية تم تسييرها بطريقة فعالة في ما إذا :

- كانت نتائج أعمال المراجعة الداخلية متماشية مع الأهداف والمسؤوليات المحددة في ميثاق المراجعة الداخلية.

- تم تنفيذ المراجعة الداخلية وفق التعريفات المخصصة للمراجعة الداخلية و وفقاً لمعاييرها الدولية.

- تم احترام القوانين الموضوعية من طرف القائمين بأعمال المراجعة.

ويرتكز تسيير المراجعة الداخلية على المعايير الآتية :

- المعيار 2010-التخطيط : يجب أن تتضمن مهمة المراجعة الداخلية تخطيطاً مفصلاً للمهام والأشغال وكذلك فحص المعلومات التي تم جمعها. يتم تحديد برنامج المراجعة الداخلية على أساس الأخطار اعتماداً على نظام تسيير المخاطر المحدد من طرف المؤسسة، وفي حالة غياب هذا النظام فمن

<sup>1</sup>- IFACI, op- cit, éd -2004, page: 8 à 15.

الضروري أن يعتمد المراجع الداخلي على تحاليله الشخصية للمخاطر بعد استشارة كل من الإدارة العامة والمجلس.

- المعيار 2020-الاتصال والإخبار : يجب على المراجع الداخلي أن يعرض برنامج المراجعة الداخلية على الإدارة العامة والمجلس والإشارة إلى العوامل التي قد تؤثر في التقليل من الموارد.

- المعيار 2030-تسيير الموارد : يجب أن يحرص المراجع الداخلي على فعالية، تلاءم وكفاية الموارد والاستغلال الأمثل لها لتحقيق برنامج المراجعة الداخلية المسطر.

- المعيار 2040-القواعد والإجراءات: يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بإعداد القواعد والإجراءات التي تخدم مهمة المراجعة الداخلية.

- المعيار 2050-التنسيق : يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بتوزيع المعلومات والتنسيق بين الأنشطة والهيئات الداخلية والخارجية من أجل ضمان تغطية ملائمة وتفادي الازدواجية.

- المعيار 2060-تقديم التقرير إلى الإدارة العامة والمجلس : يجب على المراجع الداخلي أن يقدم للإدارة العامة والمجلس تقريراً دورياً يشمل مهام، سلطات ومسؤوليات المراجعة الداخلية وكذلك درجة تحقيق برنامج المراجعة الداخلية.

■ المعيار 2100- طبيعة العمل : يجب على المراجعة الداخلية تقييم كل الإجراءات المتعلقة بقيادة المؤسسة، بتسيير المخاطر والمتعلقة بالرقابة والعمل على تطويرها وتحسينها وفق مناهج معينة لجعلها تتماشى مع الأهداف المسطرة.

■ المعيار 2200- التخطيط للمهمة : يجب على المراجع الداخلي تحديد برنامج المراجعة الداخلية لكل مهمة، إذ يحدد برنامج العمل كل الأهداف، مجال تطبيق المراجعة الداخلية، تاريخ ومدة المهمة وكذلك المناهج المعتمد عليها. ونشير إلى :

- يجب أن يكون البرنامج الموضوع يتماشى مع أهداف المهمة.
- تحديد الأهداف المتعلقة بكل مهمة.
- يجب أن يكون نطاق تطبيق المراجعة الداخلية كافي ويستجيب لأهداف المهمة.
- تحديد الموارد اللازمة والكافية لتحقيق أهداف المهمة.
- وضع برنامج عمل للمهمة يسمح بتحقيق الأهداف.

- **المعيار 2300- تحقيق وتنفيذ المهمة :** يجب على المراجع الداخلي تعريف، تحليل، وتقييم المعلومات اللازمة والإطلاع عليها من أجل تحقيق أهداف المهمة، وعليه يركز المراجع الداخلي على النقاط التالية :
  - تحديد المعلومات اللازمة، الكافية، المثالية وذات مصداقية لتحقيق أهداف المهمة ؛
  - تحديد نتائج المهمة وفق التحاليل والتقييمات المنجزة ؛
  - الإشراف على المهمة للتأكد من تحقيق الأهداف وضمان الجودة ؛
- **المعيار 2400- تبليغ النتائج :** يجب على المراجع الداخلي تبليغ نتائج المهمة إلى الإدارة العامة والمجلس في شكل تقرير يتضمن :
  - النتائج، نطاق المهمة، برنامج العمل وكل الملاحظات والتوصيات ؛
  - يجب أن يكون التبليغ دقيق، وجيز، موضوعي وكامل ؛
  - يجب أن يفصح هذا التبليغ عن كل سهو أو خطأ ؛
  - يجب أن يصرح المراجع الداخلي في تبليغه على أن مهمة المراجعة تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية باستعماله للعبارة "تم قيادة المراجعة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية لممارسة المراجعة الداخلية".
  - كما يجب أن يصرح المراجع الداخلي في تبليغه عن عدم احترام معايير المراجعة الداخلية ؛
  - إيصال وتوزيع نتائج مهمة المراجعة الداخلية إلى المعنيين ؛
- **المعيار 2500- المراقبة :** يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بمتابعة ومراقبة استغلال واستعمال التبليغ الموجه إلى المسيرين.
- **المعيار 2600- تحمل الأخطار من قبل الإدارة العامة :** يجب على المراجع الداخلي أن يبلغ المجلس بضرورة وضع قرارات خاصة تجعل المؤسسة تتحمل الأخطار وتمكنها من تغطيتها وهذا في حالة اكتشاف أن المؤسسة لم تتمكن من تجاوزها. أما في حالة تحمل الأخطار التي كانت تعتبر لا يمكن تحملها من طرف المؤسسة يقوم المراجع الداخلي بدراسة الحالة مع المؤسسة.

والجدول التالي يلخص أهم معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها عالميا :

الجدول رقم (2-2) : أهم معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها عالميا.

المعايير	مضمون المعيار	
المعايير المتعلقة بالتأهيل والأداء المهني	المهمة، السلطة والمسؤولية	تحديد كل من المهمة، السلطة والمسؤولية في ميثاق المراجعة الداخلية، ويجب أن تكون متناسقة مع مفهوم المراجعة الداخلية ومع المعايير.
	الاستقلالية والموضوعية	يجب أن تكون المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي الأقسام، وأن يكون المراجع الداخلي متمتع باستقلالية تامة عن باقي الأنشطة التي هي محل المراجعة وأن يقوم بمهامه بصفة موضوعية وهادفة.
	الكفاءة والضمير المهني	تمتع المراجع الداخلي بدرجة كافية من الكفاءة وبضمير مهني.
	برنامج تأكيد وتحسين الجودة	وضع برنامج تحسين جودة مفاهيم المراجعة الداخلية.
المعايير المتعلقة بسير العمل والتنفيذ	تسيير المراجعة الداخلية	تسيير مهمة المراجعة الداخلية بطريقة فعالة لضمان تقديم إضافات للمؤسسة.
	طبيعة العمل	العمل على تطوير إجراءات الرقابة وتحسينها وفق مناهج معينة لجعلها تتماشى مع الأهداف المسطرة.
	التخطيط للمهمة	تحديد برنامج المراجعة الداخلية لكل مهمة يشمل الأهداف، مجال المهمة، تاريخ ومدة المهمة و المناهج المعتمد عليها.
	تحقيق وتنفيذ المهمة	على المراجع الداخلي، تعريف، تحليل، وتقييم المعلومات اللازمة والاطلاع عليها من أجل تحقيق أهداف المهمة.
	تبليغ نتائج المهمة	يجب على المراجع تبليغ نتائج المهمة إلى الإدارة العامة والمجلس في شكل تقرير.
	المراقبة	يجب على المراجع الداخلي متابعة ومراقبة استغلال التبليغ الموجه إلى المسيرين.
	تحمل الأخطار من قبل الإدارة العامة	ضرورة وضع قرارات خاصة تجعل المؤسسة تتحمل الأخطار وتمكنها من تغطيتها.

المصدر: من إعداد الباحث.

### المطلب الثالث : قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية.

تؤكد كل من قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية ومعايير المراجعة الداخلية على ضرورة التزام المراجعين بقواعد مناسبة للسلوك المهني في ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية. إذاً فهي تلخص المبادئ التي يجب أن يلتزم بها المراجع الداخلي لتفادي الإضرار بمهمته، وهذه المبادئ هي تلك المشار إليها في "دليل أخلاقيات ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية"، وهي تتمثل في كل من : الاستقامة والنزاهة، الموضوعية، السرية والكفاءة.

وبالتالي فهي تطرح مواجهة مع الضمير بحيث التطبيق في المؤسسة يتطلب احترام هذه القواعد والمبادئ. وفي هذه الحالة فإن معهد المراجعين الداخليين يوصي دائماً بطريق الصرامة، ويؤدي عدم احترام هذه القواعد والمبادئ إلى عقوبة نظرية، واختيار الصرامة هذا يُشكل شرف المعهد، ومن أهم القواعد التي ينص عليها ما يلي :<sup>1</sup>

- يجب أن يتسم المراجعون الداخليون بـ"الأمانة" و"الموضوعية" والحرص ( الاجتهاد) في أداء واجباتهم ومسؤولياتهم ؛
- يجب أن يتسم المراجعون الداخليون بالإخلاص اتجاه المؤسسة التي يعملون فيها، ويجب أن لا يكونوا - على علم- جزءاً من أي نشاط غير قانوني أو غير ملائم ؛
- يجب أن لا يكونوا، مهما كان الحال منخرطين في أي عمل أو نشاط يؤدي إلى الإساءة إلى المراجعة الداخلية وإلى المؤسسة العاملين فيها ؛
- يجب أن يمتنع المراجعون الداخليون عن الدخول في أي نشاط يمكن أن يتعارض مع مصلحة المؤسسة التي يعملون فيها أو يمكن أن يعوقهم عن القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم بموضوعية ؛
- يجب أن لا يقبل المراجعون الداخليون أي شيء له قيمة ( الهدايا ) من العاملين بالمؤسسة، أو عملاء أو موردين أو شركاء العمل والذي قد يؤثر على- أو يفترض أن يؤثر- على حكمهم الشخصي ؛
- يجب أن لا يقوم المراجعون الداخليون إلاّ بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة مهنية ؛
- يجب أن يستخدم المراجعون الداخليون الوسائل المناسبة للالتزام بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ؛

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد ، "دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، صفحة: 68.

- يجب أن يكون المراجعون الداخليون أمناء على المعلومات التي يحصلون عليها خلال عملية المراجعة وعدم استخدام أية معلومات سرية أو خاصة بالمؤسسة لتحقيق مكاسب ذاتية أو بأي صورة تخالف القوانين أو تضر بمصلحة المؤسسة ؛
- يجب على المراجعين الداخليين، عند إعداد التقارير عن نتائج أعمالهم الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية المعروفة لهم، والتي إذا لم يتم الكشف عنها سوف تؤدي إلى تقارير مضللة عن العمليات محل المراجعة نتيجة التغطية عن ممارسات غير قانونية ؛
- يجب على المراجعين الداخليين السعي دائما وبصفة مستمرة لتحسين كفاءاتهم وفعاليتهم وجودة الخدمات التي يقدمونها ؛
- يجب على المراجعين الداخليين- في ممارستهم لوظيفة المراجعة الداخلية- الالتزام بضرورة الحفاظ على مستويات عالية لمعايير التأهيل، والأخلاق والنزاهة والتي يضعها معهد المراجعين الداخليين ؛

### المبحث الثالث : التقنيات المستعملة في عمل المراجعة الداخلية.

يعتمد المراجع الداخلي على مجموعة من التقنيات عند القيام بمهمته ، بحيث بفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء والقصور والمخالفات المرتكبة وعلى أساسها يمكن أن يحلل ويقدم تشخيص للمشاكل المراد معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة.

وتهدف هذه التقنيات لجمع أدلة كافية وصحيحة من أجل تدعيم عمل المراجع الداخلي من حيث تقديم نصحه وتوصياته للإدارة العليا للمؤسسة ، وتتحدد هذه التقنيات حسب الأوضاع والبيئات محل المراجعة ، وللتذكير فإن هذه التقنيات لا تكفي وحدها بل لابد من تنسيق جميع التقنيات والطرق والأدوات من أجل تحقيق هدف المراجعة الداخلية ، وسنذكر فيما يلي البعض منها :

### المطلب الأول : المقابلات ( Interviews ).

وتعتبر هذه التقنية ضمن التقنيات غير الرسمية التي تتسم بوصف الإجراءات، وذلك بسرد شفهي دون الرجوع إلى وثائق ومستندات تتعلق بذلك. وهذه التقنية في المراجعة الداخلية لا تعتبر حواراً أو محادثة بل تركز على برنامج، خطط وأهداف تحدد مسبقاً من طرف المراجع، وأيضاً لا تعتبر محضر للاستجواب بل بالعكس يجب أن تتسم المقابلة بجو من التفهم والتعاون. و الهدف منها هو أخذ رأي أولي ونوعي بشكل أساسي على مختلف الأنظمة المكونة للمؤسسة.

وتتلخص خطوات تقنية المقابلة فيما يلي :

أ- **تحضير المقابلة** : تتضمن هذه الخطوة تحديد سابق لموضوع المقابلة، حيث يتم تحضيرها مسبقاً بناءً على :

- المعرفة التي تحصل عليها المراجع حول المؤسسة ( من خلال الوثائق و المقابلات السابقة ) ؛
- خبرته السابقة وحدثه ؛
- مساعدات الزملاء<sup>1</sup>؛

وكذلك يجب إعداد الأسئلة بشكل جيد بما يسمح بالحصول على أجوبة بنفس المستوى مع الأخذ بعين الاعتبار تحديد موعد مع الجهة التي ستكون محل مراجعة.

وهناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه التقنية وهي :

- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة ؛

- التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة؛

- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر ؛

- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.<sup>2</sup>

ب- **طرح الأسئلة** : يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار عند طرح الأسئلة أنه :

- دوماً متأكد من فهم المخاطب للأسئلة التي يتم طرحها وإذا لزم الأمر يجب إعادة صيغتها للفهم الصحيح لها.

- ترك الحرية للمخاطب في التعبير وتقديم الجواب باحترام هدف ونطاق المهمة.

- تسجيل كل الأجوبة والمعلومات المتحصل عليها.

ج- **نهاية المقابلة** : على المراجع في هذه الخطوة أن يقوم بالمصادقة على النقاط الأساسية المسجلة

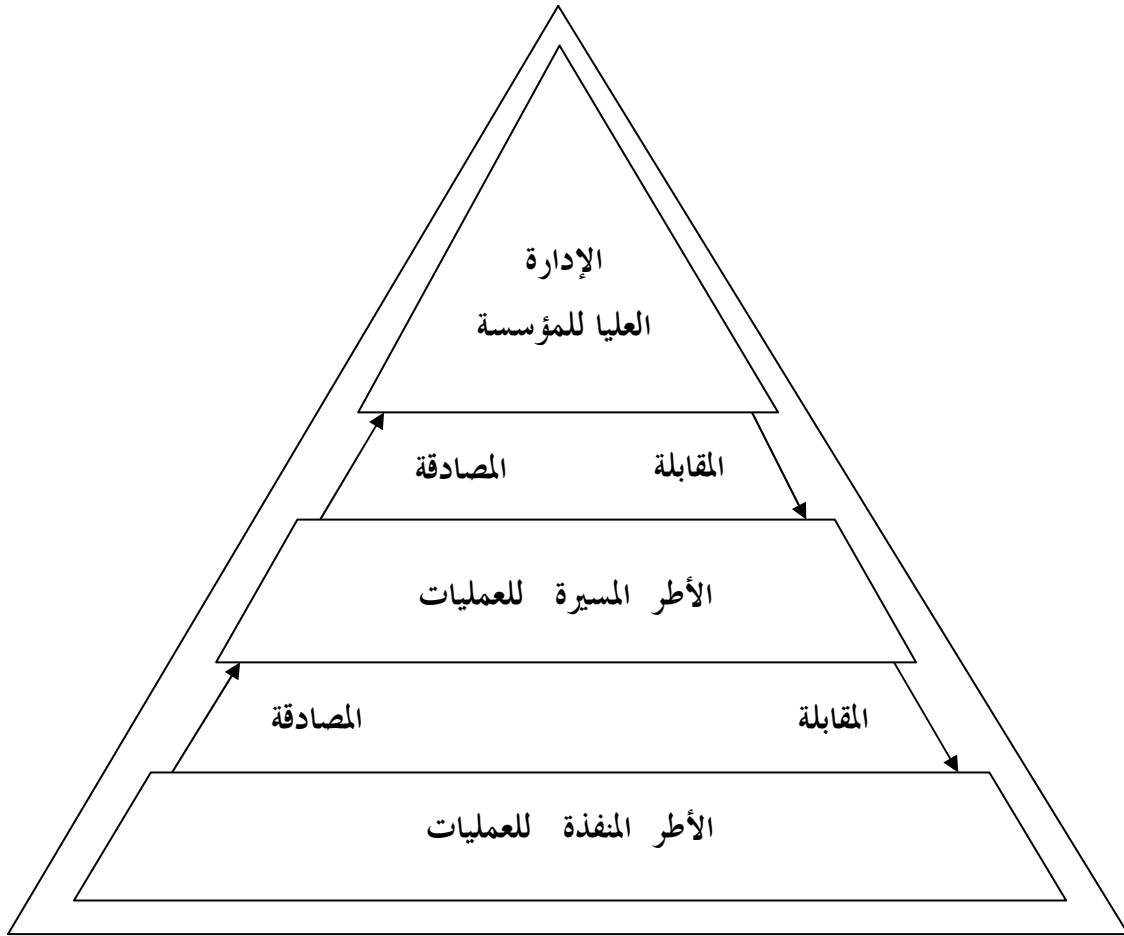
وذلك بهدف اجتناب أخطاء يمكن أن تنتج عن عدم الفهم أو النسيان وذلك عبر كافة المستويات،

والشكل التالي يبين التنظيم الهيكلي للمؤسسة الذي تتم به عملية المقابلة وذلك من الأعلى إلى الأسفل.

<sup>1</sup>-Philippe LAURENT & Pierre TCHRAWSKY: "La pratique de l'audit opérationnel",Eds d'organisation , paris, 1993, page: 148.

<sup>2</sup>- شعبان لطفى، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"، مذكرة ماحستير في علوم التسيير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، صفحة: 116.

الشكل رقم (2-8) : خطوات المقابلة عبر تنظيم المؤسسة.



المصدر: من إعداد الباحث.

### المطلب الثاني : الفحص التحليلي ( EXAMEN Analytique )<sup>1</sup>

تعتبر الإجراءات التحليلية من التقنيات الفعّالة، والتي تلعب دوراً هاماً وأساسياً في مهمة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال مساعدة المراجع في التخطيط لمهمة المراجعة.

ونقصد بالفحص التحليلي مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريات ومقارنات لجميع المعلومات والتدفقات المرتبطة بالميدان محل المراجعة، وترتكز هذه التقنية على التقنية السابقة وهي المقابلة إضافة إلى خرائط التدفق للوثائق والمعلومات وذلك باستخدام أساليب وأدوات مختلفة تنطلق بالإجراءات والمقارنات البسيطة مثل الاستفسار والمناقشة، إلى إجراءات معقدة تستخدم الأساليب الإحصائية والرياضية.

<sup>1</sup> - مقراني عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، صفحة: 175-176، بتصرف.



وهذه التقنية تسمح للمراجع الداخلي من اكتشاف الانحرافات والفروقات الموجودة بين ما هو مسطر ومقدر وما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن هذه التقنية تساعد المراجع على تسليط الضوء على الأمور غير العادية وذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة، وبالتالي فإن الفحص التحليلي يهدف إلى التعمق في فحص الأمور التي تتطلب المزيد من الأدلة والإثبات، ويمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني.

وهكذا يتضح أن الفحص التحليلي لا يقدم إثبات بذاته، وإنما يسمح للمراجع من توجيهه وتخطيطه فحوصاته التفصيلية. كما يتضح من جهة أخرى، أنه يمكن تصنيف إجراءات الفحص التحليلي إلى إجراءات بسيطة شائعة الاستعمال لدى غالبية المراجعين، مثل المقارنات التي تؤدي إلى الإثبات البسيط "Soft"، وإلى إجراءات معقدة مستعملة في الأوساط المهنية مثل إعادة الاحتمال والفحص المستندي، التي تؤدي إلى الإثبات المركب "Hard".

### المطلب الثالث : الملاحظة المادية ( Observation Physique ).

تعتبر هذه التقنية طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات ميدانية، عادة المراجع الداخلي لا يكفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها على مستوى إدارة المراجعة الداخلية وإنما يستدعي الأمر إلى خروجه ميدانيا للدراسة والملاحظة الميدانية ويكون هذا عن طريق زيارة الأقسام والورشات أو قد يكون زيارة لمصالح أو مديريات على مستوى المؤسسة، وتعدّ هذه الزيارات والفحوص الميدانية قاعدة أساسية في مرحلة التحقيق والتدقيق، وذلك بهدف التحقق والتأكد من السير الحسن والفعلية للإجراءات وكذلك احترام مبادئ الرقابة الداخلية. ويجب على المراجع الداخلي أن يختار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع وهدف المراجعة. وبالتالي فالملاحظة المادية هي التقنية التي تتضمن فحص مادي لوجود الأصول أو مراقبة الطريقة التي تنفذ بها الإجراءات، فهي وسيلة الرقابة الأكثر مباشرة، والتي تهدف إلى ضمان الإحصاء الصحيح لكل العناصر المادية، وأن كل عنصر محصى موجود فعلاً<sup>1</sup>.

ويمكن للمراجع الداخلي ملاحظة وتقييم في المؤسسة ما يلي<sup>2</sup>:

- ملاحظة الإجراءات.
- ملاحظة وفحص الأصول.
- ملاحظة وفحص الوثائق.

<sup>1</sup> - S.N.C : " Observation Physique dans la mission du Commissaire aux Comptes", Revue Algériennes de Comptabilité et Audit N° 11, 3<sup>ème</sup> trimestre 1996, Page : 04.

<sup>2</sup> - Jacques Renard, op-cit , 3ème édition, page : 328 – 329.

- ملاحظة السلوك والأداء.

ويمكن الإشارة أيضا أن هذه الملاحظة المادية يمكن أن تأخذ شكل مباشر وتكون مباشرة من طرف المراجع وشكل غير مباشر، حيث يلجأ فيه المراجع إلى طرف آخر الذي يوفر له الملاحظات مثل ما هو متعلق بالإجراءات القضائية للمؤسسة.

### المبحث الرابع : الأدوات المستعملة من طرف المراجعة الداخلية.

تعتبر الأدوات التي يستعملها المراجع الداخلي بمثابة طرق منطقية التي تساعد في فحص مختلف العمليات المراد مراجعتها، وتستعمل هذه الأدوات عادة عند تطبيق التقنيات ( السابقة الذكر ) بصفة متفاوتة حسب الضرورة وهي كالتالي :

#### المطلب الأول : قوائم الاستقصاء ( Questionnaires ).

تتلخص هذه الأداة في الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية بأسئلة وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة أو عملياتها المختلفة<sup>1</sup>. وعندما نقول قوائم الاستقصاء فإننا نقصد صنفين من القوائم ليس لهما نفس المحتوى ولا نفس الهدف وهما :

#### أ- قوائم الاستقصاء للتعرف على المهام ( Q.P.C ) (\*) :

وهذه القوائم مستعملة أساساً في مرحلة التعرف على المهام التي سوف يقوم المراجع الداخلي بتنفيذها، وتسمى أيضا بـ "استبيان الإطلاع"، فهي وثيقة تتضمن كل الأسئلة الهامة المتعلقة بفهم موضوع المهمة. وزيادة على ذلك فإن كل مراجع يقوم بإعداد هذا النوع من قوائم الاستقصاء بحسب مكتسباته وخبراته من جهة، وعلى كل ما يعرفه أو ما يودّ معرفته حول الموضوع من جهة أخرى، وهذا يعني أن أهمية هذا النوع من قوائم الاستقصاء تختلف من مراجع لآخر، ولكن رغم ذلك فإنها تبقى أداة هامة تساعد المراجع الداخلي في :

- فهم موضوع المهمة وتحديد مجال تطبيقها ؛
- تحديد أهداف المهمة المسندة إليه ؛
- التعرف بشكل صحيح على المشاكل الأساسية المتعلقة بالموضوع ؛
- تنظيم عمله ؛

<sup>1</sup> - الصحن عبد الفتاح ، "أصول المراجعة الداخلية والخارجية" ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1996، صفحة: 272.

(\*) Q.P.C : Questionnaire de Prise de Connaissance.

- وضع كل الأسئلة الخاصة بموضوع المراجعة وتفادي الوقوع في متاهات التي قد تؤثر سلباً على عمل المراجع ؛

- تحضير قوائم الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية<sup>1</sup>؛

ويعمل المراجع على الإجابة عن تلك الأسئلة باستخدام كل التقنيات التي يملكها (المقابلات، الملاحظات، الوثائق وغيرها)، ليقوم بعد ذلك بفحصها وتحليلها.

ب-قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية (Q.C.I) (\*):

وتسمى أيضاً قوائم الاستبيان، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة في شكل قوائم، بحيث تجب الإجابة عنها كتابياً، ويعددها المراجع ويعدّلها حسب الظروف التي أمامه، ويمكن اعتبارها بمثابة وسيلة تحليل، أين الهدف منها هو السماح للمراجع بتقييم مستوى الرقابة الداخلية وتشخيص فعاليتها للوحدة أو الوظيفة المراجعة، وتكون مصممة وفق ثلاثة معايير هي :

- مصمم لتقييم الرقابات وليس للوصف بالتفصيل للنظام ؛

- مصمم لتسمح للمراجع بتقييم الرقابة الداخلية وقواعد التنفيذ في الأنظمة ؛

- منظمة حسب الوظائف، فهناك أسئلة لوظيفة الشراء، البيع، وغيرها من الوظائف ؛<sup>2</sup>

فهي مكونة من مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، والتي تكون بشكل مغلق، أي لا تحتمل الإجابة عنها أكثر من "نعم" أو "لا" حتى يتمكن المراجع من حصر وإحصاء الوسائل المتاحة من أجل بلوغ الرقابة الداخلية.

وتشير الإجابة بـ "نعم" إلى مواطن قوى إيجابية للنظام أما الإجابة بـ "لا" فهي تمثل مواطن الضعف لهذا النظام والتي تستوجب من المراجع الداخلي شرح وتوضيح، ويجب عليه تسجيل هذا على أوراق العمل بصفة مستمرة، أما بشأن نقاط القوة فلا بد أن تخضع إلى فحص وتتحقق عن طريق المعاينة الإحصائية أو اختبار السير الحسن للنظام.<sup>3</sup>

ويلاحظ أن هذا النوع من قوائم الاستقصاء يستعمل أثناء مرحلة الدراسة والعمل الميداني، ففي الحالة الأولى حيث تصبح قوائم استقصاء الرقابة الداخلية بمثابة أداة لتحديد جدول بنقاط القوة ونقاط الضعف الظاهرة، ومن ثم فهي وسيلة لتحليل الأخطاء التي يلخصها ذلك الجدول "T.F.f.A" (\*\*).

<sup>1</sup>- Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 197.

(\*) Q.C.I: Questionnaire du Contrôle Interne.

<sup>2</sup>- IFACI: "La Conduite d'une mission d'Audit Interne", Eds Dunod, 2ème édition, paris 1995, page: 189.

<sup>3</sup>- J. Burner & G. Ravard: "L'audit financier", édition – DUNOD, Paris, 1991, Page : 29.

(\*\*) T.F.f.A: Tableau des Forces et faiblesses Apparentes.

وتمر عملية إعداد قوائم الاستقصاء بثلاثة مراحل أساسية<sup>1</sup> هي :

- تقسيم النشاط المرغوب في دراسته إلى خطوات تمهيدية ترسم الطريقة والمسار انطلاقاً من وقوع الحدث الاقتصادي وانتهاء بالتسجيل في الدفاتر المحاسبية وغيرها ؛
- تحديد الأهداف الخاصة بكل خطوة بالانسجام مع الأهداف العامة للرقابة الداخلية ؛
- تحديد ماهية طرق ونماذج السريان الضرورية للوظيفة أو للوحدة الخاضعة لمهمة المراجعة من أجل تحقيق أهدافها، وصياغة الأسئلة لمعرفة ما إذا كان الأمر يتعلق بالوسائل الموضوعة أم يتعلق بالثغرات. ومن خلال الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، يستخلص المراجع النقاط الجوهرية للنظام، واستخدام هذه الأسئلة يؤدي إلى تصنيف نقاط الرقابة الداخلية إلى قسمين هما :
- نقاط القوة والتي تمثل الإجابة بـ "نعم" وذلك يعني أن المؤسسة تحتوي نظرياً على إجراءات مناسبة تضمن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لأنه في الواقع يمكن أن تكون نقطة القوة تنفي وراءها نقطة ضعف حقيقية لهذا يجب أن يتم فحصها ميدانياً.
- نقاط الضعف وتمثل الإجابة بـ "لا" وتعني أن هناك خللاً أو نقص في إجراءات الرقابة الداخلية. وهناك ملاحظات تدل على أن السؤال لا يمكن استعماله أو الإجابة عليه.

وفي الواقع المهني، توجد قوائم نموذجية ( Questionnaires Standards ) من أسئلة الرقابة الداخلية، يمكن للمراجع الركون إليها، مع ملاحظة أنه يجب عليه تعديلها وتكييفها لظروف النشاط موضوع المراجعة، حتى يتحقق الهدف منها.

### المطلب الثاني : أدوات الوصف.

وتتمثل فيما يلي :

#### أ- الدراسة الوصفية ( Etude Narrative )<sup>2</sup> :

تتمثل الدراسة الوصفية في نوعين من السرد والوصف، أحدهما يحدث من طرف الشخص الخاضع للمراجعة "L'audité" والآخر من قبل القائم بمهمة المراجعة ( المراجع، "L'auditeur" )، فالأول يكون شفهيًا أما الثاني فهو كتابي، والنوع الأول هو الأكثر إثراءً، فهو الذي يعطينا أكبر كم من المعلومات، أما الثاني فما هو إلا تنظيم لأفكار ومعارف المراجع.

<sup>1</sup>-IFACI, op- cit, 2<sup>ème</sup> édition, page: 196 -197.

<sup>2</sup>- Jacques Renard, op-cit , 3<sup>ème</sup> édition, page : 330-331.

### أ- 1- الوصف من طرف الشخص الخاضع للمراجعة :

عند استعمال هذا النوع من الأدوات يكون المراجع ساكتًا ويكتفي بالاستماع وتسجيل الملاحظات، فهو بعكس المقابلات لا يتم التحضير له، ولكن يتم بشكل تلقائي وهو يمثل أول احتكاك بين المراجع والأشخاص الخاضعين للمراجعة.

ولكن ما يعاب على هذه الأداة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، مما يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر المهمة، بالإضافة إلى ذلك أنها تضيع الكثير من الوقت، إناء الاستماع إلى الشخص، والذي يمكن أن يستغرق مدة كبيرة في شرح أمور بسيطة. إلا أن من محاسنها هو خلق جو لطيف بين المراجع والطرف الآخر، إضافة إلى المعلومات القيمة التي يمكن استخراجها منها.

### أ- 2- الوصف من قبل المراجع :

ويتمثل في كتابة المراجع لأهم ملاحظاته من محادثته، إضافة إلى ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي قام بها دون الحاجة إلى أية تقنية أو معرفة.

إن انتقال المعلومات هو أهم مميزات هذا النوع من التعبير والذي لا يمثل سوى تنظيم للمعلومات المتحصل عليها من الغير.

وبغض النظر عن محاسن ومساوئ هذه الأداة فإنه يلاحظ بشكل عام محدوديتها ولا يمكن للمراجع أن يقتصر عليها لوحدها.

### ب- الهيكل الوظيفي ( L'organigramme fonctionnel ) :

بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية، والذي يكون معدًا من قبل الإدارة، فإن الهيكل الوظيفي يعده المراجع الداخلي إذا كان ضروريا لرؤية أوضح، انطلاقًا من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات، المقابلات، والوصف... الخ. وتستعمل هذه الأداة من طرف المراجع وذلك من خلال فحصه للهيكل الوظيفي من أجل معرفة ما إن كان هناك :

- شخص واحد يقوم بعدة وظائف ؛
- وظيفة واحدة مشتركة بين عدة أشخاص ؛
- وجود وظيفة شاغرة بدون شخص ؛
- شخص بدون وظيفة ؛

كما يسمح رسم الهيكل الوظيفي للمراجع بإثراء المعلومات المحصل عليها من خلال الجمع بين الهيكل التنظيمي وتحليل المناصب، كما يسمح بالحصول على مقارنة أولية لمشاكل الفصل بين الوظائف والتي يمكن تحليلها بدقة أكبر من خلال شبكة تحليل الوظائف.<sup>1</sup>

### ج- شبكة تحليل الوظائف ( Grille d'analyse des taches ) :

تدعى أيضا بشبكة فصل الوظائف "Grille de Séparation des taches" وتستخدم لتمكين المراجع من تحديد عمل كل موظف وهذا بهدف توضيح المسؤوليات الوظيفية وتحديد السلطات.

وهذه الأداة هي عبارة عن شبكة توضيح الوظائف المرتبطة بالمناصب، وتكون على شكل جداول بمدخلين، تقوم بمجرد مختلف العمليات المنفذة وتسمح بالخصوص بتصحيح التداخل الوظيفي، كما تربط بين الهيكل التنظيمي والوظيفي وتبرر تحليل المناصب، فهي تمثل الخطوة الأولى في تحليل عبء العمل لكل فرد.<sup>2</sup> ويمكننا وضع شبكة لكل وظيفة أو كل إجراء أساسي، وكل شبكة ستحمل تقسيم الوحدات لكل العمليات المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء المدروس، وتتكون هذه الشبكة في تمثيل جداول بمدخلين هما :

- **العمود الأول :** ويحتوي على تفصيل الوظائف الأساسية، فهناك عدد من الخطوط بقدر عدد تفاصيل المهام الخاصة لكل وظيفة، إذن يمكننا وضع شبكة لكل وظيفة أين مجموع النشاطات يكون معد بطريقة تسلسلية.

- **العمود الثاني :** يمثل نوعية النشاط بتقسيمه إلى فئات كبرى والتي ينصح بها لتقسيم جيد لطبيعة المهام سواء كانت تتعلق بالتنفيذ، التصريح، التسجيل والمراقبة، وتمثل باقي الأعمدة الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف المهام الوظيفية.<sup>3</sup>

### د- مسار المراجعة ( La piste d'audit ) :

هي طريقة تحليل يقوم بواسطتها المراجع بعمله، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر، وذلك عن طريق مراجعة كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر، وفي هذه الطريقة يجب على المراجع أن يقوم بعمله جيدا للبحث وأن يبدأ كما قلنا سابقا من النتيجة وصولا إلى المصدر، وتكون له رخصة للمراجعة والفحص.

<sup>1</sup>- Jacques Renard, op-cit , 3éme édition, page : 331-332.

<sup>2</sup>- Robert Obert, DESCF: "Audit & commissariat aux comptes, Aspects internationaux", Eds Dunod, paris, 2000, page: 67.

<sup>3</sup>- Jacques Renard, op-cit, 3éme édition, page: 336.

هـ- خرائط التدفق أو مخطط السير (Les Flow- charts, Diagramme de circulation) :

تعرف خرائط التدفق أو الانسياب بأنها رسم بياني لسلسلة من العمليات، حيث يتم من خلاله عرض مختلف المستندات ومراكز العمل والقرارات والمسؤوليات باستخدام أشكال و رموز مجمعة مع بعضها البعض وفقا لتنظيم الإداري للمؤسسة<sup>1</sup>.

إذن هي أداة تعمل على إيصال المعلومات الملائمة، كما أنها تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل داخل المؤسسة، كما تسمح بفهم كيفية تسلسل، سير وتدفق المستندات بين مختلف الوظائف والمسؤوليات، وعليه تتكون لدى المراجع الداخلي من خلال مخطط السير نظرة شاملة وكاملة لكيفية سير المستندات وتدفق المعلومات في النظام.

وبناءً على ذلك فإنه يمكن للمراجع من خلال تتبعه لتدفق وسير المعلومات والمستندات أن يفهم ويدرك النظام بشكل جيد، ولإعداد مخطط السير أو خرائط التدفق يجب على المراجع الداخلي أن يستدل بكل المعلومات الممكنة من مختلف مصادر الوثائق، أخبار ووصف العمل، مراكز العمل، الاستجابات والمقابلات والهياكل التنظيمية والوظيفية... الخ.

### 1- أهداف التحليل عن طريق خرائط التدفق :

إنّ الهدف الرئيسي من هذا التحليل هو التحقق من وجود نظام مقبول وفعال للرقابة الداخلية، وحتى يتحقق هذا الهدف يجب :

- تقسيم المسؤوليات الخاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة ؛
- تحديد مصادر الأفعال والقرارات والرقابة وكذا المراجعة ؛
- دراسة تنظيم معالجة الوثائق المتعلقة بسلسلة أو بنوع من العمليات ؛
- دراسة المستندات المستخدمة في تحويل المعلومات أو التعليمات<sup>2</sup> ؛
- دراسة العلاقة الموجودة بين مختلف الدورات المستندية، وهنا لا يتعلق الأمر بالمستندات المتوفرة داخل المؤسسة فقط بل حتى تلك التي ترد إليها من خارجها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- Guy. Bendict & R. Keraval, op- cit, page: 39.

<sup>2</sup>- Hervé STOLOURY & Jean- Luc VELOT: Le flow – chart Un Outil au service de l'auditeur, Revue Francaise de comptabilité, N° 153, Janvier 2001, page: 17.

<sup>3</sup>- Lionel Collins & Gérard Valin, op-cit, 3ème édition, page:74.

إنّ تحقيق هذه الأهداف سوف يمكن المراجع من التحكّم في مفاتيح الرقابة الموجودة بالمؤسسة، ومن خلالها يستطيع تنفيذ عملية المراجعة.

### 2- تحضير خرائط التدفق :

هناك بعض الأعمال التحضيرية الأولية التي يجب القيام بها قبل الشروع في وضع خرائط التدفق أو الانسياب "Digramme de Circulation"، ففي البداية يقوم المراجع بجمع كل المعلومات التي يحتاجها في عمله، وذلك باطلاعه على كل الوثائق الداخلية (الميكال التنظيمي، دليل الإجراءات الداخلية "Manuels des procédures internes"، الوثائق المتعلقة بوصف المناصب... الخ) والمستندات الإدارية (فواتير، سندات الطلب والاستلام، بطاقات المخزون وغيرها) وكذا الاحتكاك بالأشخاص المعنيين.

وتتوقف عملية التحضير في حدّ ذاتها على الغرض المرتقب تحقيقه من وراء تلك الخريطة، فإذا أراد المراجع إجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة قبل الشروع في عمله ومهامه، فإنه يكتفي في هذه الحالة بتحضير الإطار العام لخريطة التدفق هذه انطلاقاً من الوثائق الداخلية التي أشرنا إليها سابقاً. أمّا إذا أراد وضع دورة حقيقية لنشاط خاص، فينبغي هنا رسم خريطة تدفق انطلاقاً من المعلومات التي يتحصّل عليها من الأشخاص المعنيين في الميدان.

وفي كلتا الحالتين يستخدم المراجع مجموعة من الرموز للتعبير عن المفردات والخطوات والمستندات وكذا الأعمال المؤداة، ومهما كان شكل وعدد الرموز المستعملة فإنه يجب - في جميع الأحوال - وضع تعريف ومدلول واضح لكل رمز يتم استخدامه وذلك بناءً على المبادئ القاعدية التالية :

- عرض الإجراءات بأسلوب بياني وفقاً لترتيب زمني حسب المراحل ؛
- إظهار مجالات أو نطاق المسؤولية على خريطة التدفق في شكل أعمدة أو قطاعات رأسية، حيث يتم تدفق المستندات والمعلومات من اليسار إلى اليمين ؛
- استخدام خطوط التدفق لإظهار حركة المستندات والمعلومات، وهنا نفرق بين نوعين من الخطوط، خطوط متواصلة تدل على تدفق المستندات، وخطوط متقطعة خاصة بتدفق المعلومات. وفي الحالتين يتم تحديد اتجاه التدفق أو السير عن طريق رؤوس الأسهم "Les Flèches"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة وفتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، صفحة: 76.



- تكمل المعلومات البيانية- طبعا إذا دعت الحاجة- بملاحظات تفسيرية يضعها المراجع في العمود الأخير من خريطة التدفق خلال كل مرحلة، فعلى سبيل المثال عند استعمال رمز الرقابة يمكن تفسير طبيعة هذه الرقابة وكيفية ممارستها<sup>1</sup>؛

- يجب تحديد بدقة درجة التفصيل في خريطة التدفق وفقا لحجم المؤسسة والغرض من مهمة المراجعة ؛

- يكفي الإشارة فقط لنسخ المستندات الموجهة للأقسام التي ليست لها علاقة مباشرة بالدورة المراد دراستها وذلك دون التدقيق في حركتها، وهذا لتخفيف- قدر الإمكان- خريطة التدفق وتسهيل قراءتها؛

- وضع ملحق لخريطة التدفق يضم نماذج للمستندات المستعملة<sup>2</sup>؛

- يجب أن تحمل كل ورقة العنوان الصحيح للدورة المدروسة، اسم المراجع وتاريخ الإنجاز<sup>3</sup>؛

ومن بين الخطوات اللازمة لإعداد خرائط التدفق ما يلي :

- التعرف على الواجبات والمستندات وطرق تدفق المعلومات والوثائق.

- توزيع المهام عبر مختلف العمليات.

- تعيين كل من المحددات العملية، القرار، الرقابة والتنفيذ.

ولابد أن نشير أنه من الضروري شرح بشكل مختصر مفهوم خريطة التدفق وإضافة التوضيحات كملاحق يستند إليها المراجع، ويمكن كذلك للمراجع أن يدرج بعض الاحتياطات التي يجب أن يتخذها لتنفيذ جيد لخرائط التدفق وهي<sup>4</sup>:

- الابتعاد عن التفاصيل الكثيرة التي قد تولد خرائط تدفق معقدة ومتشابكة ؛

- الحرص على أن تملك كل وثيقة نقطة ختامية تنتمي إليها ؛

- اجتناب الخطوط المائلة والمنحرفة واستعمال الخطوط العمودية والأفقية ؛

- التأكد من صحة تسلسل العمليات والمعطيات في خريطة التدفق عن طريق التحقق لدى الجهة محل المراجعة ( عن طريق المقابلة ) ؛

<sup>1</sup>- R. B CAUMEIL & René RICOL, op- cit, page : 146.

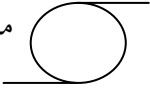
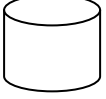

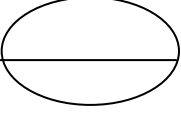

<sup>2</sup>- Hervé STOLOURY & Jean- Luc VELOT, op- cit, page: 17-18.

<sup>3</sup>- Lionel Collins & Gérard Valin, op-cit, 3ème édition, page: 77.

<sup>4</sup>- Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 337.

والجدول التالي يوضح مجموعة من الرموز المستعملة في خرائط التدفق والمعتمدة بشكل عام من طرف "CNCC" (\*).

الجدول رقم (2-3) : أشكال و رموز خرائط التدفق.

<p>■ رموز خاصة بالعلاقات:</p>	<p>■ رموز أساسية:</p>	<p>■ رموز خاصة بالمعلوماتية:</p>	<p>■ رموز خاصة بالمعلوماتية:</p>
<p>معالجة معلوماتية</p>  <p>قرص ممغنط</p>  <p>شريط مغناطيسي</p> 	<p>نقطة البداية لمجموعة من الإجراءات (نقطة بداية خريطة التدفق).</p> <p>إحالة خارج الصفحة.</p> <p>إختيار أو قرار.</p> <p>انتقال الوثائق(انتقال مادي)</p> <p>انتقال المعلومات</p> <p>الخروج من الخريطة.</p> <p>استلام الوثيقة من عند المورد (دخول الوثيقة).</p> <p>إرسال الوثيقة إلى المورد (خروج الوثيقة).</p>	<p>إنشاء مستند (فاتورة، كشف، سند صندوق...).</p> <p>المعالجة أو عملية إدارية.</p> <p>مراقبة مجسدة في شكل إمضاء أو ختم من طرف مسؤول أعلى.</p> <p>ترتيب أو تصنيف نهائي.</p> <p>ترتيب أو تصنيف مؤقت.</p> <p>سجل أو ملف (دفتر الأستاذ، دفتر الجرد...الخ).</p>	<p>مراقبة</p>  <p>لائحة معلوماتية</p> 

المصدر: Khelassi Reda: « L'Audit Interne, Audit opérationnel », Edition Houma ,

Alger 2005, page : 33.

(\* CNCC: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes de France.

### 3- أنواع خرائط التدفق :

يعتمد المختصون في هذا الميدان على "درجة التفصيل" كمعيار لتحديد أنواع خرائط التدفق، وعليه نجد نوعين من الخرائط :<sup>1</sup>

- خرائط تدفق عامة " Flow – chart Sommaire".

- خرائط تدفق مفصلة " Flow – chart détaillé".

لكن تبقى مسألة تطبيق هذا المعيار نسبية لأن درجة التفصيل لا يمكن قياسها كما إذا اعتمدنا على عدد الرموز المستخدمة في كل خريطة تدفق.

ولقد حاول بعض المهتمين بهذا الجانب استخدام معيارين لتصنيف الخرائط، فبالإضافة إلى درجة التفصيل هناك معيار آخر وهو "طريقة العرض". وبذلك نجد ثلاثة أنواع من الخرائط وهي :<sup>2</sup>

- خريطة تدفق أفقية.

- خريطة تدفق عمودية.

- خريطة تدفق مكبرة.

أ- خريطة التدفق الأفقية ( Le flow- chart horizontal ) : وتنقسم إلى :

■ **خريطة تدفق أفقية عامة** : وهي أداة مبنية على تحضير رسم بياني للعمليات الهامة بالمؤسسة وبشكل أفقي، حيث يمثل فيها كل قسم أو مجال للمسؤولية بعمود. ويتم التعرف من خلالها على نظام الرقابة الداخلية المتبع بصورة عامة دون ما الحاجة إلى تفصيل. ويميل أغلب المراجعين إلى هذه الطريقة، باعتبارها وسيلة لا تتطلب وقتا طويلا لإنجازها، كما أنه يمكن المزج بينها وبين العرض الكتابي للعمليات.

■ **خريطة تدفق أفقية مفصلة** : على عكس الأولى، فإن هذه الأداة تشمل على كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وبصورة مفصلة، ويستخدم في ذلك عدد كبير من الرموز، بالإضافة إلى الملاحظات المفسرة والملاحق المساعدة في توضيح بعض الأمور. وبفعل تجاوز عدة مصالح هذه قرب الأخرى، تكون الخرائط الأفقية مقدمة في جداول أكبر حجما من الخرائط العمودية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- R. B CAUMEIL & René RICOL, op- cit, page : 145.

<sup>2</sup>- Hervé STOLOURY & Jean- Luc VELOT, op- cit, page: 19.

<sup>3</sup>- Robert Obert, DESCF, op- cit, page : 62.

الجدول رقم (2-4) : نموذج لخريطة تدفق أفقية.

الوظيفة: .....					
التاريخ: .....					
المصلحة أ	المصلحة ب	المصلحة ج	المصلحة د	المصلحة هـ	المصلحة و

المصدر: Raffegan. J, Dufils. P, Gonzalez .R: " Audit et contrôle des comptes", Eds Publi- union, Paris 1979, page: 98.

ب- خريطة التدفق العمودية (Le flow- chart Vertical) :

وهي أداة يتم فيها عرض المعلومات والمستندات في عمود واحد، حيث تتابع مختلف الأقسام أو مجالات المسؤولية عموديا من الأعلى إلى الأسفل، وإلى جانب هذا العمود يمكن تخصيص عمود آخر توصف فيه كل العمليات.

يعاب على هذه الطريقة بأنها صعبة التحضير، وفي أغلب الأحيان بالمعقدة، إلى جانب ذلك فإن العرض العمودي والمتتالي للعمليات والذي قد يمتد إلى عدة صفحات، يجعلها طريقة مملة ويصعب على المطلع عليها تتبع كل تلك الإجراءات.

الجدول رقم (2-5) : نموذج لخريطة تدفق عمودية.

الوظيفة: .....		
التاريخ: .....		
وصف كتابي (نثري)	عملية رقم ...	وصف بياني

المصدر: Raffegan. J, Dufils. P, Gonzalez .R, op- cit, page: 94.

### ج- خريطة التدفق المكبرة ( L'agrandissement ) :

وهي طريقة تتم على مرحلتين، وهما :

- المرحلة الأولى : عبارة عن دراسة لوضع خريطة تدفق أفقية عامة يستخدم فيها عدد محدود من الرموز.

- المرحلة الثانية : دراسة مكبرة وعرض مفصل لجزء أو مقطع خاص من خريطة التدفق العامة التي سبق تحضيرها في المرحلة الأولى، ويستخدم لهذا الغرض عدد كبير من الرموز.

فهي دراسة تفصيلية خاصة لبعض جوانب خريطة التدفق العامة، أين يمكن استخراج نقاط الضعف، وبالتالي هي وسيلة تمزج بين خريطة التدفق العامة وتلك المفصلة.

وتعتبر خرائط التدفق إلزامية لعدة اعتبارات وفوائد ومن بين إيجابياتها<sup>1</sup> :

- تعتبر وثيقة بيانية ممثلة برموز سهلة الفهم، توضح وبشكل سريع كل عملية أو إجراء في المؤسسة
  - يتم من خلال خرائط التدفق تحديد مواطن القوة والضعف وكذلك مدى قوة النظام في اكتشاف أو منع وتفادي الأخطاء الممكن حدوثها ؛
  - إن خطر الإهمال أو الحذف منخفض، هذا لأن مخطط التدفق يكشف عن كل الوثائق والنسخ المستعملة مع تتبع منطقي للأثر ؛
  - كما تساعد خرائط التدفق المراجع في إعداد اقتراحات وتوصيات لتحسين الأوضاع في المؤسسة ؛
- والحصيلة التي نصل إليها من استعمال كل الوسائل والأدوات المناسبة هي التعرف على مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي تؤدي بدورها إلى تحديد نطاق اختبارات وفحوص مهمة المراجعة الداخلية ومن ثم تحسين كفاءة أدائها.

### المطلب الثالث : ورقة إظهار وتحليل المشكل (F.R.A.P) (\*)

هي وثيقة عمل وتعرض اليوم كوثيقة رسمية من خلال مجموع أوراق إظهار وتحليل المشاكل والتي تساعد المراجع الداخلي في القيام بإعداد تقرير المراجعة.

فورقة عرض وتحليل المشكل تعتبر وسيلة عمل شاملة يحضرها المراجع في كل مرة يصادفه أي خلل أو مشكل في أية نقطة من عمله الميداني، وهذا بغرض توجيه أفكاره.

<sup>1</sup> - Jacques Renard, op-cit، 3ème édition, page: 337-338.

(\*) F.R.A.P : La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème.

وتتكون كل ورقة كشف وتحليل المشكل من الأقسام التالية:<sup>1</sup>

أ- **المعاينة ( Constat )** : ويتم فيها تسجيل وتدوين الأخطاء والمشاكل التي اكتشفها المراجع، وكل ورقة تحتوي على مشكل واحد حيث القاعدة تنصّ على أن كل معاينة تساوي ورقة إظهار وتحليل المشكل، ( un constat = une F.R.A.P ) ولكن توجد بعض الاستثناءات تتعلق بهذه القاعدة، لأنه توجد بعض المعاينات لها صلة ببعضها البعض ( نفس الطبيعة ونفس الأسباب ونفس النتائج ) وهذا في نفس ورقة إظهار وتحليل المشكل.

ب- **الأسباب ( Causes )** : يجب على المراجع أن يبحث عن الأسباب التي أدت بظهور المشكل وذلك باستعماله الطريقة البسيطة للخمسة (05) ميادين ( Méthode des 5M ) ، والممكن من خلالها إيجاد أسباب المشكل، هذه الميادين الخمسة هي :

اليد العاملة ( Main d'œuvre ) ؛ المكان ( Milieu ) ؛ المادة ( Matière ) ؛  
الآلات ( Matériel ) ؛ الطرق ( Méthode ) ؛

وتعدّ هذه النقاط الخمسة هي التي تمثل المحطات الرئيسية لفهم المشكل وتحديد أسبابه.

ج- **النتائج ( Conséquences )** : وهي تلك النتائج التي قد يصل إليها المراجع الداخلي بسبب المشكل وهي :

- نتائج مالية - نتائج اقتصادية - نتائج تقنية

د- **التوصيات ( Recommendations )** : وتعد التوصيات بمثابة النصائح التي يقدمها المراجع الداخلي حتى لا يكون هناك إعادة طرح المشكل. ولإعداد هذه التوصيات يجب الإجابة على السؤالين التاليين :

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

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

ويجب أن تصاغ هذه التوصيات بطريقة تساعد على التحسين للإجراءات والنظم والتحكم في التسيير والمخاطر.

<sup>1</sup> - Etude Economique Conseil Canada, "L'Audit Interne et la banque universelle ", Programme Algerie, PNUD, 1999, Page : 120.

ويمكن عرض نموذج لهذه الوسيلة في الشكل التالي :

الشكل رقم (2-9) : ورقة إظهار وتحليل المشكل.

<u>ورقة إظهار وتحليل المشكل</u>	
مرجع ورقة عمل:	رقم: FRAP ....
المشكل:	Problème :
المعاينة:	Constat :
الأسباب:	Causes :
النتائج:	Conséquences :
التوصيات:	Recommandations :
حضرت من طرف : ..... ممضية من قبل : .....	

المصدر : Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 244

المطلب الرابع : المعاينة الإحصائية أو السبر الإحصائي ( Sondage Statistique ).

إنّ كبر حجم الوثائق والمستندات وكذلك العمليات التي هي محل المراجعة يؤدي إلى زيادة المخاطر وذلك لاستحالة التدقيق في جميع أجزاء المؤسسة، ولهذا على المراجع في هذه الحالة أن يلجأ إلى استخدام المعاينة الإحصائية في أداء مهامه شريطة أن يسبق ذلك ضرورة دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت المعاينة يمكن استخدامها أو لا.<sup>1</sup>

واليوم في عصر المعلوماتية التي سمحت بظهور بعض البرامج البسيطة للإعلام الآلي التي تسمح بسهولة استعمال واستغلال النماذج والطرق الإحصائية بواسطة الحاسوب، وبالتالي فليس من هدفنا عبر هذه الأداة سرد التقنيات الحاسوبية للإحصاء.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، صفحة: 217.

ولكن على المراجع الداخلي عند أداء مهامه عن طريق العينة الإحصائية أن يتمتع بكفاءة وخبرة عالية المستوى، إما في اختيار العينة أو تحليل النتائج التي تؤدي إلى تعميم الظاهرة المدروسة.

والجدير بالذكر أن تقنيات السّبر الإحصائية "Technique de Sondage Statistique" هي بمثابة وسيط يساعد المراجع في الحكم على الأوضاع واتخاذ القرار، لكن لا تحل محل هذا الأخير كما يعتقد البعض، فاستعمال المراجع للإحصاء يشبه مثلا استعمال الطبيب لجهاز كهربائي لتخطيط القلب، فالجهاز لا يقرر تبديل الطبيب لكنه يزوده بمعلومات إضافية تساهم في تشخيص الطبيب لحالة المريض.<sup>1</sup>

وكخلاصة يمكن حصر بعض مبادئ المعاينة الإحصائية فيما يلي:<sup>2</sup>

- تستعمل المعاينة الإحصائية في حالة تكيفها مع أهداف عملية المراجعة ؛
- تحديد جيد للمجتمع الإحصائي، ويعني ذلك.معاينة مجتمع إحصائي كامل ذو حدود واضحة ؛
- اختيار العينة الإحصائية يكون عشوائي بالضرورة ؛
- تجنب الاعتبار والتدخل الشخصي أو الذاتي في التحليل ؛
- على المراجع الداخلي أن يتفادى الاستنتاج والحكم بالمخاطر والمجازفة فهي نتائج غير أكيدة وقد تكون من باب الصدف ؛
- عدم الابتعاد عن الواقع، فالمعاينة الإحصائية بطبيعتها تستدل بأرقام كثيرة التي قد تنسي المراجع موضوعها أو هدفها ؛
- لا يجب أن يتوقف تحقيق المراجع الداخلي على النتائج الإحصائية، فلا بد من البحث عن الأسباب بعدما تم تحديد حجمها ؛

ومما سبق فإن المعاينة الإحصائية تعتبر وسيلة تدفع المراجع إلى التدقيق أكثر في صحة المعلومات المدروسة، مع العلم أن هذه الأداة تبقى منسجمة مع خصائص ومعايير المراجعة.

<sup>1</sup>- S.N.C:" Les techniques d'échantillonnage statistique & l'auditeur", Revue Algériennes de Comptabilité et Audit N° 07, 3<sup>ème</sup> trimestre 1995, Page : 24.

<sup>2</sup>-Lawrence. B.Sawyer, op-cit, page : 165.



### خلاصة الفصل الثاني :

إنَّ عمل المراجعة الداخلية على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، يسمح للمسؤولين من التحكّم في التطورات والتغيرات المستمرة في المحيط الاقتصادي، المنافسة، كما تسمح كذلك باتخاذ القرارات اللازمة لتحسين وتطوير النشاط، فتساهم بذلك من رفع فعالية المؤسسة وتحسين أدائها، حماية أصولها وأموالها، وضمان صحّة ودقّة الوضعية المالية، ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم و مسؤولياتهم، وذلك بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص و التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، باستعمال مجموعة من التقنيات والأدوات و إعطاء نصائح للإدارة و تعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها.

وكما رأينا في هذا الفصل أن عملية المراجعة الداخلية تركز على دعائم وعناصر أساسية وجملة من المعايير المتعارف عليها عالميا، والمبادئ، والقواعد، والقوانين واللوائح التي تنظمها وتحكمها، والتي وضعت لتحقيق الأغراض التالية :

- تعريف المبادئ القاعدية الأساسية ؛
- توفير إطار مرجعي ؛
- تحسين أداء وظيفة المراجعة الداخلية ؛
- المساعدة على توصيل المعلومات للآخرين باطلاعهم على دور وأهداف ونطاق المراجعة الداخلية؛
- تحديد مسؤولية وسلطة المراجع الداخلي في المؤسسة ؛
- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لإدارة المراجعة الداخلية ؛
- إقامة أساس سليم لقياس وتقييم عمليات المراجعة الداخلية ؛
- توحيد مفاهيم المراجعة الداخلية في مختلف بلدان العالم ؛

بالإضافة إلى استعمال المراجعة الداخلية لمجموعة متكاملة ومنسجمة من التقنيات والأدوات المؤطرة لعملية المراجعة، والتي تهدف إلى جمع أدلة كافية وصحيحة من أجل تدعيم عمل المراجع الداخلي من حيث تقديم نصّحه وإرشاداته وتوصياته للإدارة العليا للمؤسسة، والتي تتحدد حسب الأوضاع والبياديين محل المراجعة.

## الفصل الثالث:

تصميم وتنظيم وظيفة

المراجعة الداخلية

## مقدمة الفصل الثالث :

إنّ تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية لا يقصد به فقط إيجاد أو إنشاء خلية أو إدارة خاصة بها وهذا من خلال تحديد مكانتها ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل ، ولكن التصميم والتنظيم هنا يشمل كذلك عمل إدارة المراجعة الداخلية وتسيير أفرادها ، بحيث يجب أن تتصف بما يؤهل وظيفة المراجعة الداخلية لأداء مهامها بكل نزاهة وموضوعية وجدّية.

وبناءً عليه ، فقد ارتئى الباحث تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية وهي :

- التعرف على كيفية تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تحديد مختلف معايير تصميم أو إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية وكذا توضيح مكانتها التنظيمية في المؤسسات المختلفة ( المتوسطة والكبرى ) ، تحديد مهام ومسؤوليات أفراد إدارة المراجعة الداخلية ، وأخيرا كيفية تحقيق فعالية ونجاعة هذه الوظيفة وطرق قياسها ؛
- المنهجية المتبعة في تنفيذ أية مهمّة مراجعة داخلية ، وفي هذا الصدد نشير إلى أربعة مراحل رئيسية منذ التكليف بالمهمّة وإلى غاية توزيع التقرير النهائي للمراجعة ثم متابعة تنفيذه ؛
- التعرف على مختلف الوسائل والأدوات المستعملة في تنظيم العمل بداخل إدارة المراجعة الداخلية ؛

### المبحث الأول : تصميم وتنظيم إدارة المراجعة الداخلية.

إنّ تقييم الرقابة على العمليات هو في الأساس إحدى مسؤوليات الإدارة العامة بالمؤسسة، ولأن هذه الأخيرة لا تملك الوقت الكافي ولا الوسائل و المؤهلات الفنية اللازمة للقيام بها، فإنّها توكل هذه المسؤولية لإدارة مراجعة مستقلة و هي " إدارة المراجعة الداخلية "، و ذلك بغرض التحكم في المخاطر و تحسين الأداء و نظام التسيير بالمؤسسة ورفع فعاليتها.

### المطلب الأول : معايير تصميم أو إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية.

لا توجد معايير مطلقة لتصميم أو إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية، لكن يمكن تحديد بعض المعايير التي دفعت بأغلب المؤسسات إلى إيجاد مثل هذه الوظيفة وهي :

#### ■ المعيار الأول : حجم المؤسسة :

لحجم المؤسسة علاقة وطيدة بوجود وظيفة المراجعة الداخلية بها، إذ نادراً ما نجد بمؤسسة متوسطة الحجم إدارة خاصة بوظيفة المراجعة الداخلية، بينما يكاد ينعدم وجود مثل هذه الوظيفة في المؤسسات الصغيرة، وعلى عكس المؤسسات الكبيرة، فأغلبها ترى ضرورة وجود هيئة أو إدارة لتقييم أعمالها والتنسيق بين وحداتها وأقسامها وحلّ مشاكلها الناتجة عن توسّع أعمالها وأنشطتها. ويمكن قياس حجم المؤسسة من خلال رقم الأعمال أو الإنتاج الصناعي أو عدد العمال، ويعدّ هذا العنصر الأخير المؤشر الأكثر استعمالاً، حيث تمّ تحديد معدل عام لذلك وهو مراجع واحد لكل 1000 عامل<sup>1</sup>، وهو مؤشر يدل على أنّ وجود إدارة مراجعة داخلية بالمؤسسة مرتبط ليس فقط بتعقّد المشاكل التقنية والمالية والتجارية، ولكن كذلك بالمسافة التي تفصل الإدارة العليا عن مستوياتها التنفيذية، والتي قد ينتج عنها :

- تشويه في المعلومات والتقارير الواردة للإدارة العليا ؛

- سوء فهم الإدارات التنفيذية للأهداف والسياسات والقرارات التي تحددها وتصدرها الإدارة العليا.<sup>2</sup>  
فبتقييم تلك المعلومات، يمكن للمراجع الداخلي التخفيف من ظاهرة التشتت التي قد نجدها في المؤسسات الكبرى.

<sup>1</sup> - ETIENNE BARBIER, op- cit, 2 éme édition, page: 51.

<sup>2</sup> - Lionel Collins & Gérard Valin, op-cit, 4 éme édition, page: 91.

### ■ المعيار الثاني : التوزع أو البعد الجغرافي :

إنّ التوزيع الجغرافي لمراكز النشاط هو أحد أهم المعايير التي تدفع المؤسسة إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية بها.

فأغلب المؤسسات التي تزاوّل نشاطها من خلال الفروع و الوحدات المنتشرة داخل حدود البلد الواحد أو خارجه ترى من الضروري تشكيل هيئة مراجعين داخليين وذلك بهدف :

- الربط والتنسيق فيما بين الوحدات ؛
- التدقيق في نوعية المعلومات ؛
- حل أي مشكل له علاقة بالتشتت الجغرافي، فقد تواجه المؤسسة الأم بعض الصعوبات في جمع المعلومات الواردة من فروعها أو وحداتها، وبالمقابل قد لا تحصل هذه الفروع على كل المعلومات الضرورية للتسيير.<sup>1</sup>

### ■ المعيار الثالث : سياسة التسيير :

إنّ زيادة حجم الأعمال في المؤسسات، وتعدد أوجه النشاط بها دفع بالإدارة العليا إلى تفويض بعض السلطات إلى المستويات الأدنى ( مراكز التنفيذ )، الأمر الذي خلق نوعاً من اللامركزية في السلطات، وهي طريقة حديثة في التسيير، ولكي تكون ناجحة وفعالة يتوجب على الإدارة العليا تحديد أهداف الإجراءات والأنظمة الإدارية المتبعة بدقة متناهية، وكذلك استخدام وسائل رقابية كافية لتفادي خطر الخطأ في معلومات التسيير والذي قد يحدث على (03) ثلاثة مستويات وهي :

- مدى فهم واستيعاب مراكز التنفيذ لتلك الأهداف المسطرة ( احترام هذه الأهداف يضمن نجاح لامركزية السلطات ) ؛
- مدى صحة المعلومات الواردة من مراكز التنفيذ ؛
- عدم احترام السياسات التي رسمتها إدارة المؤسسة<sup>2</sup>؛

ولكي تحقق الإدارة العليا الرقابة على تلك المستويات الإدارية وتفرض إشرافها المباشر عليها، ظهرت الحاجة إلى تصميم إدارة مراجعة داخلية للتأكد من مدى تطبيق السياسات والإجراءات والاطمئنان على مصالح المؤسسة ككل.

<sup>1</sup> - Olivier LEMANT: "Créer, organiser & développer l'audit interne - que faire pour réussir ?", Eds Maxima, Paris, France, 1999, page : 13.

<sup>2</sup> - Lionel Collins & Gérard Valin, op-cit, 4 éme édition, page: 92.

#### ■ المعيار الرابع : كفاءة المستخدمين :

أحيانا رغم كبر حجم المؤسسة وانتشارها جغرافيا وإتباعها سياسة تسيير قائمة على توزيع السلطات، إلا أنها لا تعاني من أي مشكل في المعلومات، ويرجع ذلك إلى الكفاءة العالية للعاملين بها وقدرتهم الكافية على التأقلم مع جميع التطورات التي تحدث في المؤسسة.

ولكن هذا لا يحدث في جميع الحالات وبالأخص في المؤسسات التي تتوفر على "عمالة ضخمة"، فرغم امتلاكها لمؤهلات وإطارات عالية إلا أن هذه الأخيرة - وفي وقت معين - قد لا تتمكن من التأقلم مع المتطلبات التي يفرضها تطور المؤسسة. وفي هذه الحالة، يمكن للمراجع الداخلي التقليل من هذه المخاطر، وذلك من خلال عقد اجتماعات تكوينية حول الأهداف المسطرة والإجراءات الواجب إتباعها وشرح للعاملين كل الأخطاء التي يمكن أن تحدث.

#### ■ المعيار الخامس : تعدد أنشطة المؤسسة :

تعتبر المؤسسات المتعددة الأنشطة الأكثر عرضة لمخاطر الخطأ المتعلقة بالمعلومات، حيث تواجه إدارتها العليا خطر الحصول على معلومات تسيير لا تعكس بصدق وضعية مجال معين، خاصة في حالة توحيد الإجراءات في جميع قطاعات النشاط، الأمر الذي يتطلب وجود إدارة مراجعة داخلية تتكفل بالتدقيق في تلك المعلومات، وإثارة مسألة وضع إجراءات خاصة بالمعلومات المتعلقة بكل قطاع على حدى.

بالإضافة إلى ما سبق، هناك معايير أخرى قد تدفع بالمؤسسة إلى تصميم إدارة مراجعة داخلية بها، من بينها :

- مستقبل المؤسسة الغامض، ففي محيط تسوده حالة عدم التأكد والغموض لا بد على المؤسسة القيام بدراسة شاملة لتحديد المخاطر المستقبلية، وهنا تظهر أهمية و دور المراجعة الداخلية في توضيح وتحديد مناطق الضعف وتصحيحها لمواجهة أية مشاكل قد تحدث في المستقبل<sup>1</sup>؛
- تغيير مدير المؤسسة بآخر جديد متعود على استعمال الوسائل الحديثة في التسيير ( مراقبة التسيير، مراقبة الجودة و المراجعة الداخلية ) ؛
- طلب من المراجع الخارجي أو المؤسسة الأم بهدف التحكم بشكل أفضل في أنشطة المؤسسة، ولاسيما الجانب المالي والحاسبي منها ( صدق القوائم المالية ) ؛

<sup>1</sup>- Olivier LEMANT, op-cit, éd 1999, page: 13.

- حادث وقع بالمؤسسة ( اختلاس، تزوير وغيرها ) دفع بها إلى تصميم إدارة للمراجعة الداخلية، وهذا لتفادي تكراره في المستقبل ؛
- أمر قانوني يلزم المؤسسات بإيجاد إدارة خاصة بوظيفة المراجعة الداخلية ضمن هيكلها التنظيمي، بهدف التحكم في أنشطتها ؛
- وقد يكون أحد الدوافع لتصميم مثل هذه الوظيفة بالمؤسسة هو تقليد مؤسسات أخرى منافسة تعمل في نفس المجال، أو ببساطة من أجل اللياقة لا غير ؛
- وفي جميع الأحوال، فإن نجاح عملية تصميم إدارة مراجعة داخلية بأية مؤسسة ( مهما اختلفت الدوافع لذلك ) متوقف على مدى وعي إدارتها العليا بمنفعة وأهميّة هذه الوظيفة في تحسين الأداء والتسيير ورفع فعالية المؤسسة.

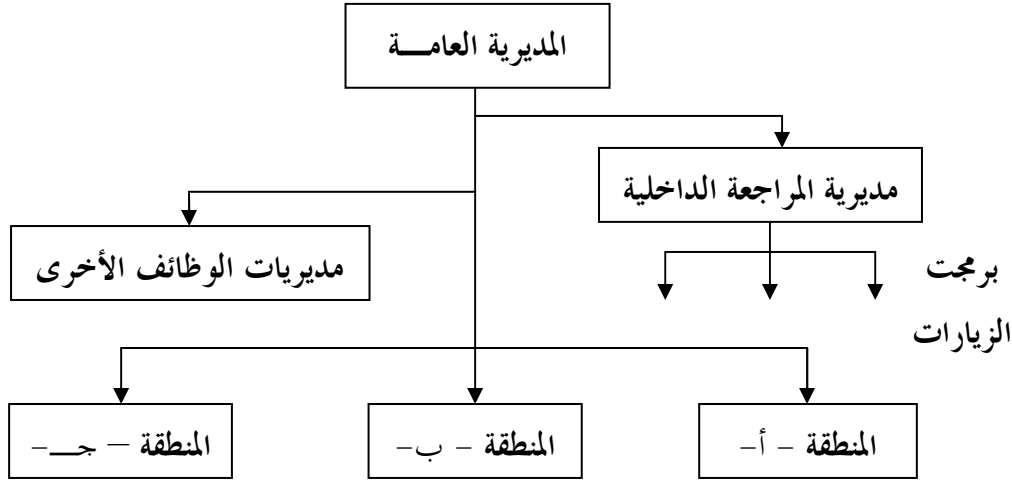
#### المطلب الثاني : المكانة التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية في مختلف المؤسسات.

يخضع تحديد حجم و شكل المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى معيارين أساسيين هما :<sup>1</sup>

- أ- **حجم المؤسسة** : يعتبر حجم المؤسسة محددًا أساسيًا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا الإطار أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحّدًا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف حجم وشكل المؤسسة يحدّد شكل المراجعة الداخلية. فمثلا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تحتاج إلى إدارة للمراجعة الداخلية بحجم إدارة مماثلة في مؤسسة ذات حجم كبير.
- ب- **مركزية ولا مركزية المراجعة** : إن كبر حجم المؤسسات واتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قادرة نسبيا لتسيير الأنشطة في مناطقها، لذا وبغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، يجوز تبني إحدى الصنفين من المراجعة الداخلية.
- **مراجعة داخلية مركزية** : وتكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة وبرمجت الزيارات الميدانية المختلفة لفروع هذه المؤسسة، وهذا كما يظهر في الشكل الموالي :

<sup>1</sup> - مسعود صديقي، "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، صفحة : 54-56.

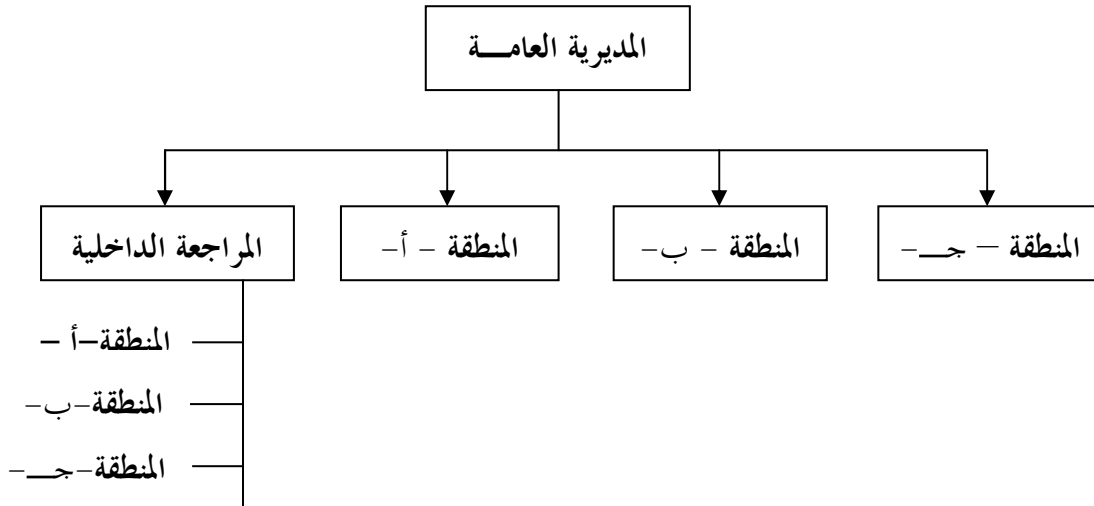
الشكل رقم (3-1) : الهيكل المركزي للمراجعة الداخلية.



المصدر: مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة: 54.

- مراجعة داخلية لامركزية : في ظل هذا النوع يجوز اعتماد هياكل للمراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط ، أي تكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة إدارة أو قسم للمراجعة، ويظهر هذا في الشكل التالي :

الشكل رقم (3-2) : الهيكل اللامركزي للمراجعة الداخلية.



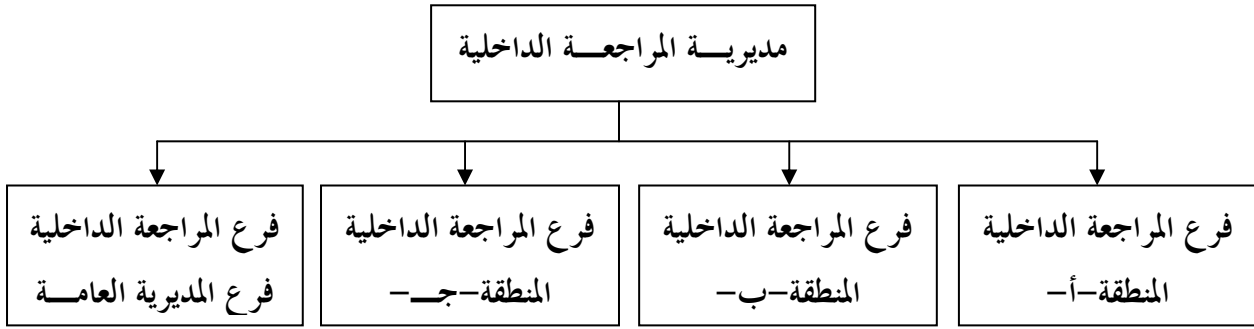
المصدر: مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة: 55.



يرى الباحث أن النمطين السابقين تتخللهم جملة من النقائص تبعاً لطبيعة كل واحد، كالبطء في تنفيذ الزيارات وعدم المتابعة الآنية وغياب التنسيق بين فروع المراجعة وكذا التقدم اللامتوازن في العملية بين الفروع، لهذا ينبغي أن نجد شكلاً متكاملًا نسبيًا للمراجعة الداخلية، في ظل ضخامة حجم المؤسسات وتنوع نشاطها.

■ **مراجعة داخلية مختلطة** : إنَّ بناء هذا الشكل يعتمد على المزج بين الشكليين السابقين من خلال إرساء مديرية على المستوى المركزي للمراجعة الداخلية، وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط، وهذا كما يظهر في الشكل التالي :

الشكل رقم (3-3) : الهيكل المختلط للمراجعة الداخلية.



المصدر: مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة: 56.

إنَّ الشكل السابق يسمح لمديرية المراجعة الداخلية من تقديم رأي فني واحد عن الأعمال التي تقوم بها على مستوى المناطق، من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها وإلزامهم بالتقيد بإجراءات ومعايير المراجعة وحثها على العمل على تحقيق الأهداف من أي فحص، كما أن هذا الشكل يقضي على عيوب الشكليين السابقين من خلال الآتي<sup>1</sup>:

- الإشراف على عمل المراجعين على مستوى المناطق ؛
- السهر على التقيد بالإجراءات والمعايير ؛
- العمل على تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية ؛
- المقابلة والمتابعة الآنية في عين المكان من قبل مراجعي المناطق ؛

<sup>1</sup> - مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صفحة: 57.

- التنسيق بين جميع الفروع ؛

هذا ويختلف تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات المتوسطة عنه في المؤسسات الكبرى، إذ يكفي في الأولى وجود عدد قليل من المراجعين الداخليين، بينما تحتاج الثانية ( المؤسسات الكبرى ) إلى عدد كبير منهم لتغطية جميع أنشطتها.

فكيف تتم عملية تصميم وتنظيم هياكل لإدارة المراجعة الداخلية في المؤسسات المختلفة ؟.

### الفرع الأول : المؤسسات المتوسطة.

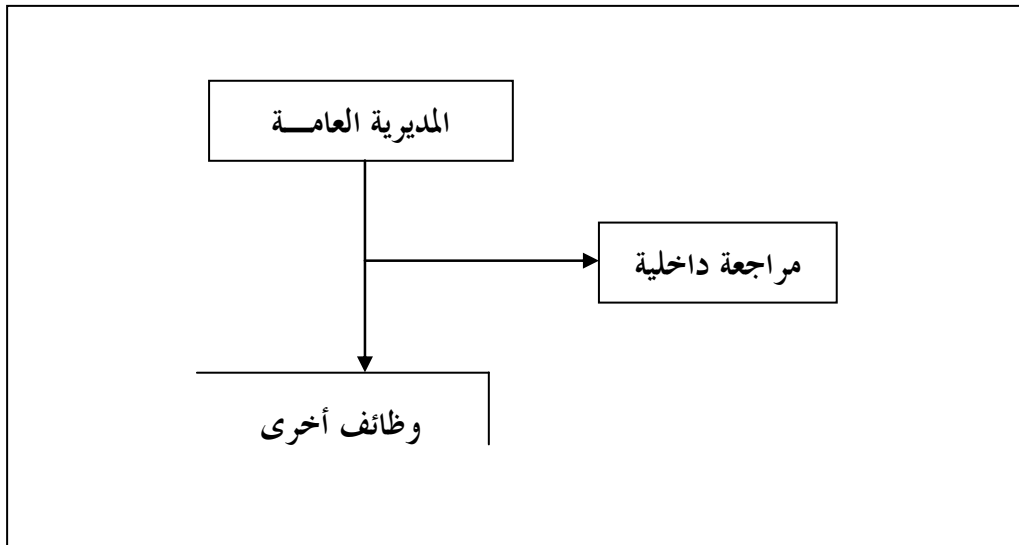
ويقصد بها "أقسام مراجعة داخلية متوسطة الأهمية"، لأنه قد تجد مؤسسات بالغة الأهمية إلا أنها تحتوي أقسام مراجعة داخلية صغيرة الحجم.

نظرياً هناك مؤشر يستخدم كمرجع وهو مراجع واحد لكل 1000 عامل، لكنه يبقى معدل حسابي يغطي فقط الوضعيات المختلفة. أما الأمر المتفق عليه هو أن المؤسسات الضخمة لا يمكن أن تحتوي قسم مراجعة صغير، لأن هذا الأخير يعتمد على عدد قليل من المراجعين في تأدية نشاطه.

ويمكن تبني إحدى الهيكلتين في قسم مراجعة صغير، وهما : الهيكل الأساسية و الهيكل البسيطة.

أ- الهيكل الأساسية " Structure Elémentaire " :

الشكل رقم (3-4) : الهيكل الأساسية للمراجعة الداخلية.



المصدر : Jacques Renard, op-cit, 3ème édition, page: 362

تمارس وظيفة المراجعة الداخلية حسب هذا النموذج من قبل شخص واحد فقط، وهذا الوضع ليس استثنائياً لأن أهمية المؤسسة لا تبرر دائماً وجود إدارة للمراجعة الداخلية بها. ويرتبط المراجع الداخلي الوحيد مباشرة بأعلى مستوى بالمؤسسة، ويكون بذلك هو المسؤول عن وظيفة المراجعة الداخلية بها.

فحتى وإن تم تنفيذ المراجعة من قبل شخص واحد، فإن الوظيفة تبقى جامعة لكل ما سبق ذكره من مفاهيم. لكن من ناحية أخرى، وجود مراجع داخلي وحيد هي وضعية غير مريحة أحيانا لما لها من سلبيات، نذكر منها :

- يستحيل على المراجع الوحيد التعمق في بعض المجالات أو المواضيع التي تتطلب معارف جدّ خاصة، لهذا تجده دائماً في حاجة إلى مساعدة مستشارين من خارج المؤسسة، مع افتراض أن هذه الأخيرة تقبل تحمل ذلك العبء، وإلا فهو مجبر على ممارسة وظيفته في نطاق محدود وضيق ؛

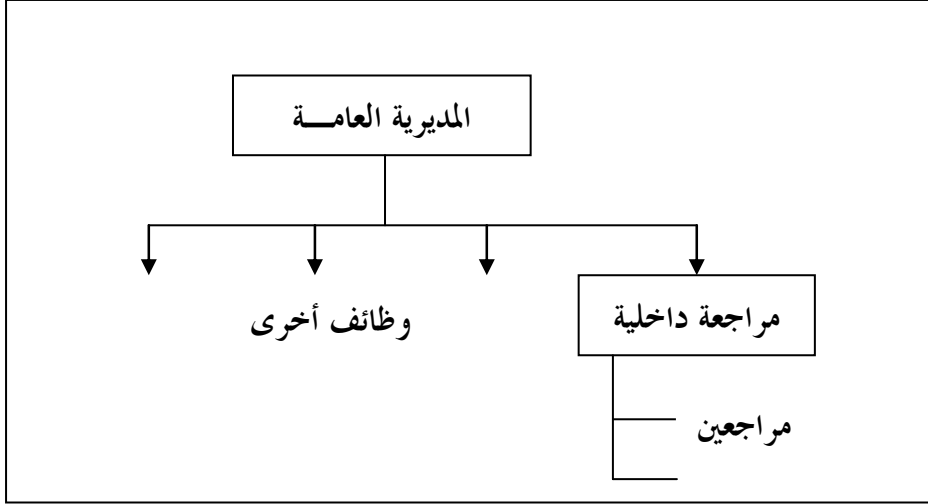
- عدم قدرة المراجع الوحيد التعمق في بعض المجالات الخاصة سوف يقلل من فعالية الوظيفة في حدّ ذاتها، الأمر الذي قد يولّد لدى مسيري المؤسسة فكرة عدم أهمية هذه الوظيفة ؛

- قد يواجه المراجع حسب هذه الهيكلية عدّة صعوبات في عمله الفردي لأنّه يجد نفسه وحيداً أمام كل مهمة جديدة ينفذها، كما أنّ عمله خال من إثراء الجماعة، مما يجعل الإدارة العامة تتحفّظ أحيانا على بعض أعماله.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- Olivier LEMANT, op-cit, éd 1999, page: 39 – 40.

ب- الهيكل البسيطة " Structure Simple " :

الشكل رقم (3- 5) : الهيكل البسيطة للمراجعة الداخلية.



المصدر : Jacques Renard, op-cit، 3ème édition, page: 362

تتكون إدارة المراجعة الداخلية من فريق من المراجعين يشرف عليهم مسؤول هذه الإدارة، وحسب هذه الهيكله فإن المراجعين الداخليين ملزمون ومتعودون على العمل مع بعضهم البعض كفريق واحد منسجم ومتكامل لا يعرف المشاكل التي قد يواجهها المراجع الوحيد في الهيكله الأساسية.

### الفرع الثاني : المؤسسات الكبرى.

سواءً كانت المؤسسات الكبرى عبارة عن مؤسسات وطنية أو مجموعات دولية، فإنه يتم تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بما وفق معيار المراجعة المركزية أو المراجعة اللامركزية.

ويقصد بالمراجعة المركزية جمع كل المراجعين الداخليين بالمؤسسة في فريق واحد على مستوى مقرها الرئيسي، أما المراجعة اللامركزية فنوعي بها تكوين عدة فرق مراجعة داخلية موزعة على أهم وحدات أو فروع المؤسسة.

وتطبق المراجعة المركزية أو اللامركزية على المستوى الوطني أو الدولي، حيث يمكن لمؤسسة وطنية كبيرة الحجم تطبيق مراجعة لامركزية، إذا توافر كل فرع من فروعها على فريق مراجعة داخلية يعمل بالتنسيق مع المديرية المركزية بالمقر الرئيسي. كذلك يمكن لمجموعة دولية تطبيق مراجعة لامركزية من خلال تكوين فريق مراجعين في مقرها (مقر المجموعة) وأقسام أو فروع مراجعة داخلية في كل بلد، حتى وإن بقي هيكل المراجعة في كل بلد مركزي.

لكل من المراجعة المركزية واللامركزية إيجابياتها وسلبياتها، فإذا كانت الأولى تضمن الارتباط الفعال وتحقيق الأهداف لأنها تتكون من فرق أكثر تكويناً والتحاماً، لكنها تبقى بعيدة نوع ما عن انشغالات المسؤولين الأمر الذي قد يؤثر على فعاليتها في الميدان، فإن الثانية ( المراجعة اللامركزية ) رغم كونها قريبة من المكان محل المراجعة، وهي قادرة على تحليل نقاط القوة والضعف وتقديم مساعدة حقيقية للمسؤولين لأنها قريبة من انشغالاتهم، إلا أنها تفتقر إلى الارتباط الشامل، كما أن مسألة تكوين مراجعيها متوقفة على وزن وفعالية القسم المركزي للمراجعة.

ولهذا السبب تتبنى أغلب المؤسسات الكبرى في بداية نشاطها مراجعة لامركزية، حتى تضمن قياس فعلي لما يحدث في الميدان ولإدماج مسؤوليها في العمليات وبالتالي تضمن مرونة وفعالية أكثر في العمل، ليتم فيما بعد بناء هيكل مراجعة مركزية.

أما المجموعات الدولية الكبرى، فهي مجبرة على تبني مراجعة لامركزية على المستوى العالمي.

#### أ- المراجعة المركزية :

يمكن للمؤسسات تبني إحدى النموذجين، واللذان يترجمان مفهومين مختلفين لتصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية.

#### أ-1- النموذج الأول : ( أنظر الشكل رقم (3-6) )

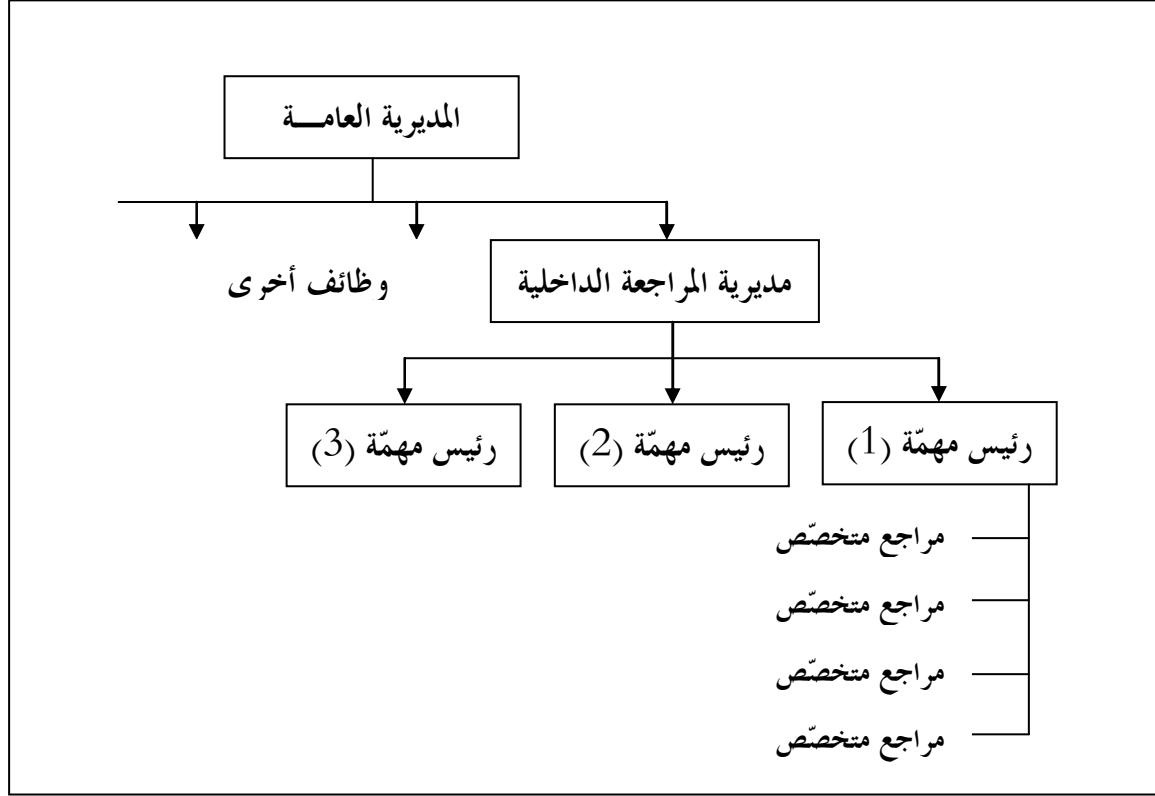
وفيه يقسم فريق المراجعة الداخلية ( المعبر عنه عادة بمديرية المراجعة ) إلى أقسام أو مهمات، وعلى رأس كل قسم رئيس مهمّة.

يحتوي كل قسم مراجعين لهم نفس التكوين ويمارسون أنشطتهم في قطاع متخصص، حيث نجد :

- قسم يجمع مراجعين لهم ثقافة علمية، والذين ينفذون مهمات مراجعة تقنية بحتة ؛
- قسم يتكون من مراجعين لهم ثقافة تجارية، فهم بذلك ينفذون مهمات مراجعة متعلقة بالتسويق والمبيعات ؛
- قسم يضم مراجعين لهم ثقافة مالية، وينفذون مراجعة محاسبية ومالية ؛
- قسم قد يشمل مراجعون متخصصون في الإعلام الآلي، وبذلك ينفذون مهمات مراجعة معمقة في هذا المجال.

وعلى العموم ، تتعدّد الأقسام أو المهمّات حسب هذا النموذج بتعدّد الثقافات السائدة بالمؤسسة.

الشكل رقم (3-6) : الهيكل التنظيمي لمديرية مراجعة داخلية مركزية (1).



المصدر : Jacques Renard, op-cit، 3ème édition, page: 357

إنّ تصميم وتنظيم إدارة مراجعة داخلية حسب هذا النموذج، يسهّل عملية التكامل والتنسيق بين المراجعين المتخصّصين في المهمة الواحدة، كما يسمح بتوسيع مجال تطبيق المراجعة الداخلية لتشمل جميع وظائف المؤسسة. وإضافة على ذلك، فإن هذا النموذج يتيح للمسؤول فرصة التعامل دائماً مع نفس الأشخاص مما يجعل الحوار أكثر سهولة وقبولاً من قبل الأقسام الأخرى، فريئس المهمة هو مسؤول عن فريق مراجعة ثابت متخصص ومرتبطة بنشاطه، كذلك يمكن لمدراء المؤسسة (مدير الإنتاج ، مدير المالية، وغيرهم) التحوار دائماً مع رئيس المهمة الذي يتوافق مع نشاطهم، إذ يعتبر ممثلاً للمراجعة الداخلية.

لكن فكرة التخصّص في المراجعة الداخلية- في حدّ ذاتها- لها من السلبيات ما يجعل تطبيق هذا النموذج صعب، ولعلّ أهم هذه السلبيات ما يلي :

- يؤثّر التخصّص على وحدة إدارة المراجعة ككل، لهذا يتعيّن على مسؤول مديرية المراجعة الداخلية تشجيع تبادل المعارف بين مختلف أقسامه ( مهمّاته ) ؛

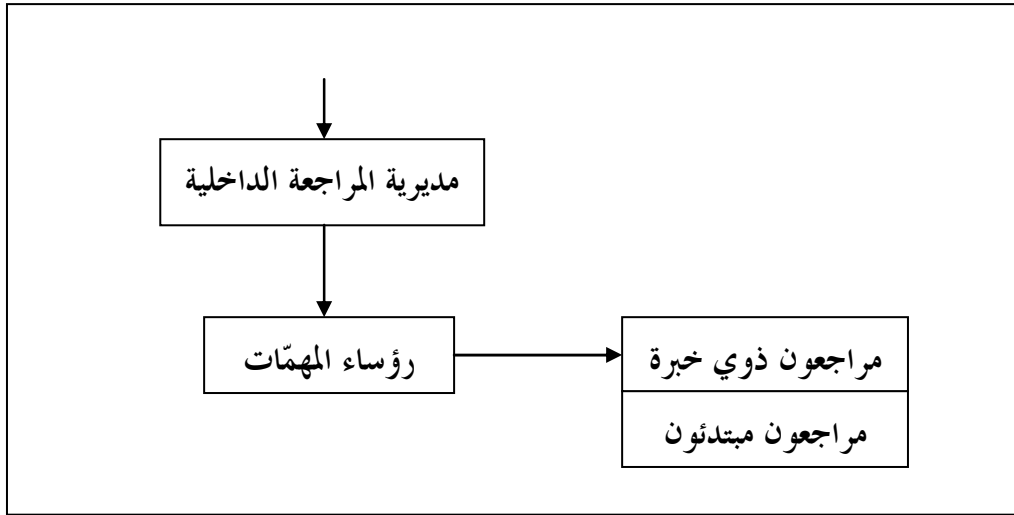
- يفرض هذا النموذج شروطاً خاصة فيما يتعلق بالمراجعين، الأمر الذي يصعب من عملية توظيفهم في مثل هذا التنظيم ؛

- يشترط هذا النموذج تبادل المهارات من مهمّة أو من قسم لآخر، فقد تصادف مهمّة مراجعة التسويق مثلاً مشاكل ذات طابع محاسبي أو مشاكل في الإعلام الآلي، في هذه الحالة يتدخل مراجعوا المهمّات المعنية لحلها، الأمر الذي يجعل من عملية تسيير الأفراد بإدارة المراجعة الداخلية وتخطيط العمل بها جد معقدة.

### أ-2- النموذج الثاني :

يترجم هذا النموذج فكرة الشمول والتعدّد للمراجعة الداخلية، وهو ما يوضّحه الشكل رقم (3-7).

الشكل رقم (3-7) : الهيكل التنظيمي لمديرية مراجعة داخلية مركزية (2).



المصدر : Jacques Renard, op-cit، 3ème édition, page: 358

في هذا النوع من التنظيم لا توجد مهمّات أو أقسام محدّدة، كما لا يكون رئيس المهمّة مسؤول على عدد محدد ودائم من المراجعين. فالمراجعون ذوي الخبرة وحتى المبتدئون منهم مرتبطون مباشرة بمسؤول إدارة المراجعة الداخلية. وعند كل مهمّة، يتم تشكيل فريق مراجعة بناءً على قدرات ومؤهلات كل واحد مع الأخذ بعين الاعتبار الأهداف المتوخاة.

وفي بنية من هذا الشكل نجد مراجعون عامون ( Généralistes ) على عكس النموذج الأول، كما يمكن في هذه الحالة استدعاء متخصصين من خارج المؤسسة عندما يتعلق الأمر بمهمّات على أعلى مستوى والتي تتطلب معارف جدّ خاصة.

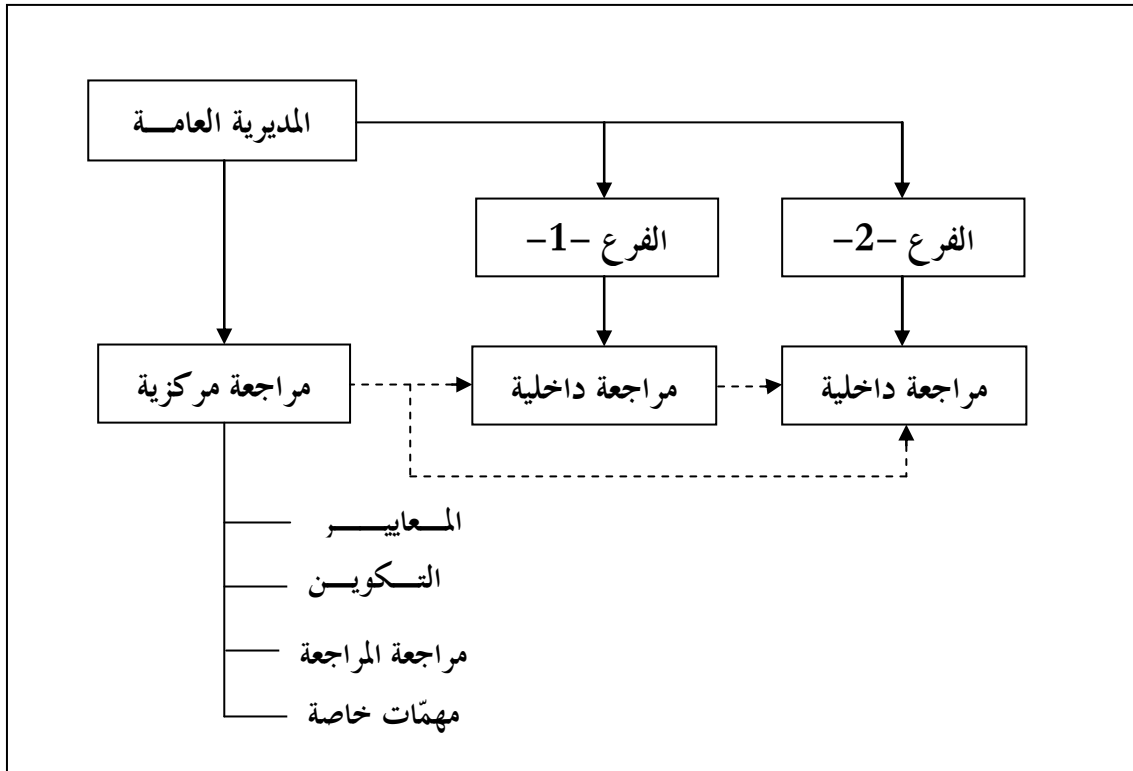
وفي الواقع، إن هذا النموذج يحدّ من مجال تطبيق المراجعة الداخلية، كما يصعب عملية التحاور مع الوظائف التقنية والخاصة، لكن له بالمقابل عدّة إيجابيات وهي :

- يوفر هذا النموذج عمل متكامل ومنسجم بين أعضاء فريق المراجعة ككل ؛
- يسهّل عملية التسيير الداخلي لأفراد المصلحة ؛
- يساعد المراجعون على اكتساب خبرات من خلال تبادل المعارف المختلفة والمتنوعة ؛

### ب- المراجعة اللامركزية :

مهما كانت المؤسسة وطنية أم دولية، فإن المراجعة اللامركزية تتطلب وجود إدارة مركزية للمراجعة الداخلية على مستوى مقرها الرئيسي، وفرق مراجعة على مستوى كل فرع من فروعها، وهو ما يوضحه الشكل الموالي :

الشكل رقم (3-8) : الهيكل التنظيمي لمديرية مراجعة داخلية لامركزية.





تنفّذ إدارة المراجعة الداخلية المركزية أربع مهمّات محدّدة ، وهي :

### ■ تحديد المعايير :

تقوم إدارة المراجعة المركزية- تحت إشراف مديرها- بتحديد معايير عمل جميع المراجعين الداخليين في ميثاق ودليل المراجعة (معايير تنظيم الملفات، معايير إعداد التقارير، عدد المهمّات، مقاييس تحضير مخطط المراجعة، المنهجية المتبعة وغيرها)، وعلى جميع أقسام المراجعة في مختلف فروع المؤسسة احترام تلك القواعد حتى يؤدّي العمل بنفس الطريقة وعلى نفس المستوى في التنظيم ككل.

وتساعد الإدارة المركزية للمراجعة الداخلية جميع الفرق اللامركزية على العمل بأهداف محدّدة ومنهجية واحدة.

### ■ التعريف بسياسة ووسائل التكوين :

لنفس أغراض الانسجام والفعاليّة في الأداء تعمل إدارة المراجعة الداخلية المركزية على تحديد مستوى التكوين المطلوب لكل المراجعين بدون استثناء، وهذا لتفادي وجود فرق مراجعة عالية المستوى في بعض فروع المؤسسة وفرق أخرى أقلّ تأهيلا في الفروع المتبقية. ولتحقيق هذا الهدف، تحدّد إدارة المراجعة المركزية وسائل التكوين ( تنظيم ملتقيات، دورات تكوينية )، حتى أنّه في بعض المجمّعات الكبرى يتم تنظيم تكوين لكل مراجع على حدى.

إن كل ما يتعلق بجانب التكوين قد سبق وأن حدّدته المعايير المهنية، ولاسيما المعيارين 210 و 220 واللذان يؤكّدان على أنّه لا يجب أن يرتبط تكوين المراجعين الداخليين بمسوى المهمّات المراد تنفيذها، وإنّما ينبغي أن تجمع إدارة المراجعة كل المعارف والخبرات والكفاءات الضرورية.

### ■ مراجعة المراجعة :

تقوم الإدارة المركزية للمراجعة الداخلية بمراجعة الأقسام اللامركزية وهذا للتأكد من :

- مدى احترامها للمعايير الموضوعية ؛
- أن التكوين والمستوى المهني للمراجعين يتوافق مع ما حدده التنظيم ؛
- مدى قبول الوحدات اللامركزية لوظيفة المراجعة الداخلية وفعاليتها ممارستها.

### ■ تنفيذ مهمّات خاصة :

إلى جانب الأدوار السابقة الذكر، تقوم الإدارة المركزية للمراجعة الداخلية بإنجاز مهمّات خاصة لكن في ظروف محدّدة، وذلك بناءً على طلب من إدارة المجموعة ( إدارة المجمع ) أو التنظيم ، وينفّذها مراجعون مركزيون ( Auditeurs Internes Centraux ).

### المطلب الثالث : مهام ومسؤوليات أفراد إدارة المراجعة الداخلية.

تتكون إدارة المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبياً من الأفراد، وذلك بالمقارنة مع باقي الإدارات والأقسام الأخرى، ويتم توظيفهم من داخل المؤسسة أو من خارجها وفقاً لمقاييس معيّنة، إذ يفترض توفر بعض الصفات الخاصة في المراجع الداخلي تميّزه عن غيره من العاملين : كالذكاء ، الخيال الواسع ، الفضول وروح المبادرة ، اللباقة<sup>(\*)</sup> ، الأمانة والنزاهة ، والمهارة العالية في تحليل الأمور والقدرة على التعامل مع الأشخاص<sup>1</sup>، هذا بالإضافة إلى المؤهلات العلميّة.

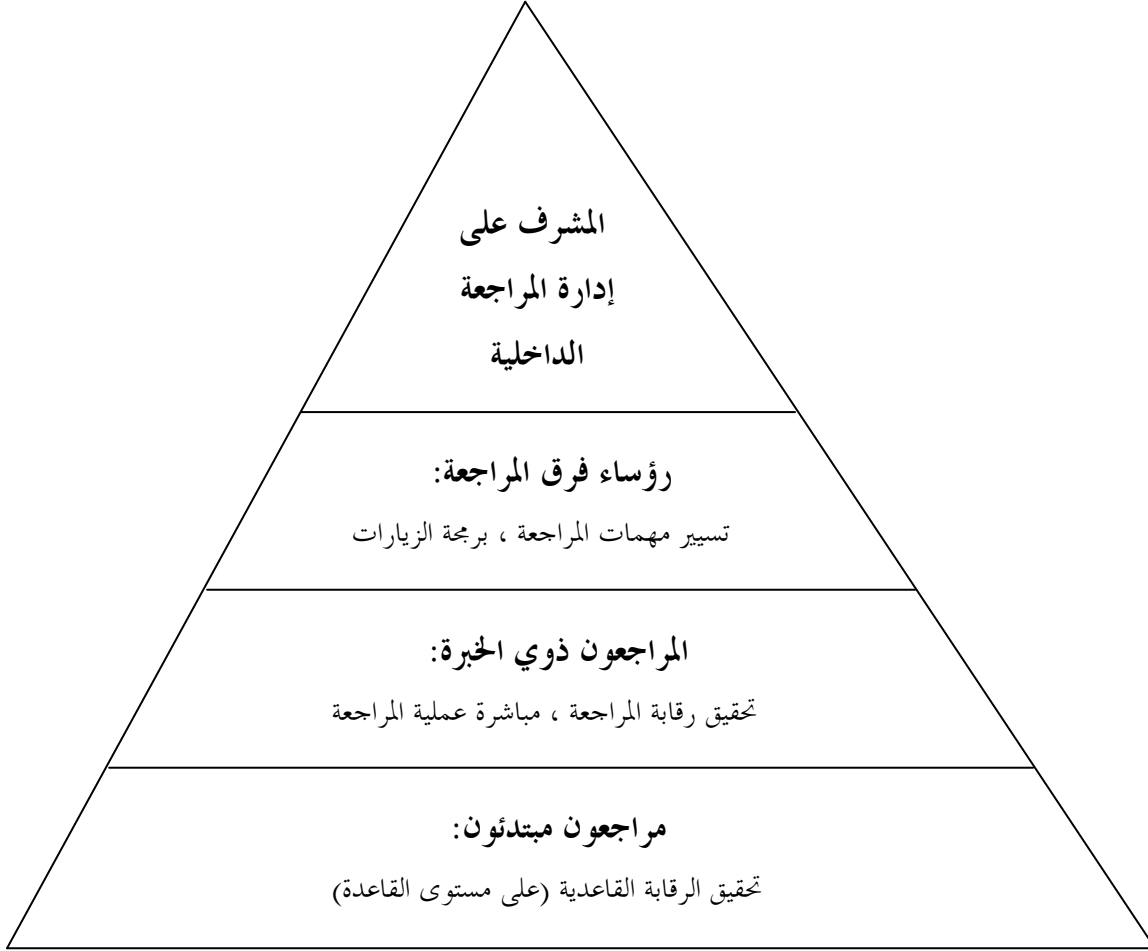
وقد تقتصر إدارة المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات المتوسطة على مراجع واحد- وهو حال نموذج "الهيكل الأساسية" ( الشكل رقم (3-4) ) ، كما قد تتسع لأكثر من مراجع، حتى أنّها قد تضم عشرات المراجعين في المؤسسات الكبرى.

(\*) اللباقة :وتعني حسن تصرف المراجع مع الأشخاص غير المراجعين، سواءً عند طرح الأسئلة أو الاستفسارات أو عند اكتشافه للأخطاء والغش.

<sup>1</sup>- Lawrence. B.Sawyer, op-cit، page: 07.

وعلى العموم ينطوي الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية- في المؤسسات الكبرى- على أربع مستويات وظيفية ( مراجعين ممارسي الوظيفة )، لكل منها مهامه ومسؤولياته الخاصة، وهي موضحة في الشكل الموالي :

الشكل رقم (3-9) : المستويات الوظيفية لإدارة المراجعة الداخلية.



المصدر: Benoit Piget : « Audit et contrôle interne », édition EMS, 2ème édition,

Paris, 2004, Page : 72.

أولاً : المشرف على إدارة المراجعة الداخلية " Le directeur de l'audit interne " :

إضافة إلى دوره في تسيير نشاط إدارته، يقوم المشرف على إدارة المراجعة الداخلية بإعطاء التوجيهات العامة، التخطيط، وضع سياسات وإجراءات المراجعة، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين، كما يقوم بتحضير برنامج تغطية شامل من خلال مراجعة كاملة وملموسة، والسهر على جودة تنفيذه في الآجال المحددة، وكذلك ضمان وجود علاقات عمل فعّالة داخل إدارته ومع باقي الإدارات الوظيفية والتشغيلية.

وتقع على عاتق المشرف (المدير) مسؤولية :

- رسم السياسة العامة لإدارة المراجعة الداخلية وتسيير أنشطتها التقنية والإدارية ؛
  - تحضير معايير الأداء بإدارته وفحص مدى تطابق الأداء الفعلي للمعايير المحددة ؛
  - إعداد برنامج مراجعة كامل و على المدى الطويل ؛
  - تحديد هيكل إدارة المراجعة الداخلية ؛
  - التخطيط والتنسيق ووضع إجراءات المراجعة ؛
  - تحديد أهداف إدارته والسعي لتحقيقها ؛
  - تقسيم القطاعات التي ستخضع للمراجعة والأفراد (المراجعين) والميزانيات على رؤساء فرق المراجعة داخل إدارته ؛
  - تحضير نظام لمراقبة تكاليف ومواعيد مشاريع المراجعة ؛
- وحتى يتمكن المشرف على إدارة المراجعة الداخلية من تسيير عمليات وأنشطة إدارته بما يحقق الأهداف العامة، فإنه يجب أن<sup>1</sup> :
- تكون لدى المشرف على إدارة المراجعة الداخلية لائحة بأهداف ، وسلطات ، ومسؤوليات هذه الوظيفة ؛
  - يقوم المشرف بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات ومهام إدارته ؛
  - يوفر المشرف على إدارة المراجعة سياسات وإجراءات مكتوبة تكون دليلاً مرشداً للعاملين في إدارة المراجعة الداخلية ؛

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، صفحة: 107-108.

- يضع المشرف برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية ؛
- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية و المراجع الخارجي ؛
- يقوم المشرف بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال إدارة المراجعة الداخلية وتقييم أعمالها بصفة مستمرة ؛

**ثانيا : رؤساء فرق المراجعة أو رؤساء المهمّات " Les Chefs de Missions " :**

يقوم رئيس المهمة بتحضير برنامج خاص بكل مهمة ينفّذها أفراد فريقه، وكذلك متابعة نشاطهم والتنسيق فيما بينهم، وهو مكلف بتسيير أنشطة البحث وذلك من خلال تحضير دليل التكوين.

كما تقع على عاتق رئيس فريق المراجعة عدّة مسؤوليات، نذكر منها :

- الإشراف على عمل المراجعين (ذوي الخبرة والمبتدئين) عند تفحصهم للأقسام الوظيفية والتشغيلية ؛
- تحضير برنامج سنوي كامل، ونماذج تطبيقه بطريقة تغطي جميع المجالات التي حددها مدير إدارة المراجعة ؛

- ضمان نوع من المرونة في البرنامج حتى يتمكن من تعديله في المستقبل ؛

- برمجة مشاريع المراجعة لتلبية احتياجات الإدارة وذلك من خلال الإطار العام لبرنامج إدارة المراجعة؛

- متابعة تنفيذ تلك المهمّات ؛

- المشاركة في تقييم النتائج العامة لنشاط إدارة المراجعة الداخلية ؛

**ثالثا : مراجعون ذوي خبرة " Les Auditeurs Seniors " :**

تحت الإشراف العام لرئيس المهمة ( رئيس فريق المراجعة ) ، يقوم المراجع هنا بـ :

- فحص وظائف وأنشطة القطاع محلّ المراجعة بغرض تحديد طبيعة العمليات، والتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق ؛

- تسيير عمل المراجعين المبتدئين ؛

- تحديد إجراءات المراجعة المتّبعة وخاصة فيما يتعلّق باختيار العينة المناسبة واستعمال الإعلام الآلي ؛

- تحضير التقارير الرسمية المكتوبة ؛

- تقييم شرعية الأعمال التصحيحية المطبقة ؛

رابعا : مراجعون مبتدئون " Les Auditeurs Juniors " :

هم عادة من حديثي العهد بالوظيفة، أو يكونون تحت التمرين (التربص)، وهم مكلفون بأداء الأعمال الروتينية غير المعقدة ، نذكر منها :

- مراجعة وتحليل العمليات في كل عملية فحص لأنشطة المؤسسة ؛

- تحضير أوراق العمل الضرورية ؛

- المساهمة في تحضير مخطط العمل والمساعدة على تنفيذه ؛

- تنفيذ المناقشات الأولية مع الأشخاص محل المراجعة ؛

**المطلب الرابع : أنشطة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية.**

تهدف المراجعة الداخلية إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعّالة. إذ أصبحت هذه الوظيفة من الوظائف المهمة لأغراض الرقابة وترشيد الأداء وتحسين الفعالية، وبالتالي أصبح من الضروري التعرف على العوامل المحددة لفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية من ناحية، واستعراض الأنشطة الفنية المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة الداخلية بفعالية من ناحية أخرى. ويقصد بفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية مقدرتها على تحقيق الأهداف المنوطة بها، وتعتمد هذه الفاعلية على العوامل الأربعة التالية :

- استقلال المراجع الداخلي ؛

- تفويض السلطة للمراجع الداخلي ؛

- تحديد أهداف واضحة للمراجعة الداخلية ؛

- توفير الموارد اللازمة لإدارة المراجعة الداخلية ؛

وسنقوم بتقديم شرح موجز عن هذه العوامل :

يحتاج دور وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات المختلفة إلى توصيف رسمي في الدستور الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، متضمناً تحديد أهدافها ونطاقها، كما يجب تحديد الترتيبات التي تكفل الاستقلال للمراجع الداخلي، وكذلك تحديد مسؤولياته و واجباته، وإقرار دستور أو ميثاق وظيفته المراجعة الداخلية يعزز مصدر السلطة المفوضة للمراجع الداخلي، ويجب توفير الموارد المطلوبة للوفاء بالأهداف.

"يجب أن تقوم الإدارة بتحديد أهداف واضحة لوظيفة المراجعة الداخلية عند إنشائها مع أخذ المخاطر المفترضة بعين الاعتبار، وسوف تحدد هذه الأهداف نطاق وظيفة المراجعة الداخلية الذي ينبغي تحديده في دستور وظيفة المراجعة الداخلية"<sup>1</sup>، وينبغي أن تتطابق أهداف المراجعة الداخلية مع أهداف المؤسسة وأغراضها، وأن تبدو تدعيماً لمساعي الإدارة نحو إنجاز السياسات والأهداف المرسومة، وبالتالي فإن أهداف وظيفة المراجعة الداخلية تتضمن السعي نحو الضمان أو التأكيد لأي مما يلي :

- الاقتصاد والكفاية والفعالية لعمليات المؤسسة ؛
- دقة السجلات، ومنع الضياع وتقليل ارتكاب الأخطاء و المخالفات ؛
- الالتزام بسياسات المؤسسة وأهدافها ؛
- سلامة نظم الرقابة وفعاليتها ؛

كما أن تفويض السلطة للمراجع أمر ضروري للقيام بالعمل وإنجازه، ثم إن تفويض السلطة الذي يعتمد على المهارة والمعرفة والخبرة ومعايير الأداء يعدّ ضرورياً للوفاء بالمسؤوليات الوظيفية، ويحتاج المراجعين الداخليين إلى تفويض السلطة لمباشرة أعمالهم ومقابلة أفراد المؤسسة، وفحص المستندات، وملاحظة العمليات من أجل جمع أدلة الإثبات. وفي جميع الأحوال من الضروري للإدارة العليا ضمان الفهم والإدراك لدور وظيفة المراجعة الداخلية و غرضها عبر المؤسسة كلها. ويجب أن تكون حقوق المراجع الداخلي في الوصول للمعلومات والاتصال بالأفراد معروفة جيداً، كما ينبغي بيان حدود ذلك بوضوح تام. ولا شك أن الوفاء بمسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية يجعل من الضروري عليها لمراجعين الداخليين بتكوين الأحكام والآراء اعتماداً على تفسيرهم للأدلة والقرائن التي تم تجميعها. وسوف تعتمد فعالية وظيفة المراجعة الداخلية على مصداقيتها، ويعتمد ذلك على تأكد مديري الإدارات والعمليات التي تخضع للمراجعة من كفاءة المراجع الداخلي ومقدرته على عمل مثل هذه

<sup>1</sup> - توفيق أيوب، "طبيعة التدقيق الداخلي"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 97، الأردن، 2000، صفحة : 25.

الأحكام والآراء عن العمليات المسئولون عنها، ويتطلب ذلك أن يكون أفراد إدارة المراجعة الداخلية ذوي مهارات ومعرفة عالية التأهيل وخبرة، هذا وينبغي ألا يكون للمراجع الداخلي سلطة تغيير أي شيء في المجالات الخاضعة للفحص، فالتغيير أمر اختياري للإدارة المسؤولة، أما دور المراجع الداخلي فهو الملاحظة وإعداد التوصيات اللازمة فقط.

واستقلال المراجع الداخلي يتطلب أن يتمتع المراجع باستقلال تام على أساس الوضع التنظيمي، وعلى أساس الموضوعية التي تمكنه من الأداء السليم لواجباته، ولكي تخدم المراجعة الداخلية هدف البناء، ينبغي أن تكون أحكامها غير متحيزة، ويتحقق ذلك فقط من خلال الموضوعية. واستقلال وظيفة المراجعة الداخلية يعني : حرية تخطيط وتنفيذ العمل والاتصال بأعلى مستويات الإدارة والتحرر من كل مسؤوليات التشغيل وحرية قرار التعيين والعزل والحوافز والمكافئات لجميع أعضاء إدارة المراجعة الداخلية. وكذلك يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالنزاهة وأي افتراض بتعارض المصالح يقلل من مصداقية النتائج والتوصيات التي تقدمها، وأيضا الاعتقاد السليم في نتائج العمل الذي يقومون به.

ولكي يكون المراجع الداخلي مستقلاً يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية :

- يجب أن ترتفع المكانة التنظيمية للمراجع الداخلي وأن يتبع الإدارة العليا، وأن يتحرر من أية رقابة إشرافية، أو من أي تأثير من الإدارة في أي مجال يخضع للمراجعة ؛
- يجب أن يحظى المراجع الداخلي بالتأييد الكامل من الإدارة في كل القطاعات، ويتضمن ذلك وضع دستور وظيفته المراجعة الداخلية الذي يتضمن تحديداً واضحاً ورسمياً لأهداف وظيفته المراجعة الداخلية وسلطاتها ومسؤولياتها والوضع التنظيمي للمراجع الداخلي، ونطاق وظيفته المراجعة الداخلية ؛
- يجب أن يكون تعيين رئيس إدارة المراجعة الداخلية وعزله من اختصاص المدير العام أو لجنة المراجعة؛
- يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال الذهني، وأن يكون قادراً على صنع الأحكام وإبداء الرأي دون تحيز ؛
- يجب أن يتحرر المراجعون الداخليون من التأثيرات غير الضرورية التي يمكن أن تؤثر جوهرياً على نطاق عملهم والأحكام والآراء التي يتم إصدارها في تقرير المراجعة ؛



## الفرع الأول : شروط تحقيق الفعالية.

حتى يكون أداء إدارة المراجعة الداخلية فعالاً لا بدّ من توفر عدّة شروط، وهي في مجملها تدور حول نقطتين هامتين وهما : تنظيم إدارة المراجعة الداخلية ، وتحقيق التكامل داخل المؤسسة.

## أ- شروط مرتبطة بتنظيم إدارة المراجعة :

يتم تنظيم إدارة المراجعة الداخلية من خلال :

- تحديد مركزها التنظيمي ضمن هيكل المؤسسة ككل بالشكل الذي يحقّق نوعاً من الاستقلال النسبي للمراجعين الداخليين بالنسبة للإدارات والأقسام الأخرى، وقد يكون الوضع الأمثل لذلك أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً للإدارة العليا بالمؤسسة، أو للجنة المراجعة- إن وجدت- حتى يتناول أداؤها جميع الأنشطة والوظائف والعمليات بلا قيود.

- تحديد أدوار المراجعين : إنّ تحديد مهمّة كل مراجع داخل إدارة المراجعة بدقّة وبوضوح ترجع إلى المسؤول الأول عن إدارة المراجعة الداخلية، وغالباً إلى رؤساء المهمّات بعد تفويض بعض السلطات من قبل مدير هذه الإدارة في المؤسسات الكبرى. وترجم هذه المسؤولية ( تحديد مهمّة كل فرد داخل إدارة المراجعة الداخلية ) إلى عدّة تدخلات والتي يمكن أن تكون :

■ **تدخلات قبل تنفيذ المهمّات** : حيث يقوم مسؤول إدارة المراجعة الداخلية وبالتعاون مع مصالح الموارد البشرية باختيار أفراد إدارته، وذلك إما عن طريق التوظيف من داخل المؤسسة أو من خارجها، كما تقع عليه مسؤولية اختيار المراجعين عند تنفيذ كل مهمّة مع الأخذ بعين الاعتبار :

- مستوى كل مهمّة ( مراجعة بسيطة كمراجعة المطابقة ، أو مراجعة أمور معقّدة ) ؛

- درجة الاحتراف ( أو التخصص ) المطلوبة ( مهمّة تحتاج إلى كفاءات في الجانب المحاسبي أو مؤهلات مرتبطة بالإعلام الآلي ، وغيرها ) ؛

- طبيعة النشاط الخاضع للمراجعة ( تسويق ، إنتاج ، أفراد وغيرها ).

ويعتبر مدير إدارة المراجعة الداخلية المسؤول الأول عن تحديد سياسة إدارته في ظل أهداف الإدارة العامة، وترجمتها في مخطط مع تسخير كل الوسائل لتنفيذها.

■ **تدخلات أثناء تنفيذ مهمّات المراجعة :** يتولى مسؤول إدارة المراجعة الداخلية متابعة تنفيذ كل مهمة، وذلك بالسهر على التطبيق الحسن للمنهجية وإدارة اجتماعات الافتتاح ومتابعة تنفيذ مخطط المراجعة، كما يعمل على تنشيط اجتماعات الإقفال، مراقبة جودة التقارير والتحقق من مدى احترام المعايير المحددة.

وعند انتهاء كل مهمّة، يبدي مسؤول إدارة المراجعة الداخلية رأيه الكلي في درجة التحكم في نشاط معين، كما يحدد تقيّمه النهائي لنوعية الرقابة الداخلية.

■ **تدخلات بعد انتهاء المهمّات :** يعمل مسؤول إدارة المراجعة الداخلية بالتعاون مع أفراد إدارته على تحسين صورة المراجعة الداخلية بالمؤسسة، وذلك من خلال تنظيم لقاءات مع المسيرين لتوضيح أهميّة هذه الوظيفة، حيث يعتبر دوره أساسي في هذا المجال، فهو يسهر على خلق الشروط المناسبة للتكامل داخل المؤسسة وبالتالي ضمان فعاليّة إدارة المراجعة الداخلية.

#### ب- شروط التكامل داخل المؤسسة :

يتحقق التكامل داخل المؤسسة عند توفر الشروط الثقافية والمادية في آن واحد.

- بالنسبة للشروط الثقافية :

■ **توفّر محيط مشبع بثقافة الرقابة الداخلية :** حيث يعتبر هذا الشرط ضروري لوظيفة مراجعة فعّالة، لأنّه كلما أحسّ أفراد المؤسسة - وخاصة المسيرون منهم - بأهميّة نظام الرقابة الداخلية إزدادت حاجتهم الدائمة لمساعدة المراجعين الداخليين في تكييفه وتحسينه، الأمر الذي يشجع فكرة التعاون والتبادل والانسجام فيما بينهم، وبالتالي الرفع من فعاليّة مهمّات المراجعة.

■ **وجود ثقافة للمراجعة :** بمعنى توفر محيط يكون فيه المراجعون الداخليون شركاء حقيقيون، وهم مطلوبون من قبل كافة المستويات الإدارية.

إن وجود مثل هذه الثقافة سوف يرفع - وبدون أدنى شكّ - من فعاليّة إدارة المراجعة الداخلية.

■ **الصورة الجيدة للمراجعة :** وتنعكس في قدرات وكفاءة المراجعين أنفسهم ، وكذا في جودة التوصيات المقترحة. فإذا استطاع المراجع الداخلي التعريف بدوره في مساعدة المسير ، من خلال تحسين الرقابات الداخلية عند كافة المستويات الإدارية، ومن ثم تنفيذه بكل كفاءة، فإنه سيعتبر عاملا محرّكا في حياة المؤسسة ككل.

- أمّا فيما يتعلق بالشروط المادية فهي تتمثل في :

- ضرورة توفر مخطط دقيق للمراجعة: والذي يبيّن ويحدد بوضوح الأهداف العامة للمراجعة الداخلية، وحتى تكون هذه الأخيرة فعّالة، لا بد أن تلقى قبول ومساعدة ودعم جميع العاملين بالمؤسسة.
- توفر منهجية محدّدة في تنفيذ المهمّات : وهذا بالإضافة إلى التوزيع الدقيق للمهام بين أفراد إدارة المراجعة الداخلية.
- الاتصال : والذي يعتبر أحد أهم عناصر الرقابة الداخلية، فوجود مخطط اتصال جيّد سوف يتيح للمراجعة الداخلية فرصة التعرف أكثر على زبائنهم وعلى متطلباتهم، وتحديد نوع المعلومات الواجب تقديمها.
- يمكن إضافة احتراف المراجعين كأحد شروط البحث عن الفعاليّة، فالمهني الكفء ( المراجع الجيّد ) هو شخص له ملاحظات ملائمة و توصيات محدّدة وبنّاءة ، كما يسعى دائماً إلى تطبيق المعايير المهنية، وهو الذي يساهم في فعاليّة الوظيفة ، لأن عمله في هذه الحالة لن يكون إيجابياً فحسب، بل ذا قيمة.

#### الفرع الثاني : وسائل قياس الفعاليّة.

هناك ثلاثة وسائل أو طرق لقياس فعاليّة أداء المراجعة الداخلية وهي : المؤشرات ، معايير المقارنة واستقصاء الآراء.<sup>1</sup>

#### أ- المؤشرات ( Les Indicateurs ) :

تعتبر المؤشرات من بين أهم الوسائل التي يستخدمها مسؤول إدارة المراجعة الداخلية في تقييم نشاط ونوعية العمل داخل إدارته ومن ثم قياس فعاليتها.

وهنا يتعيّن على مسؤول إدارة المراجعة تحضير جدول خاص يمكنه من المتابعة الدائمة لنشاط فرقه وتقييم تطور فعاليّة إدارته وأخذ كل التدابير اللازمة لتحسين أدائها. ومن بين أهمّ تلك المؤشرات ما يلي :

#### أ-1- مؤشرات النشاط : نذكر منها :

عدد المهمّات المحقّقة ( المنفّذة )

عدد المهمّات المبرمجة بمخطط المراجعة

<sup>1</sup> - Jacques Renard, op-cit , 3ème édition, page : 417.

يقيس هذا المؤشر إلى أي مدى تم تنفيذ مخطط المراجعة وبالأخص نتائج التحسينات التي أدخلت على المخطط. فكلما اقترب المؤشر من الواحد الصحيح يعني أن نشاط إدارة المراجعة يسير وفق ما يُرمح له في مخطط المراجعة، ولكن هذا لا يعني أن كل تلك المهمّات المحققة قد تم تنفيذها بفعاليّة.

#### عدد أيام المراجعة

#### عدد المهمّات

يعطي هذا المؤشر فكرة حول المدة المتوسطة لكل مهمّة مراجعة تم تنفيذها من طرف وظيفة المراجعة، ونشير هنا إلى أن هناك نوعين من المهمّات : مهمّات قصيرة تنفذ في بضعة أسابيع ، ومهمّات طويلة وهي تلك التي يتم إنجازها في فترة تفوق الشهر.

أ-2- مؤشرات النوعية : نخص منها :

#### عدد المهمّات غير المتوقعة

#### مجموع المهمّات

يقيس هذا المؤشر تطوّر نزاهة وجودة مخطط المراجعة ، لكن هذا ليس في جميع الحالات ، فارتفاع عدد المهمّات غير المتوقعة لا يعني بالضرورة مخطط مراجعة رديء أو غير نزيه ، لأن المهمّات غير المتوقعة هي في الغالب مهمّات مستعجلة مرتبطة بتغيرات في هياكل أو عمليات أو محيط المؤسسة والتي لا يمكن توقعها مسبقا.

#### التوصيات المرفوضة

#### مجموع التوصيات

وهو مؤشر يعطي فكرة حول تقييم الأشخاص المراجعة أعمالهم للتوصيات المقترحة في تقرير المراجعة، ولكن استعماله يبقى محدودا ، لأن مسألة رفض التوصيات قد تخضع لدوافع ذاتية غير موضوعية.

#### التوصيات غير المطبقة

#### مجموع التوصيات المقبولة

وهي نسبة مكتملة للمؤشر السابق ، وتفيد في التعرّف إلى أي مدى تم تنفيذ التوصيات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية ، ويستعملها المراجع في متابعة تنفيذ التقرير وهي المرحلة الختامية لأي مهمّة مراجعة.

## أ-3- مؤشرات التكاليف :

مصاريف إدارة المراجعة الداخلية

عدد المراجعين

تسمح هذه النسبة بمقارنة تطور ميزانية إدارة المراجعة الداخلية وتطور عدد أفرادها.

مصاريف إدارة المراجعة الداخلية

عدد أيام المهمة

يقيس هذا المؤشر التكلفة لمهمة مراجعة داخلية ، وعلى أساسها يستطيع مسؤول إدارة المراجعة الداخلية مقارنتها مع المصاريف التي يمكن أن تتحملها إدارة المراجعة في مؤسسة أخرى تمارس نفس النشاط.

## ب- معايير المقارنة ( Le Benchmarking ) :

ويقصد بها تلك المعايير النوعية والكمية المستعملة في تحديد الوضعية ضمن مجموعة تمارس نفس النشاط ، حيث يتم التعرف على أفضل الممارسات التي يمكن من خلالها تحقيق أقصى فعالية ممكنة ، أي أن " Le Benchmarking " هي وسيلة ممارسة منتظمة أين يحدد فيها المتنافسون مجموعة من المعايير والنتائج المشتركة ، حتى يتمكن كل واحد منهم تحديد مكانته ضمن المجموعة.

وفي هذا الشأن ، فقد طور معهد المراجعين الداخليين "IIA" هذه الممارسة تحت اسم "GAIN"(\*)، أين وضع برنامجا خاصا لمجموعة محددة من إدارات المراجعة الداخلية، حتى يتيح لكل إدارة فيها فرصة إجراء مقارنة لتحديد وضعيتها ضمن تلك المجموعة وبالتالي تحسين وتطوير فعاليتها.

## ج- استقصاء الآراء ( L'enquête d'opinion ) :

بالإضافة إلى المؤشرات والمعايير التي تسمح بقياس التطورات وتحليل أسباب التغيرات ، ومن ثم تحسين الفعالية ، فإنه يمكن لمسؤول إدارة المراجعة الداخلية الاستعانة بوسيلة ثالثة تساعد في قياس فعالية إدارته تعرف بـ "استقصاء الآراء" ، وهي خطوة تلي مباشرة عملية توزيع تقرير المراجعة الداخلية ، وتهدف إلى البحث في نوعية هذا الأخير ، حيث يطلب مسؤول إدارة المراجعة من الأشخاص الذين أرسل إليهم التقرير النهائي إبداء رأيهم حول أهميته ومنفعته ، وكذلك تحديد ما إذا كانت تلك

(\*) GAIN: Global Auditing Information Network.

التوصيات التي شملها عملية وقابلة للتنفيذ ، وهل هي فعلاً تساعد على التحكم بشكل أفضل في أنشطتهم.

وبصفة عامة ، تستعمل هذه الوسيلة ( استقصاء الآراء ) بحذر وتحفظ شديدين ، لأنه قد يواجه مسؤول إدارة المراجعة خطر الإجابات غير الموضوعية عند استقصاء آراء نوعية حول عمل المراجعين الداخليين ، والناجحة عن وجهات نظر ذاتية وخاصة.

وخلاصة القول فإنّ التصميم والتنظيم الجيّد والمحكم لإدارة المراجعة الداخلية من شأنه أن يضفي مزيداً من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير والنتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة. مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ قرارات ملائمة وصائبة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة فعالية المؤسسة.

### المبحث الثاني : الخطوات المنهجية لمهمة المراجعة الداخلية.

يتألف عمل المراجع من عدّة مهمّات ينجزها على فترات متقطعة ، ونعني بـ "مهمة المراجعة" ذلك العمل المؤقت والهادف الذي يُعهد للمراجع بغرض مساعدة أفراد المؤسسة على ممارسة مسؤولياتهم وأنشطتهم بفعالية.

وتختلف المهمّات التي ينفّذها المراجع الداخلي باختلاف معيار التصنيف المستخدم ، إذ نفرّق هنا بين معيارين اثنين : مجال تطبيق المهمة و مدّة المهمة.

فحسب المعيار الأول ( مجال التطبيق ) ، فإنّه يمكن التمييز بين نوعين من المهمّات : مهمّات مراجعة خاصة ومهمّات مراجعة عامة. ويقصد بالمهمة الخاصة تلك المهمة التي تنفّذ حول موضوع محدد وفي مكان معيّن ، كمراجعة أجور إطارات الوحدة (س) أو مراجعة إحدى مخازن المؤسسة.

أما المهمة العامة فيكون موضوعها شاملاً وهي ليست مرتبطة بمكان محدد ، مثل مراجعة أجور جميع إطارات المؤسسة (بكلّ وحداتها) ، أو مراجعة كل مخازن المؤسسة ، وغيرها من الأمثلة.

أما إذا أردنا تصنيف مهمّات المراجعة وفقاً للمعيار الثاني ( مدّة المهمة ) ، فإنّنا نتميّز هنا بين مهمّات مراجعة قصيرة ومهمّات طويلة. فالمهمّات القصيرة هي مهمّات لا يستغرق إنجازها وقتاً طويلاً ( على الأكثر أربع أسابيع ) ، أما مهمّات المراجعة الطويلة هي المهمّات التي تتجاوز مدّة تنفيذها الشهر.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - Jacques Renard, op-cit , 2ème édition, page : 220.

وفي أغلب الحالات ، تكون المهمّات القصيرة تلك المهمّات الخاصة التي ينفّذها المراجع الداخلي بعيداً عن مخطط المراجعة والتي تخص حل مشكل عاجل وغير متوقع بناءً على طلب من الإدارة العامة. وأياً كان المعيار المعتمد في تصنيف مهمّات المراجعة ، فإنّ تنفيذها يتم في أربع خطوات رئيسية وهي :

- مرحلة التحضير والتخطيط للمهمّة ؛
- مرحلة تنفيذ أو تحقيق المهمّة ؛
- مرحلة الاستنتاج و إعداد تقرير المراجعة ؛
- متابعة تنفيذ تقرير المراجعة الداخلية ؛

والتي سنحاول توضيحها بشيء من التفصيل فيما يلي :

#### المطلب الأول : مرحلة التحضير والتخطيط للمهمّة ( La Phase de Préparation ).

تفتح بها أيّة مهمّة مراجعة، حيث يتم من خلالها إنجاز كل الأعمال التحضيرية التي تسبق مرحلة التنفيذ أو التحقيق للمهمّة ، وهي مرحلة تحتاج إلى مراجعين هم على استعداد كاف للفهم والاستيعاب، كما تتطلب المعرفة الجيدة بالوحدة محل المراجعة.

وتنقسم مرحلة التحضير والتخطيط هذه إلى :

- مرحلة الانطلاق ؛
- مرحلة الدراسة ؛

#### الفرع الأول : مرحلة الانطلاق ( Le déclenchement ).

تنجسّد هذه المرحلة في الأمر بالمهمّة ( L'ordre de Mission ) ، وهو عبارة عن وثيقة تتضمن تفويضاً من المديرية العامة لإدارة المراجعة الداخلية تُعلم فيه المسؤولين المعيّنين بتدخلات المراجعين المستقبلية، وتقوم هذه الوثيقة على (03) ثلاثة مبادئ أساسية وهي :

- لا يحقّ للمراجعة الداخلية تقرير المهمّات، وإنما هذا الأمر هو من اختصاص هيئة مؤهّلة، وهو يعطى للمراجعين الحقّ في بدء المهمّة ؛
- يُحرّر الأمر بالمهمّة ويمضى من قبل ممثل المديرية العامة (المدير العام، الرئيس المدير العام)، أو لجنة المراجعة إن وجدت، و هو يشمل أصل الطلب و موضوع المهمّة و الوحدات أو الأقسام المعنية ؛

- يُستخدم الأمر بالمهمة في إعلام كل المسؤولين المعنيين بهذه المهمة، فهو لا يخص فقط إدارة المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

وعلى العموم نفرق هنا بين نوعين من الأوامر، هذا إذا أخذنا بعين الاعتبار معيار محتوى أو مضمون الأمر بالمهمة، حيث نجد : أمر بمهمة قصير ، و أمر بمهمة مطول.

فالأمر بالمهمة القصير يتم تحريره في أسطر معدودة، تحدّد فيها أهداف المهمة ومجال تطبيقها، وهو يترك للمراجعين الحرية المطلقة في اختيار الطرق المناسبة لتنفيذ مهمّتهم، أمّا النوع الثاني ( الأمر بالمهمة المطول ) ، فيحتوي إضافة إلى أهداف ومجال تطبيق المهمة نماذج لتدخلات المراجعين، كما يحدّد تواريخ وأماكن كل عملية يقوم بها المراجع، وكذلك كل الوسائل التي يستعملها و تلك التي لا يستعملها في تنفيذ مهمّته.

وبين النوع القصير والمطول للأمر بالمهمة، فإنه يمكن التمييز بين الأمر بالمهمة العام والأمر بالمهمة الخاص، فالأول يظهر جلياً في مخطط المراجعة لأن كل سطر من هذا المخطط هو بمثابة تكليف بالمهمة وهذا من منطلقين اثنين هما :<sup>2</sup>

- تتمّ المصادقة على مخطط المراجعة من قبل المديرية العامة أو لجنة المراجعة إن وجدت ؛
- كل جزء من المخطط يوزع، وهذا لإعلام المسؤولين المعنيين، وفي الوقت المناسب ؛

وبذلك فإن مخطط المراجعة هو عبارة عن أوامر قصيرة لأن موضوع كل مهمة ملخص في سطر واحد. أما الأمر بالمهمة الخاص فيستعمل عادة في المؤسسات التي لا تتوافر على مخطط المراجعة، وهو يخصّ بالتحديد "مهمّات المراجعة عند الطلب"، أي تلك المهمّات المرتبطة بالمشاكل العاجلة وغير المتوقعة، الناشئة عن وضعيات جديدة، فلكل حالة خاصة أمر بمهمة خاص، إلّا أن الأوامر المطولة هي في الغالب أوامر خاصة، لكن العكس ليس دائماً صحيح.

<sup>1</sup>- Olivier LEMANT, Groupe de recherche : "La conduite d'une mission d'audit interne", Eds Dunod , 2ème édition, Paris, 1995, Page : 35.

<sup>2</sup>- Jacques Renard, op-cit , 3ème édition, page : 226.



الفرع الثاني : مرحلة الدراسة ( La Phase d'étude ).

بعد التكليف بالمهمة، يبدأ المراجع الداخلي مرحلة جديدة وهامة، تعدّ نتائجها بمثابة نقطة انطلاق للعمل الميداني الذي سينجزه في المراحل اللاحقة للمهمة.

وتنقسم هذه المرحلة إلى ( 03 ) ثلاثة مراحل فرعية وهي :

- مرحلة التعرف و الإطلاع ؛

- مرحلة التعرف على المخاطر ؛

- مرحلة تحديد الأهداف ؛

أ- مرحلة التعرف والإطلاع ( La Prise de Connaissance ) :

يقوم المراجع في هذه المرحلة بجمع كل المعلومات التي يراها ضرورية، لكن قبل ذلك لا بدّ أن تكون له ثقافة حول الموضوع الذي سيراجعه حتى يكون على استعداد لفهم واستيعاب ما يبحث عنه من تفسيرات، إذ لا يعقل تنفيذ مهمة مراجعة الخزينة مثلاً بدون أن تكون للمراجع الداخلي معرفة سابقة عن كيفية تسييرها نظرياً.

ولهذا، فإنّ مسألة فهم موضوع المهمة هي نقطة جوهرية وفي غاية الأهمية لنجاح أية مهمة مراجعة، والغرض منها هو :

- تكوين منذ البداية نظرة جيّدة حول مجموع الرقابات الداخلية الخاصة بالوظيفة أو العملية التي تتم مراجعتها (وهنا يظهر دور خرائط التدفق التي سبق وأن تطرقنا إليها في الفصل الثاني) ؛

- مساعدة المراجع على تحديد أهداف المهمة المسندة إليه ؛

- التعرف بشكل صحيح على المشاكل الأساسية المتعلقة بالموضوع أو الوظيفة محل المراجعة ؛<sup>1</sup>

- وضع كل الأسئلة الخاصة بموضوع المراجعة، وتفادي الوقوع في متاهات التي قد تؤثر سلباً على عمل المراجع الداخلي ؛

- تنظيم عمليات المراجعة الداخلية ؛

<sup>1</sup>- Jacques Renard, op-cit , 3ème édition, page : 197.

ويستخدم المراجع في هذه المرحلة قائمة تتضمن كل الأسئلة الهامة المتعلقة بموضوع المهمة تعرف بـ "استبيان الإطلاع" (Q.P.C) (\*)، وهي وثيقة ضرورية يحضرها المراجع بناءً على مكتسباته وخبراته من جهة، وعلى كل ما يعرفه أو ما يؤد معرفته حول الموضوع من جهة أخرى. وبذلك فإن أهمية هذا الاستبيان تختلف من مراجع لآخر، ولكنه يبقى أداة هامة تساعد في :

- فهم موضوع المهمة وتحديد مجال تطبيقها ؛
- تحديد أهداف المهمة المسندة إليه ؛
- التعرف بشكل صحيح على المشاكل الأساسية المتعلقة بالموضوع ؛
- تنظيم عمله ؛
- تحضير قوائم الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية ؛

ويعمل المراجع الداخلي على الإجابة عن تلك الأسئلة باستخدام كل الوسائل التي يملكها (المقابلات، الملاحظات، الوثائق وغيرها)، ليقوم بعد ذلك بفحص و تحليل تلك المعارف التي اكتسبها، وذلك بتحضير وثيقة تحليل خاصة تعرف بـ "المخطط التمهيدي" ( Le Plan d'approche ) ، وهو عبارة عن جدول مقسم إلى خانتين :

- الخانة الأولى: يقسم فيها النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مهام أو عمليات رئيسية ( مواضيع قابلة للمراجعة ).
- الخانة الثانية: تحدد فيها أهداف كل عملية سيراجعها.

إن هذا الجدول (المخطط التمهيدي) ينظم عمل المراجع الداخلي إلى غاية انتهائه من مرحلة الدراسة هذه ، وهو يعدّ الجزء الأول من جدول المخاطر الذي يخصّ المرحلة الموالية.

(\*) Q.P.C : Questionnaire de Prise de Connaissance.

## ب- مرحلة التعرف على المخاطر ( Identification des risques ) :

كما تعرف كذلك بمرحلة "التعرف على مناطق المخاطر"، وفيها يقوم المراجع الداخلي بتحديد الأماكن التي يمكن أن تظهر فيها المخاطر، ليتمكن فيما بعد من تحليلها، ولهذا الغرض يستعمل المراجع وثيقة خاصة تعرف بجدول "نقاط القوة والضعف الواضحة" (T.F.f.A) (\*) يوضح - وبصورة شاملة - رأيه في كل عملية أو عنصر حدده في المخطط التمهيدي، حتى يستطيع بعدها إعداد تقرير التوجيه الذي يميز المرحلة الموالية.

## ج- مرحلة تحديد الأهداف ( Définition des objectifs ) :

يعمل المراجع الداخلي في هذه المرحلة على تشكيل محاور أبحاث مهمته وتوضيح حدودها ، وتساعده في ذلك الوثيقة التي يحضرها ، والتي تعرف بـ " تقرير التوجيه" ( Le Rapport d'Orientation ) أو مخطط المهمة .

وتتضمن هذه الوثيقة ثلاثة أقسام أساسية وهي :

■ **القسم الأول :** ويذكر فيه المراجع الداخلي بالأهداف العامة لمهمته ، وهي تلك الأهداف الدائمة للرقابة الداخلية التي يسعى دائما للتأكد من مدى ملائمتها وفعاليتها تطبيقها ( حماية الأصول ، دقة المعلومات ، احترام الإجراءات والقوانين واللوائح ، الاستغلال الأمثل للموارد ) ؛

■ **القسم الثاني :** يخص الأهداف الخاصة بمهمة المراجعة ، حيث يقوم المراجع الداخلي بتحديد مختلف عناصر الرقابة الداخلية الخاصة التي يود اختبارها والتي تساهم في تحقيق الأهداف العامة ، وهي جميعها مرتبطة بمناطق المخاطر التي تعرف عليها في المرحلة السابقة ؛

■ **القسم الثالث :** يضم مجال عمل المراجع ، وهو يمثل إطار مهمة المراجعة، حيث يقوم المراجع الداخلي بتحديد الأقسام والوحدات التي ستخضع لعملية المراجعة ، وكذلك تعيين الأماكن التي سيردّ عليها أثناء تنفيذه لهذه المهمة .

(\*) T.F.f.A: Tableau des Forces et faiblesses Apparentes.

المطلب الثاني : مرحلة التنفيذ أو تحقيق المهمة ( La Phase de Réalisation ).

هنا يخرج المراجع الداخلي من مكتبه لأداء عمله الميداني في الوحدة الخاضعة للمراجعة ، وهي مرحلة تتطلب القدرة الكافية على التحليل والاستنتاج باستخدام وسائل الفحص والاختبار. وتبدأ هذه المرحلة باجتماع الافتتاح، ليتم بعدها وضع برنامج المراجعة ثم الدخول في العمل الميداني، وفيما يلي تفصيل لهذه الخطوات :

الفرع الأول : اجتماع الافتتاح ( La Réunion d'Ouverture ).

ينظم هذا الاجتماع في وسط المهمة وليس في بدايتها، وهو بذلك يعني انطلاق عمليات التنفيذ ، حيث ينعقد اجتماع الافتتاح في الوحدة الخاضعة للمراجعة ( قسم ، قطاع ، وحدة ) ويحضّره كل من المراجعين المكلفين بالمهمة وعلى رأسهم رئيس المهمة وكذلك الأشخاص المراجعة أعمالهم ( Les audités ) ، ( المسؤولين عن القسم أو الوظيفة الخاضعة لعملية المراجعة ).

ويتناول في مجمله (6) ستة نقاط جوهرية وهي :

- تُعرّف الحاضرين أو المشاركين على بعضهم البعض ؛
- التذكير بأهداف المراجعة الداخلية وهذا لضمان التعاون بين المراجعين الداخليين والأشخاص المراجعة أعمالهم ؛
- عرض وفحص ومناقشة تقرير التوجيه ( أو مخطط المهمة ) الذي تم تحضيره في المرحلة السابقة، ليصبح بمثابة عقد بين طرفين ( المراجعين الداخليين والأشخاص الخاضعين للمراجعة ) ملزمين بتطبيقه ؛
- تحديد بدقة الأشخاص الذين سيقابلهم المراجع الداخلي ، وتواريخ تلك اللقاءات ؛
- تحديد الشروط المادية لمهمة المراجعة ( التنقل، الإطعام، الإقامة وغيرها ... ) ؛
- التذكير بإجراءات المراجعة ( اجتماع الإقفال، كيفية تحرير تقرير المراجعة، كيفية توزيعه وإجراءات متابعة تنفيذه ).

وخلال هذا الاجتماع، قد يتقرر تغيير أي عنصر من عناصر مخطط المهمة ، وبذلك يصبح هذا الأخير قابلاً للتنفيذ. ولتحقيق الأهداف الواردة في تقرير التوجيه ، يُحضّر المراجع الداخلي برنامجاً خاصاً ، وبذلك ينتقل إلى الخطوة الثانية من مرحلة التنفيذ هذه.

الفرع الثاني : برنامج المراجعة ( Le Programme d'Audit ).

ويسمى كذلك بـ "مخطط التنفيذ"، وهنا يتعلق الأمر بوثيقة داخلية تخص فقط إدارة المراجعة الداخلية، يحضرها الفريق المكلف بالمهمة، أين يتم من خلالها تحديد وتوزيع المهام على أعضاء ذلك الفريق. ويتم إعداد هذا البرنامج وفقاً لخطة عمل المراجعة، لأنه يعتبر ترجمة مفصلة لهذه الخطة وبالتالي يجب أن يتضمن برنامج المراجعة موضوعات الفحص المختلفة وكذلك المراحل والخطوات اللازمة لإجراء الفحوصات والاختبارات.

ويمتاز برنامج المراجعة الذي يتم إعداده جيداً بما يلي :

- يعتبر أساساً لمتابعة الأداء الفعلي لمهمة المراجعة، وذلك بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في برنامج المراجعة ؛
- يساعد على تدريب المراجعين الجدد ؛
- يعتبر سجلاً مختصراً للعمل المطلوب تنفيذه ؛
- يساعد فريق المراجعين على الإلمام بطبيعة العمل المطلوب تنفيذه ؛
- يوفر أساساً منظم لتوزيع الواجبات على المراجعين المساعدين ؛
- يساعد المشرفين على تقليل الإشراف المباشر الذي يقوموا به على المراجعين.

كما أن هذا البرنامج هو وثيقة تستجيب للأغراض التالية :

- يعتبر برنامج المراجعة بمثابة عقد مؤقت بين الفريق المكلف بالمهمة والمسؤولين عن إدارة المراجعة الداخلية ، وهو في نفس الوقت يعدّ مرجعاً لهم في تقييم العمل المنجز ، وأي تغيير ( سواءاً كان تعديلاً أو إلغاءً أو إضافة ) في هذا البرنامج يتم بموافقة مسؤول إدارة المراجعة الداخلية ، ومن هذا المنطلق فإن وجوده (العقد) يضمن تحقيق الأهداف المسطرة في تقرير التوجيه ؛

- برنامج المراجعة هو عبارة عن مخطط عمل يتم من خلاله توزيع المهام على أعضاء فريق المهمة (مراجعون ذوي خبرة ، مراجعون مبتدئون ، مراجعون متخصصون) بناءً على مؤهلات وقدرات كل واحد منهم ، وبذلك يتم تنظيم وتخطيط العمل خلال الزمن ، وكذا تنسيق التنقلات و تحديد بدقة تواريخ المقابلات واللقاءات ؛

- يستخدم المراجع الداخلي هذه الوثيقة ( برنامج المراجعة ) كمنهاج أو دليل أثناء تنفيذه للأعمال المختلفة ؛
- تعد هذه الوثيقة بمثابة نقطة انطلاق في تحضير قائمة الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية ، فهي تشير وبالتفصيل إلى ما يفترض القيام به لدراسة مناطق الخطر التي لم يتم التعرف عليها في مرحلة التحضير ؛
- يساعد هذا البرنامج رئيس المهمة على متابعة عمل المراجعين ، وذلك على مستويين :
  - التأكد من السير العادي لعمليات المراجعة خلال الزمن ؛
  - متابعة عمل كل مراجع ومقارنته بالمهام التي أسندت إليه ، مع تقييم المهارات الفردية ؛
- يستخدم برنامج المراجعة كنموذج للمهام اللاحقة ، حيث يتم تحضير برنامج المراجعة الحالي انطلاقاً من البرنامج الذي سبق تحضيره من قبل ، والذي يخص نفس موضوع المهمة ؛
- وبالإضافة إلى توزيع المهام والأعمال الخاصة بكل مراجع وتحديد توقيت تنفيذها ، فإن برنامج المراجعة يتضمن كذلك الوسائل والتقنيات التي يستخدمها في عمله.
- ويتم إعداد برنامج المراجعة وتقسيمه إلى (05) خمسة أقسام أساسية وهي كالآتي :
- مقدمة والتي تحتوي على كافة المعلومات الخاصة بالوحدة أو الوظيفة موضوع المراجعة ؛
- أهداف البرنامج والتي تتضمن النتائج المطلوب الوصول إليها من عملية الفحص ؛
- إجراءات المراجعة التي يجب أخذها بعين الاعتبار في كل خطوة من خطوات مهمة المراجعة، وكذلك طرق جمع المعلومات والمستندات الخاصة بالعمل وحفظ الملفات والتقارير ؛
- التعليمات الخاصة بالإجراءات الواجب إتباعها في معالجة الموضوعات الخاصة التي تواجه المراجع أثناء العمل وكذلك التعليمات الخاصة للاستفادة من نتائج مهمات المراجعة السابقة ؛
- كيفية إعداد التقرير النهائي وكذلك الصيغة العامة له التي يجب على المراجع الالتزام بها عند إعداد التقرير ؛

## الفرع الثالث : العمل الميداني ( Le Travail sur le Terrain ) .

أول ما يبدأ به المراجع الداخلي في هذه المرحلة هو تجهيز قائمة الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية المطبقة في الوظيفة أو النشاط محل المراجعة ، وهي وثيقة قد شرع في تحضيرها في حين قسّم المهمة التي ينفذها إلى عمليات أساسية ( مرحلة الدراسة ) ، إذ يفترض إعداد قائمة أسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بكل عنصر من عناصر المهمة التي تم تحديدها في المخطط التمهيدي ، ولهذا وبعد الإجابة على تلك الأسئلة - وهو الجانب الميداني للمهمة - يقوم المراجع الداخلي بعدة اختبارات للتحقق من مدى صدق وصحة المعلومات الواردة فيها ، وذلك باستخدام كل الوسائل المتاحة.

ومن بين أهم تلك الوسائل التي يلجأ إليها المراجع الداخلي في هذه المرحلة : " الملاحظة الفورية " وهي ملاحظة تنفذ بطريقة تلقائية ، وتأخذ بعين الاعتبار كل الأحداث التي وقعت وقت تنفيذ مهمة المراجعة ، فهي تساعده في تكملة قوائم أسئلة الرقابة الداخلية وأسئلة الاختبارات الأخرى ، لأنها أحيانا قد تكشف عن أوضاع غير متوقعة.

وإلى جانب الملاحظة الفورية ، يقوم المراجع الداخلي بـ "ملاحظات خاصة" بناءً على مناطق الخطر ( التي سبق وأن حددها في مرحلة التحضير للمهمة ) وكذلك انطلاقاً من قوائم أسئلة الرقابة الداخلية ، حيث يعمل المراجع الداخلي على تنفيذ اختبارات على عينة من العمليات أو الإجراءات الخاصة بعدة فترات شريطة أن يكون اختباره لهذه المجموعة من العمليات كافياً لإبداء رأيه حول طريقة سير العمل وكيفية التحكم فيه.

ويستخدم المراجع الداخلي هنا تشكيلة من الوسائل والتقنيات في تنفيذ هذه الاختبارات ، والتي من المفروض قد تم الإفصاح عنها في برنامج المراجعة.

وحتى يضمن المراجع الداخلي جودة الاختبارات التي ينفذها ، وبالتالي للاعتماد على نتائجها ، لابد من توفر بعض الشروط وهي :

- يجب أن تكون الأسئلة المطروحة في قوائم أسئلة الرقابة الداخلية (Q.C.I) (\*) محدّدة بشكل يضمن الحصول على أجوبة دقيقة ؛

- اختيار الوسيلة أو مجموعة الوسائل التي تساعده في تكملة وإثبات مصداقية المعلومات المتحصل عليها ؛

(\*) Q.C.I: Questionnaire du Contrôle Interne.

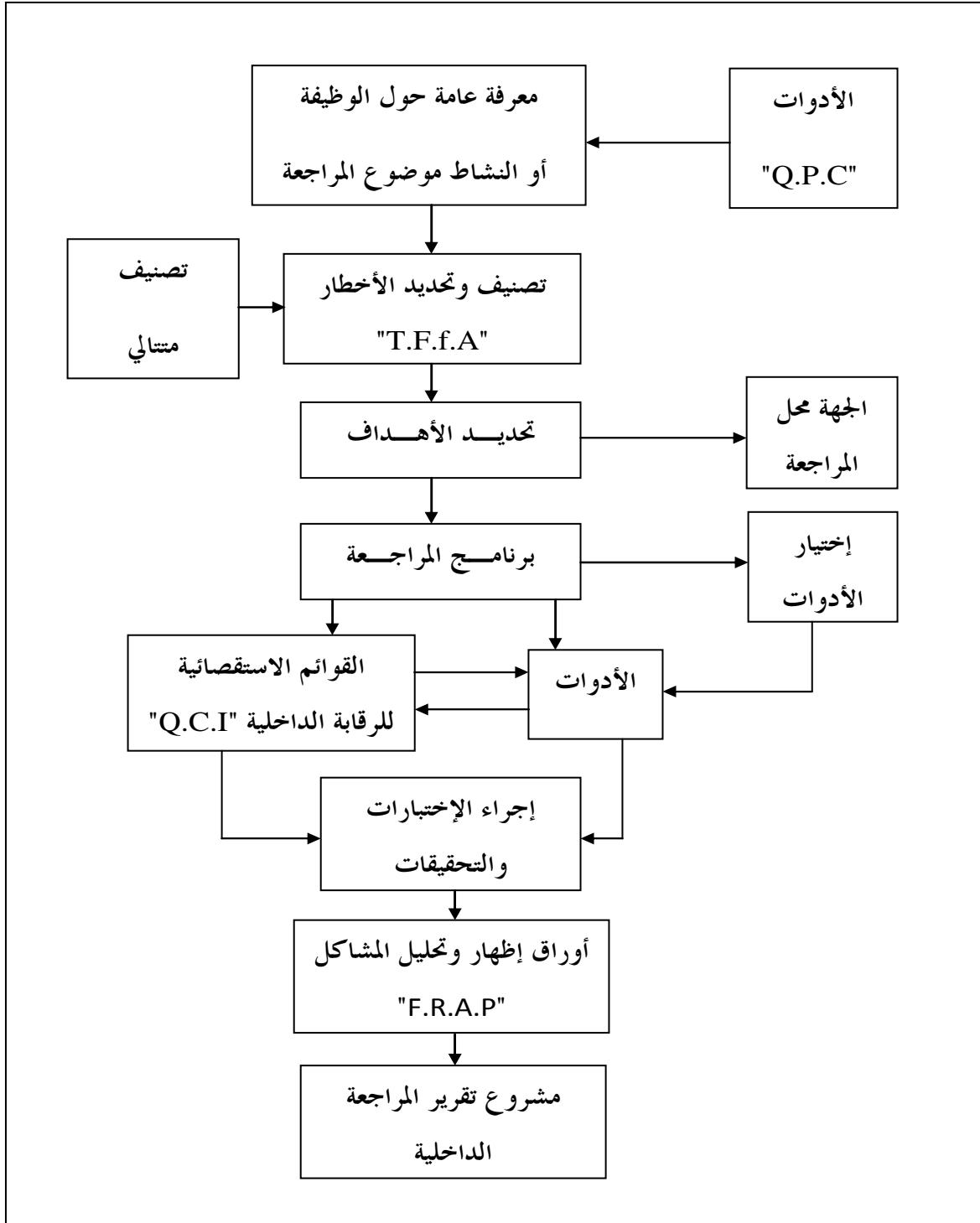
- يجب إضافة الظواهر غير المتوقعة في قوائم أسئلة الرقابة الداخلية وكذلك في الاختبارات التي يجريها المراجع الداخلي ، وهي نقطة تتطلب الفضول وقدرة المراجع الداخلي على توظيف خياله ؛
  - قدرة المراجع الداخلي على تفسير و معالجة نتائج الاختبارات التي أجراه ؛
  - كل اختبار يجريه المراجع الداخلي هو موضوع ورقة عمل تسمى " ورقة تغطية الاختبار أو الفحص"<sup>1</sup> ( La Feuille de Couverture de Test ) ، وهي وثيقة تحدّد نماذج تنفيذ آية عملية من برنامج المراجعة حيث تشمل : موضوع الاختبار ، نتائجه والوسائل المستعملة في تنفيذه ؛
- أما إذا أظهر الفحص أي خلل أو مشكل أثناء تنفيذ المهمة ، فإنه يتعيّن على المراجع الداخلي استعمال وسيلة أخرى أكثر فعالية من ورقة تغطية الاختبار أو الفحص ، والتي تعرف بـ "ورقة إظهار وتحليل المشاكل" (FRAP)<sup>(\*)</sup> ، وهي وثيقة عمل شاملة يحضّرّها المراجع الداخلي في كل مرّة يصادفه أي خلل أو مشكل في آية نقطة من عمله الميداني ، وهذا بغرض توجيه أفكاره ، وعملا بالمعيار 04-430 الذي أكد على ضرورة تحديد المعينات والبحث عن الأسباب ، وتحليل النتائج ، وتقديم التوصيات الخاصة بذلك المشكل.
- وعلى هذا الأساس ، فإن ( FRAP ) هي وسيلة تحليل بسيطة وهامة ، تساعد المراجع الداخلي في توضيح الاختلالات وإيجاد الحلول المناسبة لها.
- حيث في نهاية كل مهمة ، قد يتحصل المراجع على مجموعة أوراق إظهار وتحليل المشاكل ، والتي تساعد في تحضير مشروع تقرير المراجعة ، والذي يعدّ أول خطوة من مرحلة الاستنتاج.
- ويمكن توضيح مسار تشكيلة الأدوات والوسائل المستعملة من قبل المراجعة الداخلية في عملية الفحص والاختبار في الشكل الموالي :

<sup>1</sup> - Olivier LEMANT, Groupe de recherche, op- cit ; page :89.

(\*) F.R.A.P: La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème.



الشكل رقم (3-10) : تشكيلة الأدوات المستعملة في مسار المراجعة الداخلية.



المصدر : Jacques Renard, op-cit, 3éme édition, page: 263

المطلب الثالث : مرحلة الاستنتاج ( La Phase de Conclusion ).

وفيها يعود المراجع الداخلي إلى مكتبه ويجوزته أوراق العمل بما فيها أوراق إظهار وتحليل المشاكل، والتي تساعد في تحضير مشروع تقرير المراجعة ، ليتم بعدها عقد اجتماع الإقفال وتحرير تقرير المراجعة في صورته النهائية ، حتى يتم فيما بعد متابعة تنفيذ ما جاء فيه.

ونشير هنا إلى أن مرحلة الاستنتاج هي مرحلة هامة وتتطلب مقدرة عالية على التحرير، كما أنها تنقسم إلى عدة مراحل فرعية ، وفيما يلي شرح مفصل لكل مرحلة.

الفرع الأول : مشروع تقرير المراجعة الداخلية ( Le Projet de rapport d'audit interne ).

يعدّ مشروع تقرير المراجعة الداخلية تقريراً مؤقتاً، يحضّره المراجع الداخلي حتى يتمكن من وضع جدول أعمال اجتماع الإقفال ، وسمّي بذلك للأسباب التالية :

- لم تتم المصادقة بعد على جميع الملاحظات التي يحتويها هذا التقرير ، فهي لا تعدّ ملاحظات نهائية ؛
- تتضمن هذه الوثيقة توصيات المراجعين ، ولكنّها بالمقابل لا تحتوي على إجابات الأشخاص المراجعة أعمالهم عن تلك التوصيات، وبالتالي فهي وثيقة غير كاملة، ويمكن أن تظهر في صورتين هما :

أ- الصورة الأولى : مشروع تقرير المراجعة عبارة عن مجموعة من أوراق إظهار وتحليل المشاكل (FRAP) مرتبة بشكل منطقي وفقاً لأهميّة كل مشكل.

إنّ هذا الشكل من مشروع التقرير لا يتطلب تحرير مقدمة ولا خاتمة ، بل يتضمّن مجموع المعايينات التي قام بها المراجع مع تحديد الأسباب والنتائج وتقديم التوصيات. وهنا لا يبذل المراجع الداخلي أيّ جهد فكري في إنجاز مشروع تقرير مراجعة من هذا النوع .

ب- الصورة الثانية : وهي الأكثر استعمالاً ، أين يظهر مشروع تقرير المراجعة في شكل وثيقة يجرّها المراجع الداخلي ، وتتضمن : فهرساً ، مقدمة وحوصلة لما جاء في أوراق إظهار وتحليل المشاكل.

وبين الصورة الأولى و الثانية ، فإن هذه الوثيقة لا تتضمن رأي الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة ( لا تشمل إجاباتهم عن تلك التوصيات التي قدّمها المراجع ، وهو الأمر الذي أكدّه المعيار 01-430).

- غياب مخطط العمل ( Le Plan d'action ) ، وهي وثيقة ترفق بتقرير المراجعة النهائي ، يحضرها مسؤول القسم أو الوظيفة التي خضعت لعملية المراجعة ، حيث يشير فيها إلى تاريخ تطبيق تلك التوصيات التي تم قبولها ، كما يحدّد الأشخاص المكلفون بتنفيذها.

#### الفرع الثاني : اجتماع الإقفال ( La réunion de clôture ).

يحضر هذا الاجتماع نفس الأشخاص الذين شاركوا في اجتماع الافتتاح ، ويتم فيه عرض وتقديم النقاط الأساسية الواردة في مشروع تقرير المراجعة بدون أي حكم على عمليات المراجعة.

وبعد العرض الكامل لعمليات المراجعة ، يقوم المراجع بالتعبير عن رأيه ، وتقديم التوصيات التي يراها مناسبة ، الأمر الذي قد يؤدي إلى معارضة بعض الأشخاص المراجعة أعمالهم لتلك التوصيات.

وهنا نتميز بين حالتين :

- إمّا أن يكون بحوزة المراجع عناصر الإثبات ، فهو بذلك متأكد من النتائج التي توصل إليها ، وبالتالي لا مبرر لاعتراض أحد المشاركين في الاجتماع ؛

- أو لا يملك عناصر الإثبات ، فالشكّ هنا هو الذي قاده إلى تلك النتائج ( نتائج تقديرية ) ، في هذه الحالة فأى اعتراض من طرف أحد الحاضرين في الاجتماع حول أي نقطة من مشروع التقرير يجب أن يتنازل عنها فوراً ؛

وعلى العموم ، يقوم اجتماع الإقفال على عدّة مبادئ ، وهي :

- لا يكتب أي شيء في تقرير المراجعة النهائي ما لم يتمّ مناقشته مع الأشخاص المراجعة أعمالهم. حيث يتم عرض كل الوثائق وعناصر الإثبات في هذا الاجتماع بدون أي تحفظ أو كتمان ، وبذلك تكون المصادقة العامة على عمليات المراجعة ؛

- تتم المصادقة على المعلومات الواردة في مشروع التقرير خلال اجتماع الإقفال ، ولهذا لا يجب توزيع أو نشر مشروع التقرير ما لم ينتهي هذا الاجتماع ، حتى ولو كانت تلك المعلومات صحيحة ؛

- يتناول اجتماع الإقفال المواضيع الهامة ، والتي تؤثر بشكل كبير على السير العادي للعمل داخل المؤسسة ، ولهذا يجب على المراجع مراعاة تقديم التوصيات في مشروع التقرير ، وترتيبها بحسب درجة أهميتها ؛

- إنَّ إعلام الأشخاص المراجعة أعمالهم بنتائج مهمّة المراجعة في اجتماع الإقفال قد يشجعهم على اتخاذ كل الإجراءات التصحيحية الفورية قبل نشر التقرير الرسمي ، وهي خطوة إيجابية يجب على المراجع أن يشير إليها في تقريره النهائي ، لأن مبدأ العمل الفوري يسمح بإظهار قدرات الشخص الخاضع للمراجعة على القيام بالفعل وردّ الفعل ؛

- إنَّ تبادل المعلومات والمعارف و وجهات النظر بين المراجعين والأشخاص المراجعة أعمالهم ، قد يخلق نوعا من الديناميكية ، مما يجعل التوصيات والاقتراحات أكثر فعالية.

### الفرع الثالث : تقرير المراجعة الداخلية ( Le rapport d'audit interne ).

وهي آخر خطوة في أية مهمّة ينفّذها المراجع ، حيث يعمل هذا الأخير على تحضير وثيقة نهائية مباشرة بعد انتهاء اجتماع الإقفال، واستلام الأجوبة الكتابية على التوصيات الواردة في مشروع التقرير.

ويقوم تقرير المراجعة الداخلية على عدّة مبادئ ، وهي :

- لكل مهمّة مراجعة داخلية تقرير خاص بها ، وهذا بالاستناد إلى المعيار 430 الذي نصّ على أنّه "يجب على المراجعين تحضير تقرير ..."

- تقرير المراجعة الداخلية هو وثيقة نهائية ، فمهمّة المراجعة تنتهي فقط عند تقديم التوصيات ، ونشير هنا إلى أن هناك دور آخر يقوم به المراجع بعد نشر التقرير النهائي ، وهو متابعة تنفيذ ما جاء في ذلك التقرير ؛

- يُعرض تقرير المراجعة على الأشخاص المراجعة أعمالهم ، ونذكر هنا أنّ التقرير هو وثيقة نهائية لأنّ كل المناقشات قد تمت خلال اجتماع الإقفال ، فكانت بذلك الموافقة على ما جاء بمشروع التقرير ؛

- حقّ الأشخاص المراجعة أعمالهم في الإجابة ، وهو مبدأ يطبّق بأسلوبين :

■ الأسلوب الشفوي ( غير رسمي ) في التعبير عن آرائهم واقتراح التعديلات الممكنة ؛

■ الأسلوب الكتابي والرسمي، وذلك باستدعاء الأشخاص المراجعة أعمالهم لمناقشة أجوبتهم على

التوصيات ، وتدوّن كل إجابة في تقرير المراجعة النهائي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- Olivier LEMANT, Groupe de recherche, op- cit ; page :120.

## أ- خصائص تقرير المراجعة الداخلية :

حتى يؤدي تقرير المراجعة دوره كما يجب في إيصال نتائج المراجعة لا بدّ على المراجع الداخلي مراعاة عدّة قواعد عند تحريره ، وهي تلك التي أوضحها المعيار 430 وبالتحديد المعيار 03-430 حيث نصّ على أنّه : "يجب أن تكون تقارير المراجعة موضوعية ، واضحة ، موجزة ، بناءة ، ووقّية"<sup>1</sup>.

- التقارير الموضوعية هي تقارير حقيقة غير متحيّزة وخالية من التشويّهات ، وإن كانت هذه الخاصية تصعب على المراجع الداخلي تحقيقها بمفهومها المطلق ؛

- يجب أن تكون التقارير واضحة حتى يسهل فهمها واستيعابها ، فعلى المراجع الداخلي استعمال لغة بسيطة ومفهومة واجتناب المصطلحات النادرة أو المعقّدة ؛

- وصف التقارير بالموجزة يعني استبعاد التفاصيل غير الضرورية والتركيز فقط على النقاط الهامّة ؛

- التقارير البناءة هي تلك التقارير الهادفة والتي تؤدي إلى التحسينات كلما كانت مطلوبة ؛

- لا بدّ أن تكون التقارير وقّية ، بمعنى أنّ يتم إعدادها وإيصالها في الوقت المحدّد لها، وبدون أيّ تأخير حتى يتمكن الأشخاص المراجعة أعمالهم من القيام بأعمال تصحيحية سريعة وفعّالة ؛

## ب- شكل التقرير :

يختلف شكل تقرير المراجعة الداخلية من مؤسسة لأخرى ، إلا أنّ هناك نموذجاً أساسياً يعتبر الأكثر قبولا و مرونة ، حيث يحتوي هذا التقرير على :

- **غلاف التقرير** : ويشمل عنوان المهمّة وتاريخ إرسال التقرير، كما يحتوي أسماء وتوقيعات المراجعين الذين شاركوا في إنجاز المهمّة وكذلك أسماء الأشخاص الذين سترسل إليهم نسخة من التقرير.

- **الفهرس** : يشمل الفهرس محتويات التقرير ، ونجده عادة في التقارير المطوّلة والتي تتضمن ملاحق متعدّدة.

- **المقدمة** : وتشمل كل المعلومات المتعلقة بنطاق وأهداف المهمّة ، وكذلك وصف الوحدة أو الوظيفة محل المراجعة.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة وفتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره ، صفحة :393.

- الملخص التنفيذي لمهمة المراجعة : يُفصح هذا الملخص عن نتائج تقييم نوعية الرقابة الداخلية المطبقة في الوحدة محل المراجعة ، فهو عبارة عن حوصلة للأبحاث التي قام بها المراجع الداخلي ، والتي تساعد القارئ على أخذ فكرة عامة حول نتائج تلك المهمة دون ما الحاجة إلى قراءة كل التفاصيل المتعلقة بها.

- التقرير المفصّل : وهو الجزء الأساسي في التقرير ككل ، ويشمل المعائنات والتوصيات والإجابة على التوصيات مرتبة ترتيباً منطقياً وفق الفهرس المحدد مسبقاً.

وهنا اختلفت الآراء حول شكل هذا الجزء من التقرير، فظهرت بذلك مدرستين<sup>1</sup>:

■ المدرسة التقليدية : تؤيد هذه المدرسة فكرة تحرير تقرير مفصّل لجميع الأعمال التي نفذها المراجع خلال مهمته وتوضيح كل النتائج التي توصل إليها ، حتى يتمكن القارئ من فهم واستيعاب ما جاء في أوراق العمل الداخلية.

■ المدرسة الحديثة : ترى أنّ أوراق إظهار وتحليل المشاكل ( FRAP ) التي تم تحضيرها خلال مرحلة العمل الميداني ، كافية لتوضيح نتائج عملية المراجعة وبشكل مفصّل، وعليه يكفي المراجع في هذا الجزء من التقرير بتنظيم وترتيب تلك الأوراق وفق فهرس المحتويات.

وبين الرأي الأول والثاني ، فقد اتّبع بعض المراجعين نفس خطوات تحضير ( FRAP ) في تحرير التقرير المفصّل : المعائنات ، الأسباب ، النتائج والتوصيات مع إضافة الإجابة على التوصيات.

- الاستنتاج : وهو لا يعني إعادة ما جاء في الملخص التنفيذي لعملية المراجعة ، وإنما اقتراح مهمّات أخرى في المستقبل انطلاقاً من مهمّة المراجعة الحالية ، وكذلك التذكير بمخطط المراجعة ( تاريخ تنفيذ مهمّة أخرى في المستقبل حول نفس الموضوع ).

- مخطط العمل ( Le Plan d'action ) : وهي وثيقة بسيطة ترفق بالتقرير النهائي ، يحضّرها المراجع الداخلي ويرسلها للأشخاص المراجعة أعمالهم ليتم ملؤها وإعادة إرسالها لإدارة المراجعة الداخلية مرفوقة بالإجابات عن التوصيات.

ويساعد هذا المخطط في تحديد الأشخاص المسؤولين عن تنفيذ تلك التوصيات الواردة في التقرير، وتعيين تواريخ الانتهاء منها.

<sup>1</sup>- Jacques Renard, op-cit , 3ème édition, page : 276.

- الملاحق : يفضل وضع الجداول والرسوم البيانية والنصوص القانونية وغيرها كملاحق للتقرير النهائي ، وهذا لتفادي قطع تسلسل أفكار القارئ من جهة ، وحتى لا يكون نص التقرير مثقلا بها ( مطوّلا ) مما يُشعر القارئ بالملل من جهة أخرى.

وعند عرض محتويات تقرير المراجعة الداخلية تصادفنا حالتين متناقضتين :

- من جهة ، يعدّ تقرير المراجعة هو " وثيقة إعلام بسيطة " يتعرّف من خلالها المسؤولين الإداريين على مدى تحكّمهم في أنشطتهم، وما هي التدابير الواجب اتخاذها لتحسين آدائهم دون ما الحاجة إلى تفاصيل الأبحاث المنفذة، إذ يكفي التعرف بدقة على المخاطر الظاهرة وتحديد نقاط الضعف الواضحة، فباختصار شديد يجب أن يكون التقرير مختصرا.

- ومن جهة أخرى، يعتبر تقرير المراجعة "وسيلة عمل" يستعين به الشخص محلّ المراجعة للقيام بالإجراءات التصحيحية، وعليه يجب أن يتضمّن التقرير كل التفاصيل حول المعايير والتوصيات حتى يزول أي غموض، والنتيجة هنا تقرير مراجعة داخلية مطوّل.

#### ج- توزيع تقرير المراجعة :

بعد المصادقة على التقرير النهائي ، يقوم مسؤول وظيفة المراجعة الداخلية بتوزيع نسخ منه على الأشخاص الذين وردت أسماءهم في غلاف التقرير، حتى يتمكنوا من اتخاذ كل الإجراءات التصحيحية، كما ترسل نسخة إلى الإدارة العليا لتكون على إطلاع بكل ما يحدث في المستويات الإدارية التنفيذية. وقد يوزّع التقرير على أطراف أخرى كالمراجع الخارجي ( طالما أن هذا الأخير في حاجة دائمة لتقييم الرقابة الداخلية بهدف تحقيق نطاق فحصه ) ، وبعض الهيئات الحكومية ( مصالح الضرائب ، المصالح القانونية وغيرها ). وإذا كانت المعلومات سرّية ( لا يجب الإفصاح عنها لجميع مستلمي نسخ التقرير )، لا بدّ من تحضير تقارير مستقلة تضم فقط المعلومات الضرورية.

المطلب الرابع : متابعة تنفيذ تقرير المراجعة ( Le suivi du rapport d'audit interne ).

يهتم المراجع الداخلي بمعرفة ما حلّ بالتوصيات التي قدمها في تقريره النهائي، وهذا لقياس مدى فعالية أعماله ، ومتابعة الحلول المقترحة للمشاكل الظاهرة.

ويتفق الجميع على مبدأ واحد و هو " أن المراجع الداخلي لا يشارك في تنفيذ توصياته "، لكن هذا لا يسقط حقه في إعلامه بمدى تطبيق تلك التوصيات والاقتراحات المقدمة ، حتى يستطيع قياس فعالية أدائه ، وإثراء ملفاته.

يرتكز هذا الحقّ على ثلاثة مبادئ أساسية ، وهي :

- المبدأ الأساسي هو ما نصّ عليه المعيار 440 : " أنه يتوجب على المراجعين الداخليين متابعة التقارير للتأكد من تنفيذ الأفعال"، لم يحدّد هذا المعيار نماذج تنفيذ هذه المتابعة ، لكنّه أكدّ على ضرورة إعلام المراجع الداخلي.

- يجب تحديد مسؤولية المتابعة كتابيا في ميثاق المراجعة الداخلية ( المعيار 2-01-440 ).

- المسير مسؤول عن الأفعال ، أمّا المراجعة الداخلية فهي مسؤولة عن تقييم تلك الأفعال.

ومن هذا المنطلق ، توجد عدّة طرق لمتابعة تنفيذ ما جاء بالتقرير، والتي يمكن اختصارها في طريقتين اثنتين هما :<sup>1</sup>

### 1- الطريقة الفرنسية :

وهي طريقة تلقي الدور الأساسي في متابعة التوصيات على المراجعة الداخلية، وهو هدف يمكن تحقيقه باستخدام عدّة وسائل :

■ **المراجعة المصغرة** : وفيها يقوم المراجع الداخلي بزيارة بسيطة وقصيرة إلى الأماكن التي كانت محلّ مراجعة سابقة، وهذا بضعة أشهر بعد انتهاء مهمّته، حتى يتحدث إلى المسؤولين ويلاحظ مدى تنفيذ التوصيات. إنّ هذه الطريقة أقل استعمالا لأنّها مكلفة وتحتاج إلى الكثير من الوقت.

■ **طريقة التصريح** : يطلب المراجع من الأشخاص محلّ المراجعة تحديد مدى تنفيذ التوصيات، وذلك بطرح أسئلة كتابية انطلاقا من مخطط العمل.

<sup>1</sup>- Jacques Renard, op-cit , 3ème édition, page : 286- 287.



وفي الحالتين : فما هو دور المراجع الداخلي، إذا لم ينفذ الأشخاص محل المراجعة التوصيات التي تضمنتها تقرير المراجعة ؟.

في هذه الحالة ، يتحرك المراجع في اتجاهين :

- **الاتجاه الأول** : ينتظر إلى أن يحين موعد المهمة المقبلة حول نفس الموضوع ، أين يشير في تقريره إلى التوصيات التي لم يتم تنفيذها ، والخاصة بالمهمة السابقة.

- **الاتجاه الثاني** : إذا كانت تلك التوصيات التي لم يتم تنفيذها هامة ولا تحتمل انتظار المهمة القادمة ، في هذه الحالة يتعين على مسؤول إدارة المراجعة الداخلية إعلام المديرية العامة حتى تتخذ القرارات المناسبة.

## 2- الطريقة الأنجلوساكسونية :

وهي طريقة تستبعد دور المراجعة الداخلية في متابعة تنفيذ ما جاء بتقرير المراجعة ، بحيث تؤكد على أن دور المراجع الداخلي ينتهي بانتهاء توزيع التقرير النهائي، وبذلك تقع مسؤولية متابعة تنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات واقتراحات على عاتق السلم الوظيفي المعني بالمؤسسة.

فكيف تتم عملية متابعة تنفيذ التوصيات ؟.

حسب هذه الطريقة، يتولى الشخص الذي خضع لعملية المراجعة تحضير وثيقة خاصة يرسلها إلى مسؤوليه ، يوضح فيها مدى متابعته لكل عنصر من عناصر مخطط العمل الذي رافق تقرير المراجعة ، كما هو مطالب بإرسال نسخة من هذه الوثيقة إلى إدارة المراجعة الداخلية ، وذلك :

- لإعلامه بمدى احترام إجراءات متابعة تنفيذ التقرير ؛

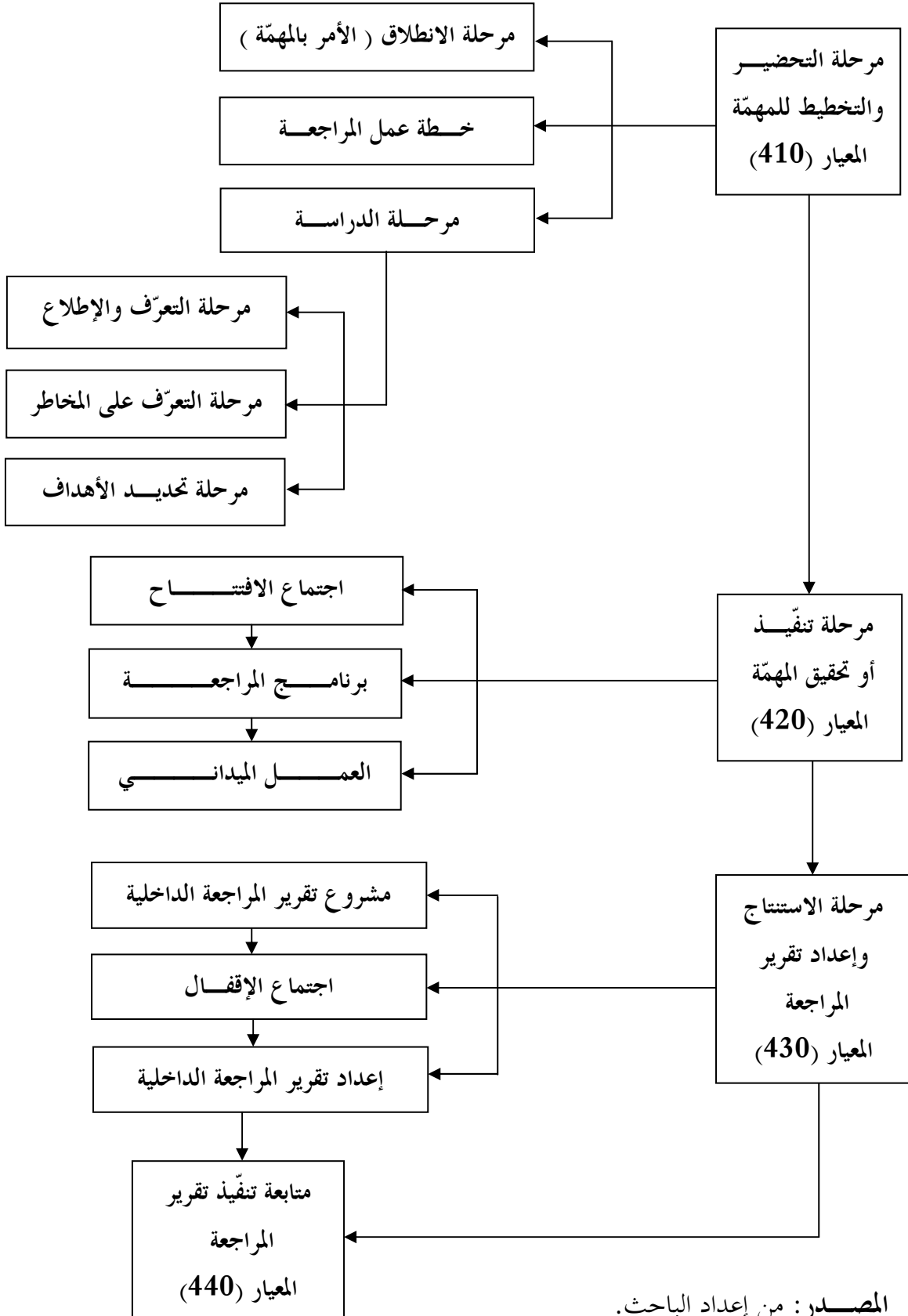
- لإثراء ملف المراجعة ، فوجود مثل هذه الوثيقة تعطي للمراجعين فكرة حول الأعمال التي تلي عملية المراجعة ، والتي طبعاً ستساعدهم في تحضير برنامج المهمة المقبلة المتعلقة بنفس الموضوع ؛

- لتبليغ إدارة المراجعة بالتجاوزات التي قد تصدر عن المسؤولين ، فيما يخص بعض النقاط الأساسية من التقرير ؛

ففي هذه الحالة ، قد يقترح مسؤول إدارة المراجعة الداخلية مهمة جديدة حول نفس الموضوع، أو عرض الأمر على لجنة المراجعة- إن وجدت- أو إعلام المديرية العامة حتى تتخذ القرارات المناسبة.

وفيما يلي شكل يختصر كل الخطوات المنهجية لمهمة المراجعة الداخلية :

الشكل رقم (3-11) : الخطوات المنهجية لمهمة المراجعة الداخلية.



المصدر: من إعداد الباحث.

## المبحث الثالث : تنظيم العمل بإدارة المراجعة الداخلية.

تناولت المعايير المهنية للمراجعة الداخلية كيفية تنظيم عمل المراجعين الداخليين ، وقد حدّدت في ذلك عدّة أدوات و وسائل ، نذكر منها :

## المطلب الأول : ميثاق المراجعة الداخلية ( La Charte d'Audit Interne ).

وهو القانون الأساسي للمراجعين والذي يعبر عن فلسفة المراجعة الداخلية ، ويوضح كيفية تنفيذها وتنظيمها في المؤسسة<sup>1</sup>. وهي وثيقة فرضتها المعايير المهنية للمراجعة الداخلية حيث :

- نص المعيار 4- 110-04 على "ضرورة تحديد أهداف وسلطات ومسؤولية إدارة المراجعة الداخلية في وثيقة رسمية" ، وبذلك فقد حدّد هذا المعيار محتوى هذه الوثيقة والمتمثل في :<sup>2</sup>

- التعريف بالوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ؛
- التصريح عن تحرك الأشخاص والوثائق وكل الأشياء الضرورية لتنفيذ مهمّات المراجعة بشكل جيّد ؛
- تحديد أهميّة مهمّات المراجعة من حيث برمجتها ، المنهجية المتبعة في تنفيذها ، وكل ما يتعلق بعملية تحضير التقارير وتوزيعها ومتابعة تنفيذ التوصيات ؛
- تبين حقوق وواجبات المراجعين وكذلك الأشخاص المراجعة أعمالهم ؛
- قد تتضمن في بعض الحالات معلومات إضافية حول الرقابة الداخلية، توظيف وتكوين المراجعين وغيرها.

- كما أكّد المعيار 510 على أنّ " أول عمل يقوم به مسؤول المراجعة الداخلية هو تحضير وثيقة تتضمن أهداف وسلطات ومسؤولية إدارته ، والحصول على موافقة الإدارة العامة " .

وينحصر توزيع ميثاق المراجعة في بعض التنظيمات على الإطارات السامية بها، بينما يتم توزيع هذه الوثيقة في تنظيمات أخرى على كل العاملين بها بدون استثناء ، إلاّ أنّه يفضّل بعض المختصين في مجال المراجعة توزيع هذه الوثيقة فقط على الأشخاص الذين قد تكون أنشطتهم موضوع مهمّات مراجعة داخلية في المستقبل ، وذلك عن طريق بريد المؤسسة أو من خلال عقد اجتماعات تفسيرية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- Olivier LEMANT, op-cit, éd 1999, page: 55- 56.

<sup>2</sup>- Alain GERBIER : « La charte d'audit – support d'une légitimité », I.F.A.C.I, Paris, Page : 21- 22.

<sup>3</sup>- Jacques Renard, op-cit , 3ème édition, page : 377.

بعد تحضير وتوزيع وثيقة القاعدة ( ميثاق المراجعة ) ، فإن تنظيم العمل سوف يشمل تحديد طبيعة وأهمية العمل المنفذ ، وهو ما يعبر عنه بـ "مخطط المراجعة".

### المطلب الثاني : مخطط المراجعة الداخلية ( Le Plan d'Audit Interne ).

في بداية ظهور وظيفة المراجعة الداخلية لم تكن الحاجة إلى أي تخطيط للمهام التي ينفذها المراجع خلال السنة ، فعمل إدارة المراجعة كان قائما "على الطلب" ، وبدون أي تنظيم للزمن ، لكن بعد إرساء قواعد المراجعة الداخلية في المؤسسة ، صارت هذه الوظيفة تساعد إدارتها العامة في حل المشاكل المؤقتة ودائما المستعجلة وغير المتوقعة ، ليصبح فيما بعد تنظيم عمل إدارة المراجعة الداخلية بوضع مخطط المهام التي يتم تنفيذها خلال الزمن من أولويات هذه الوظيفة. ويعتبر مخطط المراجعة وسيلة عمل ضرورية لأنه :

- يحدد الإطار الذي يعمل فيه كل المراجعين ؛
- كما يسمح بتوقع نسبي لاحتياجات إدارة المراجعة الداخلية من الأشخاص ( المراجعين ) ؛
- وكذلك يعكس للإدارة العامة السياسة المنتهجة في إدارة المراجعة الداخلية.
- وحتى يحقق هذا المخطط أهدافه لا بدّ أن :
- يكون مضمونه نزيها ؛
- يوزع على عدة سنوات ( من 3 إلى 5 سنوات ) مع تحليل شامل للمخاطر ؛
- تحدد بُنيته مسبقا ؛<sup>1</sup>

### الفرع الأول : محتوى مخطط المراجعة.

- يتضمن مخطط المراجعة كل المواضيع التي يمكن مراجعتها في مهمة أو أخرى ، ولهذا السبب فإنه :
- لا يمكن تحضير مخطط مراجعة دفعة واحدة ( في سنة واحدة ) بل قد تأخذ هذه العملية عدّة سنوات، يتم فيها إثراء هذا المخطط وتعديله في كل مرة حتى يصبح جاهزا ؛
  - من جهة أخرى ، لا يمكن الحصول على مخطط مراجعة نهائي ، لأنه في كل سنة هناك تعديلات ( سواء بالإضافة أو الحذف ) مرتبطة بتغيرات في هياكل وعمليات وحتى محيط المؤسسة ؛
  - لا بدّ من تغطية كل أنشطة المؤسسة.

<sup>1</sup> - Jacques Renard, op-cit , 3ème édition, page : 378.

وهناك عدّة طرق لتحضير محتوى مخطط المراجعة والتي يمكن توضيحها فيما يلي :

- أسهل طريقة قد يلجأ إليها المراجع الداخلي عند إعداد هذا المخطط هي تقسيم مواضيع المراجعة وفقاً للهيكل التنظيمي للمؤسسة ( البنيات التنظيمية: مديريات، دوائر، أقسام كل واحدة على حدى )
  - يمكن كذلك تحضير مخطط المراجعة انطلاقاً من الوظائف الأساسية للمؤسسة ( وظيفة الإنتاج، التموين، وظيفة التسويق وغيرها )، وهي طريقة تساعد المراجع الداخلي على تحليل كل أنشطة المؤسسة مروراً بجميع أقسامها ، كما تمكّنه من تقييم الرقابة الداخلية في مجملها.
  - في بعض الحالات، يتم إعداد مخطط المراجعة بناءً على موضوع معيّن ، لا يخصّ قسماً واحداً أو وظيفة محددة بالمؤسسة ، وإنما يتعلق الأمر بموضوع مهمة مراجعة خاصة ( كمراجعة العقود مثلاً ، مراجعة الاتصال ) ، وهي طريقة قد تساعد أحياناً في استخراج نقاط الضعف في الرقابة الداخلية في جميع أقسام أو وظائف المؤسسة.
  - تعتمد بعض الشركات الضخمة في الدول المتقدمة في تحضير مخطط المراجعة على فكرة العمليات(\*)، وهي طريقة تجمع بين الثلاث طرق التي سبق ذكرها، كما تسمح بعرض متناسق ومنطقي لهذا المخطط، لكنها طريقة يصعب تطبيقها أحياناً ، لأنها تتطلب توفر شروط جد خاصة.
- وإضافة لتلك المواضيع المتوقع مراجعتها، فقد يخصص مسؤول إدارة المراجعة الداخلية جزءاً من هذا المخطط لمهامّ المراجعة غير المتوقعة وغير المخطط لها، والتي قد يطلبها المسير - وغالباً الإدارة العامة - في المستقبل. في هذه الحالة ، وقبل تحضير المخطط السنوي للمراجعة ، يقوم مسؤول إدارة المراجعة بمساعدة رؤساء المهّمات بإجراء مقابلات وتحقيقات مع مسيري المؤسسة للتعرف على انشغالهم المستقبلية وتطلعاتهم والمشاكل المتوقع حدوثها، حتى يتمكن من إضافة مواضيع جديدة.

(\*) العملية : وهي مجموعة المهام المرتبطة لتحقيق هدف مشترك.

## الفرع الثاني : تقييم المخاطر وتقسيم المهمّات.

لا يمكن إجراء مراجعة على جميع أقسام و وظائف وعمليات المؤسسة في آن واحد، بل بعضها يتم بشكل دوري ، والبعض الآخر من فترة لأخرى.

فعلى أي أساس يتم تحديد الفترة الزمنية بين مهمّات المراجعة؟.

في الواقع يتم تحديد موعد المهمة اللاحقة والخاصة بنفس الموضوع بناءً على أهمية الخطر المحتمل ، فخطر مرتفع يعني مهمّات مراجعة متقاربة زمنياً، والعكس كلّما كان الخطر المتوقع ضعيفاً كلما تباعدت المهمّات خلال الزمن.

ويتمّ تقييم درجة الخطر هذه على مستويين اثنين :

- تقييم خطر كل نشاط بالمؤسسة ( تقييم كلي Macro - évaluation ) .
  - تقييم خطر كل عملية داخل النشاط الواحد ( تقييم جزئي Micro - évaluation ) .
- وفيهما يستعين المراجع الداخلي بإحدى طرق قياس درجة الخطر، نذكر منها:<sup>1</sup>

▪ طريقة ( Ressources of Audit Department Allocated by Risk ) RADAR System

▪ طريقة Le GRID MODEL .

## الفرع الثالث : تحضير مخطط المراجعة.

بعد تقييم درجة الخطر، يعمل مسؤول إدارة المراجعة الداخلية وبالتعاون مع رؤساء المهمّات على إعداد مخطط المراجعة، وهو عبارة عن جدول يوضّح :

- الفترة التي تمت فيها آخر مراجعة حول نفس الموضوع ؛
- الوقت الذي استغرقه المراجع في تنفيذ كل مهمة معيّراً عنه بـ الأيام / للمراجع الواحد أو عدد الأسابيع / للمراجع الواحد ؛
- معامل الخطر الذي تم تحديده بإحدى الطريقتين السابقتين ؛
- أنواع المهمّات التي سينفذها المراجع في المستقبل ؛

<sup>1</sup>- Jacques Renard, op-cit , 3ème édition, page : 383- 385.

- الفترات التي تتم فيها عمليات المراجعة ، مع تخصيص الوقت المحدد لكل مهمة ، ودائماً بمقارنته مع الوقت الذي سبق وأن استغرقه المراجع في الفترات الماضية والذي يخص نفس موضوع المهمة.

ويمكن تصوير نموذج لمخطط المراجعة الداخلية في الجدول التالي :

الجدول رقم (3-1) : نموذج لمخطط المراجعة الداخلية.

السنة n+4	السنة n+3	السنة n+2	السنة n+1	السنة n	أنواع مهمّات المراجعة	معامل الخطر	مراجعة السنوات السابقة	
							الوقت المستغرق	السنة
						موازنة الوقت: .....		

المصدر: من إعداد الباحث.

ويساعد مخطط المراجعة على تسيير إدارة المراجعة الداخلية وتخطيط عمل كل مراجع باستعمال عنصر الزمن، وحتى يكون هذا التخطيط فعالاً لا بدّ من :

- معرفة الفترات التي قد لا يعمل فيها كل مراجع : كالعطل ، فترات التكوين ، موافقت الاجتماعات وغيرها ؛

- تكوين فرق مراجعة وتعيين المراجعين الذين سيكلّفون بالمهمّات المحددة بناءً على المعلومات السابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار تسلسل هذه المهمّات خلال الفترة الواحدة ؛

- الحصول على الموافقة على الفترات المحددة لمهمّات المراجعة من الأشخاص الذين ستراجع أعمالهم ؛

- تحضير الجدول الزمني لكل مراجع على حدى ؛
- توافق المؤهلات المتوفرة في إدارة المراجعة الداخلية مع الأهداف المراد تحقيقها.
- ويهتم كل من مسؤول إدارة المراجعة الداخلية ورؤساء المهمّات بمتابعة تنفيذ هذا المخطط وتعديله ، خاصة وأن هناك عدّة عوامل قد تحول دون تطبيقه ، نذكر منها :
- التوقع الخاطئ للزمن الضروري لإنجاز العمل ؛
- غياب أو مرض المراجع الداخلي المفاجئ وغير المتوقع ؛
- ظهور مهمّات مراجعة مستعجلة و غير مخطط لها ؛
- انشغال الأشخاص الذين ستراجع أعمالهم خلال الوقت المحدد للمهمّة ؛
- تغيير المراجعين ؛
- كما يقوم مسؤول إدارة المراجعة بمقارنة الزمن المستغرق فعلا والزمن المتوقع في المخطط لإنجاز نفس المهمّة وهذا :
- لحساب نسبة تقدم المهمّة بالمقارنة مع الزمن المتوقع ؛
- لتبرير بعض المصاريف ( مصاريف التنقل ومصاريف التكوين ) وتفسير الانحرافات التي قد تحدث ؛
- ولاستخدام نتائجها كقاعدة في تحضير مخططات المراجعة في المستقبل.



المطلب الثالث : دليل وملفات المراجعة الداخلية.

الفرع الأول : دليل المراجعة الداخلية ( Le Manuel d'Audit Interne ).

على عكس ميثاق المراجعة ، فإن دليل المراجعة الداخلية عبارة عن وثيقة داخلية تخص فقط الأفراد العاملين بإدارة المراجعة الداخلية، ويتم من خلالها تنظيم العمل داخل إدارة المراجعة، وذلك بهدف :

■ تحديد إطار العمل ، وحتى يتحقق هذا الهدف لا بدّ أن يحتوي هذا الدليل على :

- الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ؛

- تحليل منصب كل فرد في إدارة المراجعة، حتى يكون كل مراجع على علم بجميع المهام المسندة إليه؛

- تعليمات حول حقوق وواجبات العاملين بإدارة المراجعة.

كما يجب أن يتضمن الشروط العامة للعمل كتحديد مواقيت العمل وشروط التنقلات وغيرها.

■ مساعدة المراجعين المبتدئين في التعرف على أهداف وخصوصيات سير العمل في إدارة المراجعة الداخلية من خلال إطلاعهم على إجراءات العمل بداخلها.

■ استعماله كمرجع ، وحتى يكون كذلك لا بدّ أن يتضمن هذا الدليل ملخصا عن المعايير المهنية للمراجعة الداخلية ، وأن يشمل المعايير الخاصة بإدارة المراجعة في المؤسسة ، نذكر منها :

- التذكير بقواعد تسيير الأفراد ( المراجعين ) : شروط التوظيف ، التكوين وغيرها ؛

- شروط التنقلات ( النقل ، الإقامة ، الإطعام وغيرها ) ؛

- الطريقة المتبعة في تحضير مخطط المراجعة ، وكيفية استعماله وإجراءات تعديله ؛

- المنهجية المتبعة في تنفيذ مهمّات المراجعة ( قواعد تحليل المخاطر، تحديد الأهداف، تنفيذ الملاحظات ، وقواعد تحرير وتوزيع التقارير وكذا متابعة تنفيذ التوصيات ) ؛

- مقاييس إعداد ملفات المراجعة و أوراق العمل ؛

ومهما تعدّدت النقاط التي يعالجها دليل المراجعة ، فإنه لا بدّ من عرضه وصياغته صياغة بيداغوجية، حتى يساعد المراجعين الداخليين على أداء أعمالهم وفي نفس الوقت تنفيذها بشكل متمثل.

الفرع الثاني : ملفّات المراجعة الداخلية ( Les Dossiers d'Audit Interne ).

لكل مهمّة مراجعة ملفّ خاص بها، ويتكون الملفّ عادة من أوراق عمل تحمل معلومات مرتّبة ومنظّمة حتى تسمح للمراجع الداخلي تبرير نتائج تقريره.

ويشكل ملف المراجعة ذاكرة مكتوبة لمختلف مراحل مهمّة المراجعة، وهو ضروري للأسباب التالية :

- **ضرورة توفّر دليل :** وهي ضرورة تسمح للمراجع بتبرير كل ما ورد في تقرير المراجعة الداخلية أمام الأشخاص المراجعة أعمالهم وكذلك أمام الغير. ويتم تحضير هذه المبررات خلال مهمّة المراجعة أو بعدها ( في حالة ما إذا احتاج المراجع الداخلي لمعلومات إضافية تساعد في صياغة توصياته ).

وفي جميع الأحوال ، فإن تحضير ملف مراجعة كامل ومنظم هو من أولويات وظيفة المراجعة الداخلية.

- **تأكيد الفعاليّة والفاعلية :** حيث يستخدم المراجع الداخلي ملف المراجعة كمرجع في مهماته اللاحقة والتي تخص نفس الموضوع ، إذ يجد فيه كل المعلومات والتفسيرات والمبررات التي يحتاجها والتي سبق وأن حضّرها. وبذلك تكون تلك المعلومات قاعدة انطلاق لمهمّة مراجعة جديدة، وتمكّنه من إنجاز عمله بأفضل صورة وبأسرع وقت ممكن.

- **استخدامه في التكوين :** يعدّ ملف المراجعة وسيلة تكوين بالنسبة للمراجع المبتدئ ، حيث يجد فيه كل الأسئلة التي طرحها المراجعين قبله ، والوسائل التي استخدموها في الإجابة عن تلك الأسئلة وكذلك النتائج التي توصلوا إليها.

فملف المراجعة المحضّر جيدا ، والموثّق بشكل صحيح هو بمثابة دليل للمراجعة "Un guide d'audit" ، ويتكوّن ملفّ المراجعة من نوعين من الوثائق وهي :

■ وثائق وصفية : تضمّ تحليل مناصب العمل ، الهياكل التنظيمية ، جدول المخاطر ، خرائط التدفق وغيرها.

■ وثائق تفسيرية : كأوراق المقابلات ، قوائم الأسئلة ، أوراق إظهار وتحليل المشاكل ، جداول المقاربة ، نتائج الاختبارات وغيرها.

إن عرض هذه الوثائق لا يتم بصورة عشوائية ، وإنّما على المراجع إتباع معيار خاص في ترتيبها.

وفي الواقع لا يوجد معيار شامل لتنظيم ملفّ المراجعة ، فلكل مؤسسة ، بل لكل إدارة مراجعة طريقته الخاصة في ذلك. فبعضهم يرتّب الوثائق حسب درجة أهمية كل ورقة ، بينما البعض الآخر ينظمها وفقا للأبجدية.

وبين هذا المعيار وذاك ، هناك عدّة نماذج لملف المراجعة نذكر منها ثلاثة :

#### ❖ النموذج الأول :

يشمل ملف المراجعة الواحد نوعين من الملفّات :

- أ- **ملف التحليل** : ويتضمن كل أوراق العمل المفسّرة ، والتي تم تحضيرها أثناء تنفيذ مهمّة المراجعة ، نذكر منها : أوراق إظهار وتحليل المشاكل ، أوراق المقابلات ، جداول المقاربة ، نتائج الاجتماعات وغيرها ، والتي يتم ترتيبها بدءاً ببرنامج المهمّة ، الذي يتبع مباشرة بالأمر بالمهمّة.
- ب- **الملف الشامل** : ويتكون من التقريرين الأخيرين للمراجعة واللذان يخصان نفس الموضوع ، وكذلك كل النقاط المتعلقة بمتابعة تنفيذ التوصيات ، وكل المعلومات العامة التي استخدمها المراجع ( الهياكل التنظيمية ، وصف المناصب ، معلومات حول الأقسام وغيرها ).

#### ❖ النموذج الثاني :

يتكون ملف المراجعة حسب هذا النموذج من أربع ملفّات فرعية<sup>1</sup> ، وهي :

- أ- **الملف الشامل أو الملف الرئيسي** : ويتضمن كل المعطيات الخاصة بالمراجعة الحالية ويقدم كل المعلومات الضرورية للمهمّات المستقبلية. ويشمل هذا الملف : الأمر بالمهمّة ، الهياكل التنظيمية ، المعلومات المالية والتشغيلية ، تقارير المراجعة السابقة والتي تخص نفس الموضوع ، أوراق الفحص النهائية ونسخة من تقرير المراجعة.
- ب- **الملف التحليلي أو ملف العمل** : ويجمع كل وثائق العمل من : أوراق تغطية الفحوصات ، الجداول المفسّرة وكل أوراق العمل المفصّلة ، وكذلك أوراق إظهار وتحليل المشاكل.
- ج- **الملف الملحق ( ملف الملاحق )** : يضمّ هذا الملف معلومات تاريخية عن الوظيفة أو الوحدة التي خضعت للمراجعة ، وكذلك تقارير المراجعين والمستشارين الخارجيين وكل الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.

<sup>1</sup>- Olivier LEMANT, Groupe de recherche, op- cit ; page : 154- 156.

د- الملف الإداري : ( وإن وجد ) فهو يضمّ الميزانية التقديرية والحقيقية لمصاريف المهمة ، وكذلك مجموعة الرسائل المتبادلة بين إدارة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم الخاصة بالمهمة ( أوراق العمل لا تصنف في هذا النوع من الملفات لأن تنظيمها يكون ضمن إحدى الملفات السابقة الذكر ).

### ❖ النموذج الثالث :

وهو نموذج ملف عام يشمل :

- تذكير ومتابعة نقاط الضعف الجوهرية التي تم اكتشافها أثناء تنفيذ المهمة ؛
  - نسخة كاملة عن تقرير المراجعة ؛
  - جدول المخاطر ؛
  - التوجيهات الواجب إتباعها في المهمّات المقبلة والمتعلقة بنفس الموضوع ؛
  - برنامج ومخطط المهمة التي تم تنفيذها ؛
  - معلومات عامة حول الهياكل التنظيمية ، تحليل المناصب ، أهداف الوحدة ، نسخة من تقارير المراجعة السابقة ؛
  - أوراق العمل ( والتي يجب إتلافها عند انطلاق أية مهمة جديدة حول نفس الموضوع ) ؛
- وأيا كان نموذج الملف المستخدم ، فإنه يجب على المراجع الداخلي مراعاة ستة معايير نوعية في تحضيرها وهي :<sup>1</sup>
- يجب تنميط ملفات المراجعة ؛
  - ترتيب الوثائق الخاصة بكل ملف لتسهيل قراءتها ؛
  - إمكانية استعمالها من طرف الغير ؛
  - يجب أن تشمل ملفات المراجعة وثائق بها معلومات دقيقة وصحيحة ؛
  - يجب أن تشمل كل التفسيرات الضرورية لفهم محتواها ؛
  - يجب حفظها في أرشيف إدارة المراجعة ؛

<sup>1</sup>- Jacques Renard, op-cit , 3ème édition, page : 401.

إنّ هذه المعايير تؤكد أهمية مسك أو تحضير ملفّات المراجعة ، وعلى المراجعين الاقتناع بأن النهاية الفعلية لمهمّة المراجعة تكون فقط عند الانتهاء من ترتيب وتنظيم ملف المراجعة نفسه.

### المطلب الرابع : أوراق العمل للمراجعة ( Les Papiers de Travail ).

تعتبر أوراق العمل المادة الأولية التي ينتجها المراجع الداخلي ، وهو يحضرها في كل لحظة منذ انطلاق مهمّته وإلى غاية إعداد تقريره النهائي ، وذلك بغرض :

- إستقبال وجمع كل المعلومات التي تحصل عليها ؛
  - توثيق الحقائق والنتائج التي توصل إليها ؛
  - تنظيم مهمّة المراجعة بشكل منهجي ؛
  - إثبات النتائج والتوصيات وتدعيم تقارير المراجعة الداخلية.
- كما يمكن أن يستخدمها ( أوراق العمل ) :
- كأداة تساعد في مناقشاته مع الأشخاص المراجعة أعمالهم ؛
  - كمرجع يعتمد عليه في مهمّات المراجعة المقبلة والتي تخص نفس الموضوع ؛
  - كقاعدة لمتابعة النتائج والإشراف على مدى تقدم مهمّة المراجعة ؛
  - حتى أنّها تكون قاعدة مشتركة في حال العمل المتبادل بين أعضاء فريق المراجعة.
- ومثلها مثل تقارير المراجعة ، يجب أن تحمل كل ورقة رقما مرجعيا ، والذي بدوره يجب أن يتوافق مع باقي الوثائق التي تكوّن ملف مراجعة معينة. وإضافة إلى رقم المرجع ، يجب أن تتضمن كل ورقة عمل معلومات عامة حول :

- اسم المؤسسة محل المراجعة ؛

- القسم الخاضع لعملية المراجعة ؛

- اسم المراجع المنفّذ للمهمّة ؛

- تاريخ إنجاز هذه الورقة ؛

وعندما يتعلق الأمر باختبار أو فحص يتوجب على المراجع الداخلي إضافة معلومات مفصلة حول :

- موضوع الاختبار أو الفحص ؛
- هيكل الاختبار ( الوثائق التي تم فحصها ) ؛
- نتائج الاختبار ؛
- رقم ورقة إظهار وتحليل المشكل ( FRAP ) الخاصة.
- وعلى العموم ، فإن أوراق العمل الجيدة هي أوراق :
- منمّطة : أن يكون لكل ورقة عمل شكل نمطي محدد ، كما يتعيّن على المراجع استخدام كل المصادر التي من شأنها تسهيل عمله ( ألوان مختلفة ، رموز خاصة ).
- مؤرخة وموقعة من قبل المراجع الذي حضّرها.
- مفهومة وكاملة.
- ملائمة ، بسيطة وغير مكلفة.
- ❖ وثائق و وسائل أخرى :

إضافة لكل ما سبق ، يستعين المراجع الداخلي ببعض الوثائق والوسائل التي تساعد في تنظيم عمل وظيفته.

#### أولا : الوثائق :

نفرّق هنا بين نوعين من الوثائق : وثائق داخلية وأخرى خارجية.

تتمثل الوثائق الخارجية في الكتب والدوريات وكل التقارير والمذكرات التي تعالج موضوع المراجعة ، بالإضافة إلى كل الوثائق والسجلات المستعملة في مجال الجباية والمحاسبة والقانون وغيرها ، وكذلك تقارير المراجع الخارجي ( محافظ الحسابات ).

أمّا الوثائق الداخلية هي تلك التي يتم تحضيرها أو جمعها من داخل المؤسسة ، ونذكر منها : دليل المراجعة ، دليل الطرق والإجراءات المتبعة ، الهياكل التنظيمية لمختلف وحدات المؤسسة ، الاتفاقيات الجماعية ، وغيرها.

ثانيا : الوسائل :

يستخدم المراجع نوعين من الوسائل :

أ- الوسائل المادية :

ونخصّ منها جهاز الحاسوب الذي أصبح ضرورة لا يمكن الاستغناء عنه في أعمال المراجعة الداخلية ، فهو وسيلة هامة وأساسية يستعملها المراجع للأغراض التالية :

- مساعدته في المنهجية المتبعة ؛
- تسيير إدارة المراجعة الداخلية ؛
- استخدام برامجيات المراجعة ( Logiciels d'Audit ).

ب- الوسائل المالية :

تحتاج إدارة المراجعة الداخلية كغيرها من الإدارات والأقسام الأخرى إلى ميزانية مالية لتغطية نفقاتها ، والتي يتم تحديدها انطلاقا من مخطط المراجعة.

وتتكون ميزانية الاستغلال لإدارة المراجعة الداخلية من العناصر التالية :

- أجور العاملين ( المراجعين ) بإدارة المراجعة الداخلية.
- نفقات تكوينهم ، والتي يتم تحديدها بعد مقارنة ما هو متوفّر من مؤهلات لدى المراجعين مع احتياجات مهمّات المراجعة المقبلة.
- مصاريف التنقل للأماكن التي تتم فيها عمليات المراجعة.
- مصاريف أخرى ( تجهيزات خاصة بإدارة المراجعة ، شراء كتب ، اشتراكات وغيرها ).

## خلاصة الفصل الثالث :

لا توجد معايير مطلقة لتصميم أو إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة ، ولكن يمكن تحديد بعض المعايير التي تدفع بأغلب المؤسسات إلى إيجاد مثل هذه الوظيفة بها من بينها : حجم المؤسسة ؛ التوزع أو البعد الجغرافي لمراكز النشاط ( الأقسام ، الوحدات و الفروع ) ؛ تعدد أنشطة و وظائف المؤسسة ، سياسة التسيير ( المركزية واللامركزية ). فلا يمكن في هذا الإطار أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحداً بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف حجم وشكل المؤسسة وتعدد أنشطتها والتوزيع الجغرافي لمراكز النشاط لها يحتم إيجاد الشكل المحدد والمناسب للمراجعة الداخلية. فمعيار حجم المؤسسة ومركزية ولا مركزية المراجعة يعتبران محددان أساسيين لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة.

وحتى تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبتفاعلية كبيرة يجب تحديد مركزها ومكانتها التنظيمية ضمن هيكل المؤسسة ككل بالشكل الذي يحقق الاستقلالية للمراجعين الداخليين بالنسبة للإدارات والأقسام الأخرى ، وقد يكون الوضع الأمثل لذلك أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً للإدارة العليا بالمؤسسة أو للجنة المراجعة ، حتى يتناول آداؤها جميع الأنشطة والوظائف والعمليات بلا قيود.

كما أن عملية المراجعة الداخلية تتبع خطوات منهجية معينة للقيام بمهمتها يجب على المراجعين الداخليين احترامها والتقيدها بما عند تنفيذ أية مهمة مراجعة ، والتي تتلخص في أربعة مراحل رئيسية، وهي : ( مرحلة التحضير والتخطيط ، مرحلة تنفيذ أو تحقيق المهمة ، مرحلة الاستنتاج وإعداد تقرير المراجعة ، متابعة تنفيذ تقرير المراجعة ). كما نشير إلى أن تنظيم عمل وظيفة المراجعة الداخلية يعتمد على عدة وسائل وأدوات من بينها : ميثاق المراجعة الداخلية ؛ مخطط المراجعة ؛ دليل المراجعة الداخلية ؛ ملفات المراجعة وأوراق العمل وغيرها.

وفي الأخير يمكن القول إن عملية التصميم والتنظيم الجيد والمحكم لإدارة المراجعة الداخلية من شأنه أن يضيف مزيداً من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير والنتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة، مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ قرارات ملائمة وصائبة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة وتحسين فعالية المؤسسة.



الفصل الرابع:

دراسة لحالة المؤسسة

الوطنية لأجهزة القياس

والمراقبة

### مقدمة الفصل الرابع :

تعتبر الدراسة الميدانية إسقاطاً لما جاء في الجانب النظري لأي بحث ، ولأنّها كذلك ، فقد خصّص الباحث هذا الفصل لدراسة حالة تطبيقية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

وعليه ، فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية ، وهي :

- التعرّف على المؤسسة محلّ الدراسة الميدانية ( المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ) من حيث نشأة و تطور المؤسسة ، تعريفها ، تنظيمها الوظيفي ، نشاطها ... الخ ؛
- دراسة المراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة من خلال التعرّف على المكانة التنظيمية التي يحتلها قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة ، مهام ومسؤوليات المراجع الداخلي ، ومشروع إنشاء هيكل للمراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ؛
- عرض وتحليل نتائج قائمة الاستقصاء الموجهة إلى مسؤولي المديرية الوظيفية ورؤساء الأقسام التشغيلية بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ، وذلك للتعرف على ثقافة المراجعة الداخلية السائدة بها ، وهذا بناءً على طبيعة الأسئلة التي تضمنتها قائمة الاستقصاء ( الملحق رقم 02 ) ، وعلى النتائج التي تم التوصل إليها ، وهي معروضة كآتي :

- عرض وتفسير نتائج الأسئلة العامة الخاصة بالمراجعة الداخلية ؛
- استقصاء وتحليل مواقف المسيرين إزاء المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة ، وعن تصوّراتهم للوضع التنظيمي الجديد ؛
- استقصاء وتحليل آراء المسيرين حول عمل المراجع الداخلي ( كفاءته ، علاقته ، طبيعة مهمّاته ، المساعدة التي يقدمها ، وغيرها ... ) ؛

المبحث الأول : نظرة عامة عن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة.

تعتبر المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "E.N.A.M.C" (1) المؤسسة الوحيدة على المستوى الوطني ، التي تساهم بشكل كبير بتغطية حاجيات السوق الوطنية من أجهزة العدّ والقياس والتنظيم والحماية المختلفة مثل : عدادات الكهرباء ، عدادات الغاز ، منظمات الغاز ، عدادات الماء ، موزعات البنزين والمازوت وغيرها من أجهزة القياس والضبط والمراقبة ، ولقد شهدت عدة إصلاحات كغيرها من المؤسسات الاقتصادية العمومية الأخرى ، من أجل تعزيز مكانتها في السوق المحلية والإقليمية والدولية، وهذا بإتباع إستراتيجية تتمثل في البحث عن أكبر ربح ومواجهة خطر التقليد والمنافسة.

المطلب الأول : نشأة و تطور المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

تقرر إنشاء مركب خاص بإنتاج العدادات في 12 جوان 1975م ، تبعاً للمخطط التنموي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، والهادف إلى إرساء هياكل قاعدية للصناعات الثقيلة.

ولقد تولّت تنفيذ هذا المشروع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "SONELGAZ" (2) وظل هذا المركب مكلف بتغطية الاحتياجات الوطنية المتعلقة بالعدادات (عدادات الكهرباء ، الغاز والماء) .

و كنتيجة حتمية لعملية إعادة الهيكلة العضوية التي مست شركة سونلغاز ، نشأت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "ENAMC" ، وذلك بناءً على المرسوم رقم 83/633 المؤرخ في : 05 نوفمبر 1983م ، والخاص بقطاع الصناعات الثقيلة ، وهي تعدّ المؤسسة الفريدة من نوعها على المستوى الوطني المتخصّصة في هذا النوع من النشاط.

ولقد عرفت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تطوراً سريعاً على جميع المستويات، الأمر الذي ساعدها على الدخول في مرحلة الاستقلالية ، حيث تم فحص مشروع استقلالها بمجلس الحكومة المنعقد في : 19 مارس 1989م ، لتعقد رسمياً أول جمعية عامة لها في : 10 جويلية من نفس السنة ، أين تم تنصيب مجلس إدارتها وتوجيه هياكلها وتحديد رأس مالها الاجتماعي الذي قدر آنذاك بـ: 30 مليون دينار جزائري.

(1) ENAMC : Entreprise Nationale des Appareils de Mesure et de Contrôle.

(2) SONELGAZ : Société Nationale d'Electricité et du GAZ.

منذ ذلك التاريخ ، أصبحت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مؤسسة عمومية إقتصادية مستقلة ذات أسهم ( EPE – SPA ) ، وقد عرف رأسمالها الاجتماعي تطوراً حيث قدر سنة 1993م بـ 105.000.000 دينار جزائري ، ليرتفع بعدها إلى 560.000.000 دينار سنة 1998م ، ثم إلى 770.000.000 دينار جزائري في سنة 2004م ، أما حالياً فهو يبلغ 1.462.825.000 دينار جزائري.

### المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة هي شركة عمومية ذات أسهم "SPA"، رأسمالها الاجتماعي 1.462.825.000 دينار جزائري ، مختصة في إنتاج وتسويق وتصدير مختلفة أجهزة القياس والتنظيم والحماية والمراقبة ، كعدادات الكهرباء ، الغاز ، الماء ، ومنظمات الغاز ، والقواطع وأضرار الإلتماس والموصلات الحرارية وموزعات البنزين والمازوت ، وكل لواحق هذه الأجهزة ومكوناتها ، وبالتالي فهي مؤسسة صناعية تجارية كونها تنتج وتبيع.

وتعتبر المؤسسة الإنتاجية الوحيدة لصنع أجهزة القياس والضبط والمراقبة على المستوى الوطني والإقليمي، حيث تتواجد بالمنطقة الصناعية جنوب شرق مدينة العلمة بالطريق الرابط بين مدينتي باتنة والعلمة. أما مقرها الاجتماعي فيقع بجانب محطة نقل المسافرين لمدينة العلمة على الطريق الرابط بين مدينتي العلمة وجميلة. وهي في مجملها تتربع على مساحة قدرها 130.000 م<sup>2</sup> ، منها 45.000 م<sup>2</sup> مغطاة ، كما تملك المؤسسة هياكل قاعدية متعلقة بمركب الإنتاج ورثتها عن شركة سونلغاز.

وهي مجزأة إلى (04) أربعة أقسام تشغيلية ، تتوفر على الاستقلالية وتعمل كمؤسسات حقيقية :

#### ■ قسم الكهرباء ( Division Electricité ) :

يختص هذا القسم في تصنيع وتركيب وبيع عدادات الكهرباء بكل لواحقها، القواطع ، أضرار الإلتماس والموصلات الحرارية بأنواعها، ويعد هذا القسم من أهم أقسام المؤسسة من حيث رقم الأعمال وعدد العمال، حيث يعتمد في تأدية نشاطه على 674 عاملاً.

■ قسم السوائل ( Division Fluides ) :

ويختص في تصنيع وتركيب وبيع عدادات الماء ، الغاز ، منظمات الغاز وموزعات البنزين والمازوت ( Volucompteurs ) .مختلف أنواعها.

■ قسم الأدوات ( Division Outillage ) :

ويختص في تصنيع بعض القطع التي تستخدم في إنتاج العدادات بأنواعها، كما يتولى عملية شراء وتصليح القوالب المستخدمة في صنع تلك القطع، بالإضافة إلى صيانة وإصلاح مختلف التجهيزات.

■ قسم الخدمات الصناعية والإمدادات (Division des Services Industriel et Logistique):

وتتمثل مهامه في تقديم الخدمات في مجال : ( الأمن ، تسيير وسائل النقل ، الإشراف على الخدمات الاجتماعية من الأكل، نقل العمال... الخ )، معاملات العبور ، حضيرة المؤسسة، أعمال الصيانة وغيرها.

❖ مهام المؤسسة :

تتولى المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة مهام بحث ، تطوير ، إنتاج ، استيراد ، تصدير وتسويق أجهزة العدّ والقياس والتنظيم والحماية والضبط المختلفة، وكل لواحق هذه الأجهزة ومكوناتها. وإنّ التصنيع الإجمالي لمنتجاتها يتم من خلال اقتنائها رخصاً للإنتاج لدى أكبر الشركات العالمية المتخصصة في هذا الميدان ، وهذا في إطار سياستها القاضية بتحسين جودة منتجاتها وتقوية مركزها التنافسي ، حيث تحصلت المؤسسة على إشهاد إيزو 9001/نسخة 2000 من طرف هيئة الإشهاد AFAQ /AFNOR سنة 2004.

## الفصل الرابع : دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة 242

وفيما يلي بعض المعطيات عن تراكمات التسيير للمؤسسة والخاصة بالسنتين 2008 و 2009 :

الجدول رقم (4-1) : بعض تراكمات التسيير للمؤسسة الخاصة بالسنتين الماليتين 2008 و 2009.

الوحدة : مليون دينار.

البيان	2008	2009	نسبة التطور (%)
رقم الأعمال	2757	3028	8.95
القيمة المضافة	923	1022	9.68
الفائض الخام للاستغلال	564	592	4.73
نتيجة الاستغلال	510	613	16.8
النتيجة الصافية للسنة المالية	357	434	17.74

المصدر: نشرية إعلامية سداسية رقم 08- أفريل 2010.

وبلغ عدد عمال المؤسسة 1232 عامل من بينهم 944 عامل دائم.

والجدول الموالي يبيّن لنا بالتفصيل عدد عمال المؤسسة ككلّ وهذا إلى غاية 2009/12/31.

الجدول رقم (4-2) : التركيبة البشرية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".

أصناف العمال	دائمون	مؤقتون	المجموع	النسبة %
إطارات	122	07	129	10.48
أعوان تحكم	341	03	344	27.92
أعوان تنفيذ	481	278	759	61.60
المجموع	944	288	1232	100

طريقة حساب النسب = ( مجموع عمال كل صنف / مجموع عمال المؤسسة الكلي ) x 100

المصدر: وثائق داخلية خاصة بمديرية الموارد البشرية.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".

يعكس الهيكل التنظيمي للمؤسسة مستويات السلطة القائمة بها، وكيفية تقسيم المسؤوليات والأعمال بما يكفل استمرارية النشاط وتبادل المعلومات ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي :

الشكل رقم (4-1) : الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".



المصدر : وثائق داخلية خاصة بالمديرة العامة للمؤسسة.

يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ثلاثة مستويات إدارية، وهي :

### 1- المديرية العامة :

وهي أعلى مستوى إداري بالمؤسسة ، ويمثلها المدير العام الذي مهمته الإشراف العام على نشاط المؤسسة ككل ، وهو مسؤول عن تحقيق أهدافها ومن ثم العمل على تحقيق استمرارية نشاطها.

### 2- الإدارات الوظيفية :

وتضم (05) خمسة مديريات مركزية، وهي :

#### ■ مديرية التطوير والتنمية : وهي مكلفة بـ :

- القيام بالأبحاث والدراسات المتعلقة بتطوير منتجات المؤسسة ؛

- إعداد التصاميم لمختلف المنتجات ؛

- المصادقة على نوعية منتجاتها ( تنميط المنتجات وفق معايير ISO(\*) ) ؛

- متابعة المشاريع الجديدة ؛

- دراسة ومتابعة ملفات الشراكة ؛

#### ■ مديرية الموارد البشرية : تتولى هذه المديرية :

- تطبيق النصوص القانونية المعمول بها على المستوى الوطني والخاصة بقانون العمل ؛

- تحديد سياسة إدارة الموارد البشرية على مستوى المؤسسة ( الأجور ، الحوافز ، التوظيف ، التكوين ، المنازعات الاجتماعية وغيرها ) ، ومتابعة تنفيذها.

#### ■ المديرية التجارية : إن هذه المديرية مسؤولة على :

- تسويق جميع منتجات المؤسسة على مستوى الوطن ؛

- البحث عن أسواق خارجية ؛

- دراسة أسواق المؤسسة ومتابعة منافسيها سواءً في الداخل أو الخارج ؛

(\*) I.S.O : International Organization of Standarization.



- تحسين رقم أعمال المؤسسة ؛
- تحسين خدمات ما بعد البيع ؛
- **مديرية المالية والمحاسبة** : تعمل هذه المديرية على :
  - البحث عن مصادر التمويل الداخلية والخارجية ؛
  - مسك حسابات المديرية العامة ؛
  - تحضير الميزانية الموحدّة للمؤسسة ( توحيد حسابات المؤسسة ككل ) ؛
  - تنفيذ مهمّات مراجعة مالية ومحاسبية من خلال دائرة المراجعة ؛
- **مديرية التسيير التقديري والتنظيم** : تشرف هذه المديرية على :
  - إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحديد إجراءات العمل بها ؛
  - تحضير الميزانيات التقديرية وتقارير التسيير الدورية ؛
  - وضع قنوات الاتصال للإعلام الآلي بالمؤسسة ؛

### 3- الأقسام التشغيلية :

وعددتها أربعة وهي كالاتي :

- **قسم الكهرباء** : يقوم هذا القسم بتصنيع وتركيب وبيع عدادات الكهرباء بكل لواحقها، القواطع ، أزرار الإلتماس والموصلات الحرارية بأنواعها.
- **قسم السوائل** : ويقوم هذا القسم بتصنيع وتركيب وبيع عدادات الغاز ، والماء ، ومنظمات الغاز وموزعات البنزين والمازوت بمختلف أنواعها.
- **قسم الأدوات** : ويقوم بتصنيع بعض القطع التي تستخدم في إنتاج العدادات بأنواعها، كما يتولى عملية شراء وتصليح القوالب المستخدمة في صنع تلك القطع.
- **قسم الخدمات الصناعية والإمدادات** : يهتم هذا القسم بكل ما يتعلق بتقديم الخدمات في مجال الأمن ، معاملات العبور ، أعمال الصيانة وغيرها.

المطلب الرابع : نشاط المؤسسة وأسواقها وأهميتها الاقتصادية.

الفرع الأول : نشاط المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".

تطرح المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تشكيلة متنوعة من المنتجات يمكن توضيحها في الجدول التالي :

الجدول رقم (3-4) : تشكيلة منتجات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".

الخط	المنتج	نوعه	الدخول في الإنتاج	الشركة المانحة للرخصة	الطاقة السنوية ( وحدة )
الكهرباء	عداد الكهرباء	- أحادي الطور : Monophasé من النوع CL 143 F3 (10-40) أمبير	1980	شركة لانديس و جير (Landis & Gyr) (سويسرا)	220.000 40.000
		- ثلاثي الطور : Triphasé من النوع ML 240 F3			
		- العداد الإلكتروني : الأحادي الطور من الصنف CX 1300	2002	شركة (SAGEM) (فرنسا)	130.000
الكهرباء	قواطع	- أحادي القطب S161	1985	شركة أبيبي ستوتر (ABB-STOTZ) (ألمانيا)	800.000 300.000 45.000
		- ثنائي الأقطاب التفاضلي F192			
		- رباعي الأقطاب التفاضلي F194			
	أزرار الالتماس و الموصلات الحرارية	- أزرار التماس ثلاثية الأقطاب LC1D - مواصلات حرارية ثلاثية الأقطاب LR1D - قاطع أزرار LE1D - أزرار التماس مساعدة CA2DN - أزرار التماس مساعدة LA1D	1990	شركة تيليميكانيك (Télémecanique) مجموعة شنايدر (فرنسا)	200.000 100.000 35.000 50.000 75.000

80.000	شركة أمكو (AMCO)		- عداد الغاز من نوع AC5M	منتجات الغاز	
80.000	American Meter Company	1981	- منظم الغاز B 1893 – 1293		
55.000	( الولايات المتحدة )	2004	- عدادات الغاز الصناعية من النوع G4		
65.000	( الأمريكية )	2007	- عدادات الغاز الصناعية من النوع G6		
200.000	شركة أكواميترو (AQUA-Metro)	1981	- أحادي القذف 3م <sup>3</sup> /سا TNRE	عدادات الماء	السوائل
	( سويسرا )		- متعدد القذف 3م <sup>3</sup> /سا SNR15		
			- متعدد القذف 5م <sup>3</sup> /سا SNR20		
1200	شركة نوفو- بينوني (Nuevo-Pignonie)	1991	مع إختيار الرأس الميكانيكية أو الإلكترونية (NPT3)	موزعات البنزين والمازوت	
300			- التفريغ 50 لتر / الدقيقة ( Simplex )		
1100		2007	- التفريغ 90 لتر / الدقيقة ( Simplex ) - موزعات الوقود ( Multiproduit ) من النوع Global Star		

المصدر: البطاقة الإشهارية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC.

الفرع الثاني : أهم الشركات التي تتعامل معها المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".  
إن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC"، تتعامل مع العديد من الشركات المحلية والأجنبية التي تمولها بالمواد الأولية واللوازم ( البلاستيك ، اللوالب ، الطلاء ، الزيوت ، الورق المقوى ... الخ ) ، وقطع الغيار وغيرها.

وفيما يلي جدول يبين أهم الشركات الأجنبية والمحلية بالترتيب حسب درجة وأهمية التعامل :

الجدول رقم (4-4) : أهم الشركات التي تمول المؤسسة بالمواد الأولية واللوازم.

المواد واللوازم	الشركات الأجنبية	المواد واللوازم	الشركات المحلية
قطع الغيار	ABB-STEMENS سويسرا	الزيوت	NAFTAL العالمة
مواد كيميائية	ABB-STOTZ ألمانيا	اللوالب	BCR عين الكبيرة
وقطع الغيار	KLLIBER-LIBRICATE	البلاستيك	ENIP سكيكدة
مواد بلاستيكية	بلجيكا	الدهن	ENAP للطلاء
مواد تعدينية	B-MASO إنجلترا	مواد التلحيم	SOUTHELEC الجزائر
مواد بلاستيكية	PERSTROP DITTI إيطاليا	الورق	NENC للورق بازر سكر
الألمنيوم	ALEBER.T سويسرا	البلاستيك	ENIP وههران
مواد بلاستيكية	AUGUST.K ألمانيا		
مواد كيماوية	CLBA.G فرنسا		
مواد كيميائية	GEBEAIRET.G النمسا		

المصدر: وثائق داخلية خاصة بالمديرية التجارية.

الفرع الثالث : أسواق المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".

تسيطر المؤسسة على الأسواق المحلية وتصدر جزء صغير جدا من منتجاتها في إطار التبادل بالمواد الأولية ، وزبائن المؤسسة هم كالتالي :

■ زبائن محليون : تملك المؤسسة العديد من الزبائن المحليون نذكر من بينهم :

- NAFTAL : تشتري موزعات البنزين والمازوت والمضخات المغمورة وأنظمة تسيير وقطع الغيار

- SONELGAZ : تشتري عدادات الكهرباء و الغاز بكل لواحقها ومنظمات الغاز... الخ .

- KAHRIF : تشتري القواطع الثنائية القطب وثلاثية الأقطاب بالإضافة إلى منظمات الغاز وغيرها.

- LADA : تشتري عدادات الماء .

- وزارة الدفاع الوطني : لتزويدها بموزعات الوقود.

- الخواص : يشترون الموصلات الحرارية ، قواطع تلقائية ، عدادات الماء .

■ زبائن أجنبية : نظرا لارتفاع تكلفة إنتاج منتجاتها، فالمؤسسة لا تملك زبائن أجنبية كثيرون

ومنها: شركة "TELEMECANIQUE"، " مجموعة شنايدر" فرنسا يشترون أزرار الالتماس

والموصلات الحرارية في إطار التبادل بالمواد الأولية، حيث تصنع باسم الشركة الفرنسية.

- NAFTEC ( موريطانيا ) : تشتري موزعات البنزين والمازوت والمضخات المغمورة وأنظمة تسيير

وقطع الغيار.

- KANAGAZ : تشتري عدادات الغاز ومنظمات الغاز ولواحقها.

- CAMEG : تشتري عدادات كهربائية إلكترونية وعدادات الغاز كل الأصناف بالإضافة إلى

منظمات الغاز.

### الفرع الرابع : الأهمية الاقتصادية للمؤسسة.

باعتبار المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة الفريدة من نوعها في الوطن التي تنتج العدادات وأجهزة القياس والضبط والتنظيم والحماية والمراقبة المختلفة، فلها أهمية اقتصادية كبرى يمكن حصرها في النقاط التالية :

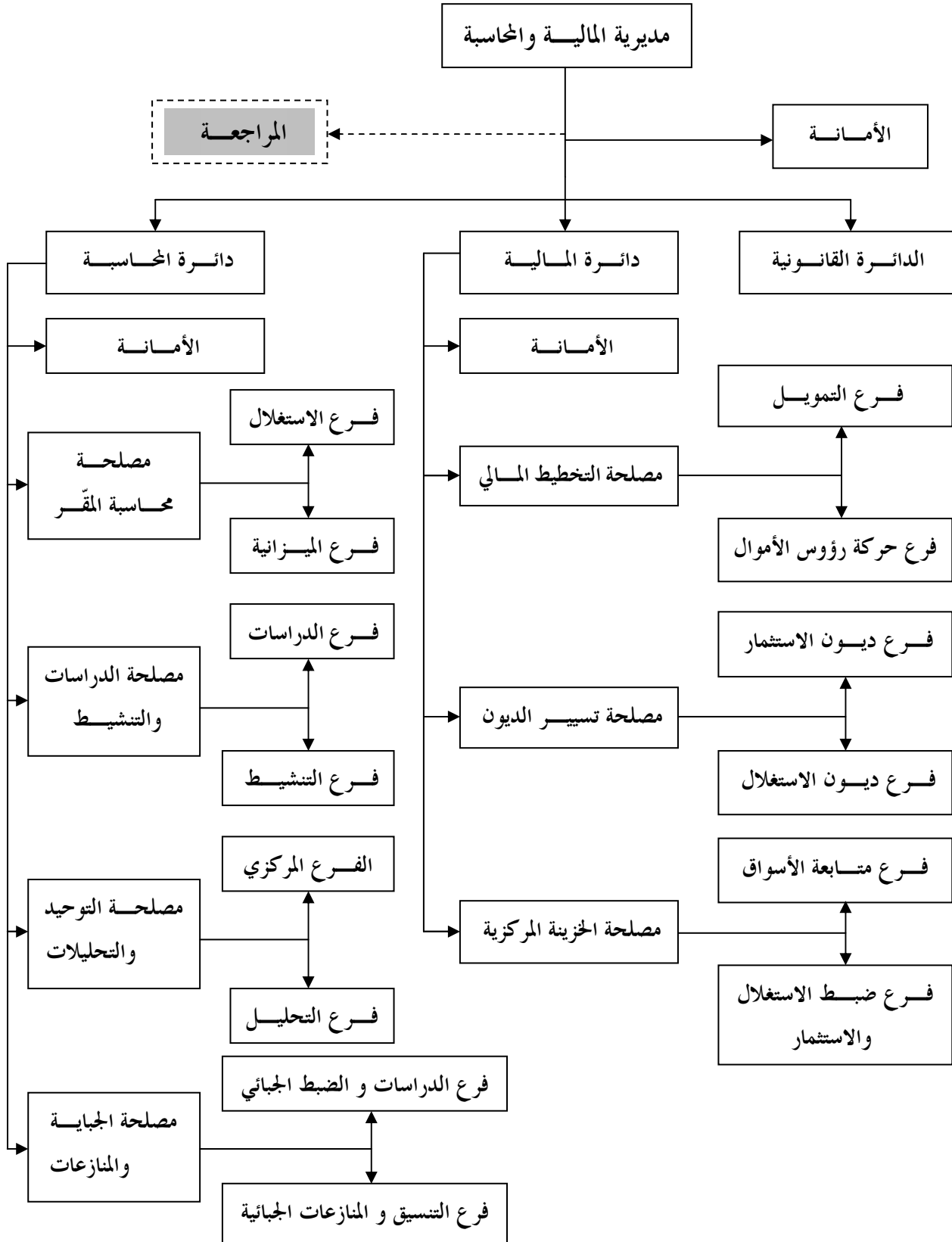
- تغطية السوق المحلية وتلبية الطلب الوطني من منتوج العدادات وأجهزة القياس المختلفة، الذي يشهد ارتفاعاً متزايداً ؛
- توفير مناصب شغل جديدة وبالتالي التخفيض من أزمة البطالة ، فوجود مؤسسة كبيرة بهذا الحجم سيكون له أثر اجتماعي كبير ، حيث تشغل المؤسسة حالياً أكثر من 1230 عامل ؛
- خلق صناعة جديدة وجيدة في مجال الميكانيك، فهذه المؤسسة تقوم بعمليات البحث والتطوير في مجال تخصصها، مما يساعد على كشف مهارات و رؤوس مفكرة ؛
- إدخال العملة الصعبة للوطن وذلك من خلال تصدير منتجاتها إلى بلدان عدة في الخارج نذكر منها : ألمانيا، تونس... الخ ، ومن هنا فقد استطاعت المؤسسة اكتساب ثقة أكبر المجموعات الاقتصادية العالمية، خاصة وأنها تملك خبرة كبيرة في هذا الميدان ؛
- المشاركة في المحافل الاقتصادية الدولية وهذا بمنتجات ذات جودة عالمية ؛

المبحث الثاني : المراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".

المطلب الأول : المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية في مؤسسة "AMC".

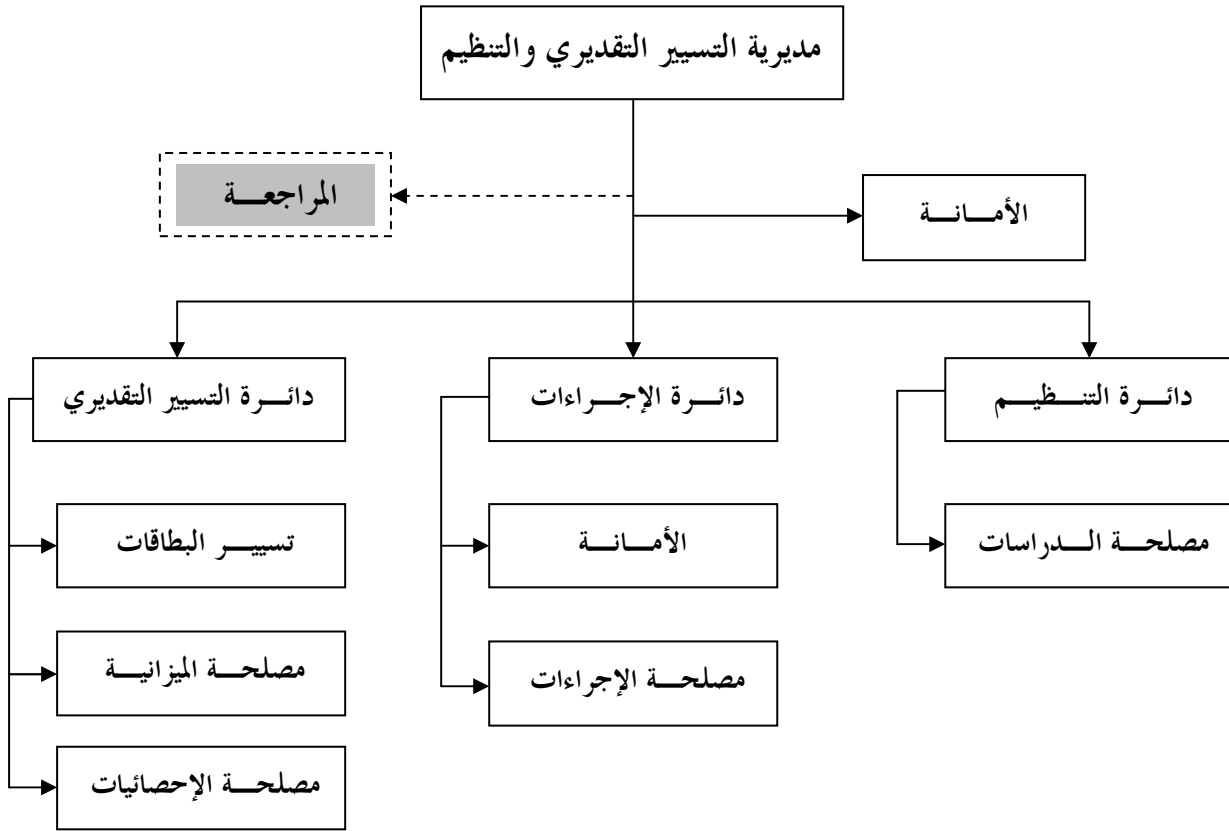
بدأ اهتمام المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بوظيفة المراجعة الداخلية سنة 1994م ، أين أنشأت قسمين للمراجعة أحدهما تابع لمديرية المالية و المحاسبة ( أنظر الشكل رقم (4-2) ) و الآخر مرتبط بمديرية التسيير التقديري و التنظيم ( أنظر الشكل رقم (4-3)).

الشكل رقم (4-2) : الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة في : 1994/11/14.



المصدر: وثائق داخلية خاصة بالمديرية العامة لمؤسسة "AMC".

الشكل رقم (4-3) : الهيكل التنظيمي لمديرية التسيير التقديري والتنظيم في : 1994/11/14.



المصدر: وثائق داخلية خاصة بالمديرية العامة لمؤسسة "AMC".

يظهر الشكلين (4-2) و (4-3) قسمي المراجعة لكن بخطوط متقطعة ، الأمر الذي يؤكد أنّ تواجد هذه الوظيفة بـ "AMC" كان شكليا ومؤقتا ، فالمؤسسة لم تحدد آنذاك طبيعة مهمّات المراجعة التي ستنفّذ ، كما لم يتم تعيين الأشخاص الذين سيقومون بأعمال المراجعة.

وفي سنة 1995م ، تبنّت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة مخطط توجيه داخلي (P.R.I)<sup>(1)</sup> ، وذلك بناءً على القرار الوزاري الصادر في جانفي 1995م والخاص بمشروع إنعاش المؤسسات العمومية الاقتصادية من خلال وضع كل العناصر والميكانيزمات التي من شأنها تحسين مستوى إنتاجية المؤسسات والاستعمال الأمثل والفعال لمواردها المتاحة.

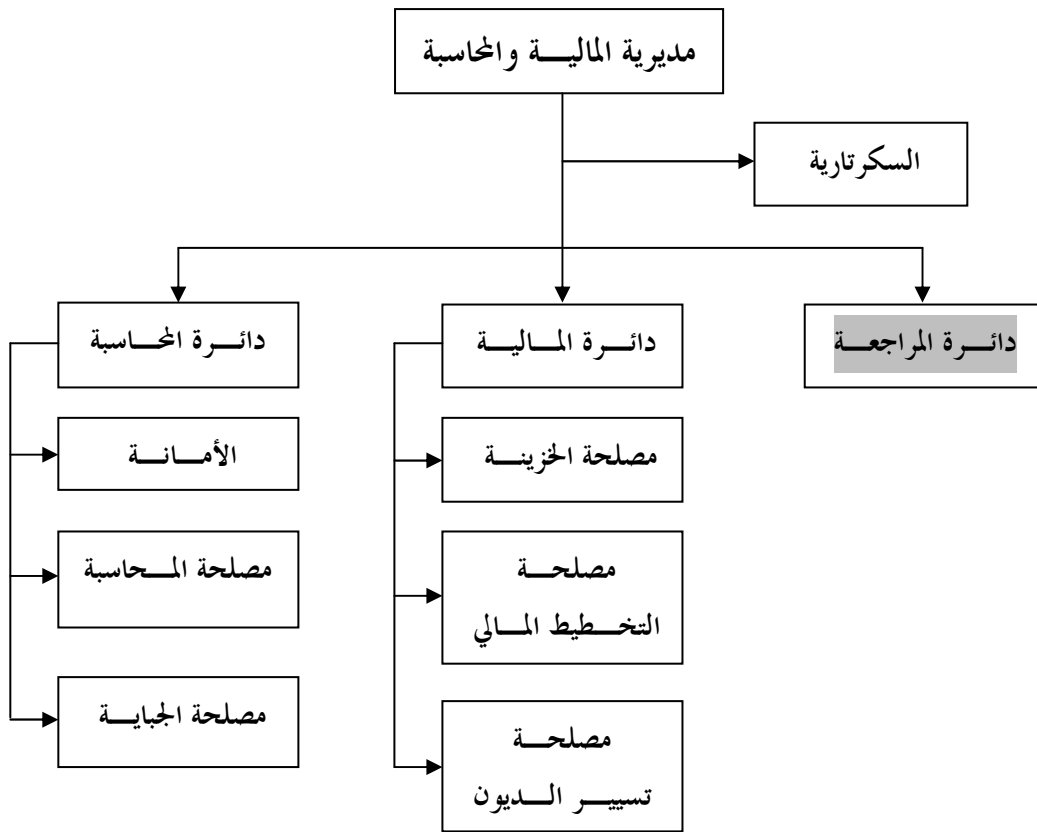
(1)- PRI : Plan de Redressement Interne.



لقد تضمن مخطط التوجيه الداخلي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تشخيصا عاما ومعتمقا وهادفا لجميع أنشطة المؤسسة ( النشاط الصناعي ، التجاري ، المالي ، الموارد البشرية ، والجانب التنظيمي ) ، ومن جملة نقاط الضعف التي تم تحديدها والمتعلقة بالجانب التنظيمي ، وجود نقص في بعض الهياكل التنظيمية ، أين اقترح المختصون في هذا المجال ، ضرورة تحديد وإكمال تنظيم المستويات الوظيفية بالمؤسسة.

وبناءً عليه ، فقد أعادت "AMC" تنظيم هياكلها سنة 2001م ، ومن جملة تلك التغيرات - والتي تم موضوع بحثنا هذا - هي إلغاء قسم المراجعة التابع لمديرية التسيير التقديري والتنظيم ، والاحتفاظ فقط بقسم مراجعة واحد على مستوى مديرية المالية والمحاسبة ، لكن هذه المرة تواجهه كان رسميا ودائما مثلما يوضحه الشكل الموالي :

الشكل رقم (4-4) : الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة لسنة 2001م وإلى غاية يومنا هذا.



المصدر: وثائق داخلية خاصة بمديرية المالية والمحاسبة.

إن ارتباط دائرة المراجعة وظيفياً بمديرية المالية والمحاسبة مثلما نلاحظه في الشكل السابق ، يجعل المراجع بـ "AMC" مسؤولاً وبصفة مباشرة أمام المدير المالي والمحاسبي ، الأمر الذي قد يحدّ من استقلاليته وموضوعيته في إبداء رأيه ، وبالتالي قد يؤثر على قيمة الخدمات التي يقدمها للمؤسسة ككل .

#### المطلب الثاني : مهام و مسؤوليات المراجع الداخلي في مؤسسة "AMC" .

تتكون دائرة المراجعة من شخص واحد هو نفسه رئيسها ، والذي تم تعيينه من داخل المؤسسة ( توظيف داخلي ) بناءً على خبراته الواسعة في مجال المحاسبة ، حيث شغل عدّة مناصب قبل أن يصبح مراجعاً بها ، بداية كمحاسب بشركة سونلغاز ، ثم رئيساً لمصلحة المحاسبة بمؤسسة "AMC" ، ليشغل فيما بعد منصب رئيس دائرة المحاسبة بمديرية المالية والمحاسبة .

وفي سنة 2001م ، إستلم مهام دائرة المراجعة و أصبح مسؤولاً وبصفة مباشرة أمام المدير المالي والمحاسبي ، الذي كان يعهد إليه إضافة لمهامّ المراجعة المالية والمحاسبية ، بعض الأعمال التنفيذية المتعلقة بالمجال المحاسبي ( بحكم خبراته السابقة ) ، وهذا بالطبع أمر يتنافى مع فروض المراجعة ويضعف النتائج المترتبة عليها ، إذ كيف ينفذ المراجع أعمالاً أخرى تكون موضوع فحص وتدقيق من جانبه في المستقبل؟ .

وحتى يعمل المراجع كمراجع فقط ، كان لابدّ من تحديد مهامه ومسؤولياته بدقة ووضوح ( الملحق رقم 01 ) ، وبهذا فقد أصبح رئيس دائرة المراجعة منذ جوان 2001م ، مسؤول فقط على اقتراح وتطبيق المخطط السنوي للتدخلات من أجل التحقق من الرقابة المالية ، المحاسبية و الجبائية المطبقة على مستوى مديرية المالية والمحاسبية ، وذلك لضمان حسن تطبيق الإجراءات بالمؤسسة .

وحتى يحقق المراجع ذلك ، فإنّه يتولى عدّة مهام خاصة وهي :

- تحضير وتخطيط أعمال المراجعة ؛
- ضمان وتدعيم نجاعة نظام الرقابة الداخلية ؛
- التأكد من صحة وصدق الحسابات ؛

- السهر على حسن تطبيق التعليمات والإجراءات داخل المؤسسة ، ولا سيّما المحاسبية والمالية منها ؛
  - تحضير وعرض تقارير المراجعة في نهاية كل تدخل ؛
  - اكتشاف نواحي القصور وكذلك الأخطاء ؛
  - تقديم النصائح والتوصيات المناسبة لتصحيح وتحسين الأوضاع بالمؤسسة ؛
  - حضور أعمال نهاية الدورة المالية ( إقفال حسابات الدورة ) ؛
  - حضور كل الدراسات التي تتم على مستوى مديرية المالية والمحاسبة ؛
- إذن ينفذ المراجع بـ "AMC" مهمّات مراجعة محاسبية ومالية فقط ، وبذلك فإنّ تعامله الأساسي يكون فقط مع :

- دوائر مديرية المالية والمحاسبة ( دائرة المالية ودائرة المحاسبة ) ؛
- بعض هياكل المؤسسة : مصالح مالية / المحاسبة والموارد البشرية ، المصالح التجارية وتسيير المخزونات في جميع أقسام المؤسسة ( قسم الكهرباء ، السوائل ، الأدوات ، الخدمات والإمدادات الصناعية SIL<sup>(1)</sup> ) ؛

حاليا هناك توجه نحو توسيع نطاق المراجعة بالمؤسسة "AMC" لتشمل جميع أنشطة المؤسسة ولا تقتصر فقط على مراجعة النواحي المالية والمحاسبية ، وتنظيم هذه الوظيفة بشكل يجعلها تابعة مباشرة لأعلى مستوى إداري بالمؤسسة ( المدير العام ) ، وذلك من خلال تطبيق مشروع إنشاء هيكل للمراجعة الداخلية ، الذي تمّ تحضيره في سنة 1995م ، ولم يتم تنفيذه حتى بعدما أعادت مؤسسة "AMC" تنظيم هياكلها سنة 2001م وإلى يومنا هذا وذلك لأسباب ضيقة ومحدودة جدا رفض المسؤولين الإفصاح عنها.

(1) S.I.L : Services Industriel et Logistique.

المطلب الثالث : مشروع إنشاء هيكل للمراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC".

تقرر في اجتماع "مجلس تنسيق المؤسسة"<sup>(1)</sup> المنعقد في 17 فيفري 2003م ، تكوين فريق عمل خاص من داخل المؤسسة مكون من أربعة أشخاص ذوي خبرة في مجال المراجعة ، يترأسهم المدير الحالي للموارد البشرية ، كما كان مقررا في سنة 1995م .

لقد كلف هذا الفريق بدراسة مشروع إنشاء هيكل للمراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC" يتولى ممارسة وتطوير هذه الوظيفة بالمؤسسة بهدف مساعدة مسيرتها على الممارسة الفعالة لمسؤولياتهم ، لهذا السبب كان لا بد من الإجابة على السؤال التالي :

➤ ما هو هيكل المراجعة الداخلية المناسب للمؤسسة ؟.

ليتم فيما بعد تحديد مهام مسؤوليات أفرادها.

الفرع الأول : المكانة التنظيمية المناسبة لقسم المراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC".

أكد المشروع على ضرورة إنشاء مديرية مراجعة داخلية مرتبطة مباشرة بأعلى مستوى إداري بالمؤسسة ( المدير العام ) ، ومستقلة عن باقي الإدارات الأخرى ، حتى يحس أفرادها بعبء المسؤولية الملقاة على عاتقهم هذا من جهة ، وحتى يتمكنوا من تنفيذ أعمالهم بصفة مهنية وبكل استقلالية وموضوعية من جهة أخرى.

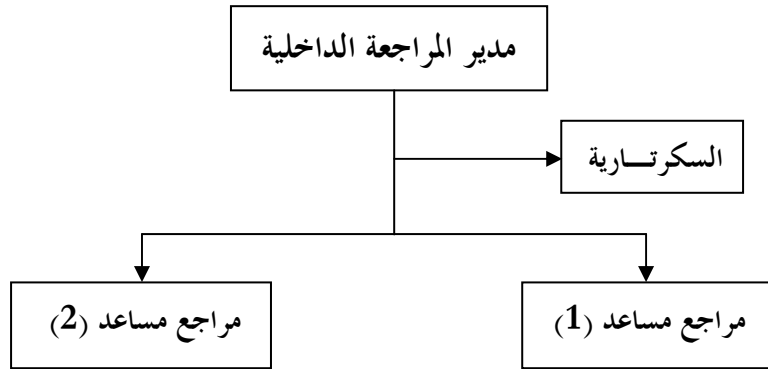
وتتولى مديرية المراجعة الداخلية - في المرحلة الأولى من إنشائها - الإجابة الفورية على انشغالات المسؤولين بالمؤسسة حول مدى تطبيق القواعد والإجراءات ( مراجعة الانتظام والمطابقة ) ، وكذلك استنتاج أي نقص أو غياب في جانب التنظيم وحتى في الإجراءات ، ليتم بعدها ممارستها وتوسيع مجال تطبيقها بالمؤسسة .

(1) - مجلس تنسيق المؤسسة CCE : يتكون من مدير عام المؤسسة ومسؤولي المديرية الوظيفية ورؤساء الأقسام التشغيلية.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية.

- اقترح الفريق المكلف بهذه الدراسة هيكلًا تنظيميًا لمديرية المراجعة الداخلية ( أنظر الشكل رقم (4-5) ) ، واعتبره مناسبًا للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "ENAMC" لأنه :
- يتوافق مع التنظيم الإداري للمؤسسة ؛
  - يتطلب تشكيلة بسيطة من المراجعين ، والذين يسهل اختيارهم من بين العاملين بالمؤسسة ( هيكل لا يحتاج إلى توظيف أشخاص من خارج المؤسسة ) ؛
  - يركز على العمل الجماعي الذي يضمن درجة الموضوعية المطلوبة في كل مهمة مراجعة ؛
  - يسمح بتنفيذ مهمّات مراجعة متنوعة تشمل جميع أنشطة و وظائف المؤسسة ، بما فيها الجانب المالي والمحاسبي ، وذلك وفقا لمخطط سنوي تعدّه مديرية المراجعة ويصادق عليه مجلس التنسيق بالمؤسسة ( CCE )<sup>(1)</sup>.

الشكل رقم (4-5) : مشروع هيكل تنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC".



المصدر: وثائق داخلية خاصة بمديرية الموارد البشرية.

(1) C.C.E : Conseil de Coordination de l'Entreprise.

وباستثناء منصب السكرتارية الذي يعتبر تواجهه روتينيا في أي هيكل تنظيمي لأي مستوى إداري بالمؤسسة ، فإن هيكل مديرية المراجعة الداخلية يتكون من ثلاثة أشخاص ( مدير المراجعة الداخلية ، ومراجعين مساعدين ) . ويرى أعضاء الفريق المكلف بدراسة هذا المشروع أن مثل هذا العدد ليس مبالغاً فيه بالنظر إلى حجم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "ENAMC" ، وإتّما هو ضروري للإجابة على انشغالات المسيرين المختلفة ، والتي هي موضوع مهمّات مراجعة متنوعة ( مراجعة مالية ومحاسبية ، مراجعة اجتماعية ، مراجعة تسويقية ، مراجعة النوعية وغيرها ) .

### الفرع الثالث : مهام ومسؤوليات أفراد مديرية المراجعة الداخلية.

وضّح المشروع بدقة شروط تعيين كل شخص بمديرية المراجعة الداخلية ( المؤهلات العلمية المناسبة والخبرة المطلوب والصفات الواجب توفرها في كل شخص ) ، كما حدد مهام ومسؤوليات كل واحد منهم.

#### 1- مدير المراجعة الداخلية :

يتولّى مدير المراجعة الداخلية مسؤولية الإشراف على نشاط قسمه ، كما هو مكلف بعدة مهام والتي يمكن تحديدها في :

- تحديد أهداف قسمه وتقديم التوجيهات اللازمة لممارسة وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة ؛
- تحضير المخطط السنوي للمراجعة وعرضه على مجلس التنسيق بالمؤسسة ( CCE ) مع إمكانية تعديله ( سواء بالإضافة أو الحذف ) متى دعت الضرورة إلى ذلك ؛
- السّهر على نجاح مهمّات المراجعة من خلال تقييم النتائج التي تم التوصل إليها في نهاية كل مهمّة ؛
- التحكّم في الاتصالات وتطوير العلاقات التي تربط قسمه بمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة ( المدير العام ، الأقسام التشغيلية و المديريات الوظيفية ) ؛
- تسيير أفراد قسمه بدءاً باختيار المراجعين المساعدين ، تكوينهم وتقسيم العمل فيما بينهم ، وكذلك تسيير وسائله المادية والمالية ؛

- إعداد تقارير مراجعة داخلية هادفة وبنّاءة ؛
- تنمية سبل التعاون بين قسمه وبين المراجع الخارجي ( محافظ الحسابات ) ؛
- تطوير وظيفة المراجعة الداخلية بـ "AMC" ، وذلك من خلال الاتصال ببعض المؤسسات الوطنية التي تملك هياكل مراجعة داخلية للاستفادة من تجاربها واكتساب معارف جديدة ، وكذلك الاتصال ببعض المنظمات المهنية وطنية أم دولية.

## 2- المراجع المساعد :

- تحت الإشراف المباشر لمدير المراجعة الداخلية ، يقوم المراجع المساعد بجملة من المهام ، وهي :
- تطبيق تعليمات العمل باحترام معايير المراجعة ؛
  - تنفيذ عمليات الفحص والتدقيق ؛
  - عرض ومناقشة نتائج الفحوصات مع مسؤوله المباشر أثناء أو عند انتهاء كل مهمة مراجعة ؛
  - المساعدة في تحديد الرقابات أو العمليات التي تحتاج إلى مراجعة ؛
  - تحضير أوراق العمل الضرورية ؛

### المبحث الثالث : عرض وتحليل نتائج قائمة الاستقصاء.

سنتناول في هذا العنصر من البحث عرض وتحليل مفصّل لنتائج الأسئلة الموجهة إلى مسؤولي المديرية الوظيفية و رؤساء الأقسام التشغيلية بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC" وذلك للتعرف على ثقافة المراجعة الداخلية السائدة بها ، حيث تم استقصاء آرائهم حول المكانة التنظيمية الحالية لقسم المراجعة الداخلية ، وعن تصوراتهم للوضع التنظيمي الجديد لقسم المراجعة الداخلية ، وكذلك حول عمل المراجع الداخلي بما ( كفاءته ، علاقته ، طبيعة مهمّاته ، المساعدة التي يقدمها ، وغيرها ...).

#### المطلب الأول : عرض وتحليل نتائج الأسئلة الخاصة بثقافة المراجعة الداخلية لدى مسيري المؤسسة.

كان من الضروري التعرف على ثقافة المراجعة الداخلية السائدة بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة قبل التطرق إلى مواقف المسيرين بخصوص المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية بها ، وإلى آرائهم حول عمل المراجع الداخلي ، ولهذا فقد خصص الباحث خمسة أسئلة عامة ، سيتم عرض نتائجها فيما يلي :

في البداية كان لا بدّ من التعرف على مفهوم المراجعة الداخلية المتداول بالمؤسسة ، ومقارنته بالتعريف العلمي ، الذي تم تحديده في الفصل الأول من الجانب النظري للبحث ، وذلك من خلال طرح السؤال الموالي : ما المقصود بـ "المراجعة الداخلية" ؟ والذي قصده الباحث سؤالاً مفتوحاً حتى يتيح لكل مسير فرصة التعبير عن وجهة نظره الخاصة بكل حرّية.

لقد عرف أغلب المسيرين المراجعة الداخلية بأنّها وسيلة مراقبة تستخدمها المؤسسة للتأكد من حسن تطبيق الإجراءات ومدى تطابق الأداء الفعلي للأعمال التي قامت بها المستويات الإدارية المختلفة مع ما رسمته الإدارة العليا من سياسات وما سطرته من خطط وما اتخذته من قرارات ، وذلك بهدف تحديد الانحرافات واقتراح التوصيات ، فهم في ذلك يؤكّدون على أنّ المراجعة الداخلية هي مراجعة انتظام ومطابقة بين ما تم تحديده من إجراءات وقواعد وخطط وسياسات وبين ما تم تطبيقه في الواقع.

أمّا الأقلية منهم فقد اختلفت في تحديد مفهوم خاص بالمراجعة الداخلية ، حيث :

- عرف أحد المسيرين المراجعة الداخلية بالوظيفة التي تهتمّ بوضع أنظمة رقابة داخلية فعّالة في جميع مجالات النشاط وذلك لتحسين نجاعة نظام المعلومات. والحقيقة ، إنّ هذا التعريف وإن أصاب في مسألة



تحسين نظام المعلومات ، فإن فيه نوع من المغالطة ، لأنّ المراجعة الداخلية لا تهتم بوضع أنظمة الرقابة الداخلية ، بل دورها هو تقييم فعالية تلك الأنظمة التي وضعتها إدارة المؤسسة.

- بينما أكد مسير واحد فقط أنّ المقصود بالمراجعة الداخلية تلك الخطوة المهنية القائمة على رأي فني موضوعي ومستقل حول مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة بغرض مساعدة مسؤوليها على التحكم في أنشطتهم بطريقة فعّالة. وهو التعريف الوحيد من بين التسعة المطابق للتعريف العلمي الذي تم تحديده فيما سبق .

ونستنتج من العرض السابق لمختلف الإجابات ، نقصاً واضحاً في المعلومات التي بحوزة أغلب المسيرين حول مفهوم المراجعة الداخلية ، والذي قد نرجعه إلى انعدام التكوين المتواصل في هذا المجال ، لأنّ المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث لم تعد تهتم فقط بحسن تطبيق القوانين واللوائح والإجراءات (مراجعة الانتظام) والتأكد من مطابقة الأداء الفعلي للسياسات والخطط والقرارات (مراجعة المطابقة)، بل أصبحت تبحث في نوعية تلك اللوائح والإجراءات والسياسات المطبقة (مراجعة الفعالية).

الجدول رقم (4-5) : ثقافة المسيرين حول أهداف المراجعة الداخلية.

الاختيارات	التكرارات	النسبة ( % )
اكتشاف الأخطاء ، الغش والتجاوزات	7	78
المصادقة على الحسابات والقوائم المالية	0	0
فحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية	2	22
رأي آخر	0	0
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم 02 من قائمة الاستقصاء.

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه ، أنّ إجابة المسيرين على السؤال : ما هو دور وظيفة المراجعة الداخلية ؟ اتجهت بنسبة كبيرة نحو الخيار الأول ، حيث أكد سبعة مسيروا من أصل تسعة أنّ مهام المراجع الداخلي هي اكتشاف الأخطاء و أي تجاوزات بغرض تصحيحها. بينما يرى مسيران أنّ دور المراجعة الداخلية بأي مؤسسة هو فحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

وتفسّر هذه النتائج - إلى حدّ كبير- عدم معرفة أغلب المسيرين بالمؤسسة للتطوّرات التي مسّت هذا الجانب من الوظيفة ، حيث أصبحت المراجعة الداخلية تهتم بتقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة ، من أجل ترشيد الأداء وتحسين فعالية المؤسسة ، فيما أمسى اكتشاف الأخطاء والغش هدفا ثانويا لها.

الجدول رقم (4-6) : ثقافة المسيرين حول مجال تطبيق المراجعة الداخلية.

الاختيارات	التكرارات	النسبة ( % )
العمليات المالية والمحاسبية	0	0
المجالات التشغيلية	8	89
الإدارة	0	0
كل ما سبق	1	11
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم 03 من قائمة الاستقصاء.

بغرض اختبار المعلومات التي بحوزة المسيرين حول مجال تطبيق المراجعة الداخلية ، فقد أكّد معظمهم ( 89 % ) بأنّها وظيفة تشمل كافة المجالات التشغيلية بما فيها العمليات المالية والمحاسبية ، وبالمقابل أبدى مسير واحد من أصل تسعة مسيرين رأيا مخالفا للأغلبية ، فالمراجعة الداخلية بنظره تشمل كل المجالات التي تم تحديدها في الجدول أعلاه بما فيها الإدارة ، والتي تعني حسب رأيه تقييم عمل المديرية العامة الممثّلة في شخص المدير العام ، وهو تعريف خاطئ لمفهوم مستحدث في مجال المراجعة الداخلية.

ونستنتج ممّا سبق ، أنّ هناك وعي لدى جميع المسؤولين بالمؤسسة حول تطوّر مجال تطبيق المراجعة الداخلية ، والتي لم تعد مقتصرة على النواحي المالية والمحاسبية فقط ، بل امتدت لتشمل كل وظائف وأنشطة وعمليات المؤسسة بدون استثناء ، الأمر الذي يؤكّد خاصية الشمول التي تتميز بها.

الجدول رقم (4-7) : أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسات المختلفة.

الاختيارات	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
ضرورية لجميع أنواع المؤسسات	7	7	78
مهمة فقط في المؤسسات الكبرى	2	2	22
لا فائدة من وجودها بأية مؤسسة	0	0	0
المجموع	9	9	100

المصدر: السؤال رقم 04 من قائمة الاستقصاء.

وحول السؤال الخاص بأهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسات المختلفة ، فقد أكد أغلب المسيرين بالمؤسسة ( 78 % ) بأنها وظيفة ضرورية ومهمة لأية مؤسسة مهما كان حجمها أو نشاطها. بينما يرى مسيرين من أصل تسعة مسيرين ، أن وظيفة المراجعة الداخلية ضرورية فقط في المؤسسات الكبرى ، والتي تتوفر على عدد كبير من العمال أو التي تمارس نشاطها من خلال عدة فروع موزعة جغرافياً. وعلى العموم ، تعكس هذه النتائج إدراك معظم المسؤولين بالمؤسسة أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في جميع أنواع المؤسسات .

الجدول رقم (4-8) : مقارنة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية.

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
نعم	4	4	44.5
لا	4	4	44.5
لا أدري	1	1	11
المجموع	9	9	100

المصدر: السؤال رقم 05 من قائمة الاستقصاء.

برأيك ، هل يوجد فرق بين المراجعة الداخلية ( L'Audit Interne ) والرقابة الداخلية ( Le Contrôle Interne ) ؟

إنّ إجابة المسؤولين على هذا السؤال توزعت على الخيارات الثلاثة المطروحة في الجدول السابق ، حيث أكد أربعة مسيرين من أصل تسعة وجود فرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية ، بينما نفى مثلهم بالمقابل وجود أي اختلاف بين هذين المفهومين ، في حين أفصح مسير واحد بأنّه لا يعلم إن كان هناك فرق بين المصطلحين أو العكس.

وفي الواقع ، إنّ هذه النتائج وإن كانت في مجملها تعكس نقصا في ثقافة المسيرين حول هذين المصطلحين ، فهي تبقى غير كافية ، لهذا كان لابدّ من طرح سؤال استفساري مكمل للسابق على المسيرين الذين أكدوا وجود اختلاف بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية ، لكن هذه المرة قصده الباحث مفتوحاً ، حتى يتيح لهم فرصة الإفصاح على أوجه الاختلاف تلك ، ليستطيع بعدها تقييم معلوماهم حول هذين المصطلحين .

لقد عرف أغلب المسيرين- الذين أجابوا بـ "نعم" في السؤال السابق- الرقابة الداخلية بأنّها مهمّة تلقائية لمراقبة عمل موظف بواسطة موظف آخر وذلك للتأكد من مدى تطابق العمل المنجز بالقواعد المحددة له ، وبهذا تجدهم يؤكّدون على أنّ الفرق بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية يكمن في أنّ الأولى هي عبارة عن عملية تلقائية تتم في كل وقت ، بينما المراجعة الداخلية هي عملية موجهة ومبرمجة لفترة محدّدة.

والحقيقة ، إنّ هذه الإجابات وإن أصابت في جانب معيّن ( الضبط الداخلي الذي يعتبر أحد عناصر الرقابة الداخلية ) ، فإنّها تبقى ضيقة ومحدودة ، لأنّها لا تعبّر عن الفرق الجوهرية والأساسية بين هذين المصطلحين ، والذي يكمن في أنّ الرقابة الداخلية هي نظام قائم على مجموعة من الإجراءات واللوائح والسياسات والأساليب التي وضعتها المؤسسة للتحكّم في نشاطها بصفة عامة ، أمّا المراجعة الداخلية فهي وظيفة تهتمّ بفحص وتقييم مدى ملائمة وفعاليّة نظام الرقابة الداخلية المطبّق بالمؤسسة.

المطلب الثاني : عرض وتحليل نتائج الأسئلة الخاصة بالوضع التنظيمي لقسم المراجعة بـ "AMC"

في سياق البحث عن مواقف المسيّرين إزاء المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية بمؤسستهم ، فقد حاولت الدراسة معرفة العامل الذي دفع بالمؤسسة إلى إنشاء مثل هذا القسم وكذلك طبيعة المهّمات التي ينفّذها المراجع الداخلي وعلاقتها بوضعه التنظيمي ، وقد توصل الباحث إلى ما يلي :

الجدول رقم (4-9) : الدافع وراء إنشاء قسم المراجعة بـ "AMC".

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
المادة 40 من القانون رقم 01-88	1	1	11
حجم المؤسسة	0	0	0
ضروريات التسيير	6	6	67
مواكبة التطور في مجال التسيير	2	2	22
المجموع	9	9	100

المصدر: السؤال رقم 07 من قائمة الاستقصاء.

من خلال معطيات الجدول أعلاه ، نلاحظ أنّ جميع المستجوبين استبعدوا تماما فكرة أن يكون الدافع وراء إنشاء قسم المراجعة الداخلية بـ "AMC" هو حجم المؤسسة ، لتتوزع إجاباتهم بالتفاوت بين الخيارات الثلاثة الأخرى ، حيث أكد ستة مسيّرّين من أصل تسعة ، أن حاجة المؤسسة إلى تحسين ظروف التسيير بها هي التي دفعتها إلى إيجاد قسم للمراجعة ضمن هيكلها التنظيمي. في حين يرى مسيّران اثنان من أصل تسعة أن سبب إنشاء هذا القسم يرجع إلى رغبة المؤسسة في مواكبة التطورات في مجال التسيير . أمّا بالنسبة للخيار الأول ، فقد أقرّ مسيّر واحد فقط أن الدافع وراء إنشاء دائرة المراجعة بـ "AMC" هو التزام المؤسسة بنص المادة 40 من القانون رقم 01-88 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

وما يمكن استخلاصه من معطيات الجدول السابق ، ومختلف النسب المسجلة ، أن الحاجة إلى خدمات المراجعة الداخلية لتحسين مستوى أداء وفعالية التسيير بالمؤسسة قد كانت العامل الأساسي الذي دفع إدارة "AMC" إلى إنشاء قسم خاص بها ضمن هيكلها التنظيمي ، أمّا فيما يتعلق بالعوامل الأخرى ، فهي لم تكن سببا قويا في تواجد هذه الوظيفة بالمؤسسة ، لأنّ إنشاء قسم المراجعة بها تم بعد ستة سنوات من صدور القانون 88-01 وبالضبط سنة 1994م ، هذا من جهة ، كما أن موقعه التنظيمي لا يواكب التطورات في مجال المراجعة ، خاصة وأن المراجعة تعدّ من أحدث الوسائل التي تساهم في تحسين أداء وفعالية التسيير بالمؤسسة إلى جانب مراقبة التسيير و مراقبة النوعية.

الجدول رقم (4-10) : مدى استفادة المؤسسة من وجود هيكل للمراجعة الداخلية بها.

الإجابة	التكرارات	النسبة ( % )
نعم	8	89
لا	1	11
لا أدري	0	0
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم 06 من قائمة الاستقصاء.

يرى أغلب المسيرين ( 89 % ) - كما هو موضح في الجدول أعلاه - أن وجود قسم مراجعة ضمن الهيكل التنظيمي لـ "AMC" يعود بفائدة كبيرة على المؤسسة ككل ، فهو يجنبها الوقوع في الأخطاء ويساعد مسيرها على إدارة أعمالهم بشكل أفضل ، في حين يرى مسير واحد من أصل تسعة أن مثل هذا الهيكل يخدم المؤسسة فقط في جانب معين من النشاط ( الجانب المالي والمحاسبي ) . ويعتقد الباحث أن هذا الهيكل لا يقدّم مساعدة حقيقية وشاملة لجميع مسيري المؤسسة ، كما أنّه لا يعكس التطور الذي عرفته المراجعة الداخلية خاصة من حيث توسّع مجال تطبيقها.

الجدول رقم (4-11) : المستويات الإدارية الخاضعة لمهامّ المراجعة الداخلية.

النسبة ( % )	التكرار	التكرارات	الإجابة
55.5	5	نعم	
44.4	4	لا	
100	9	المجموع	

المصدر: السؤال رقم 08 من قائمة الاستقصاء.

قدّر تكرار الإجابة بـ "نعم" على السؤال : هل تخضع إداراتكم لأعمال المراجعة الداخلية ؟ بخمس تكرارات مطلقة من أصل تسعة ، بينما بلغت نسبة المستجوبين الذين نفوا خضوع مديرياتهم لأية مهمة مراجعة بـ 44.5 % أي ما يعادل أربعة مسيرين من أصل تسعة ، وهنا يتعلّق الأمر بالمديريات الوظيفية التي ليس لها علاقة مباشرة بالنواحي المالية والمحاسبية للمؤسسة ( المديرية التجارية ، مديرية الموارد البشرية ، مديرية التنمية والتطوير ومديرية التسيير التقديري والتنظيم ) ، وهذا الأمر في اعتقادنا يتنافى مع خاصية الشمول التي تتميز بها وظيفة المراجعة الداخلية.

وتكملة للإجابة السابقة ، فقد أعاد الباحث طرح السؤال على المسؤولين الذين أكدوا خضوع مديرياتهم / أقسامهم لأعمال المراجعة الداخلية بغرض التعرّف على طبيعة مهمّات المراجعة المنفّذة بها ، فكانت نتائج ذلك في الجدول الموالي :

الجدول رقم (4-12) : طبيعة مهمّات المراجعة المنفّذة بمديريات / أقسام المؤسسة.

النسبة ( % )	التكرار	التكرارات	الاختيارات
100	5	مراجعة مالية ومحاسبية	
0	0	مراجعة تشغيلية	
0	0	مراجعة أخرى	
100	5	المجموع	

المصدر: السؤال رقم 08-1 من قائمة الاستقصاء.

أكد الخمس مسؤولون الذين أقرّوا خضوع إدارتهم لأعمال المراجعة ، أن جميع المهمّات المنفّذة بها هي مهمّات مراجعة مالية ومحاسبية ، وهي تشمل فقط المستويات الإدارية التي لها علاقة مباشرة بالنواحي المالية والمحاسبية ، وهنا يتعلّق الأمر بمديرية المالية والمحاسبة و الأقسام التشغيلية الأربعة ( قسم الكهرباء ، قسم السوائل ، قسم الأدوات وقسم الخدمات الصناعية والإمدادات ) والتي تحتوي ضمن هياكلها التنظيمية دوائر للمالية والمحاسبة.

وهنا يخلص الباحث إلى نتيجة واحدة وهي أن طبيعة مهمّات المراجعة المنفّذة بـ "AMC" مرتبطة بالوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية بها.

الجدول رقم (4- 13) : رأي المسيرين بالمكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
منطقية	2	2	22
غير منطقية	7	7	78
لا أدري	0	0	0
المجموع	9	9	100

المصدر: السؤال رقم 10 من قائمة الاستقصاء.

كانت نتيجة استقصاء آراء المسؤولين بالمؤسسة حول ارتباط دائرة المراجعة وظيفيا بمديرية المالية والمحاسبة كالتالي :

- يرى مسيران اثنان من أصل تسعة أنّ هذا النوع من الارتباط هو ارتباط منطقي ما دامت المراجعة الداخلية المطبّقة بالمؤسسة هي مراجعة مالية ومحاسبية ؛
- أمّا الغالبية منهم ( 7 مسيرين من أصل 9 ) فقد أكّدت بالإثبات أنّ الوضع التنظيمي الحالي لقسم المراجعة الداخلية هو وضع غير منطقي ، لأنّه يحدّ من نشاط المراجعة ويجعلها مقتصرة فقط على النواحي المالية والمحاسبية للمؤسسة.

وفي اعتقاد الباحث ، إن هذا النوع من الارتباط يضيّق من مجال تطبيق المراجعة الداخلية ، كما أنّه يحدّ من الممارسة المهنية لها ويجعلها محصورة في النشاط المالي والمحاسبي .



الجدول رقم (4-14) : تصورات المسيرين للوضع التنظيمي الجديد لقسم المراجعة الداخلية.

الاختيارات	التكرارات	النسبة ( % )
يتبع مباشرة المديرية العامة	6	67
يتبع مديرية أخرى غير مديرية المالية والمحاسبة	0	0
حاضرا على مستوى كل مديرية	3	33
رأي آخر	0	0
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم 11 من قائمة الاستقصاء.

الإجابة على السؤال المتعلق باقتراح نموذج آخر للوضع التنظيمي لقسم المراجعة بـ "AMC" اتجهت نحو الخيار الأول ، حيث اقترح ستة مسيرين من أصل تسعة أن يرتبط قسم المراجعة مباشرة بالمديرية العامة ، بينما يرى الثلاثة المتبقين ضرورة أن تشمل كل مديرية على حدة قسماً للمراجعة الداخلية ، في حين ولا مسير اقترح أن يرتبط قسم المراجعة بإحدى مديريات المؤسسة دون سواها.

وتعكس هذه النتائج من الناحية العلمية وجهة نظر إيجابية لدى بعض المسؤولين بالمؤسسة حول ارتباط قسم المراجعة الداخلية مباشرة بأعلى مستوى إداري بها والممثل في المدير العام ، لأن مثل هذا الارتباط سوف يرفع من أهمية وقيمة هذه الوظيفة بالمؤسسة ، ويضمن استقلال المراجع الداخلي عن المستويات الإدارية التي تخضع لإشراف مراجعاته، كما يحقق له درجة الموضوعية المطلوبة عند إبداء رأيه.

أمّا بالنسبة للاقتراح الخاص بإنشاء قسم مراجعة داخلية بكل مديرية من مديريات المؤسسة ، وبغض النظر عن إمكانية تطبيقه عملياً رغم كونه مكلفاً ، فإنه يبقى نموذج بعيد عن معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لأنه يحدّ من استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي ، هذا بالإضافة إلى تعارضه مع المؤشر المرجعي ( مراجع واحد لكل 1000 عامل ) الذي حدّده المختصون في هذا المجال ، مع العلم أنّ المؤسسة توظّف حالياً 1232 عامل فقط .

الجدول رقم (4-15) : مدى تأثير المكانة التنظيمية لقسم المراجعة على رأي المراجع الداخلي.

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
نعم	3	3	33
لا	2	2	22
لا أدري	4	4	45
المجموع	9	9	100

المصدر: السؤال رقم 12 من قائمة الاستقصاء.

اختلفت إجابات المسؤولين بالمؤسسة حول مدى تأثير الوضع التنظيمي لدائرة المراجعة الداخلية بـ "AMC" على كل من استقلالية و موضوعية المراجع الداخلي ، حيث أكد ثلاثة مسيرين أن في ارتباط دائرة المراجعة بمديرية المالية والمحاسبة تأثيرا كبيرا على استقلالية و موضوعية المراجع ، بينما يرى اثنان منهم أن ارتباط قسم المراجعة بمديرية المالية والمحاسبة أو بأية مديرية أخرى ليس له أي تأثير على رأي المراجع . في حين سجل الباحث أربعة تكرارات في الاختيار الثالث للإجابة ، أين أفصح أربعة مسيرين بأنهم لا يعلمون إن كان لهذا الارتباط تأثير على رأي المراجع الذي يبيده في تقريره النهائي أم العكس.

ويرى الباحث أنه ما دام المراجع موظفا بالمؤسسة ، فإن رأيه يتأثر بالوضع التنظيمي لقسمه ، لهذا يفترض أن يرتبط قسم المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري بالمؤسسة حتى يضمن للمراجع درجة الاستقلالية و الموضوعية التي نصّ عليها المعيار 1100 من معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

وتكملة للإجابة السابقة ، أعدنا طرح السؤال على المسيرين الذين أكدوا أن للوضع التنظيمي لدائرة المراجعة بـ "AMC" تأثيرا على استقلالية و موضوعية المراجع وذلك للتعرف على طبيعة تلك التأثيرات ، فسجل الباحث النتائج في الجدول الموالي :

الجدول رقم (4-16) : طبيعة الآثار المترتبة عن الوضع التنظيمي الحالي لقسم المراجعة بـ "AMC"

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
آثار إيجابية على استقلالية وموضوعية المراجع	0	0	0
آثار سلبية على استقلالية وموضوعية المراجع	2	2	67
آثار سلبية وإيجابية في آن واحد	1	1	33
المجموع	3	3	100

المصدر: السؤال رقم 1-12 من قائمة الاستقصاء.

أكد مسؤولان من بين الثلاثة الذين أجابوا بـ "نعم" في السؤال السابق ، أن لارتباط دائرة المراجعة بمديرية المالية والمحاسبة آثارا سلبية على رأي المراجع الذي يديه في تقريره النهائي ، لأن مسؤوليته المباشرة أمام رئيسه ( المدير المالي والمحاسبي ) تجعله ينصاع لأوامره ، حتى أنه قد يمارس عليه ضغوطات من شأنها تغيير بعض الحقائق بمديريته أو إخفائها عن الإدارة العليا خاصة وأنها موضوع إحدى مهمّات المراجعة التي ينفذها المراجع خلال السنة ، وبالتالي فإنّ هذا النوع من الارتباط سوف يحدّ من موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي . أما المسير الآخر، فيرى أن لهذا الارتباط آثارا إيجابية وسلبية في آن واحد ، لأنه يحدّ من استقلالية و موضوعية المراجع الداخلي من جهة ، لكن من جهة أخرى يضمن التدقيق المعمق في الجوانب المحاسبية والمالية والتي تعتبر عصب النشاط بأية مؤسسة.

تؤكد نتائج هذا السؤال مرّة أخرى حقيقة بعض المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية لدى بعض المسؤولين بالمؤسسة ، فحتى الأقلية منهم التي أكدت أن لارتباط دائرة المراجعة بمديرية المالية والمحاسبة آثارا على استقلالية و موضوعية المراجع الداخلي التي نصّ عليها أحد معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ، قد اختلفت في توضيح طبيعة تلك الآثار المترتبة عن ذلك الوضع ، وهو ما يعكس في اعتقاد الباحث سطحية المعلومات التي اكتسبها بعض المسيرين بالمؤسسة حول المراجعة الداخلية ، والتي قد نرجعها إلى نقص التكوين في هذا الجانب من المعرفة.

المطلب الثالث : عرض وتحليل نتائج الأسئلة الخاصة بالمراجع الداخلي.

إضافة إلى ما أكدته إجابات المسيرين بخصوص رأيهم في المكانة التنظيمية لقسم المراجعة ، وما ترتب عنها من آثار على طبيعة مهمّات المراجعة المنفّذة بالمؤسسة وكذا على استقلالية و موضوعية المراجع في حدّ ذاته ، فقد حاولت الدراسة أيضا استقصاء آراءهم حول عمل المراجع الداخلي وذلك للكشف عن مواقفهم اتجاه بعض الأمور المتعلقة بكفاءته وطبيعة العمل الذي يؤدّيه والمساعدة التي يقدّمها ، وغيرها.

الجدول رقم (4-17) : مدى تقييم المسيرين لأعمال إدارتهم.

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
نعم	7	78	
لا	2	22	
المجموع	9	100	

المصدر: السؤال رقم 09 من قائمة الاستقصاء.

إنّ أغلب الإجابات توجّهت نحو الخيار الأول ، وهو ما يعني قيام سبعة مدراء من أصل تسعة بعملية تقييم للأداء بمديريّاتهم أو أقسامهم ، أمّا بالنسبة للخيار الثاني ، فقد بلغت نسبة المسيرين الذين نفوا إجراء أيّ تقييم للأعمال بإدارتهم بـ 22 % وهي تعادل إجابة مسيرين اثنين من أصل تسعة. وتعكس هذه النتائج إلى حدّ ما درجة الوعي لدى أغلب المسيرين بثقل المسؤولية الملقاة على عاتقهم .

وتكملة لهذه الإجابة ، فقد رأى الباحث أنّه من الضروري معرفة الشخص المكلف بعملية التقييم هذه ، فأعاد بذلك طرح السؤال على فئة المسيرين التي أقرّت إجراء تقييم لأعمال إدارتها ، فكانت نتائج ذلك في الجدول الموالي :

الجدول رقم (4-18) : الشخص المكلف بعملية التقييم .

النسبة ( % )	التكرار	التكرارات	الإجابة
57	4		أتم شخصيا
43	3		أحد مرؤوسيكم
0	0		موظف معين خصيصا للقيام بهذه العملية
100	7		المجموع

المصدر: السؤال رقم 09-1 من قائمة الاستقصاء.

أكد أربعة مسيرين من أصل السبعة الذين أقرّوا إجراء تقييم لأعمال إدارتهم بأنهم هم المسؤولون شخصيا على تنفيذ هذه العملية ، بينما صرّح الثلاثة الآخرون بأنهم يسندون عملية التقييم هذه لأحد مرؤوسيهـم ( رئيس أحد الدوائر التابعة لهم ) .

وبالتركيز على إجابة مسؤول مديرية المالية والمحاسبة ، والتي أكّدت أنّ الشخص المكلف بتقييم الأداء بمديرية المالية والمحاسبة هو رئيس دائرة المراجعة ، نستنتج أن التقييم الذي يقصده المدير هنا هو ذلك الذي يتم من خلال مهمّة المراجعة التي ينفّذها المراجع الداخلي بمديرية المالية والمحاسبة.

وحتى يكون لسؤالنا هذا محلاً من موضوع الدراسة ، كان لابدّ من ربطه بعمل المراجع الداخلي ، وذلك من خلال طرح السؤال التالي : هل يوجد فرق بين عملية التقييم التي تقومون بها سواء بأنفسكم أو من خلال أحد مرؤوسيكم ، وبين تلك التي يجريها المراجع الداخلي بمؤسستكم ؟ . فكانت نتائج ذلك في الجدول الموالي :

الجدول رقم (4-19): رأي المسيرين في عملية التقييم التي يجرونها وتلك التي يقوم بها المراجع الداخلي.

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
نعم	2	2	28.5
لا	2	2	28.5
لا أدري	3	3	43
المجموع	7	7	100

المصدر: السؤال رقم 09-2 من قائمة الاستقصاء.

حول هذا السؤال ، فقد توزعت إجابات المسيرين الذين أكدوا تقييم الأداء بإداراتهم بالتفاوت بين الخيارات الثلاثة الموضحة في الجدول أعلاه ، حيث نفى مسيران اثنان وجود أي فرق جوهري بين عملية التقييم التي يقوم بها أحد مرؤوسيه وتلك التي ينفذها المراجع الداخلي ، وبالمقابل يرى مسيران آخرا عكس ذلك ، حيث أكدوا أن تقييم كل منهما مختلف عن الآخر باعتبار أن تقييم المراجع يخصص فقط النواحي المالية والمحاسبية لنشاط مديرتهم ، أما عملية التقييم التي يجرونها فهي تمس جميع جوانب النشاط بهما ، هذا بالإضافة إلى أن عملية التقييم التي يجرها المراجع الداخلي هي أكثر دقة وتتم من خلال مهمات محددة سلفا في برنامج المراجعة. وأما الثلاثة المتبقين ( 43 % ) فهم لا يعلمون إن كان هناك فرق بين تقييمهم وبين تقييم المراجع أم العكس .

والحقيقة ، فإن هذه النتائج تعكس نقصا واضحا في ثقافة المراجعة الداخلية لدى أغلب مسيري مؤسسة "AMC" ، لأنه من الطبيعي أن يختلف تقييم المراجع الداخلي عن عملية التقييم التي يجرها هؤلاء ، وإلا فما الداعي لوجود وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة إذا كان باستطاعة المسيرين القيام بعمل المراجع الداخلي بما هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يفترض أن يقوم المراجع الداخلي بـ "AMC" بفحص وتقييم الرقابة المحاسبية الداخلية التي تؤثر على القوائم المالية للمؤسسة ، على عكس المسيرين الذين يتولون تقييم العمل بإدارتهم .

الجدول رقم (4-20) : المستويات الإدارية المعنية بتقرير المراجعة الداخلية بـ "AMC".

النسبة ( % )	التكرار	التكرارات	الإجابة
78	7		نعم
22	2		لا
100	9		المجموع

المصدر: السؤال رقم 15 من قائمة الاستقصاء.

جاءت أغلب الإجابات على هذا السؤال بـ "نعم" ، ما يعنى حصول سبعة مسؤولين من أصل تسعة على نسخ من تقارير المراجعة الداخلية. أما الإجابة بالنفي ، فقد كان تكرارها ضعيفا بالمقارنة مع تكرار الإجابة الأولى، حيث أقرّ مسيران من أصل تسعة عدم تلقيهم أية نسخة من تقارير المراجعة تلك ، وهنا اقتصر الأمر على مديرية التنمية والتطوير و مديرية التسيير التقديري والتنظيم .

وتفسّر هذه النتائج أنّ عملية توزيع تقارير المراجعة الداخلية بـ "AMC" تتمّ على الأقسام التشغيلية لاحتوائها دوائر للمالية / المحاسبة ضمن هيكلها التنظيمية ، والتي هي موضوع إحدى المهمّات المنفّذة من قبل المراجع الداخلي ، وكذلك على المديرات الوظيفية التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالجوانب المحاسبية والمالية للمهمّة التي تمّ تنفيذها ( مديرية المالية والمحاسبة ، المديرية التجارية ومديرية الموارد البشرية ) .

الجدول رقم (4- 21) : رأي المسيرين في نوعية عمل المراجع الداخلي.

الاختيارات	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
جيد	4		57
متوسط	3		43
رديء	0		0
المجموع	7		100

المصدر: السؤال رقم 1-15 من قائمة الاستقصاء.

بسؤال المسيرين الذين أقرّوا فيما سبق تلقيهم نسخا من تقارير المراجعة الداخلية ، عن رأيهم في نوعية العمل الذي يؤديه المراجع الداخلي بمؤسستهم ، نلاحظ أن إجاباتهم توزعت بين الاختيار الأول والثاني فقط ( ما يعني استبعاد فكرة أن يكون عمل المراجع رديئا ) ، حيث وصف أربعة مسيرين من أصل السبعة الذين وزعت عليهم التقارير العمل الذي ينجزه المراجع الداخلي بالجيد ، وذلك بالنظر إلى طبيعة مهمّات المراجعة التي ينفّذها ( مراجعة مالية ومحاسبية ) ، في حين يرى الثلاثة الآخرون أن الخدمات التي يقدّمها المراجع هي متوسطة بسبب نقص تكوينه في مجال المراجعة الداخلية بالرغم من خبراته المتراكمة في ميدان المحاسبة .

وبين الجيد والمتوسط ، تبقى آراء المسيرين حول نوعية عمل المراجع الداخلي نسبية ، خاصة وأنّ ثقافة أغلبهم في مجال المراجعة الداخلية محدودة جدا. لكن على العموم ، نستنتج من معطيات الجدول أعلاه أنّ عمل المراجع المقتصر على التدقيق في الجوانب المالية والمحاسبية لنشاط المؤسسة ككل هو مقبول من قبل جميع المسيرين .



الجدول رقم (4-22) : استقصاء آراء المسيرين حول مقدار المساعدة التي يقدمها المراجع الداخلي.

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
يساعد في ممارسة مسؤولياتك بشكل أفضل	6	6	86
لا يقدم لك أي مساعدة	0	0	0
رأي آخر	1	1	14
المجموع	7	7	100

المصدر: السؤال رقم 15-2 من قائمة الاستقصاء.

وبسؤال المسيرين حول ما إذا كان عمل المراجع يساعدهم فعلاً في أداء مسؤولياتهم أو العكس فقد أكد أغلبهم ( 86 % ) أي ما يعادل ستة مسيرين من أصل سبعة الذين تحصلوا على تقارير المراجعة الداخلية أن عمل المراجع الداخلي ، ومن ثم التوصيات التي يقدمها في تقريره تمكنهم من ممارسة أعمالهم بشكل أفضل ، في حين سجّل الباحث رأياً آخر لأحد المسيرين حيث أكد أن الاقتراحات والتوصيات المقدمة في تقرير المراجعة تساعده في تصحيح بعض الأخطاء المتعلقة بالنواحي المالية والمحاسبية ، وبالتالي فهو لا يقدم خدمة أو مساعدة حقيقية له .

إنّ اتفاق أغلب المسيرين على أن عمل المراجع بمؤسستهم يمكنهم من ممارسة مسؤولياتهم والتحكّم بشكل أفضل في أعمال إدارتهم ، لا يعكس حجم أو مقدار المساعدة التي كان يفترض على المراجع تقديمها لو شمل تقييمه جميع وظائف وعمليات و أنشطة المؤسسة ( عند تطبيق المراجعة التشغيلية ) .

الجدول رقم (4- 23) : الجهة المسؤولة عن متابعة تنفيذ التوصيات.

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
المديرية العامة		0	0
المراجع الداخلي		0	0
أنتم شخصيا		7	100
مسؤول القسم أو الدائرة محل المراجعة		0	0
لا أحد		0	0
المجموع		7	100

المصدر: السؤال رقم 18 من قائمة الاستقصاء.

أما بالنسبة للسؤال المتعلق بالشخص أو الإدارة المسؤولة عن متابعة تنفيذ التوصيات والاقتراحات التي تضمنتها تقارير المراجعة الداخلية ، فقد صرّح جميع المسيرين الذين وزّعت عليهم نسخا من تلك التقارير بأنهم هم المسؤولون شخصيا على متابعة تنفيذ ما جاء بها من توصيات واقتراحات ، وذلك لتصحيح بعض الأوضاع بالهياكل التي خضعت لعملية المراجعة ( دوائر المالية والمحاسبة ) .

وبالتالي فإن مهمة المراجع الداخلي بالمؤسسة تنتهي بانتهاه من تحضير وتوزيع تقريره النهائي .

الجدول رقم (4- 24) : نتائج استقصاء آراء المسيرين حول مستوى تأهيل وكفاءة المراجع الداخلي.

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
مؤهل للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية		3	33
مؤهل لجانب معيّن من الوظيفة		5	56
غير مؤهل للقيام بهذه الوظيفة		1	11
المجموع		9	100

المصدر: السؤال رقم 16 من قائمة الاستقصاء.

يبين الجدول السابق بوضوح اختلاف آراء المسؤولين بالمؤسسة حول مستوى تأهيل وكفاءة المراجع الداخلي ، ففي الوقت الذي يرى فيه مسير واحد من أصل تسعة أن الشخص الذي يشغل حالياً منصب رئيس دائرة المراجعة ( المراجع الداخلي ) غير مؤهل تماماً للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية ، فإن البقية منهم ترى عكس ذلك . حيث أكد ثلاثة منهم أنه الشخص المناسب لهذه الوظيفة ، بينما يرى الخمسة الآخرون بأنه موظف مؤهل فقط للقيام بجانب معين منها ( مراجعة مالية ومحاسبية ) ، وذلك بسبب خبراته المتراكمة والواسعة في مجال المحاسبة الناتجة عن تقلده عدة مناصب في هذا المجال . وحسب اعتقاد الباحث فإن مستوى تأهيل وكفاءة المراجع بالتدقيق في النواحي المالية والمحاسبية تبقى غير كافية للحديث عن وظيفة المراجعة الداخلية ، لأنه يفترض أن يكون المراجع الداخلي الوحيد ملماً بكافة المعارف المتعلقة بجميع جوانب النشاط في المؤسسة .

الجدول رقم (4- 25) : نظرة المسيرين للمراجع الداخلي.

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
مفتشاً	0	0	0
جاسوساً	0	0	0
مساعداً	9	9	100
رأي آخر	0	0	0
المجموع	9	9	100

المصدر: السؤال رقم 14 من قائمة الاستقصاء.

لقد تمحورت إجابات المسؤولين بالمؤسسة على السؤال : كيف تنظرون للمراجع الداخلي ؟ حول الاختيار الثالث، أين أكد جميعهم بأن المراجع ليس مفتشاً ( يبحث عن الأخطاء لمعاقبة مرتكبيها ) ولا جاسوساً ، وإنما هو شخص تم تعيينه لهذا المنصب من أجل إرشادهم ومساعدتهم في أداء مسؤولياتهم بشكل أفضل ، وحسب رأي الباحث فإن مساعدته هذه تبقى ناقصة لاقتصارها على جانب واحد من النشاط ( المالي والمحاسبي ) ، هذا في الوقت الذي لا بد فيه أن تخدم المراجعة الداخلية جميع المستويات الإدارية من خلال التدقيق في كافة جوانب نشاط المؤسسة.

الجدول رقم (4-26) : طبيعة العلاقة الموجودة بين المسيرين وبين المراجع الداخلي.

النسبة ( % )	التكرار	التكرارات	الإجابة
78	7	علاقة تعاون	
0	0	علاقة عداوة	
22	2	لا توجد علاقة	
100	9	المجموع	

المصدر: السؤال رقم 13 من قائمة الاستقصاء.

توزعت إجابات المسيرين على السؤال المتعلق بنوع أو طبيعة العلاقة التي تربطهم بالمراجع الداخلي على الخيار الأول والثالث ، أين استبعد جميعهم أن تكون بينهم وبينه أي عداوة ، بل على العكس ، فقد وصف سبعة مسيرين من أصل تسعة تلك العلاقة التي تجمعهم بالمراجع بعلاقة تعاون ، فيما ذهب مسؤولان اثنان إلى التأكيد على عدم وجود أية علاقة بينهم وبينه .

وما يمكن استنتاجه من خلال قراءتنا لمعطيات الجدول أعلاه ، أن هناك علاقة تعاون بين المراجع وبين مسؤولي الأقسام التشغيلية والمديريات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالجوانب المالية والمحاسبية والتي هي موضوع مهمّات المراجعة التي ينفّذها المراجع الداخلي خلال السنة. ونشير هنا إلى أن تواجد مثل هذه العلاقة ليس دائما تلقائيا ، وإنما تحكمها قرارات إدارية داخلية ، فمثلا التكليف بالمهمّة ( Ordre de Mission ) هو أمر مُمضى من قبل مدير عام المؤسسة ، ويلزم بموجبه جميع المستويات الإدارية المعنية تسهيل تنفيذ تلك المهمّة ، وبالتالي فهو قرار متضمّن لطبيعة العلاقة المفروضة بين المراجع وبين المسيرين بالمؤسسة .

الجدول رقم (4-27): مقارنة بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي (محافظ الحسابات).

الإجابة	التكرارات	التكرار	النسبة ( % )
مطابق لعمل محافظ الحسابات (المراجع الخارجي)	2	2	22
مكّمل لعمل المراجع الخارجي	5	5	56
مختلف تماماً عن عمل المراجع الخارجي	2	2	22
المجموع	9	9	100

المصدر: السؤال رقم 17 من قائمة الاستقصاء.

اختلفت آراء المسيرين عند سؤالهم عن ما إذا كان عمل المراجع بمؤسستهم مطابقاً لعمل المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) أو مكّماً له أو مختلفاً عنه، حيث يرى خمسة مسؤولين من أصل تسعة أن المهمات التي ينفّذها المراجع الداخلي هي مكّمة لتلك التي يقوم بها محافظ الحسابات. بينما يجد مسؤولان اثنان أن عمل المراجع بالمؤسسة يشبه إلى حدّ كبير العمل الذي ينفّذه المراجع الخارجي لأنّ مهمات المراجعة التي ينفّذها كليهما تخصّ فقط الجوانب المالية والمحاسبية. في حين يعتقد المسؤولان المتبقّيان أن عمل كل منهما مختلف عن الآخر لاختلاف أهداف كليهما.

بينما يرى الباحث أنّه حتى وإن كان عمل المراجعين (الداخلي و الخارجي) يتناول الجوانب المالية والمحاسبية للمؤسسة (فهما في ذلك يشتركان في فحص وتقييم الرقابة المحاسبية والداخلية)، فإنّ هدف كل منهما مختلف عن الآخر. فالمراجع الخارجي يقيّم نظام الرقابة المالية والمحاسبية المطبّق بالمؤسسة كوسيلة تساعد في تحديد حجم الاختبارات التي يقوم بها للمصادقة على الحسابات والقوائم المالية، أمّا المراجع الداخلي بـ "AMC" فإنّه يفحص ويقيّم نظام الرقابة المحاسبية والمالية بهدف التحقق من مدى التزام العاملين باللوائح والإجراءات والقواعد المحاسبية الموضوعية، وذلك من خلال تحديد نقاط الضعف الموجودة، والتعرّف على أسبابها ونتائجها وتقديم التوصيات المناسبة. وعلى هذا الأساس فإنّه يفترض وجود تنسيق وتعاون بين المراجع الداخلي ومحافظ الحسابات حتى يكّمل كل واحد منهما عمل الآخر.

#### المطلب الرابع : عرض نتائج الدراسة.

بعد تفرغ وتحليل البيانات التي تمّ التحصّل عليها من خلال استقصاء آراء ومواقف المسيرين ، وبعد دراسة المعلومات التي تمّ تجميعها من خلال المقابلات وكذلك من بعض السجلات و الوثائق الخاصة بالمؤسسة ، فقد توصلّ الباحث إلى استنتاج بعض النتائج ، والتي نوردتها كالآتي :

■ تتبع دائرة المراجعة الداخلية وظيفيا لمديرية المحاسبة والمالية، مما يجعل المراجع بمؤسسة "AMC" مسؤول بصفة مباشرة أمام المدير المحاسبي والمالي ، والواقع أنّه في ظلّ هذه العلاقة الوظيفية لا يمكن للمراجع الداخلي تحقيق الاستقلال المهني المطلوب في وظيفته ، والذي نصّ عليه المعيار رقم: 1100 من معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ؛

■ إنّ هذا النوع من الارتباط إضافة لتأثيره السلبي على كل من استقلالية وموضوعية المراجع ، فقد حصر مجال تطبيق المراجعة الداخلية بالمؤسسة في الجوانب المحاسبية والمالية لنشاط المؤسسة ( مراجعة محاسبية ومالية ) ، وهذا بالطبع يتعارض مع خاصية الشمول التي تتميز بها المراجعة الداخلية عن غيرها ؛

■ تملك المؤسسة كفاءات عالية تمّ تكوينها من المقروض لتتولّى مهام المراجعة الداخلية بها ، لكن الواقع أثبت عكس ذلك ، فتلك الإطارات هي موزّعة حاليا على مناصب إدارية أخرى ، مما يؤدي إلى ضياع فرصة استفادة المؤسسة من خبرات هؤلاء في هذا المجال ؛

■ لقد تمّ تعيين المراجع الداخلي بالمؤسسة بناءً على خبراته المكتسبة في مجال المحاسبة ، وفي اعتقادنا أن مفهوم المراجعة الداخلية أوسع من أن يتم ربطه بالمالية والمحاسبة فقط ؛

■ تتوفر المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة على دراسة أعدّها فريق متخصص في المراجعة الداخلية من داخل المؤسسة سنة 1995م ، تناولت مشروع إنشاء هيكل للمراجعة الداخلية يتوافق مع التنظيم الإداري لمؤسسة "AMC" آنذاك ، إلاّ أنه لم يتم تطبيقها حتى بعدما أعادت المؤسسة تنظيم هيكلها في سنة 2001 م ، وإلى يومنا هذا ، وذلك لأسباب ضيقة ومحدودة جدا رفض المسؤولين الإفصاح عنها ؛

■ لمسنا من خلال الدراسة نقصا واضحا في ثقافة المراجعة الداخلية لدى العاملين بالمؤسسة ، والتي ظهرت جلياً في :

- جهل أغلبهم للتطورات التي عرفتها وظيفة المراجعة الداخلية من حيث مفهومها وأهدافها ؛
- سطحية المعلومات التي بحوزتهم حول مجال تطبيق المراجعة الداخلية ؛
- الخلط بين مفهوم المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية ؛

■ أكّدت نتائج الجدول رقم (4-23) أن مهمّة المراجع الداخلي بمؤسسة "AMC" تنتهي عند انتهائه من تحضير وتوزيع تقريره النهائي على المستويات الإدارية التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع المهمة التي نفّذها ، حتى أنّه لا يهتمّ بمعرفة ما حلّ بالتوصيات التي قدّمها في مهمّة المراجعة السابقة عند تنفيذه لمهمّة جديدة حول نفس الموضوع ، فهو غير مسؤول كلياً عن متابعة تنفيذ ما جاء بتقريره من توصيات واقتراحات ، وهذا ما يعكس في اعتقاد الباحث نوع من التقصير من جانبه لأنّ متابعة تنفيذ تقرير المراجعة خطوة هامة يمكن للمراجع الداخلي من خلالها قياس فعالية أداء أعماله ؛

### خلاصة الفصل الرابع :

لقد قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة ميدانية لحالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "ENAMC"، المختصة في إنتاج مختلف أجهزة العدّ والقياس والضبط والحماية والمراقبة، وذلك بالتعرض إلى نظرة عامة عن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC"، من حيث نشأة وتطور المؤسسة، مهامها، تنظيمها الوظيفي ونشاطها... الخ.

كما تم التعرف من خلال هذه الدراسة على المكانة التي تحتلها المراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC"، حيث أن تواجدها كان شكليا ومؤقتا، لأنه لم يتم تحديد طبيعة مهمّات المراجعة التي ستنفذ.

كما تم استخلاص من خلال عرض وتحليل مفصّل لنتائج قائمة الاستقصاء المتعلقة بالأسئلة الخاصة بالوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC"، أن في ارتباط قسم المراجعة الداخلية بمديرية المالية والمحاسبة تحديد لقيمة الخدمات التي تحصل عليها المؤسسة من هذه الوظيفة لأن هذا الارتباط إضافة إلى أثره السلبي على أهمّ ركن من مقوّمات أيّة مراجعة فعّالة والذي نقصد به استقلال وموضوعية المراجع باعتبار أن هذا الأخير تابع لسلطة إدارية (مديرية المالية والمحاسبة) هي موضوع إحدى مهمّاته التي ينفّذها خلال السنة، فهو كذلك ارتباط حصر نطاق المراجعة الداخلية في النواحي المالية والمحاسبية فقط، هذا في الوقت الذي تشهد فيه هذه الوظيفة - عالميا - تطوّرًا سريعًا خاصة في مجال تطبيقها.

كما كشفت الدراسة أيضا على أنه رغم توفّر المؤسسة على مشروع لإنشاء هيكل للمراجعة الداخلية بها يتوافق مع التنظيم الإداري لمؤسسة "AMC"، تم تحضيره في سنة 1995 م، والذي تبناه مجلس التنسيق بالمؤسسة "CCE"، إلا أن إدارتها لم تعمل على تطبيق ذلك المشروع، حتى بعدما أعادت المؤسسة تنظيم هيكلها في سنة 2001 م، وإلى حدّ يومنا هذا، وذلك لأسباب ضيّقة ومحدودة جدا رفض المسؤولين الإفصاح عنها.



# الخاتمة العامة

## الخاتمة العامة :

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية الوطنية منذ الثمانينات من القرن الماضي إصلاحات وتغيرات هيكلية جوهرية فرضت عليها الاهتمام الجدي بوضع إستراتيجية تنموية شاملة تعتمد على إمكانياتها الداخلية في مواجهة التحديات الجديدة.

وأمام حصول معظمها على الاستقلالية ، وحتى تثبت وجودها على الساحة الوطنية وتضمن بقائها واستمرارها ، برزت حاجة إدارتها إلى أدوات تسيير حديثة تساعد على التحكم بشكل أفضل في أنشطتها. ولما كان هدف البقاء والاستمرار هذا يتطلب - على الأقل - وجود نظام رقابة داخلية فعال بالمؤسسة ، فإنه لا بد من إيجاد أداة داخلية تعمل على فحصه وتقييم فعاليته وحبكته وذلك من خلال تحديد نواحي القصور فيه ( الاختلالات ) وتقديم التوصيات المناسبة لتعديله ، فكان بذلك ميلاد المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات الوطنية.

وحتى تحقق وظيفة المراجعة الداخلية أقصى منفعة من خدماتها وتحافظ على جودة الأداء بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منها في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة على القيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها ، فإنه لا بد من توفير محيط تسوده ثقافة الرقابة والمراجعة الداخلية ، والأهم من ذلك هو تصميم هذه الوظيفة وتنظيمها بالشكل الذي يرفع من أهميتها وقيمتها في المؤسسة.

ومن خلال تناولنا لموضوع تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، والذي أخذنا فيه كدراسة حالة ميدانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تتمحور حول مدى مساهمة تصميم إدارة للمراجعة الداخلية في تحسين أداء وفعالية المؤسسة. إن معالجة هذه الإشكالية والتساؤلات الفرعية اقتضى أربعة فصول المقدمة في هذه المذكرة ، حيث تناولنا فيها مختلف الأبعاد الأساسية لذلك ، باستعمال المنهج والأدوات الضرورية للمعالجة والتحليل فضلاً عن تبني فرضيات كانت بمثابة أداة توجيه ، تم اختبارها على مستوى الموضوع.

## نتائج اختبار الفرضيات :

بعدها تناولنا الموضوع من خلال أطواره المختلفة ، توصلنا إلى النتائج المرتبطة باختبار الفرضيات في الآتي :

- بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بأن وظيفة المراجعة الداخلية هي حتمية اقتصادية لا مفرّ منها تتم وفقا لأهداف وقواعد من أجل المساهمة في تحسين أداء وفعاليّة المؤسسة ، وهذا ما نجده فعلا من خلال تحديد الأبعاد النظرية والتطبيقية للمراجعة الداخلية ، حيث تظهر مساهمة هذه الوظيفة في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام داخل المؤسسة ؛

- أما بالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في أن الركائز الأساسية في عمل المراجعة الداخلية هي الدّعائم والعناصر ، والمعايير المهنية لممارستها ، والمبادئ ، والقواعد ، واللوائح التي تنظمها و تحكمها ، وكل التقنيات والأدوات المؤطرة لعملية المراجعة ، فأهميّة هذه الركائز والمعايير والمبادئ والتقنيات تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع الداخلي في تنفيذه للمراجعة في ظل وجود أسلوب علمي عملي محكم ؛

- أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة والتي تنصّ على أن فعاليّة تنظيم المؤسسة الداخلي يعمل على تحسين نشاط المؤسسة ويسهل مهمّة المراجعة الداخلية ، فنجد أن المراجع الداخلي يقوم بتقييم بعدّين لنظام الرقابة الداخلي وهما تصميم ( وضع ) النظام من جهة ، وفعاليّته من جهة أخرى ، بحيث أن التصميم الجيّد لنظام الرقابة الداخلي هو ذلك التصميم الذي يوفّر تأكيدا كافيا بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، والنظام الفعّال هو الذي يحقق ما تمّ تصميمه ؛

- أما بالنسبة للفرضية الرابعة والمرتبطة ، بأن تصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تحديد المكانة التنظيمية لإدارتها ومستويات الإشراف ومسؤوليات أفرادها ، تعتبر أفضل طريقة للرفع من أهمية وقيمة الخدمة التي تقدمها هذه الوظيفة للمؤسسة ، فهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات والمهام المخوّلة لها ويساعد في تنفيذها بإعطاء

شرعية أكبر للمراجعة الداخلية ، والذي من شأنه أن يضيف مزيداً من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير والنتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة ، مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ قرارات ملائمة وصائبة ، وهذا ما يؤدي إلى زيادة وتحسين فعالية المؤسسة ؛

- أما فيما يتعلق بالفرضية الخامسة والتي تنصّ على أنه لضمان جزء من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تتم وفق منهجية دقيقة وسليمة ، وابتعادها عن وضع الإجراءات الرقابية وتنفيذها ، فإشراك المراجع الداخلي في هاتين العمليتين يجعله غير قادر على اختبار وتقييم تلك الإجراءات بموضوعية ، كما يجب على المراجع إتباع خطوات منهجية تمكنه من الإلمام بكل الجوانب المختلفة المرتبطة بموضوع المراجعة ، فهذه المنهجية تبيّن المراحل الأساسية المتعلقة بالجانب التنفيذي لمهمة المراجعة ؛

- أما فيما يتعلق بالفرضية الأخيرة والتي تنصّ على المؤسسة الجزائرية تبني نماذج وطرق تسييرية رقابية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها ، وتعتبر المراجعة الداخلية محلّ اهتمام بالنسبة لها ، وهذا لما للمراجعة الداخلية من دور في تفعيل وتنمين أنشطتها وإسهام في تحقيق النتائج ، فمن خلال المطابقة بين ما ورد في الجانب النظري للبحث وما تم عرضه وتحليله في جانبه العملي ، توصل الباحث إلى حقيقة ، هي أن واقع المراجعة الداخلية بالمؤسسة محلّ الدراسة الميدانية يعكس بوضوح عدم اهتمام إدارتها بهذه الوظيفة ، هذا بالرغم من إدراك مسيرتها أهمية المراجعة الداخلية ودورها الفعال في الرقابة والتسيير وتحسين الأداء والفعالية ؛ حيث بيّنت الدراسة أن في ارتباط قسم المراجعة الداخلية بمديرية المالية والمحاسبة تحديد لقيمة الخدمات التي تحصل عليها المؤسسة من هذه الوظيفة ، لأنّ هذا الارتباط إضافة إلى أثره السلبي على أهمّ ركن من مقومات أية مراجعة فعّالة والذي نقصد به استقلال وموضوعية المراجع باعتبار أنّ هذا الأخير تابع لسلطة إدارية ( مديرية المالية والمحاسبة ) هي موضوع إحدى مهمّاته التي ينفّذها خلال السنة ، فهو كذلك ارتباط حصر نطاق ممارسة المراجعة الداخلية في النواحي المالية والمحاسبية فقط ، هذا في الوقت الذي تشهد فيه هذه الوظيفة- عالمياً- تطوراً سريعاً خاصة في مجال تطبيقها.

كما كشفت الدراسة أيضاً على أنّه رغم توفّر المؤسسة على مشروع لإنشاء هيكل للمراجعة الداخلية بما يتوافق مع التنظيم الإداري لمؤسسة "AMC" ، تم تحضيره في سنة 1995 م ، والذي تبناه مجلس التنسيق بالمؤسسة "CCE" ، إلا أنّ إدارتها لم تعمل على تطبيق ذلك المشروع ، حتى بعدما أعادت المؤسسة تنظيم هيكلها في سنة 2001م ، وإلى حدّ يومنا هذا ، وذلك لأسباب ضيقة ومحدودة رفض المسؤولين الإفصاح عنها.

### عرض نتائج الدراسة ككل :

أفرزت طريقة المعالجة للموضوع والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى ، مجموعة من النتائج يتمحور أهمها في الآتي :

■ المراجعة الداخلية وظيفة يؤديها موظفون داخل المؤسسة وتتناول فحصا انتقاديا للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من تطبيقها ومن سلامة مقومات الرقابة الداخلية ؛

■ المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة حيث تسعى إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية ( إدارات، أقسام، فروع ) حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعّالة ؛

■ نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المحاسبية والمالية، وأخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة ، ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها ، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها ، فقيام المراجع الداخلي بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة ؛

■ تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة ، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية ، وحتى تحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط نذكر :

- تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات و وظائف المؤسسة ؛
- تحديد الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، ويضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف إدارة المراجعة الداخلية ؛
- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان ؛

- الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات التي تضعها المؤسسة وتعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان التطابق مع القوانين والقواعد وتطبيق التعليمات التي تحددها الإدارة العامة للمؤسسة ؛
- يتوقف نجاح المراجع في تأدية أدواره، على الفهم العميق والتوظيف المستمر للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة الداخلية ، عند فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من سلامة المعالجة للعمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة ؛
- تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها ، فبالإضافة إلى تقديم النصح والإرشاد للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء ، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية ، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة ؛
- تحتاج وظيفة المراجعة الداخلية لكي تحقق دورها المطلوب ، إلى ركائز و دعائم أساسية وجملة من المعايير المتعارف عليها عالميا تحدد مسؤولياتها ، والمبادئ والقواعد المتحكمة فيها ومهمة المراجعة الداخلية، والقوانين واللوائح التي تنظمها وتحكمها ، وقواعد السلوك المهني التي يجب أن يتحلى بها المراجع الداخلي ، والتقنيات والأدوات المؤطرة لعملية المراجعة الداخلية ، والتي تعتمد عليها للقيام بأعمالها بالكفاءة والفعالية المناسبة ؛
- لا توجد معايير مطلقة لتصميم أو إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة ، ولكن يمكن تحديد بعض المعايير التي تدفع بأغلب المؤسسات إلى إيجاد مثل هذه الوظيفة بها من بينها : حجم المؤسسة ؛ التوزع أو البعد الجغرافي لمراكز النشاط ( الأقسام ، الوحدات و الفروع ) ؛ تعدد أنشطة و وظائف المؤسسة ، سياسة التسيير ( المركزية واللامركزية ). فلا يمكن في هذا الإطار أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحداً بين المؤسسة المحلية ، الوطنية أو الدولية ، فاختلاف حجم وشكل المؤسسة وتعدد أنشطتها والتوزيع الجغرافي لمراكز النشاط لها يحتم إيجاد الشكل المحدد والمناسب للمراجعة الداخلية. فمعيار حجم المؤسسة ومركزية ولا مركزية المراجعة يعتبران محددتين أساسيين لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة ؛

■ لكي تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة يجب تحديد مركزها ومكانتها التنظيمية ضمن هيكل المؤسسة ككل بالشكل الذي يحقق الاستقلالية للمراجعين الداخليين بالنسبة للإدارات والأقسام الأخرى ، وقد يكون الوضع الأمثل لذلك أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً للإدارة العليا بالمؤسسة أو للجنة المراجعة ، حتى يتناول آداؤها جميع الأنشطة والوظائف والعمليات بلا قيود ؛

■ تتبع عملية المراجعة الداخلية خطوات منهجية معينة للقيام بمهمتها ( تصميم وتنظيم مهمة المراجعة الداخلية ) يجب على المراجعين الداخليين احترامها والتقيدها بما عند تنفيذ أية مهمة مراجعة ، وتستخدم لذلك تقنيات معترف بها تخضع إلى قواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل واضح وفعال ، وتتلخص هذه الخطوات في أربعة مراحل رئيسية ، وهي : ( مرحلة التحضير والتخطيط ، مرحلة تنفيذ أو تحقيق المهمة ، مرحلة الاستنتاج وإعداد تقرير المراجعة الداخلية وأخيراً متابعة تنفيذ تقرير المراجعة ) ؛  
ونقدم فيما يلي النتائج التي تم التوصل إليها من خلال معطيات البحث الميداني لاسيما الأجوبة التي تلقيناها من خلال قائمة الاستقصاء ، والمعلومات التي تم تجميعها من خلال المقابلات وكذلك من بعض السجلات والوثائق الخاصة بالمؤسسة ، والتي على ضوءها تمت صياغة بعض التوصيات والاقتراحات ، والتي نعتقد أنها كفيلة بمعالجة الوضع بالمؤسسة ، وهذا ما سنأتي على توضيحه في النقاط الموالية :

■ تتبع دائرة المراجعة الداخلية وظيفياً لمديرية المحاسبة والمالية، مما يجعل المراجع بمؤسسة "AMC" مسؤول بصفة مباشرة أمام المدير المحاسبي والمالي ، والواقع أنه في ظل هذه العلاقة الوظيفية لا يمكن للمراجع الداخلي تحقيق الاستقلال المهني المطلوب في وظيفته ، والذي نصّ عليه المعيار رقم: 1100 من معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ؛

■ إن هذا النوع من الارتباط إضافة لتأثيره السلبي على كل من استقلالية وموضوعية المراجع ، فقد حصر مجال تطبيق المراجعة الداخلية بالمؤسسة في الجوانب المحاسبية والمالية لنشاط المؤسسة ( مراجعة محاسبية ومالية ) ، وهذا بالطبع يتعارض مع خاصية الشمول التي تتميز بها المراجعة الداخلية عن غيرها ؛  
■ تملك المؤسسة كفاءات عالية تم تكوينها من المفروض لتتولى مهام المراجعة الداخلية بها ، لكن الواقع أثبت عكس ذلك ، فتلك الإطارات هي موزعة حالياً على مناصب إدارية أخرى ، مما يؤدي إلى ضياع فرصة استفادة المؤسسة من خبرات هؤلاء في هذا المجال ؛

■ لقد تم تعيين المراجع الداخلي بالمؤسسة بناءً على خبراته المكتسبة في مجال المحاسبة ، وفي اعتقادنا أن مفهوم المراجعة الداخلية أوسع من أن يتم ربطه بالمالية والمحاسبة فقط ؛

■ تتوفر المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة على دراسة أعدّها فريق متخصص في المراجعة الداخلية من داخل المؤسسة سنة 1995م ، تناولت مشروع إنشاء هيكل للمراجعة الداخلية يتوافق مع التنظيم الإداري لمؤسسة "AMC" آنذاك ، إلا أنه لم يتم تطبيقها حتى بعدما أعادت المؤسسة تنظيم هيكلها في سنة 2001 م ، وإلى يومنا هذا ، وذلك لأسباب ضيقة ومحدودة جدا رفض المسؤولون الإفصاح عنها ؛

■ لمسنا من خلال الدراسة نقصا واضحا في ثقافة المراجعة الداخلية لدى العاملين بالمؤسسة ، والتي ظهرت جليا في :

- جهل أغلبهم للتطورات التي عرفتها وظيفة المراجعة الداخلية من حيث مفهومها وأهدافها ؛
- سطحية المعلومات التي يجوزهم حول مجال تطبيق المراجعة الداخلية ؛
- الخلط بين مفهوم المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية ؛

■ أكدت نتائج الجدول رقم (4-23) أن مهمّة المراجع الداخلي بمؤسسة "AMC" تنتهي عند انتهائه من تحضير وتوزيع تقريره النهائي على المستويات الإدارية التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع المهمة التي نفذها ، حتى أنه لا يهتم بمعرفة ما حلّ بالتوصيات التي قدّمها في مهمّة المراجعة السابقة عند تنفيذه لمهمّة جديدة حول نفس الموضوع ، فهو غير مسؤول كليا عن متابعة تنفيذ ما جاء بتقريره من توصيات واقتراحات ، وهذا ما يعكس في اعتقاد الباحث نوع من التقصير من جانبه لأنّ متابعة تنفيذ تقرير المراجعة خطوة هامة يمكن للمراجع الداخلي من خلالها قياس فعالية أداء أعماله ؛



### التوصيات والاقتراحات :

لقد سمحت الدراسة التي قمنا بها بشقيها النظري والتطبيقي حول الموضوع بالتوصل إلى النتائج التي تم تحديدها في النقطة السابقة ، أين لمسنا بوضوح النقائص والعوائق التي حالت دون قيام وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الأساسي في الرفع من كفاءة الأداء الكلي للمؤسسة.

وبناءً على كل ما سبق ، نقدم فيما يلي جملة من التوصيات التي نعتقد أنها ضرورية لتحقيق المسعى المنشود سابقا ، والتي قد تساهم في تحسين أداء المراجعة الداخلية وتحسين درجة الاستفادة منها.

وتتضمن هذه التوصيات كذلك اقتراحات خاصة بإعادة النظر في مكانة وظيفة المراجعة الداخلية بمؤسسة "AMC" بتصميمها وتنظيمها وفقا لمعايير ممارستها المهنية وتماشيا مع التنظيم الإداري الحالي للمؤسسة ، وهي :

■ ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية في الجزائر من خلال العمل على إرساء معايير وإجراءات عمل خاصة بها وأخرى ترتبط بشخص المراجع الداخلي ؛

■ ضرورة اعتماد معايير واضحة للعمل الميداني ترتبط بتخطيط عملية المراجعة الداخلية، ضبط برنامجها، أدلة الإثبات، التحقق من سلامة السياسات المحاسبية، وثائق العمل، حيث تكون هذه المعايير مؤطرة وموجهة لعمل المراجع ابتداء من مباشرة العملية إلى غاية الانتهاء منها ؛

■ ضرورة اعتماد معايير ترتبط بالتقرير الصادر عن المراجع الداخلي بمختلف آرائه الممكنة ووفق نمط واحد وبعناصر محددة ودقيقة ينبغي أن ترد في هذا التقرير ؛

■ ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين الداخليين ، وزيادة بسط هئية المراجعين الداخليين بين الموظفين ، وتصحيح نظرهم للمراجعين الداخليين بأنهم مساعدون ، لا أكثر ولا أقل ؛

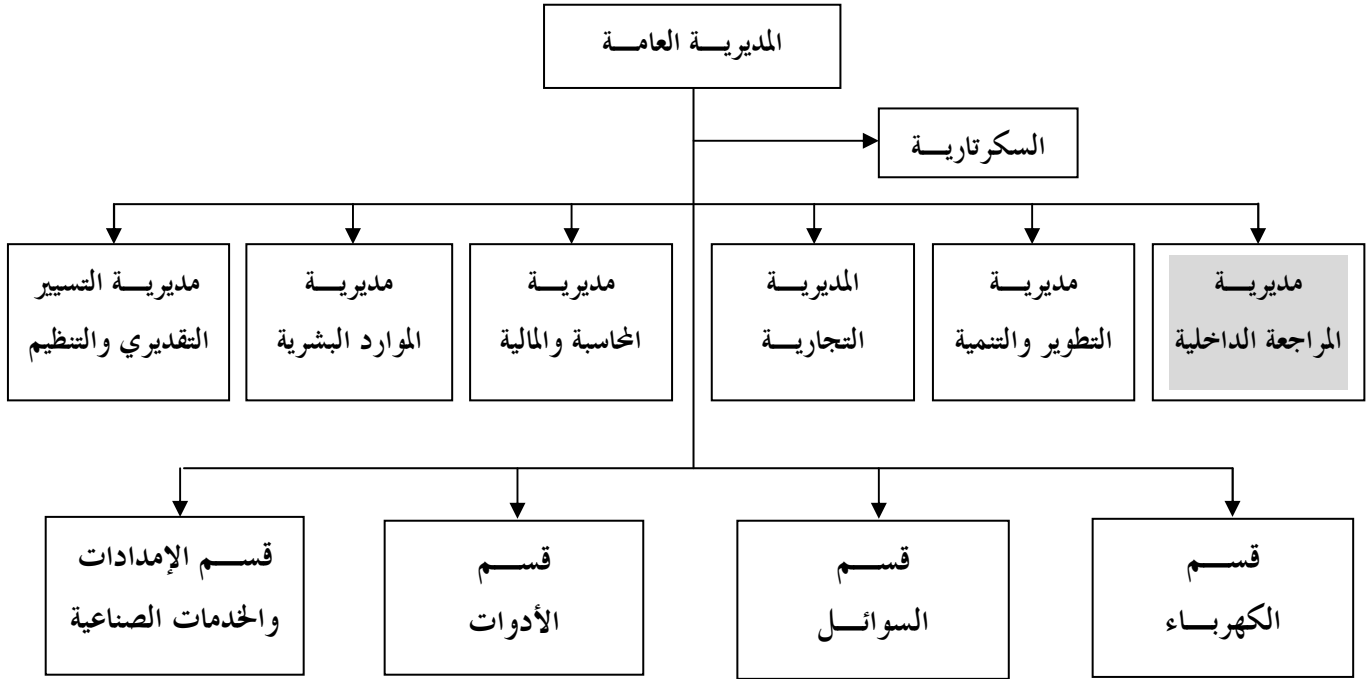
■ يعدّ استقلال المراجع أهم ركن في مقومات أي مراجعة فعّالة ، حيث تتحدّد من خلاله قيمة الخدمات التي تحصل عليها أيّة مؤسسة من وظيفة المراجعة الداخلية ؛

ويمكن تحقيق الاستقلال المهني من خلال عنصرين هما : المركز التنظيمي والموضوعية ، فكلما استقلّ المراجع الداخلي عن السلطات الإدارية التي تخضع لإشراف مراجعته ، وكلما ارتفع المستوى الإداري الذي يكون مسؤولا أمامه بصفة مباشرة كلما ازدادت أهميّة وقيمة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

ولهذا نقترح على المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة إعادة النظر في مكانة المراجعة الداخلية بها، وذلك بإنشاء مديرية خاصة بالمراجعة الداخلية مرتبطة مباشرة بأعلى مستوى إداري بها ( المدير العام ) ، ومستقلة عن باقي الإدارات الأخرى ، حتى يحسّ أفرادها أكثر بعبء المسؤولية الملقاة على عاتقهم من جهة ، وحتى يتمكنوا من تنفيذ أعمالهم بصفة مهنية وبكلّ استقلالية وموضوعية من جهة أخرى. وعليه ، فإننا نقترح أن تصبح مديرية المراجعة الداخلية إلى أعلى سلطة في المؤسسة وهي المديرية العامة ، وذلك وفقا للشكل التالي :

الشكل رقم (4-6) : المكانة التنظيمية المقترحة لمديرية المراجعة الداخلية

بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".

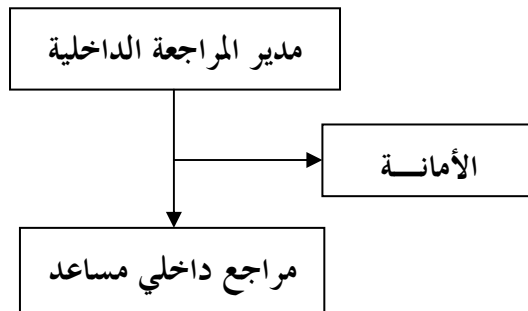


في الواقع ، إن استحداث مديرية للمراجعة الداخلية في وضع تنظيمي تستوي فيه مع باقي الإدارات الأخرى ( المديرية التجارية ، المديرية المحاسبية والمالية ، الموارد البشرية وغيرها ) هي خطوة إيجابية نحو إبراز أهمية هذه الوظيفة ودورها الفعّال في تحسين أداء وفعالية المؤسسة.

■ لا نكتفي هنا بتحديد المكانة التنظيمية لمديرية المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة فقط ، بل يجب كذلك إيجاد الهيكل التنظيمي المناسب لمديرية المراجعة الداخلية والذي يتلاءم مع حجم المؤسسة ككل ومع الكفاءات المتوفرة ، وكذلك تحديد بدقة مهام ومسؤوليات العاملين فيها ؛  
أ- نقتراح أن يكون الهيكل التنظيمي النموذجي لمديرية المراجعة الداخلية على النحو التالي :

**الشكل رقم (4-7) : الهيكل التنظيمي المقترح لمديرية المراجعة الداخلية**

بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".



إنّ المميزات الأساسية للهيكل التنظيمي المقترح لمديرية المراجعة الداخلية تتمثل أساساً في كونه نموذجاً يتوافق مع التنظيم الإداري الحالي للمؤسسة ، كما أنّه يتطلب عدد قليل من المراجعين والذين يسهل اختيارهم من بين الكفاءات التي تملكها المؤسسة ، هذا بالإضافة إلى كونه هيكلاً قائماً على العمل الجماعي الذي يضمن درجة الموضوعية المطلوبة في أداء أعمال المراجعة.

فباستثناء منصب الأمانة الذي يعدّ تواجهه في أي هيكل تنظيمي لأي مستوى إداري بالمؤسسة مسألة روتينية ، فإنّ الهيكل التنظيمي المقترح أعلاه يشمل منصبتين وظيفيتين ( منصب مدير المراجعة الداخلية ومنصب المراجع المساعد ) ، وهما في اعتقادنا كافيان لتغطية احتياجات المؤسسة من هذه الوظيفة باعتباره نموذج يضمن تنفيذ مهمّات مراجعة متنوعة تشمل كل أنشطة و وظائف وعمليات المؤسسة بما فيها الوظيفة المالية والمحاسبية.

ب- حتى يكون أداء مديرية المراجعة الداخلية فعالاً لا بد على إدارة المؤسسة انتهاج سياسة توظيف داخلي خاصة تعكس أهمية هذه الوظيفة ، وذلك باختيار العناصر الكفؤة لهذه المناصب.

ج- حتى يحقق أفراد مديرية المراجعة الداخلية أهداف وظيفتهم ، وبغرض تنظيم العمل بها، يفترض بعد تعيينهم مباشرة تحديد مهام ومسؤوليات كل واحد منهم بدقة وبعناية شديدة ، وعليه نقترح أن تكون مهام ومسؤوليات العاملين بمديرية المراجعة الداخلية كما يلي :

#### ❖ مهام ومسؤوليات مدير المراجعة الداخلية :

يقوم مسؤول مديرية المراجعة الداخلية بالمهام التالية :

- تحضير مقاييس الأداء بإدارته وفقاً لمعايير الممارسة المهنية التي حددها معهد المراجعين الداخليين " I.I.A " وفحص مدى مطابقة الأداء الفعلي لتلك المعايير المحددة ؛  
- إعداد مخطط المراجعة على المدى الطويل انطلاقاً من تقييم درجة الخطر المرتقبة في كل نشاط أو وظيفة بالمؤسسة ؛

- السهر على تنفيذ أعمال المراجعة في الآجال المحددة ؛  
- تحضير تقارير مراجعة موضوعية وهادفة وبنّاءة ؛  
- اختيار المراجع المساعد الذي سيعمل تحت إشرافه ؛  
- متابعة تنفيذ التوصيات التي تضمنتها تقارير المراجعة بغرض تقييم مدى فعالية أداء إدارته ؛  
- ضمان وجود علاقات عمل فعّالة داخل إدارته ، ومع الإدارات الوظيفية وباقي الأقسام التشغيلية ؛  
- تطوير الممارسة المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية بمؤسسة " AMC " من خلال تبادل المعارف مع بعض المؤسسات الوطنية التي سلكت المنهج العلمي في تصميم هذه الوظيفة ضمن هيكلها التنظيمية ، وكذلك من خلال الاتصال بالتنظيمات المهنية المتخصصة وطنية كانت أم دولية.

#### ❖ مهام ومسؤوليات المراجع المساعد :

تحت الإشراف المباشر لمدير المراجعة الداخلية يكلف المراجع المساعد بالأعمال التالية :

- تطبيق تعليمات العمل باحترام المعايير المحددة ؛  
- عرض أعمال المراجعة على مسؤوله أثناء أو بعد نهاية كل مهمة ؛  
- تحضير أوراق العمل الضرورية ( FRAP ) ، أوراق تغطية الفحوصات وغيرها ) ؛  
- المساهمة في تحضير برنامج المراجعة والمساعدة على تنفيذه ؛

- تنفيذ عمليات الفحص والتدقيق التي يكلف بها ؛

❖ الأمانة ( السكرتارية ) :

وتضمّ شخصا واحدا مهامه تنظيم العمل بالمديرية وتقديم المساعدة لأفرادها ، وذلك من خلال :

- توفير الوثائق اللازمة ؛

- ترتيب أوراق العمل و الملفات ؛

- توزيع تقارير المراجعة الداخلية على المستويات الإدارية المعنية ؛

■ العمل على تطوير ثقافة المراجعة الداخلية لدى العاملين بالمؤسسة وتحسين ظروف عمل المراجع الداخلي بما يخدم المؤسسة وذلك من خلال :

- تنظيم ملتقيات دورية تنشطها إدارات متخصصة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها ، وهذا للتحسيس بأهمية المراجعة الداخلية ودورها الفعّال في الرقابة والتسيير وتحسين الأداء ، وكذلك لإطلاع العاملين بالمؤسسة بمستجدات هذه الوظيفة من حيث مفهومها وأهدافها ومجالات تطبيقها ؛
- اعتماد سياسة تكوين مستمرة لأفراد مديرية المراجعة الداخلية ؛

بقي أن نشير هنا إلى أن هذه الدراسة ما هي إلا إثراء لبعض جوانب وظيفة المراجعة الداخلية ، والتي نعتقد أنّها موضوع خصب للعديد من الأبحاث والدراسات ، والتي نأمل أن تكون إحدى اهتمامات الباحثين في المستقبل.

✚ آفاق البحث في الموضوع :

- إن آفاق البحث في الموضوع مازالت مفتوحة فهي تتيح المجال أمام بحوث أخرى تتعلق بـ :
- دور وظيفة المراجعة الداخلية في تحقيق حوكمت المؤسسات الاقتصادية وتحسين أدائها.
- فعالية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الأداء الفعّال لوظيفة المراجعة الداخلية وتطوير منهجيتها.
- دور وظيفة المراجعة الداخلية في التسيير الرشيد للمؤسسة.
- الدور المنتظر من التدقيق الداخلي في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر.

وفي الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع، وما التوفيق إلا من عند الله عزّ وجل .

تم بعون الله وتوفيقه.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع :

أولا : المراجع باللغة العربية :

## 1- الكتب :

- أمين السيد أحمد لطفي، " الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
- ألفين أرينز وجيمس لوبك، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005.
- الدهراوي كمال الدين مصطفى والسرايا محمد السيد، " دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدار الجامعية، بيروت، 2001.
- السيد عبد المقصود ديبان والصبان محمد سمير، "تصميم وتشغيل النظام المحاسبي في المنشآت المالية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- السوافيري فتحي رزق وسمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- العميرات أحمد صالح، "المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990.
- السوافيري فتحي رزق و عبد المالك محمد أحمد، "دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- الصبان محمد سمير والفيومي محمد، "المراجعة بين التنظير والتطبيق"، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- الصحن عبد الفتاح، "أصول المراجعة الداخلية والخارجية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1996.
- الصبان محمد سمير، وجمعة إسماعيل إبراهيم والسوافيري فتحي رزق، " الرقابة والمراجعة الداخلية- مدخل نظري تطبيقي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
- الصحن عبد الفتاح ودرويش محمد ناجي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

- الصبان محمد سمير، " نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- الصحن عبد الفتاح، "مبادئ وأسس المراجعة علمًا وعملاً"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1998.
- الصحن عبد الفتاح والسرايا محمد السيد، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- بوتين محمد، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- بن حبيب عبد الرزاق، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
- جمعة أحمد حلمي، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
- هلال عبد الله والصبان محمد سمير، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، "المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006.
- محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، " أصول المراجعة والرقابة الداخلية- التأصيل العلمي والممارسة العملية"، مكتبة الشباب، القاهرة، 1998.
- ماهر أحمد، "الإدارة : المبادئ والمهارات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- نور أحمد والصحح عبد الفتاح، "الرقابة ومراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.
- نور أحمد، "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية"، الدار الجامعية، بيروت، 1993.
- سرايا محمد السيد والصحح عبد الفتاح، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- سرايا محمد السيد، "المراجعة الداخلية والرقابة في المنظمات"، دار الحيزرة، مصر، 2004.
- سرايا محمد السيد، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.



- عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسى محمد أبو طبل، "المراجعة أصولها العلمية والعملية"، دار النهضة العربية، مصر، 1997.
- عايدة خطاب، "العولمة وإدارة الموارد البشرية"، دار الفكر العربي، القاهرة، 2001.
- عطاء الله محمود شوقي، "دراسات متقدمة في المراجعة"، مكتبة الشباب، القاهرة، 1994.
- علي محمد عبد الوهاب، "العنصر البشري في إدارة الإنتاج"، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1998.
- عشوي مصطفى، "أسس علم النفس الصناعي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- راوية حسن، "إدارة الموارد البشرية رؤية مستقبلية"، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- خياطة عبد الوهاب، "تفتيش الحسابات ومراجعة الميزانيات"، مطبعة طربين، الطبعة الثالثة، دمشق، سوريا، 1996.
- خيرى يوسف محمد محمود، "دراسات في مستجدات المراجعة"، دار الفكر العربي، مصر، 1993.
- خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
- خضير مصطفى عيسى، "المراجعة: المفاهيم، المعايير والإجراءات"، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، 1996.

## 2- الرسائل والأطروحات العلمية :

- الداوي الشيخ، "نحو تسيير استراتيجي فعال بالكفاءة"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 1999.
- السقا أحمد إسماعيل السيد، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كأداة لترشيد القرارات الإدارية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 1978.
- بومعزة حليلة، "التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
- جيلح الصالح، "أثر القيادة الإدارية على أداء العاملين"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
- مقراني عبد الكريم، "إنسجام معايير المراجعة"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008.

- مخلوف أحمد محمد، "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
- علي عبد الله، "أثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 1999.
- صديقي مسعود، "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- شنوفي نور الدين، "تفعيل نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسة العمومية الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005.
- شعباني لطفي، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

### 3- مجالات - تقارير - منشورات :

- محمد أمين، المراجعة الداخلية مادة تدريبية، مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية، مارس 2006، [www.camecenter.com](http://www.camecenter.com)
- منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، شركة مطابع الخط، 1998.
- عبيرات مقدم ونقاز أحمد، تقرير بعنوان : "المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار- دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية (صيدال - Saaidal)"، الجزء الثاني 2007. <http://forum.univbiskra.net>
- عماد الحانوتي، "أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش"، نشرة إلكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002.
- صديقي مسعود، "دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الباحث، معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002.
- توفيق أيوب، "طبيعة التدقيق الداخلي"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 97، الأردن، 2000.

## 4- القوانين والمراسيم :

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، القانون رقم: 88-01 المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، الصادر بتاريخ: 12 يناير 1988م الموافق لـ 22 جمادى الأولى 1408هـ.

ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية :

## 1- الكتب :

- BARBIER ETIENNE : «L’audit interne pourquoi et comment » ، édition d’organisation ،1ère édition, Paris, France,1989.
- BARBIER ETIENNE: «L’audit interne - permanence et actualité » ، édition d’organisation ،2 éme édition, paris, France, 1995.
- BECOUR Jean- Charles et Bouquin Henri : " Audit Opérationnel- Efficacité, efficience ou sécurité" , Eds Economica, 2 éme édition, paris, France, 1996.
- Bendict Guy et Keraval René : « Evaluation du contrôle interne dans la mission d’audit » , Eds Foucher, paris, France, 1990.
- Burner. J & Ravard .G : "L’audit financier", édition – DUNOD, Paris, 1991.
- COLASSE Bernard et MIKOL Alain: Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit, Eds Economica, paris, 2000.
- Collins Lionel et Valin Gérard : "Audit et contrôle interne, principes, objectifs et pratiques", Eds Dalloz, 3éme Edition, Paris, France, 1986.
- Collins Lionel et Valin Gérard : "Audit et contrôle interne, Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques", Eds Dalloz, 4éme Edition, Paris, 1994.
- Coopers et Lybrand : "La Nouvelle pratique du contrôle interne", Eds d’organisation, Paris, 3éme tirage, 2000.
- EDIGHOFFER Jean- René : "Précis de gestion d’entreprise", Edition Nataan, paris, 1997.
- GERBIER Alain : « La charte d’audit – support d’une légitimité », I.F.A.C.I, Paris.
- Hamini Allel : " l’Audit comptable et financier", Eds BERTI, 1ére édition, Alger, 2001.
- Jean-Emmanuel combs : « Audit Financier- Fondements et cas Pratiques », Eds Publi-Union, paris,1993.

- Khelassi Reda: « L'Audit Interne, Audit opérationnel », Edition Houma , Alger, 2005.
- LAURENT Philipe & TCHRKAWSKY Pierre: "La pratique de l'audit opérationnel", Eds d'organisation, paris, 1993.
- LEMANT Olivier, Groupe de recherche : "La conduite d'une mission d'audit interne", Eds Dunod, 2éme édition, Paris, 1995.
- LEMANT Olivier : "Créer, organiser & développer l'audit interne - que faire pour réussir?", Eds Maxima, Paris, France, 1999.
- LORINO Philippe : " Méthodes & pratique de la performance", Edition d'organisation, 3éme Edition, Paris, France, 2003.
- Obert Robert, DESCF: "Audit & commissariat aux comptes, Aspects internationaux", Eds Dunod, paris, 2000.
- Piget Benoit : « Audit et contrôle interne », édition EMS, 2éme édition, Paris, 2004.
- Raffegean Jean, Dufils Pierre, Gonzalez Remon: "Audit et contrôle des comptes", Eds Publi- union, Paris, 1979.
- Renard Jacques : "Théorie & pratique de l'audite interne",Eds d'organisation, 2 éme édition, Paris, France, 1997.
- Renard Jacques : "Théorie & pratique de l'audite interne",Eds d'organisation, 3 éme édition, Paris, France, 2000.
- Stettler.F Howard : " Audit - Principes et méthodes générales", Eds Publi-union, Paris, 1977.
- SARDI Antoine: « Audit et contrôle interne bancaire», édition AFGES, paris, France, 2002.
- Sawyer B. Lawrence : «La pratique de l'Audit Interne», Eds publi-union, I.F.A.C.I, paris, France, 1996.

## 2- مجالات - تقارير - دراسات :

- Etude Economique Conseil Canada, "L'Audit Interne et la banque universelle ", Programme Algerie, PNUD, 1999.
- IFACI : "La Conduite d'une mission d'Audit Interne ", Eds Dunod, 2ème édition, paris, 1995.
- IFACI : "Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne", Paris, 1997.
- IFACI : "La Direction d'un Service d'Audit Interne ", Eds d'organisation paris, France ,1997.

- Institut de l'Audit Interne ( IFACI ) & Waterhouse coopers ( PWC ): La pratique du contrôle interne ", COSO report, Eds d'organisation, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2008.
- IFACI : "Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne", Paris, France, février 2004.


### 3- المرشد والدوريات :

- R.B.CAUMEIL et René RICOL: Audit Financier- Guide pour L'Audit de L'Information Financière des Entreprises & Organisations, Eds CLET, France, 1997.
- Guide de Self- Audit: 98 grilles pour identifier et maîtriser les risques dans son organization ...ou créer son Audit Interne, Eds d'organisation, paris, 1998.
- IFACI / IAS ( Institut de L'Audit Interne ): Des mots pour L'Audit, Edition liaison, paris, Juin 2000.
- ISIDORE «Feujo; Guide des Audits: Quelles synergies gagnantes pour l'entreprise, édition AFNOR, 2005.
- DELAHAYE Patrick : « Les relations entre le réviseur externe et le service d'audit interne dans les caisses régionales de Crédit Agricole Mutuel », Revue Française de comptabilité, N°133, Février 1999.
- Hervé STOLOURY & Jean- Luc VELOT: "Le flow – chart Un Outil au service de l'auditeur",Revue Francaise de comptabilité, N° 153, 2001.
- LEMANT OLIVIER : " Quelle est la place de l'Audit Interne dans l'entreprise?", Revue Francaise de l'Audit Interne, N° 117, 1993.
- Société Nationale de la Comptabilité : " Les techniques d'échantillonnage statistique & l'auditeur", Revue Algériennes de Comptabilité et Audit N° 07, 3<sup>ième</sup> trimestre 1995.
- Société Nationale de la Comptabilité : " Observation Physique dans la mission du Commissaire aux Comptes",Revue Algériennes de Comptabilité et Audit N° 11, 3<sup>ième</sup> trimestre 1996.

### ثالثا : المواقع الإلكترونية :

- The Institute of Internal Auditors, Code de déontologie de l'audit interne, [www.ifaci.fr](http://www.ifaci.fr)
- The Institute of Internal Auditors , Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne, [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
- [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)
- [www.ifaci.org](http://www.ifaci.org)

الحل حقا

 AMC	FICHE DE POSTE		Date	
	DIRECTION DES FINANCES		MAJ	
	CHEF DE DEPARTEMENT AUDIT		Page	1/3

**1.0 POSITION HIERARCHIQUE**

**1.1 RAPPORTE**

- HIERARCHIQUEMENT AU DIRECTEUR DES FINANCES

**1.2 SUPERVISE**


- Departement

**2.0 RESPONSABILITES**

- Proposition et mise en application du plan annuel des interventions de contrôle comptable, financier et fiscal arrêté au niveau de la direction des finances en vue de s'assurer de la bonne application des procédures en la matière en vigueur dans l'entreprise.

**3.0 FONCTIONS SPECIFIQUES**


- Etablir et planifier les actions d'audit
- Assurer et renforcer la fiabilité du contrôle interne.
- Assurer la régularité et la sincérité des comptes.
- Veiller à la bonne exécution des instructions et des procédures en vigueur au sein de l'entreprise.
- Assurer et renforcer la rigueur dans la prise en charge des procédures comptables.
- Constater les insuffisances et anomalies
- Préparer et présenter les rapports à la fin des interventions
- Recommander et conseiller éventuellement des actions de corrections et d'améliorations.
- Assister aux travaux de clôture comptable de l'exercice.
- Assister aux travaux portant sur les codes au niveau de la Direction des Finances.

 <b>AMC</b>	<b>FICHE DE POSTE</b>	<b>Date</b>	
	<b>DIRECTION DES FINANCES</b>	<b>MAJ</b>	
	<b>CHEF DE DEPARTEMENT AUDIT</b>	<b>Page</b>	<b>2/3</b>

#### 4.0. FONCTIONS COMMUNES AUX POSTES DE SUPERVISION :

- \* Etablit et maintient à jour les fiches de poste de ses subordonnés.
- \* Sélectionne, forme et dirige le nombre strictement nécessaire de personnes compétentes pour l'exécution correcte de leur tâches.
- \* Développe les compétences des personnes placées sous sa responsabilité pour qu'elles puissent assumer des responsabilités immédiatement supérieures en cas de promotion ou transfert.
- \* Délègue les responsabilités pour ses subordonnés dans la limite du contenu de la fiche de poste.
- \* Evalue régulièrement les performances de ses subordonnés et discute avec eux un plan d'amélioration. Quand cela est opportun, recommande une promotion ou un transfert.
- \* Suscite l'esprit d'équipe parmi son personnel.
- \* Assure la conservation des biens de la structure mis à sa disposition et prend toutes les mesures nécessaires pour éviter tout risque au personnel et au matériel.
- \* Contribue à l'effort général de la structure en échangeant des informations relatives à l'amélioration des performances avec les autres membres des autres structures.
- \* Développe un esprit de travail de groupe à l'intérieur de sa structure et un esprit de collaboration effective avec les responsables des autres structures.
- \* Etablit les objectifs de sa structure en fonction des orientations données par sa hiérarchie et en accord avec les objectifs des autres fonctions de la structure ou de l'Entreprise.
- \* Dirige les opérations spécifiques à sa structure conformément à la législation aux textes réglementaires et aux procédures et programme établis.
- \* Planifie son activité et obtient de chaque subordonné son plan de travail.
- \* Se préoccupe de la réduction des coûts et de l'amélioration de la qualité et de l'efficacité à la recherche d'une meilleure utilisation du potentiel humain et matériel, par la simplification des méthodes de travail et des conditions de travail et l'élimination des activités non essentielles.
- \* Se tient informé des développements de nouvelles techniques dans son domaine d'activité et adapte ceux qui sont susceptibles de contribuer à l'amélioration des performances de la structure et de l'Entreprise.



	FICHE DE POSTE	Date	
	DIRECTION DES FINANCES	MAJ	
	CHEF DE DEPARTEMENT AUDIT	Page	3/3

#### 5.0 LIAISONS PRINCIPALES

- Les Départements de la Direction des finances
- Structures : FCRH, commercial et gestion des stocks des divisions.

#### 6.0 PROFIL PROFESSIONNEL REQUIS

##### 6.1 FORMATION

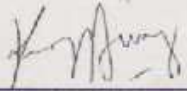


- Diplôme supérieur en comptabilité
- Expérience souhaitée 5 ans

##### 6.2 APTITUDE

- Esprit d'analyse et de synthèse
- Capacité d'écoute et de compréhension
- Capacité à communiquer et aptitude à convaincre.
- Aptitude à travailler en équipe.
- Discrétion

#### 7.0 CRITERES DE PERFORMANCES

- Degré d'efficacité et de fiabilité du contrôle interne.

VALIDE PAR Mr KERROUJCHA Aïssa DIRECTEUR DES FINANCES 	REMIS LE 06/08/2004 A Mr BERKUIS Ali 	EMARGEMENT 
--	---	---

الملحق رقم (02) : نموذج قائمة الاستقصاء الموجهة إلى مسؤولي الإدارات الوظيفية ورؤساء الأقسام التشغيلية بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC".

## قائمة الاستقصاء

I. أسئلة عامة متعلقة بالمراجعة الداخلية :

1- ما المقصود بالمراجعة الداخلية "L'Audit Interne" ؟

.....  
.....  
.....

2- ما هو دور وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة ؟

اكتشاف الأخطاء ، الغش والتجاوزات

المصادقة على الحسابات والقوائم المالية

فحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية

أخرى :

3- ما مجال تطبيق وتنفيذ المراجعة الداخلية ؟

العمليات المالية والمحاسبية

المجالات التشغيلية ( كل النشاطات ، الوظائف والعمليات التي تقوم بها المؤسسة )

الإدارة

أخرى :

4- هل ترون أن هناك أهمية لوجود وظيفة مراجعة داخلية في المؤسسات المختلفة ؟

ضرورية لجميع أنواع المؤسسات

مهمة فقط في المؤسسات الكبرى

لا فائدة من وجودها بأية مؤسسة

أخرى :

5- برأيك ، هل يوجد فرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية ؟

نعم  لا  دون جواب

- إذا كان الجواب بـ "نعم" : فيما يكمن هذا الفرق ؟

.....  
.....

II. أسئلة متعلقة بالمراجعة الداخلية على مستوى مؤسسة "AMC" :

6- ما مدى استفادة المؤسسة من وجود هيكل للمراجعة الداخلية بها ؟

نعم  لا  دون جواب

.....  
.....  
تبرير الإجابة : .....

7- ما هو الدافع أو العامل وراء إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية بمؤسستكم «AMC» ؟

المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية رقم : 88-01.

حجم المؤسسة

ضروريات التسيير ( تحسين مستوى أداء وفعالية المؤسسة )

مواكبة التطور في مجال التسيير

أخرى : .....

8- هل تخضع المديرية / القسم الذي تشرفون عليه لأعمال المراجعة الداخلية ؟

نعم  لا

1- إذا كان الجواب بـ "نعم" : ما هي طبيعة مهمّات المراجعة الداخلية المنفّذة ؟

مراجعة مالية ومحاسبية

مراجعة تشغيلية

أخرى ، حددها : .....

9- هل هناك عمليات لتقييم الأداء على مستوى مديريتكم / أو القسم التشغيلي الذي تشرفون عليه ؟

نعم  لا

1- إذا كان الجواب بـ "نعم" : من الشخص المكلف بعملية التقييم ؟

أنتم شخصيا

أحد مرؤوسيكم

موظف معين خصيصا للقيام بهذه العملية

أخرى :  .....

2- هل ترى أن هناك فرق بين عملية التقييم التي تجرونها أنتم أو أحد مرؤوسيكم وتلك التي يقوم بها

المراجع الداخلي بمؤسستكم ؟

نعم  لا  دون جواب

تبرير الإجابة : .....

.....

10- في ظل الوضعية الراهنة ، هل تعتبر المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة «AMC» :

منطقية  غير منطقية  دون جواب

تبرير الإجابة : .....

.....

11- ما هو المستوى الإداري أو المكانة التنظيمية المناسبة لقسم المراجعة الداخلية في المؤسسة ؟

يتبع مباشرة المديرية العامة

يتبع مديرية أخرى غير مديرية المالية والمحاسبة

حاضراً على مستوى كل مديرية

أخرى :  .....

12- تعتبر استقلالية و موضوعية المراجع من أهم معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

- هل تتوافق بأن الوضع التنظيمي الحالي لقسم المراجعة الداخلية بمؤسستكم «AMC» له تأثير على كل من استقلالية و موضوعية المراجع ؟

نعم  لا  دون جواب

1- إذا كان الجواب بـ "نعم" : ما هي طبيعة هذه الآثار على استقلالية و موضوعية المراجع ؟

إيجابية

سلبية

آثار إيجابية و سلبية في آن واحد

13- ما طبيعة العلاقة الموجودة التي تربطكم بالمراجع الداخلي ؟

تعاون

عداوة

أخرى : .....

14- كيف تنظرون للمراجع الداخلي ؟

مفتشا

جاسوسا

مساعدا

أخرى : .....

15- هل المديرية / القسم الذي تشرفون عليه يتحصل على نموذج لتقرير المراجعة الداخلية ؟

نعم  لا

1- إذا كان الجواب بـ "نعم" : برأيك هل نوعية عمل المراجع الداخلي ؟

جيد

متوسط

رديء

2- هل ترى أن عمل المراجع الداخلي يساعدكم في أداء المسؤوليات الملقاة على عاتقكم :

بشكل أفضل

لا يقدم لك أي مساعدة

أخرى :  .....

16- ما تقييمكم لمستوى تأهيل وكفاءة المراجع الداخلي في مؤسستكم ؟

مؤهل للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية

مؤهل لجانب معين من الوظيفة

غير مؤهل للقيام بهذه الوظيفة

17- هل تعتبر أن عمل المراجع الداخلي :

مطابق لعمل محافظ الحسابات ( المراجع الخارجي )

مكمل لعمل المراجع الخارجي

مختلف تماماً عن عمل المراجع الخارجي

18- ما هي الجهة المسؤولة عن متابعة تنفيذ التوصيات التي تضمنتها تقارير المراجعة ؟

أنتم شخصياً

المراجع الداخلي

المديرية العامة

مسؤول القسم أو الدائرة محل المراجعة

لا أحد