

جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس

قسم علوم التسيير



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع: —————

تأثير المراجعة الداخلية على أداء المؤسسة

دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بشركة كوسيدار

المحاجر - وحدة بوزقزة -

إشراف الأستاذ:

❖ الدكتور: ساحل فاتح

إعداد الطالب:

❖ ربيع نجيب الله

تأطير:

❖ بوسلامة عدلان

- كلمة شكر -

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.
أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل ونخص بالذكر أفراد العائلة، وأشكر مرشدي في مساري الجامعي الأستاذ خليف عبد الكريم، والذي كان سبباً بتعرفي على الأستاذ المشرف، محافظ الحسابات، الدكتور، ساحل فاتح، فأنا أشكره كثيراً على طول وقفته معي في هذه المذكرة بكل أنواع المساعدات والدعم الذي منحه لي في إنجاز هذا النوع من الدراسة، وأشكر جميع الأساتذة الذين لم ييخلوا علي بتوصياتهم ونصائحهم.
كما أشكر كل من السيد بوسلامة عدلان وسحيلي عبد القادر، مدققي شركة كوسيدار المحاجر، اللذان لم ييخلا عليا بالمعرفة والتعلم في المجال المهني، والذهاب معهم إلى تأدية بعض البعثات، وقد تعلمت معهم أموراً وجدت في حياتي اليومية قبل دراستي.
وأشكر كل موظفين شركة كوسيدار المحاجر دون استثناء لما وفروه لي من أجواء للتعلم، ومعلومات أفادتني في دراستي هذه، خلال فترة التربص.
أشكر الزملاء: أحلوش، هارون، وبن عبد الرحمان، وصادم الذين ساندوني في إعداد مذكرتي،
وأشكر إلى كل الأصدقاء وجازاهم الله خيراً.
إلى كل من ساهم ولو بالكلمة الطيبة في إعداد هذا العمل سائلاً المولى تبارك وتعالى أن يجزيهم عنا على كل الخير، إنه وليّ ذلك والقادر عليه.

-إهداء-

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين
أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عزّ وجل: "...وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل
ربي ارحمهما كما ربياني صغيراً".
إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها، والتي كانت سنداً في حياتي، وغمرتني بعطفها
إلى منبع الحنان.
أمي الغالية أدام الله عليها صحتها ورعاها.
إلى الذي عرفته من الغير أكثر مما عرفته عن قرب، رباني
فأحسن تربيتي وعلمني وإن لم تدم حياة تربيته وتعليمه طويلاً لي، وإنما بقيت أخلاقها
ومبادئها في عيني، وهو بمثابة مثلي الأعلى.
أبي العزيز رحمك الله في قبرك.
حفظهما الله وأدخلهما رياض الجنة.
إلى جدتي العزيزة رحمها الله
إلى من عشت براءة طفولتي معهم فلا أتصور الدنيا بعيداً عنهم.
إلى إخوتي وأخواتي
إلى الأخ الذي لم يتواجد اسمه في دفتر العائلة فيصل، الذي كان لي نور الدرب الذي أسلكه،
وبدون أن أنسى زهير.
"إلى رفيقة العمر"
إلى كل الأهل والأحباب. إلى كل من صادفتهم في حياتي ولم تسعهم مذكرتي،
إلى كل الأصدقاء في الكلية.

ملخص

تناولنا في هذه الدراسة مهنة المراجعة الداخلية بالمؤسسة، وعن تأثيرها على أداء المؤسسة، من خلال أثر التقارير التي تصدرها على تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلي، وأيضاً في تدعيم وتوجيه القرارات التسييرية لا سيما التنظيمية منها، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر، وهذا بتقديمها لخدمات تأكيدية وأخرى استشارية باتباع أساليب منظمة وتقنيات مدروسة، ما يساهم كل ذلك في تعزيز كفاءة وفعالية الأداء داخل المؤسسة. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بممارسة ميدانية لمهمة لمراجعة الداخلية بوحدة الإنتاج -بوزقة- بولاية بومرداس التابعة لشركة الأسهم "كوسيدار المحاجر"، وهذا بالتعاون مع مراجعيها الداخليين، حيث توصلنا في الأخير إلى ضرورة الحرص على انتماء وظيفة المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة التي تعطي أكثر مصداقية لاستقلالية المراجع الداخلي، ووجوب تبني معايير ومقاييس موضوعية لتقييم المخاطر التي يمكن أن تصيب المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: الأداء، الكفاءة، الفعالية، الرقابة الداخلية، تقييم المخاطر، المراجعة الداخلية.

Résumé

Nous avons montré dans cette étude, l'effet de la fonction d'audit interne dans l'amélioration de la performance d'entreprise, grâce à l'impact des rapports d'audit sur la conception et le développement du système de contrôle interne, ainsi que de contribuer à de l'évaluation de gestion des risques, sachant que ces rapports sous des sources d'information n'essaiera dans la prise de décision.

Tout cela contribue à améliorer l'efficience et l'efficacité de la performance au sein de l'entreprise.

Et pour atteindre les objectifs de cette étude, on a entamiez une étude pratique d'une mission en audit interne dans unité de production - Bouzegza- province de boumerdes, filiale de Cosider Carrières SPA, et ce en collaboration avec les auditeurs internes.

A la fin de cette étude on a constaté que l'audit interne dépendre du comité d'audit, qui donne le plus de crédibilité à l'indépendance du l'audit interne, et donne l'importance de donner une étude plus objective des fondations des risques, qui peuvent avoir une incidence sur l'évaluation de l'entreprise.

Les mots clés : La performance, Efficience, Efficacité, Contrôle interne, Évaluation des risques, Audit interne.

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	كلمة شكر
	إهداء
	الملخص
I	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
	الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية الأداء
03	المطلب الأول: مفهوم الأداء
07	المطلب الثاني: ارتباط الكفاءة والفعالية بالأداء
10	المطلب الثالث: القيمة المضافة كمؤشر لقياس الأداء في المؤسسة
12	المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

12	المطلب الأول: المراجع الأساسية للرقابة الداخلية
14	المطلب الثاني: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
17	المطلب الثالث: العوامل التي ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية وزيادة الاهتمام به
19	المبحث الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية
19	المطلب الأول: أهداف وأساليب نظام الرقابة الداخلية
20	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية
24	المطلب الثالث: أدوات نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء
32	خلاصة
	الفصل الثاني: الممارسة العملية لمهنة المراجعة الداخلية
34	تمهيد
35	المبحث الأول: بيئة المراجعة الداخلية
35	المطلب الأول: مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي
37	المطلب الثاني: مجال تدخل المراجعة الداخلية
44	المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية
46	المبحث الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الداخلية

46	المطلب الأول: المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية
50	المطلب الثاني: تنظيم العمل بإدارة المراجعة الداخلية
55	المطلب الثالث: المقومات المهنية للمراجع الداخلي
57	المبحث الثالث: أسلوب معالجة مهمة المراجعة الداخلية
58	المطلب الأول: خطوات إجراء مهمة المراجعة الداخلية
66	المطلب الثاني: أدوات إجراء مهمة المراجعة الداخلية
72	المطلب الثالث: مستندات إجراء مهمة المراجعة الداخلية
75	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة
77	تمهيد
78	المبحث الأول: تقديم مجمع كوسيدار وفرعه كوسيدار المحاجر
78	المطلب الأول: التعريف بمجمع كوسيدار
80	المطلب الثاني: نظرة على فروع مجمع كوسيدار
81	المطلب الثالث: عرض فرع كوسيدار المحاجر
85	المبحث الثاني: تقديم نسق إعداد وتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية بوحدة بوزقرة

	لعام 2016
86	المطلب الأول: التخطيط لبرنامج إعداد مختلف المهام لعام 2016
104	المطلب الثاني: عرض برنامج التحقيق الخاص بتنفيذ مختلف المهام
112	المطلب الثالث: مراجعة عمليات وحدة بوزقزة
122	المبحث الثالث: دراسة نسق إعداد وتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية بوحدة بوزقزة لعام 2016
123	المطلب الأول: دراسة مخطط برنامج إعداد المهام لعام 2016
126	المطلب الثاني: دراسة كل من مرحلة إعداد وتنفيذ خطة البرنامج الخاص بالمهمة بوحدة بوزقزة
128	المطلب الثالث: الملاحظات المسجلة والحلول المقترحة
132	خلاصة
133	خاتمة
	المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
2-1	تقييم درجات الخطر	28
1-2	نموذج لمخطط المراجعة الداخلية	54
1-3	تقديم فروع مجمع كوسيدار	80
2-3	نموذج لتبيين المخاطر التي تعرضت لها مختلف وحدات شركة كوسيدار المحاجر بناءً على مختلف مهمّات المراجعة الداخلية لعام 2015	87
3-3	محمل المخاطر التي تعرضت لها وحدات شركة كوسيدار المحاجر لعام 2015	90
4-3	نموذج لقائمة الأخطار	91
5-3	احتمالات حدوث الخطر	93
6-3	الآثار المترتبة حسب درجة وقوع الخطر	94
7-3	تحديد وتقييم المخاطر المحتملة في مختلف وحدات الشركة	97
8-3	برنامج الخاص بمهام المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر لعام 2016	102
9-3	نموذج لجدول تخصيص الموارد المالية المخصصة لإعداد مهام برنامج المراجعة لعام 2016	110
10-3	ملخص توصيات مهام المراجعة لسنة 2015 الخاصة بوحدة بوزقرة C01	111
11-3	قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بمسك دعائم الإجراءات	112
12-3	قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقاربة البنكية	112
13-3	قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بحالة رصيد الصندوق	113
14-3	قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بالتحقق من القسيمة المؤقتة للصندوق	113
15-3	قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بتحليل المستخدمين والنظر في مقدار مراعاة الموازنة	115
16-3	قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بالدفاتر والسجلات الإلزامية	116
17-3	قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بالتسجيل الشهري: شهر أفريل	117
18-3	قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بأخذ عينات من المخزونات المادية لإجراء عملية الاستقصاء حولها	118
19-3	قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بدعائم إجراءات المصلحة التجارية	119
20-3	نموذج لجدول تخصيص الموارد المالية المخصصة لإعداد المهمة بوحدة بوزقرة	120

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	نموذج العلاقة بين الفعالية والكفاءة	08
1-2	تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العامة	35
2-2	تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة	36
3-2	تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة	37
4-2	الإجراءات المقترحة تنفيذها من قبل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر	40
1-3	الهيكل التنظيمي الحالي لمجمع كوسيدار	79
2-3	الهيكل التنظيمي لكوسيدار المحاجر	84
3-3	مصفوفة تحديد وتصنيف المخاطر حسب أهميتها	95
4-3	توضيح لطريقة أخذ العينة لتقييمات المخاطر المأخوذة من مصفوفة الخاصة بتحديد وترتيب المخاطر حسب أهميتها	95

مقدمة

لقد كان للتطور الهائل الذي عرفته المؤسسة منذ عهد الثورة الصناعية في مطلع القرن الثامن عشر، نتيجة التطور العلمي والتكنولوجي الذي ساد تلك الفترة، الأثر البالغ في إحداث تغييرات كبيرة غيرت من ملامح اقتصاديات القرن العشرين، فمع انفصال الملكية عن التسيير وظهور شركات المساهمة الكبرى في بداية القرن الماضي، إضافة إلى مكانة وأهمية المعلومة في عصر تطورت فيه طرق نشر وتوصيل المعلومات، تنامت وتوسعت أنشطة المؤسسات الاقتصادية رغبة منها في احتواء الأسواق العالمية، وهنا تعاظمت حاجة هذه المؤسسات إلى مصادر تمويل هذا التوسع، في ظل التطور الذي عرفته الأسواق المالية، وهو ما أدى إلى بروز معايير جديدة للتعاملات الاقتصادية.

في ظل هذا الواقع الجديد وأمام التحولات والتغيرات الجديدة التي تحيط بالمؤسسات، ظهرت الحاجة أكثر إلى تدعيم عملية الرقابة بأدواتها وأساليبها المتعددة، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية كأداة رقابة تضمن قدرة المؤسسة على مواكبة الخطى المتسارعة والزخم الهائل من المتغيرات التي يموج بها العالم، إذ ترغب إدارة المؤسسة دائماً في التحقق من أن نظم الرقابة التي قامت بوضعها تعمل بطريقة مرضية وسليمة.

فقد ظهرت المراجعة الداخلية بداية بهدف التأكد من سلامة أداء العمليات المحاسبية والمالية عن طريق تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية والسعي لكشف الأخطاء والغش، وتم ازدياد الحاجة إليها وتطورها بعد الحرب العالمية الثانية نظراً للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال بشكل عام ومجالات المحاسبة والمراجعة بشكل خاص، بحيث أصبحت أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً.

وبالرغم من أن المراجعة الداخلية كانت تُمارس كوظيفة داخل التنظيمات المختلفة لعدة قرون مضت، إلا أن الاعتراف بمهنة من الأمور الحديثة، قد بدأ في الانتشار فقط خلال الخمسينيات من القرن الماضي، يرجع الفضل في ذلك إلى المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) الذي أعطى لهذه الوظيفة صفة المهنة، واستمر في العمل على تحسين وتطوير هذه الوظيفة بالدراسات والتعديلات المستمرة على مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وعلى الخدمات التي يقدمها، وذلك من أجل الحفاظ على معايير عالية المستوى للمهنة والتأكيد على أهمية وضع المراجعة الداخلية كوظيفة إدارية رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في نجاح عمليات المؤسسة وتحقيق أهدافها وتحسين أدائها.

ومن خلال كل ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين مستوى أداء المؤسسة؟

وللوصول إلى إجابة لهذا التساؤل الرئيسي، لا بد من الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يتم صياغة نظام رقابة داخلي من أجل تحقيق أداء ملائم؟

- ماهي أساليب المراجعة الداخلية المعتمدة في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- هل الإجراءات الداخلية فعالة وكفأة في وحدة الإنتاج بوزقة بولاية بومرداس التابعة لمؤسسة كوسيدار المحاجر؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات السابقة ننتقل من الفرضيات التالية:

- لنظام الرقابة الداخلي علاقة طردية بسلوك أداء المؤسسة؛
- فعالية تنظيم المؤسسة الداخلي يعمل على تحسين نشاط المؤسسة ويسهل مهمة المراجعة الداخلية؛
- خبرة ومستوى المراجع الداخلي تؤثر إيجاباً على نتائج نظام الرقابة الداخلية.

أسباب اختيار الموضوع:

السبب الذاتي:

هو الرغبة في التخصص في مجال علم المراجعة، لتعميم وشمولية ميادين مختلف الأنشطة الممكن تواجدها في أي مؤسسة، لما يدفعني إلى وجوب الدراية والمعرفة بجميع تلك الأنشطة لإمكانية ممارسته عملية المراجعة عليها.

السبب الموضوعي:

تعتبر المراجعة العلم المتداول والمطلوب كثيراً لدى مختلف المؤسسات اليوم، سواء في الجزائر مع بداية يقظة مؤسساتها اليوم، أو في مؤسسات الدول الأجنبية، والذي أصبح ضرورياً تواجد نشاط للمراجعة الداخلية بحكم حاجة كافة المؤسسات لها قبل أن نراها قد أصبحت ضرورة بالشكل القانوني في الدول المتقدمة، سواء كان مصدر المراجعة خارجياً (مصدقية وشرعية المراجع الخارجي) أو داخلي (التأكيدات والاستشارات التي تقدمها المراجعة الداخلية). ولكون أن المراجعة الداخلية تعتبر كامتداد لعمل المراجع الخارجي، فإنه على كل مؤسسة عليها أن تتبناها بداخلها، لتكون محمية من أية مخاطر يمكن أن تقع فيها عند أداء المراجع القانوني لمهامه، ولطموحها لتحقيق أدائها بفعالية وكفاءة، لذا تخصص أي شخص في هذا المجال هو سعي كسب لكل مؤسسة.

أهداف الدراسة:

يعتبر هدف الدراسة هو معرفة كيفية إجراء ومتابعة تنفيذ نظام للرقابة الداخلية، ولتلك الأساليب المتخذة من قبل المراجعة الداخلية في سبيل كفاءة وفعالية ذلك النظام، وأيضاً تبين للقيمة المضافة التي تضيفها المراجعة الداخلية في سبيل كل من ترشيد للحوكمة ودراسة لإدارة المخاطر، ما يؤدي إلى التحسين في الأداء.

أهمية الموضوع:

يعتبر وراء تنفيذ هذا الموضوع هو من تبين لتأثير المراجعة الداخلية على أداء المؤسسة، وكذا تبين إجراءات تنفيذ مهمة للمراجعة الداخلية، هو للتأكيد على دور المراجعة الداخلية على إمكانيتها لتعزيز نظام الرقابة الداخلية ودورها على التحسين في إنجاز الأهداف وتحقيقها، وكذا لزيادة في إثراء للنقص المتواجد في الإجراءات التنفيذية الصحيحة لهذه المهمة المبنية على تقييم المخاطر والمستويات من معايير العمل الميداني الدولي، هذا النقص المتواجد في مختلف المراجع خاصة العربية منها، وخاصةً خاصة مع الأسف في مكتبنا الجامعية.

المنهج المتبع في الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات، اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي في عرضنا لطريقة اتخاذ نظام للرقابة الداخلية في المؤسسة، وفي ذكر أهميتها فيها، وكذا في عرضنا لطريقة تنظيم إدارة المراجعة الداخلية التي يمكن تبنيها في مختلف المؤسسات، وكذا للأسلوب المتبع في تنفيذ أية مهمة لها، وحتى في الجانب التطبيقي أيضاً، فقد قمنا باتباع الوصف والتحليل، وكذا أسلوب الاستنتاج في عرض لطريقة إجراء مهمة للمراجعة الداخلية في شركة كوسيدار، ولقد تم تناول كل من المنهج التاريخي والمقارنة في ذكرنا لمراحل تطور نظام الرقابة الداخلي، وبيئة تدخل المراجعة الداخلية.

الدراسات السابقة:

- **برايح بلال 2015:** الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة - جامعة أحمد بوقرة "بومرداس" - تحت عنوان "تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية"، حيث تم التطرق فيها إلى تقييم الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وهذا باستطلاع آراء المراجعين ورؤساء قسم المراجعة

الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول درجة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئ المهنة على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

• **كاروس أحمد 2011:** الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق - جامعة الجزائر 3- تحت عنوان "تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة"، حيث تم من خلال هذه المذكرة توضيح أثر تصميم وتطبيق وظيفة المراجعة الداخلية على تحسين أداء وفعالية المؤسسة، ولقد تم اختيار المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة كحالة للدراسة الميدانية، ولتبيين أكثر ما تمثله المراجعة الداخلية كدعم أساسية لخلق الثروة وضمان استمرارية النشاط الاقتصادي، وخاصة على ذلك أنه كون الدراسات السابقة انحصرت في القطاع البنكي والمصرفي وقتها في المؤسسات الاقتصادية الأخرى.

• **شعباني لطفي 2004:** الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير - جامعة الجزائر - تحت عنوان "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسيت تسيير المؤسسة"، مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك. حيث يعتبر هدف هذه الدراسة هو محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، باعتبارها أداة فعالة، ومحاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق قيمة مضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف الإدارة، كما أنه تطرق لإسهامات المراجعة الداخلية في التسيير وإلى المعايير التي تحكمها والتي كانت سارية في ذلك الوقت.

في حين دراستنا هذه تطرقت إلى تبين دور المراجعة الداخلية في تحقيق الأداء الكفء والفعال بداخل المؤسسة، وتوضيح دور نظام الرقابة الداخلية بذلك، وهذا من خلال توضيح أسلوب تبني مختلف الطرق والإجراءات المتبعة في تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية المبنية على دراسة إدارة المخاطر، والتقييم الذي يكون على إثرها لنظام الرقابة الداخلية، وكذا إمكانية تدخلها أيضاً في ترشيد الحوكمة، وهذا من خلال اتباعها على خدمات التأكيد والاستشارة في التنفيذ لتلك المهام، وهذا من خلال ما تم إصداره من قبل الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال المراجعة الداخلية.

تقسيمات البحث:

لقد تم دراستنا درسنا لموضوعنا هذا في ثلاثة فصول، حيث تعرضنا في الفصل الأول إلى دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء، حيث حاولنا حصر مفهوم الأداء وذكر علاقته بالكفاءة والفعالية، وقمنا بعدها بإعطاء مفهوم لنظام الرقابة الداخلية وذكر العوامل التي ساعدت على تطويره وزيادة الاهتمام به، والتعرف أيضاً على أساليبه

وتحديد أهدافه ومقوماته، بالإضافة إلى ذكر أهم الوظائف والأدوات التي يمكن تبنيها بداخل المؤسسة ويمكن أن تستعمل كوسيلة في نظام الرقابة لتساعد على تحسين الأداء كمهنة المراجعة الداخلية.

أما الفصل الثاني فقد جاء بعنوان الممارسة العملية للمراجعة الداخلية، بحيث تم التطرق من خلاله إلى مكانة وظيفة المراجعة في الهيكل التنظيمي بداخل المؤسسة ومجال تدخلها فيها، ولأيضاً لمختلف صور ظهورها فيها، لنتقل بعد ذلك إلى ما يمكن تناوله عن المراجعة الداخلية حسب ما تبنته المعايير الدولية حسب الإطار المنظم للمهنة، وأيضاً للمقومات المهنية للمراجع الداخلي عند تأدية مهامه المخوّل بها، ولأسلوب معالجة تلك المهام باستعمال مختلف الطرق والأدوات اللازمة.

أما الفصل الثالث خصّصناه لدراسة ميدانية لحالة تنفيذ مهمة للمراجعة الداخلية بفرع وحدة الإنتاج "بوزقزة" بولاية بومرداس التابع لشركة ذات الأسهم كوسيدار المحاجر، وهذا بدايةً من خلال عرض وتقييم مجمع كوسيدار وفرعه كوسيدار المحاجر، ومن ثم تقديم نسق إعداد مهمة المراجعة الداخلية من قبل مراجعي كوسيدار المحاجر وهذا من خلال عرض لكيفية إعدادهم لبرنامج المهام والمخطط الخاص بمهمة مراجعة وحدة بوزقزة ومختلف الخطوات لتنفيذ تلك المهمة، وكذا محاولة إعطاء بعض الملاحظات المسجلة في الممارسة العملية لتلك المهمة وإعطاء بعض التوصيات حول ذلك.

الفصل الأول:
دور نظام الرقابة الداخلية في
تحسين الأداء

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

تمهيد الفصل:

يعتبر الأداء من المواضيع متجددة الطرح، والتي تتعدد فيها توجهات وأراء الباحثين الهادفة إلى تطوير الفكر الإداري، كما يعتبر في الوقت نفسه المجال الذي يركز عليه مختلف الممارسين الإداريين لتحديد كيفية بيئة المؤسسة الداخلية، حتى تنسجم بشكل جيد مع مميزات المحيط الاقتصادي الخارجي.

ولقد أدى من جهة، التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم شركات الأموال وانتشارها جغرافياً، إلى ملاك المؤسسات في تفويض صلاحياتهم إلى مستويات مختلفة داخل المؤسسة، مما أدى في ذلك إلى الحاجة لتوفير الرقابة الكافية بداخل التنظيم للتأكد من قيام المستويات الإدارية المختلفة بدورها، بالتزاماتها وفقاً للتعليمات الموضوعية، وبهذا ظهرت إلزامية وجود نظام للرقابة الداخلية يهدف إلى مساندة الإدارة للقيام بسياساتها وتنظيماتها بكفاءة وفعالية، ومن جهة أخرى تضمن إمكانية وصول تلك الإجراءات لطرف عملائها للعمل وفقها.

فمن خلال هذا الفصل سنحاول التطرق لمفهوم الأداء، وكذا لطبيعة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ودوره في تحسين وضبط الأداء باستعمال مختلف أدواته من جهة، ومن جهة أخرى إمكانيته لاستخدام بعض الوظائف المتبناة بداخل المؤسسة في سبيل ذلك، والتي من أبرز ما نذكر في ذلك، والتي أصبحت تؤخذ اليوم كمهنة ووظيفة داخل المؤسسة هي المراجعة الداخلية، وهذا من خلال تقسيم فصلنا إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

- المبحث الأول: ماهية الأداء؛
- المبحث الثاني: الحاجة إلى نظام الرقابة الداخلية؛
- المبحث الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

المبحث الأول: ماهية الأداء

يشغل موضوع الأداء في المؤسسة اهتمام الباحثين والممارسين، وهذا الاهتمام يرجع إلى البحث والسعي عن الأداء المرتفع باعتباره مقياس النجاح. حيث أن الأداء المؤسسي يعتبر من أهم العوامل التي تهم كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة (مساهمين، مديرين، عاملين، أجهزة الدولة المختلفة، البنوك والمستثمرين).

المطلب الأول: مفهوم الأداء

وقد نتج عن الاهتمام بالأداء العديد من الدراسات لتحديد مفهومه، ورغم ذلك يبقى يعاني من صعوبة التحديد، وسنحاول في هذا المطلب إعطاء نظرة عن موضوع مصطلح الأداء.

الفرع الأول: تعريف الأداء

اختلف في ذلك نظر المفكرين والكتّاب باختلاف أهدافهم، ففريق من الكتّاب اعتمد على الجوانب الكمية (أي تفصيل الوسائل التقنية في التحليل) في صياغة تعريف للأداء، بينما ذهب فريق آخر إلى اعتبار الأداء مصطلح يتضمن أبعادا تنظيمية واجتماعية فضلا عن الجوانب الاقتصادية، ومن ثم لا يجب الاقتصار على استخدام النسب والأرقام فقط في التعبير عن هذا المصطلح.¹

لغويا: مصطلح الأداء مستمد من اللغة الإنجليزية "to perform"، والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل، وهذا كما ورد في قاموس oxford.²

اصطلاحا: فقد ورد في معجم المصطلحات الإدارية أن الأداء أو الإنجاز هو: "القيام بأعمال الوظيفة من مسؤوليات وواجبات وفقا للمعدل المفروض أدائه من العمل الكفاء المدرب".

ويعرف الأداء حسب ميلار وبروملي (Miller et Bromiley): "على أنه انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها".³

وبالتالي نلاحظ من هذا التعريف أن الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين، هما الطريقة في استعمال الموارد (الكفاءة)، والنتائج المحققة من ذلك الاستعمال (الفعالية).

¹ الشيخ الداوي، تحليل أسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 07، 2009-2010، ص217.

² هياج عبد الرحمان، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي دراسة حالة "المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات الماستر في العلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص3.

³ بورقية شوقي، التمييز بين الكفاءة والفعالية والفاعلية والأداء، منشورات جامعة فرحات عباس، سطيف، د.ت، ص6.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

ويعرف حسب بيتر دركار (Peter Druker) على أنه: "قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين والعمال"¹.

أي أن الأداء يُعد مقياسا للحكم على مدى تحقيق المؤسسة لهدفها الرئيسي، وهو البقاء في سوقها واستمرارها في نشاطها في ظل التنافس، ومن ثم تتمكن من المحافظة على التوازن في مكافأة كل من المساهمين والعمال.

ويمكن صياغة مفهوم الأداء، بأنه يقصد به جملة من الأبعاد المتداخلة التي تتضمن كيفية الإنجاز والطريقة المتبعة في تنفيذ توجيهات الإدارة ومدى تطابق ما تم إنجازه مع المعايير والمقاييس المحددة، والمتعلقة بالكمية والنوعية والوقت.²

ومما سبق يمكن القول بأن الأداء يتجسد في القيام بالأعمال والأنشطة والمهام بما يحقق الوصول إلى الغايات والأهداف المرسومة من طرف إدارة المؤسسة..

الفرع الثاني: خصائص مفهوم الأداء

نتيجة لصعوبة تحديد مفهوم الأداء بفعل اختلاف آراء الباحثين والممارسين حوله، وبغية توضيح معناه أكثر سنحاول تحليل بعض خصائص مفهوم الأداء.

حيث يضم الأداء مجموعة من الخصائص التي يمكن إجمالها في النقاط التالية:³

أولاً: الأداء مفهوم واسع

حيث يختلف مدلول الأداء باختلاف من يستخدمونه، فبالنسبة لملاك المؤسسة قد يعني الأرباح، أما بالنسبة للمديرين فقد يعني المردودية والقدرة التنافسية، أما بالنسبة للفرد العامل فقد يعني الأجر الجيد أو المناخ العمل الملائم، في حين قد يعني بالنسبة للزبون نوعية الخدمات والمنتجات التي توفرها له المؤسسة، لذا يبقى الأداء مسألة إدراك يختلف من شخص أو لآخر ومن مؤسسة لأخرى، وهذا ما يطرح إشكالية صعوبة ضبطه وفقاً لمعايير معتمدة من جميع الفاعلين داخل وخارج المؤسسة؛

¹ نفس المرجع السابق.

² ساعد ابتسام، تقييم كفاءة النظام المالي الجزائري ودوره في تمويل الاقتصاد، مذكرة مقدمة للنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود وتمويل، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008-2009، ص 65.

³ كاروس أحمد، تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC، مذكرة مقدمة للنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3، 2010/2011، ص 108.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

ثانياً: الأداء مفهوم شامل

يفضل بعض الباحثين استخدام مدخل شامل عن 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 الأداء في المؤسسة، لذلك على المراقبين أن يستخدموا إلى جانبها معايير غير مالية، وخاصة تلك المعايير البشرية والاجتماعية لتكاملتها، وهي تشكل أساس النجاح في المستقبل لكونها توفر نظرة شاملة وضرورية عن الأداء في محالات متعددة؛

ثالثاً: 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 الأهداف المسطرة.

الفرع الثالث: مصادر الأداء في المؤسسة

تتكون المؤسسة من عدة مكونات: بشرية، مالية، مادية وتنظيمية، وهي كلها تساهم في الأداء بدرجات متفاوتة، فضلاً عن البيئة الخارجية وما لها من تأثير على أداء المؤسسة. وعلى هذا تمثل مجمل العناصر السابقة مصدراً للأداء وفق التقسيم التالي:¹

أولاً: الأداء الظاهري (La Performance extrinsèque)

يتمثل الأداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة، والتي من خلال إدراكها واستغلالها تحقق المؤسسة أداءً، من هذه الفرص نذكر: انفتاح أسواق جديدة واعدة، براءات اختراع التي يتم استثمارها، أزمات تعاني منها مؤسسات منافسة، ظهور قوانين حكومية مدعمة، إلخ... فهذه الفرص مع أنه لا يمكن إسنادها أساساً 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.

¹ نفس المرجع السابق، ص 109.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

ثانيا: الأداء الذاتي (La Performance intrinsèque)

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

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

ب. **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؛

ت. **الأداء التقني:** يتمثل الأداء التقني في قدرة المؤسسة على استخدام واستغلال تجهيزات الإنتاج (الاستثمارات) في العملية الإنتاجية، وكذلك حتى عند صيانتها، وتعتبر كمية الإنتاج ونسبة استخدام الطاقة الإنتاجية، من أبرز مؤشرات الأداء التقني للمؤسسة؛

ث. **الأداء التمويني:** يتمثل الأداء التمويني في فعالية وكفاءة وظائف الشراء: النقل والتخزين لتزويد المؤسسة بالمواد الأولية، المعدات والتجهيزات الإنتاجية بالكمية المناسبة وفي الوقت المناسب، ويعتبر معدل تلف المخزون، زمن وصول الطلبية من أبرز مؤشرات الأداء التمويني؛

ج. **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.

المطلب الثاني: ارتباط الكفاءة والفعالية بالأداء

كثيرا ما تتدخل مع مفهوم الأداء بعض المفاهيم وثيقة الصلة به، مثل الفعالية والكفاءة، وهذا ما يدعونا إلى وجوب إيضاح هذا التدخل، وهذا من خلال تتبعنا للخطوات التالية:

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

الفرع الأول: الفرق بين الكفاءة والفعالية

يقصد بالكفاءة: "الاستخدام الرشيد للموارد المتاحة والذي يحقق أقل مستوى للتكلفة دون التضحية بجودة مخرجات المؤسسة"، وهو ما يعرف بكفاءة التكلفة أي قدرة المؤسسة على تخفيض نفقاتها من أجل حجم معين من المخرجات. "كما تعبر الكفاءة عن الاستخدام العقلاني والرشيد في المفاضلة بين البدائل واختيار أفضلها بشكل يسمح بتقليل التكاليف أو تعظيم الربح إلى أقصى درجة ممكنة، ويكون ذلك عند اختيار أسلوب عملي معين للوصول إلى هدف معين.¹

من خلال ما سبق يمكن القول أن الكفاءة تعني: القيام بالعمل بأفضل طريقة ممكنة من حيث التكلفة والوقت والربحية، بمعنى آخر هو حسن استغلال الموارد المتاحة من أموال وقوى بشرية وتجهيزات إنتاجية الموارد المتاحة من حيث المردود الكمي والنوعي وبأقل نفقات ممكنة.

وينظر "Vincent Planchet" للفعالية على أنها القدرة على تحقيق النشاط المرتقب والوصول إلى النتائج المرتقبة.² في حين عرف خمابخم (Khemakhem) الفعالية على أنها القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات التي استخدمت في تحقيقها.³

ويمكن الاستنتاج مما سبق أن مصطلح الفعالية يتعلق بدرجة بلوغ النتائج، أي الفرق بين النتائج المتوقعة والفعالية، وهي في نفس الوقت ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف، وعليه يمكن القول أنه كلما كانت النتائج محققة (أي الأهداف مسطرة محققة)، كلما كانت المؤسسة أكثر فعالية، والعكس صحيح.

ويمكن القول من قبل باب التفريق بين الفعالية والكفاءة بأنه: إذا كانت الفعالية ترتبط بمدى تحقيق الأهداف المسطرة فإن الكفاءة تعني "عمل الأشياء بطريقة صحيحة، حيث جوهرها يتمثل في تعظيم النتائج وتدنية التكاليف"، فهي ترتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات.

¹ ساعد ابتسام، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال فترة (2001-2012)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير (مدرسة الدكتوراه: إدارة الأعمال والتنمية المستدامة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف 1، 2014، ص 39.

³ بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية مصلحة الأبحاث والمراجعة -بسكرة-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2015-4120، ص 187.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

الفرع الثاني: علاقة الكفاءة والفعالية بالأداء

رغم الاختلاف بين مفهومي الفعالية والكفاءة إلا أنهما متلازمان، حيث أن حسن استخدام الموارد قد يضمن بدرجة كبيرة تحقيق الأهداف، وتحقيق الأهداف قد يعكس حسن استخدام الموارد، ويمكن صياغة العلاقة بين الفعالية والكفاءة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): نموذج العلاقة بين الكفاءة والفعالية

كفاء	1	4
غير كفاء	2	3
	غير فعال	فعال

المصدر: عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص39.

نلاحظ في الشكل السابق وجود أربع حالات لإمكانية تواجد وارتباط كل من الكفاءة والفعالية بداخل المؤسسة، وهي كما يلي:

- الحالة رقم (01): توجد عقلانية في استخدام الموارد، لكن لسبب معين خارج سيطرة المؤسسة أو كان تحت سيطرتها ولم تتحكم فيه أثر على عدم تحقيق الأهداف؛
- الحالة رقم (02): لا توجد علاقة في الموارد ولم يتم تحقيق الأهداف؛
- الحالة رقم (03): تحقق الأهداف، لكن مع وجود اسراف في استخدام الموارد؛
- الحالة رقم (04): يمثل الوضع الأمثل، وهو الوصول إلى الأهداف ووجود عقلانية في استخدام الموارد.

ويعتبر الأداء بالنسبة لفيليب لورينو (Philippe Lorino): "بأنه كل من يساهم في تعظيم القيمة وتخفيض التكاليف، حيث لا يكون ذا أداء من يساهم في تخفيض التكاليف فقط أو في رفع القيمة فقط، ولكن يكون ذا أداء من يساهم في تحقيق الهدفين معا"¹.

من خلال هذا التعريف والتعاريف السابقة للأداء يتضح لنا بأن مفهوم الأداء يتشكل من مفهوم كلا من الكفاءة والفعالية، حيث يمكننا القول بأن: **الأداء = الكفاءة + الفعالية**.

¹ بورقية شوقي، مرجع سبق ذكره، ص7.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

حيث تُعرف الكفاءة (Efficacité) بأنها أداء الأعمال بطريقة صحيحة¹ بينما نعرف الفعالية (Efficiency) على أنها أداء الأعمال الصحيحة²، لذلك لا بد لنا من معرفة الأعمال الصحيحة وتحديد أهداف وتعريفها لتتمكن من أدائها، لذلك فإن الفعالية والكفاءة هي: أداء الأعمال الصحيحة بطريقة صحيحة. أي أن الأداء هو الجمع بين الكفاءة والفعالية، حيث أن الفعالية تتحقق عندما يكون هناك رؤية واضحة وأهداف واستراتيجيات محددة، وتتحقق الكفاءة عندما يكون هناك تخطيط وتنظيم وإدارة للوقت ورقابة ومتابعة. وعندما يكون هناك فعالية ولا يوجد كفاءة فإن الرؤى والأهداف لا تجد من يحققها بصورة صحيحة، وفي حالة عدم وجود فعالية ووجود كفاءة فإن الأعمال تنجز ولكن بدون وضوح الأهداف.

من خلال كل ما سبق يمكن القول بأن كل من الأداء، الفعالية والكفاءة، هي مفاهيم تعكس الأبعاد المختلفة لعملية إنجاز المهام الوظيفية، فإذا نظرنا لها من زاوية إنجاز العمل وتأديته على الوجه المطلوب، فإن ذلك يشير إلى الأداء، أما إذا نظرنا من زاوية مدى تحقق الأهداف المحققة فإن ذلك ينسجم مع الفعالية، أما إذا كان المنظور يتعلق بالكيفية التي يتم فيها تحقيق هذه الأهداف فإن الأمر في هذه الحالة يتعلق بالكفاءة.

المطلب الثالث: القيمة المضافة كمؤشر لقياس الأداء في المؤسسة

يعتمد النجاح في المؤسسات على مدى تحقيقها لأهدافها خاصة في ظل التغيرات السريعة المتلاحقة التي تحدث في البيئة المحيطة لذلك فقد اهتمت إدارة المؤسسات في الآونة الأخيرة بهدف مهم هو تحقيق القيمة لحملة الأسهم بدلاً من التركيز فقط على تحقيق الربحية.³

¹ تتمثل الكفاءة في استغلال الوسائل المتاحة لتحقيق الأهداف المرجوة بأقل التكاليف، ويمكن ترجمتها وتثيلها في الثنائية (تعظيم الأرباح، تدنية التكاليف)، حيث تقاس الكفاءة عادة كما يلي: الكفاءة كنسبة = (المخرجات أي الأهداف أو النتائج المحققة/ المدخلات أي الموارد أو تلك الوسائل المستخدمة)، حيث تقيس لنا هذه النسبة على الكفاءة المتحصل عليها، كما يمكن أن تقاس الكفاءة أيضاً كنسبة: الكفاءة = النتائج المنتبأ بها/ الموارد المنتبأ استخدامها لتحقيق النتائج المنتبأ بها. (الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص221).

² تعتبر الفعالية هي نفسها الفاعلية، وتتمثل في استغلال الوسائل المتاحة لتحقيق الأهداف المرجوة بأقل التكاليف (شوقي بورقية، مرجع سبق ذكره، ص11) حيث تقاس الفاعلية بطريقتين: الأولى: تعتمد في القياس على عنصرين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة ومن ثم الفعالية كنسبة = (النتائج المحققة/ النتائج المتوقعة)، وهي تسمح بالحكم على درجة تحقيق الأهداف؛ بينما الطريقة الثانية: فهي تتبنى عملياً الإمكانيات المستخدمة والإمكانيات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة ومن ثم الفعالية كنسبة = (الإمكانيات المستخدمة/ الإمكانيات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة) (الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص220).

³ ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب منها: التغيرات في بيئة الأعمال، والمنافسات المحلية والعالمية وتطورات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، كما أن هناك العديد من الوحدات الاقتصادية قد حققت معدلات مرتفعة في الربحية، إلا أن هذه النتيجة لم تنعكس على أسعار أسهمها، وهذا مما أدى إلى إقالة العديد من مجالس إدارات هذه الوحدات كما في الولايات المتحدة وفي الاتحاد الأوروبي، ويعود ذلك إلى تأثير مصالح المستثمرين ليس فقط بربحية الوحدة ولكن أيضاً بالتغيرات في القيمة السوقية لأسهم الوحدة الأمر الذي أدى إلى ضرورة تبني مقاييس ملائمة لدى المستثمرين تمكنهم من التعرف على تحقيق القيمة، حيث أن مقاييس الأداء المتعارف عليها أصبحت غير فعالة في قياس وتقويم الأداء في ظل البيئة الصناعية الحديثة.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

وأدى ارتكاز الفكر المحاسبي على اعتبار الربح المعيار الوحيد الذي يعتمد عليه في قياس وتقويم الأداء، وحصر هدف التقارير المالية في تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات، إلى تركيز جهود الوحدة الاقتصادية نحو تعظيم الربحية في الأجل القصير، كما أن مقاييس الأداء المتعارف (التقليدية) عليها أصبحت غير فعالة لأنها تركز على النتائج دون الوقوف على مسبباتها فهي تكاد تكون بعيدة عن أنشطة تحقيق القيمة.

الفرع الأول: مفهوم وطبيعة نموذج القيمة المضافة لقياس الأداء¹

قد دفع الاهتمام بعملية تحقيق القيمة لحملة الأسهم الباحث "Alfred Rapport" عام 1986 إلى تقديم كتاب بعنوان "تحقيق القيمة لحملة الأسهم" استعرض في التغيرات التي حدثت في الأداء من وجهة نظر الإدارة وحملة الأسهم، وكانت البداية التي شجعت الباحثين على المضي قدماً في أبحاثهم المتعلقة بهذا المجال وذلك لتطوير مقاييس الحكم على الأداء في ظل التطورات الحديثة، وبدأت المجالات والدوريات العلمية في نشر المقالات العديدة عن مقاييس الأداء المعتمدة على القيمة مما حدا بالوحدات الاهتمام بهذه المقاييس، ويطلق بعض الباحثين على الهيكل الاقتصادي الجديد المتمثل في المقاييس المعتمدة على القيمة مصطلح الإدارة على أساس القيمة، ومن أهم هذه المقاييس القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) (Economic Value added) وهو مقياس الذي قدمته شركة "Stern Stewart"، وكذا أيضاً مقياس القيمة النقدية المضافة (Cash Value added) (CVA).

وهذا ويعد مقياس القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) من أكثر المقاييس انتشاراً، وبالرغم من شيوع مفهوم القيمة المضافة في الفكر الاقتصادي منذ عصر الفكر الاقتصادي الكلاسيكي، والذين قدموا شرحاً للوحدات لتعظيم الثروة، إلا أن الاهتمام الحالي لهذا المفهوم في الفكر المحاسبي² يرجع إلى شركة "Stern Stewart" وهي شركة استشارية أمريكية في نيويورك والتي أسسها كل من "Joel Stern" "G.Bennett" "Stewart" وذلك لخدمة الإدارة المالية ولتطوير قياس الأداء، وقد قامت هذه الشركة بنشر هذا المفهوم وتسجيل طريقة حسابه كعلامة تجارية مميزة تحت مسمى EVA[®] في أواخر الثمانينيات من القرن الماضي.

¹ مقبل علي أحمد علي، دراسة لنموذج القيمة الاقتصادية المضافة كأداة مكملية لأدوات تقويم أداء الشركات الصناعية والتعديلات المقترحة لاحتسابها "دراسة تطبيقية"، منشورات كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، د.ت، ص5.

² يتجه الباحثون في عصرنا الحاضر إلى تركيز اهتمامهم نحو ترميم حلقة الوصل بين علم الاقتصاد من جهة والممارسات المحاسبية المهنية من جهة أخرى، وقد جاء هذا الاهتمام بعد تزايد وتيرة الانتقادات الموجهة إلى البيانات المحاسبية بسبب ما قد تحويه من أخطاء أو تحريف مقصود أو غير مقصود. وكان Souganen أول من دعا إلى ضرورة إعادة الاعتبار إلى استخدام المفاهيم الاقتصادية في الممارسات المحاسبية المهنية وذلك في إطار وضعه لأسس نظرية الوحدة والتي سعى من خلالها إلى نقض الأسس التي تقوم عليها نظرية الشخصية المعنوية.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

وتقوم شركة "Stern Stewart" بإعداد تقارير مالية دورية في مجلة تصدر بعنوان "EVALuation" ويتضح من عنوان المجلة محاولة الربط بين اسم مقياس القيمة الاقتصادية المضافة ومصطلح التقييم (évaluation).

وقد عرف "Stewart & Stern" القيمة المضافة بأنها مقياس للإنجاز المالي وتعتبر أقرب من أي مقياس آخر لتقدير الربح الحقيقي حيث أن هذا المقياس مرتبط بتعظيم ثروة المساهمين على مدى الوقت، وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المملوك والمقترض، وعرف ذلك بشكل رياضي على أنه:¹ القيمة المضافة = صافي الربح بعد الضرائب - (رأس المال × كلفة رأس المال).

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن القيمة المضافة ليست مجرد مقياس للإنجاز بل تعد دليلاً يساعد الإدارة في صنع القرارات التي من شأنها تحسين جو العمل للجميع في المؤسسة والتي تساعد في زيادة ثروة المساهمين.

ولقد جاءت تعاريف أخرى لتعطي مفهوم للقيمة الاقتصادية المضافة ولكنها كلها تتفق مع "Stern & Stewart" في أن مفهوم مقياس القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) يتمثل في: "صافي الربح المتبقي بعد خصم التكاليف التي تحملتها المؤسسة بعد إجراء التسويات أو التعديلات التي اقترحها كل من "Stern & Stewart" وتراها الوحدة ملائمة لها".

وتتميز القيمة المضافة عن بقية المؤشرات بأنها تدمج كلاً من النفقات والإيرادات في كيان واحد فلا يحدث تعارض بين النفقات والإيرادات كما في حالة الربح المالي، حيث تتم الموازنة بينهما عن طريق القيمة المضافة من وجهة نظر استثمارية وليست محاسبية ومن هنا فإن نفقات وأنشطة التسويق والترويج والتدريب والبحوث والتطوير لها أهميتها وتعامل على أنها استثمارات لها آثار مستقبلية وتوضع لها قيم مالية تقديرية بدلاً من اعتبارها نفقات يستحسن تقليصها.²

المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تطور مفهوم الرقابة الداخلية تطوراً كبيراً نتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، فلم تعد مجرد وسائل للمحافظة على النقدية وإنما تطورت لتصبح مجموعة من العناصر والمكونات المترابطة التي تضعها الإدارة العليا لضمان تحقيق أهداف المنشأة، حيث إن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعتبر

¹ شبيطه محمد فوزي، المضمون المعلوماتي الإضافي للقيمة المضافة فيما يتعلق بالمخاطرة النظامية للسهم -دراسة تطبيقية على بورصة عمان-، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي الخامس "اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية" في محور اقتصاد المعرفة وكفاءة الأسواق المالية والمنعقد في جامعة الزيتونة الأردنية، بحث مقدم باسم الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، د.ت، الأردن، ص6.

² نفس المرجع السابق، ص8.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

واحداً من أفضل طرق تجنب القصور في مجال الأعمال، وتعتبر الرقابة الداخلية ضرورية لأي منشأة لأنها تساهم في دعم تنفيذ السياسات والأهداف والخطط والبرامج، وفي الوقت نفسه تعد دافعا مهماً للأداء في نشاط الأعمال حيث يمكن إضافة قيمة للمنشأة والحفاظ عليها ومواجهة المخاطر.

المطلب الأول: المراجع الأساسية للرقابة الداخلية¹

لقد حظيت الرقابة الداخلية باهتمام بالغ من جانب التّنظيمات المهنية خلال عقد التسعينات من القرن الماضي، والذي شهد صدور العديد من التقارير التي أحدثت تغييراً نوعياً في توجهات وإجراءات الرقابة الداخلية، ومن أهمها التقرير الصادر عام 1992 عن لجنة المنظمات الرّاعية (COSO)² المنبثقة عن لجنة تريداوي في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي قدّم إطاراً متكاملًا للرقابة الداخلية "la pratique du contrôle interne – coso report".

ونظراً للفضائح المالية العديدة التي هزت الشركات العملاقة الأمريكية مع نهاية التسعينات وبداية عام 2000، من بينها الشركتين العالميتين إينرون "Enron" والشركة ورلدكوم للاتصالات "WorldCom"، حيث عرفت هذه الأخيرة أكبر فضيحة مالية في تاريخ الاقتصاد الأمريكي بمبلغ إجمالي لأعمال الغش المرتكبة يفوق عشرة مليارات دولار، ولقد أجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تناول أسباب انهيار هذه الشركات، والتي خلصت إلى أن السبب الرئيسي هو افتقارها إلى ضوابط رقابية داخلية فعالة بسبب وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة أو غياب وظيفة المراجعة الداخلية، والتي لم يتم توضيحها في التقرير السنوي للمؤسسة.

نتيجة لذلك، تبنت الولايات المتحدة الأمريكية خلال شهر جويلية عام 2002، قانون ساربنز أوكسلي "Sarbanes Oxley Act" "Sox"، والذي انتخب من طرف الكونغرس الأمريكي، وأشرف على تمويله عضوين من الكونغرس الأمريكي وهما: "Paul Sarbanes" و"Michael Oxley" لذا أطلقت عليه

¹ كربعة أسماء، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية دراسة حالة شركة سوناطراك، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3، 2009-2010، ص68.

² اختصاراً لـ (Committee of sponsoring organizations of the Treadway commission) وهي لجنة خاصة مستقلة تم إنشاؤها عام 1985 من طرف اللجنة الوطنية الأمريكية للمعلومة المالية التي يرأسها السيناتور جيمس تريداوي (James Treadway)، وتتكون لجنة COSO من أعضاء الهيئات المهنية المعنية بالأمور المالية والمحاسبية للمنظمات، وهي: معهد المراجعين الداخليين (IIA) - معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) - جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) - معهد المحاسبين الإداريين (IMA) - معهد المحللين الماليين (FEI)، ومن إصداراتها: الرقابة الداخلية الإطار المتكامل (COSO I) 1992؛ إدارة مخاطر المنشآت - الإطار المتكامل (COSO II) 2004 (نفس المرجع السابق).

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

تسمية ساربنز أوكسلي. ويمثل هذا القانون أكبر إصلاح عرفه الاقتصاد الأمريكي حيث لم يشهد هذا الأخير أي تحوّل جذري مماثل منذ الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، فهو بذلك يمثل نقطة تحوّل جذري ومنعرجا تاريخيا لتوجيه وتسيير المؤسسات الاقتصادية الأمريكية.

حيث تنصّ المادة 404 من هذا القانون أنّ: "الإدارة العامة هي المسؤولة عن إعداد هيكل للرقابة الداخلية المحاسبية والمالية، وتقوم بتقييم فعاليتها سنوياً بالرجوع إلى نموذج محدد للرقابة الداخلية، ويصادق محافظو الحسابات على هذا التقييم".

وفي إطار تنفيذ المادة 404 قامت "SEC" والتي تمثل هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، و"PCAOB" الذي يمثل مجلس الإشراف على شركات المحاسبة المعتمدة، بتقديم تعليمات إلى المؤسسات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية والمؤسسات الخارجية المجتمعة في نيويورك بتبني "COSO" كمرجع للرقابة الداخلية.

كما ظهر في كندا عام 1995، مرجع للرقابة الداخلية COCO، وفي إنجلترا مرجع "Cadbury Report" عام 1991 و"Turnbull Report" عام 1999، وفي فرنسا مرجع "Rapports Vienot I" عام 1995 و"Rapports Vienot II".

وفي 01 أوت عام 2003، صدر في فرنسا قانون الحماية المالية LSF (La loi sur la sécurité financier)، ومن خلال المادتين 117 و120 تم التفريق بين الرقابة الداخلية للمؤسسة ككل، والرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد الحسابات المالية، وهو ما يميز "LSF" عن "SOX" الذي يتطرق إلى الرقابة الداخلية المحاسبية والمالية فقط.

ولقد أدى هذا القانون إلى اتخاذ قرار للبحث عن طرح تطبيقي لمفهوم الرقابة الداخلية في شكل مرجع أو دليل، وتمّ ذلك في 09 ماي عام 2006 بعنوان جهاز الرقابة الداخلية: الإطار المرجعي، الصادر عن المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين (IFACI)، والذي يركّز على المبادئ العامة للرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر وجود نظام فعال وكفأ للرقابة الداخلية في أي شركة، حماية لأصحاب المصلحة فيها خاصة المساهمين والمستثمرين، وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة مثل البنوك والدائنون والعمال، وعلى هذه الأهمية سيتم محاولة التعرف في هذا المبحث إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية، والعوامل التي ساعدت في تطويره.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

الرقابة في الاصطلاح: تعني المتابعة، وملاحظة، وتقييم التصرفات والأشياء بواسطة الفرد ذاته، أو بواسطة الغير وذلك بهدف التأكد من أنها تتم وفق قواعد وأحكام، وبيان الانحرافات تمهيدا لمعالجتها والقضاء عليها.¹

وفي سياق ذلك، يمكن القول بأن الرقابة بأنها إجراء أو عمل تقوم به الإدارة لضمان إنجاز الأهداف المرسومة.²

ونتيجة للدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح الشركات فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة بصورة مستمرة، وكان أول تعريف لها هو ما وضعته جمعية المدققين الأمريكيين، حيث نص بأن الرقابة الداخلية هي: "مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية".³

ويمكن إعطاء تعريف للرقابة الداخلية بأنه نظام الإدارة أو أنه نظام التسييري العام في المؤسسة، الموجه للامتثال الصارم لإجراءات القوانين والقواعد المعدّة.⁴ حيث تشمل الرقابة الداخلية على وضع السياسات والإجراءات لتوفير تأكيد معقول حول تحديد الأهداف الموضوعية من قبل وحدة معينة.⁵

وعلى نظام الرقابة الداخلية أن يعكس طبيعة أوجه النشاط المختلفة في المؤسسة، فنظام الرقابة الذي يطبق في مؤسسة معينة لا يصلح لتطبيق في مؤسسة أخرى، علاوة على ضرورة أن يكون نظام الرقابة المطبق في المؤسسة اقتصادياً، بمعنى الحصول على النتائج المتوقعة بأقل تكلفة ممكنة (فعالية وكفاءة النظام)، وأن يكون هذا النظام واضحاً وسهلاً ومفهوماً لدى القائمين بتطبيقه.⁶

وطبقاً لنص المعيار الدولي رقم 400 والخاص بالرقابة الداخلية (من إصدار المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، 1977)، نجد أنّ: "نظام الرقابة الداخلية يعني جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في

¹ لظن هيا مروان إبراهيم، مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO - دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، 2016، ص 27.

² سلامة مصطفى صالح، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص 9.

³ سويلم الحسبان عطا الله أحمد، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى إعدادات دائرة المكتبة الوطنية بيانات الفهرسة التصنيف الأولية، دار الراجية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 45.

⁴ A. HMINI, l'audit comptable et financier, première édition, BERTI édition, 2001-2002, P 5.

⁵ سويلم الحسبان عطا الله أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 46.

⁶ حصن عبد الفتاح محمد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 12.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

المؤسسة للمساعدة على تحقيق أغراض الإدارة في التأكد، إلى الحد العلمي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية، وحماية الأصول، ومنع الغش والخطأ أو اكتشافه، ودقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية، وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب.¹

كما أوردت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (ONECCE) تعريفاً لنظام الرقابة الداخلية، واعتبرته بمثابة مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء، ويتم ذلك من خلال التنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على سلامة تلك العناصر.²

ثم قامت لجنة رعاية المنظمات (COSO) بتحديد أهم المفاهيم التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية، وهي:³

- الرقابة الداخلية عملية ووسيلة لبلوغ الهدف؛
- الرقابة الداخلية تنجز من قبل أشخاص مؤهلين قادرين على القيام بالدور المنوط بهم؛
- الرقابة الداخلية تقدم تأكيداً معقولاً وليس تأكيداً مطلقاً للإدارة ومجلس الإدارة؛
- الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتشغيلها لتحقيق الأهداف بفعالية في عدة مجالات، ويتوقف ذلك على فهم الإدارة ومجلسها للمدى الذي تتحقق عنده تلك الأهداف.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن الرقابة الداخلية على أنها جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة، وهي بمثابة خط الدفاع الأول عن أصولها وممتلكاتها وحمايتها من التلاعب، حيث تشمل هذه الرقابة على الخطط والطرق والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف، وذلك من خلال تحقيق كفاءة العمليات التشغيلية عبر تقييم وتحسين وتطور أداء العاملين بالمؤسسة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية للتخطيط واتخاذ القرارات، ثم التأكد من تطبيق القوانين والتعليمات والالتزام بها، وبالتالي إمكانية الاعتماد على التقارير المالية وضمان إعدادها وفقاً للمعايير الدولية والمبادئ المحاسبية التي تحقق عدالة تلك القوائم.

¹ السوافيري فتحي رزق وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص12.

² لظن هيا مروان إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص27.

³ نفس المرجع السابق.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

ومن خلال توفير نظام الرقابة الداخلية الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان السليمة، يعتبر حينها نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الأمان الذي يجمع مصالح المساهمين بصفة خاصة، وكافة أطراف ذات الصلة بالمؤسسة (بنوك ومساهمين، ومؤسسات القرض الأخرى، ومحافظ الحسابات... الخ).

الفرع الثاني: وظائف الرقابة الداخلية:

لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية تضطلع الرقابة الداخلية بثلاث وظائف¹:

- **الرقابة الوقائية:** وهي تعتبر فعالة ومهمة حيث أنها تمنع الانحرافات قبل وقوعها، لذا ينبغي تعيين موظفين أكفاء، وفصل الواجبات عن بعضها بصورة سليمة، وتجنب الوقوع في الأخطاء؛
- **الرقابة الكاشفة:** اكتشاف الانحرافات في الأداء حال حدوثها وفي وقت مبكر يسمح بمعالجتها وتعديل الضوابط لمنع تكرارها، ومصدر هذه الرقابة بشكل أساسي كل من **المراجعة الداخلية** والمطابقات الحسائية والضوابط الإدارية والمالية؛
- **الرقابة التصحيحية:** تعمل على تصحيح الانحرافات الرقابية المكتشفة وتتضمن إجراءات متبعة لتحديد سبب الانحرافات، ومتابعتها لحين تصويبها وعدم السماح بتكرار حدوثها وتعديل النظام لتقليل الانحرافات المستقبلية أو التخلص منها، والالتزام بالإجراءات الخاصة بتصويب أخطاء إدخال المعلومات.

المطلب الثالث: العوامل التي ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية وزيادة الاهتمام به

بدأ مفهوم الرقابة الداخلية بمفهوم ضيق يهدف فقط إلى الحماية النقدية باعتبارها هي الأكثر أصول المؤسسة تداولاً، ولذلك تم وضع مجموعة من الإجراءات والضوابط للمراقبة النقدية وحركة تداولها، ثم توسع هذا المفهوم بعد ذلك، حيث أصبحت أهداف الرقابة الداخلية تشمل كل من حماية أصول المؤسسة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وضمان تنفيذ السياسات الإدارية والخطط الموضوعية، بحيث تعرف الرقابة الداخلية أنها خطة تنظيمية ومجموعة من الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة في حماية أصولها والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها وتنمية عوامل الكفاءة الإنتاجية وضمان تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية بواسطة الإدارة، وتطور مفهوم الرقابة الداخلية حين قدم معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز تعريف للرقابة الداخلية أوضح فيه أنها لا تعني فقط

¹ نفس المرجع السابق، ص 30.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية ولكن هو يعتبر النظام الشامل لكل الرقابات وغيرها الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المنشأة في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها قدر المستطاع، وعلى ذلك نجد أن الرقابة الداخلية تتعدى المسائل المالية والمحاسبية وحماية أصول المنشأة.¹ ومن بين العوامل التي يمكن ذكرها التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية وزيادة الاهتمام لها هي:²

- حاجة المؤسسات إلى زيادة حجمها وتعدد عملياتها؛
- حاجة الإدارة إلى تفويض السلطات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة؛
- حاجة المؤسسة أو المشروع إلى حماية وصيانة أصولها؛
- تطور إجراءات التدقيق بحيث أصبحت العينة والاختبارات كإجراءات تدقيق تعتمد على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية.

ومن بين العوامل أيضا على ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية وزيادة الاهتمام به، هو تعدد الجهات المهتمين لأمره. ومن أهم المتعاملون المهتمين بنظام الرقابة الداخلية هم:³

أولا: مجلس الإدارة أو المراقبة

يختلف مستوى مشاركة مجلس الإدارة أو المراقبة في الرقابة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى وتقوم الإدارة العامة أو المديرية بإبلاغ المجلس (لجنة المراجعة) عن الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، وعند الحاجة يعتمد مجلس الإدارة على سلطته للقيام بالمراقبة والفحص التي يراها مناسبة أو باتخاذ إجراءات أخرى، و يسمح وجود لجنة المراجعة بالقيام بمراقبة دقيقة ومنظمة لنظام الرقابة الداخلية وتحديد مسؤولياته وتقوم لجنة المراجعة بالاستماع إلى رأي مسئول المراجعة الداخلية عن تنظيم مصلحته وإعلامهم بعمله وتقديم تقارير المراجعة الداخلية أو تلخيص دوري عنها؛

¹ شبكة طلاب اليوم، بحث عملي عن المحاسبة والرقابة الداخلية، تاريخ الاطلاع: 2016/11/12، على الموقع الإلكتروني: <http://www.tolabalyoum.net>

² سويلم الحسيان عطا الله أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

³ عيادي محمد لمن، تقييم نظام المعلومات الاجتماعي في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، قسم: علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 113.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

ثانيا: الإدارة العامة أو المديرية

الإدارة العامة أو المديرية مكلفة بتعريف وتحديد النظام الأكثر تكيفا مع وضعيتها ومع نشاط المؤسسة، وفي هذا الإطار، يتم إعلامها بشكل منتظم على الخلل والنقائص، والصعوبات التنظيمية بهدف القيام بالأعمال التصحيحية اللازمة؛

ثالثا: المراجعة الداخلية

من مسؤولية المراجعة الداخلية تقييم عمل الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينه، وتقوم عادة بالتحسيس والتأطير عن الرقابة الداخلية ولكن لا تتدخل مباشرة في وضع النظام. ويقوم مسؤول المراجعة الداخلية بتبليغ الإدارة العامة وعن طريق طرق محددة (وهذا على حسب كل مؤسسة) عن النتائج الأساسية للمراجعة التي تم القيام بها؛

رابعا: أفراد المؤسسة

كل مساعد معني يجب أن يمتلك المعرفة والمعلومة اللازمة لتصميم وتشغيل ومراقبة نظام الرقابة الداخلية بالنظر إلى الأهداف المسئول عن تحقيقها، وهي حالة المسئول التشغيلي المرتبط مباشرة مع نظام الرقابة الداخلية كذلك المراقبين الداخليين والإطارات المالية الذين يلعبون دورا مهما في القيادة والرقابة.

المبحث الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الإجراءات والقواعد التي تُطبق بداخل المؤسسة من بين أهم الدلائل التي تثبت تواجد نظام للرقابة الداخلية، وإحكام التطبيق لتلك الإجراءات والقواعد يعتبران من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف، ومن خلال هذا المبحث سوف نتناول الأهداف التي تصبو المؤسسة لتحقيقها من خلال عملها بنظام الرقابة الداخلية، والمقومات الأساسية التي يركز عليها ذلك النظام، وكذا بعض الوظائف التي تستعمل في نظام الرقابة الداخلية تعتبر كوسيلة تعتمد عليها في إثبات تطبيق وسريان إجراءاتها وقواعدها كما نصّت عليها الإدارة.

المطلب الأول: أهداف وأساليب نظام الرقابة الداخلية

من خلال هذا المطلب سوف نُحدد الأهداف التي يصبو لها نظام الرقابة الداخلية والأساليب التي يتبناها لتحقيق ذلك.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

الفرع الأول: أهداف نظام الرقابة الداخلية

يظهر جلياً من التعريفات السابقة أن الأهداف الرئيسية لنظام رقابة الداخلية تتمثل في:¹

- المحافظة على أصول الشركة؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها؛
- تحقيق أكبر قدر الكفاية الإنتاجية في العمليات؛
- الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

الفرع الثاني: أساليب نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية شأنه شأن أي نظام يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية ذات العلاقات المتداخلة فيما بينها والتي تكمل إحداها الأخرى لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، ويمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية بحسب تلك الأهداف التي تسعى لتحقيقها إلى نوعين يعرفان كذلك كأساليب لنظام الرقابة الداخلية، هما:²

أولاً: الرقابة المحاسبية

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول الشركة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال، إضافة إلى اختبار دقة البيانات المقيّدة في السجلات ودرجة الاعتماد عليها. وهذا يعني أن الرقابة المحاسبية تسعى إلى تحقيق الهدف الأول والثاني من أهداف الرقابة الداخلية المذكورة في التعريف السابق للرقابة الداخلية. ومن بين الوسائل التي يستعملها هذا الأسلوب من الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه هي: الحسابات الإجمالية، موازين المراجعة؛ اعتماد قيود التسوية؛ مذكرات تسوية البنك؛ نظام محاسبي سليم.

ثانياً: الرقابة الإدارية

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والإجراءات الهادفة إلى تحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في العمليات مع تشجيع الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة. إذا فالرقابة الإدارية تسعى إلى تحقيق الهدف

¹ الإدارة العامة لتصميم البرامج وتطوير المناهج، مراجعة ومراقبة داخلية، منشورات المؤسسة العامة للتعليم العالي الفني والتدريب المهني، تخصص محاسبة، المملكة العربية السعودية، د.ت، ص 45.

² نفس المرجع السابق.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

الثالث والرابع من أهداف الرقابة الداخلية المذكورة في التعريف السابق للرقابة الداخلية. ويشمل هذا النوع من الرقابة الداخلية على سبيل المثال: تقارير الأداء؛ الموازنات التخطيطية؛ والتكاليف المعيارية، ودراسات الوقت والحركة؛ والرقابة على الجودة.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

في ظل الأساليب سابقة الذكر التي تخص نظام الرقابة الداخلية، يمكن التوصل إلى أن أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية يشمل ما يلي:¹

الفرع الأول: وجود خطة تنظيمية سليمة

على أن تراعى في شأنها ما يلي:

أولاً: ضرورة تطبيق سياسة وضع الرجل المناسب في المكان المناسب لتأهيله وخبرته، وكفاءته، وأمانته؛

ثانياً: التوظيف السليم للوظائف بما يساعد على تحقيق أهداف عمليات: اختيار العاملين، وتدريبهم، وترقيتهم؛

ثالثاً: وضع مستويات سليمة وواقعية للأداء بما يضمن تحقيق أقصى كفاية ممكنة للمشروع ككل وبما يؤدي في النهاية إلى تنفيذ السياسات الإدارية الموضوعة في أفضل وضع ممكن لذلك؛

رابعاً: التقسيم السليم للعمل – مع مراعاة تكافؤ السلطة مع المسؤولية – على أن يراعى هنا ما يلي بصفة خاصة:

أ. ضرورة ألا يوكل لعامل واحد القيام بعملية كاملة بمفرده، فلا يعتمد لشخص واحد مثلاً بالقيام بالأعمال المحاسبية من أولها إلى آخرها حتى لا يكون ذلك مدعاة لوقوع الأخطاء العمدية وغير العمدية مع عدم اكتشافها في الوقت المناسب؛

ب. ضرورة العمل على مقاومة الاتجاهات السلوكية السيئة لدى الأفراد بالحيلولة بينهم وبين اختلاس أو إساءة استعمال موجودات المنشأة أو تزييف نتائج النشاط، لذلك فإنه عادة ما تطبق الإجراءات التالية:

1. الفصل بين وظيفة الاحتفاظ بالأصول وبين وظيفة المحاسبة عنها؛

¹ أبو هيبه حامد طلبة محمد، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011، ص 29.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

2. الفصل بين وظيفة الاحتفاظ بالأصول وبين سلطة التعامل فيها (كأن لا يكون الصراف مسؤولاً عن اعتماد تحصيل أو صرف أي مبالغ من الصندوق)؛

3. الفصل بين تنفيذ الأعمال وبين المسؤولين عن إثباتها في السجلات المحاسبية أو إظهارها في القوائم المالية.

الفرع الثاني: وجود نظام محاسبي سليم

على أن يراعى في هذا الصدد ما يلي:

أولاً: المجموعة المستندية

المستندات الخارجية والداخلية بالمشروع والتي تعد أدلة إثبات كتابية على حدوث عملية ما مالية أو تجارية وتمثل ما تحويه من البيانات:

أ. المصدر الأول لإثبات البيانات في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛

ب. الدليل الموضوعي القابل للتحقق والمراجعة مما يساهم في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية عن طريق تتبع وفحص مدى الالتزام بتنفيذ الإجراءات المقررة، فضلاً عن تسهيل مهمة المراجعين.

وينبغي عند تصميم واستخدام المستندات مراعاة عدة قواعد من أهمها:

1. تخفيض عدد المستندات إلى أقل عدد ممكن ترشيداً لتكلفة العمل الإداري ولتسهيل استخلاص

القيود المحاسبية السليمة، فضلاً عن تسهيل عملية الرقابة؛

2. مراعاة تحقيق وظيفة المستند بأقل تكلفة ممكنة، كأن يتبع الاقتصاد في تصميم المستند (من حيث مساحة المستند أو نوع المادة المستخدمة فيه، ... الخ)؛

3. مراعاة وضوح المستند واستبعاد أي بيانات غير ضرورية لتحقيق وظائفه مما يساهم في تقليل الأخطاء، وسهولة تداول المستند وكفاءة حفظه.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

ثانيا: المجموعة الدفترية

والتي تشمل سجلات القيد الأول النهائي بجانب القوائم والتقارير المحاسبية والتي تشهد تسجيل عمليات المشروع وتبويبها وعرض النتائج والمراكز المالية وتفسيرها.

وينبغي عند تصميم هذه المجموعة مراعاة ما يلي:

أ. ضرورة مراعاة حجم المشروع وطبيعة نشاطه كما يمكن اختيار الطريقة المحاسبية الأكثر ملائمة بما يشمله ذلك من تحديد عدد ونوع وطبيعة الدفاتر المستعملة؛

ب. عند القيام بتصميم واستخدام دليل الحسابات بالمشروع والذي يشمل كافة الحسابات الإجمالية والفرعية مع تبويبها وترميزها بالأسلوب العلمي الذي يتلاءم مع طبيعة المشروع وطبيعة نشاطه، فإنه ينبغي مراعاة ما يلي:

1. أن يكون الدليل مرنا لمقابلة الاحتياجات المختلفة؛

2. أن يسهل إعداد التقارير والقوائم المالية المحاسبية؛

3. أن يكون عرض كل حساب بالدليل محددا بدقة وأن تكون محتوياته معبرا عنها بوضوح للمساعدة في استمرار استخدام الحساب على مدى زمني مناسب وبما ينتج إجراء المقارنات السليمة؛

4. وضع الحدود بدقة بين كل حساب وآخر مما يساعد في التحليل السليم للعمليات المالية ومن إجراء التوجيه المحاسبي المناسب؛

5. المساعدة في تحقيق الرقابة كاستخدام حسابات المراقبة.

ت. مراعاة الاعتبارات الواجب توافرها عند إعداد التقارير ومنها: الوضوح، الدقة مع السرعة، الاستمرار في إتباع أسس ثابتة في إعدادها، مراعاة الحاجة للمعلومات لدى من تعد إليه.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

الفرع الثالث: وجود رقابة طبيعية على الأصول

بحث تحقق وسائل وإجراءات هذه منع وقوع الخسائر، أو الوقاية منها، أو التقليل من أثارها على قدر الإمكان ومن أمثلة هذه الوسائل والإجراءات الوقائية التي تحقق رقابة طبيعية على موجودات المنشأة يمكن الإشارة إلى ما يلي:

أ. التأمين على أصول المشروع ضد الأخطار المختلفة كالتحريف أو السرقة وكذلك التأمين على أصحاب العهد كالصراف وأمين المخازن، ضد خيانة الأمانة؛

ب. التفتيش والجرد الفحائي — للمخازن والخزائن مثلا — مما يساهم في اكتشاف أي تصرفات غير سليمة فضلا عما يحققه ذلك من أثر معنوي يمكن أن يساعد على منع وقوع مثل هذه التصرفات؛

ج. الرقابة المزدوجة: كاستخدام مفتاحي مع شخصين مختلفين لا تفتح الخزينة إلا بوجودهما معا في نفس الوقت، أو كضرورة وجود توقيعين معتمدين على الشبكات الصادرة عن المنشأة، ... وما إلى ذلك؛

د. استخدام الوسائل الآلية والالكترونية في النظام المحاسبي كلما كان ذلك ممكنا وضروريا؛

هـ. استخدام الوسائل — بطبيعتها — الأصول والموجودات كاستخدام الخزائن التي تأثر بالحريق، أو مراعاة طبيعة الأنواع المختلفة من المخزون السلعي عند تصميم المخازن وإنشائها.

الفرع الرابع: وجود نظام فعال لرقابة الأداء

وذلك لتحقيق كفاءة عالية فيه ومما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه، وتتم رقابة الأداء بطريقة غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، وتقارير التكلفة: والمراجعة الداخلية، وما شابه¹. ويشمل أوجه صور الرقابة على الأداء في:

أولا: الرقابة المباشرة على أداء العاملين بعضهم البعض من خلال تسلسل السلطات والمسؤوليات، وتكامل الأعمال مع بعضها البعض على النحو الذي أشرنا إليه فيما سبق؛

¹ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 20.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

ثانياً: الاستعانة بالأدوات الرقابية المعروفة مثل: الموازنات، والتكاليف المعيارية، وتقارير الأداء، وتقارير محاسبة المسؤولية... وما إلى ذلك؛

ثالثاً: المراجعة المستمرة لما يتم من أعمال وما ينفذ من سياسات بالمشروع من خلال إدارة مستقلة لذلك تعرف بإدارة المراجعة الداخلية، والتي يجب - في رأينا - أن تكون تابعة لأعلى مستوى إداري بالمشروع¹ حتى يمكنها أن تؤدي وظيفتها بكفاءة وفعالية مما يعود بالنفع على المشروع ككل.

ولعل ما سبق من مقومات قد دفع البعض إلى القول بأن هناك مبادئ أساسية لنظام الرقابة الداخلية، هي:²

أ. مبدأ الاعتماد أو التصريح بالعمليات حتى لا تتم بعض العمليات إلا من خلال أفراد معينين - كاعتماد بالشيكات أو فواتير الدفع - مما يؤدي إلى تحديد المسؤوليات بشكل واضح؛

ب. مبدأ الفصل بين الوظائف والواجبات؛

ج. مبدأ الربط والمطابقة والموازنة بين أرصدة الحسابات المختلفة؛

المطلب الثالث: أدوات نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء

من خلال هذا المطلب سوف نعرض أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، من خلال عرض أهم الأدوات المطبقة لتحقيق هذا الهدف، والذي أوردناها في ثلاثة فروع، يتحدث الفرع الأول عن الموازنات التقديرية كأداة لرقابة الأداء الفعلي من خلال مقارنته مع المخطط، وفي الفرع الثاني نتعرف على محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء بربط الأداء الفعلي بالمخطط وتحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها، وفي الفرع الثالث الذي يربط بين الأداء المخطط والفعلي من خلال التأكد من مدى الالتزام بتحقيق الأداء المطلوب والمتمثل في المراجعة الداخلية كأداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية.

¹ استقلالية المراجعة الداخلية.

² نفس المرجع السابق، ص ص 20-33.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

الفرع الأول: الموازنات التقديرية¹

لقد تطور دور الموازنة التقديرية خلال السنوات الأخيرة وأصبحت تمثل أداة مهمة تساعد الإدارة في أداء وظائفها الرئيسية (التخطيط، الرقابة، التقييم، التنسيق، وتوفير المعلومات إلى المستويات الإدارية المختلفة)، بالإضافة إلى أهميتها بالنسبة لمعالجة المشاكل والتوجيه اللاحق للأنشطة والخطط والأهداف.

وتعرف الموازنة التقديرية بأنها خطة أو برنامج للعمل في مدة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي للمنشأة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة لكي يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرجوة مقدماً باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل هذه الأهداف.

ويمكن تلخيص الأهداف الرئيسية للموازنات التخطيطية في:

- التنسيق بين الأهداف من خلال توفير خطط تفصيلية وشاملة للأنشطة كافة؛
- الاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة في سبيل تحقيق الأهداف؛
- المقارنة وتحليل النتائج المحققة بالأهداف المخططة لنفس المدة أو بمدد سابقة، ومن أساليب المقارنة ما يلي: معايير المقارنة للنتائج المحققة بالأهداف المخططة للمدة نفسها؛ معايير المقارنة للنتائج المحققة للمدة الحالية بمدد سابقة؛ تحليل نتائج المقارنة ومعرفة العوامل المؤثرة عليها سلباً وإيجاباً؛ تحديد وتشخيص المشاكل ورسم السياسات في ضوء نتائج التحليل والمقارنة، بمعنى اتخاذ الإجراءات التصحيحية لغرض التوجيه للأهداف والأنشطة والخطط بما يؤدي إلى تحسين الأداء، ونلاحظ جلياً من خلال النظر إلى وظائف الموازنات التخطيطية وهي: التخطيط، التنسيق، الاتصال، الدافعية، الرقابة.

وهذه الوظائف مجتمعة تؤدي إلى تحقيق أهداف الموازنات التقديرية لتحسين الأداء ونحو الوصول إلى الأهداف المخططة.

ويتطلب إعداد الموازنة التقديرية مشاركة الأطراف كافة بالمؤسسة، ومنها إشراك كافة المستويات الإدارية المسؤولية عن تحقيق الخطة. كذلك تساعد الموازنة التخطيطية إدارة المؤسسة على تقييم الأداء من خلال مدة الموازنة، وتساعد كذلك على توضيح سلطات ومسؤوليات المديرين، وتوضح إجراءات التنفيذ.

¹ وجدان علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 170.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

الفرع الثاني: محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء

يتم تنظيم معظم المنشآت في شكل عدد من الوحدات الفرعية التي تؤدي وظائف مختلفة، وتستخدم الشركات العديد من الأسماء المختلفة لوصف وحدات التشغيل والإدارات والفروع وخطوط المنتجات ومناطق البيع، وكل جزء من هذه الأجزاء يعرف بمركز المسؤولية، وهذا لتصبح الإدارة بإمكانها من معرفة أداء كل قطاع، وهذا حتى تتمكن بأن تقوم بتحديد أهدافها المستقبلية، وأيضاً حتى يتم تخصيص الموارد على مراكز المسؤولية التي تحقق أكبر ربح محتمل. ونظراً لأن كل مركز يعد مجالاً لمسؤولية إدارية، يعتبر أداء المركز أساسياً لتقييم أداء مدير كل مركز، وهكذا يعد قياس أداء كل مركز في منظمة الأعمال وظيفة هامة في النظام المحاسبي.

وتعرف محاسبة المسؤولية بأنها ارتباط الموازنات وتقارير الأداء بمسؤوليات المديرين، بحيث يكون كل منهم مسؤولاً عن إحدى هذه الموازنات أو جزء منها، وذلك عن طريق الربط بين الموازنات والتنظيم الإداري وتحديد مركز المسؤولية للمنشأة. ولكي يتم تطبيق محاسبة المسؤولية فإنه لا بد من تقويم الأداء، لأن الأداء محور مسؤولية الفرد تجاه المهمات الملقاة على عاتقه، بغض النظر عن موقفه من التنظيم الإداري للمنشأة.¹

وينبغي أن ينصب التحليل في أسلوب تقييم الأداء للوصول إلى الإجابات عن التساؤلات التالية:²

- هل تحققت النتائج المرغوب فيها وحسب ما هو مخطط؟
- هل العمل الذي حدث فعلاً يساير العمل المخطط من حيث النوع والكم؟
- هل الموارد المخصصة لتنفيذ البرامج تساير الموارد المخططة، وهل يوجد توازن سليم بينهما وبين العمل الفعلي؟
- هل يتوازن العمل المخطط مع النتائج الفعلية التي حدثت؟
- هل تساير التكاليف الفعلية التكاليف المخططة، وهل تتماشى مع العمل المنجز والموارد المستخدمة فعلاً؟

¹ نفس المرجع السابق، ص 174.

² سعد محمد فضل، مرجع سبق ذكره، ص 209.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

الفرع الثالث: تصميم إجراءات تنفيذية لإدارة مخاطر المؤسسة

يعتبر تصميم إجراءات تنفيذية لإدارة مخاطر المؤسسة عنصراً أساسياً وقاعدة متينة لكل نظام فعال للرقابة الداخلية.

أ. نظرة على مفهوم المخاطر: لقد عرّفت المخاطر بأنها: "مفهوم يستخدم للتعبير عن حالة عدم التأكد بخصوص الأحداث و/أو نتائجها التي يمكن أن تحدث تأثيراً جوهرياً على تحقيق أهداف واستراتيجيات المنظمة".

وحسب المفهوم العام ووفقاً لنظرية الاحتمالات، يمكن تعريف المخاطر بأنها: "عبارة عن فرصة حدوث عائد خلافاً للعائد المتوقع، أي بمعنى احتمال اختلاف العائد الفعلي بصورة عكسية عما كان متوقعاً". بينما نجد لجنة التنظيم المصرفي وإدارة المخاطر المنبثقة عن هيئة قطاع المصارف في الولايات المتحدة الأمريكية، تعرّف المخاطر على أنّها: "احتمال حصول الخسارة إما بشكل مباشر من خلال خسائر في نتائج الأعمال أو خسائر في رأس المال، أو بشكل غير مباشر من خلال وجود قيود تحدّد قدرة المنظمة على الاستمرار في تقديم أعمالها وممارسة نشاطاتها من جهة، وتحدّد من قدرتها على استغلال الفرص المتاحة في بيئة العمل من جهة أخرى". في حين نجد معهد المراجعين الداخليين (IIA) يعرف المخاطر على أنّها: "إمكانية حدوث حدث قد يكون له أثر على تحقيق الأهداف، وتقاس المخاطر بدلالة التأثير والاحتمال".¹

ب. أنواع المخاطر: تختلف المخاطر من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة نشاطها، شكلها القانوني، مكانتها في السوق، والبيئة الخارجية التي تنتمي إليها، ورغم ذلك يمكن تصنيف بعض المخاطر المشتركة والتي تتقاسمها مختلف المؤسسات، كما يمكن كذلك التمييز بين مخاطر داخلية وأخرى خارجية.²

ت. مراحل إدارة المخاطر: تقوم عملية إدارة المخاطر بعمل فحص وتحليل شامل ومفصّل لكل أنواع المخاطر التي قد تتعرّض لها المؤسسة، ويتم ذلك على النحو التالي:³

1. التعرف على المخاطر: على المؤسسة التعرف على مصادر المخاطر ومناطقه ولآثار المترتبة عنه، الهدف من هذه الخطوة هو توليد قائمة شاملة للمخاطر التي قد تؤدي إلى تحسين، منع، تخفيض أو

¹ كروعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 92.

² وهذا كما هو مبين في الملحق رقم (1).

³ نفس المرجع السابق، ص 100.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

حتى إزالة هدف أو أهداف المؤسسة من التحقيق. ومن أدوات التعرف على المخاطر نجد السجلات الداخلية، استقصاءات تحليل المخاطر، خرائط تدفق العمليات، تحليل القوائم المالية، عمليات معاينة المؤسسة، المقابلة الشخصية... الخ، ويمكن لهذه الأدوات مقترنة بالخيال الإبداعي والفهم الوافي لعمليات المؤسسة أن يساعد في ضمان عدم تجاهل المخاطر الهامة.

2. تحليل المخاطر: ويتم فيها تصنيف المخاطر والوقوف على مصادرها الأصلية.

3. تقييم المخاطر: بعد تحديد مصادر المخاطر وتحليلها نحتاج إلى تقييم درجة المخاطر لتحديد أشدها خطورة، وذلك لجدولة عمل التحكم بالمخاطر في المرحلة التالية، بالبدء في معالجة أشد المخاطر أولاً، يليها الأقل منها شدة وهكذا حتى تنتهي قائمة المخاطر. وهناك العديد من الطرق الإحصائية التي يمكن بواسطتها تقييم درجة المخاطر لكن أبسطها وأكثرها فعالية هو وصف درجة المخاطر بأنها عالية جداً، عالية، متوسطة، منخفضة، منخفضة جداً. وتقييم درجة المخاطر تعتمد على خاصيتين:

• تأثير الخطر؛

• احتمال حدوث الخطر.

ويصنف كلا من التأثير والاحتمال بأنه عالي ومتوسط ومنخفض، كما يوضح الجدول التالي:

جدول رقم (1-2): تقييم درجات الخطر

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

المصدر: كربوعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص102.

4. التحكم في المخاطر: تتمثل هذه الخطوة في دراسة التقنيات التي ينبغي استخدامها للتعامل مع كل خطر، فهي المرحلة التي يحدد فيها اتخاذ قرار بشأن المخاطر، ومن بين هذه التقنيات نجد التجنب،

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

التقليل، الاحتفاظ والنقل، وعند محاولة تقرير ماهية التقنيات الواجب استخدامها للتعامل مع مخاطر معينة، تدرس حجم الخسارة المحتملة ومدى احتمال حدوثها والموارد التي ستكون متاحة لتعويض الخسارة حال حدوثها.

5. المراقبة والمتابعة الدورية: يعود إدراج عملية المراقبة والمتابعة الدورية في برنامج إدارة المخاطر لسببين:

- أن عملية إدارة المخاطر لا تتم في فراغ، فالأشياء تتغير وتنشأ مخاطر جديدة وتختفي مخاطر قديمة، وكذلك التقنيات التي كانت مناسبة في الماضي قد لا تكون كذلك في العام الحالي فالانتباه المتواصل مطلوب؛
 - أن الأخطاء ترتكب أحيانا ولهذا وجبت المراقبة والمتابعة المستمرة وهذا لاكتشاف الأخطاء من جهة وكذا القيام بالتطوير والتحسين المستمر من جهة أخرى.
- ويجب أن تحدد عملية المراقبة والمتابعة ما يلي: الإجراءات المتبعة قد أعطت النتائج المخطط لها؛ الإجراءات المتبعة والمعلومات التي تم جمعها بغرض فحص الأخطاء كانت ملائمة؛ التطوير المعرفي قد ساعد في الوصول إلى قرارات أفضل وتحديد الدروس المستفادة لفحص وإدارة المخاطر مستقبلا.
- فكما وسبق ذكرناه، فإنه يعتبر، تصميم إجراءات تنفيذية لإدارة مخاطر المؤسسة عنصراً أساسياً وقاعدة متينة لكل نظام فعال للرقابة الداخلية، وهذا ما يزيد في تحسين أداء بالمؤسسة.

فإدارة المخاطر ليست هدفاً بحد ذاتها وإنما وسيلة تستعين بها المؤسسة لتحقيق أهدافها المرتبطة بالمردودية والكفاءة، كما تُشكّل أداة لحماية موجوداتها، بالإضافة إلى تقديم معلومات مالية وتشغيلية ذات مصداقية وضمن احترامها للقوانين والتنظيمات، ومن هنا يتضح وجود تداخل جوهري بين أهداف كل من الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

حيث تعتبر أهداف كل من الرقابة الداخلية وإدارة مخاطر المؤسسة حسب لجنة Coso، من جهة يشتركان في هدفين وهما: احترام القوانين وتنفيذ العمليات بطرق مثلى، ومن جهة أخرى تعتبر أهداف إدارة المخاطر أكثر شساعة وامتدادا فيما يخص مصداقية المعلومات، بالإضافة إلى احتواء هذا الأخير على هدف إضافي متعلق بتحقيق استراتيجية المؤسسة مما يفسر أهميته.¹

¹ نفس المرجع السابق، ص 105.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

في حين من الضروري معرفة أهداف واستراتيجية المؤسسة من أجل تصميم نظام رقابتها الداخلية التي تعتبر العنصر المادي والملموس لإدارة المخاطر، ونتيجة فإن إدارة المخاطر تخدم نظام الرقابة الداخلي، بل أصبحت جزءاً من إطار تصميم نظام الرقابة.

الفرع الثالث: المراجعة الداخلية

تعرف المراجعة على أنها: "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات."¹

وتعرف كذلك بأنها فحص انتقادي ممنهج وبناء، فهي تقدر كوسيلة رقابة تؤدي إلى إصدار رأي بشأن موضوع ما، وينبغي التعبير عن هذا الرأي بوضوح وبالتفصيل. ومن ناحية ثانية تحدد المراجعة كعملية جمع الأدلة الضرورية والكافية مهما كان التحليل المستخدم، وتجري بعناية من قبل مهني مستقل، لإصدار حكم على الموضوع المراقب.²

ويتضح لنا من خلال ما سبق بأن عملية المراجعة هي عبارة عن عملية رقابية تعمل على رقابة مختلف المعلومات التي بحوزة المؤسسة، ومحاولة إبعادها عن مختلف الشكوك عند كل من يطلبها ويريدها.

ولتعدد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة، مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دورياً، كان من الأسباب المباشرة في ظهور المراجعة الداخلية. إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، وتكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحياناً، لذا لا بد من خلية للمراجعة الداخلية للمؤسسة، تراقب مدى تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، والإجراءات وطرق العمل (المكتوبة وغير المكتوبة) المعمول بها وكذا تعليمات الإدارة، التي يهدف إلى التحكم في المؤسسة.³

وإذا كانت المراجعة داخلية تهتم، في السابق، بالناحية المالية والمحاسبية فقط، كما هو عليه الحال في معظم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية فإن مجال تدخلها قد توسع لدى المؤسسات الغربية، وله أن يغطي مختلف الوظائف فيها، وعليه، فإن أهداف خلية (مصلحة، دائرة، مديرية... الخ) الرقابة الداخلية (المقصود هو المراجعة الداخلية) التابعة للمديرية العامة، قمة الهرم التنظيمي، والمستقلة عن بقية المديريات الخاضعة للرقابة الداخلية، هي

¹ بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص5.

² قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصاريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة-الجزائر-للفترة (2009-2010). مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2011-2012، ص4.

³ بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص6.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

التأكد دورياً من أن النصوص المعمول بها كافية، والمعلومات المتدفقة عبر مختلف المستويات وفي جميع الاتجاهات، بأنها صادقة، وأن العمليات شرعية، والتنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة¹.

ولقد أصدر مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي في عام 1957 قائمة بمسؤوليات المراجع الداخلي، جاء فيها أن تدقيق الحسابات الداخلية هي أداء للحكم والتقييم تعمل داخل المشروع لخدمة الإدارة، في مجال الرقابة، عن طريق فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى في هذا المجال، فهي رقابة إدارية مهمتها تقييم مدى فعالية وكفاءة المستويات الرقابية الأخرى. ومن ثم يصبح المراجع الداخلي مسؤول عن فحص وتقييم أي ناحية من نواحي النشاط طالما كان ذلك في خدمة الإدارة².

ومن خلال ما سبق يتبين لنا على أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل، تابع لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي في المؤسسة، وهي وظيفة مستقلة بداخلها، هدفها إعطاء قيمة إضافية للمؤسسة، يقوم بها شخص (أو أشخاص) تابعين لها. وتتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية المؤسسة قصد مراقبتها وتسييرها، والتدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة، وأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة، ويتم تقديم التوصيات والنصائح والاقتراحات التحسينية للإدارة العليا، وهذا ما يزيد ويعزز من فعالية وكفاءة الأداء بالمؤسسة.

ولمسؤولية المراجع الداخلي - كما سبق ذكره - عن فحص وتقييم أي ناحية من نواحي النشاط طالما كان ذلك في خدمة الإدارة، يعتبر هذا بالمثل تطوير أساليب تقييم الأداء باعتباره مكملاً أساسياً في تحقيق الرقابة الإدارية الداخلية³. ويعتبر المراجعون 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 تقييم الأداء يعتبر جزءاً أساسياً في أي 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 على تلك الطرق على هيئة سياسات، ومعايير وإجراءات⁴.

¹ نفس المرجع السابق.

² نمري نصر الدين، مرجع سبق ذكره، ص 212.

³ نفس المرجع السابق.

⁴ كاروس أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 132.

الفصل الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

خلاصة:

تعتبر كل من المفاهيم: الأداء، الفعالية، وتقييم الأداء، هي مفاهيم تعكس الأبعاد المختلفة لعملية إنجاز المهام الوظيفية، فإذا نظرنا من زاوية مدى تحقق الأهداف المحققة فإن ذلك ينسحب على الفعالية، أما إذا كان المنظور يتعلق بالكيفية التي يتم فيها تحقيق هذه الأهداف فإن الأمر يتعلق بالكفاءة، وإذا نظرنا لها من زاوية إنجاز العمل وكيفية تأديته ومدى الوصول إلى النتائج به، فإن ذلك يشير إلى الأداء، أما إذا كانت المسألة قيد الفحص والتقييم ومعرفة مدى فعاليته وكفاءته فإن ذلك يتضمن تقييم للأداء.

ويعود وجود إجراءات لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بـ: التنظيم لعملياتها؛ حماية أصولها؛ تقديم معلومات موثوقة وذات نزاهة؛ حسن تسيير العمليات الداخلية؛ ضمان استمراريته (عند غياب أو استقالة عملاء المؤسسة، العملاء الجدد لا يجدون صعوبة في اتباع منهج لتلك الإجراءات المتبعة بداخل المؤسسة خاصة إذا كانت موثقة).

وتعتبر مجمل تلك السياسات والتنظيمات التي تؤخذ من قبل الإدارة العليا ويعمل على أساسها أفرادها، كإجراء لنظام رقابة داخلي بالمؤسسة، تسعى الإدارة على ضمان تأكيد التزام عملائها بتنفيذ لتلك الإجراءات، حيث تعتبر مهنة المراجعة الداخلية والتي أصبحت تؤخذ كوظيفة بداخل التنظيم، كأداة لضمان تأكيد على التزام العملاء بتنفيذ لتلك الإجراءات، بالإضافة إلى إمكانية إعطائها لاستشارات وتوضيحات لمختلف أطراف العملاء بداخل المؤسسة على طريقة تنفيذ لتلك الإجراءات، وأيضاً إلى إمكانية إعطاء استشارات وتوصيات للإدارة على تلك الإجراءات المفروضة على العملاء وهذا بعد التقييمات التي تأخذها عليها والتي تكون مبنية على أساس المخاطر (منها الطبيعية، ومنها التي يمكن افتعالها، ومنها حتى على عدم إمكانية العميل في تطبيقها لتعقدها أو لتغير ظروف تطبيقها)، وكل هذا يعاد على تحسين فعالية وكفاءة أداء المؤسسة.

ونظراً للأهمية الكبيرة لوجود نظام للرقابة بداخل المؤسسات، وارتباطها بوظائف أخرى كإدارة المخاطر ونوع القرارات المتخذة والمعلنة من قبل الإدارة العليا أو مجلس الإدارة (أي تعلقها بمسار الحوكمة بداخل المؤسسة)، ولدرجة تأثير المراجعة الداخلية على هذا النظام، سوف نخصص فصلنا الثاني عن التحدث أكثر عن الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية بداخل المؤسسات وعلى ما يمكن أن تقدمه على مستوى تحسين الأداء.

الفصل الثاني:

الممارسة العملية لمهنة المراجعة الداخلية

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

تمهيد الفصل:

إن التطور الذي حدث على وظيفة المراجعة الداخلية هو استجابة للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال بشكل عام، حيث أنه من المعروف أن المراجعة الداخلية إنما نشأت كوظيفة رقابية هامة داخل المؤسسات وبدأ تركيزها على النواحي المالية والمحاسبية، ولكن التطور الذي حدث في بيئة الأعمال أوجب على وظيفة المراجعة الداخلية أن تتطور، بحيث أصبحت تركز على الخدمات الاستشارية جنباً إلى جنب مع الخدمات التأكيدية، فضلاً عن اتساع نطاق العمل ليشمل تقييم وتحسين مستوى فعالية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة المؤسسات، وذلك كله في ضوء التوجه الرئيسي لتصميم نشاطها بما يستهدف إضافة قيمة للمؤسسة، وهذا باتباعها لنسق معين تحت ضوء تعليمات الجهات المنظمة للمهنة، تتخذه في سبيل إنجاز مهامها.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً لما دُكر سابقاً، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، كما يلي:

- المبحث الأول: بيئة المراجعة الداخلية؛
- المبحث الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الداخلية؛
- المبحث الثالث: أسلوب معالجة مهمة المراجعة الداخلية.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

المبحث الأول: بيئة المراجعة الداخلية

من المعلوم أن وجود داخل المؤسسات الاقتصادية، خاصة ذات الحجم الكبير منها، نظام للرقابة الداخلية، حيث لا يعكس هذا الأخير بالضرورة ضمان التحكم والفعالية إذا لم يخضع إلى تقييم مستمر وإعادة النظر فيه لتجنب الفروقات والفجوات التي يمكن أن يحدثها النظام. ويعتبر هذا الأمر وتأدية دوره ما هو موكل لقسم المراجعة الداخلية التي تتكفل بضمان احترام الإجراءات الموضوعية من الإدارة العامة للمؤسسة، وهذا بالإضافة إلى توكيل الإطار المنظم للمهنة لمهام تحسين كل من مسار إدارة المخاطر وحوكمة المؤسسات.

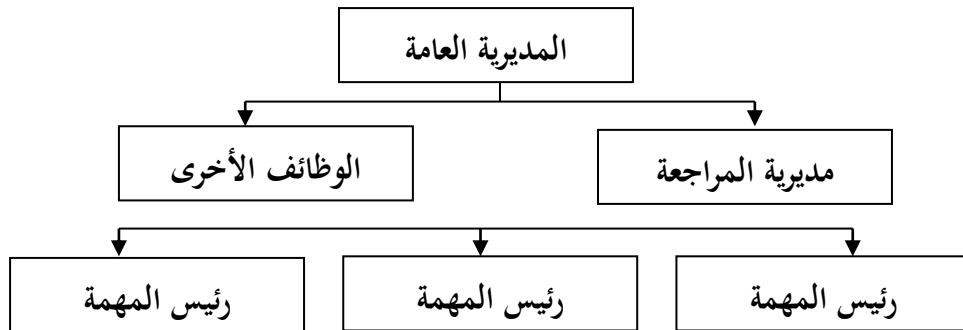
المطلب الأول: مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي

إن تبعية وظيفة المراجعة الداخلية إلى أعلى المستويات الهرمية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية هو القاعدة الأساسية والعامة لضمان استقلالية وحيادية كل من أداء هذه الوظيفة من جهة، وآرائها واستنتاجاتها من جهة أخرى ولا يمكن أن تتوافق المراجعة الداخلية مع هذا الأمر إلا إذا كانت تابعة مباشرة إما إلى الإدارة العامة، أو إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

الفرع الأول: تبعية المراجعة الداخلية للمديرية العامة

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

الشكل رقم (2-1): تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العامة



المصدر: برايج بلال، مرجع سبق ذكره، ص 57.

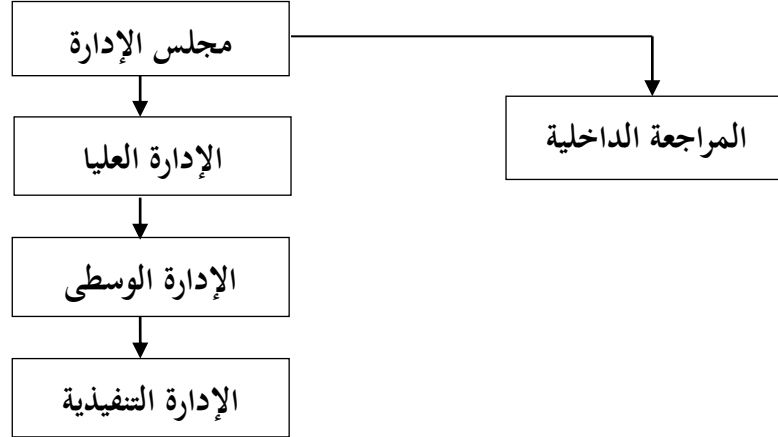
الفرع الثاني: تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة

يمكن لوظيفة أو إدارة المراجعة الداخلية أن تكون تابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة، وقد بينت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ذلك في معيار الصفات رقم 1111 (الصادر عن الإطار المهني الدولي المنظم لمهنة المراجعة الداخلية) والمتعلق بالتفاعل المباشر مع المجلس (Relation directe avec le Conseil) حيث

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

نص المعيار على أنه: "يجب على المسؤول المباشر للمراجعة الداخلية أن يتواصل ويتفاعل بشكل مباشر مع المجلس".¹ ويمكن للمراجعة الداخلية في هذا النوع من التبعية أن تظهر في الهيكل التنظيمي كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-2): تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة



المصدر: فارس كديدة، مدى تفعيل المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الوحدات بتقوت، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي - الطور الثاني، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، فرع علوم مالية ومحاسبية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014-2015، ص 10.

وفي معظم الأوقات نجد هذا التصنيف بداخل تنظيم المؤسسات خاصة الجزائرية منها، لعدم الأخذ بعين الاعتبار لأهمية تأسيس لجنة للمراجعة الداخلية ولأخذ الاعتبار لإجبارية المؤسسة بتخصيص موارد من أجل ذلك.

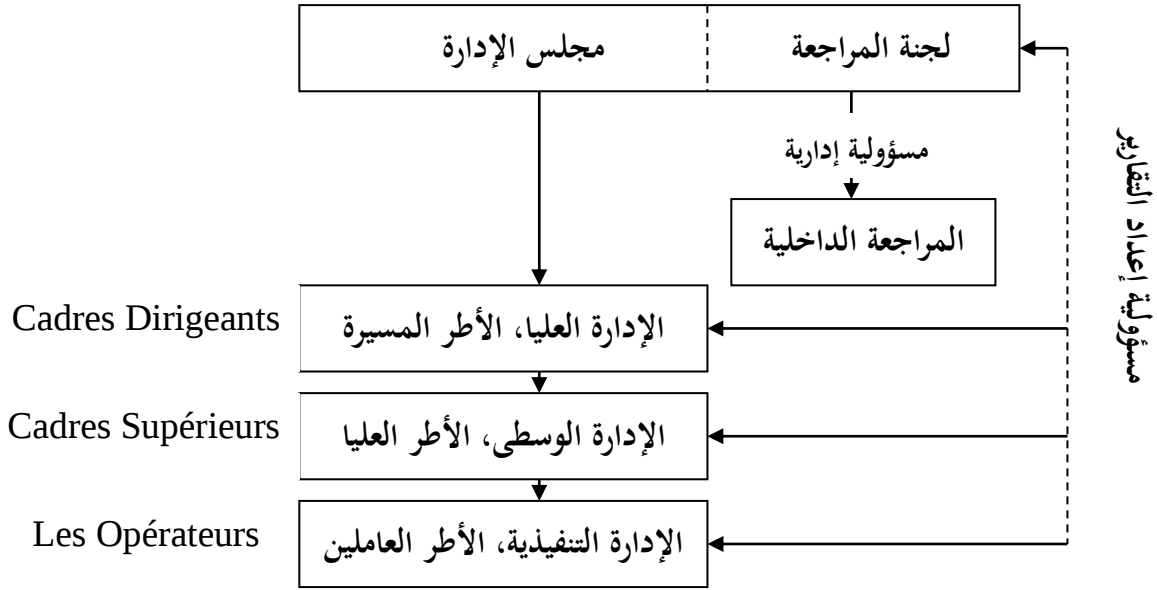
الفرع الثالث: تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة

كما يمكن أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة للجنة المراجعة والتي بدورها تكون مرتبطة بمجلس الإدارة والذي تُوكل إليه مهمة التنسيق والسيطرة على بنية المراجعة الداخلية، وهذا كما هو مبين في الشكل التالي:

¹ IFAC, NORMES INTERNATIONALES POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE (LES NORMES), Révision : Octobre 2016, Application : Janvier 2017, p4.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الشكل رقم (2-3): تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة



المصدر: كاروس أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 75.

وتعد لجان المراجعة أحد محاور الارتكاز الهامة لأليات رفع كفاءة مهنة المراجعة الداخلية، وتعتبر لجنة المراجعة، كلجنة مُنبثقة عن مجلس الإدارة، حيث يكون الأخير في غالب الأحيان ذا علاقة ليست بالمباشرة مع المراجعة الداخلية، وإنما تكون من خلال لجنة المراجعة التابعة له، أما في حالة عدم وجود لجنة المراجعة فإن مجلس الإدارة يجب عليه أن يضطلع بالمهام التي تكفل تحقيق استقلال وكفاءة وفعالية وحدة المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: مجال تدخل المراجعة الداخلية

لقد أصدر مجمع المراجعين الداخليين سنة 1994م تعريف للمراجعة الداخلية، ينص على أن المراجعة الداخلية هي: "وظيفة تقييم مستقلة داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة لها، وهي تهدف إلى مساعدة جميع أفراد المؤسسة بما في ذلك الإدارة والعاملين في القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال، وذلك عن طريق تزويدهم بتحليلات وتوصيات استشارية ومعلومات تخص الأنشطة الخاضعة للفحص". وحسب التعريف الصادر سنة 9919م من قبل معهد المراجعين الداخليين، فأصبح ينظر للمراجعة الداخلية على أنها: "نشاط مستقل، تأكيد، موضوعي، واستشاري، مصمم لزيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة منهج منظم دقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات".¹

ومن خلال مقارنة التعريفين السابقين يظهر لنا وجود اختلاف بينهما، حيث يعود هذا الاختلاف إلى تطور الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية، إذ أن وظيفة المراجعة الداخلية وفقاً للمفهوم الأول كانت تشمل

¹ بغدود راضية، صباحي نوال، إدارة المخاطر المالية وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، ملتقى دولي، محور المداخلة: التأصيل النظري لإدارة المخاطر، المفاهيم والأساليب الأساسية، عنوان المداخلة: دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج- البويرة، ص 1.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الفحص والتقييم، أما بموجب المفهوم الثاني فإن المراجعة الداخلية أصبحت تشتمل على وظيفتين هما: خدمة التأكيد الموضوعي والخدمات الاستشارية.¹

وأيضا أن الواقع في المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية يمثل انقلاباً كبيراً في الفكر المهني. ونوضح فيما يلي هذا المفهوم الحديث:²

الفرع الأول: تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة مخاطر الإدارة

أدرج المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية مهمة أو وظيفة أخرى من بين الوظائف التي كانت تقوم بها وهي: "تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر"، فإذا نظرنا إلى الهدف من ذلك فإننا نجد أنه هو لتمكين تحقيق أهداف الشركة بأقصى قدر من الفعالية، وهذا وضع طبيعي إذ من المفترض أن إدارة الشركة يجب أن تعمل على تحقيق هذا الهدف، إلا أن الجديد في هذا المفهوم هو التركيز على المخاطر وإبرازها بصورة واضحة، فالمخاطر هنا يقصد بها احتمالات حدوث وقائع تعوق تحقيق الأهداف، وعلى ذلك فإن إدارة الشركة عليها أن تقوم بإعداد برنامج كفاء للتنبؤ بهذه المخاطر المحتمل حدوثها، وأن تقوم بتلاقيها حتى قبل حدوثها أو معالجتها بطريقة سليمة إذا ما حدثت. ويتبلور دور المراجع الداخلي بمساعدة الإدارة بوصفه مستشاراً لها في تقديم النصائح وتقييم البرنامج قبل وضعه موضع التنفيذ وكذلك أثناء التنفيذ وحتى بعد التنفيذ، وذلك من خلال قيامه بعمل التحليلات اللازمة والتقييم ومتابعة النتائج التي تم الوصول إليها.

أ. عرض النطاق الذي جاء به الإطار المهني الدولي للمراجعة الداخلية

حدّدت لجنة المنظمات الراعية لهيئة تريداوي في تقريرها الصادر بشأن الإطار المتكامل لإدارة مخاطر المنشآت (Coso II, 2004) مسؤولية وظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بإدارة المخاطر، بأنها مسؤولة عن التقييم المستمر لفعالية إدارة المخاطر، من خلال المتابعة المستمرة لكل مكونات هذه العملية، وجاء ذلك متفقاً مع الاتجاه الذي حددته معايير المراجعة الداخلية الدولية فيما يتعلق بتقييم إدارة المخاطر، والذي يتم من خلال المتابعة المستمرة، وهذا من خلال معيار الأداء رقم 2120 من المعايير المهنية للمراجعة الداخلية الذي ينص على أنه: "يجب أن يتولى نشاط المراجعة الداخلية تقييم فعالية والمساهمة في تحسين مسار إدارة المخاطر بالمنظمة".

وقد أشار معهد المراجعين الداخليين بأن دور المراجع الداخلي في هذا الموضوع يتمحور في ثلاث مناطق رئيسية وهي: مساعدة المدراء في تقييم المخاطر ومساعدتهم في كيفية الاستجابة والتعامل مع هذه المخاطر ومن ثم تزويد الإدارة العليا بتأمين موضوعي عن مدى نجاح المؤسسة في التعامل مع المخاطر. من خلال قيام المراجعة الداخلية بالمراجعة الوقائية المسبقة تقوم بتحديد الأسباب والعوامل التي يمكن أن تؤدي إلى حدوث المخاطر في

¹ نفس المرجع السابق.

² سنا محمد بدران، المراجعة المتقدمة، مادة من برنامج البنوك والبورصات، المستوى السابع، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، الجزء الثاني، كود رقم 174، د.ت، مصر، ص 133.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الحاضر أو المستقبل، والعمل على تلاقي هذه العوامل وتحسين نظم الرقابة وإدارة المخاطر للحد منها وتحسين شروطها من أجل تدارك الأسباب التي أدت إلى نشوئها، كما أنه يجب على المراجعة الداخلية القيام بمساعدة الإدارة وذلك بتزويدها بالبيانات والمعلومات عن مختلف أنشطة المؤسسة والتي من المتوقع حدوث مخاطر فيها مع تقديم النصح والإرشاد للإدارة بصورة تقارير دورية ومتابعة هذه التقارير وما ورد فيها.¹

وحسب ما جاء تعريفه من قبل معهد المدققين الداخليين، يتضح أن عملية إدارة المخاطر تشمل عملية تحديد وتقييم، وإدارة، والتحكم في الأحداث المحتملة والأوضاع القائمة لتزويد توكيدات وضمانات معقولة باتجاه الوصول إلى أهداف المنظمة.²

وقد أشارت كثير من الدراسات إلى أن تحديد أولويات المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط تعتمد على المخاطر حيث أشارت دراسة أجريت في إيطاليا عام 2003 إلى أن منهج المراجعة الداخلية استناداً إلى درجة المخاطر يعتبر تطوراً منهجياً، حيث يشكل المنهج التقليدي التركيز على اختبارات الالتزام، ويتبنى هذا المنهج نحو 25% من كبريات الشركات الإيطالية، أما المراجعة المستندة على المخاطر فيعتبر كما أشرنا هو المنهج الحديث وتمارسه نحو 75% من كبريات الشركات الإيطالية.³

ب. الإجراءات الواجب إتباعها لتطبيق المراجعة الداخلية على أساس المخاطر:

تتمثل هذه الإجراءات في عدة خطوات متتالية تبدأ بتحديد أهداف المؤسسة وتنتهي بالتقرير الذي يوضح الرأي عن المخاطر محل المراجعة، ويوضح الشكل التالي الإجراءات المقترحة تنفيذها:

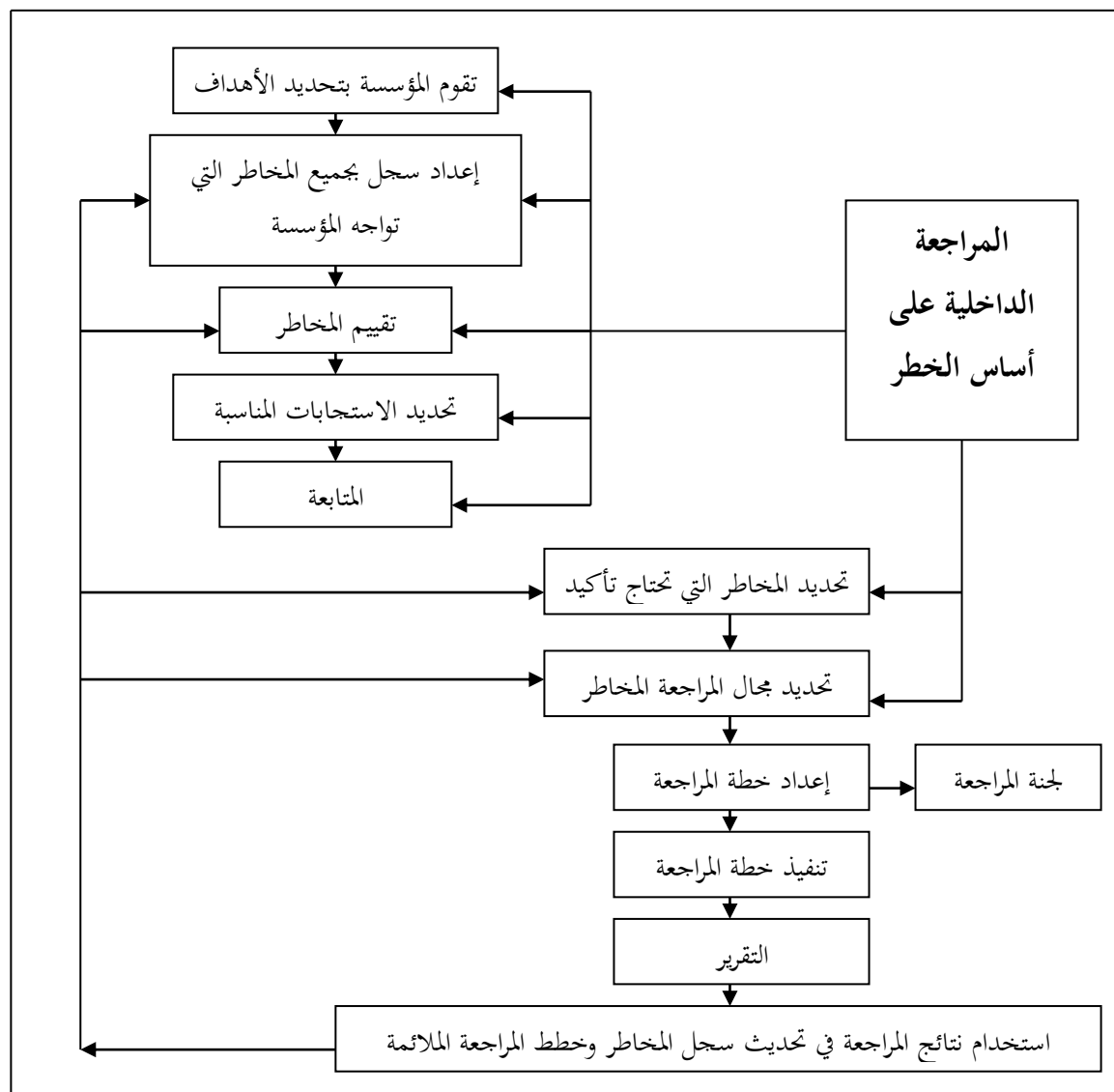
¹ كربوعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 106.

² المدلل يوسف سعيد يوسف، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة استكمالاً لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية - غزة، 2007، ص 110.

³ نفس المرجع السابق، ص 111.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الشكل رقم (2-4): الإجراءات المقترحة تنفيذها من قبل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر



المصدر: عبده أحمد عبده عتاش، إطار مقترح لتنفيذ دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية، مذكرة مقدمة لنسل شهادة الماجيستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2011، ص86.

يتضح من الشكل أن إجراءات تنفيذ المراجعة على أساس المخاطر تتمثل في: تحديد أهداف المؤسسة؛ إعداد سجل المخاطر؛ تقييم المخاطر؛ تحديد الاستجابات الملائمة لإدارة المخاطر؛ المتابعة؛ تحديد الخطر التي تحتاج إلى التأكيد؛ تحديد مجال المراجعة؛ إعداد خطة المراجعة؛ تنفيذ خطة المراجعة.¹

¹ وتحت مجمل الإجراءات سابقة الذكر لمجلس الإدارة دور ومهام فيها، تأتي من بعدها وظيفة المراجعة الداخلية لتضيف قيمة لها حسب نوعها والمهام المخولة لها، وسوف يتم تناول ذلك حسب الملحق رقم (1).

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الفرع الثاني: تقييم وتحسين فعالية إجراءات الرقابة والتحكم (الحوكمة)

وهذا حسب ما هو مبين فيما يلي:

أولاً: الرقابة (Control): حيث يعتبر دور الإدارة العليا هو الإشراف على وضع وإدارة وتقييم نظام إدارة المخاطر وعمليات الرقابة، أما المديرين المباشرين في المؤسسة فمن بين مسؤولياتهم تقييم عمليات الرقابة في الإدارات أو الأقسام التي يرأسونها، ويقدم المراجعون الداخليون درجات متفاوتة من التأكيد حول فعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة في أنشطة واختصاصات مختارة في المؤسسة.¹

حيث نصّ المعيار رقم 2130- المتعلق بالرقابة، من المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية بما يلي: "على نشاط المراجعة الداخلية مساعدة المؤسسة في إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر"، وعليه يمكن تجسيد دور وظيفة المراجعة الداخلية بشأن الرقابة الداخلية فيما يلي: تقدم درجة تأكيد حول مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي تواجه التنظيم؛ تقدم تأكيد حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛ تقدم خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر المستحدثة؛ لمساهمة ببرامج تعليم وتدريب حول نظم الرقابة الداخلية.²

ولقد جاء في الإرشاد التطبيقي³ رقم 1-1230 المتعلق بـ "تقييم مدى كفاية عمليات الرقابة"، أنه، يُعتبر التحدي الرئيسي الذي يواجه نشاط المراجعة الداخلية هو تقييم فعالية عمليات الرقابة في المؤسسة على أساس التقييمات الفردية الكثيرة التي يتم تجميعها من الجهات المختلفة، والتي يتم التوصل إليها عادة من مهام المراجعة الداخلية ومراجعات التقييمات الذاتية للإدارة وأعمال الجهات الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد. وعند تقييم فاعلية عمليات الرقابة بالمؤسسة ككل، على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن ينظر فيما يلي: ما إذا كانت هناك فجوات أو نواحي ضعف هامة قد اكتشفت؛ ما إذا كانت التصحيحات والتحسينات اللازمة قد أجريت على النواحي التي اكتشفت؛ ما إذا كانت الفجوات أو نواحي الضعف التي اكتشفت والنتائج المحتملة لها تقضي إلى استنتاج أن هناك حالة عامة تؤدي إلى مستوى مخاطر غير مقبول.⁴

¹ جمعية المدققين الداخليين، الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي (IPPF)، مؤسسة الأبحاث التابعة لجمعية المدققين الداخليين The IIA Research Foundation، حقوق الترجمة والطبع محفوظة لجمعية المدققين الداخليين في لبنان، لبنان، مارس 2012، ص 159.

² كروعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 82.

³ تتناول الارشادات التطبيقية أفضل الطرق الموصى بها لمراعاة أسلوب عمل ومنهجية وأهمية المراجعة الداخلية صادرة عن الإطار الدولي المنظم لمهنة المراجعة الداخلية، (وتدعى أيضاً بطريقة التطبيق العملي)، وسوف يتم تناول هذا العنصر لاحقاً.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 160.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

ثانياً الحوكمة (Gouvernance): لقد أصبحت حوكمة المؤسسات من بين المواضيع الحديثة بعدما تم التطرق إليها في جميع الميادين وعلى كافة المستويات، وذلك بعد سلسلة الأزمات والفضائح المالية المختلفة التي حدثت في كثير من الدول، سعيًا منها للتحكم الرشيد في المؤسسات من أجل ضمان مصالح مختلف الأفراد.

أ. تعريف الحوكمة:¹ تعبر حوكمة المؤسسات عن مفهوم عريض بدأ يتبلور مؤخراً، حيث لا يوجد تعريف شامل ومتفق عليه، حيث توجد عدة تعريفات لحوكمة المؤسسات صادرة عن عدة جهات، تبين كل جهة وجهة نظرها وتصورها الخاص عن حوكمة المؤسسات ضمن التعريف الصادر عنها، ولكن يجمع بين معظم هذه التعريفات اتفاقها على أنها تشمل السياسات والهياكل التي تديرها المؤسسات وتراقب أنشطتها، وبدأت تتوارد هذه التعريفات بداية بالتعريف الذي وضعه تقرير لجنة كادبري (Cadbury) عام 1992، حيث عرف التقرير في الفقرة 5.2 الحوكمة على أنها: "النظام الذي من خلاله تتم إدارة ورقابة أعمال المؤسسات"، وأشارت نفس الفقرة على أن مجلس الإدارة هو المسؤول عن تحقيق الحوكمة في المؤسسة، في حين عرّف معهد المراجعين الداخليين (IIA) حوكمة المؤسسات بأنها: "مجموعة من العمليات والهياكل المطبقة بواسطة مجلس الإدارة، وذلك لإدارة وتوجيه ومراقبة أنشطة المؤسسة باتجاه تحقيق الأهداف".

والتعريفين السابقين يشيران بوضوح إلى الجانب الرقابي والسيطرة على المؤسسة في الحوكمة والتركيز على تحقيق الأهداف، كما يشير تعريف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين إلى أن المسؤولية عن الحوكمة هي مسؤولية مجلس إدارة المؤسسة.

كما يشير دليل قواعد ومعايير حوكمة المؤسسات بجمهورية مصر العربية الصادر في أكتوبر 0520 عن مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، بأن المقصود بمبادئ حوكمة المؤسسات هو: "القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها"، ويلاحظ من هذا التعريف تركيزه على منظومة العلاقات بين الأطراف المختلفة التي تؤثر في المؤسسة وتحديد الأطراف التي يوجد بينها ما يمكن أن نطلق عليه تضارب المصالح، وهذا يختلف عن بؤرة تركيز التعريفين السابقين الصادرين عن كدبري ومعهد المراجعين الداخليين وإن كان الأخير حدد مجلس الإدارة بأنه المسؤول عن وضع الإجراءات، ولا شك أن المراجعة الداخلية تتأثر وتؤثر في معظم الجهات التي تنشأ بينه وبينها علاقة، ويشير إلى أن نجاح وظيفة المراجعة الداخلية يتوقف على نوعية هذه العلاقات وإيجابيتها.

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 82.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

ب. دور المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة:¹ حسب معيار الأداء رقم 2110 المتعلق بالحوكمة، فإنه:

"يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف التالية: تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛ ضمان فعالية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛ إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة؛ تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين والداخلين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف."

وحسب الإرشاد التطبيقي رقم 1/2110 الموضح والمفسر لمعيار الأداء سابق الذكر، فإنه جاء يُبين بأن دور المراجعة الداخلية (وفقاً لما هو مبين في تعريف المراجعة الداخلية) المسؤولية عن تقييم وتحسين عمليات الحوكمة كجزء من مهمة التأكد، ويُن أيضاً بأن المراجعة الداخلية تشكل جزءاً أساسياً في إطار الحوكمة لوضعه الفريد في المؤسسة التي يمكن أن تسمح للمراجعين الداخليين من ملاحظة بنية الحوكمة وتصميمه وفاعليته التشغيلية، وتقييم ذلك تقييماً رسمياً، مع مراعاة محافظتهم علة وضعهم المستقل.

ت. علاقة نظام الحوكمة بالمخاطر والرقابة: حسب الإرشاد التطبيق رقم 2/2110 المتعلق بـ "نظام

الحوكمة: العلاقة بينه وبين المخاطر والرقابة"، فإنه وحسب كما ذكر سابقاً بأن الحوكمة هي مجموعة العمليات والهيكل التي ينفذها مجلس الإدارة لتعريف وتوجيه وإدارة ومتابعة أنشطة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها، فإنه على أساس هذا التعريف، أن نظام الحوكمة ليس بعمليات وهيكل مستقلة ومتميزة عن بعضها البعض، بل تربطه علاقات متبادلة مع إدارة المخاطر والضوابط والإجراءات الرقابية، حيث أنشطة الحوكمة الفعالة تراعى فيها المخاطر المحتملة عند وضع الاستراتيجيات، بينما تعتمد إدارة المخاطر أيضاً على الحوكمة الفعالة (من أمثلة ذلك تصرف قمة هرم المؤسسة، ومدى المخاطر التي يمكن تجاوز عنها وتقبلها، ومدى قابلية المؤسسة على تقبل وتحمل المخاطر، والثقافة السائدة في المؤسسة بشأن المخاطر، والإشراف على إدارة المخاطر)، ومن جهة أخرى أيضاً فإن الحوكمة الفعالة تعتمد على الضوابط والإجراءات الرقابية المتبعة، وتبلغ مجلس الإدارة عن فعالية تلك الضوابط والإجراءات الرقابية.²

¹ جمعية المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، ص 139.

² وأيضاً ثمة ارتباط وثيق بين الرقابة والمخاطر، حيث أن الرقابة تعرف بأنها "أي إجراء أو تصرف يتخذ من قبل الإدارة أو مجلس الإدارة أو الأطراف الأخرى لإدارة المخاطر وزيادة احتمال إمكانية تحقيق الأهداف الموضوعية". (الفقرة - 5 من الإرشاد التطبيقي رقم 2/2110).

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الفرع الثالث: الاستشارات وإضفاء الثقة

أدرج المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية عبارة تتمثل في أنها نشاط استشاري (Consultatif)، وأنها نشاط إضافة الثقة (الطمأنينة) (Assurance)، حيث فيما يتعلق بأن نشاط المراجعة الداخلية هو نشاط استشاري فهو مفهوم معروف من قبل، حيث تقوم إدارة المؤسسة عادةً أو الإدارات المختلفة لها بطلب المساعدة في دراسة وفحص نظام معيّن أو طريقة أو أسلوب يتم به تنفيذ الأعمال بهدف تقييمه وتقديم النصّح والمقترحات وتحسين الأداء. أما فيما يتعلق بإضافة الثقة (الطمأنينة) فهي أيضاً من المهام التي كانت تقوم بها المراجعة الداخلية، فالمراجع الداخلي يقوم بدراسة مدى صحّة المعلومات المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها والوثوق بها، وكذلك فحص الوسائل والأساليب المتبعة في تحديد وقياس وتبويب وعرض تلك المعلومات.

من خلال ما تم تناوله يتّضح جلياً، بأنه لم تعد المراجعة الداخلية هي تلك المكلفة بنظام الرقابة الداخلية وتقييمه فقط، بل وتعدّت ذلك لتشمل تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، وكذا القيام بالرقابة على الشركة من خلال الوظيفة الجديدة المقدّمة لها وهي الحوكمة، حيث هذا المفهوم الجديد يدعم فكرة تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة، وبذلك التمتع بالحياد والاستقلالية في أداء مهامها، وهذه المهام يتم مداولتها من خلال تقديم خدمة التأكيد الموضوعية التي هدفها الفحص الموضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة، وكذا الخدمات الاستشارية والتي هي عمليات المشورة التي تُقدّم للوحدات التنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

يمكن أن نجد المراجعة الداخلية في عدة صور في نظام المؤسسة، وهذا حسب طبيعة العمليات التي تقوم بها، والتي تؤدي بدورها إلى ضمان إتمام خدماتها على أكمل وجه وتحقيق أهداف المؤسسة. وبالرغم من تعداد أنواع المراجعة الداخلية إلا أنه من الصعوبة بإمكان فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء المراجعة. فمن الصعوبة أن تتم مراجعة تشغيلية دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات، كل هذا فإن معهد المراجعين فقد عمد على تقسيم المراجعة الداخلية إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف المراجعة:¹

الفرع الأول: مراجعة الالتزام (Audit de Conformité)

يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والاجراءات الموضوعية من المؤسسة. وتقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية عبء: التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق: وفق لمعايير التدقيق الداخلي الولية، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص55.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

المؤسسة؛ الامام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛ رقابة مدى التزام الادارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في ادارتهم.

الفرع الثاني: المراجعة التشغيلية (Audit Opérationnel)

يعرف هذا النوع بأنه الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لفرض اعلام الادارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل هذا النوع من التدقيق الداخلي تقويم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية في المؤسسة بالإضافة إلى تقويم اجراءات مختلف العمليات، ويجب أنه تتضمن المراجعة أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية. وقد وُسّع هذا النوع من مجال المراجعة التقليدية والتي كانت تركز بصفة خاصة على المراجعة المالية والمحاسبية.

الفرع الثالث: مراجعة نظام المعلومات (Audit des systèmes d'information)

إن الهدف من مراجعة نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وتكون صحيحة وكاملة ومفيدة.

الفرع الرابع: المراجعة المالية (Audit financier)

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

الفرع الخامس: المراجعة الداخلية الإدارية (Audit interne Administratif)

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

صور أخرى يظهر فيه تدخل للمراجعة الداخلية:¹

• **مراجعة الجودة (Audit de Qualité):** هي عبارة عن فحص منهجي ومستقل لمجموع

نشاطات ونتائج المؤسسة لتحديد مدى مطابقتها مع المعايير الخاصة بالجودة، وهي تضمن وتتحقق من

أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة قد تمت على أكمل وجه وبأحسن صورة وكما كان مخططا لها؛

¹ برايج بلال، مرجع سبق ذكره، ص46.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

• **المراجعة الاستراتيجية (Audit de la Stratégique):** هي التي تعمل على تقديم الاقتراحات والتحسينات على الخيارات الاستراتيجية قصد مواجهة المحيط المتغير باستمرار سواء داخليا أو خارجيا، وهذا من خلال محاولة إجابتها عن التساؤلات التالية: هل النتائج المتوصل إليها مطابقة للأهداف المسطرة؟ - هل لدى المؤسسة العوامل الممكنة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية؟ - هل الخيارات التي اختارتها المؤسسة كانت هي الأمثل؟ - هل تم تطبيق العمليات الرئيسية كما يجب؟ - هل العوامل التي قمنا باختيارها كانت مقبولة مع ظروف العمل؟

• **المراجعة الاجتماعية (L'Audit Social):** هي تضم أشكال المراجعة المطبقة في تسيير الظروف الاجتماعية للعمل والعمال داخل المؤسسة وتساهم في تحقيق الرفاهية؛

• **المراجعة البيئية (Audit de l'environnement):** هي عبارة عن فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها.

كما يمكن تصنيف المراجعة الداخلية من حيث الوظيفة إلى مراجعة مستمرة ومراجعة دورية، وعادة ما تستخدم المراجعة المستمرة عند الرغبة في التحقق من صحة العمليات قبل الانتهاء منها، أو عند تنظيم المراجعة الداخلية على مستوى الأقسام مثل مراجعة النفقات، مراجعة حسابات الدائنين، مراجعة الرواتب وغيرها، أما المراجعة الدورية فيقوم بها المراجع بشكل دوري للتحقق من درجة صحة العمليات. بشكل عام فإن استخدام أي منهما يعتمد كلية على الوضع التنظيمي للمراجعة، فهي لا تعمل في شكل قوالب جاهزة بل يجب أن تكون مرنة حسب الحاجة حتى تكون فعالة وقادرة على خدمة أهداف الإدارة.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية بحكم دورها بداخل المؤسسات، وإمكانية إضافة قيمة لها، بأن تكون إجبارية، إلا أن في بعض الأحيان تواجه المؤسسات عوائق في تخصيص موارد لحل الوظيفة (قسم، خلية، مديرية، ...) بداخلها، فتلجأ إلى مكاتب أو مراكز خارجية معتمدة لتأدية مهنة المراجعة الداخلية.

ومن أجل ضمان نوعية نفس جودة الخدمة المقدمة من قبل عملاء هذه المهنة، سواء كانوا من داخل التنظيم أو خارجه، وُجب تنظيم مهنة المراجعة الداخلية من قبل إطار خاص بذلك. حيث أصبحت اليوم المراجعة الداخلية تحكمها مجموعة من المعايير والمبادئ صادرة من الإطار المهني خاص بهذه المهنة، وهذا لزيادة فعالية وكفاءة أداء خدمة المراجعة الداخلية بداخل المؤسسات.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

المطلب الأول: المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية

تعرف معايير المراجعة بأنها المقاييس التي يستطيع المراجع في ضوءها أن يقيم العمل الذي كلف به، وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والمراجعة أم لا، وعلى أنه بنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة.

الفرع الأول: مدخل إلى معايير المراجعة الداخلية

يعتبر الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال المراجعة الداخلية (Le Cadre de référence international des pratiques professionnelles (IPPF)، الصادر عن: "الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (Cadre référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) et professionnelles"، و"معهد المدققين الداخليين (Institut of internal auditor (IIA)، والتي تم ترجمتها ونشرها عليه من قبل "المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (Institut de l'audit et contrôle interne (IFACI)، المرجعية الإرشادية الأساسية لمهنة المراجعة الداخلية، حيث يقدم هذا الإطار المهني المعلومات الحالية الضرورية والثابتة دولياً، والمطلوبة من قبل ممارسي مهنة أعمال المراجعة الداخلية، ويشمل على توصيات إلزامية وأخرى يوصى بها بشدة، متضمناً فيه:¹

- التعريف الرسمي للمراجعة الداخلية؛

- المعايير المهنية الدولية الجديدة والمهياة لممارسة أعمال المراجعة الداخلية بالإضافة إلى تفسيرات توضح المتطلبات الجديدة والحالية بشكل أفضل؛

- الارشادات التطبيقية (أو بما يعرف بطريقة التطبيق العملي) (modalité pratique d'application (MPA) التي تتناول أفضل الطرق الموصى بها لمراعاة أسلوب عمل ومنهجية وأهمية المراجعة الداخلية.

وفيما يتعلق ويخص بالمعايير (Les Normes) المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة الداخلية التي وضعها معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، في بادئ الأمر كانت مبنية على خمسة معايير رئيسية، وهي:²

المعيار الأول: الاستقلالية؛ **المعيار الثاني:** العناية المهنية؛ **المعيار الثالث:** مجال عمل المراجعة الداخلية؛ **المعيار الرابع:** أسس عمل المراجعة الداخلية؛ **المعيار الخامس:** إدارة قسم المراجعة الداخلية.

ويتدرج تحت كل معيار رئيسي مجموعة من المعايير الفرعية الموضحة له.

¹ جمعية المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، ص5.

² الصبان محمد سمير، اسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1996، ص133.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

ونتيجة للتطورات التي حدثت في كل من مفهوم وأهداف ومجال عمل المراجعة الداخلية بالإضافة إلى إمكانية توفير العمل المهني للمراجعة الداخلية من قبل منظمات أخرى للوحدات الاقتصادية من مراجع خارجي ومكتب للمراجعين الداخليين للشركات التي لم يتم توفير فيها إدارة للمراجعة الداخلية فيها أو يوجد بها إدارة للمراجعة الداخلية ولكن لا يتوافر فيها الكفاءات التي يمكن أن تؤدي خدمات المراجعة الداخلية بمفهومها ومسؤولياتها الجديدة، فقد قام المعهد بإصدار معايير جديدة للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في مارس/أذار 2012م (صدرت في أكتوبر 2008 وتم مراجعتها والعمل بها في أكتوبر 2012)، وأيضاً في ما يتعلق بمحمل الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال المراجعة الداخلية (IPPF)، من خلال مؤسسة الأبحاث التابعة لجمعية المدققين الداخليين (The IIA Research Foundation)¹، وهذا لتلائم تلك التغيرات.

ولقد تمت استحداث للمعايير التي تحكم المهنة في 2016م من قبل جمعية المراجعين الداخليين (IIA)، وقد تم ترجمتها من قبل المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFCA) في أكتوبر 2016م، ليتم سيران تطبيقها في سنة 2017م.²

ولقد جاءت تركزت المعايير على مبادئ ومتطلبات إلزامية تتضمن:³

- تصريحات: " تحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتقييم فعالية أدائها وهي متطلبات واجبة التطبيق دولياً وعلى المستوى التنظيمي والفردى؛"
- تفسيرات: " وهي توضح العبارات والمصطلحات الواردة في التصريحات."

ولقد جاءت تلك المعايير على شكل قسمين هما: معايير الصفات ومعايير الأداء، حيث تعتبر الأولى تحدد الخصائص التي يجب توفرها في الهياكل والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية، على حين تصف معايير الأداء طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، كما تضع المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة، وتنطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات المراجعة الداخلية بشكل عام. كما تم إدراج معايير التنفيذ والتي تحدد المتطلبات لتطبيق معايير الصفات والأداء حسب نوعية الخدمات المقدمة، سواء كانت خدمات تظمين أو خدمات استشارية.⁴

الفرع الثاني: مضمون المعايير الدولية لممارسة المهنة للمراجعة الداخلية

نجد محتوى المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في اللائحة التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين بالولايات الأمريكية، تشتمل على المبادئ الأربعة التالية: النزاهة؛ الموضوعية؛ الكفاءة؛ والسرية. وكذلك تم وضع قواعد

¹ جمعية المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، ص5.

² IFAC, Op.cit, p1.

³ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ترجمة المعايير: زياد بودريقة رئيس جمعية المدققين داخل المؤسسة، تونس، ديسمبر 2013، ص3.

⁴ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص35.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

سلوكية مقسّمة على هذه المبادئ منها: الأمانة الموضوعية والاجتهاد؛ عدم ممارسة الأنشطة غير القانونية؛ عدم قبول هدايا من العملاء؛ القيام بالأعمال بمهارة مهنية؛ عدم مشاركة عمل يتعارض مع هدف المؤسسة؛ الحفاظ على سرية المعلومات؛ الكشف عن جميع الحقائق المادية أو تلك التي تخفي ممارسات غير قانونية؛ الالتزام بالحفاظ على مستويات عالية لمعايير الكفاءة والأخلاق والنزاهة. وإن احترام هذه المعايير مهم جداً للمراجعين الداخليين من أجل القيام بمسؤولياتهم.¹

أولاً: المجموعة الأولى: معايير الصفات (Normes de qualification): وهي كالآتي:²

● 1000- الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات (Mission, pouvoirs et responsabilités):

يتطلب تحديد أهداف، وصلاحيات، ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية

إثباته بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم المراجعة الداخلية وأخلاقية المهنة والمعايير، تدعى بميثاق المراجعة

الداخلية. وعلى الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بعرض هذا الميثاق على الإدارة العليا للموافقة؛

● 1100- الاستقلالية والموضوعية (Indépendance et objectivité): يجب أن يكون نشاط

المراجعة الداخلية مستقلاً، ويقصد بالاستقلال هو التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة

الداخلية على تنفيذ مسؤوليات المراجع الداخلي بطريقة غير متحيزة، مع تحرر درجة الاستقلالية اللازمة

للاضطلاع بمسؤولياته، وعلى المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية في قيامهم بعملهم بفعالية

ومهنية؛

● 1200- المهارات والعناية المهنية اللازمة (Compétence et conscience)

(professionnelle): يجب إنجاز مهام المراجعة الداخلية بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة؛

● 1300- برنامج ضمان وتحسين الجودة (Programme d'assurance et d'amélioration qualité):

يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تطوير والحفاظ على

برنامج ضمان الجودة والتحسين الذي يغطي جميع جوانب نشاط المراجعة الداخلية.

¹ توام زهية، منهجية المراجعة الداخلية في البنوك حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية «BADR»، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص 99.

² معهد المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، ص 6-13.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

- ثانيا: المجموعة الثانية: معايير الأداء (Normes de fonctionnement): وهي كما يلي:¹
- 2000- إدارة نشاط المراجعة الداخلية (Gestion de l'audit interne): يقصد بإدارة نشاط المراجعة الداخلية وضع خطط مبنية على أساس المخاطر وأن يدار نشاط المراجعة الداخلية بفعالية من أجل ضمان خلق قيمة مضافة. وأن نتائج عمل التدقيق الداخلي تعمل على نحو فعال في تحقيق الغرض والمسؤولية المدرجة في ميثاق المراجعة الداخلية والمعايير، مع مراعاة الإفصاح عن أثر أية قيود على الموارد، والتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة وكافية، ومستغلة بفعالية لإنجاز الخطة الموافق عليها وأنها تسهم في فعالية وكفاءة الإدارة وإدارة المخاطر والحوكمة؛
 - 2100- طبيعة العمل (Nature du travail): يتعين أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم إجراءات العمل بما يساهم في تحسين كل من الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة، باستعمال أسلوب منهجي ومنضبط؛
 - 2200- التخطيط للمهمة (Planification de la mission): على المراجع الداخلي وضع مخطط لكل مهمة: أهدافها، نطاقها، مجال الزمني والموارد المخصصة؛
 - 2300- تنفيذ/إنجاز المهمة (Accomplissement/ Réalisation de la mission): على المراجعين الداخليين تحديد المعلومات اللازمة لتنفيذ المهمة وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية ووجود إشراف للتأكد من تحقيق أهداف المهمة؛
 - 2400- تبليغ النتائج (Communication des résultats): يتعلق هذا المعيار بضرورة قيام المراجعين الداخليين بإيصال نتائج المهمة، وأن تشمل هذه العملية أهداف المهمة، ويجب أن تتصف عملية الإيصال بالدقة والموضوعية، والإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير وأثر ذلك على مهمة المراجعة، مع تحديد المتطلبات والالتزام بها عند إعداد وإبلاغ النتائج؛
 - 2500- متابعة العمل (Surveillance des actions de progrès): على الرئيس التنفيذي للمراجعة القيام بمتابعة النتائج؛
 - 2600- إبلاغ قبول المخاطر (Communication relative à l'acceptation des risques): إذا قبلت الإدارة بمستوى مرتفع من المخاطر يراه المراجع غير مقبول، عليه إعادة مناقشة ذلك معه.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 14-24.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

ونجد إلى تلك المعايير، معايير التنفيذ (**Les Normes de mise en œuvre**): وهي التي تحدد المتطلبات لتطبيق معايير الصفات والأداء حسب نوعية الخدمات المقدمة، سواء كانت خدمات توكيدية (تطمين) (*activités d'assurance*) يرمز لها بالرمز (ت) أو (A) متصل برقم المعيار، أو خدمات استشارية (*activités de conseil*) يرمز لها بالرمز (أ) أو (C) متصل برقم المعيار. ونجد أيضاً إلى تلك المعايير كما سبق وذكرنا، الإرشادات التطبيقية (MPA) التي تتناول أفضل الطرق الموصى بها لمراعاة أسلوب عمل ومنهجية وأهمية المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: تنظيم العمل بإدارة المراجعة الداخلية

سوف يتم في هذا المطلب تناول تنظيم العمل بإدارة المراجعة الداخلية، وفقاً لما تم إصداره من قبل الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (CRIPP)، ومعهد المدققين الداخليين (IIA)، المتضمن للمعايير المهنية والأساليب العملية لمهمة المراجعة الداخلية (IPPF).

وإن تنظيم عمل المراجعين الداخليين وفقاً لما سبق يتمثل في إعداد ما يلي:¹

الفرع الأول: ميثاق المراجعة الداخلية (**La charte d'audit interne**)

وهي عبارة عن وثيقة أساسية لوظيفة المراجعة الداخلية، فرضتها المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث ينص المعيار رقم 1000 على: "ضرورة تحديد أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية في وثيقة رسمية تنسجم مع المعايير وموافق عليها من مجلس الإدارة"، وهي وثيقة يقوم بإعدادها مدير المراجعة الداخلية ويوافق عليها المدير العام وتعتمد من لجنة المراجعة، ويجب أن تحتوي على ما يلي:

- التعريف بالوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية؛
- منح وتحديد صلاحية الوصول إلى كل الوثائق، والاتصال بكل الأشخاص ومعاينة كل المعدات والأدوات اللازمة للسير الحسن لمهمة المراجعة؛
- تحديد الواجبات المطلوبة من المراجعة الداخلية؛
- تحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية؛
- تحديد مسؤولية المراجعة الداخلية تجاه الإدارة العليا؛
- قد تحتوي في بعض الحالات على معلومات إضافية حول الرقابة الداخلية، توظيف وتدريب المراجعين، الإجراءات المنهجية لمهمة المراجعة.

¹ برايج بلال، مرجع سبق ذكره، ص 59.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

ويجب أن يصدر ميثاق المراجعة الداخلية بشكل مكتوب، وعلى مدير المراجعة الداخلية تقييم فيما إذا كانت الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات لازالت كافية ومناسبة ليستطيع نشاط المراجعة الداخلية تحقيق أهدافه وممارسة صلاحياته ومسؤولياته وعليه يتم إعادة تعديل نسخة الميثاق كلما كان ذلك لازماً.

ويفضل توزيعها فقط على الأشخاص الذين تكون أنشطتهم موضوع مهمات مراجعة داخلية.¹

الفرع الثاني: برنامج ضمان وتحسين الجودة (Programme d'assurance et d'amélioration qualité)

فيما يخص هذا البرنامج خصصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية معيار رقم 1300 الذي نص على: " يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يحدد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بشكل يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية".²

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

الفرع الثالث: مخطط المراجعة الداخلية (Le plan d'audit interne)

يعدّ التخطيط أول الخطوات الضرورية لتحقيق الأهداف الموضوعية، وهذا الأمر ينطبق على وظيفة المراجعة الداخلية، الذي أصبح من أولويات تنظيم عملها هو وضع مخطط المراجعة الداخلية.

أولاً: محتوى مخطط المراجعة³

يعدّ محتوى مخطط المراجعة جزء هام من عملية المراجعة الداخلية، إذ أنه يحدد الإطار الذي يعمل فيه كل المراجعين، ويعمل على تنظيم أعمالهم بشكل فعال، فهو يتضمن كل المواضيع الممكن مراجعتها. كما أن هذا المخطط لا يمكن إعداده في سنة واحدة وإنما يتطلب عدة سنوات، يتم خلالها إثراؤه واستكماله. ويمكن القول أيضاً أن مخطط المراجعة الداخلية لا يمكن أن ينتهي وإنما كل سنة يجب تعديله حسب تغيرات المحيط، كما أن شمولية مخطط المراجعة تفرض طريقة متعددة المواضيع وهذه لتغطية كل نشاطات المؤسسة.

وقد بينت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ذلك، من خلال المعيار رقم 2010، حيث جاء فيه على أنه: "ينبغي على مدير المراجعة الداخلية وضع خطط مبنية على أساس المخاطر لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية". وعند إعداد المخطط يجب أن يراعى في ذلك:

● على أنشطة المراجعة الداخلية أن تصمم اعتماداً على تقييم المخاطر والصعوبات التي قد تؤثر على

المؤسسة؛

¹ كروعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 131.

² معهد المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ كروعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 132.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

- أن يوضع مخطط المراجعة الداخلية المبني على أساس تقييم المخاطر على الأقل مرة سنوياً، مع الأخذ بعين الاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية (المعيار A1 - 2010)؛
- على مدير المراجعة الداخلية الأخذ بالاعتبار الموافقة على المهمات الاستشارية المطلوبة اعتماداً على احتمالية مساهمة المهمة في تحسين إدارة المخاطر، إضافة حتمية وتحسين عمليات المؤسسة مع إدراج المهمات الاستشارية الموافق عليها في المخطط (المعيار C1 - 2010)؛
- على مدير المراجعة الداخلية أن يوصل للإدارة العليا ومجلس الإدارة مخطط أنشطة المراجعة الداخلية ومتطلبات تنفيذ ذلك المخطط بما في ذلك التغيرات الزمنية الجوهرية وذلك بغرض فحص المخطط والموافقة عليه (المعيار 2020)؛
- على مدير المراجعة الداخلية التأكد من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة، كافية ومستغلة بفعالية لإنجاز المخطط الموافق عليه (المعيار 2030).

ثانياً: تقييم المخاطر وتقسيم المهمات¹

لا يمكن إجراء مراجعة على جميع أقسام ووظائف وعمليات المؤسسة في آن واحد، بل على بعضها فقط، ويتم بشكل دوري، والبعض الآخر من فترة لأخرى. ويتم تحديد موعد المهمة اللاحقة والخاصة بنفس الموضوع بناءً على أهمية الخطر المحتمل الوقوع فيه، فخطر مرتفع يعني مهمات مراجعة متقاربة زمنياً، والعكس كلما كان الخطر المتوقع ضعيفاً كلما تباعدت المهمات خلال الزمن. ويتم تقييم درجة الخطر هذه على مستويين اثنين، هما: تقييم خطر كل نشاط بالمؤسسة (تقييم كلي Macro- évaluation)؛ وتقييم خطر كل عملية داخل النشاط الواحد (تقييم جزئي Micro-évaluation).²

ثالثاً: تحضير مخطط المراجعة³

بعد تقييم درجة الخطر، يعمل مسؤول إدارة المراجعة الداخلية وبالتعاون مع رؤساء المهمات على إعداد مخطط المراجعة، ويمكن تبيان نموذج لمخطط المراجعة الداخلية في الجدول التالي:

¹كاروس أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 226.

² وفيهما يستعين المراجع الداخلي بإحدى طرق قياس درجة الخطر، نذكر منها: طريقة RADAR System (Ressources of Audit Department Allocated by Risk)؛ وطريقة Le GRID MODEL.

³ نفس المرجع السابق.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الجدول رقم (1-2): نموذج لمخطط المراجعة الداخلية

السنة N+4	السنة N+3	السنة N+2	السنة N+1	السنة N	مهام المراجعة	معدل الخطر المقبول	مراجعة السنوات السابقة	
							السنة	الوقت المستغرق
					موازنة الوقت :			

المصدر: كربوعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 134.

حيث أن:

- العمود الأول: يمثل سنة آخر مراجعة حول نفس الموضوع؛
 - العمود الثاني: يمثل الوقت المستغرق لإنجاز المهمة معبرا عنه بالأيام أو عدد الأسابيع / للمراجع الواحد؛
 - العمود الثالث: يوضح معدل الخطر المقبول؛
 - العمود الرابع: يوضح مهمات المراجعة؛
 - الأعمدة الأخرى: تبين توزيع هذه المراجعة على السنوات القادمة.
- وهذا المخطط المعد من قبل مدير المراجعة الداخلية وبالتشاور مع رؤساء المهمات يجب تعديله كل مرة، حتى يكون هناك توافق بين موارد المراجعة الداخلية والاحتياجات المحددة.

الفرع الرابع: خطة تنفيذ كل مهمة

لقد نصّت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يخص هذه الخطوة في المعيار رقم 2200 المتعلق بالتخطيط للمهمة، حيث جاء على أنه يجب على المراجعين الداخليين تطوير وتسجيل خطة لكل مهمة، وتشمل النطاق، والأهداف، والجال الزمني والموارد المخصّصة لكل مهمة¹.

¹ معهد المدققين الداخليين، ص 47.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

وعند وضع هذه الخطة على المراجعين الداخليين الأخذ بعين الاعتبار ما يلي: أهداف النشاط الذي يتم إجراء مراجعته والوسائل المستعملة في ذلك؛ مدى ملائمة وفعالية مسار الحوكمة؛ إدارة المخاطر والرقابة في مستوى هذا النشاط.

الفرع الخامس: 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 بهدف¹:

- تحديد إطار العمل، وحتى يتحقق هذا الهدف لا بد أن يحتوي هذا الدليل على: الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية، تحليل منصب كل فرد في إدارة المراجعة، 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 اطلاعهم على إجراءات العمل بداخلها؛

- استعماله كمرجع، وحتى يكون كذلك لا بد أن يتضمن هذا الدليل ملخصاً عن المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، وأن يشمل المعايير الخاصة بإدارة المراجعة في المؤسسة، نذكر منها: التذكير بقواعد تسيير الأفراد (المراجعين): شروط التوظيف والتكوين وغيرها؛ شروط التنقلات (النقل، الإقامة، الإطعام وغيرها)؛ الطريقة المتبعة في تحضير مخطط المراجعة، وكيفية استعماله وإجراءات تعديله؛ المنهجية المتبعة في تنفيذ مهمات المراجعة (قواعد تحليل المخاطر، تحديد الأهداف، تنفيذ الملاحظات، وقواعد تحرير وتوزيع التقارير، وكذا متابعة تنفيذ التوصيات)؛ مقاييس إعداد ملفات المراجعة وأوراق العمل.

ومهما تعددت النقاط التي يعالجها دليل المراجعة، فإنه لا بد من عرضه وصياغته صياغة بيداغوجية، حتى يساعد المراجعين الداخليين على أداء أعمالهم وفي نفس الوقت تنفيذها بشكل متمثل.

المطلب الثالث: المقومات المهنية للمراجع الداخلي

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

¹كاروس أحمد، مرجع سبق ذكره، ص229.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الفرع الأول: المراجع الداخلي وحقوقه المهنية¹

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

وليس بالضرورة أن يكون الأمر بعملية المراجعة الإدارية العامة، فقد يطلب رئيس مصلحة ولأسباب تتعلق بذلك الفرع القيام بذلك ولكن مع موافقة الإدارة العامة.

وحتى يتمكن المراجع الداخلي من أداء مهامه على أكمل وجه لا بد من أن تكون له مجموعة من الحقوق والتي بإمكانها تسهيل عمله والمتمثلة في: حق الوصول إلى الموارد البشرية، أصول وممتلكات المؤسسة؛ حق الاطلاع أو الرقابة أثناء التنفيذ على كل ما يؤكد أو يوثق نتائج الأعمال من حسابات ختامية، الدفاتر، سجلات تجارية ووثائق؛ حق طلب جميع البيانات والمعلومات التي يراها واجبة للقيام بعمله؛ حق توجيه الاستفسار والسؤال مع الموظفين في كل ما له علاقة بمجال مراجعته.

الفرع الثاني: مهام المراجع الداخلي

يقوم المرجع الداخلي بمساعدة الإدارة من خلال تقديمه لمجموعة من الخدمات، والمتمثلة في:²

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- خلق قابلية الاعتماد على المعلومات: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، كاملة ومفيدة، وأن تقدم في الوقت المناسب حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتها؛
- حماية الأصول: يقوم المراجع الداخلي على ضرورة البحث فيما يخص الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، وكل التصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة؛
- تأكيد الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية؛
- تحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات المسطرة من قبل الإدارة متوافقة مع إمكانية تحقيقها لدى المؤسسة؛
- تحديد مواطن الخطر؛
- اكتشاف ومنع الغش والاحتيال.

¹ براهيم بلال، مرجع سبق ذكره، ص 65.

² خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 39.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الفرع الثالث: المبادئ المهنية للمراجع الداخلي

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

أولاً: الاستقلالية (indépendance): استقلالية المراجعين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائهم؛

ثانياً: الموضوعية (objectivité): يجب على المراجعين الداخليين مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العمل الذي يكونون بصدد فحصه. ويجب على المراجعين الداخليين مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة، وكذلك مراعاة ألا يتأثروا في تكوينهم لآرائهم أو أحكامهم بمصالحهم الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين؛

ثالثاً: السرية (secret): على المراجعين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها، وعليهم ألا يفحصوا عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات؛

رابعاً: الكفاءة (efficacité): على المراجعين الداخليين أن يستخدموا المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: أسلوب معالجة مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر عملية المراجعة الداخلية وفيما يخص تنفيذ مهامها، سواء كانت تحت خدمات تظمين (تأكيد) أو استشارية، تعتمد على ثلاث مراحل أساسية، وتعتبر المبادئ التالية من معايير الأداء هي المتعلقة مباشرة بتنفيذ هذه المراحل:²

- 2200 - التخطيط للمهمة (Planification de la mission)؛
 - 2300 - تنفيذ المهمة (Accomplissement de la mission)؛
 - 2400 - تبليغ النتائج (Communication des résultats)؛
 - 2500 - متابعة سير العمل (Surveillance des actions de progrès).
- ويعتبر كل من المعيارين الآخرين من ضمن مرحلة تبليغ النتائج (communication).

¹ جمعية المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، ص5.

² Kurt F. Reding, et autres, MANUEL D'AUDIT INTERNE, Groupe Eyrolles, France, 2015, p2-29.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

ومن خلال هذا المبحث سوف نتبع في طريقة عرضنا لأسلوب معالجة مهمة المراجعة الداخلية، كما وصفه "المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية" بالطريقة التركيبية" لعمليات إجراء مهمة المراجعة الداخلية، ومختلف خطوات التخطيط لهذه المهمة وتنفيذها، وكذا المرحلة تبليغ النتائج فيها، وهذا من خلال ما أصدره سنة 2013 لكتاب بعنوان " Les outils de L'AUDIT INTERNE: 40 Fiches pour conduire une mission d'audit"¹. وهذا من خلال تناول كل من المراحل التالية:

- خطوات إجراء مهمة المراجعة الداخلية: التي تصف كل مرحلة من مراحل المراجعة الداخلية؛
- أدوات إجراء مهمة المراجعة الداخلية: الوسائل والأدوات: والتي تستعمل في مختلف المراحل المذكورة ألقاً؛
- مستندات إجراء مهمة المراجعة الداخلية: والتي بواسطتها يكون المراجع واصفاً لجميع إنجازاته للمهمة.

المطلب الأول: خطوات إجراء مهمة المراجعة الداخلية

يتألف عمل المراجع من عدّة مهمّات ينجزها على فترات متقطعة، ونعني بمهمّة المراجعة الداخلية ذلك العمل المؤقت والهادف الذي يُعهد للمراجع بغرض مساعدة أفراد المؤسسة على ممارسة مسؤولياتهم وأنشطتهم بفعالية، ومن أهم ركائز التي يقوم عليها المراجع الداخلي في إعداد المهمة المكلف بها، هي الخطوات التالية:²

الخطوة رقم (1): تحديد الأهداف ومجال المهمة (Préciser les objectifs et le périmètre de la mission)

حسب ما جاء به المعيار: 2210- المتعلق بأهداف المهمة فإنه: "يجب تحديد أهداف كل مهمة مراجعة"، وحسب المعيار 2210.ت.1، و2210-1 الخاص بطريقة التطبيق العملي (MPA) فإنه: "يجب على المراجعين الداخليين إجراء تقييم تمهيدي (أولي) للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي تجري مراجعته، ويجب أن يعكس أهداف مهمة المراجعة نتائج ذلك التقييم". وهي تعتبر أول خطوة في إعداد برنامج مهام الخاص بالمراجعة. وتعتبر مدخلات ومستندات افتتاح هذه الخطوة في كل من: برنامج مهمة المراجعة للفترة، مطالب داخلية (كنظام الداخلي...)، وتواريخ المتوقعة لبداء ونهاية المهمة. في حين تعتبر مخرجات هذه الخطوة في: أمر بالمهمة. حيث تتجسد مختلف مراحل هذه الخطوة في:

¹ حيث تم المساهمة في إصدار وإعداد هذا الكتاب كل من قبل:

- Florence Deshayes-bion : directrice de la formation (IFACI) Conception et rédaction.
- revision :
 - Béatrice Ki Zerbo, directrice de la recherche (IFACI) ;
 - Jean-Loup Rouf (Consultant) ;
 - Nathaile Souan (BNP Paribas) ;
 - Françoise Guillarme (ministère des Finances).

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

- تحديد الأشخاص الموجه إليهم منتج المراجعة، من المديرية العامة أو الرئيس المدير العام، لجنة المراجعة، محافظ الحسابات، ... إلخ؛
- تحديد الوظائف المراد مراجعتها من خلال المهمة، مثال: توضيح بأنه قد تم إدراج مراجعة حسابات المشتريات في برنامج المراجعة السنوية بسبب المخاطر الكامنة التي حددها تحليل المخاطر المؤسسة التي أقيمت من طرف بعثة المراجعين؛
- توضيح توقعات العملاء والمسؤولين في المؤسسة محل المراجعة، عن مهام ودور وظيفة المراجعة الداخلية (Clarifier les attentes des clients)؛
- تحديد مجال المهمة: مثلاً: مجال العمل في وظيفة المشتريات هي: أي عملية يدوية أو آلية تم تنفيذها منذ وضع طلب الشراء حتى استلام السلع/الخدمات، تم تنفيذها خلال 12 شهراً، مع المؤسسات الأوربية...؛

الخطوة رقم (2): قيادة الاجتماع الافتتاحي (Conduire la réunion d'ouverture)

يعتبر هدف هذه الخطوة هو في: الإعلان الرسمي لمهمة المراجعة الداخلية. حيث يتم عقد هذا النوع من الاجتماع في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولي الوظائف المراد مراجعة وظائفهم. حيث نجد من المعايير والإرشادات التطبيقية المرتبطة بها، والواجب احترامها واتباعها في هذه الخطوة هي: الإرشاد التطبيقي (MPA): 1-1000 المتعلق بميثاق المراجعة؛ و1-2200 المتعلق بتخطيط مهام المراجعة الداخلية.¹

حيث تعتبر مدخلات ومستندات افتتاح هذه الخطوة في كل من: ميثاق المراجعة، وأمر بالمهمة (Ordre mission). في حين تعتبر مخرجات هذه الخطوة في: محضر الاجتماع (Compte rendu de la réunion)، تحديد المواعيد والأشخاص الذين سيتعامل معهم المراجع (Calendrier des premiers entretiens)، قائمة الأشخاص المسؤولين عن النشاطات المدقق فيها والذين لهم علاقة بها للاتصال بهم عند الحاجة إليهم (Liste de contacts).

¹ حسب الإرشاد التطبيقي (MPA): 1-1000: "المتعلق بميثاق المراجعة والذي يستلزم وجود المستند الرسمي الذي يحدد أغراض وسلطات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، وكذا وضع نشاط المراجعة ضمن المؤسسة والذي يحوله الاطلاع على سجلات المؤسسة والاتصال بموظفيها والدخول إلى مختلف منشآتها". وحسب الإرشاد التطبيقي (MPA): 1-2200: "المتعلق ب"التخطيط للمهمة، فإن المراجع الداخلي يقوم بـ: بوضع خطة المهمة المراجعة وإجرائها، مع مراجعتها والموافقة عليها من قبل المشرف؛ وقبل بدأ مهمة المراجعة يقوم المراجع الداخلي بإعداد برنامج لتلك المهمة (يراعي فيه: إيضاح أهداف المهمة، إيضاح طبيعة ومدى الاختبارات اللازمة... إلخ)؛ يحدد المراجع الداخلي المتطلبات الأخرى للمهمة، مثل الفترة التي تغطيها المهمة والتواريخ المقدرة انتهاءها فيها؛ يقوم المراجع الداخلي بتعريف المختصين في الإدارة ممن يحتاجون إلى معرفة مجريات مهمة المراجعة، وعقد اجتماعات مع المسؤولين في الإدارة عن النشاط الذي يجري مراجعته...".

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الخطوة رقم (3): تحليل العمليات وأهدافها (Analyser les processus et leurs objectifs)

يعتبر هدف هذه الخطوة هو في فهم الميدان المراد مراجعته، من عملياته وأهدافه. حيث يجب على المراجع الداخلي أن يتحصل (يتمتع) على الأقل على ثقافة حول الميدان محل المراجعة سواء كان يعرفه أم لا، وذلك ليكون قادراً على الفهم الجيد للأحداث والشروح التي هو بصدد البحث عنها وأيضاً ليتحصل على القبول بسهولة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجب عليه حفظ موضوعه (apprendre son sujet)، ولهذا يجب عليه أولاً فحص الملف الدائم الذي يمتلكه. حيث تعتبر مدخلات ومستندات افتتاح هذه الخطوة في كل من: المعلومات المباشرة المأخوذة من ميدان (مجال) القسم أو الوظيفة الخاضعة لعملية المراجعة، وكذا من قبل الوظائف المرتبطة بها، معلومات خارجية عن المؤسسة. في حين تعتبر مخرجات هذه الخطوة في: وصف عمليات وتحديد أهداف ميدان مهمة المراجعة.

وعلى المراجع الداخلي أن يراعي ويحترم في اتباع هذه الخطوة طريقة التطبيق العملي (MPA): 1-2200: المتعلق بتخطيط لمهام المراجعة الداخلية.

الخطوة رقم (4): تحديد وتقييم المخاطر (Identifier et évaluer les risques)

يعتبر هدف هذه الخطوة هو في: تقديم جرد للأحداث التي قد تقع وتمنع من تحقق أهداف الخاصة بميدان القسم أو الوظيفة الخاضعة لعملية المراجعة، وكذا قياس احتمال حدوث تلك الأحداث وتأثيرها. وهذا حسب ما تم التطرق إليه سابقاً.

الخطوة رقم (5): تقييم تصميم جهاز الرقابة (Evaluer la conception du dispositif de contrôle)

حيث تعتبر مدخلات ومستندات افتتاح هذه الخطوة في وصف العمليات المتعلقة بميدان القسم أو الوظيفة الخاضعة لعملية المراجعة، وخرائط والرسومات المتعلقة بمخاطرها. في حين يعتبر مخرجات هذه الخطوة فيما يسمى بمرجعية المراجعة (المقياس الذي يبنى عليه المراجعة) (Le référentiel d'audit). ويعتبر هدف هذه الخطوة والإجراءات المتبعة في إعدادها هو كما تبينه مسبقاً.

الخطوة رقم (6): المصادقة على مرجعية التدقيق (Valider le référentiel d'audit)

يتجسد هدف هذه الخطوة في تأكيد مع الأشخاص المسؤولين عن ميادين المراجعة، حول المرجع الذي سيتم تقييم نظام الرقابة الداخلية عليه، أثناء عملية المراجعة. حيث تعتبر مدخلات ومستندات افتتاح هذه الخطوة في مرجعية عملية المراجعة (Référentiel d'audit). في حين تعتبر مخرجات هذه الخطوة في: المصادقة على محتوى المرجع الذي ستستند عليه عملية المراجعة (Référenciel d'audit Valider). حيث تتجسد مختلف مراحل هذه الخطوة في:

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

- تقديم ونشر الإسناد الذي تكون عليه المراجعة (Diffuser le référentiel d'audit)؛
- تفحص ذلك الإسناد مع الأشخاص المعنية به، وهذا من خلال تتبعها بواسطة مخططات المخاطر المتعلقة بميادين المراجعة، (باستعمال كل من مخططات التدفق، أوراق العمل، وشبكة تحليل الوظائف، والتي تم استخراجها من خلال رقم (3) إلى غاية الخطوة رقم (5)؛
- وضع السّيمة الرسمية لتلك الاستنادات، من خلال الموافقة عن ذلك من قبل الأشخاص المسؤولة عن ميادين المراجعة.

الخطوة رقم (7): تحديد أهداف المراجعة (Sélectionner les objectifs d'audit)

نصّ المعيار: 2200 المتعلق بالتخطيط للمهمة، بأن يجب على المدققين الداخليين توضيح وبيان نطاق المهمة التي هم بصددّها، وهذا عند قيامهم بإعداد المخطط لتلك المهمة. حيث يعتبر هدف هذه الخطوة في تحديد مجال العمل الميداني (Définir le périmètre des travaux à réaliser sur le terrain).

ويتم مقارنة أهداف المحتوات في الأمر بالمهمة مع أهداف المراجعة، حيث يمكن أن نجدها: هي تماما في كلا من الأمرين؛ ويمكن أن نجد بأن أهداف المراجعة هي أوسع من الموجودة في أمر المهمة، وهذا بعد ظهوره الحاجة لتحقيقها في العمل الميداني؛ ويمكن نجد أن أهداف المراجعة لم تغطي كل أهداف الأمر بالمهمة، وهذا مثلا في بعض الحالات يستبعد المراجع بعض المهام، حيث يستوجب عليه أن يذكر استبعاده لها في تقرير المراجعة موضحا الأسباب التي دفعته لذلك.

الخطوة رقم (8): إعداد برنامج عمل المهمة (Elaborer le programme de travail)

وهذا كما وسبق الإشارة إليه، أنه يجب تحديد برنامج خاص بكل مهمة عند الشروع بتنفيذها، وهذا بعد ما تم تحديدها في برنامج المهام الخاص بالمرجعة الداخلية السنوي.

الخطوة رقم (9): ضبط الموازنة (التقديرات) وتخصيص الموارد (Ajuster le budget et allouer les ressources)

يتجسد هدف هذه الخطوة في: تقييم الموارد اللازمة لتنفيذ برنامج العمل. وتحديد الموارد المتاحة وتأثيرها في تنفيذ برنامج العمل.

حيث يعتبر كل من المعيار 2030 والارشاد التطبيقية 1-2030 المتعلقان بإدارة الموارد (Gestion des ressources) هما المعيارين الواجب احترامهما في هذه الخطوة¹. وحسب الارشاد التطبيقي 1-2230

¹ فإنه حسب المعيارين: "يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية ملائمة (أي أنه يوجد المزج بين المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية لإنجاز خطة عمل المراجعة) وكافية (وهو مقدار الموارد الضرورية لإنجاز خطة عمل المراجعة) وأنها تستعمل بفعالية من أجل إنجاز خطة المراجعة الموافق عليها. حيث يعتبر الرئيس التنفيذي هو المسؤول الأول عن كفاية وإدارة موارد المراجعة الداخلية على النحو الذي يكفل الوفاء بمسؤوليات المراجعة الداخلية، حسب التفاصيل الواردة بشأنها في ميثاق المراجعة الداخلي، وذلك يشمل التبليغ الفعال عن احتياجات

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

المتعلق بتخصيص الموارد اللازمة لمهمة المراجعة (Ressources affectées à la mission)، فإنه على المراجعين الداخليين أن يأخذوا بالاعتبار فيما يلي عند تحديد مدى ملائمة وكفاية الموارد: عدد موظفي المراجعة ومستوى خبرتهم؛ المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى لموظفي المراجعة الداخلية عند اختيار المراجعين الداخليين اللازمين للمهمة؛ توفر الموارد الخارجية اللازمة في الحالات التي يلزم فيها معرفة وقدرات إضافية؛ الاحتياجات التدريبية للمراجعين الداخليين، حيث أن كل مهمة من مهام المراجعة تعتبر بمثابة أساس لتلبية الاحتياجات التطويرية لنشاط المراجعة الداخلية.

الخطوة رقم (10): المصادقة على تنسيق المهمة (Valider l'organisation de la mission)

يتجسد هدف هذه الخطوة في: الموافقة المرخصة المتعلقة ببرنامج العمل. حيث جاء المعيار: 2240-ت1 المتعلق بالموافقة على برنامج العمل، على أنه: "...يجب أن تتم المصادقة على برنامج العمل قبل تنفيذه، كما تتم المصادقة أيضا وعلى الفور على كل تعديل يطرأ على هذا البرنامج". وتعتبر هذه المصادقة (الترخيص) في: أن إجراءات المراجعة ستحقق أهداف المراجعة؛ الموارد المخصصة لأعمال المراجعة لديها المهارات المطلوبة؛ جدول أعمال المهمة التقديري ملائم من ناحية المراجعين والأشخاص المسؤولين عن مراجعة ميادينهم. حيث تعتبر مدخلات ومستندات افتتاح هذه الخطوة في برنامج العمل، في حين تعتبر مخرجات هذه الخطوة في برنامج عمل موافق عليه ومرخص باستعماله. وتعتبر هذه المصادقة أو الترخيص (أو الموافقة): "الضوء الأخضر" الذي يُقدم لفريق المراجعة لبدء مهمتهم على ميادين المزمع مراجعتها.

الخطوة رقم (11): قيادة اجتماع المتعلق ببداية تنفيذ المهمة (Conduire la réunion de la phase Accomplissement)

جاء المعيار 2300- المتعلق بتنفيذ وإنجاز المهمة ب: "على المراجعين الداخليين تحديد المعلومات اللازمة لتنفيذ المهمة وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة". حيث يتجسد هدف هذه الخطوة في: تحقيق/تجسيد البداية الرسمية بمرحلة الخاصة بتنفيذ المهمة. وتعتبر مدخلات ومستندات افتتاح هذه الخطوة في الترخيص الخاص بتنظيم المهمة من برنامج العمل وتخصيص الموارد، في حين تعتبر مخرجات هذه الخطوة في محضر الاجتماع المتعلق ببداية المهمة وأوقات المقابلات الأولى، وكذا قائمة الأشخاص الممكن التواصل معهم. ويمكن ترجمة مختلف مراحل هذه الخطوة في:

المراجعة الداخلية من الموارد وتعريف الإدارة العليا ومجلس الإدارة بوضع تلك الاحتياجات، ومن الممكن أن تشمل موارد المراجعة الداخلية الموظفين اللازمين والجهات التي تقدم الخدمات الخارجية اللازمة والمساندة المالية وتقنيات المراجعة القائمة على استخدامات التكنولوجيا. ومع أن ضمان كفاية موارد المراجعة الداخلية هي في نهاية الأمر مسؤولية الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالمؤسسة، إلا أن الرئيس التنفيذي للمراجعة ينبغي أن يساعدهما في الوفاء بهذه المسؤولية... (المصدر: جمعية المدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، ص26، ص117).

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

- تقديم المراجعين، ومختلف مهامهم المسؤولين عن مراجعتها في المهمة؛
- عرض مجال المهمة وأهدافها: وهو عبارة عن شرح شفهي لمحتوى أمر بالمهمة؛
- عرض منهجية مهمة المراجعة، حيث من خلال هذه الخطوة يتبين للأشخاص المراد مراجعة وظائفهم، معرفة دورهم في عملية المراجعة، وأيضاً معرفتهم بمجال الذي يجري فيه تحليل المخاطر، وبرنامج العمل؛
- عرض أهداف المراجعة...؛
- أخذ اهتمامات الأشخاص المسؤولين عن الوظائف المراد مراجعتها، من أي استشارة حول الموضوعات التي سبق ذكرها، أو أي معلومات مضافة لهم.

الخطوة رقم (12): جمع المعلومات وتقديم أدلة المراجعة (Collecter les informations et constituer les preuves d'audit)

تعرف القرائن وأدلة الإثبات بالوساطة التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول للتأكد إلى حد المعرفة، وليس مجرد الاعتقاد. ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع.¹

وفي مجال المراجعة تعتبر القرائن وأدلة الإثبات-طبقاً للتعرف السابق- ضرورة لإبداء الرأي عما تم تقييمه وإيجاده في مهمة المراجعة. حيث نص كل من: (المعيار 2300- المتعلق بإنجاز المهمة، والإرشاد التطبيقي 1-2310 المتعلق بتوثيق المعلومات، وكذا كل من الإرشاد التطبيقي 1-2320 و1-2330 المتعلقان على التوالي بالتحليل والتقييم، وتوثيق المعلومات)، على ضرورة ذلك. وترجم مختلف مراحل هذه الخطوة في:

- إجراء اختبارات المراجعة، وإن الإتمام من اختبارات المراجعة تهدف إلى تنفيذ الاختبارات المحددة في برنامج العمل. وسيكون من الضروري في هذه المرحلة لضمان جودة (وأن تكون موثوق بها، وكافية ومناسبة) بأن تظهر الأدلة التي جمعت؛

- توثيق اختبارات المراجعة، حيث على هذه العملية أن تضمن إمكانية التتبع؛
- تقييم نتائج اختبارات المراجعة، الأسئلة المالية سوف تساعد المراجعين في تقييم قدرة أجهزة الرقابة في تحكمها على المخطر من عدمها: -هل توجد فعلاً رقابة؟ -هل الرقابة تعمل بشكل صحيح (كما صممت)؟ -هل تتيح الرقابة، بالسيطرة على المخاطر إلى حد مقبول به؟ -هل تتيح الرقابة للعمليات بتحقيق أهدافها، وأيضاً هل يتم إتاحتها في ظل استغلال أمثل للموارد؟
- وتعتبر نتائج اختبارات المراجعة الموثوقة كأدلة للمراجعة.
- وضع استنتاجات (تبيان نقاط الضعف ونقاط القوة).

¹ الصبان محمد سمير، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص161.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

تعتبر مدخلات ومستندات افتتاح هذه الخطوة في كل برنامج العمل، في حين تعتبر مخرجات هذه الخطوة في أوراق الاختبار (Fiches de tests).

الخطوة رقم (13): تأكيد صحة أدلة المراجعة (Valider les preuves d'audit)

يعتبر هدف هذه الخطوة في: تأكيد صحة نتائج اختبارات المراجعة مع الأشخاص المسؤولين عن الميادين التي تم مراجعتها. حيث يعتر المعيار 2300 المتعلق بإنجاز المهمة هو الواجب اتباعه في هذه الخطوة. تعتبر مدخلات ومستندات افتتاح هذه الخطوة في أوراق الاختبار، التي يتم من خلالها الأشخاص المسؤولين عن الميادين التي تمت مراجعتها من التطرق على المعلومات التي تم الاعتماد عليها بشأن الوصول إلى النتائج المحققة في مدى ملائمة أجهزة الرقابة أو من عدم وجود نظام رقابة داخلي موثوق به، ويتم أيضاً الشرح لهم لطبيعة الاختبارات التي أجريت. في حين تعتبر مخرجات هذه الخطوة في أوراق الاختبار مثبتات على مضمونها (تم التحقق منها).

الخطوة رقم (14): تحليل الأسباب، ووضع التوصيات (Analyser les causes, élaborer les recommandations)

يعتبر الارشاد التطبيقي 1-2410 المتعلق بمعايير التبليغ هو الموافق لهذه الخطوة.

حيث تعتبر مدخلات ومستندات افتتاح هذه الخطوة في أوراق الاختبار تم التحقق منها. في حين تعتبر مخرجات هذه الخطوة في ملاحظات المراجعة المصادق على صحتها من قبل الأشخاص المسؤولين عن ميادين التي تمت فيها المراجعة. وتترجم مراحل هذه الخطوة في:

- تحليل الأسباب: ولمعالجة الخلل بصفة دائمة (انحراف بين المرجعية والوضعية التي وجدت في ميدان المراجعة) على المراجع أن يحلل الأسباب بعمق. ونوعية هذا التحليل هو لسبب تأثير على نوعية التوصيات والتي يعود تنفيذها بنحو فعال؛
- إعداد التوصيات: تعتبر التوصية كتعبير عن إجراء لزيادة فعالية الرقابة، قد تكون لمعالجة وتصحيح خلل وإعطائه لعدة حلول؛
- توثيق ملاحظات المراجعة، تتكون الملاحظة في المراجعة من العناصر التالية: الوقائع، المصدر، السبب، والنتيجة، والتوصية (إجراءات تصحيحية). ويكون تنفيذ مجمل هذه الخطوات مع الأشخاص المسؤولين عن ميادين المراجعة، وملاحظات المراجعة العينية والتي تعتبر كملاحظات المراجعة محقق في صدقها.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الخطوة رقم (15): قيادة اجتماع الإقفال (Conduire la réunion de clôture)

ويضم هذا الاجتماع كل من المراجع (فرقة المراجعين) ورئيس وحدة المراجعة، وكذا المسيرين في هذه الوحدة، وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل المراجع أثناء مهمته، فلا لابد من السماح للوحدة محل المراجعة أن تتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع، وإمكانية مناقشتها. ويمكن ترجمت هذه المرحلة في:

- التذكير بالأهداف المتعلقة بالمهمة والمراجعة سابقة الذكر في الاجتماع الافتتاحي؛
- عرض نقاط القوة، وهذا يسمح للمؤسسة بالاستفادة أكثر من الممارسات الجيدة وتعميمها؛
- القيام بتأكيد عن مصداقية ملاحظات المراجعة، وقد يتم طلب من قبل المسؤولين عن الأنشطة المراجع فيها، الألة والبراهين على ما يقوله المراجع، ويتم مناقشة في المكان عن التدابير التصحيحية الممكن إضافتها في خطة العمل؛
- عرض ترتيبات مهمة المراجعة الداخلية اللاحقة: تحديد تاريخ النهائي للأشخاص المسؤولين عن الأنشطة التي تمت مراجعتها فيما يخص إصدار خطة العمل، التذكير حول طريقة إعداد ونشر التقرير؛ عرض طرق المتابعة فيما يخص بالإجراءات التصحيحية المقدمة.

الخطوة رقم (16): وضع اللمسات الأخيرة على خطة العمل (Finaliser le plan d'action)

حيث تترجم مراحل هذه الخطوة في:

- تخصيص الموارد والمسؤوليات اللازمة لتنفيذ خطة العمل: حيث ينبغي تقييم الوسائل اللازمة لتنفيذ كل توصية؛
- استحداث الجدول الزمني لتنفيذ خطة العمل: حيث ينبغي وضع موعد نهائي لكل الإجراءات التصحيحية (التي تم التعديل فيها).

الخطوة رقم (17): كتابة التقرير (Rédiger le rapport)

في هذه الخطوة يتم توثيق النتائج النهائية والرسمية لعملية المراجعة، ويجب مراعاة في ذلك المعيار 2400 المتعلق بتبليغ النتائج، وكل من الارشادات التطبيقية 1-2410 و 1-2420، المتعلقان على التوالي بمعايير التبليغ، وجودتها، حيث يجب أن تكون التبليغات: صحيحة، موضوعية، موجزة، بناءة، كاملة وفي أوانها. وعلى تقرير المراجعة التفصيلي يجب أن يتضمن على الأقل المعلومات التالية: الغرض من المهمة، نطاق المهمة (الأنشطة التي تمت مراجعتها، والفترات اللازمة لذلك...)، النتائج (الملاحظات، الاستنتاجات، التوصيات، خطة العمل "plan d'actions").

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

حيث يكون اهتمام الإدارة العليا منصباً على نتائج عملية المراجعة التي تؤثر على المنظمة بأكملها، الرأي العام، الإيجابية والسلبية على حد سواء، على قدرة المنطقة التي جرت مراجعتها من السيطرة على المخاطر الكبيرة.

الخطوة رقم (18): المصادقة على التقرير (Valider le rapport)

في هذه الخطوة يتم الموافقة النهائية على تقرير المراجعة، على أن يراعى الارشاد التطبيقي 1-2340 المتعلق بالإشراف على مهمة المراجعة.

المطلب الثاني: أدوات إجراء مهمة المراجعة الداخلية

يعتمد المراجع الداخلي على مجموعة من الأدوات عند القيام بمهمته، بحيث بفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء والقصور والمخالفات المرتكبة، وعلى أساسها أن يحلل ويقدم تشخيص للمشكل المراد معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة. ومن بين هذه الأدوات هي:¹

الفرع الأول: المقابلة (interview)

تعتبر المقابلة أداة المراجعة شائعة الاستعمال، لكن من المهم أن نذكر أن مهمة المراجعة الداخلية التي لا تعتمد إلا على المقابلة ليست مهمة منتهية، كما على المراجع الداخلي أن يحسن إدراك المعنى الحقيقي من استعمالها، فالمقابلة ليست: حوار أو محادثة (هذا لأن المراجعة تتركز على برنامج وأهداف محدّتان مسبق)، ولا أن المقابلة هي بمثابة تحقيقاً (المقابلة ليست محضر شرطة بل بالعكس، لا بد من جو متعاون ومتفاهم). ويمكن تلخيص أهم مراحل تقنية المقابلة فيما يلي: تحضير المقابلة؛ وهذا بعد تحديد سابق لموضوع المقابلة؛ طرح الأسئلة؛ نهاية المقابلة؛ ولإنهاء المقابلة على المراجع أن يصادق ويتأكد من النقاط الأساسية المدونة، لاجتناب أخطاء ناتجة عن عدم الفهم أو النسيان، وذلك عبر كل مستويات المؤسسة.²

الفرع الثاني: شبكة تحليل الوظائف (Grille d'analyse des tâches)

وتدعى أيضاً بشبكة فصل الوظائف "Grille de Séparation des tâches"، وتستخدم لتمكين المراجع من تحديد عمل أو وظيفة كل موظف، وهذا بهدف توضيح المسؤوليات الوظيفية وتحديد السلطات. وتكون على شكل جداول بمدخلين، تقوم بجرد مختلف العمليات المنفذة وتسمح بالخصوص بتصحيح التداخل الوظيفي، كما تربط بين الهيكل التنظيمي والوظيفي وتبرز تحليل المناصب، فهي تمثل الخطوة الأولى في تحليل عبء العمل لكل فرد. ويمكننا وضع شبكة لكل وظيفة أو كل إجراء أساسي، وكل شبكة ستحمل تقسيم الوحدات

¹Ifaci, Les outils de L'AUDIT INTERNE : 40 Fiches pour conduire une mission d'audit, Op.cit, p49.

² صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة القرض الشعبي الوطني، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم المالية فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 137.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

لكل العمليات المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء المدروس، وتتكون هذه الشبكة في تمثيل جداول بمدخلين (Double entrée) هما: ¹

- المدخل الأول: ويحتوي على تفصيل الوظائف الأساسية، فهناك عدد من الشبكات (/الخطوط) بقدر عدد تفاصيل المهام الخاصة بكل وظيفة؛
- المدخل 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

الفرع الثالث: خرائط التدفق (الخرائط التنظيمية) (Diagramme de circulations)

خرائط التدفق، تجيب عن التساؤل: ماذا يفعل النظام؟ (Que fait le système؟)، بمعنى: هي عبارة عن نماذج وظيفية (التي تصف الوظائف).²

تعتبر خرائط التدفق من أدوات وصف الرقابة الداخلية، حيث هي عبارة عن رسم بياني لمجموعة من العمليات، تسمح بتمثيل حركة الوثائق (les documents) بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية، للإشارة إلى مصدرها ووجهتها، وبالتالي إعطاء نظرة شاملة لتوجيه المعلومات ومن يدعمهم،³ وهذا باستخدام أشكال ورموز مجمعة مع بعضها البعض وفقاً للتنظيم الإداري للمؤسسة.

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 (سير المستندات وتدفق المعلومات في المؤسسة).

ومن المميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو لقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية، وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها تصبح صعبة إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم الرقابة الداخلية. حيث يجب مراعاة عند إعداد مخطط التدفق ما يلي: يجب استعمال

¹ RENARD Jacques, **THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE**, Septième édition, EYROLLES, 2010, P358.

²S. Laporte, les diagrammes de flux, p1, Consulté le 13/10/2016, Site : <http://stephanie.laporte.pagesperso-orange.fr>.

³ HANOUN Nadia et HASSAN MIHUIL Nima, **Description du contrôle interne**, Master Spécialisé en Management Stratégique et Logistique des Organisations, faculté des sciences juridiques, Economique et social Agadir, Université Ibn Zohra, Maroc, 2008-2009, p19.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم؛ إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، وذلك لزيادة الإيضاح؛ يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند والجهة التي ترسل إليه.¹

الفرع الرابع: سير العمليات (Approche Processus)

يتم إعداد هذه المخططات انطلاقاً من إجراء مقابلة أو أكثر (غالباً أكثر من مقابلة) مع المسؤولين الذين لهم علاقة بالدورة محل المراجعة، من أجل الحصول على وصف للإجراءات المتبعة من طرفهم ومحاولة فهمها عن طريق مساءلتهم وتسجيل الإجابات المعطاة من طرفهم، وانطلاقاً من هذه الإجابات يتم تمثيل هذه الإجراءات في شكل مخططات لسير العمليات،² وهذا لتمكين من التعرف لأهداف والمخاطر المحتملة فب ميادين التي تتم مراجعتها.

الفرع الخامس: اختبار المسار (Test de cheminement)

يعتبر هذا النوع من الاختبار من الأنواع المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر هذا الاختبار هو التحقق من التوجيه الصحيح للوثائق المحاسبية والمالية والامتثال خلالها للإجراءات مهما كانت تلك المرحلة. وطول هذا الاختبار، على المراجع التحقق من الانسجام في التواريخ وجميع التصريحات، والامضاءات المرتبطة بها، وكذا الفصل السليم للوظائف.³

الفرع السادس: تصنيف المخاطر (Hiérarchisation des risques)

يعتبر هدفها هو تحديد المخاطر التي سيكون من الضروري توفرها لتقييم تصميم جهاز الرقابة، وهذا ما يسهل في تحديد حدود ومجال أعمال المراجعة، ويتم تصنيف تلك المخاطر بقياس احتمالية كل خطر يمكن تقديره أن يقع ومقدار تأثيره على أداء المؤسسة.⁴

الفرع السابع: مخطط السبب/الأثر (Diagramme Cause/Effet)

مخطط إيشيكاوا أو مخطط السبب والأثر، أو مخطط عظم السمكة، هو عبارة عن مجسم بياني، ويشير الاسم الأول للعالم الياباني كارو إيشيكاوا وهو أول من استخدم هذه الطريقة في الستينات، كما أطلق عليها طريقة (cause & effet) "السبب و الأثر" بما أنه يستعمل لحصر كافة الأسباب المحتملة لأثر (مشكلة) معين و لإيجاد العلاقة بين الاثر وأسبابه، و بسبب شكل المخطط الذي يشبه الهيكل العظمي للسمكة اكتسب اسم عظم السمكة، وأيضاً على أنه يبحث عن أساس المشكلة لهذا اكتسب اسمه الأخير، يمكن استخدام هذه

¹ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك- الدورة "مبيعات-مقبوضات"، مذكرة مقدمة تدخل لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 112.

² نفس المرجع السابق، ص 146.

³ Scribd, Techniques d'AUDIT, consulté le : 06/03/2017, Site : <https://fr.scribd.com>.

⁴ Ifaci, Les outils de L'AUDIT INTERNE : 40 Fiches pour conduire une mission d'audit, Op.cit, p60.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الأداة من قبل فرد أو جماعة (استخدامه من قبل جماعة أكثر فعالية)، عادة يتم رسم المخطط من قبل قائد الجماعة الذي يحدد المشكلة الرئيسية قيد الدراسة، ثم يطلب مساعدة من الأفراد لوضع الأسباب الرئيسية والمتفرعة عنها، وهكذا يمكن ملء المخطط، و ما أن يكتمل تكوين المخطط حتى تبدأ النقاشات في المجموعة من أجل تحديد أساس المشكلة الأكثر تأثيراً و القابلة للحل، الأسباب المختارة تعلم بدوائر لتحديد ما يجب عمله بعد ذلك، والملف المرفق يوضح كيفية استخدام هذه الأداة.¹

الفرع الثامن: قوائم استقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية (Questionnaire de contrôle interne)

وهي من أحسن الطرق والوسائل وأكثرها شيوعاً في تنظيم أنظمة الرقابة الداخلية، حيث تتلخص في إعداد قائمة نموذجية تضم كل الإجراءات المتبعة بالنسبة لكل وظيفة لوظائف المؤسسة وكل العمليات المتعلقة بها، فتُصاغ الأسئلة بعناية، لأن هدفها هو الاستفسار عن النواحي التفصيلية للمؤسسة. ولهذه التقنية خصائص، منها: أن تشمل القائمة على أسئلة تغطي جميع نواحي النشاط أو تفاصيل العملية دون إهمال أو نسيان أي خطوة؛ يجب ترك مساحة لكتابة أي ملاحظة قد يراها المجيب عن الاستقصاء ضرورية؛ تصاغ الأسئلة بصورة تكون الإجابة فيها بنعم أو لا، دون الحاجة إلى سرد معلومات إضافية (فاستخدام هذه الأسئلة يؤدي إلى تصنيف نقاط المراقبة الداخلية إلى جزئيين أو قسمين: أ. نقاط القوى: التي تمثل الإجابة بـ "نعم" وذلك يعني أن المؤسسة تحتوي نظرياً على إجراءات مناسبة تضمن تحقيق أهداف المراقبة، ب. نقاط الضعف: و هي نتيجة الإجابة بـ "لا" والتي تعني أن هناك خللاً أو نقصاً في إجراءات المراقبة)؛ تكون القائمة في شكل مجموعة متجانسة، تختص كل مرحلة منها بمرحلة من مراحل دورة الاستغلال.

الفرع التاسع: مسار المراجعة (Piste d'audit)

هي طريقة فحص وتحليل مبنية على مستند نهائي أو على النتيجة النهائية لأي عملية، تسمح بالصعود إلى المصدر مروراً بكل المراحل الوسيطة، تتميز هذه الطريقة بـ: أنها تخص عملية واحدة في مرة واحدة؛ هي تنطلق من مستند أو نتيجة نهائية من أجل الصعود إلى المصدر؛ تسمح بمراقبة (للعلمية المحددة) جميع المراحل الوسيطة ومبرراتها؛ تسمح بفحص كل النقاط الخاصة بالترابط خلال سير العملية، وهذا ما يتطلب أحياناً عملية المصادقة والمعاينة على الواقع.²

¹ ويكيبيديا الموسوعة الحرة، مخطط إيشيكاوا، تاريخ الاطلاع: يوم: 2017/03/14، على الموقع: <https://ar.wikipedia.org>

² توام زهية، مرجع سبق ذكره، ص 93.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الفرع العاشر: إجراء مراجعة تحليلية (Procédure d'audit analytique)

على المراجع القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها (أو عدمه) من دورة إلى أخرى، فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة.¹

وتعرف هذه الطريقة بالفحص التحليلي، حيث المقصود بالفحص التحليلي هو مجموعة من التحقيقات والمقارنات في كل المعلومات والتدفقات التي تتعلق بالظاهرة المدروسة، فهو يستند على المقابلات مع العميل وكذا مخططات السير أو تدفق المعلومات، فالفحص يكشف عن الانحرافات الموجودة بين التقديرات ونتائج المحصل عليها. فضلاً عن ذلك، فإن أساليب الفحص التحليلي تساعد المراجع في تسليط الضوء على الأحداث غير العادية مقارنة بالبيانات المسجلة، وقد يطلق على الفحص أحياناً "التدقيق والتمحيص"، فهو يقوم بتحليل وتبرير حركات كل حسابات المؤسسة، مما يسمح بتوفير الدليل على العلاقات غير العادية والأخطاء المحتمل وجودها في بيانات العميل.

وعليه، يهدف الفحص إلى لفت نظر المراجع إلى الأمور التي تتطلب المزيد من الأدلة والإثبات، كما أن هذا الفحص يمكن أن يستخدم أيضاً كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني.²

إن القياس والتحليل هذا تقنية يلجأ المراقب في بداية المهمة ليوجه عملية المراجعة التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات، بعضها على الأقل، إلى المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.

الفرع الحاد عشر: الملاحظة (Observation)

مما لا شك في أن المراجع الداخلي ليس بالموظف الذي يبقى داخل مكتبه ينتظر وصول المعلومات، بل بالعكس إنه الشخص الذي يتعامل مع ميدان العمل، وأكثر مهامه تبدأ بزيارة أماكن العمل (المصنع، الوحدة، الفرع التجاري، المخازن...) إلى أن ينتهي بزيارة المكاتب، ففي كل هذه الحالات، وعند لقائه مع العمال والموظفين، لا يستعمل فقط طريقة المقابلة للحصول على المعلومات بل أنه يستعمل إحدى أدوات وهي الملاحظة، ولكن هذه الملاحظة لا تكون عشوائية، حيث يجب اختيار زمنها ومكانها بما توفر التأكد الجيد من كيفية حدوث الظاهرة. والمراجع بإمكانه ملاحظة العمليات الميدانية (التي لها علاقة بالوظيفة الخاضعة للمراجعة، مثل كيف تتم عملية التوظيف وكذا عمليات دخول وخروج الشاحنات داخل المصنع...)؛ أصول المؤسسة (ما يفهم من الملاحظة المادية للأصول هي عملية الجرد، لكن ليس بمعناها الكمي فقط بل على المراجع الداخلي أن يهتم أيضاً بالجانب النوعي للأصول)؛ وثائق ومستندات المؤسسة (ما يجب الإشارة إليه بأن ملاحظة أية وثيقة من

¹ بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² بلخيزر سميرة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الوثائق المحاسبية ووصولاً إلى مجموعة الأليات والإجراءات والنصوص التي تساهم في عملية التسيير داخل المؤسسة، لا يعني الاهتمام فقط بقراءتها وفهم مضمونها بل يجب ملاحظة شكلها، مكان التوقيع فيها، هوية الموقع...؛ تصرفات الآخرين (يمكن للمراجع الداخلي استعمال الملاحظة لتقييم تصرفات الآخرين أثناء قيامهم بأعمالهم، أو أدائهم لمهامهم وكذا ملاحظة الصعوبات التي يتلقونها والتي تكون ناتجة عنها بعض الأخطاء أو المشاكل التنظيمية).¹

الفرع الثاني عشر: أخذ عينات إحصائية (Echantillonnage statistique)

وتعرف هذه التقنية بتقنية السبر، حيث هناك ما يعرف بالمجتمع الإحصائي وهناك العينة الممثلة لهذا المجتمع، كما لهذه الأخيرة شروط يجب أن تتوفر فيها عند اختيارها لتكون حقا ممثلة لمجتمعها. وإذا كانت كذلك فإن الباحث سيولي كل اهتماماته لدراسة، دقيقة، لمفرداتها وله أن يعمم النتائج المتوصل إليها على المجتمع كله. إن المجتمع الإحصائي في المراجعة قد يكون: الفواتير، القيود المحاسبية، أما العينة فهي اختيار مجموعة فواتير، مجموعة قيود، لتكون مفرداتها في مثالنا هذا الفاتورة وال قيد المحاسبي. وتخضع كل مفردة إلى مراقبة معينة وذلك حسب هدف المراجع، وقد تتعدد أنواع الرقابة؛ فقد تراجع الفاتورة مراجعة حسابية، أي التأكد من صحة العمليات الحسابية الظاهرة عليها (سعر الوحدة*الكمية، الضريبة، التخفيضات...الخ)، وقد تراجع بمقارنتها بوثائق أخرى.

وقد تراجع أيضاً من حيث تسجيلها في الدفاتر، كما قد تراجع من حيث التأكد من وجود ملكية السلعة المشتراة. وقد تراجع بهدف التأكد من أنها تحمل تأشيرات وترخيص. إن الفاتورة، وكل مستند محاسبي، يخضع إذن إلى مراجعة حسابية (دراسة العمليات الحسابية الظاهرة عليها)، مراجعة مستندية (دراسة الناحية الشكلية والقانونية للمستند، التقييم المسبق، باسم المؤسسة، المعلومات المحتوات، التاريخ، التأشيرات المختلفة، التسجيل في اليومية...الخ) ومراجعة قياسية (دراسة مقارنة). وللمراجع الحرية عند استعمال تقنيات السبر في اتباع أو عدم اتباع الطرق الإحصائية في ذلك، حسب الهدف أو الأهداف التي يرغب الوصول إليها. لكن، في حالة اختيار الطرق الإحصائية، المعقدة في الغالب، عليه الإلمام بما ثم اتباع الخطوات التالية التي لا مفر منها:²

- **تصور السبر:** عليه في هذه الخطوة تحديد الهدف (أو الأهداف) المراد تحقيقه، لأن تحديد الهدف سيؤدي إلى تحديد أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها. هذا يؤدي إلى تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) الذي يريد المدقق أن يتحقق من غيابه. وعليه تحديد المجتمع، المتمثل في كل المعلومات التي يرغب في تكوين رأي حولها. ويحدد المجتمع الإحصائي حسب الأهداف المسطرة المرغوب في تحقيقها، ويختلف باختلاف تلك الأهداف.

¹ صلاح ربيعة، مرجع سبق ذكره، ص 143.

² محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 60.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

مثال: إذا كان هدف المراقب هو التأكد من عدم المبالغة بالزيادة في قيمة عنصر الزبائن فإن المجتمع في هذه الحالة هو ميزان مراجعة الزبائن. أما إذا كان هدفه التأكد من عدم المبالغة بالنقصان لعنصر الموردين فإن المجتمع، في هذه الحالة، ليس ميزان مراجعة الموردين لكن سندات الاستلام أو التسديدات التي تمت بعد تاريخ نهاية الدورة.

يتكون المجتمع الإحصائي كذلك من مفردات، تتعدد أحيانا، إذ أن عنصر الزبائن كمجتمع يتضمن عدة مفردات مثل الفاتورة أو القيد. على المراجع، حسب هدفه، اختيار المفردة المناسبة، وبأقل تكلفة ممكنة.

على المراجع، من جهة أخرى، تحديد درجة الثقة المرغوب فيها، التي تتماشى الموضوع المراد دراسته. غير أنه كلما كانت درجة الثقة مرتفعة كلما كانت العينة الممثلة للمجتمع كبيرة. وعليه تحديد معدل الخطأ المقبول أي تحديد الحد الأعلى، كنسبة مئوية، للخطأ المقبول لمجتمع ما، ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

كما على المراجع، أحيانا، تقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد، في هذه الحالة، المفردات المهمة، مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

● **اختيار العينة:** تختار العينة بثلاث طرق؛ الطريقة الموجهة الشخصية حيث يختار المتدخل العينة حسب الشخصي، مما يتعارض مع الإحصاء والطريقة العشوائية حيث أرقام تسلسلية للمفردات وتختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية. وطريقة السبر الترتيبي، بحيث، انطلاقا من نقطة معينة تؤخذ المفردات المرتبة 25 أو 35 أو 55 مثلا.

المطلب الثالث: مستندات إجراء مهمة المراجعة الداخلية

وهي التي بواسطتها يكون المراجع واصفاً لجميع إنجازاته للمهمة، وكدليل على قيامه بذلك، ومن بينها:¹

الفرع الأول: الأمر بالمهمة (Ordre/Lettre de mission)

هو ذلك التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية لمباشرة مهمة المراجعة، والذي يكون في شكل وثيقة مكتوبة بهدف إعلام المسؤولين وكل الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة عن بدأ العملية، وتتمثل أهم النقاط التي يجب أن يتضمنها الأمر بالمهمة هو في: تحديد النشاطات والوظائف المعنية بعملية المراجعة؛ تحديد نطاق كل مهمة، والأهداف المنتظرة منها؛ تحديد المنهجية المستعملة في كل مهمة؛ تحديد المجال الزمني والموارد المخصصة لكل مهمة.

الفرع الثاني: برنامج العمل (Programme de travail)¹

¹ Ifaci, Les outils de L'AUDIT INTERNE : 40 Fiches pour conduire une mission d'audit, Op.cit, p83.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

الفرع الثالث: ورقة الاختبار (Fiche de test)

هي عبارة عن وصف وتوثيق لنتائج اختبار المراجعة لتكون دليلاً كافياً، وإذا موثوقة للمراجع الداخلي التي حصلها أثناء مرحلة تنفيذه لمهمته²، حيث يكون محتواها: اسم المراجعين أو المراجعين الذي قاموا بالاختبار؛ تاريخ القيام بالاختبار؛ مصدر المعلومات التي أعمدت عليها في إعداد الاختبار؛ النتائج المرحلية (الابتدائية) التي تؤدي إلى الاستنتاجات؛ نتائج المحققة من الاختبار. وتعتبر ورقة الاختبار كوثيقة داخلية خاصة بفرقة المراجعة المكلفة بالمهمة، وأنها بمثابة دليل يستند عليه المراجع الداخلي، حيث تعتبر كعنصر من عناصر ملف المراجعة، ولا تكتاز ورقة الاختبار بشكل يميزها، حيث يتم تنسيقها حسب ما يلائم كل فريق للمراجعة.³

ويجب احترام في إعداد هذه الورقة كل من: المعيار 2320 المتعلق بوجوب المراجعين الداخليين أن يؤسسوا استنتاجاتهم ونتائج المهمة على تحاليل وتقييمات مناسبة؛ الارشاد التطبيقي 2-2320، 1-2130، 1-2410، المتعلقين على التوالي بالتقييم المتعلق بعمليات إدارة المخاطر والرقابة، ووجوب أن يتضمن أهداف المهمة ونطاقها والاستنتاجات والتوصيات وخطة العمل.

الفرع الرابع: ورقة المراقبة والملاحظات (Fiche d'observation)

يعتبر مضمون هذه الورقة في كل من⁴: الاسناد أو المرجع التي تمت عليه عملية المراجعة؛ الوقائع؛ السبب (الأسباب)؛ النتيجة (أو لأسباب)؛ (الاستنتاج) الاستنتاجات؛ الوصية (أو التوصيات) المراد معالجتها. وتعتبر هذه الورقة الهيكل الذي يبنى عليه التقرير، ويجب أن يكون واضحاً لجميع المستفيدين من التقرير، وهي من عناصر ملف المراجعة.⁵

الفرع الخامس: تقرير المراجعة (Rapport d'audit)⁶

الفرع السادس: استمارة الخاصة بمتابعة المهمة (Fiche de suivi de mission)

¹ حيث نجد هذا المستند في الخطوة رقم 7، 8، 9، 10، المتعلقين بالتولي بخطوات تحديد أهداف المراجعة، إعداد برنامج العمل، تقدير الموازنة وتخصيص الموارد، المصادقة على نسق المهمة، من مرحلة تخطيط المهمة، والخطوات 11، و12 المتعلقان بالتولي بخطوة قيادة اجتماع المتعلق ببداية تنفيذ المهمة، وخطوة جمع المعلومات وتحصيل أدلة المراجعة، من مرحلة تنفيذ المهمة الخاصة بطريقة إجراء مهمة المراجعة الداخلية.

² حيث نجد هذا المستند في الخطوة رقم 12 و13 المتعلقان بالتولي بخطوة جمع المعلومات وتحصيل أدلة المراجعة، والخطوة الخاصة بالمصادقة على مضمون التقرير، من مرحلة تنفيذ المهمة الخاصة بطريقة إجراء مهمة المراجعة الداخلية.

³ Ifaci, Les outils de L'AUDIT INTERNE : 40 Fiches pour conduire une mission d'audit, Op.cit, p92.

⁴ حيث نجد هذا المستند في الخطوة رقم 14 المتعلق بخطوة تحليل الأسباب وإعداد التوصيات، من مرحلة تنفيذ المهمة الخاصة بطريقة إجراء مهمة المراجعة الداخلية.

⁵ Op.cit, 90.

⁶ حيث نجد هذا المستند في الخطوة رقم 15، 16، 17، 18، المتعلقين بالتولي بخطوات: قيادة اجتماع القفال، وضع الخطوات النهائية على خطة العمل، كتابة التقرير، وخطوة إصدار التقرير، من مرحلة تنفيذ المهمة الخاصة بطريقة إجراء مهمة المراجعة الداخلية.

الفصل الثاني: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

تعتبر هذه الوثيقة كضمان بأنه قد تمت بعثة المراجعة الداخلية وفقاً للقواعد والإجراءات التي حددت من قبل مسؤول المراجعة وفقاً للمعايير، وتؤكد أيضاً من أن ملف المراجعة الداخلية يحتوي على كافة الأدلة المتعلقة بالنتائج المقدمة في تقرير المراجعة. حيث تتضمن هذه الاستمارة على قائمة من العناصر التي تشكل ملف المراجعة، التي يمكن أن تشير فيه لكل عنصر من العناصر إلى: اسم وطبيعة كل عنصر؛ تاريخ الإعداد؛ اسم المدقق المسؤول عن إعدادها؛ تاريخ المصادقة؛ اسم المدقق المسؤول عن الإشراف. وتعتبر استمارة الخاصة بمتابعة المهمة كوثيقة داخلية خاصة بفرقة المراجعة المكلفة بالمهمة، ويكون ملئ محتواها خلال طول فترة المهمة، ولا يمتاز بشكل يميزها، حيث يتم تنسيقها حسب ما يلائم كل فريق للمراجعة.¹

¹ Op.cit, p94.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل يتبين لنا بأن كل من خدمات الاستشارة والتطمين (التأكيد)، هما الخدمات التي جاءت المراجعة الداخلية بالعمل على أساسها في مجال كل من الرقابة وإدارة المخاطر بالمؤسسة والحوكمة فيها، وهذا وفقاً لما تم إصداره للإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (CRIPP) الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)، في ما يخص الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال المراجعة الداخلية (IPPF)، المتضمن للمعايير المهنية والأساليب العملية لمهمة المراجعة الداخلية، حيث جاءت تلك المعايير على شكل قسمين هما معايير الصفات ومعايير الأداء، وتم إدراج معايير التنفيذ والتي تحدد المتطلبات لتطبيق معايير الصفات والأداء حسب نوعية الخدمات المقدّمة، سواءاً كانت خدمات تطمين أو خدمات استشارية.

ولا يمكن أن تتوافق المراجعة الداخلية مع المعايير المنصوص عليها إلا إذا كانت تابعة مباشرة إمّا إلى الإدارة العامة، أو إلى مجلس الإدارة، أو لجنة المراجعة.

ويجب على من يقوم بوظيفة المراجعة الداخلية، بأن يتم تنظيمه لنشاط المراجعة وفقاً لما يتم إعداده في كل من ميثاق المراجعة، وبرنامج ضمان وتحسين الجودة، والخطة العامة لممارسة المهنية، وخطة تنفيذ كل مهمة، وعلى المراجع الداخلي بأن يكون متصفاً في أدائه لمهامه بمجموعة من المبادئ والقواعد السلوكية كالنزاهة والموضوعية، والكفاءة.

حيث تعتبر عملية المراجعة الداخلية وفيما يخص لتنفيذ لمهامها تعتمد على ثلاث مراحل هي: مرحلة التخطيط للمهمة، ومرحلة تنفيذ المهمة، ومرحلة تبليغ النتائج، والتي تعتمد على مجموعة من الأدوات التي يمكن أن تستعملها، ومجموعة من المستندات التي بواسطتها يكون المراجع واصفاً لجميع إنجازاته للمهمة ومثبتاً لأدائه لها.

الفصل الثالث:

دراسة حالة تنفيذ مهمّة
لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

تمهيد:

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى المراجعة الداخلية باعتبارها وظيفة تقوم على خدمات تأكيدية وأخرى استشارية في سبيل تقديم قيمة مضافة في المؤسسة في كل من مجال الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في المؤسسة العمومية الاقتصادية كوسيدار المحاجر ذات عدة وحدات إنتاجية متمركزة في 14 ولاية من الوطن، والتي هي فرع من أكبر المؤسسات الجزائرية في مجال "B.T.P.H" (بناء، أشغال عمومية والري، ونقل المحروقات عبر خط الأنابيب) (تابعة لمجمع كوسيدار)، حيث يعتبر وجود المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية نظراً لكبر حجمها وتعدد العمليات التي تقوم بها.

ولدراسة أعمق أكثر تفصيلاً لما ذكر سابقاً، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، وهي كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم مجمع كوسيدار وفرعه كوسيدار المحاجر؛
- المبحث الثاني: تقديم نسق إعداد وتنفيذ مهمة مراجعة وحدة بوزقزة للسنة المالية 2016؛
- المبحث الثالث: تقييم نسق إعداد وتنفيذ مهمة مراجعة وحدة بوزقزة للسنة المالية 2016.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

المبحث الأول: تقديم مجمع كوسيدار وفرعه كوسيدار المحاجر

يعتبر مجمع كوسيدار، مجمع صناعي مستقل، مكون من شركة الأم وفروعها، ذا أهمية كبيرة، فضلاً عن نشاطاته المتنوعة، ذات الصلة بميدان البناء والأشغال العمومية، والرّي، ونقل المحروقات عبر الأنابيب.

المطلب الأول: التعريف بمجمع كوسيدار

تعتبر كوسيدار كوسيلة تستعملها الدولة لزيادة دخلها ودخل الجماعة المحلية، ويعتبر مجمع كوسيدار سائد في الدولة في مجال تنفيذ المشاريع الكبرى في المباني والبنية التحتية الأساسية والمرافق العامة.

الفرع الأول: تاريخ إنشائه

يتم ترجمة مراحل نمو المجمع من خلال ما يلي:¹

- **1979:** إنشاء كوسيدار على شكل شركة مختلطة بين الشركة الوطنية للحديد الصلب (S.N.S)، والجموعة الدنماركية "Christiania et Nielsen"؛
- **1982:** أصبحت كوسيدار شركة تابعة 100% لـ (S.N.S)، بعد اقتناء الأخيرة كل أسهم الشريك الدنماركي؛
- **1988:** إعادة هيكلة كوسيدار، بما جاء به نص القانون الصادر سنة 1984م المتعلق بالإصلاحات الاقتصادية حيث تم تحويلها إلى شركة محلية ووضعها تحت إشراف وزارة الصناعة الثقيلة في ذلك العام، والتي جاءت تلك الإصلاحات بعدها باستقلالية المؤسسات العمومية في سنة 1988م؛
- **1889:** أكتوبر من هذا العام تم التغيير في الطابع القانوني لكوسيدار، لتصبح مؤسسة عمومية اقتصادية - شركة ذات أسهم (EPE-SPA)؛
- **1996:** ظهور مجمع كوسيدار (فروع تابعة لأنشطته)؛
- **1998:** انضمام البنك الخارجي الجزائري (BEA) في الرأس المال الاجتماعي لكوسيدار (BEA): 55% SGP INDJIP شركة مختصة في البنايات الحكومية والأشغال العمومية وما يتعلق بالهيدروليك "45%؛

¹ COSIDER-GROUPE, La SYNERGIE d'un Groupe au SERVICE du développement, Rapport Annuel 2013, p4.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

• 2010: تم تحويله إلى مجمع مستقل غير منتسب بأسهم ذات مصدر واحد (non affilié avec le Fond National (actionnaire unique)، الصندوق الوطني للاستثمار (Banque Algérie de d'Investissement)، بنك التنمية الجزائري (Développement)، (agissant pour le compte de l'Etat).

حيث كانت كوسيدار دائماً قادرة على خلق واستغلال مختلف الفرص والتي سمحت لها بتطوير وتوسيع مجال تدخلها إلى أنشطة أخرى خارج المباني والأشغال العمومية، على عكس منافسيها في السوق المحلية، وهذا من خلال إمكانية استقرارها وتنوع عملائها. حيث من خلال نموها الداخلي أصبحت اليوم كوسيدار من أكبر المجمعات الجزائرية في مجال (B.T.P.H)، ذات رأس مال اجتماعي يقدر بـ 17.800.000.000.00 دج، وتُنظم مجموعة من الشركات مالكة لحصصها بنسبة 100% في ثمان (08) فروع لها.

المجمع يحتل المرتبة الأولى في مجال (B.T.P.H) في الجزائر، والحادي عشر إفريقياً، وهذا بحسب (selon Jeune Afrique)، بحجم نشاط مقداره 87 مليار دج، وأكثر من 28 575 موظف حتى نهاية عام 2013.

الفرع الثاني: النشاطات

اتسع مجال تدخل مجمع كوسيدار إلى أنشطة أخرى ما عدى قطاع البناء والأشغال العمومية، وتمحور أنشطتها من خلال الثمان (08) الفروع التابعة لها إلى:²

- نقل المحروقات (النفط والغاز) عبر خط الأنابيب (Canalisations: transport d'hydrocarbures)؛
- البنية التحتية (Infrastructures): الطرق السريعة، ووضع السكك الحديدية والمطارات والأشغال البحرية، والمنشآت الكبرى؛
- توصيل المياه: السدود، والتوصيلات الكبيرة، وإمدادات المياه والصرف الصحي والمعالج (Hydrauliques: barrages, grands transferts, adductions d'eau, assainissement et traitement)؛

²COSIDER Groupe SPA, Présentation de COSIDER GROUPE, Consulté le 30/03/2017, Site : <https://www.cosider-groupe.dz>.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

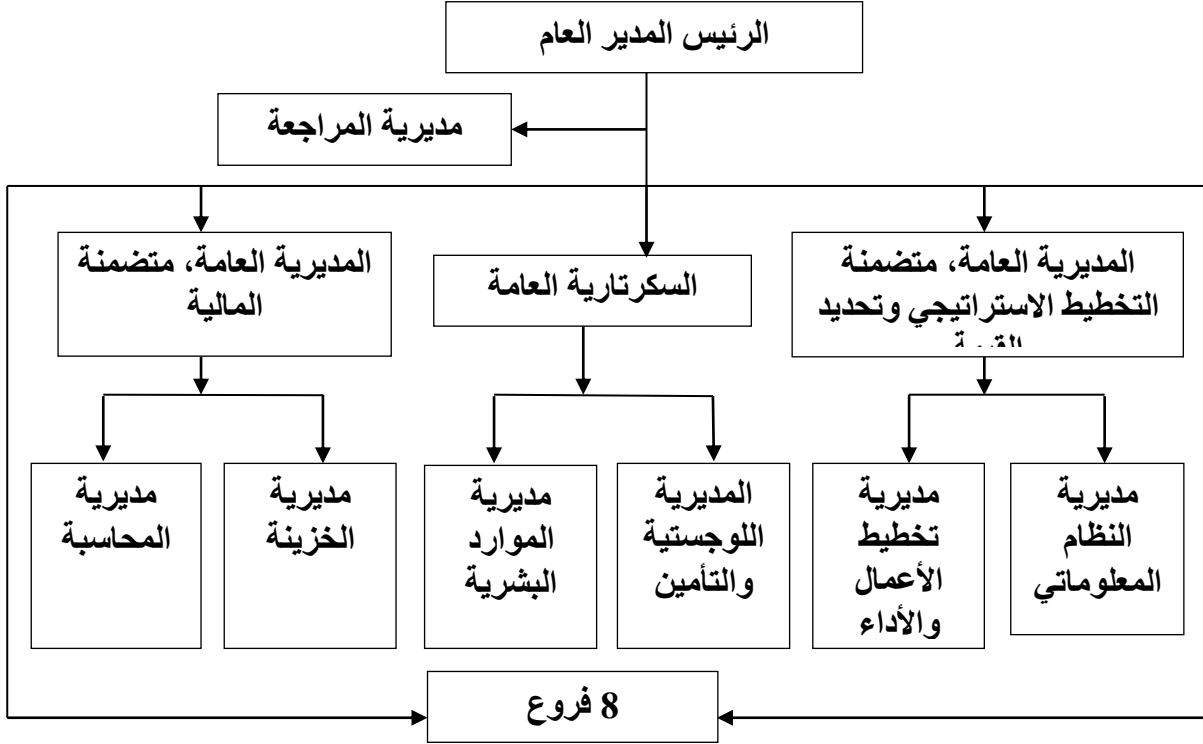
- السكن: مشاريع سكنية كبيرة، مخططات ترقية (Logement: grands ensembles)
(d'habitations programmes promotionnels)؛
- المباني والمكاتب الصناعية (Constructions industrielles et bureaux)؛
- البنية التحتية الاجتماعية: الفنادق والمستشفيات والجامعات والمجمعات الرياضية (Infrastructures)
(sociales: hôtels, hôpitaux, universités, complexes sportifs)؛
- إنتاج واستغلال المحاجر (Production et exploitation de carrières d'agrégats)؛
- صيانة آلات البناء (Maintenance d'engins de travaux publics)؛
- تحديث وترميم معدات الأشغال العمومية (Rénovation d'organes des engins de)
(travaux publics)؛
- تصنيع القوالب من أجل البناء والهياكل الفولاذية، والصفائح المعدنية (Fabrication de)
coffrage: pour la construction, charpente métallique,
(chaudronnerie)؛
- تمويل البرامج السكنية الترقية، بيع المساكن (Financement de programmes)
(promotionnels, vente de logements).

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع كوسيدار

وهو كما موضح في الشكل التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي الحالي لمجمع كوسيدار



Source : COSIDER Groupe SPA, Organigramme de COSIDER GROUPE, Consulté le 30/03/2017, Site : <https://www.cosider-groupe.dz>.

المطلب الثاني: نظرة على فروع مجمع كوسيدار

كوسيدار هو تنظيم من ثمان (08) فروع، وهذا كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-1): تقديم فروع مجمع كوسيدار

الفرع	معلومات متعلقة بالفرع	النشاطات المتعلقة بالفرع
COSIDER Travaux publics	رأس المال الاجتماعي: 4 000 مليون دج رقم الأعمال: 26 200 مليون دج العملاء: 8 883 عامل	الطرق والطرق السريعة؛ السكك الحديدية؛ مدارج المطارات؛ أعمال الإنشاءات البحرية؛ الخدمات الصناعية؛ المترو؛ السدود.
COSIDER Canalisations	رأس المال الاجتماعي: 4 000 مليون دج رقم الأعمال: 28 200 مليون دج العملاء: 8 046 عامل	نقل المحروقات عبر الأنابيب؛ النقل الهيدروليكي في الأنابيب المعدنية أو الخرسانية؛ محطات تنقية مياه الصرف الصحي ومعالجة المياه؛ أشغال الري.
COSIDER Construction	رأس المال الاجتماعي: 3 279 مليون دج رقم الأعمال: 6 200 مليون دج العملاء: 12 212 عامل	المباني لاستخدام المكاتب؛ البنية التحتية الاجتماعية؛ السكنات الاجتماعية؛ الهندسة الصناعية؛ صناعة القوالب المعدنية؛ الأعمال الخاصة بالهياكل الفولاذية.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الجسور ومواقف السيارات تحت الأرض؛ الأساسات الاستثنائية (خاصة)؛ منشآت خاصة.	رأس المال الاجتماعي: 1 200 مليون دج رقم الأعمال: 6 200 مليون دج العملاء: 2 930 عامل	COSIDER Ouvrages d'art
السكنات الفردية، والشبه الجماعية والجماعية؛ مدن سياحية؛ المراكز التجارية؛ مختلف التجهيزات وغيرها	رأس المال الاجتماعي: 600 مليون دج رقم الأعمال: 2 620 مليون دج العملاء: 162 عامل	COSIDER Promotion
الحصى للخرسانة؛ رمال؛ جبس، وحصى مسحوقة؛ مواد محمولة مكن المحاجر؛ صخور.	رأس المال الاجتماعي: 745 مليون دج رقم الأعمال: 2 300 مليون دج العملاء: 730 عامل	COSIDER Carrières
صيانة وإصلاح (محركات، ...)؛ وظائف التشكيل والتصنيع الميكانيكي؛ إيجار معدات الأشغال العمومية والنقل؛ تكوين سائقين العتاد وعمال الصيانة.	رأس المال الاجتماعي: 305 مليون دج رقم الأعمال: 2 200 مليون دج العملاء: 558 عامل	COSIDER Alrem
تصميمات المعمارية والوظيفية للمساكن؛ الدراسات الهيكلية لمختلف المنشآت العمومية؛ تصميم الطرقات والسكك الحديدية وأساليب إنشائها؛ دراسة الإنشاءات المشيدة تحت الأرض، والهيكل والمنشآت الخاصة؛ الدراسات الطبوغرافية والجيوتقنية؛ دراسات تصميم الهياكل الهيدروليكية؛ دراسات تحويلات الهيدروليكية.	رأس المال الاجتماعي: 100 مليون دج رقم الأعمال: 320 مليون دج العملاء: 123 عامل	COSIDER Engineering

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق داخلية لمجمع كوسيدار.

تعتبر الإحصائيات الموضوعة في الجدول أعلاه، هي إحصائيات نهاية عام 2014، إذ تُعتبر مع ازدياد نشاط المجمع، تواجد نسب وإحصائيات مرتفعة مقارنة بسابقتها في يومنا هذا.

حيث يعتبر مجمع كوسيدار كتنظيم من ثمان (08) فروع، يختص كل منها بمهمة أساسية لها، يتواجد أربع فروع داعمة للمجمع >> كوسيدار: المحاجر (Carrières)، الصيانة (Alrem)، السكن الترقوي (Promotion)، الهندسية (Engineering) <<، لتفعيل نشاط الفروع المختصة بالأعمال والأشغال من كل >> كوسيدار: الأشغال عمومية (Travaux publics)، النقل بالأنابيب (Canalisations)، الإنشاءات (Construction)، الهياكل (Ouvrages d'art) <<.

المطلب الثالث: عرض فرع كوسيدار المحاجر

يعتبر الهدف الأساسي لإنشاء كوسيدار المحاجر هو في مساعدة الفروع الأخرى التابعة لمجمع كوسيدار لتأدية مهامها، في مختلف المواد المستخرجة من المحاجر من حصى مصقولة ورمال معالجة.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الفرع الأول: تاريخها

كوسيدار المحاجر (COSIDER CARRIERES) هي شركة عمومية اقتصادية لها طابع القانوني لشركة ذات الأسهم، تابعة 100% للمجمع كوسيدار ذات الأسهم منذ عام 1995.

يعتبر أول هدف لنشأة كوسيدار المحاجر هو لمساعدة الفروع الأخرى لمجمع لكوسيدار في النمو وتسهيل عملها، ويعتبر تخصصها هو في أعمال استخراج ومعالجة وتسويق وتحديد قيمة للمواد المحولة من المحاجر، ومساعدتها لمختلف الفروع بواسطة مختلف المكونات المستخرجة من المحاجر، وهي تسوق مجموعة واسعة من المنتجات بما في ذلك الأحجام المختلفة المكونة للخرسانة والطرق والمحاجر الرملية، وسحق الحصى وجميع الوظائف المتعلقة بالمحاجر.

وتعتبر أغلبية تعاملاتها التسويقية والتجارية من المبيعات خاصة، نسبة كبيرة تحضى بها الفروع المختلفة داخل المجمع على حساب العملاء الأجانب، فحسب إحصائيات 2014، وُجد بأنه العملاء الأجانب سجلوا نسبة 38%، في حين حظيت الفروع من الفروع الخاصة بمجمع كوسيدار على نسبة 62% من مجموع مختلف التعاملات التي تقوم بها كوسيدار المحاجر، وهذا ما يبرز الهدف التي جاءت به الشركة، وهو لمساعدة مختلف الفروع الأخرى لتلبية حاجاتها المختلفة التي يمكن لشركة كوسيدار المحاجر أن توفرها لهم بتخصصها في مختلف أنواع مواد المحاجر.

لدى كوسيدار المحاجر رأس مال اجتماعي يقدر بـ 745.5 مليون دج، ولديها 20 محجر في مختلف 14 ولاية من الوطن، ولديها تشغيل وتوظيف بما يفوق من 800 عامل.

يحكمها مجلس الإدارة متكون من ثمانية (8) أعضاء إداريين ورئيس المدير العام، وقامت مؤخراً بجل هيكل للمراجعة الداخلية ومراقبة التسيير، حيث يعتبران كلاهما مشروعان على قيد التطوير والتنفيذ.

وللشركة اعتمادات وشهادات فيما يتعلق بكل من خطة الجودة والبيئة، والصحة وسلامة العمال، وهذا وفقاً لشهادات التأهيل المقدمة وفقاً للمعيار "ISO9001/2008" المتعلق بالإدارة والبيئة، والمعيار "ISO14001/2004 pour le management environnemental et OHSAS"، و"ISO18001/2007" المتعلق بالإدارة والصحة وسلامة العمال.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الفرع الثاني: تنسيق وموقع كوسيدار محاجر

كوسيدار المحاجر لها ثلاث أنماط من الوحدات: المقر الاجتماعي؛ قاعدة النقل والامداد (القاعدة لوجستية)؛ وحدات الإنتاج (المحاجر).

أولاً: المقر الاجتماعي (LE SIEGE SOCIAL)

يعتبر المقر الاجتماعي لكوسيدار المحاجر في المنطقة الصناعية لدار البيضاء لولاية الجزائر، ومقرها يضم المديرية العامة للشركة بالإضافة إلى المديرات الرئيسة التالية: مديرية المالية والمحاسبة، مديرية المبيعات، مديرية الإنتاج، مديرية الإدارة والموارد البشرية، مديرية المشتريات. ويعتبر المقر كمركز تنسيقي لفروعها فيما يخص مختلف المعلومات المالية والموازنات، وإعداد القوائم المالية.

ثانياً: قاعدة النقل والامداد (القاعدة لوجستية) (LA BASE LOGISTIQUE)

وتقع هذه القاعدة في المنطقة الصناعية لبلدية الدويرة (منطقة أولاد منديل) بولاية الجزائر، وتستخدم هذه القاعدة اللوجستية على أساس إصلاح الآلات والمكانات وجميع عتاد الإنتاج الأخرى التابعة لشركة كوسيدار المحاجر المتواجدة في مختلف فروعها، وتحمل كوسيدار المحاجر الملكية الكاملة للقاعدة اللوجستية، ولها ارتباط مباشر بمركز وحدة كوسيدار المحاجر (direction d'unité) المتواجدة في المقر الاجتماعي وتعمل مع جميع الخدمات التوظيفية التابعة لها مثل المحاسبة والموارد البشرية والمشتريات.

ثالثاً: وحدات الإنتاج

لدى كوسيدار المحاجر 20 منطقة (مكان للإيداع) للحجر الجيري (calcaire) عبر 14 ولاية متمركزة في التراب الوطني.

تعتبر تلك المناطق كحقول إنتاجية (عبارة عن هياكل لوحات إنتاجية)، مرتبطة بالوحدة المركزية (la direction) وجميع وظائفها المرتبطة بها واللازمة بتشغيل تلك الوحدات، وهي مستقلة مالياً، حيث تقوم بنفسها بإعداد القوائم المالية وتحديد نتائج عملياتها.

وقد تقوم كوسيدار بعمل مجالات أخرى نيابة عن شركات المجموعة كوسيدار لفترة محددة وقصيرة عموماً، وهذا في حالة إعطاء مجمع كوسيدار الأمر لها بذلك في مجال زمني محدد.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الفرع الثالث: حقل إنتاج المؤسسة (La gamme des produits de):³

أ. أحجار من أجل الخرسانة وزفت) Granulats pour bétons hydrauliques et (bitumineux؛

ب. أحجار من أجل طريق السكة الحديدية (Ballast pour voie ferroviaire)؛

ت. الحصى المصقولة (Grave concassée)؛

ث. ما يجلب بالمحاجر (Tout venant de carrières)؛

ج. الرمال المعالجة (Sable traité).

وبفضل خبرة الشركة في هذا المجال، قد نمت الشركة بشكل متزايد على جميع الأصعدة خلال السنوات الماضية، حيث (إحصائيات نهاية عام 2014):

- زاد استحوادها للمحاجر من 09 إلى 19 حقل محجري؛
- رأس المال الاجتماعي زاد من 340 مليون دج إلى أكثر من 745 مليون دج؛
- رقم الأعمال ارتفع من 825 مليون إلى 2.276 مليون دج؛
- العملاء من 452 إلى 730 موظف.

لضمان الاستدامة والنمو، تعتمد الشركة على العناصر الأساسية التالية: رضا العملاء؛ ولاء العملاء وزيادة محفظتهم؛ رفع مستوى إنتاجها؛ المحافظة على البيئة؛ صحة العمال وسلامتهم؛ التعليم المستمر لجميع الموظفين؛ تحسين إدارتها من خلال النظام "QHSE ISO 9001, ISO et OHSAS 18001".

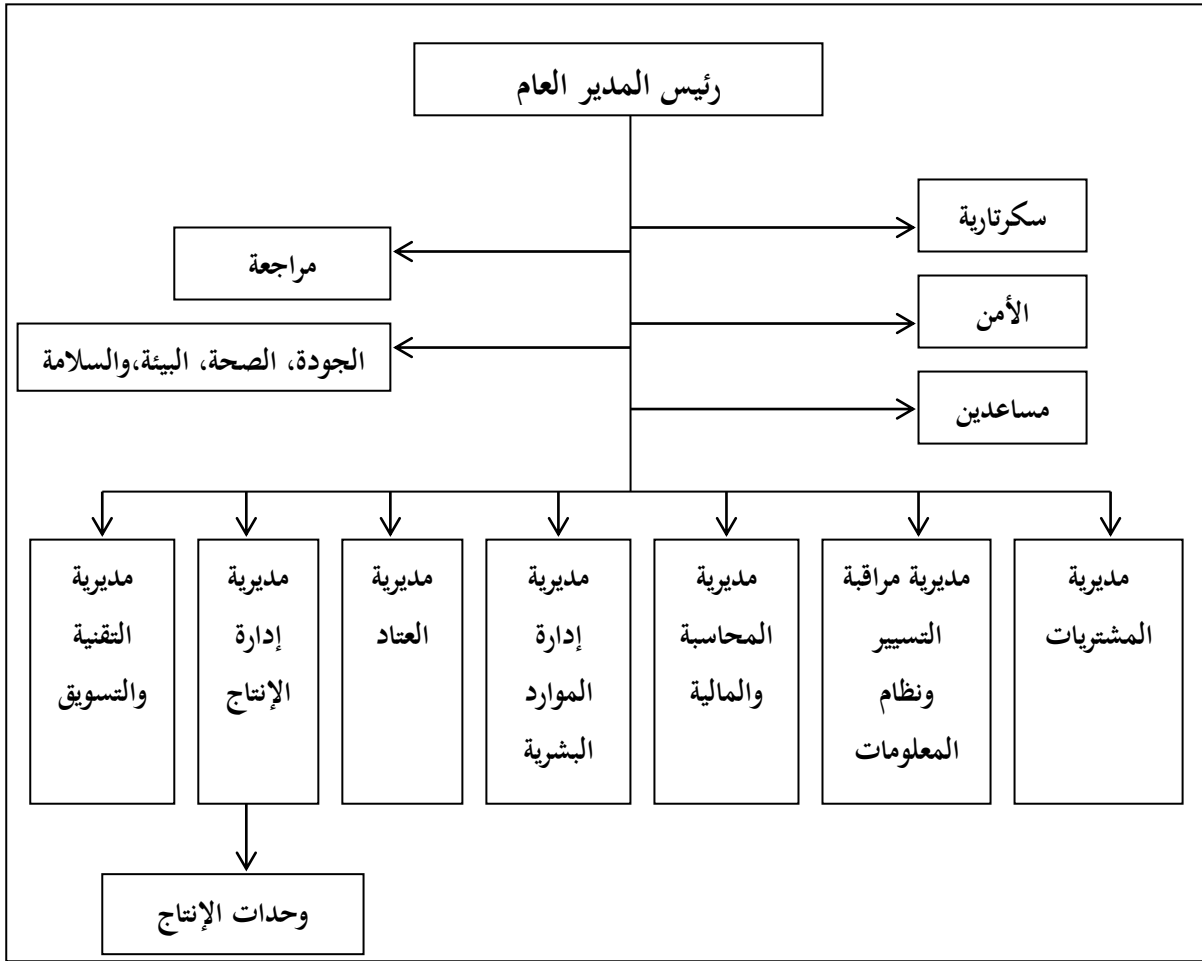
الفرع الرابع: التنظيم الإداري لشركة كوسيدار المحاجر

وهو كما موضح في الشكل التالي:

³ COSIDER-GROUPE, Op.cit, p23.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لكوسيدار المحاجر



المصدر: وثائق داخلية خاصة بشركة كوسيدار المحاجر.

ويعتبر التنظيم الإداري الموضح في الشكل السابق آخر تحديث شهادته كوسيدار المحاجر، وقد تم اعتماده في الشركة بعد انعقاد الجمعية العامة يوم 20 جوان 2016.

المبحث الثاني: تقديم نسق إعداد وتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية بوحدة بوزقزة لعام 2016

يجب على المراجعين الداخليين أن يعدّوا مخططاً موثقاً لكل مهمة مراجعة، ويتضمن المخطط أهداف ونطاق والمجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة، وعلى نشاط المراجعة أن يقدم قيمة مضافة للمؤسسة في كل من الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، ويعبر التقرير المنتج النهائي للمراجع الداخلي عن المهمة المخوّل بها.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

المطلب الأول: التخطيط لبرنامج إعداد مختلف المهام لعام 2016

(Planification de la mission de l'exercice 2016)

على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يُعد خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط المراجعة بما ينسجم مع أهداف المؤسسة، ويجب أن تركز خطة مهمّات نشاط المراجعة على تقييم موثّق للمخاطر، يتمّ مرّة في السنة على الأقل، وأن يؤخذ في إطار هذا المسار رأي الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

الفرع الأول: تحديد أهداف المؤسسة

يعتبر المديرون التنفيذيون للمؤسسة هم المكلفين بتحديد الأهداف والبدائل الاستراتيجية، وتحديد الرؤية لنجاح المؤسسة وتحقيق أهدافها، وعلى كل من رؤساء وحدات الأعمال والأقسام والفروع أن يقوموا أيضاً بتوضيح وتحديد أهدافهم التي يجب أن تتكامل مع الأهداف العامة للمؤسسة. وتعتبر أهداف المؤسسة في: الأهداف الاستراتيجية، والأهداف التنفيذية، وأهداف مدة الالتزام.

وتمثل دور المراجعة الداخلية في عمل الدراسات اللازمة وتخطيط إجراءات المراجعة حول الأهداف والاستراتيجيات المعلنة للمؤسسة ووحداتها، والهدف من ذلك هو التأكد من أهداف المؤسسة تمّ تحديدها بفعالية وتم توصيلها لكل أطراف المؤسسة، كما تقوم المراجعة الداخلية بمراجعة غايات وأهداف وحدات التشغيل الفرعية، للتأكد من أن أهدافها تتماشى مع الأهداف العامة للمؤسسة.

ومن خلال إجراءات المراجعة يمكن تقييم مدى تفهم أطراف المؤسسة للأهداف والغايات ويمكن إجراء ذلك من خلال المقابلات مع العملاء الأساسيين في الأقسام وفحص تقارير الحالة المصدرة أو أشكال أخرى لأدلة الإثبات، ويمكن عمل الاستقصاءات لجمع المعلومات عن مدى فهم العاملين للأهداف والغايات.

الفرع الثاني: تقدير المخاطر الممكن أن تقع فيها الشركة لبناء خطة عمل مبنية عليها

لعدم وجود قسم خاص بإدارة المخاطر في شركة كوسيدار المحاجر، قام المراجعون الداخليون بتقدير المخاطر الممكن حدوثها في مديريات ووحدات الشركة على حسب خبرتهم وتقديرهم الخاص، وهذا من خلال اتباعهم للخطوات التالية:

أولاً: بناء نموذج لتقدير المخاطر من المهمّات الخاصة بالمراجعة الداخلية المحصّلة لعام 2015

بناءً على نتائج تقارير المتعلقة بمهام المراجعة الداخلية لمختلف الوحدات الإنتاجية لشركة كوسيدار المحاجر للعام السابق 2015، يمكن استخراج مختلف تقديرات المخاطر الحاصلة فيه.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمّة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

وسنذكر فيما يلي نموذجاً على طريقة لتلك الخطوات التي يتم تناولها في ذكر تلك المخاطر، وهذا وفقاً
للجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

الجدول رقم (2-3): نموذج لتبيين المخاطر التي تعرضت لها مختلف وحدات شركة كوسيدار المحاجر بناءً على مختلف مهمّات المراجعة الداخلية لعام 2015

			14	...	5	4	3	2	1	رقم الأمر	التقشير (أو العجز) في الوحدة
			C35	...	C11	C10	C07	C02	C01	كود	
			قدارة	...	وهران	باتنة	قسنطينة	غليزان	بوزقرة	الوحدة	
الاحتمال (Probabilité)	نسبة الشذ	عدد الشذوذ (nombre) (anomalie)									أولاً: المحاسبة (Comptabilité)
بعيد الاحتمال (peu) (probable)	7%	1							X		Mettre à jour le) سجل الشيكات الصادرة (registre des chèques émis
بعيد الاحتمال (peu) (probable)	7%		X								طلبات الدفع والوثائق ذات الصلة، يجب وضع علامة Les demandes de) لتجنب الدفع المزدوج paiement et les documents y afférents (facture ordonnancée, bon d'entrée magasin, attachements contradictoires, services faits, etc.) doivent porter la mention "Payé" pour éviter le double (paiement
											...

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

ثانيا: الموارد البشرية (Ressources Humaines)										
مُحتمل جداً (très probable)	71%	10		X	X	X	X	X	X	ملء بالشكل الصحيح سجل العطل المدفوعة كما نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 98/96 في 1996/03/06 Renseigner correctement le registre) des congés payés conformément au (décret N° 96/98 du 06/03/1996
مُحتمل (Probable)	21%	3		X				X	X	أنماط التوظيف يجب أن تتفق مع المادة 12 من القانون Les motifs de recrutement) 11-90 doivent être conformes à l'article 12 de (loi 90-11
										...
ثالثا: تسيير المخزونات (Gestion des stocks)										
بعيد الاحتمال peu) (probable	14%	2		X		X				L'utilisation des) إجبارية (fiches casier est obligatoire
بعيد الاحتمال peu) (probable	14%	2		X	X					دراسة ملخصة لاستهلاك الوقود ومواد التشحيم، يجب أن تكون محفظة) Un état récapitulatif des) consommations de carburants et (lubrifiants doit être tenu

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

...											
رابعاً: المشتريات (Achats)											
تحديث مذكرة الطلبات (Mettre à jour le répertoire des commandes)	بعيد الاحتمال (peu probable)	14%	2		X				X		
سجل الخاص بطلبات الشراء يجب تحديثه (Le registre des demandes d'approvisionnement doit être mis à jour)	محتمل (Probable)	7%	1		X						
...											
خامساً: المصلحة التجارية (Commerciale)											
تحديث مذكرة الطلبات (Mettre à jour le répertoire des commandes)	بعيد الاحتمال (peu probable)	14%	2	X					X		
تحسين بطاقات الزبائن (Les fiches clients doivent être actualisées)	محتمل (Probable)	21%	3	X	X				X		
...											

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

ويعتبر الجدول السابق كنموذج للجدول الملخص عن تلك المخاطر المحصلة من تقارير لمهام المراجعة الداخلية لمجمل وحدات ومديريات شركة كوسيدار المحاجر لعام 2015.

حيث: نسبة الشذ = عدد الشذوذ / عدد الوحدات

وكل تواجد للعلامة (X) تعتبر بأن ذلك التقصير (أو العجز) متواجد في كل وحدة وضعت في خانتها.

وتم تلخيص مجمل المخاطر المحصلة لعام 2015، في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-3): مجمل المخاطر التي تعرضت لها وحدات شركة كوسيدار المحاجر لعام 2015

العمليات	المحاسبة	الموارد البشرية	تسيير المخزون	مشتريات	التجارية	مجموع الوحدات
الوحدات	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
بوزقرة (بومرداس) - C01	3	2	3	1	1	10
عين سمارة (قسنطينة) - C07	-	2	3	5	1	11
عين توتة (باتنة) - C10	-	2	3	-	-	5
قديل (وهران) - C11	-	1	2	-	-	3
فج بورنان (خنشلة) - C17	1	2	2	2	-	7
سر الجو (بوية) - C20	2	1	1	-	-	4
عين بابوش (أم البواقي) - C22	-	2	1	-	-	3
واد العنب (عنابة) - C27	1	3	3	3	1	11
شبكة (تبارت) - C29	-	3	-	-	-	3
المهبر (برج بوعريج) - C34	-	3	3	-	-	6
رقان (أدرار) - C32	1	2	5	1	-	9
قدارة (بومرداس) - C35	2	1	4	1	-	8
المسيف (مسيلة) - C35	2	1	3	3	3	12
إجمالي الأنشطة المدقق فيها (عدد)	12	25	33	16	6	92
إجمالي الأنشطة المدقق فيها (نسبة)	13%	27%	36%	17%	7%	100%

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

تمثل الخانة المسماة بـ "العدد"، هو لمقدار مجمل المخاطر المتواجدة في تلك الوحدات، فمثلاً في وحدة بوزقرة لولاية بومرداس - C01 ، العدد (3) المتواجد في المحاسبة، معناه يوجد ثلاثة (3) مخاطر محتملة الحدوث في

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الوحدة بوزقزة متعلقة بالنشاط المحاسبي، حيث نوع الخطر يكون موضح في الجدول السابق رقم (3-2) المتعلق بنموذج تقدير المخاطر لمختلف وحدات شركة كوسيدار المحاجر لعام 2015.

ويكون مُعبّر عن مدى قيمته في الشركة من خلال ما يتم التوصل إليه المراجعون الداخليون، وهذا من خلال اتباع الخطوات المبسطة التالية:

ثانيا: إجراء دراسة لمختلف المخاطر الممكن وقوعها في عام 2016

وهذا من خلال اتباع الخطوات التالية:

أ. تحديد قائمة المخاطر الممكن أن تقع فيها وحدات ومديريات الشركة

وهي تحمل المخاطر التي يمكن أن تقع فيها الشركة في مختلف قطاعات الأنشطة التي تمارسها، ويمكن إعطاء نموذج لطريقة تعيينها كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): نموذج لقائمة الأخطار

نوع المخاطر (Type de Risques)	صنف المخاطر (Catégorie des Risques)
Risque statutaire de (مخاطر شرعية (قانونية) الوحدة (l'entité)	قانوني، الحوكمة، إدارة قيادة الوحدات (العامة، الخاصة)، المهارات الشخصية (Statutaire, de) gouvernance, de gestion des dirigeants des entités (public, privé), personnels)des compétences, des
Risque lié au (خطر متعلق برأس المال (المبلغ، التوزيع) (capital (montant, répartition), ...)	
Risque de structure (مخاطر في الهيكل التنظيمي والوظيفي) (organisationnel, fonctionnel)	
...	
Risque de liquidité et de (مخاطر السيولة والتمويل) (financement)	مالي (Financiers)
(Risque de taux d'Intérêt) مخاطر معدلات الفائدة	
(Risque de change) مخاطر العملة	
...	
مخاطر الموردين (وضعية هيمنته، استقلاليته) Risque Fournisseurs (position dominante,) (... ,dépendance)	عملياتي (تشغيلي)، متعلق بالسوق (Opérationnels, de marché)
مخاطر العملاء (Risque Clients)	
مخاطر المواد الأولية (شراء، سعر، ...) (Risque Matières) (... ,Premières (Approvisionnement, prix)	

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

...	
مخاطر في الترجمة (Risque de traduction)	اللوائح التنظيمية Réglementaire, de gestion) (réglementaire
مخاطر في عدم المتابعة، وتغيير الموقع (Risque de suivi, de changement, de veille	
مخاطر المهارات والكفاءات والتدريب (Risque de compétences, d'incompétences, de formation	
...	
مخاطر نظام سياسي (Risque politique, de régime)	اقتصادي، جغرافي، سياسي، اجتماعي Economique, géographique,) (politique, social
مخاطر جيوسياسية (تنقل خطير، قرصنة...) (Risque géopolitique (Frontières peu Sures et transports dangereux, piratage (...)	
مخاطر البلد "ثقافتها في التعاملات الدولية" (Risques paie, cultures (marchés Internationaux	
...	
مخاطر الفساد (Risque de corruption)	الاحتيال والسرقة ومختلف الانتهاكات (Fraude, vols et atteintes diverses)
مخاطر ربط جهاز الرقابة (Risque lié au dispositif de contrôle	
مخاطر التزييف والصنع المشابه للأصلي (Risque de contrefaçon jouet, médicaments, Produits de luxe, ..)	
...	
مخاطر الإنتاج والتخزين والتنقل والاستخدام، الخ (Risque production, stockage, à la circulation, d'utilisation, etc	البيئة والصحة (Environnemental et sanitaire)
المخاطر الصحية، والاجتماعية، والبيئية، واقتصادية (Risque sanitaire, social, environnemental, économique, ...)	
مخاطر جنائية ومدنية (Risques civil et pénal)	
...	

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

يعتبر الجدول السابق كنموذج لجدول يتم من خلاله ذكر مختلف الأخطار، تكون مبنية على حسب ظروف بيئة الشركة، والتي من الممكن أن تقع كوسيدار المحاجر في أحد منها.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

ب. قياس احتمالية الخطر (Probabilité risque):

وهذا باعتماد على الخطوات التالية:

1. إعطاء وصف احتمالي لإمكانية حدوث المخاطر

ويمكن الاعتماد على الجدول المقترح الموالي، كمثال يمكن القياس عليه لتقدير المخاطر التي قد تواجه الشركة:

جدول رقم (3-5): احتمالات حدوث الخطر

الرتبة (score)	وصف (Description)	صنف (Catégorie)	الفئة (Côte)
4	من شبه المؤكد أن يحدث الخطر (Il y'a une quasi-certitude que le risque se produise)	نادراً (Certaine)	4
3	هناك احتمال كبير بأن الخطر سوف يحدث (Il y'a de très bonnes chances que le risque se produise)	محتملة جداً (très probable)	3
2	من الممكن حدوث الخطر (Il est possible que le risque se produise)	محتملة (Probable)	2
1	هناك فرصة ضئيلة بأن الخطر سوف يحدث (Il y'a peu de chance que le risque se produise)	بعيد الاحتمال (peu probable)	1

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المهاجر.

حيث يمثل هذا الجدول، كإعطاء حصر ووصف لنمط لإمكانية حدوث الخطر، الذي من المحتمل أن تقع فيه الشركة.

2. إعطاء تقديرات لما يمكن حدوثه حسب درجة وقوع المخاطر:

وهو كما مبين في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الجدول رقم (3-6): الآثار المترتبة حسب درجة وقوع الخطر

الرتبة (score)	وصف (Description)	صنف (Catégorie)	الفئة (Côte)
4	عواقب وخيمة على الجانب المالي، سرعة وجودة العمليات، جودة المعلومات المالية والغير المالية (Conséquences graves concernant l'aspect financier, la rapidité et qualité des opérations, la qualité des informations financières et non financières)	خطير (Grave)	4
3	عواقب مؤسفة (مزعجة) على الجانب المالي، سرعة وجودة العمليات، جودة المعلومات المالية والغير المالية (Conséquences fâcheuses concernant l'aspect financier, la rapidité et qualité des opérations, la qualité des informations financières et non financières)	ذا أهمية (Significative)	3
2	نتيجة معتدلة آثار المخاطر من حيث الخسائر المالية، وسرعة وجودة العمليات والمعلومات المنتجة (Conséquences modérées des effets du risque en termes de pertes financières, de rapidité et qualité des opérations et des informations produites)	معتدل (Modérée)	2
1	تأثير منخفض على التحصيل السريع لجودة العمليات، وجودة المعلومات من حيث الخسائر (Impact faible sur la réalisation rapide et la qualité des opérations, sur la qualité des informations et en termes de perte de biens)	مهمل (insignifiante)	1

المصدر: وثائق داخلية خاصة بشركة كوسيدار المحاجر.

يمثل الجدول السابق كوصف لدرجات أثر وقوع الخطر على مختلف الشركات.

بناءً على نموذج احتمال حدوث المخاطر والآثار المترتبة عليها، يقوم المراجعون الداخليون بتقييم هذه المخاطر مع إعطائها درجة معينة تعبر عن مدى أهمية هذه المخاطر على حسب بيئة شركتهم، ويمكن أن نعطي حصر لتقييمات وقوع الخطر من خلال اتباع ما يلي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

ت. إعداد مصفوفة لتقديرات المخاطر وفقاً لاحتمالات حدوثها:

يمكن الاعتماد على المصفوفة التالية لتحديد درجة أثر وقوع المخاطر على المؤسسة، وإمكانية لتصنيفها حسب خطورتها:

الشكل رقم (3-3): مصفوفة تحديد وتصنيف المخاطر حسب أهميتها

16	12	8	4	4	نادراً Certaine	احتمال المخاطر (Probabilité du risque)
12	9	6	3	3	محتمل جداً Très probable	
8	6	4	2	2	محتمل Probable	
4	3	2	1	1	بعيد الاحتمال Peu probable	
4	3	2	1			
خطير Grave	ذا أهمية Significative	معتدل Modérée	مهمل Insignifiante			
درجة التأثير (Gravité du risque)						

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

حيث أنه، وحسب الشكل التالي:

الشكل رقم (3-4): توضيح لطريقة أخذ العينة لتقييمات المخاطر المأخوذة من مصفوفة الخاصة بتحديد

وترتيب المخاطر حسب أهميتها

الفئة

مستوى

2-1	خطر منخفض Risque	
6-3	خطر متوسط Risque	
16-7	خطر مرتفع Risque Elevé	

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

يتضح مما سبق أنه، يمكن تحديد درجة خطورة كل نوع من أنواع المخاطر التي تواجه الشركة، وذلك بالاعتماد على احتمال حدوث الخطر والآثار المترتبة على حدوثها، مع إعطاء أوزان نسبية تعبر عن كل من درجة احتمال حدوث الخطر والآثار المترتبة عليها، ويكون حاصل ضرب درجة الاحتمال في درجة الأثر المتوقع، هي المحصلة النهائية التي تعبر عن درجة أهمية وخطورة الخطر، وبالتالي تتمكن بعدها إدارة المراجعة من ترتيب هذه المخاطر وتحديد الاستجابات الملائمة لها وإمكانية تحديد التوقيت المناسب لتنفيذ هذه الاستجابات، وتمثل القرارات المناسبة لإدارة كل نوع من المخاطر على أساس ما يلي:

- عندما يُقَيَّم الخطر بأنه مرتفع (غير مقبول)، فإنه يجب على الإدارة توفير الاستجابة اللازمة وبسرعة؛
- عندما يُقَيَّم الخطر بأنه متوسط (يُسبب مشكلة)، فإنه يجب توفير الاستجابة اللازمة؛
- عندما يُقَيَّم الخطر بأنه منخفض (قد يُسبب مشكلة إضافية)، فإنه يجب على الإدارة التصرف إذا توافر لها الموارد اللازمة؛

ث. تحديد مجال المراجعة والمخاطر:

بمعنى تجميع المخاطر وعمليات الاستجابة في وحدات للمراجعة تسمى بـ "مجال المراجعة والمخاطر"، حيث ينطوي هذا الأخير على المخاطر التي تقوم بتحديد كل من الإدارة والمراجعة الداخلية، وكذا عن مستويات وتأثيرها، والمسؤول عنها، وتكون المراجعة الداخلية هي المسؤولة عن عملية توفير رأي عن إدارة كل نوع من أنواع المخاطر، وتفاصيل عمليات المراجعة التي تمت في الماضي والتي ستتم في المستقبل، وتفاصيل عن أنظمة الرقابة التي تتولى عملية إدارة المخاطر،... إلخ، بمعنى أن مجال المراجعة والمخاطر سيقوم بتوفير صورة شاملة أو كلية عن القضايا والأنشطة المستخدمة، وسيساعد الاعتماد عليها لترتيب خطط المراجعة. ولقد قام مراجعو شركة كوسيدار المحاجر بذلك، من خلال الشكل الموالي، الملخص لذلك:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الجدول رقم (3-7): تحديد وتقييم المخاطر المحتملة في مختلف وحدات الشركة

ملاحظات وتوصيات Remarques et) (Recommandations							
الاحتمال*درجة التأثير		درجة التأثير (Gravité)		احتمال حدوثها (Probabilité)		المخاطر المتعلقة بها (risque inhérent)	أولاً: المحاسبة (Comptabilité)
الصف	رتبة	الصف	الفئة	الصف	الفئة		
خطر متوسط Risque moyen	3	ذا أهمية Significative	3	بعيد الاحتمال Peu probable	1	التأخير في إنشاء التسويات المصرفية، وسوء عملية المتابعة للعمليات المقامة على مستوى البنك) Retard dans l'établissement du rapprochement bancaire, mauvais suivi des opérations au niveau de la (banc.	تحديث سجل الشيكات الصادرة Mettre à jour le registre) (des chèques émis
خطر متوسط Risque moyen	4	ذا أهمية Significative	4	بعيد الاحتمال Peu probable	1	دفع مزدوج (Double paiement).	طلبات الدفع والوثائق ذات الصلة، يجب وضع علامة "دفعت" لتجنب الدفع المزدوج) Les demandes de paiement et les documents

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

							y afférents (facture ordonnancée, bon d'entrée magasin, attachements contradictoires, services faits, etc.) doivent porter la mention "Payé" pour (éviter le double paiement
							...
الاحتمال*درجة التأثير		درجة التأثير		احتمال حدوثها		المخاطر المتعلقة بها	ثانيا: الموارد البشرية (Ressources Humaines)
الصف	رتبة	الصف	الفئة	الصف	الفئة		
خطر متوسط Risque moyen	6	معتدل Modérée	2	محتمل جدًا Très probable	3	الحصول على غرامة مالية من قبل مفتشية الضرائب (amende inspection de travail).	ملء بالشكل الصحيح سجل العطل المدفوعة كما نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 98/96 في 1996/03/06 (Renseigner correctement le registre des congés payés conformément au décret (N° 96/98 du 06/03/1996
خطر مرتفع Risque	8	خطير Grave	4	محتمل Probable	2	نزاع قضائي (Litige judiciaire) permanisation de "	أنماط التوظيف يجب أن تتفق مع المادة 12 من القانون 90-11 Les)

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

Elevé						"l'employé	motifs de recrutement doivent être conformes à l'article 12 de loi 90-11
							...
الاحتمال* درجة التأثير		درجة التأثير		احتمال حدوثها		المخاطر المتعلقة بها	ثالثا: تسيير المخزونات (Gestion des stocks
الصف	رتبة	الصف	الفئة	الصف	الفئة		
خطر منخفض Risque Faible	2	معتدل Modérée	2	بعيد الاحتمال Peu probable	1	بطء في العمليات (lenteur dans les opérations	استعمال ورقة الجرد، إلزامي (L'utilisation des fiches (casier est obligatoire
خطر منخفض Risque Faible	1	مهمل insignifiante	1	بعيد الاحتمال Peu probable	1	سوء متابعة عملية الاستهلاك (mauvais suivi de la consommation	دراسة ملخصة لاستهلاك الوقود ومواد التشحيم، يجب أن تكون محققة
							...
الاحتمال* درجة التأثير		درجة التأثير		احتمال حدوثها		المخاطر المتعلقة بها	رابعا: المشتريات (Achats
الصف	رتبة	الصف	الفئة	الصف	الفئة		
خطر متوسط Risque moyen	3	ذا أهمية Significative	3	بعيد الاحتمال Peu probable	1	استغراق مدة طويلة للعمليات، وعدم حسن متابعة قسم المحاسبة (lenteur dans les opérations, omission des provisions en	تحديث مذكرة الطلبات (Mettre à jour le répertoire des commandes

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

						(comptabilité)	
خطر منخفض Risque Faible	2	معتدل Modérée	2	بعيد الاحتمال Peu probable	1	سوء المتابعة (mauvais suivi)	سجل الخاص بطلبات الشراء يجب تحديثه (registre des demandes) d'approvisionnement doit (être mis à jour
							...
الاحتمال* درجة التأثير		درجة التأثير		احتمال حدوثها		المخاطر المتعلقة بها	خامسا: المصلحة التجارية (Commerciale)
الصف	رتبة	الصف	الفئة	الصف	الفئة		
خطر منخفض Risque Faible	2	معتدل Modérée	2	بعيد الاحتمال Peu probable	1	سوء متابعة الالتزامات (mauvais suivi des engagements, « écarts livraisons»	تحديث مذكرة الطلبات (Mettre à jour le répertoire des commandes)
خطر منخفض Risque Faible	6	ذا أهمية Significative	3	محتمل Probable	2	سوء متابعة الحقوق لدى الغير (mauvais suivi des créances)	تحسين بطاقات الزبائن (Les fiches clients doivent être actualisées)
							...

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

يعتبر الجدول السابق كنموذج للملخص لمجموعة من المخاطر قد سبق وتم تعيينها من قبل، والتي يمكن للشركة أن تقع فيها، وتقييمها، وهذا بإعطائها لتصنيفات محددة، وتعيين درجة خطورتها على الشركة على حسب المصفوفة المعدة مسبقاً، ولتركيز بعدها عملية إجراء عملية المراجعة الداخلية على التي تشكل خطر مرتفع على الشركة، ووضعها من الأولويات في تواريخ برنامج إعداد المهام.

الفرع الثالث: إعداد خطة المراجعة

لعام 2016، فإن هيكل المراجعة الخاص بكوسيدار المحاجر، يُقترح تنفيذ البرنامج الذي سوف يكون مرتكزاً على المجالات التالية:¹

- مالية ومحاسبة (Finances et Comptabilité)؛
- موارد بشرية (Ressources Humaines)؛
- تسيير المخزونات (Gestion des Stocks)؛
- إدارة المبيعات (Gestion Commerciale)؛
- إدارة المشتريات (Gestion des achats)؛
- تسيير العتاد (Gestion du matériel).

وتتعلق هذه الرقابة، وفقاً لما هو معروض في جدول المخطط السنوي الخاص بمهمات المراجعة أدناه، وكذا لمختلف المديريات المركزية والوحدات الإنتاجية التي سيتم مراجعتها، وهي كالتالي:

¹ COSIDER Carrières, **Projet du programme d'Audit –Exercice 2016–**, DIRECTION GENERALE, Zone d'activité de Dar El Beida– Alger BP N°65F, Décembre 2015, p 01.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الجدول رقم (3-8): برنامج الخاص بمهام المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر لعام 2016

المجال		المدة المستغرقة	
كود الخاص بالوحدة	(Désignation)		
	التحضير للمهام	جانفي	الأسباعي الأول
C20	سِرُّ الجَوَّ (CERROU EL DJOUA) - البويرة	فيفري	
C01	بوزقزة- بومرداس	مارس	
C35	قدارة- بومرداس		
C29	تيارت	أفريل	
C02	غليزان		
C11	قديّال (GDYEL)- وهران		
C34	المهيز - برج بوعرييج	ماي	
C10	عين توتة- باتنة		
C37	المسيف - مسيلة		
S10K	مديرية الموارد البشرية	جوان	الأسباعي الثاني
C07	عين سمارة- قسنطينة	جويلية	
C27	عنابة		
	العطلة السنوية	أوت	
C22	أم بواقي- O.E.B	سبتمبر	
C17	خنشلة		
C32	رقان - أدرار	أكتوبر	
C41	الجلفة		
C38	الأغواط		

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

S25	مديرية العتاد	نوفمبر	
S10K	المديرية المالية والمحاسبة	ديسمبر	

Source : COSIDER Carrières, **Projet du programme d'Audit –Exercice 2016–**, DIRECTION GENERALE, Décembre 2015, p2.

المطلب الثاني: برنامج التحقيق الخاص بتنفيذ مختلف المهام

لعام 2016 سيقام التحقيق وفق ما يلي: ¹

الفرع الأول: وحدات الإنتاج (Unités de Production)

من بين المهام الرئيسية التي ستؤخذ في وحدات الإنتاج، هي مراجعة الإجراءات والتحقق كل من:

أولاً: المحاسبة (Comptabilité)

عملية المراجعة، تقوم بمراقبة كل من:

- كيفية متابعة والحفاظ على السجل الخاص بالشيكات (La tenue du registre des chèques)؛
- مسك السجل البنكي (La tenue du brouillard de banque)؛
- المقاربة بين السجل البنكي والرصيد البنكي (Le rapprochement entre le brouillard de banque et le solde bancaire)؛
- إجراء عملية استقصاء على ملفات الدفع التي جرت عبر الشيكات والتي جرت عبر تحويلات في الأرصدة (Sondage sur les dossiers de paiement par chèque ou Ordre de virement)؛
- حالة المقاربات البنكية وصحة العمليات (Etat de rapprochement bancaire et apurement des opérations dénouées)؛
- مسك سجل الصندوق (La tenue du brouillard de caisse)؛

¹ Op.cit, p 02-06.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

- المقاربة بين الرصيد المتواجد في سجل الصندوق والرصيد الفعلي بالصندوق (Le rapprochement)
؛(entre le solde du brouillard de caisse et le solde à la caisse
- إجراء عملية استقصاء على ملفات الدفع التي أجريت على الصندوق «نقداً» (Sondage sur les)
(dossiers de paiement par caisse).

ثانيا: إدارة الموارد البشرية (Gestion des Ressources Humaines)

وسوف يتم فيها بمراقبة كل من الجوانب التالية:

أ. التوظيف (Recrutement):

- تقام عملية المراقبة على مستوى مقدار تطبيق التعليمات واللوائح التي تُفوض من قبل أمر التوظيف من المديرية العامة؛
- مقدار احترام الموازنة المخصص لها.

ب. التصريحات (Déclarations):

- مراقبة التصريحات الشهرية والسنوية الخاصة بالضمان الاجتماعي (CNAS)، وتلك المتعلقة بالإدارة الجبائية.

ت. التحقق من تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 06/03/1996 الذي يحدد

قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها (Vérification de)

06/03/1996 relatif aux l'application du décret N° 96/98 du

:(livres et registres obligatoires spéciaux

- دفتر الأجور (Livre de paie)؛
- سجل العطل المدفوعة الأجر (Registre des congés payés)؛
- سجل العمال (Registre du personnel)؛
- سجل العمال الأجانب (Registre des travailleurs étrangers)؛

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

- سجل الفحص التّقني للمنشآت والتّجهيزات الصناعيّة (Registre des vérifications)
(techniques des installations et équipements industriels)؛
- سجل حفظ الصحة والأمن وطب العمل (Registre d'hygiène et sécurité et)
(médecine de travail)؛
- سجل حوادث العمل (Registre des accidents de travail)؛
- سجل إنذار مفتشية العمل (Registre des mises en demeure).

ث. تحليل المستخدمين (L'Analyse des effectifs)؛

ج. تطبيق الاتفاقية الجماعية (L'application de la convention collective)؛

ثانيا: إدارة المشتريات (Gestion des Achats)

احترام تطبيق إجراءات الشراء التي تتبناها الشركة (Le Respect de l'application de la)
(procédure des achats) (إجراءات الشراء مدونة).

ثالثا: إدارة العتاد (Gestion du matériel)؛

- تعداد ومتابعة مخطط صيانة العتاد (Recensement et suivi des plannings)
(d'entretien du matériel)؛
- الرقابة على استهلاك الوقود (Contrôle des consommations de carburants)؛
- تطبيق إجراءات تنفيذ عملية الجرد (L'application de la procédure de prise)
(d'inventaire)؛
- تطبيق إجراءات الخاصة بإدارة وتسيير الوقود (L'application de la procédure de la)
(gestion du carburant).

رابعا: إدارة المخزونات (Gestion des stocks)

وتُحترم الإجراءات التالية:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

- تسيير المخزونات (Gestion des stocks)؛

- القيام بالجرد (Prise d'inventaire).

خامسا: إدارة المبيعات (Gestion Commerciale):

- احترام تطبيق الإجراءات التجارية التي تتبناها الشركة (L'application de la procédure commerciale).

الفرع الثاني: مديرية المالية والمحاسبة (Direction des finances et de la comptabilité)

مخطط التحقيق، هو على النحو التالي:

أولا: التثبيتات (Immobilisations)

- تحليل التباين الحاصل في الاستثمار (Analyse de la variation des investissements)؛

- كيفية المتابعة والقيام بتحديث الملفات الخاصة بالاستثمار وموافقتها مع المحاسبة (Tenue et mise à jour du fichier immobilisations et rapprochement avec la comptabilité)؛

- الجرد المادي (Inventaire physique): تأكيد العمل بإجراءاتها، مقارنة المادي مع المحاسبي، معالجة الانحرافات (conformité à la procédure, Rapprochement physico-comptable, Traitement des écarts)؛

- إصلاح وبيع المعدات الغير الصالحة (Réforme et vente du matériel réformé)؛

- التنازل عن التثبيتات (Cession d'immobilisations)؛

- إجراء فحص تحليلي للحسابات (Examen des analyses de comptes)؛

- أخذ عيّينات محاسبية (Sondages sur pièces comptables).

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

ثانيا: المخزونات (Stocks)

- القيام بتحليل الانحراف الموجود في المخزون (Analyse de la variation des stocks)؛
- النظر في تطابق الحسابات (La symétrie des comptes)؛
- الجرد المادي (Inventaire physique): تأكيد العمل بإجراءاتها، مقارنة المادي مع المحاسبي، معالجة الانحرافات - Rapprochement physico-conformité à la procédure, Comptable, Traitement des écarts؛
- إجراء فحص تحليلي للحسابات (Examen des analyses de comptes)؛
- أخذ عينات محاسبية (Sondages sur pièces comptables).

ثالثا: الحقوق لدى الغير (Créances)

- تحليل الانحراف الموجود في قيم الحقوق (Analyse de la variation des Créances)؛
- الحقوق الضائعة لدى العملاء (Pertes de valeurs sur clients)؛
- الحقوق السابقة (Créances antérieures)؛
- إجراء فحص تحليلي للحسابات (Examen des analyses de comptes).

رابعا: القروض (Dettes)

- تحليل الانحراف الموجود في قيم القروض (Analyse de la variation des Dettes.)؛
- النظر في الالتزام والموافقة بين الوثائق والتي تكون مستندة على الإدارة: وصل طلبية العقد، الفاتورة، جدول المقارنة، وصل الدخول إلى المخزن ... (Conformité des documents et supports de gestion (bon de commande ou contrat, facture, tableau comparatif, Bon d'entrée magasin ou service fait...؛
- إذن أو الترخيص بالإنفاق (Ordonnancement des dépenses)؛
- إجراء فحص تحليلي للحسابات (Examen des analyses de comptes).

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

خامسا: حسابات الخزينة (Les comptes de trésorerie)

- القيام بفحص التسويات البنكية (Examen des rapprochements bancaires)؛
- تأكيد بتطبيق الإجراءات اللازمة (Conformité à la procédure)؛
- (Vérification des procès-verbaux de caisse)
- أخذ عينات من الملفات التنظيمية (Sondages sur dossiers de règlements).

سادسا: فحص التسيير الجبائي والشبه الجبائي (L'Examen de la gestion fiscale et parafiscale)

- النظر بين ارتباط المحاسبة مع مجمل التصريحات (Rapprochement entre la comptabilité et les déclarations).
- النظر في مدى احترام المواعيد النهائية للسداد (Respect des échéances de paiements).
- العقوبات في ظل حصول تأخيرات (Pénalités de retard).

سابعا: الإيرادات والنفقات (Les produits et charges)

التأكد من صحة احترام الإجراءات اللازمة في ذلك.

ثامنا: التحليل المالي (Analyse Financière)

حساب النسب الهيكل المالي، السيولة، النشاط والربحية (Calcul des ratios de structure financière, liquidité, activité et rentabilité).

الفرع الثالث: مديرية العتاد (Direction de Matériel)

وسيتم عملية التحقيق بتطبيق الإجراءات التالية:

أ- L'Assainissement du patrimoine

ب- عملية الجرد (La Prise d'inventaire)؛

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

ت- تسيير المخزونات (La Gestion des stocks)؛

ث- تسيير الوقود (La Gestion du carburant)؛

ج- إدارة الموارد البشرية (La Gestion des Ressources Humaines)؛

1. التوظيف (Recrutement): تقام عملية المراقبة على مستوى مقدار تطبيق التعليمات واللوائح التي تُفوض من قبل أمر التوظيف من المديرية العامة؛

2. القوائم الإجبارية (Livres légaux): التحقق من تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 1996/03/06 الذي يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها؛

3. احترام الموازنة (Respect du budget): تحليل العملاء والكشف عن الانحرافات (Analyse des effectifs et détection des écarts).

الفرع الرابع: مديرية الإدارة والموارد البشرية (Direction de l'administration et des ressources humaines)

أولاً: التوظيف (Recrutement)

• تقام عملية المراقبة على مستوى مقدار تطبيق التعليمات واللوائح التي تُفوض من قبل أمر التوظيف من المديرية العامة؛

• مقدار الاحترام في الموازنة المخصصة للتنمية البشرية (توظيف وأجور) و الموارد العامة " moyens généraux " (مصاريف التشغيل " dépenses d'exploitation ").

ثانياً: التكوينات التدريبية (Formation)

• التحقق من تنفيذ برنامج التكوينات التدريبية.

ثالثاً: التصريحات (Déclarations)

• مراقبة التصريحات الشهرية والسنوية الخاصة بالضمان الاجتماعي (CNAS)، وتلك المتعلقة بالإدارة الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

رابعاً: التحقق من تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 1996/03/06 الذي يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها؛

خامساً: تحليل المستخدمين (L'Analyse des effectifs)؛

سادساً: تطبيق الاتفاقية الجماعية (L'application de la convention collective)؛

سابعاً: إدارة المنازعات (La gestion du contentieux)؛

الفرع الخامس: الموارد اللازمة لتنفيذ البرنامج (Ressources nécessaires pour la réalisation du programme)

أولاً: الوسائل البشرية (Moyens humains)

- فريق مكون من شخص (Equipe composée d'un élément)؛
- 01 مساعد للرئيس المدير العام مكلف بالمراجعة (01 Assistant du P.D.G. chargé de l'Audi).

ثانياً: الوسائل المادية (Moyens matériels)

مكونة من مجمل الموارد التالية:

- 01 مركبة للخدمة، وسيلة اتصال (Un (1) véhicule de service, moyens de communication)؛
- موارد الإعلام الآلي (Moyens informatiques): حاسوب محمول (micro-ordinateur)؛
- بالإضافة إلى: وثائق (documentations)، وملفات المراجعة (dossiers d'audit).

ثالثاً: الموارد المالية (Moyens financiers)

وهذا كما هو ملخص في الجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الجدول رقم (3-9): نموذج لجدول تخصيص الموارد المالية المخصصة لإعداد مهام برنامج المراجعة لعام 2016

الميزانية المخصصة للبرنامج (Budget Alloué au programme)	
XXX	• أجور
XXX	• تكاليف المهمة (Frais de mission)
XXX	• وقود (Carburant)
XXX	• صيانة المركبة (Entretien véhicule)
XXX	المجموع (Total)

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

المطلب الثالث: مراجعة عمليات وحدة بوزقزة

في سياق إعداد هذه المهمة، تم تناول مختلف الخطوات التالية:

الفرع الأول: متابعة التوصيات السابقة (Suivi des recommandations)

وهذا من خلال الجدول المبين الموالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

الجدول رقم (3-10): ملخص توصيات مهام المراجعة لسنة 2015 الخاصة بوحدة بوزقرة C01

الخطر	مستوى الخطر	الشخص المكلف	التوصيات الخاصة/المدرجة بعام 2015	حالة أخذ بعين الاعتبار بالتوصيات
الأخطاء والتأخير بسبب عبء العمل	مرتفع	XXX	تداخل الوظائف بين وظيفة المحاسبة ونشاط إدارة موارد البشرية.	أخذ بعين الاعتبار
عدم إمكانية الكشف عن الأخطاء	مرتفع	XXX	السجل الخاص بالصندوق يجب تحديثه، ويجب إقفال الرصيد عند نهاية كل يوم.	أخذ بعين الاعتبار
التأخير في إنشاء التسويات البنكية، وسوء متابعة العمليات التي تقام على مستوى البنك	متوسط	XXX	تحديث سجل الشيكات المحررة	أخذ بعين الاعتبار
المنازعات القضائية	مرتفع	XXX	نط التوظيف يجب أن يكون وفق المادة 12 من القانون 11-90	أخذ بعين الاعتبار
وضع شخص غير صالح للعمل	منخفض	XXX	وجوب تواجد الفحص الطبي والإزامية حضوره	أخذ بعين الاعتبار
سوء المتابعة للمخزون	متوسط	XXX	إنشاء بطاقات للمخزون بطريقة منهجية، حتى فيما يخص بتلك المخزونات المستهلكة على الفور.	-
سوء متابعة لطلب الحاجات (les besoins) / غياب دليل على الالتزامات	متوسط	XXX	وجوب تواجد إجراء موثق للمشتريات، ويجب أن يتم تحديثها.	لم يتم أخذها بعين الاعتبار
سوء متابعة للالتزامات (انحرافات في التسليمات)	منخفض	XXX	تحديث قائمة أوامر الطلبات	أخذ بعين الاعتبار
سوء متابعة الحقوق لدى الغير	متوسط	XXX	يجب تحديث البطاقات الخاصة بالزبائن.	أخذ بعين الاعتبار

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الفرع الثاني: مراجعة عمليات الوحدة

حيث تم مراجعة كل من:

أولاً: المحاسبة

الشخص الخاضع لعملية المراجعة (L'Audité): السيد xxx، مسؤول عن المالية والمحاسبة.

أ. مسك دعائم الإجراءات (La tenue des supports de gestion):

حيث يتم متابعتها من خلال قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-11): قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بمسك دعائم الإجراءات

ملاحظة	تحديث		مسك		
	لا	نعم	لا	نعم	
		X		X	مسك سجل الشيكات المرسله
		X		X	مسك السجل البنكي
		X		X	مسك سجل الصندوق

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

تعتبر الإشارات المتواجدة في خانة (نعم) كنقاط قوة لنظام الرقابة الداخلي بما يخص ميدان هذه الدراسة، بمعنى أن قسم محاسبة وحدة بوزقزة تقوم بكامل الإجراءات اللازمة للعملية الخاضعة للمراجعة حسب نتيجة الاستقصاء.

ب. المقاربة/ التسوية البنكية (Le Rapprochement bancaire)

حيث يتم متابعة هذه العملية من خلال قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية الموضحة في

الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-12): قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقاربة البنكية

التعليقات	(3)-(2)	(4)-(1)	رصيد مقارنة كوسيدار (4)	رصيد مقارنة البنك (3)	رصيد كشف الحساب البنكي (2)	رصيد سجل المحاسبي (1)
-	-	-	-	-	-	-

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

ت. المقاربة بين رصيد سجل الصندوق ورصيد الفعلي المتواجد به:

حيث يتم متابعة هذه العملية من خلال قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية الموضحة في

الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-13): قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بحالة رصيد

الصندوق

محضر الرصيد يوم 2016/05/04	
28 145.00	في الصندوق
-	قسمة مؤقتة للرصيد خاصة بالصندوق
28 145.00	رصيد الفعلي
28 057.84	رصيد السجل
+87.16	الانحراف (+/-)

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

من خلال قائمة الاستقصاء السابقة، نلاحظ ظهور انحراف موجب في الرصيد، معناه الرصيد الفعلي الموجود بالصندوق هو أكبر من ذلك الرصيد المسجل في السجل، وهذا يعني أنه لا يوجد تحديث مستمر، ولكن لرؤيتنا لنسبة الانحراف الموجود مقارنة مع نسبة الصندوق الاجمالية، نجد أنها نسبة صغيرة، قد يعود هذا الأمر لاتباع إجراء التحديث عند نهاية كل يوم (وهذا يجب معرفة ذلك بطلب التفسير لذلك).

ث. قسمة مؤقتة خاصة بالصندوق (Bons provisoires de caisse):

حيث يتم متابعة هذه العملية من خلال قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية الموضحة في

الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-14): قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتحقق من القسمة المؤقتة

للصندوق

نوع المشتريات	المبالغ	تاريخ تقديم التسبيق	تاريخ استلام التسبيق	الملاحظات
-	-	-	-	-

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

من خلال القائمة السابقة يتضح بأن الفرع لا يتعامل بمثل هذا الإجراء.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

ج. أخذ عينات من سجلات المدفوعات لإجراء عملية الاستقصاء حولها:

يعتبر على العموم، عند أخذ العينات لإجراء عملية الاستقصاء، تمثل تلك العينات المأخوذة حوالي نسبة 20 % من إجمالي عدد السجلات وتمثل في نفس الوقت نسبة 80 % من إجمالي القيم التي تمثلها أيضاً تلك السجلات، ويكون تغير كل من النسب المأخوذة حسب نوع وعدد العينات المتواجدة في الميدان المراجع فيه.

بعد أخذ العينات من سجلات الدفع التي تم تحويلها عن طريق شيكات، وتلك عن طريق التحويلات المصرفية، وجد مختلف النقائص والملاحظات التالية:

- لم يتم تحديث التسويات المصرفية في 30/04/2016 (Le rapprochement bancaire)
(n'est pas à jour au 30/04/2016)؛
- عدم استخدام تصريح كلمة " service fait " (هي كلمة تثبت إتمام عملية دفع المستحقات للغير)
على المستندات التي تمت بواسطتها دفع المستحقات للغير (Non utilisation de
l'attestation de service fait)؛
- عدم وجود ذكر تعبير "دفع" على مستندات المدفوعات (Manque de la mention « payé »
sur les documents de paiement)؛

الملاحظة: رئيس المحاسبة والمالية هو موظف جديد، وانضم الى الشركة في جانفي 2016، فإنه يحتاج الى مزيد من الوقت لفهم وتنفيذ الإجراءات الإدارية المتعلقة بعمله. قررنا الرجوع إليه إلى موعد لاحق للتحقق من التطبيق السليم لملاحظاتنا.

ثانيا: إدارة الموارد البشرية

الشخص الخاضع لعملية المراجعة (L'Audité): السيد xxx، مسؤول عن شؤون الموظفين
(Responsable du personnel).

أ. تحليل العملاء والنظر في مقدار مراعاة الموازنة:

في شهر أفريل 2016، وضعية عملاء الوحدة بالنسبة للموازنة، هو موضح كما يلي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الجدول رقم (3-15): قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بتحليل المستخدمين والنظر في مقدار مراعاة الموازنة

المجموع		الإطارات (Cadre)		الاختصاصيين (Maîtrise)		التنفيذيين (Exécution)		
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	
61%	11	60%	3	50%	5	37%	3	الدائمين (Permanents)
39%	7	40%	2	0%	0	62%	5	العملاء المتواجدين بفترة عقد محدودة (Contractuels)
100%	18	100%	5	100%	5	100%	8	المجموع المحقق (1)
	19		5		5		9	الموازنة (2)
	-1		-		-		-1	الانحراف (1) - (2)

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

يؤخذ عدد العملاء المقدر، من جدول الموازنة الذي تم إعداده بداية العام، وهو يعتبر كوثيقة داخلية تخص الشركة، وأما عن عدد العملاء الفعليين المتواجدين، فيتم معرفتهم من القوائم الداخلية الخاصة بإدارة الموارد البشرية مثل تلك التي تخص القوائم الإجبارية.

ب. التحقق من تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 1996/03/06 الذي يحدد

قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها:

حيث يتم متابعة نسق هذه العملية من خلال قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية الموضحة في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الجدول رقم (3-16): قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بالدفاتر

والسجلات الإجبارية

الملاحظة	القيام بتحديث محتواها			تواجدها		الدفاتر والسجلات الإجبارية
	لا	جزئي	نعم	لا	نعم	
			X		X	دفتر الأجور
			X		X	سجل العطل المدفوعة الأجر
			X		X	سجل العمال
			X		X	سجل العمال الأجانب
			X		X	سجل الفحص التقيي للمنشآت والتجهيزات الصناعية
			X		X	سجل حفظ الصحة والأمن وطب العمل
			X		X	سجل حفظ الصحة والأمن وطب العمل
			X		X	سجل حفظ الصحة والأمن وطب العمل
			X		X	سجل إنذار مفتشية العمل

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ بأن وحدة بوزقزة محافظة جداً على الإجراءات الخاص بالقوائم الإجبارية.

ت. التسجيل الشهري: شهر أبريل (Pointage mensuels : mois d'avril):

حيث يتم متابعة هذه العملية من خلال قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية الموضحة في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الجدول رقم (3-17): قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بالتسجيل الشهري:

شهر أفريل

الأشهر	وجود التسجيل	التسجيل يكون يومي	المصادقة	الملاحظات
2016/03/21 إلى 2016/04/20	نعم	نعم	من قبل مسؤول عن التنمية البشرية	-

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

ثالثا: إدارة المشتريات

L'unité ne disposant (لوحدة ليس لديها زبون (مشتري)، إذا لا نستطيع مراجعة هذا الميدان)
(pas d'acheteur, nous n'avons pas pu auditer ce domaine).

رابعا: تسيير المخزونات

الشخص الخاضع لعملية المراجعة (L'Audité): السيد xxx، أمين المخزن (Magasinier).
أ. مسك دعائم الإجراءات:

Les supports (دعائم الإجراءات محفوظة جيدا ومنظمة جدا، وكل من المدخلات والمخرجات مبررة)
de procédure sont bien tenus et régulièrement utilisés, les entrées et
(les sorties sont justifiées).

ب. أخذ عينات من المخزونات المادية لإجراء عملية الاستقصاء حولها (Sondage sur les
stocks physiques):

حيث يتم متابعة هذه العملية من خلال قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية الموضحة في
الجدول الموالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

الجدول رقم (3-18): قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بأخذ عينات من المخزونات المادية لإجراء عملية الاستقصاء حولها

الانحراف (ب) - (أ)	الجرد في 2015/12/13 (ب)	المخزونات حتى يوم 2015/12/13 (أ)	المخزونات المادية	بطاقة المخزون	ورقة الجرد	العينة
00	03	03	02	02	02	Filtre à Huile B99
00	04	04	03	03	03	Lampe 2000w40
00	08	08	07	07	07	Pneu 1200x20
/	/	/	06	06	06	Rouleaux Amortisseur 89x310
/	/	/	55	55	55	Rouleaux Ordinaire
00	01	01	01	01	01	Réducteur Q50
00	11	11	11	11	11	Courroie 5000x22
/	/	/	04	04	04	Grille 1750x2500 M15
00	03	03	03	03	03	Tige filetée Q30

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ بأن وحدة بوزقرة محافظة جداً على الإجراءات الخاص بالمخزونات.

خامساً: إدارة المبيعات

الشخص الخاضع لعملية المراجعة (L'Audité): السيد xxx، مسؤول تجاري.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

أ. حفظ وتحديث دعائم الإجراءات (Tenue et mise à jour des supports)
(de procédure):

حيث يتم متابعة هذه العملية من خلال قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-19): قائمة الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بدعائم

إجراءات المصلحة التجارية

الدعائم	تواجدها نعم/لا	الملاحظة
1. قائمة طلبيات الزبون	نعم	القائمة محدثة فيما يتعلق بإعدادها، وهي محفوظة جيداً.
2. بطاقة الزبون	نعم	بطاقة الزبون محدثة، وهي تطابق الرصيد الوارد في دراسة الحقوق لدى الغير (l'état des créances) في 2016/04/30.
3. مقارنة الكميات الموزعة (تجارية / إنتاجية)	نعم	
4. المبيعات النقدية	لا	
5. البيع الآجل	نعم	

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

سادسا: تخصيص الموارد اللازمة لتنفيذ البرنامج

1. الموارد البشرية:

- فريق مكون من شخص؛
- 01 مساعد للرئيس المدير العام مكلف بالمراجعة.

2. الوسائل المادية:

مكونة من مجمل الموارد التالية:

- 01 مركبة للخدمة، وسيلة اتصال؛
- موارد الإعلام الآلي: حاسوب محمول؛
- بالإضافة إلى: وثائق، وملفات المراجعة.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

3. الموارد المالية: وهذا كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-20): نموذج لجدول تخصيص الموارد المالية المخصصة لإعداد المهمة بوحدة بوزقزة

الموازنة المخصصة للبرنامج	
• أجور	XXX
• تكاليف المهمة	XXX
• وقود	XXX
• صيانة المركبة	XXX
المجموع	XXX

المصدر: وثائق داخلية خاصة بإدارة المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر.

الفرع الرابع: إعداد التقرير الخاص بعملية مراجعة وحدة بوزقزة

والذي يعتبر كالحصيلة النهائية لمجمل عمل المراجعين الداخليين، الذي يعاد الذكر فيه بما تمت عملية المراجعة فيه، ومجمل التعليقات عليها، بداية بالمخاطر المسجلة في المهمات السابقة، بالإضافة إلى ورقة الملاحظة السابق إعدادها، والموارد التي خُصّصت لإعداد هذه المهمة.

المبحث الثالث: دراسة نسق إعداد وتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية بوحدة بوزقزة لعام 2016

حسب معيار الأداء رقم 2000- المتعلق بإدارة (تسيير) نشاط المراجعة الداخلية، فإنه: "يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يُدير نشاط المراجعة بفعالية من أجل ضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة".

حيث جاء تفسير هذا المعيار بأنه، تتم إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية عندما: تُفيد نتائج أشغال نشاط المراجعة الداخلية تحقيق الأهداف والمسؤوليات الواردة في ميثاق المراجعة؛ عندما يتوافق نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف المراجعة الداخلية والمعايير؛ وعندما يبرهن الأفراد الذين يكونون جزءاً من نشاط المراجعة الداخلية على التزامهم بميثاق الواجبات الأخلاقية والمعايير.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

وعلى ما قد قمنا بعرضه في المبحث السابق بوصف النسق العملي لإعداد مهمة للمراجعة الداخلية بشركة كوسيدار المحاجر، وقد أخصنا بذكر تلك المهمة التي أجريت بالوحدة الإنتاجية ببوزقزة بولاية بومرداس التابعة للشركة من عام 2016، وسنقوم من خلال هذا المبحث بتقييم لطريقة إعداد برنامج المهام لعام 2016، ولعملية تنفيذ تلك المهمة بوحدة بوزقزة، ومحاولة إعطاء بعض الملاحظات المسجلة والتحسينات المقترحة في ذلك، وهذا بالاعتماد على الوصف الذي تطرقنا له في المبحث السابق.

المطلب الأول: دراسة وتقييم مخطط برنامج إعداد المهام لعام 2016

من خلال هذا المطلب سوف نحاول تقييم لما تم تناوله في المبحث السابق لطريقة إعداد مخطط برنامج المهام للسنة المالية 2016.

الفرع الأول: وصف وتقييم بناء برنامج العمل المبني على المخاطر

وسوف يتم تقييمنا وفقاً لاتباع الخطوات المنهجية لإعداد برنامج المهام المبني على المخاطر، وهذا على حسب ما يلي:

أولاً: خطوة تحديد المخاطر المحيطة بالشركة

ولقد تمت تنفيذ هذه الخطوة باتباع المراحل التالية:

- وضع قائمة لمجمل المخاطر الممكن أن تتعرض لها الشركة (الجدول رقم (3-4): نموذج لقائمة الأخطار)؛
- تحديد مجمل الأخطار التي تعرضت لها الشركة سابقاً (الجدول رقم (3-2)، الذي تم تلخيصه في الجدول رقم (3-3)).

فحسب المعيار رقم 2010- المتعلق بالتخطيط، فإنه: "يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يُعدّ خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط المراجعة بما ينسجم مع أهداف المؤسسة".

وحسب التفسير المقدم من قبل المعهد الأمريكي للمراجعة الداخلية في خصوص هذا التعريف، فإنه على الرئيس التنفيذي للمراجعة بإعداد خطة مبنية على المخاطر، مع الأخذ بعين الاعتبار إطار إدارة المخاطر بالمؤسسة، بما في ذلك درجة القابلية للمخاطر التي تحددها الإدارة العليا في مستوى مختلف نشاطات وأجزاء المؤسسة. وفي غياب إطار لإدارة المخاطر بالمؤسسة يعتمد الرئيس التنفيذي للمراجعة على تقديره الخاص للمخاطر بعد التشاور مع الإدارة العليا والمجلس. ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق بمراجعته وتعديله حسب الاقتضاء للاستجابة للتغيرات في أعمال ومخاطر وعمليات وبرامج ونظم والضوابط الرقابية في مستوى المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

حيث أنه تعتبر إدارة المراجعة الداخلية هي المكلفة بترتيب المخاطر وتحديد الاستجابات الملائمة لها وتحديد التوقيت المناسب لتنفيذ هذه الاستجابات في حالة عدم وجود قسم لإدارة المخاطر في المؤسسة، وإن ثبت عكس ذلك، فإن المراجعة الداخلية لها الدور في اختبار أدوات الرقابة والاستجابات المستخدمة في إدارة المخاطر للوقوف على مدى ملاءمتها مع هذه المخاطر ومقدرتها على تخفيف مستوياتها إلى مستوى المقبول بذلك.

وهذا ما يفسر قيام الراجعين الداخليين لشركة كوسيدار المحاجر بتقدير المخاطر الممكن حدوثها في مديريات شركتهم ووحداتها الإنتاجية التابعة لها على حسب تقديراتهم وخبرتهم الخاصة.

وحسب ما جاء تفسير معهد المراجعة الداخلية، فيما يتعلق بمقياس الأداء 2120- الخاص بإدارة المخاطر، فإن عملية تقييم المراجع الداخلي يمكن اسناده لما يمكن أن يجمع في مختلف المعلومات بالرجوع إلى مختلف مهمات المراجعة المنجزة.

وهذا ما تم فعله من قبل مراجعي كوسيدار المحاجر لبناء نموذج لتقدير المخاطر لمهمات المراجعة للعام 6120، بالاعتماد على مجمل المخاطر المحصلة من المهمات المراجعة الداخلية لعام 2015.

ثانيا: خطوة تقييم المخاطر

أ. تقييم المخاطر:

يعتبر السعي الأول والرئيسي في عملية إدارة المخاطر هو في إمكانية التقييم وإعطاء وصف لمدى الخطورة لتلك التقديرات من المخاطر التي وجدت والتي من الممكن أن تتعرض لها المؤسسة.

حيث يتم تقييم المخاطر بعد تحديد درجة معينة لكل خطر، بحيث تمثل هذه الدرجة المحصلة النهائية (التقييم النهائي) المأخوذ على مقدار احتمال حدوث الخطر والآثار المترتبة على تحقق ذلك الخطر.

ولقد أقيمت هذه الخطوة باتباع المراحل التالية:

- بعد وضع قائمة لمجمل المخاطر الممكن أن تتعرض لها الشركة (الجدول رقم (3-4): نموذج لقائمة الأخطار)؛

- وضع أسس يتم تقييم تلك المخاطر عليها:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

✓ وضع مجال لاحتمالات حدوث تلك المخاطر في الشركة (يمكن أن يكون الخطر بعيد

الاحتمال من وقوعه، محتمل من وقوعه، محتمل جداً من وقوعه، يمكن أن يكون الخطر

نادراً الوقوع) (جدول رقم (3-5): احتمالات حدوث الخطر؛

✓ إعطاء الآثار التي يمكن حدوثها تجاه حدوث الخطر (أثره مهم، تأثيره معتدل، تأثيره

ذا أهمية، تأثير خطير) (الجدول رقم (3-6): الآثار المترتبة حسب درجة وقوع الخطر)؛

• وصف درجة الخطر: هي المحصلة النهائية المأخوذ على مقدار احتمال حدوث الخطر والآثار المترتبة على

تحقق ذلك الخطر، وهذا بوضع الثنائية (احتمال حدوث الخطر؛ الآثار المترتبة على تحقق ذلك الخطر)

ضمن مصفوفة رياضية كما هو مبين الشكل رقم (3-3): مصفوفة تحديد وتصنيف المخاطر حسب

أهميتها، حيث من خلال هذه المصفوفة تم وضع مجال لمستوى حدوث ذلك الخطر (الشكل رقم (3-

4): توضيح لطريقة أخذ العينة لتقييمات المخاطر المأخوذة من مصفوفة الخاصة بتحديد وترتيب المخاطر

حسب أهميتها)؛

ب. إسقاط تقييمات تلك المخاطر على وضعية الشركة:

وهي عملية تجميع المخاطر وعمليات الاستجابة في وحدات المراجعة واتباع هذه الخطوة، يكونوا المراجعين قد

وصلوا إلى إمكانية تحديد مجال المراجعة والمخاطر في شركتهم، وهذا حسب ما تم تناوله من خلال الجدول رقم

(3-7) المتعلق بتحديد وتقييم المخاطر المحتملة في مختلف وحدات الشركة.

الفرع الثاني: إعداد برنامج خطة العمل المبني على المخاطر

تهدف هذه الخطوة إلى تحديد نوع عمليات المراجعة التي سيتم تنفيذها، ومتى سيتم التنفيذ، وطول مدتها،

ومختلف عمليات الأنشطة المرتبطة بها التي سوف تتضمنها كل عملية مراجعة، وتحديد الموارد المناسبة لتحقيق تلك

المراجعات.

ويعتبر من أولويات المهام التي يعمل بها المراجعون، هي تلك المهام التي تتضمن أكبر نسبة مخاطر بها.

وحسب الشكل رقم (3-4) الخاص بتوضيح لطريقة أخذ العينة لتقييمات المخاطر المأخوذة من مصفوفة

الخاصة بتحديد وترتيب المخاطر حسب أهميتها، والمتمثل فيما يلي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الشكل رقم (3-4) الخاص بتوضيح لطريقة أخذ العينة لتقييمات المخاطر المأخوذة من مصفوفة الخاصة بتحديد وترتيب المخاطر حسب أهميتها

مستوى	الفئة
خطر منخفض Risque Faible	2-1
خطر متوسط Risque Moyen	6-3
خطر مرتفع Risque Elevé	16-7

فإن: الخطر المرتفع: يجب أن يحظى بالاهتمام زائد أكثر من الخطر المتوسط والمنخفض، وعليه أن يراجع سنوياً وذا أولوية عن البقية. وحتى الخطر المتوسط عليه بأن يحظى بأولوية عن الخطر المنخفض، حيث الأخير يكون ذا حسابان، فليس لأنه أقل خطراً لا فإنه لا يحظى بالاهتمام المطلوب به كخطر تواجهه الشركة.

المطلب الثاني: دراسة كل من مرحلة إعداد وتنفيذ خطة البرنامج الخاص بالمهمة بوحدة بوزقزة

حسب المعيار رقم 2200- المتعلق بالتخطيط لمهام المراجعة الداخلية، فإنه: "يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها والموارد المخصصة لها." وحسب الإرشاد التطبيقي رقم 1-2200 المتعلق بهذا المعيار، والذي جاء يذكر بوجود القيام بإعداد برنامج لكل مهمة قبل البدء فيها.

وحسب المعيار رقم 2201- المتعلق باعتبارات التخطيط، الذي يوجب بأخذ عين الاعتبار عند وضع خطة عمل المهمة على كل من: أهداف النشاط الذي يتم إجراء المراجعة عليه والوسائل المستعملة لهذا النشاط لمراقبة أدائه؛ المخاطر المرتفعة والأهداف والموارد والعمليات الخاصة بهذا النشاط، بالإضافة إلى الوسائل التي من خلالها يتم الإبقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في مستوى مقبول؛ مدى ملائمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في مستوى هذا النشاط وذلك بالمقارنة بإطار أو نموذج ذا صلة؛ فرض إدخال تحسينات هامة على مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

حسب المعيار رقم 2020- المتعلق بالتبليغ والموافقة، فإنه: "يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يبلغ خطط نشاط المراجعة الداخلية والموارد التي تتطلبها بالإضافة إلى أي تغييرات هامة تطرأ عليها في الأثناء إلى الإدارة العليا والمجلس للمراجعة للموافقة، كما يجب أن يحيطهم علماً بتأثيرات محدودية الموارد. ولقد تم تطبيق نص

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

هذا المعيار من قبل المسؤول التنفيذي للمراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر، وهذا بالتطرق إليه في برنامج مشروع المراجعة.

وتتلخص مجمل إجراءات تنفيذ خطة المراجعة على كل من:

- **تحديد نطاق المراجعة:** ويشمل على أسباب القيام بعملية المراجعة، وتحديد الأنشطة التي يتم مراجعتها وأهداف هذه الأنشطة والمخاطر التي تعوق الأنشطة في تحقيق الأهداف المطلوبة، وتحديد أدوات الرقابة الرئيسية المستخدمة في إدارة هذه المخاطر، وبرنامج العمل الذي سيتم تطبيقه وحدود عملية المراجعة وتوقيت تنفيذها والمدة المتوقعة أن تستغرقها، وتحديد فريق العمل وأي اعتبارات أو مسؤوليات خاصة وتحديد الأشخاص أو الجهات الموجه إليها تقرير المراجعة (ويعتبر مجمل هذه الإجراءات موضح في برنامج مشروع المراجعة الخاص بشركة كوسيدار المحاجر، المعروض مسبقاً)؛
- **فحص عملية إدارة المخاطر، والتحقق من درجة أهمية المخاطر التي سيتم مراجعتها:** وذلك للتحقق من أنه تم تحديد جميع المخاطر المهمة وتقييمها بطريقة سليمة، وأنه تم تحديد وإعمال أدوات الرقابة المناسبة لإدارة هذه المخاطر وأنها تعمل بفعالية. ويتم والتحقق من درجة أهمية المخاطر التي سيتم مراجعتها عن طريق التحقق من صحة تقييم هذه المخاطر مع ترتيبها حسب أهمية المؤسسة. ويمكن للمراجعين الداخليين التطرق للمراجعات السابقة من أجل التعرف أكثر على تلك المخاطر التي تواجه المؤسسة، ولقد قام مراجعو شركة كوسيدار المحاجر بالتطرق إلى نتائج وتوصيات مهام المراجعة الداخلية السابقة (الجدول رقم (3-10) المتعلق بملخص توصيات مهام المراجعة لسنة 2015 الخاصة بوحدة بوزقرة C01)؛
- **إقرار خدمات المراجعة التي سيتم تقديمها:** يعتمد ذلك على درجة أهمية مخاطر المؤسسة، وهو ما هو مبني في برنامج مشروع المراجعة الخاص بالشركة؛
- **الحصول على التوثيق اللازم للعمليات:** حيث يتم تجميع أدلة الإثبات اللازمة للتحقق من جميع المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها بطريقة صحيحة، وأن أدوات اللازمة لإدارة هذه المخاطر تم تحديدها، وأن الاختبارات اللازمة للتحقق من فعالية أدوات الرقابة وعمليات المتابعة يمكن تحديدها (وهذا مثلاً لأخذ مراجعي كوسيدار المحاجر لنسخ عن العينات التي أقيمت عليها قائمة الاستقصاء حولها فيما يخص سجلات المدفوعات، وتعتبر كدليل إثبات لهم، وتدوين مختلف الملاحظات التي وُجدت كالتسويات المصرفية التي لم يُجرى لها تحديث في 2016/04/30، وأخذ العينات التي تُثبت ذلك، ويعتبر الأمر

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

الذي أخذ لإدارة هذا المخاطر باتباعهم للأسلوب التأكيدي والاستشاري في خدماتهم بإعطاء للموظف الجديد المسؤول عن المحاسبة، الذي انظم في جانفي 2016 مزيداً من الوقت لفهم وتنفيذ الإجراءات الإدارية المتعلقة بعمله، وتم الإقرار بالرجوع إليه إلى موعد لاحق للتحقق من التطبيق السليم لملاحظاتهم المأخوذة؛

- **إعداد قاعدة بيانات:** تشتمل على تفاصيل عمليات المراجعة أو ما يسمى بمجال المراجعة والمخاطر. ويعتبر آخر إجراء في تنفيذ المهمة، هو إعداد التقرير الذي يمثل حصيلة المهمة، حيث يمثل الهدف الأساس للتقرير في التوصل إلى ما إذا كانت المخاطر التي تعوق تحقيق أهداف الأنشطة والعمليات الموضحة في نطاق المراجعة تم إدارتها إلى المستوى المقبول من الخطر أم لا، لذلك التقرير يمثل المنتج النهائي للمراجعة الداخلية ويجب أن يكون واضحاً وموجزاً وخالياً من الأخطاء ومصمم بشكل جيد وملائم.

المطلب الثالث: الملاحظات المسجلة والحلول المقترحة

إن مراجعتنا وتقييمنا لوحدة بوزقرة سمحت لنا بتسجيل مجموعة من الملاحظات في الإجراءات وكذلك نقائص في تطبيقها. وأهم هذه الملاحظات المسجلة والتي أرفقناها بمجموعة من الاقتراحات التحسينية تتمثل في:

الفرع الأول: وصف وتقييم بناء العمل المبني على المخاطر

من أهم الملاحظات التي وجدت في هذه العملية، هي في تلك المراحل التي أخذت في تنفيذ خطوة تقييم المخاطر وإسقاط تقييماتها على وضعية الشركة، حيث بعد التقييم للمخاطر (أي بعد إعطاء مقدار احتمال الخطر وأثاره المترتبة) لم يؤخذ مؤشرات أو معايير تصنف على أساسها تلك التقييمات للمخاطر المقدرة في شركتهم مع مدى أخذهم للأثار واحتمالها في تركيبة المصفوفة المقدرة للمخاطر.

بمعنى، هو أنه بعد تعيين المصفوفة التي تحدد وترتب المخاطر حسب أهمية (أثر) حدوث تلك المخاطر، واسقاطها على المخاطر التي تمت تقدير وقوعها في شركتهم، ومن أجل إعطاء تقييم دقيق لتلك المخاطر، لم يؤخذ بالحسبان مؤشرات ومعايير ثابتة، يمكن أن تساعدكم أكثر في إعطاء وصف لحركة المخاطر في الشركة وتقييمها مع مستوى حركة نشاط الشركة المستمر والمتغير حسب السوق (الطلب والعرض) والظروف الاقتصادية الأخرى (سياسية، طبيعية اجتماعية... إلخ)، ومن جهة أيضاً يمكن لتلك المعايير والمؤشرات الثابتة المأخوذة كأساس للتقييم، أن تضمن استمرارية لتقييمهم المأخوذ في تلك الفترة للفترات الموالية، بمعنى أنه بإمكان أية مراجعين داخليين يمكنهم أن يتولوا منصبهم في شركة كوسيدار المحاجر أن يعملوا ويفهموا ويعتمدوا على أي أساس أخذت تلك التقييمات المأخوذة من قبل المراجعين السابقين.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقرة

الفرع الثاني: إعداد برنامج خطة العمل المبني على المخاطر

كما سبق وذكرنا سابقاً تهدف هذه الخطوة إلى تحديد نوع عمليات المراجعة التي سيتم تنفيذها، ومتى سيتم التنفيذ، وطول مدتها، ومختلف عمليات الأنشطة المرتبطة بها التي سوف تتضمنها كل عملية مراجعة، وتحديد الموارد المناسبة لتحقيق تلك المراجعات.

ويعتبر من أولويات المهام التي يعمل بها المراجعون، هي تلك المهام التي تتضمن أكبر نسبة مخاطر بها.

حيث لو نظرنا في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): مجمل المخاطر التي تعرضت لها وحدات شركة كوسيدار المحاجر لعام 2015

العمليات	المحاسبة	الموارد البشرية	تسيير المخزون	مشتريات	التجارية	مجموع الوحدات
الوحدات	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	الوحدات
بوزقرة (بومرداس) - C01	3	2	3	1	1	10
عين سمارة (قسنطينة) - C07	-	2	3	5	1	11
عين توتة (باتنة) - C10	-	2	3	-	-	5
قديل (وهران) - C11	-	1	2	-	-	3
فج بورنان (خنشلة) - C17	1	2	2	2	-	7
سر الجو (بوية) - C20	2	1	1	-	-	4
عين بابوش (أم البواقي) - C22	-	2	1	-	-	3
واد العنب (عنابة) - C27	1	3	3	3	1	11
شبكة (تيارت) - C29	-	3	-	-	-	3
المهير (برج بوعرييج) - C34	-	3	3	-	-	6
رقان (أدرار) - C32	1	2	5	1	-	9
قدارة (بومرداس) - C35	2	1	4	1	-	8
المسييف (مسيلة) - C35	2	1	3	3	3	12
إجمالي الأنشطة المدقق فيها (عدد)	12	25	33	16	6	92
إجمالي الأنشطة المدقق فيها (نسبة)	13%	27%	36%	17%	7%	100%

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

نجد بأن وحدة المسيف بمسيلة (C35) هي أكبر الوحدات الإنتاجية عرضة لمجموعة من المخاطر مقارنة بغيرها، في حين نجد أن وحدة قديل بوهران (C11) ووحدة عين بابوش بأم بواقي (C22)، ووحدة شبكة بتيارت (C29) هم أقل درجة تعرضاً للمخاطر مقارنة بغيرهم من الوحدات الإنتاجية.

وبمشاهدة برنامج الخاص بمهام المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر لعام 2016، الموضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-8): برنامج الخاص بمهام المراجعة الداخلية لكوسيدار المحاجر لعام 2016

المجال		المدة المستغرقة	
كود الخاص بالوحدة	(Désignation)		
	التحضير للمهام	جانفي	الأسبوعي الأول
C20	سِرُّ الجثو (CERROU EL DJOUA) – البويرة	فيفري	
C01	بوزقزة – بومرداس	مارس	
C35	قدارة – بومرداس		
C29	تيارت	أفريل	
C02	غليزان		
C11	قديّال (GDYEL) – وهران		
C34	المهير – برج بوعرييج	ماي	
C10	عين توتة – باتنة		
C37	المسيّف – مسيلة		
S10K	مديرية الموارد البشرية	جوان	الأسبوعي الثاني
C07	عين سمارة – قسنطينة	جويلية	
C27	عناية		
	العطلة السنوية	أوت	
C22	أم بواقي – O.E.B	سبتمبر	
C17	خنشلة		
C32	رقان – أدرار	أكتوبر	
C41	الجلفة		
C38	الأغواط		
S25	مديرية العتاد	نوفمبر	
S10K	المديرية المالية والمحاسبة	ديسمبر	

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

نجد بأن المهام المأخوذة ذات الأولوية غير وحدة المسيف بالمسيلة (C35)، وأعطى الأولوية بممارسة مهمة بوحدة سر الجو بالبويرة (C20) وعلى غرار أنها لا تملك درجة المخاطر التي تملكها وحدة المسيف بمسيلة (C35).

بالإضافة لو لاحظنا في الجدول رقم (3-7) المتعلق بتحديد وتقييم مخاطر المحتملة في مختلف وحدات الشركة، أنه لم يراعى تحديد وتقدير المخاطر في كل من مديرية المحاسبة والمالية ومديرية إدارة الموارد البشرية ومديرية العتاد، وأنه نجدها قد تمت برمجتها في برنامج المهام الخاص بمهام المراجعة لعام 2016، وتم تقديمها من قبل بعض الوحدات الإنتاجية بدون وجود خطر يُحدّد الأولوية للمهام.

ومن خلال كل ما سبق يمكن إعطاء ملاحظة بوجوب إعطاء أهمية لأولوية المديرية والوحدات التي تتواجد بها أكبر نسب للمخاطر، فقد يكون عدم إعطاء الأهمية لأي أمر ما، يكون الأخير فيه أكبر المخاطر التي تُعرقل الشركة متواجدة به، وأيضاً يجب إعطاء أولوية في تحديد الأنشطة التي سيتم البدء بها حسب حجم المخاطر التي تتضمنها.

الفصل الثالث: دراسة حالة تنفيذ مهمة لمراجعة داخلية بوحدة بوزقزة

الخلاصة:

يعتبر فرع كوسيدار المحاجر من أبرز الفروع اذبي يساهم في تعزيز نشاط الفروع الأخرى لمجمع كوسيدار، من احتياجاتهم في مجال تخصصها من أعمال استخراج ومعالجة المواد المحوّلة من المحاجر، وهي تعمل أيضاً على تسويق مجموعة واسعة من المنتجات بما في ذلك الأحجام المختلفة المكونة للخرسانة والطرق والمحاجر الرملية، وسحق الحصى وجميع الوظائف المتعلقة بالمحاجر، ويعتبر وجود نظام للرقابة الداخلية فعال ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المستمرة من طرفها، وتعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوظائف والأنشطة الداخلية التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعاليته وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفاءته، حيث تعرف إجراءات هذه وظيفة بملاءمتها مع وظائف ونشاطات شركة كوسيدار المحاجر.

خاتمة

من خلال تطرقنا لموضوع تأثير المراجعة على أداء المؤسسة، ومن أجل الإلمام بالإشكالية المطروحة التي تمحورت في: **كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين مستوى أداء المؤسسة؟**

وبعد عرضنا للفصول الثلاثة لهذه المذكرة، وانطلاقاً من فرضيات الدراسة والمنهج المستخدم المشار إليه، يمكننا التوصل إلى عرض الخلاصة والاستنتاجات إضافة إلى نتائج اختبار الفرضيات ونتائج الدراسة، التوصيات المقدمة، كما يلي:

الخلاصة والاستنتاجات:

من خلال تناولنا للفصل الأول الذي جاء فيه الحديث عن دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء، تطرقنا بمسلكه إلى الدراية بمفهوم الأداء وارتباطه بكل من الكفاءة والفعالية، وكذا معرفة مدى قدرة نظام الرقابة الداخلي في تحسين ذلك الأداء مع مقدار ملاءمة إجراءاته في المؤسسة، والتي تعتبر المراجعة الداخلية من أقوى وأفضل الأدوات والوظائف التي تستعمل في محاولة جعل ذلك النظام في المؤسسة أكثر ملاءمة في ذلك.

وفي سياق الفصل الثاني تناولنا الحديث أكثر عن مهنة ووظيفة نشاط المراجعة الداخلية لما تقتضيه من أهمية بالغة في المجال التنظيمي (منظمة، مؤسسة، شركة، بنك،....)، وخاصة في ظل ما وفره الإطار المهني لهذه المهنة لإمكانية إضافة قيمة مضافة للمؤسسة في ظل تدخله في تصميم لنظام الرقابة، وترشيده للحكومة، وأيضاً في تصميم لنظام إدارة المخاطر، وهذا بتقديم خدمات تأكيدية (تطمينية)، وأخرى استشارية، وهذا من خلال تناولنا لمنهج سير مهمة المراجعة الداخلية، وعن البيئة التي يمكن أن تتدخل فيها تلك المهمة، وأيضاً عن تلك المعايير التي أصدرها الإطار المنظم للمهنة بشأن من يعمل بعنوانه، سواء كان العامل بها من داخل المؤسسة أو بخارجها، ولقد تم تناوله أيضاً، تلك المقومات المهنية للمراجع الداخلي وعن الصلاحيات التي يمكن أن ينالها إذا قام بمهمة في المراجعة الداخلية، مع ذكر عن مختلف الخطوات التي يتبعها في ذلك، مع مختلف الأدوات والمستندات التي يمكن أن تكون مساعدة له في أداء لمهامه من جهة، وتكون كدليل على عمله وحجّية على ما يقوم بتقديمه بتقريره من جهة أخرى.

ومن خلال الفصل الثالث تم التطرق فيه إلى دراسة ميدانية تطبيقية لمهمة المراجعة الداخلية في شركة المساهمة، كوسيدار المحاجر التابعة لمجمع كوسيدار، ولمختلف الخطوات التي يتبناها مراجعوها الداخليون، ولما تم أخذه من الأدوات والمستندات الملائمة لتلك المهمة.

نتائج الدراسة:

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

- يعتبر هدف وجود نظام للرقابة الداخلية في المؤسسة، هو لتحقيق الانسجام بين تصرفات وسلوك الأفراد العاملين والأهداف التشغيلية بداخلها؛
- تعتبر تلك التنظيمات، والقوانين، والقواعد بداخل المؤسسة التي على إثرها تسعى المؤسسة لتحقيق أهدافها، وتكون موجهة لأفراد عملائها من أجل تنفيذها، كصياغة لإجراء لنظام رقابة داخلي؛
- يعود وجود إجراءات لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بـ: التنظيم لعملياتها، حماية أصولها، ضمان استمراريتها (عند توظيف عمال جدد وغياب أو استقالة الموظفون السابقون)، تقديم معلومات (مالية، وتشغيلية) موثوقة وذات نزاهة، حسن تسيير العمليات الداخلية؛
- تلعب المراجعة الداخلية دوراً بالغ الأهمية في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تعتبر من أهم مقومات نجاحه، مما يعود على المؤسسة في تحقيق وتحسين لأدائها؛
- هناك علاقة طردية قوية بين المراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية؛
- يؤدي نشاط المراجعة الداخلية إلى إضافة قيمة للمؤسسة (والجهات المعنية بها) عندما تقدم تأكيداً موضوعياً ووثيق الصلة، وتساهم في فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة؛
- تعتبر وجود كفاءة وفعالية في تصميم لنظام الرقابة الداخلية، عندما تكون مبنية على تلك المخاطر الممكن وقوعها بداخل المؤسسة، التي يعطى لها تقييمات موضوعية بالحسبان لبيئة المؤسسة المتواجدة فيها بتاريخ تنفيذ تلك المهام؛
- الخبرة والرصيد المعرفي للمراجع يؤثران على كيفية قراءة الأخطار وتحديد درجتها؛

اختبار الفرضيات:

- أدت دراستنا لهذا الموضوع، إلى التوصل إلى النتائج التالية فيما يخص بالفرضيات التي تمت صياغتها، إلى:
- بخصوص الفرضية الأولى والتي تتمثل في أن "النظام الرقابة الداخلي علاقة طردية بسلوك أداء المؤسسة"، فلقد تم التوصل من خلال الفصل الأول إلى الاتفاق مع هذه الفرضية، وهذا باعتبار أنه إذا لم يكن هناك إجراء

لنظام رقابة داخلي، أو كان موجود مع سوء تصميمه في ظل بيئة المؤسسة، لا يكون على إثرها هناك توافق بين تصرفات وسلوك الأفراد العاملين مع الأهداف التشغيلية بداخل المؤسسة، هذا ما يعكس بالسلب على الأداء، في حين إذا كان هناك وجود فعال لنظام الرقابة الداخلي، سيؤثر ذلك على حسن تسيير العمليات الداخلية، ويعزز على تقديم معلومات موثوقة وذات نزاهة، مما يساهم على تحقيق الكفاءة والفعالية في الأداء؛

- بخصوص الفرضية الثانية والتي تتمثل في "فعالية تنظيم المؤسسة الداخلي يعمل على تحسين نشاط المؤسسة ويسهل عمل المراجعة الداخلية"، فهي صحيحة، باعتبار أن نظام الرقابة الداخلي هو المجال الأساسي في عمل ونشاط المراجعة الداخلية، بالإضافة إذا ما كانت هناك فعالية في التنظيم الداخلي للمؤسسة من توثيقه ودراسته قبل الوصول إلى الأمر بتنفيذه، تكون هناك فعالية في تطبيقه، مما يعمل على تحسين نشاط المؤسسة، ويسهل من جهة على المراجعة الداخلية تقييمها ومتابعتها لتنفيذ تلك الإجراءات؛
- وبخصوص الفرضية الثالثة والتي تتمثل في كون أن "خبرة ومستوى المراجع الداخلي تؤثر إيجاباً على نتائج نظام الرقابة الداخلي"، فهذا صحيح، فخبرة المراجع الداخلي تساعد كثيراً في طريقة تصميم وتقييم لنظام الرقابة الداخلي، وفي تحديد لمختلف الإجراءات والتقنيات اللازمة، وللکفاءة عمله، في قدرته على تحديد الموارد الملائمة.

الاقتراحات والتوصيات:

- على ضوء الفرضيات والنتائج المتوصل إليها، يمكننا اقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين أداء المراجعة الداخلية في المؤسسات، وهي:
- الاهتمام أكثر بوضع لجان للمراجعة بداخل المؤسسة، لما لها من دور في تفعيل وتقوية مهام المراجعة الداخلية، مما يؤدي بدوره إلى فعالية في تصميم لنظام الرقابة الداخلية المبني على المخاطر، وكذا في تفعيل وإرساء مبادئ حوكمة المؤسسات بشكل سليم؛
- العمل على متابعة مدى تطوير معايير المراجعة الداخلية ومدى علاقتها بالرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، مع القيام بإجراء دورات تدريبية وتكوينية للمراجعين الداخليين على هذه المعايير؛

- إن فعالية عملية تقييم المخاطر تعتمد أساساً على: تحديد المؤسسة لأهدافها أولاً، ثم يأتي دور جميع المديرين والعاملين بالمؤسسة، بحيث أنهم جميعاً مسؤولون عن عملية إدارة المخاطر، لذا يقوم كل مدير مسؤول بعمل سجل بالمخاطر التي تعوقه عن تحقيق الأهداف المطلوبة منه، ثم يتم تجميع كل هذه المخاطر في سجل واحد ثم ترتيب هذه المخاطر حسب أهميتها وتأثيرها على المؤسسة بالاعتماد على احتمال حدوث كل خطر والنتائج المتوقعة من حدوثه، وبالتالي يسهل على الإدارة تحديد أدوات الرقابة اللازمة لإدارة هذه المخاطر حتى تصبح في حدود المستوى المقبول من الخطر والذي يحدده مجلس إدارة المؤسسة، ثم يتم إعداد تقييم المخاطر المتبقية؛
- تتطلب لفعالية أكثر لإدارة المخاطر بالمتابعة لعملياتها بشكل مستمر، وتوثيقه، للتأكد من أن المخاطر تم تحديدها وتقييمها بفعالية وأن أدوات الرقابة والاستجابات المناسبة تم وضعها في المكان المناسب وأنها تحقق النتائج المطلوبة، كما يجب مراعاة أي تغيرات قد تحدث في بيئة المؤسسة وأخذ آثارها في الحسبان، لذا يجب إعادة فحص كل المخاطر على الأقل سنوياً كجزء من عملية التخطيط، وإن كان يجب تكرارها بشكل أقرب أو أقل مع المؤسسات التي تكون معرضة لتغيرات سريعة ومتلاحقة؛
- وجوب وضع مراجع ومعايير كمية لمحاولة حصر درجة الخطر بأكثر موضوعية، وتفادياً للقراءات الذاتية للمراجع، فلو أخذنا مثلاً خطر عدم استمرارية متابعة الزبائن بالحقوق لدى المؤسسة، أو استمرار الأخيرة بتقبل تأخيرات الزبائن بالوفى لحقوقهم متى كان موعد التأخير، ففي هذه الحالة، -ما هو الأساس الذي يمكننا أن نتبعه من أجل إعطاء تقدير لدرجة خطر تأخر الزبائن بالوفى لحقوقهم على المؤسسة؟ -
ففي هذه الحالة قد تساعدنا مؤشرات التحليل المالي في معرفة درجة الخطر، فلو قمنا بحساب معدل دوران الزبائن، سيتبين لنا من معرفة لتلك الفترة الواجبة ألا يتأخر عليها الزبون في استحقاق الحقوق.
وقد وجد مثلاً بأن فترة التحصيل الفعلية مرتفعة عن النسبة المحسوبة، فيمكن القول بأن هذا الأمر يمثل خطراً على المؤسسة، ولكن غير ممكن إعطاء درجة الخطر مباشرة عليه، فلو استعملنا أيضاً نمط التحليل المالي الأفقي الذي يمتاز بمقارنة المؤشرات التحليل المالي بفترات زمنية مختلفة، فوجدنا مثلاً بأن فترة استحقاق الحقوق للسنة (ن) مرتفعة عن السنة (ن-1)، لا يمكن القول أيضاً ومباشرة بأن معدل هذا التأخر يمثل خطر باحتمال مرتفع عند تحققه على المؤسسة، بل يجب علينا مقارنته مع رقم الأعمال مثلاً.

فإذا تم ملاحظة ارتفاع نسبة الاستحقاق للحقوق بنفس نسبة رقم الأعمال أو أقل منه، قد لا نعتبر هذا الخطر خطراً مرتفعاً على المؤسسة، ويمكن أن نركز أكثر على مخاطر أخرى يمكن أن تؤثر بأكثر سلبية على المؤسسة من مخاطر استحقاق تلك الحقوق من الزبائن؛

- المطلوب من خطة المراجعة أن تمد لجنة المراجعة بالمعلومات التالية: تفاصيل المخاطر التي سيتم تقديم تأكيد عن عمليات إدارة المخاطر المرتبطة بها من خلال تنفيذ خطط المراجعة؛ تفاصيل المخاطر التي سيتم تقديم التأكيد عنها ومن خلال الاعتماد على أعمال المراجعة في السنوات السابقة؛ تفاصيل المخاطر التي تتطلب تنفيذ عمل استشاري لمساعدة الإدارة لتخفيف هذه المخاطر لأقل من المستوى المقبول؛ المخاطر التي لم يتم تغطيتها بسبب سياسة معينة أو وجود قيود على الموارد المتاحة؛ التأكيد على أن الخطة تتم وفقاً لاختصاصات قسم المراجعة الداخلية، (وهذا ما يفسر على أن إشراف لجنة المراجعة الداخلية على نشاط المراجعة الداخلي، يُعزّز من استقلالية نشاط المراجعة الداخلية، والحرص على تتبعها المسار الصحيح)؛
- توعية العملاء بداخل المؤسسة على إيجابية المراجعة الداخلية مما تقدمه للمؤسسة من قيمة مضافة من جهة، ووسيلة استعمالها من طرفهم للوصول إلى الإدارة العليا بإيصال مختلف حاجاتهم ومتطلباتهم اللازمة لتحقيق كفاءة وفعالية عملهم.

المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ. كتب:

1. أبو هيبه حامد طلبة محمد، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011.
2. بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
3. جمعة أحمد حلمي، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
4. حصن عبد الفتاح محمد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
5. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق: وفق لمعايير التدقيق الداخلي الولية، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
6. سعد محمد فضل، خالد راغب خطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
7. سلامة مصطفى صالح، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
8. السوافيري فتحي رزق وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
9. سويلم الحسبان عطا الله أحمد، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، إعدادات دائرة المكتبة الوطنية بيانات الفهرسة التصنيف الأولية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
10. الصبان محمد سمير، اسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2008.

ب. الرسائل والمذكرات الجامعية:

• الرسائل:

1. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية مصلحة الأبحاث والمراجعة -بسكرة-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2014-2015.
2. نمري نصر الدين، تحليل النمو وخلق القيمة في المؤسسة الاقتصادية ودوره في تقييم وقيادة الأداء المالي - دراسة حالة ثلاث شركات تأمين ناشطة في الجزائر-، أطروحة الدكتوراه، شعبة علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014-2015.

• المذكرات:

1. براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، - دراسة عينة من المراجعين الداخليين-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في: شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة-بومرداس-، 2014-2015.
2. بلخيزر سميرة، المراجعة في قطاع البنوك مع دراسة حالة الجزائر، مذكرة من بين متطلبات لنيل شهادة الماجستير في فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
3. توام زهية، منهجية المراجعة الداخلية في البنوك حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية «BADR»، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007.
4. ساعد ابتسام، تقييم كفاءة النظام المالي الجزائري ودوره في تمويل الاقتصاد، مذكرة مقدمة للنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود وتمويل، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008-2009.
5. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك- الدورة "مبيعات-مقبوضات"، مذكرة مقدمة

- تدخل لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
6. صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة القرض الشعبي الوطني، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم المالية فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
7. عبده أحمد عبده عتاش، إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2011.
8. عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال فترة (2001-2012)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير (مدرسة الدكتوراه: إدارة الأعمال والتنمية المستدامة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف 1، 2014.
9. عيادي محمد أمين، تقييم نظام المعلومات الاجتماعي في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، قسم: علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004 كاروس أحمد، تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC، مذكرة مقدمة للنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3، 2010/2011.
10. قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة-الجزائر-للفترة (2009-2010). مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2011-2012.

11. كربوعة أسماء، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية دراسة حالة شركة سوناطراك، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3، 2009-2010.
12. لظن هيا مروان إبراهيم، مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO - دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2016.
13. المدلل يوسف سعيد يوسف، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة استكمالاً لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية - غزة، 2007.
14. وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3، 2009-2010.
15. هباج عبد الرحمان، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي دراسة حالة "المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI"، مذكرة تخرج ضمن متطلبات الماستر في العلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.

ت. المجالات والدوريات:

1. الإدارة العامة لتصميم البرامج وتطوير المناهج، مراجعة ومراقبة داخلية، منشورات المؤسسة العامة للتعليم العالي الفني والتدريب المهني، تخصص محاسبة، المملكة العربية السعودية، د.ت.
2. بغدود راضية، صبايحي نوال، إدارة المخاطر المالية وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، ملتقى دولي، محور المداخلات: التأصيل النظري لإدارة المخاطر، المفاهيم والأساليب الأساسية، عنوان المداخلات: دور التدقيق

- الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محمد أولحاج- البويرة، د.ت.
3. جمعية المدققين الداخليين، الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي (IPPF)، مؤسسة الأبحاث التابعة لجمعية المدققين الداخليين (The IIA Reasearch Foundation)، حقوق الترجمة والطبع محفوظة لجمعية المدققين الداخليين في لبنان، لبنان، مارس 2012.
4. سنا محمد بدران، المراجعة المتقدمة، مادة من برنامج البنوك والبورصات، المستوى السابع، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، الجزء الثاني، كود رقم 174، مصر، د.ت.
5. شبيبته محمد فوزي، المضمون المعلوماتي الإضافي للقيمة المضافة فيما يتعلق بالمخاطرة النظامية للسهم - دراسة تطبيقية على بورصة عمان-، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي الخامس "اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية" في محور اقتصاد المعرفة وكفاءة الأسواق المالية والمنعقد في جامعة الزيتونة الأردنية، بحث مقدم باسم الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، د.ت.
6. شوقي بورقة، التمييز بين الكفاءة والفعالية والفاعلية والأداء، منشورات جامعة فرحات عباس، سطيف، د.ت.
7. الشيخ الداوي، تحليل أسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 07، 2009-2010.
8. معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ترجمة المعايير: زياد بودريقة رئيس جمعية المدققين داخل المؤسسة، تونس، ديسمبر 2013.
9. مقبل علي أحمد علي، دراسة لنموذج القيمة الاقتصادية المضافة كأداة مكتملة لأدوات تقويم أداء الشركات الصناعية والتعديلات المقترحة لاحتسابها "دراسة تطبيقية"، منشورات كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، د.ت.

ثانيا: باللغة الأجنبية

a) Les ouvrages, les livres

1. HMINI .A, **l'audit comptable et financier**, première édition, BERTI édition, 2001-2002.
2. Kurt F. Reding, et autres, **MANUEL D'AUDIT INTERNE**, Groupe Eyrolles, France, 2015.
3. RENARD Jacques, **THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE**, Septième édition, EYROLLES, 2010.

b) Les mémoires :

1. HANOUN Nadia et HASSAN MIHUIL Nima, **Description du contrôle interne**, Master Spécialisé en Management Stratégique et Logistique des Organisations, faculté des sciences juridiques, Economique et social Agadir, Université Ibn Zohra, Maroc, 2008-2009, p19.

c) Les revues :

1. COSIDER Carrières, **Projet du programme d'Audit –Exercice 2016–**, DIRECTION GENERALE, Décembre 2015.
2. COSIDER-GROUPE, **La SYNERGIE d'un Groupe au SERVICE du développement**, Rapport Annuel 2013.
3. IFAC, **NORMES INTERNATIONALES POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE (LES NORMES)**, Révision : Octobre 2016, Application : Janvier 2017.

4. Institut de l'audit et contrôle interne (ifaci), **Les outils de L'AUDIT INTERNE : 40 Fiches pour conduire une mission d'audit**, Groupe EYROLLES, France, 2013.

رابعاً: مواقع الانترنت

1. شبكة طلاب اليوم، بحث عملي عن المحاسبة والرقابة الداخلية، تاريخ الاطلاع: 2016/11/12، على الموقع الالكتروني: <http://www.tolabalyoum.net>.
2. ويكيبيديا الموسوعة الحرة، مخطط إيشيكاوا، تاريخ الاطلاع: يوم: 2017/03/14، على الموقع: <https://ar.wikipedia.org>.
3. Laporte. S, les diagrammes de flux, p1, Consulté le 13/10/2016, Site : <http://stephanie.laporte.pagesperso-orange.fr>.
4. Scribd, Techniques d'AUDIT, consulté le : 06/03/2017, Site : <https://fr.scribd.com>.
5. COSIDER Groupe SPA, Organigramme de COSIDER GROUPE, Consulté le 30/03/2017, Site : <https://www.cosider-groupe.dz>.
6. COSIDER Groupe SPA, Présentation de COSIDER GROUPE, Consulté le 30/03/2017, Site : <https://www.cosider-groupe.dz>.

الملاحق

الملحق رقم (1): أنواع المخاطر الممكن توقع حصولها بداخل المؤسسة

التقسيم الثاني: المخاطر الداخلية والمخاطر الخارجية	التقسيم الأول: المخاطر المهنية والمخاطر المشتركة
إلى جانب التقسيم السابق، يميز هذا التقسيم بين المخاطر التي تهدد تحقيق المؤسسة لأهدافها ذات مصدر داخلي أي من بيئتها الداخلية وتلك التي من مصدر خارجي أي من بيئتها الخارجية. 1. المخاطر المرتبطة بالبيئة الداخلية للمؤسسة: هي مجموعة من الأحداث والأوضاع التي تنتج عنها مخاطر داخل المؤسسة يمكن أن تحول دون تحقيق أهدافها والتي على المراجع أخذها بعين الاعتبار أثناء أدائه لمهامه. ومن أهم هذه المخاطر ما يلي: - عدم فعالية الاتصالات الداخلية، وغياب مستندات الإثبات. - غياب أو عدم كفاية تكوين المستخدمين. - غياب رقابة داخلية فعالة. - عدم كفاية ثقافة المؤسسة أو غيابها وخاصة فيما يتعلق بنشاطات اليقظة الاستراتيجية. 2. المخاطر المرتبطة بالبيئة الخارجية للمؤسسة: وهي عبارة عن مجموعة من الأحداث التي تنتج عنها مخاطر خارج المؤسسة أي بيئتها الخارجية والتي يمكن أن تؤثر سلباً على تحقيق أهدافها، ومن بينها: - عدم احترام القوانين والتنظيمات المنظمة للمؤسسة. - وجود عدة مؤسسات منافسة في السوق. - وجود احتمال لدخول مؤسسات أجنبية ذات خبرة أكبر وأسعار أقل لنفس السلعة التي تنتجها المؤسسة. - إدخال تقنيات جديدة في الإنتاج أو أنظمة المعلومات مثل الإعلام الآلي.	يمكن اعتبار هذا التقسيم بمثابة مجموعة من المخاطر المتعلقة بقطاع معيّن أو مهنة معينة ويتمثل في: 1. المخاطر المهنية «Les Risques Métier» (هي مجموعة من المتغيرات العشوائية الخاصة بكل قطاع من النشاط مثل: قطاع البنوك، قطاع الصناعات الكيماوية والبتر وكيماوية، قطاع إنتاج الطاقة النووية، فلكل قطاع من تلك القطاعات توجد مجموعة من المخاطر الخاصة بكل منها والتي تتميز عن القطاعات الأخرى، ففي البنك مثلاً نجد مخاطر عدم تحصيل القروض الممنوحة للزبائن، أما قطاع الصناعات الكيماوية فنجد مخاطر التلوث والحرائق)؛ 2. المخاطر المشتركة لكل المؤسسات Les risques communs pour toutes les entreprises إلى جانب المخاطر المهنية التي تختلف من قطاع لآخر، هناك مجموعة من المخاطر التي تشترك فيها مختلف المؤسسات، ومن بينها ما يلي: - مخاطر الزبائن / المنتجات Les / produits risques clients (تسمى كذلك "مخاطر التنافسية"، (حيث يمثل خطر عدم ملاءمة المنتج أو الخدمة لاحتياجات ورغبات المستهلك أو المؤسسات المنافسة، خلال زمن معين)؛ - مخاطر السوق Les risques de marché (تسمى كذلك "المخاطر القطاعية"، ويتعلق بمكانة

	المؤسسة في السوق، ومدى تحكمه ومتغيراتها مثل الأسعار وحجم المبيعات)؛ - مخاطر العلامة التجارية Les risques d'image commerciale (تدعى كذلك "مخاطر السياسة التجارية"، وهي متعلقة بالنظرة السلبية للنشاط التجاري للمؤسسة من طرف زبائنها)؛ - مخاطر الطوارئ Les risques accidentel (تعرف كذلك "بمخاطر انعدام الأمن والحماية المادية" التي تتعلق بالأحداث المفاجئة غير المنتظرة التي تمس بالأمن الفيزيائي لموجودات وعمال المؤسسة)؛ - مخاطر اختلاس أموال المؤسسة أو موجوداتها Les risques de malversation (تشمل كل ما يتعلق بالسرقة، الاختلاسات والعمليات غير الشرعية والممارسات غير القانونية التي يمارسها أحد العمال لتحقيق أغراض شخصية لوحده أو بتواطؤ أطراف أخرى معه)؛ - المخاطر المتعلقة بالمعالجة الإلكترونية للبيانات Les risques sur les traitements informatiques (تدعى كذلك "المخاطر النظامية" وتتعلق بالمعالجة الآلية للبيانات باستخدام البرامج المستعملة من طرف المؤسسة، وتتعلق بكل من مرحلة المعالجة والتخزين)؛ - المخاطر المتعلقة بتسيير المستخدمين Les risques sur la gestion du personnel (تسمى كذلك المخاطر "البشرية" أو "الاجتماعية" وتتعلق بضعف وعجز العنصر البشري أو نظام تسيير الموارد البشرية للمؤسسة على تحقيق الأهداف المخولة له)؛ المخاطر القانونية Les risques
--	--

	réglementaires (أو المخاطر "الجبائية" أو "الجنائية" والمتعلقة باحتمال عدم الالتزام بتطبيق الإجراءات القانونية المفروضة على المؤسسة)؛ - مخاطر الاتصالات اللاسلكية Les risques liés aux télécommunication (أو مخاطر "مجال التغطية" وتمثل المخاطر المتعلقة بفقدان (خسارة) المعلومات نتيجة فساد سندات البيانات أثناء انتقالها عبر وسائل الاتصال (هاتف، فاكس أو انترنت ... وغيرها)؛ - مخاطر أخلاقيات المهنة Les risques déontologiques (تدعى كذلك "مخاطر الرقابة الداخلية" أو "مخاطر الإجراءات" وتتعلق بإمكانية عدم تطبيق وعدم احترام أخلاقيات المهنة ومبادئها المنصوص عليها في القوانين والتشريعات).
--	---

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على، كربوعة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 88- 92.