

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة *بومرداس*



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة دكتوراه الطور الثالث في:

شعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية
في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية -دراسة حالة-

إشراف الأستاذ الدكتور:

بلقاضي بلقاسم

إعداد الطالبة:

أوسعيد نيسة

أجيزت ونوقشت يوم الخميس 04 نوفمبر 2021.

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
1	بوكساني رشيد	أستاذ	جامعة أمحمد بوقرة بومرداس	رئيسا
2	بلقاضي بلقاسم	أستاذ	جامعة أمحمد بوقرة بومرداس	مقررا
3	بطاطا سفيان	أستاذ	جامعة أمحمد بوقرة بومرداس	ممتحنا
4	براغ محمد	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة أمحمد بوقرة بومرداس	ممتحنا
5	بن موسى كمال	أستاذ	جامعة الجزائر 3	ممتحنا
6	غويني العربي	أستاذ	جامعة الجزائر 3	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021-2020

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني لإكمال متطلبات هذا البحث، فقد استمدت منه العون وكان لي خير معين.

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل "بلقاضي بلقاسم" لتفضله بالإشراف على هذه الأطروحة، وعلى ما بذله معي من جهد وما قدّمه لي من إرشادات علمية وتوجيهات سديدة أغنت البحث وأثرته.

كما أتقدم بالشكر والامتنان إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بمناقشة هذه الأطروحة وتقويمها وتثمينها... جزاهم الله على خير جزاء، وكل من ساهموا من قريب أو بعيد في إخراج هذا العمل بهذا الشكل، وأخص بالذكر: السادة مسؤولي المراجعة الداخلية وكل المراجعين الداخليين العاملين في المؤسستين الاقتصاديتين العمومية والخاصة عينة الدراسة، وخاصة السيد كدو مهدي والسيد عبد الكريم طالب.

والشكر الموصول أيضا إلى كل من ساعدني في إعداد هذه الأطروحة، سائلا المولى عز وجل أن يجزيهم عني خير الجزاء.

الإهداء

أهدي هذا العمل:

إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما.....وأدامهما الله ضياء

لحياتي.

إلى زوجي العزيز، رفيق دربي، من صبر معي وشجعني وكان لي

خير رفيق ونعم الزوج والصديق.....حفظه الله.

إلى أولادي وسيم وأكرم وأنفال.

إلى جميع أخواتي وأخوتي وأبنائهم.

الباحثة: أوسعيد نيسة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في الكشف عن اختلالات نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال التعرف على واقع ممارسات المراجعة الداخلية بالتوازي مع متطلبات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (النسخة المحدثه لعام 2017) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA). ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد قامت الباحثة بإتباع منهج دراسة حالة من خلال انجاز مهمة المراجعة الداخلية على مستوى إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العمومية والخاصة بهدف تشخيص وتقييم الرقابة الداخلية لنظام دورة مبيعات/تحصيلات وكشف اختلالاته سواءا من حيث التصميم أو التشغيل.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها أنه يعاني نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة من عدة اختلالات، كانت للمراجعة الداخلية دور فعال في الكشف عنها وذلك باستخدام مجموعة من الأساليب والأدوات ساعدتها في حصر الأسباب واقتراح التوصيات اللازمة لمعالجة وتصدي حدوث مثل هذه الاختلالات. بالإضافة إلى وجود اختلاف واقع ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة، وكذا تباين توافق هذه الممارسات مع متطلبات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وفقا للنسخة المحدثه لعام 2017.

وعلى ضوء هذه النتائج قدمت الدراسة عدة مقترحات أهمها ضرورة تحديث تصميم هيكل أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة محل الدراسة وذلك من خلال الاهتمام بتطبيق إطار COSO لعام 2013، وكذا إلزامية وضع ميثاق للمراجعة الداخلية ودعم استقلالية نشاطها وأخذ الإدارة لتوصياتها بمحض الجدية والسهر على تنفيذها على أحسن وجه، بالإضافة إلى ضرورة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية باعتباره من العوامل التنظيمية المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية والتي تنعكس مباشرة على توصيات التقرير النهائي للمراجع الداخلي والتي من شأنها معالجة وتصحيح اختلالات المكتشفة لنظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، اختلالات نظام الرقابة الداخلية، المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤسسة الاقتصادية العمومية والخاصة.

Abstract:

This study aims to shed light on the role that the internal audit plays in revealing the imbalances of the internal control system applied in the Algerian economic institutions, by identifying the reality of internal audit practices in parallel with the requirements of the international standards for internal auditing (updated version of 2017) issued by the Institute Internal Auditors (IIA). In order to achieve the objectives of the study and test its hypotheses, the researcher followed a case study approach by completing the internal audit task at the level of one of the public and private Algerian economic institutions with the aim of diagnosing and evaluating the internal control of the sales cycle/collections system and revealing its imbalances both in terms of design or operation.

The study reached a number of results, the most prominent of which is that the internal control system applied in the two economic institutions suffers from several deficiencies. In addition, there is a difference in the reality of internal audit practices in the public and private economic institutions, as well as the discrepancy in conformity of these practices with the requirements of international standards for internal auditing according to the updated version of 2017.

In light of these results, the study presented several proposals, the most important of which is the necessity to update the design of the structure of the internal control systems applied in the public and private economic institutions under study, through the interest in implementing the 2013 COSO framework, as well as the obligation to draw up a charter for internal review and support the independence of its activity, and the management to take its recommendations seriously and to watch over executing them in the best way, in addition to the necessity to adhere to the application of international standards when evaluating the internal control system, as one of the organizational factors affecting the quality of the internal audit, which is directly reflected in the recommendations of the final report of the internal auditor, which would adress and correct the deficiencies discovered in the internal control system.

Key words: Internal Audit, Deficiencies in the Internal Control System, International Standards for Internal Auditing, Public and Private economic enterprise

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
III	الملخص
V	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال البيانية
XIII	قائمة الاختصارات والرموز
أ - س	المقدمة العامة
01	الفصل الأول: مقارنة نظرية وعملية للمراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية
02	تمهيد الفصل الأول
03	المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية
03	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية
12	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية
17	المطلب الثالث: مكانة المراجعة الداخلية ضمن التنظيم الهيكلي للمؤسسة
21	المبحث الثاني: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وعلاقتها بجودة أدائها
21	المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية
25	المطلب الثاني: الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
29	المطلب الثالث: تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
44	المطلب الرابع: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وعلاقتها بجودة أدائها
53	المبحث الثالث: الممارسة العملية والتطبيقية للمراجعة الداخلية وفق معاييرها الدولية
53	المطلب الأول: تنظيم وتخطيط عمل المراجعة الداخلية
58	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية
64	المطلب الثالث: المراحل المختلفة لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية وفقا لمعاييرها الدولية
81	خلاصة الفصل الأول
82	الفصل الثاني: أنظمة الرقابة الداخلية والإدارة الشاملة للمخاطر وفق إطار COSO
83	تمهيد الفصل الثاني

84	المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية -مدخل مفاهيمي-
84	المطلب الأول: مفهوم وخصائص نظام الرقابة الداخلية، أهدافه وتقسيماته
95	المطلب الثاني: حدود الرقابة الداخلية والجهات الفاعلة فيها
98	المطلب الثالث: الاهتمامات الإدارية من وجود نظام رقابي داخلي فعال
98	المبحث الثاني: المقومات الأساسية والشروط الواجب توفرها في نظام فعال للرقابة الداخلية، مبادئ تقويمه ومعايير فعاليته
99	المطلب الأول: المقومات الأساسية لنظام رقابي داخلي فعال وشروطه
108	المطلب الثاني: مبادئ تقويم نظام الرقابة الداخلية وتحسينه
110	المطلب الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية
113	المبحث الثالث: الهيكل الحديث لأنظمة الرقابة الداخلية والإدارة الشاملة للمخاطر وفق إطار COSO
113	المطلب الأول: مفهوم إطار COSO تطوره التاريخي
118	المطلب الثاني: الهيكل الحديث لنظام الرقابة الداخلية وفق COSO لعام 2013
125	المطلب الثالث: هيكل نظام الإدارة الشاملة للمخاطر في COSO ERM Framework
133	المطلب الرابع: العلاقة بين إطار الرقابة الداخلية (COSO I) والإدارة الشاملة للمخاطر (COSO II) بالمراجعة الداخلية
136	خلاصة الفصل الثاني
137	الفصل الثالث: دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية والأساليب والخطوات المتبعة في ذلك
138	تمهيد الفصل الثالث
139	المبحث الأول: دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية وتطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في المؤسسة
139	المطلب الأول: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
141	المطلب الثاني: المراجعة الداخلية بؤرة النظام الرقابي الداخلي في المؤسسة
141	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية وكشف اختلالاته
149	المطلب الرابع: دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة
156	المبحث الثاني: الأساليب والخطوات المتبعة لكشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية
156	المطلب الأول: اختلالات نظام الرقابة الداخلية والأعراض التي تشير لضعفه في المؤسسة

158	المطلب الثاني: أساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لكشف اختلالاته
165	المطلب الثالث: الخطوات المعتمدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وكشف اختلالاته
172	المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في تحديد المخاطر وتحسين نظام إدارتها لها في المؤسسة
172	المطلب الأول: المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر والهدف من تطبيق هذا المنهج
173	المطلب الثاني: خطوات تنفيذ المراجعة المبنية على المخاطر
176	المطلب الثالث: أهم الفروق بين المراجعة الداخلية التقليدية والمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر
177	المطلب الرابع: مساهمة المراجعة الداخلية في نظام الإدارة الشاملة للمخاطر وفقا لمعاييرها الدولية
186	المطلب الخامس: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر
190	المبحث الرابع: العلاقة التكاملية الموجودة بين المراجعة الداخلية والأطراف الفاعلة الأخرى وانعكاسها على تقويم نظام الرقابة الداخلية
190	المطلب الأول: العلاقة التكاملية الموجودة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وانعكاسها على تقويم نظام الرقابة الداخلية
192	المطلب الثاني: العلاقة التكاملية الموجودة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة وانعكاسها على تقويم نظام الرقابة الداخلية
197	المطلب الثالث: العلاقة التكاملية التي تربط المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا
200	خلاصة الفصل الثالث
201	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
202	تمهيد الفصل الرابع
203	المبحث الأول: واقع المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية في الجزائر والتحديات التي تواجه جهود تطويره
203	المطلب الأول: الإطار القانوني والتنظيمي والرقابي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
208	المطلب الثاني: مراحل تطور المراجعة الداخلية في الجزائر وجهود تطويرها
214	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-الزبائن مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

قائمة المحتويات

215	المطلب الأول: تقديم مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر
218	المطلب الثاني: منهجية وخطوات انجاز مهمة المراجعة الداخلية لكشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-تحصيلات الزبائن لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر
244	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-الزبائن للوحدة المركزية التجارية مبيعات لمجمع SNVI المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية روية
244	المطلب الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية "مجمع مؤسسة SNVI روية"
249	المطلب الثاني: منهجية وخطوات انجاز مهمة المراجعة الداخلية لكشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-الزبائن للوحدة التجارية مبيعات بالروية
271	خلاصة الفصل الرابع
272	الخاتمة العامة
281	المصادر والمراجع
300	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (I، 01)	نموذج ورقة اكتشاف وتحليل الخلل la FRAP	73
الجدول (II، 01)	مقارنة تعاريف الرقابة الداخلية حسب الأطر المرجعية الرئيسية المتعارف عليها دولياً	88
الجدول (II، 02)	أوجه المقارنة بين الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية	94
الجدول (II، 03)	المقارنة بين إطار COSO نسخة 1992 ونسخة 2013	116
الجدول (II، 04)	العلاقة بين إطار الإدارة الشاملة للمخاطر COSO ERM والمراجعة الداخلية	135
الجدول (III، 01)	نموذج لجدول المخاطر (خاص بعملية استلام البضائع (وظيفة الشراء)	164
الجدول (III، 02)	أهم الفروق بين منهج المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر والمراجعة الداخلية التقليدية	177
الجدول (IV، 01)	تصنيف عمال مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر حسب الصنف الاجتماعي المهني	218
الجدول (IV، 02)	خريطة المخاطر لدورة المبيعات مؤسسة NCA روية	219
الجدول (IV، 03)	تصنيف عمال المديرية التجارية لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر حسب الصنف الاجتماعي المهني	221
الجدول (IV، 04)	قائمة أسئلة استبيان الرقابة الداخلية لدورة مبيعات/تحصيلات مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر	225
الجدول (IV، 05)	نتائج اختبارات مدى الالتزام لملفات الفوترة لتوزيع DI و DP لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر	228
الجدول (IV، 06)	نتائج اختبارات مدى الالتزام للملفات الإدارية لتوزيع DI و DP لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر	230
الجدول (IV، 07)	نتائج التحقق من توفر السجل التجاري المحين في الملفات الإدارية لعينة من الزبائن توزيع DI لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر	231

233	رقم الأعمال المحقق إلى غاية 2020/06/30 من قبل الزبائن العشرة (TOP) لتوزيعي DI و DP لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر	الجدول (08،IV)
234	نتائج تحليل الميزانية حسب الإستحقاق للسداسي الأول لسنة 2020 لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر	الجدول (09،IV)
235	رقم الأعمال المحقق إلى غاية 2020/06/30 حسب التوزيعات لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر	الجدول (10،IV)
248	تصنيف عمال مجمع مؤسسة SNVI حسب الصنف الاجتماعي المهني	الجدول (11،IV)
248	تصنيف المراجعين الداخليين حسب الصنف الاجتماعي المهني	الجدول (12،IV)
252	تصنيف عمال الوحدة التجارية لمبيعات المنتج النهائي حسب الصنف الاجتماعي المهني	الجدول (13،IV)
259	شبكة تحليل والفصل في المهام لنظام مبيعات	الجدول (14،IV)
260	قائمة أسئلة استبيان الرقابة الداخلية لنظام مبيعات	الجدول (15،IV)
264	شبكة تحليل والفصل في المهام لنظام تحصيلات	الجدول (16،IV)
265	قائمة أسئلة استبيان الرقابة الداخلية لنظام تحصيلات	الجدول (17،IV)

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل البياني	رقم الشكل
19	الهيكل التنظيمي العام بالنسبة لمركزية المراجعة الداخلية	الشكل (I، 01)
20	الهيكل التنظيمي العام بالنسبة للمركزية المراجعة الداخلية	الشكل (I، 02)
25	الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية CRIPP	الشكل (I، 03)
64	تقنيات وأدوات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية	الشكل (I، 04)
68	محتوى المرحلة الأولى لمهمة المراجعة الداخلية "مرحلة التحضير"	الشكل (I، 05)
74	دورة تقييم الرقابة الداخلية	الشكل (I، 06)
80	المراحل المختلفة لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية وفقاً لمعاييرها الدولية	الشكل (I، 07)
103	المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية	الشكل (II، 01)
123	مكونات الرقابة الداخلية	الشكل (II، 02)
124	التصميم الهرمي لنظام الرقابة الداخلية من منظور علاقة المكونات ببعضها	الشكل (II، 03)
125	تصميم نظام الرقابة الداخلية من منظور علاقة المكونات بالأهداف	الشكل (II، 04)
131	تصميم إطار الإدارة الشاملة للمخاطر COSO ERM	الشكل (II، 05)
171	تقييم نظام الرقابة الداخلية	الشكل (III، 01)
175	خطوات تنفيذ المراجعة على أساس المخاطر	الشكل (III، 02)
185	دور وظيفة المراجعة الداخلية في الإدارة الشاملة للمخاطر في المؤسسة	الشكل (III، 03)
188	العلاقة بين الرقابة وإدارة المخاطر	الشكل (III، 04)
189	العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر	الشكل (III، 05)
204	بيئة المراجعة في الجزائر	الشكل (IV، 01)
217	الهيكل التنظيمي لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر	الشكل (IV، 02)
221	الهيكل التنظيمي للمديرية التجارية لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر	الشكل (IV، 03)

224	مسار نظام الرقابة الداخلية المطبق لدورة مبيعات/تحصيلات لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر	الشكل (04،IV)
247	الهيكل التنظيمي لمجمع مؤسسة SNVI روية	الشكل (05،IV)
248	الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية لمجمع مؤسسة SNVI روية	الشكل (06،IV)
251	الهيكل التنظيمي لقسم مبيعات الوحدة التجارية مبيعات المنتج النهائي روية	الشكل (07،IV)
257	مخطط السير (Flow chart)المستندي الخاص بنظام الرقابة الداخلية مبيعات	الشكل (08،IV)
263	مخطط السير (Flow chart)المستندي الخاص بالرقابة الداخلية لنظام تحصيلات	الشكل (09،IV)

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار/الرمز	الدلالة
IIA	The Institute of Internal Auditors.
IFACI	Institut Français des l'Auditeurs et Contrôleur Interne
ISO	International Organization for Standardization
CRIPP	Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles CRIPP
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
IFAC	International Federation of Accountants
QCI	Questionnaire de Contrôle Interne
FRAP	Feuille de Révélation et Analyse de Problème
FRABOP	Feuille de Révélation et d'Analyse de Bonne Pratique
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission
ERM	Entreprise of Risk Management
COCO	The Criteria of Control Committee
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
AICPA	Association of International Certified Professional Accountants
CCAB	Consultative Committee of Accounting Bodies
SOX	Sarbanes-Oxely Act
AMF	Autorité des Marchés Financiers
LSF	Loi de Sécurité Financière
UFAI	Union Francophone de l'Audit Interne
AAA	American Association Accountants
FEI	Financial Exécutive International
IMA	Institute of Management Accountants

المقدمة العامة

1. تمهيد:

لقد عرف العالم تطوراً كبيراً في النشاط الاقتصادي واتسعت المؤسسات وازداد حجمها، ونتيجة انفصال الملكية عن التسيير، وقع على عاتق إدارة المؤسسات الاقتصادية تصميم وبناء نظام سليم للرقابة الداخلية يكفل مواجهة المخاطر ويقلل من احتمالية التعرض للاختلالات إلى أدنى حدٍّ ممكن، ولهذا نجد عدة منظمات مهنية قامت بوضع أطر لهذا النظام منها لجنة COSO، حيث قامت سنة 2013 بإصدار نسخة محدثة من إطار نظام الرقابة الداخلية ليتم العمل بموجبه في 15 ديسمبر 2013. حيث يضمن نظام نظام الرقابة الداخلية الالتزام والتطبيق الكامل لسياسات وتعليمات إدارة المؤسسة من قبل موظفيها، ويسهم في تحديد مهامهم وواجباتهم وصلاحياتهم ونطاق مسؤولياتهم، وهكذا تتمكن الإدارة من حماية ممتلكات المؤسسات ورعاية حقوق أصحاب المصالح. ولهذا اشتدت الحاجة إلى أداة تقوم بفحص دائم لهذا النظام بهدف الوصول إلى التحكم الفعال في تسيير جميع المستويات الإدارية داخل المؤسسة، وكذا تحقيق أقصى درجات الكفاءة والفعالية في الاستغلال الأمثل لكل مواردها المادية والبشرية على حدٍّ سواء على الصعيد الداخلي وإعطاء الصورة الحقيقية للمهتمين بشؤون هذه المؤسسات على الصعيد الخارجي.

ومن هذا المنطلق، ازداد اهتمام معظم المؤسسات بالوظيفة الرقابية وظهور الحاجة إلى ما يسمى بالمراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل تساعد الإدارة في القيام بوظائفها الرقابية بالكفاءة وهذا لكونها بؤرة التركيز في هيكل نظام الرقابة الداخلية حيث يتم بواسطتها فحص وتقييم هذا الأخير بهدف الكشف عن اختلالات التي تصيبه وتعيق تشغيله المرغوب. حيث تساهم المراجعة الداخلية باقتراح مجموعة من التوصيات في تقريرها النهائي، تعمل هذه التوصيات على تصحيح ومعالجة هذه الاختلالات وإدخال تحسينات في طرق العمل. وهذا ما يفسر تطور المراجعة الداخلية في العقدين الآخرين وتوسع مجالات تدخلها واهتمام المنظمات المهنية بالعمل على ضمان إطار تنظيمي دولي ملائم لها وتدعيمها بالكفاءات البشرية والوسائل المادية والمعنوية للقيام بدورها على أحسن وجه، فقد أصدر معهد المراجعة الداخلية الأمريكي (IIA) عام 1978 أول المعايير الدولية للمراجعة الداخلية مقسمة على 5 مجموعات ثم تبنت خطة جديدة لتحديث وتطوير هذه المعايير كان ثمرتها إصدار معايير جديدة للمراجعة الداخلية عام 2001 مقسمة على مجموعتين، حيث تعتبر امتداد وتفسير للمعايير السابقة وتطوير لها، وليست بديلاً أو تغييراً فيها، كما أنها خضعت للتحديث ونالت قبولاً على المستوى الدولي وشاع تطبيقها في العالم حيث تم إصدار نسخة محدثة لهذه المعايير في عام 2017.

تمثل معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الإطار المنظم لعمل وممارسات وظيفة المراجعة الداخلية نظرا لما توفره من إرشادات وتوجيهات لنشاط المراجعة الداخلية. تعتبر المراجعة الداخلية من أهم متطلبات تحقيق وإرساء نظام رقابي داخلي فعال يتوجب على مسؤولي المؤسسات اللجوء للمراجعة الداخلية من أجل تشخيص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا حسب ما نصت عليه المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المعيار رقم 2130. ولهذا بادرت الكثير من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العامة والخاصة إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية ضمن هيكلها التنظيمي خاصة في ظل هشاشة نظام الرقابة الداخلية وافتقاد الرقابة الخارجية، ومن هنا برزت الحاجة إلى التعرف على واقع ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة بالتوازي في متطلبات المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (النسخة المحدثة لعام 2017) وهذا في ظل عدم وجود أدلة يسترشد بها في مجال المراجعة الداخلية خاصة بالجزائر.

2. أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من أنها تتناول موضوعا مهما وهو المراجعة الداخلية، حيث تستمد هذه الدراسة أهميتها في تزايد الاهتمام بهذه المهنة دوليا ويتجسد ذلك من خلال إصدار معهد المراجعة الداخلية إطارا مرجعيا دوليا خاص بالممارسة المهنية والساري تطبيقه في جانفي من سنة 2017. حيث تعتبر المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من بين العناصر الإلزامية لهذا الإطار. وبالإضافة إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في المؤسسات وحاجة هذه الأخيرة لها كأداة لتشخيص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق فيها من خلال كشف الاختلالات التي تعيق تشغيله الجيد والفعال، وكذا إسهام دورها في تطوير كفاءة وفعالية البيئة الرقابية باعتبارها المكون الأساسي لنظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسات. تقوم هذه الدراسة أيضا بمساعدة المسيرين على تطوير التصميم الهيكلي والتشغيلي لنظام الرقابة الداخلية الموضوع في ضوء الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وذلك بهدف تحسين وتفعيل النظم والإجراءات الرقابية المعمول بها داخل هاتين المؤسستين عينة الدراسة.

3. أهداف الدراسة:

إضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة والسعي لاختبار الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف وبصفة أساسية إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في كشف

اختلالات نظام الرقابة الداخلية في عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العامة والخاصة، بما ينسجم مع متطلبات المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وينبثق هذا الهدف الأساسي إلى الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على مختلف الأدوات والتقنيات المستعملة من قبل المراجع الداخلي في المؤسسة الاقتصادية العمومية والخاصة؛

- التعرف على الهيكل الحديث لأنظمة الرقابة الداخلية والإدارة الشاملة للمخاطر وفق إطار COSO؛

- استعراض المقومات الأساسية والشروط الواجب توفرها لنظام فعال للرقابة الداخلية ومبادئ تقييمه ومعايير فعاليته؛

- تسليط الضوء على طبيعة الاختلالات التي أصابت أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية العمومية والخاصة، وحصر الأسباب التي أدت لظهورها وعرقلت التشغيل الفعال والصحيح لها؛

- عرض مفصل لمحتوى المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (طبعة 2017) وإبراز العلاقة التي تربط هذه المعايير بجودة أدائها؛

- الوقوف عند واقع تطبيق ممارسات المراجعة الداخلية فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وكيفية ممارستها الفعلية الميدانية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية العمومية والخاصة بما يتوافق مع متطلبات معاييرها الدولية.

4. الدراسات السابقة:

هناك جملة من الدراسات التي تناولت بعض متغيرات الدراسة، وهي بذلك تخدم الموضوع من أحد جوانبه، وفيما يلي نورد أهم هذه الدراسات فيما يلي:

- محمد مصطفى على الصمادي (2010) بعنوان: " دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة المالية العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة جدارا، الأردن.

تطرقت إشكالية الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة المالية العامة الأردنية وذلك من خلال التعرف على دور المراجعة الداخلية في تقييم فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية، التعرف على دور المراجعة الداخلية في تقييم كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية، التعرف على دور المراجعة الداخلية في تقييم تكامل مكونات أو أجزاء هيكل الرقابة الداخلية، التعرف على دور المراجعة الداخلية في تقييم مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات.

ولقد توصلت الدراسة إلى أنّ للمراجع الداخلي دور كبير في تقييم ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية والتأكد من أنّ الإدارة تدرك الأهداف في تقييم كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية، في تقييم تكامل مكونات أو أجزاء هيكل الرقابة الداخلية وهذا يدل على إدراكه بأهمية أن تكون جميع عناصر الرقابة الداخلية متكاملة ومكملة لبعضها البعض، ودوره في تقييم مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات.

- سماح طارق حافظ (2012) بعنوان: " دور المراجعة الداخلية في الإفصاح عن الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية على التقارير المالية في ضوء الإصدارات المهنية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، مجلد 2، العدد 4.

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على دور المراجعة الداخلية في الإفصاح عن الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية على التقارير المالية وذلك عن طريق تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وعن طريق دوره في إدارة المخاطر وتوكيد الجودة. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى أنّ دور المراجعة الداخلية مهم اتجاه الإدارة حيث تقوم بتزويدها بالمعلومات اللازمة عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، ويعد توكيد الجودة في المراجعة الداخلية من أهم الركائز لضمان تحقيق جودة المراجعة الداخلية حيث ينعكس ذلك على الإفصاح عن الضعف الجوهري للرقابة الداخلية ويتم

التعبير عنها عن طريق التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين، الموضوعية، جودة أداء العمل، وفي التأكيد الموضوعي الذي توفره قسم المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

"The Role of Internal Auditing in : بعنوان (2017) Omolaye KE and Jacob RB – Enhancing Good Corporate Governance Practice in an Organization", International Journal of Accounting Research.

تمحورت إشكالية هذه الدراسة في إبراز دور التدقيق في تحسين الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات في القطاع البنكي في نيجيريا، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك اعتراف متزايد بدور التدقيق الداخلي في مساهمته في تحسين حوكمة البنوك في نيجيريا، خاصة بعد إدخال ميثاق حوكمة الشركات للبنوك في سنة 2006، وإدراك البنوك للمخاطر المرتبطة بالعمليات التي تقوم بها، والاستجابة لها بشكل مناسب، باعتبارها جزء لا يتجزأ من حوكمة البنوك.

"Le Rôle de l'Audit Interne dans le : بعنوان (2014) Meriem Chekroun – Pilotage et la Performance du Système de Contrôle Interne: cas d'un échantillon d'entreprises algériennes ", Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Science de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen.

تمحورت إشكالية هذه الأطروحة في دراسة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية في العينة المدروسة تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة. وتوصلت الباحثة في إثبات الفرضيات، وكانت أهم نتائج الدراسة كما يلي:

- وظيفة التدقيق الداخلي الموجودة داخل عينة الدراسة من المؤسسات العمومية الجزائرية تضمن فعالية نظام الرقابة الداخلية؛

- وظيفة التدقيق الداخلي الموجودة داخل عينة الدراسة من المؤسسات العمومية الجزائرية لم تأخذ بعين الاعتبار الجانب المتعلق بكفاءة نظام الرقابة الداخلية، حيث أن المدققين الداخليين في هذه المؤسسات يولون أهمية كبيرة لجانب فعالية التدقيق الداخلي دون التركيز على جانب الكفاءة بشكل كبير، رغم أهميته؛

- غياب الدعم الكافي من المسؤولين من أجل إعطاء وزن لنظام الرقابة الداخلية.

"The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and detection", 21 st International Economic Conference, Sibiu, Romania 16-17 May 2014. بعنوان: Daniela Petrascu and Alexandra Tieanu (2014)

عالجت إشكالية الدراسة دور المراجعة الداخلية في الكشف عن عمليات الغش والاحتيال وأيضا تسليط الضوء على أهمية المراجعة الداخلية في منع وارتكاب عمليات الغش في أي كيان اقتصادي. حيث توصلت الدراسة إلى رأي بدون تحفظات بأن جميع الكيانات الاقتصادية تحتاج إلى المراجعة الداخلية من أجل كفاءة الأعمال وخفض التكاليف مع تعظيم الربح وتحقيق الأهداف متوسطة وطويلة الأجل ومكافحة الغش وخصوصا في إضافة قيمة للمنشأة.

"Internal Auditing practices and Internal Control System", Managerial Auditing Journal, Vol 20, Iss 8. بعنوان: Jantan et al (2005)

تمحورت إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى التزام الشركات المدرجة في السوق المالي الماليزي بمعايير المراجعة الداخلية وإذا ما كان الالتزام بهذه المعايير يؤثر على نظام الرقابة الداخلية في هذه الشركات. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى أن مهنية وموضوعية أقسام المراجعة الداخلية تؤثر على كفاءة نظم الرقابة الداخلية، وأن نطاق المراجعة الداخلية والأداء المهني يؤثران على سمات الاتصال الخاصة بنظم الرقابة الداخلية، وأن أداء عمل المراجعة الداخلية والتقرير عن ذلك يؤثر على سمات تقدير المخاطر الخاصة بنظام الرقابة، وكذلك أنشطة الرقابة الداخلية.

"The Role of Internal Audit Function in the Public Sector context in Saudi Arabia", African Journal of Business Management, Vol 7(06). بعنوان: Abdulaziz Alzeban and Nedat Sawan (2013)

حاولت إشكالية الدراسة الإجابة على كيفية تحقيق دور المراجع الداخلي في القطاع العام من خلال التركيز على طبيعة وممارسة المراجعة الداخلية في المنظمات الخاضعة للمراجعة. توصلت الدراسة إلى أن أسس نظام المراجعة الداخلية السعودية لا ترتبط مباشرة بأفضل الممارسات الدولية المتعارف عليها وهي المعايير الدولية للممارسة المهنية.

- التعليق على الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة

من خلال تمعننا في دراسة الأبحاث السابقة، نجد أنه هناك تباين واضح بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، حيث أنّ جل هذه الدراسات اقتصرت على معالجة موضوع دور المراجعة الداخلية أكاديميا باستخدام التقنيات الإحصائية كالاستبيان سواء من حيث منهجيتها أو في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فبالرغم من أن معظمها تناول دور المراجعة الداخلية وربطه بتقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وكذا في الكشف عن الغش والاحتيال، بينما بخصوص الأبحاث الأخرى والمتعلقة بالمراجعة الداخلية في ظل معاييرها الدولية، فنلاحظ أن جل هذه الدراسات هي دراسات أجنبية وقديمة باللغة العربية و /أو لم يتم تحيينها بعد إن في حدود علم الباحثة لاتزال منهجية وممارسات المراجعة الداخلية بما ينسجم مع متطلبات معاييرها الدولية غير واضحة ومبهمة في الجزائر بسبب عدم وجود دراسات محلية بخصوصها.

وما يميز دراستنا أنها جاءت للدمج بين الدراسات، ومحاولة استكمال الجوانب النظرية والعملية التي تعالج دور المراجعة الداخلية في الكشف عن اختلالات نظام الرقابة الداخلية من خلال معرفة واقع ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة بما ينسجم مع متطلبات معاييرها الدولية. إذ تمّ تسليط الضوء على عدة نقاط منها:

- تتناول موضوع المراجعة الداخلية تطبيقيا وليس أكاديميا وحاولت إبراز دورها في المؤسسة الاقتصادية العمومية والخاصة في إطار مقارنة للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية النسخة المحدثّة الصادرة حديثا (2017)، حيث تبرز فيها مهمة المراجعة الداخلية كطرف فعّال وفاعل في تقويم نظام الرقابة الداخلية من خلال كشف اختلالاته؛

- اعتمدت الباحثة على المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد IIA، وفق النسخة المحدثّة لعام 2017، كمرجعية في التعرف على ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسستين الاقتصاديتين العامة والخاصة عينة الدراسة؛

- دراسة تفصيلية، شملت مؤسستين اقتصاديتين مختلفتين في الشكل القانوني والطبيعة، ذات مكانة وسمعة في قطاعات نشاطهما، وفي الاقتصاد الجزائري ككل، وهو ما يمكّن من تكوين فكرة حقيقية ومتكاملة عن واقع ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة ككل مدى توافق هذه الممارسات مع متطلبات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة حديثا؛

- اعتمدت هذه الدراسة الحالية على منهج دراسة حالة مؤسستين اقتصاديتين عامة وخاصة؛
- تشير هذه الدراسة إلى أحدث الإصدارات والتعديلات التي مسّت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. ولاسيما إطار COSO لسنة 2013 الذي يخص الرقابة الداخلية؛
- اعتمدت الدراسة على انجاز مهمة المراجعة الداخلية بإتباع المنهجية المتبناة من قبل المراجعين الداخليين العاملين في كلتا المؤسستين محل الدراسة، وكذا الأدوات والتقنيات التي يستخدمونها في الكشف عن اختلالات نظام الرقابة الداخلية المطبّق في دورة المبيعات باعتباره المصدر الأساسي الوحيد لرقم الأعمال.

5. إشكالية الدراسة:

ضمن هذا الإطار وعلى ضوء ما سبق، تتبلور إشكالية هذه الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

- ما هو واقع ممارسات المراجعة الداخلية ودورها في الكشف عن اختلالات نظام الرقابة الداخلية بما يتوافق مع متطلبات معاييرها الدولية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية العمومية والخاصة؟

وينتزع تحت هذا السؤال الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- هل الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من قبل المراجع الداخلي سيزيد من جودة توصيات تقريره المتعلقة باختلالات نظام الرقابة الداخلية وكذا في تحسين جودة أدائه.
- 2- فيما تكمن المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعّال وفق إطار COSO، وما هي الشروط الأساسية الواجب توفرها لرقابة داخلية جيّدة.
- 3- ما هو دور المراجعة الداخلية في كل من نظم الرقابة الداخلية والإدارة الشاملة للمخاطر، وكيف يمكن للإدارة التصدي لاختلالات نظامها الرقابي الداخلي.
- 4- هل واقع ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية العمومية (SNVI) يختلف عن واقعه في المؤسسة الاقتصادية الخاصة (NCA روية).
- 5- فيما تكمن المنهجية والخطوات المتبعة من قبل المراجع الداخلي عند انجاز مهمة المراجعة في كلتا المؤسستين، وهل يوجد هناك اختلاف بينهما؟، وفيما تكمن الأدوات المستخدمة من قبله لتقييم نظام الرقابة الداخلية والكشف عن اختلالاته في كلتا المؤسستين.

كإجابات أولية عن السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية لهذه الدراسة، قمنا بالاعتماد على الفرضيات الآتية:

- **الفرضية الأولى:** إنَّ الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من قبل المراجع الداخلي سيزيد من جودة توصيات تقريره المتعلقة باختلالات نظام الرقابة الداخلية وكذا تحسين جودة أدائه.
- **الفرضية الثانية:** تعتبر (البيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المتابعة) من المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، حيث يساعد تطبيق إطار COSO لعام 2013 المؤسسات على تحسين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باعتبار مكونات إطار الإدارة الشاملة للمخاطر ومن بين الشروط الواجب توفرها لنظام رقابي داخلي جيد.
- **الفرضية الثالثة:** للمراجعة الداخلية دور في تقويم نظام الرقابة الداخلية وكذا تطوير كفاءة وفعالية البيئة الرقابية، فوجود بيئة رقابية قوية سيساعد الإدارة على التصدي لاختلالات نظام الرقابة الداخلية. وكذا المساهمة في رصد وتقييم مخاطر أنظمة إدارتها.
- **الفرضية الرابعة:** لا يختلف واقع ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية العمومية عن واقعها في المؤسسة الاقتصادية الخاصة.
- **الفرضية الخامسة:** تختلف المنهجية والخطوات المتبعة من قبل المراجع الداخلي عند انجاز مهمته في كلتا المؤسستين، يستعمل فيهما المراجع الداخلي مجموعة من الأدوات والاختبارات عند تقييم نظام الرقابة الداخلية والكشف عن اختلالاته.

6. أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

يوجد عدة أسباب ودوافع وراء اختيار لمثل هذا الموضوع للدراسة، حيث تكمن أساسا في التعرف على واقع ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية العمومية والخاصة وهل يوجد فرق بينهما ومحاولة تطوير منهجية هذه الممارسات من جهة وإدخال تحسينات على مستوى أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة سواء عند التصميم أو التشغيل من جهة أخرى، بالإضافة إلى التعرف على المنهجية والتقنيات والأدوات المستخدمة من قبل المراجعين الداخليين العاملين في كلتا المؤسستين الاقتصاديتين الجزائريتين العامة والخاصة بالموازاة مع المتطلبات الإلزامية المنصوص عليها في الإطار المرجعي الدولي للمراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية.

- قلة البحوث العربية التي عالجت دور المراجعة الداخلية ميدانياً؛
- الإطلاع وبصفة مفصلة على جل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وإبراز أهمية احترام أهم المعايير عند كل مرحلة من مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية؛
- محاولة التعرف على الدور الإرشادي الذي تلعبه المراجعة الداخلية عند تقديم إرشادات للإدارة ومساعدة مسؤوليها عند تصميم نظام الرقابة الداخلية؛
- اهتمامنا الكبير بميدان المراجعة الداخلية ورغبتنا في التحكم فيه علماً وتطبيقاً، وخاصة في ظل قلة المتخصصين في هذا المجال في الجزائر؛
- الرغبة في تكملة جهود الباحثين حول أدوار المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث أنّ الكثير من البحوث لم تتطرق إلى واقع ممارسات المراجعة الداخلية ميدانياً.

7. حدود الدراسة المكاني والزمني:

تم حصر حدود الدراسة في الأطر التالية:

- **الحدود المكانية:** تم إسقاط الجانب النظري للدراسة على واقع ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم اختيار مؤسستين اقتصاديتين عمومية وخاصة: فالمؤسسة العمومية تمثل "مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI روية"، أما المؤسسة الخاصة تمثل "مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر". حيث تمّ انجاز الدراسة الميدانية تحت إشراف المراجعين الداخليين العاملين فيهما ومرافقتهم للباحثة ميدانياً.
- **الحدود الزمنية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالزمن الذي أجريت فيه، حيث تمّ إجراء هذه الدراسة خلال الفترة ما بين 2020/06 إلى 2020/11.

8. منهج الدراسة:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية الرئيسية واختبار صحة الفرضيات المعتمدة، وفي سبيل الوصول إلى أهداف البحث، فقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على تحديد الخلفية النظرية للمراجعة الداخلية وأهمية كل من نظم الرقابة الداخلية والإدارة الشاملة للمخاطر، ودراسة دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية وتمكنها من رصد المخاطر بالاعتماد على المنهج المبني على المخاطر عند إنجاز مهمتها ، وذلك من

خلال المسح المكتبي والإلكتروني للكتب والمؤلفات والمراجع والبحوث والدراسات العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع البحث. وكذا على المنهج التاريخي وذلك في بعض جوانب الدراسة أين كان لابد من تتبع وإلقاء الضوء على تطور مفاهيم وأهداف كل من المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية. أما في الجانب الميداني للدراسة، قمنا باعتماد منهج دراسة الحالة من خلال إنجاز مهمة المراجعة الداخلية بصفة مراجع داخلي وتحت إشراف المراجعين الداخليين العاملين في المؤسسات العمومية والخاصة عينة الدراسة، كما قمنا بإتباع المنهجية والتقنيات والأدوات المعتمد عليها من قبل مصلحة المراجعة الداخلية عند إنجاز مهمهم كالملاحظة، المقابلات، قوائم استبيان الرقابة الداخلية، شبكة تحليل والفصل في المهام، مخطط السير المستندي، ..الخ. وفي ختام هذه المهمة، قمنا بإعداد أوراق اكتشاف وتحليل الاختلالات والتي من خلالها تمكنا من حصر الأسباب وعرض مفصل للنتائج واقتراح التوصيات لمعالجة هذه الاختلالات التي تعيق التشغيل الجيد للنظام المطبق في كلتا المؤسسات بالموازاة مع المتطلبات الإلزامية المنصوص عليها في المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

9. صعوبات الدراسة:

واجهتنا صعوبات عديدة في إنجاز هذه الدراسة، فمن الناحية النظرية، فلقد كانت الصعوبة في ندرة المراجع والبحوث التي تناولت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وآلية إنجاز مهمة المراجعة الداخلية تماشياً بمتطلبات هذه المعايير باللغة العربية. أما من الناحية التطبيقية، فكانت الصعوبة في رفض معظم المؤسسات الاقتصادية السماح لنا بالقيام بترقب في ظل جائحة كورونا كوفيد 19، وكذا حساسية متغيرات هذا الموضوع وعزوف المؤسسات عن إعطائنا الموافقة لانجاز مهمة المراجعة الداخلية في أحد مصالحها بغية تشخيص نظامها الرقابي الداخلي المطبق وكشف الاختلالات إن وجدت، وبالإضافة إلى صعوبة الحصول على المستندات التي نحتاجها على مستوى هذه المصلحة خاصة ونشرها كأدلة في الدراسة باعتبارها ذات طابع سرّي جداً.

10. هيكل البحث:

بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة، والتساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات، قمنا بتقسيم البحث إلى أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصل دراسة حالة:

يستعرض الفصل الأول مقارنة نظرية وعملية للمراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية من خلال التركيز على الإطار العام للمراجعة الداخلية واستعراض جل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وعلاقته بجودة

أدائها، بعدها قمنا بالإطاحة بكيفية تنظيم وتخطيط عمل المراجعة الداخلية، لننهي الفصل بالتعرف على المراحل المختلفة لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية وفقا لمتطلبات معاييرها الدولية.

ويعالج الفصل الثاني موضوع أنظمة كل من الرقابة الداخلية والإدارة الشاملة للمخاطر وفق إطار COSO، حيث تمّ التعرف أولاً على الجانب المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية ثم تم عرض المقومات الأساسية والشروط الواجب توفرها في نظام فعال للرقابة الداخلية وبالإضافة إلى تناول مبادئ تقويمه ومعايير فعاليته، وختم هذا الفصل بالتعرف على كل من هيكلي نظام الرقابة الداخلية والإدارة الشاملة للمخاطر وفق لإطار COSO وعلاقتها بالمراجعة الداخلية.

أما في الفصل الثالث، فجاء لإبراز دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية والأساليب الخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي في ذلك، ثم يعرض مدى مساهمة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في تحديد المخاطر وتحسين نظام إدارة هذه الأخيرة في المؤسسة، وفي الأخير يتم التعرف على العلاقة التكاملية التي تربط المراجعة الداخلية بباقي الأطراف الفاعلة الأخرى وانعكاسها في تقويم نظام الرقابة الداخلية.

وبعداً يختم البحث بفصل رابع والذي خصص للجانب الميداني أين تمّ إنجاز الدراسة التطبيقية على نوعين من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العمومية والخاصة.

وفي الأخير تمّ اختتام الأطروحة بعرض حصيلة البحث المتمثلة في رصد أهم النتائج المتحصل عليها والتي تجيب عن الفرضيات وعن إشكالية البحث وبعض التوصيات والاقتراحات لفتح آفاق جديدة للموضوع.

الفصل الأول:

مقاربة نظرية وعملية

للمراجعة الداخلية

ومعاييرها الدولية

تمهيد الفصل الأول:

تواجه مهنة المراجعة الداخلية منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي عدة تعديلات نتيجة للانهيارات والفضائح المالية التي شهدتها العالم، وجد فيها العالم العربي نفسه في وضع يتحتم عليه التأقلم مع هذه التعديلات. حيث نجد المعهد الأمريكي للمراجعة الداخلية IIA المصدر والمحرك الرئيسي لهذه الأخيرة، فلقد عمل منذ إنشائه على تطوير مهنة المراجعة الداخلية وتنظيمها لكي تتماشى مع تطورات الحياة الاقتصادية، حيث قام بتعديل تعريفها على مرّ الزمن وقام حديثاً بوضع إطار مرجعي دولي خاص بها CRIPP، وقدم المراجعة الداخلية كمفهوم مهني وأكاديمي بالإضافة إلى تحديد طبيعة عمل المراجع الداخلي وواجباته ومسؤولياته. فنجد هذا الإطار يتفرع إلى عناصر إلزامية (المبادئ الأساسية العشرة، تعريف المراجعة الداخلية، قواعد أخلاقيات المهنة، المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وعناصر موصى بها بشدة).

ولهذا أصبحت المراجعة الداخلية من المواضيع الأكثر تداولاً ومن أهم القضايا التي تشغل الهيئات العلمية والأجهزة الرقابية والتنفيذية في الدول المتقدمة والنامية في السنوات الأخيرة، وذلك من خلال حث المؤسسات على إنشاء لها أقسام مستقلة ودعمها بالكفاءات البشرية الكفئة، المؤهلة، والمدربة، واعتمادها على منهج منظم وعلى أدوات و تقنيات تساعد على انجاز مهامها لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة في أدائها، وكذا تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية لضمان إضافة قيمة للمؤسسة والمساهمة في تحقيق الريادة والتفوق للمؤسسات.

لذا سيحاول من خلال هذا الفصل التعرف على الإطار العام للمراجعة الداخلية في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فسننظر على مضمون الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية وبصفة مفصلة على جل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وعلاقتها بجودة أدائها، ويختم بمبحث ثالث تحت عنوان الممارسة العملية والتطبيقية للمراجعة الداخلية وفقاً لمعاييرها الدولية المتعارف بها.

المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

عرفت المراجعة الداخلية كمهنة منذ زمن بعيد حيث كان أصحاب المشروعات التجارية مهتمين بمرافقة العمليات التجارية لهم¹، إلا أن المراجعة الداخلية كمفهوم علمي لم يظهر إلا في الآونة الأخيرة وبصفة خاصة بعد إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA)².

وعليه فإن هذا المبحث سيهدف إلى التعرف على مختلف التعاريف المقدمة للمراجعة الداخلية ومراحل تطور مفهومها، وسنتناول كذلك على أنواعها، أهميتها وأهدافها ومكانتها ضمن التنظيم الهيكلي للمؤسسة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

تشير السجلات التاريخية قد تم الاستعانة بالمراجعة الداخلية قبيل القرن 15م³، حيث ظهرت المراجعة الداخلية كفكرة في الثلاثينيات في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف ضمان سير العمل في الشركات. إلى أن ظهر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) عام 1941، الذي قدم المراجعة الداخلية كمفهوم مهني وأكاديمي فقد قام بتحديد طبيعة عمل المراجع الداخلي وواجباته ومسؤولياته⁴.

أولاً- التطور التاريخي لتعريف المراجعة الداخلية

يعمل معهد المراجعين الداخليين منذ إنشائه على تطوير مهنة المراجعة الداخلية وتنظيمها لكي تتماشى مع تطورات الحياة الاقتصادية حيث قام بتعديل مفهومها على مر الزمن⁵. تميزت المرحلة الأولى أي ما قبل 1947 بضيق نطاق مفهوم عمل المراجعة الداخلية، حيث كانت مجرد نشاط بسيط داخل الإدارة

¹ الرملي محمد أحمد عبد الله، "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثاني، ديسمبر 1994، ص 252.

² ثناء علي قباني، نادر شعبان السواح، "المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني"، الدار الجامعية، كلية التجارة، الإسكندرية، 2011، ص 15.

³ محمد لمين علون، "التدقيق الداخلي ودوره في تحقيق التسيير الأمثل بالمؤسسة"، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018، ص 30-31.

⁴ سامي وهبة متولي، "تقييم مدى الاعتماد على المراجعة الداخلية لأغراض التخطيط لعملية المراجعة الخارجية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، العدد الثاني 1993، ص 763-766.

⁵ Lampe. James c, Carcia. Andy, "Professionalism in Internal Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol 18, Issue 6, 2003, P 15.

المالية للمؤسسة ينحصر مهمته في التأكد من سلامة العمليات المالية والمحاسبية، بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة داخل المؤسسة وذلك لخدمة المدير المالي.

وفي عام 1947 أصدر المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين أولى توصياته عن مسؤوليات المراجع الداخلي، وعرفت المراجعة الداخلية في هذه التوصية بأنها: " النشاط التقييمي المستقل الذي يتم داخل المؤسسة بهدف مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات، كأساس لتقديم الخدمات للإدارة وبالتالي فإنها رقابة إدارية تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى ".

حيث يمثل هذا التعريف المرحلة الثانية من مراحل تطور المراجعة الداخلية حيث تميزت باتساع مجال عمل المراجعة الداخلية داخل الإدارات المالية والمحاسبية، واعتبارها وسيلة تقوم بتزويد الإدارة بالتحليل والتقييم من أجل تحسين سياسات وخطط العمل بالإضافة إلى أنها أداة رقابية.

وفي عام 1958 قام المعهد بمراجعة توصياته وبناء على ذلك تم إصدار التعريف التالي بدلا من التعريف السابق حيث ذكر أن " المراجعة الداخلية هي ذلك النشاط التقييمي المستقل داخل المؤسسة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية وبناءة، فهو جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى ".

وفي عام 1971 قام المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين بتعديل توصياته مرة أخرى وشملت تعريفا جديدا للمراجعة الداخلية حيث عرفها بأنها: " نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة لمراجعة عملياتها بقصد تقديم الخدمات إلى الإدارة وهو جزءا من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى ".

من خلال هذا التعريف يلاحظ توسع نطاق عمل المراجعة الداخلية، حيث لم يحدد نوع معين من العمليات التي يركز عليها بل امتد ليشمل جميع عمليات الإدارة، وبذلك أشار هذا التعريف إلى الطبيعة الشاملة للمراجعة الداخلية وأصبحت العمليات المالية والمحاسبية جزءا من مهامها وليست هي الوظيفة الأساسية لها.

وفي عام 1981 عرف المعهد الأمريكي للمراجعة الداخلية بأنه: " نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها وكخدمة لها، وهو نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة الأخرى ".

وعليه تحولت المراجعة الداخلية من أداة لخدمة الإدارة إلى أداة لخدمة المؤسسة ككل، وهذا التحول راجع لظهور لجان المراجعة التي يتم تشكيلها من مجموعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، بحيث يمثلون نوعاً من الرقابة على زملائهم المديرين التنفيذيين.

وفي عام 1991 أصدر المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين تعريف آخر للمراجعة الداخلية تمثل في: " وظيفة تقييميه مستقلة، تنشأ داخل مؤسسة معينة، بغرض فحص وتقييم أنشطتها لخدمة المؤسسة ".

وبالنظر إلى هذا التعريف يلاحظ أنه لا يختلف على التعريف السابق، وذلك كون المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة، حيث يقوم بجميع أنشطة المؤسسة، وأنه نشاط مستقل عن باقي الإدارات الأخرى، بل أكثر فمهمته هي فحص وتقييم أنشطة هذه الإدارات المختلفة داخل المؤسسة.

في عام 1998 تم صياغة دليل جديد لتعريف المراجعة الداخلية من قبل المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين على أنه: " نشاط نوعي، استشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز أهداف المؤسسة من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى ".

أما المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية " فقد عرفه على أنه نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة ".

أما في 26 جوان 1999 أصدر المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين التعريف الشامل والمفهوم الجديد المتطور للمراجعة الداخلية الذي يناسب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال حيث عرفه على أنه: " نشاط تأكيدي واستشاري وموضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، والمساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة والحوكمة ".

حيث جاء هذا التعريف برؤية جديدة لمواكبة المسؤوليات الجديدة للمراجعة الداخلية في ظل التغيرات الجديدة، إلا أن هذا التعريف لم يتضمن عبارة أن المراجعة الداخلية تتم داخل المؤسسة عكس ما نصت عليه التعاريف السابقة واعتبرته نشاط يتم داخل المؤسسة ومن طرف موظفيها، وبالتالي يمكن القول أن

التعريف الحديث للمراجعة الداخلية يسمح بإمكانية أن تؤدي خدمات المراجعة الداخلية من خارج المؤسسة.

وفي عام 2001 تم تعريفها على أنها نشاط مستقل، موضوعي تأكيدى ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها، لمساعدة الشركة لتحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات¹. فهي تضيف قيمة للمنشأة عن طريق تقديم الاستشارات والتوصيات واتصالات مكتوبة أو من خلال وسائل اتصال سليمة مع الإدارة المناسبة أو مع الأفراد التنفيذيين المختصين، فإضافة قيمة للمؤسسة يعني أن تجد المؤسسة منفعة لأصحابها وللآخرين من أصحاب المصالح المالية، وذلك من خلال استخدام مواردها وتطوير خدماتها ومنتجاتها².

هذا وقد صممت وظيفة المراجعة الداخلية لحماية أصول الشركة وإنتاج معلومات محاسبية موثوق منها لأغراض صنع القرار³، ولكن تعريف المراجعة الداخلية الجديد يعطي نظرة محايدة وهادفة عن العمليات التي يتم تقييمها⁴، حيث انتقلت من مراجعة النواحي المالية والرقابية لتحقيق كفاءة وفعالية وظائف الإدارة وتقديم اقتراحات لتطويرها إلى الاهتمام بتقييم وتطوير إدارة المخاطر وعمليات الرقابة والحوكمة لإضافة قيمة للمؤسسة⁵. آخر وأحدث تعريف للمراجعة الداخلية الذي تم نشره من قبل المعهد الأمريكي للمراجعة الداخلية، والذي نجده يتماشى مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة 2017 هو:

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité »⁶.

¹ إبراهيم عثمان شاهين، "المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية (مدخل سلوكي)"، الطبعة السابعة، جامعة حلوان، 2004، ص.ص 219-227.

² محمد عبد الفتاح، "الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة"، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، مجلد 5، العدد 1، 2001، ص 167.

³ Ibrahim Elsayed Ebaid, "Internal Audit Function, An Exploratory Study from Egyptianlisted Firms", International Journal of low and Management, United kingdom, Vol 53, N° 2, 2011, P 109.

⁴ Jeannie Donellez, "The Role of an Internal Auditor", Journal of Health care compliance, United States, Vol 17, Issue 6, 2015, p 12.

⁵ أحمد زكي حسن متولي، "استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف قيمة المنشأة مع دراسة استطلاعية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، العدد الثالث، 2014، ص.ص 234-237.

⁶ Jacques Renard, Sophie Nussbaumer, Fabienne Oriot, "Audit Interne et Contrôle de Gestion", 2^{ème} édition, édition Eyrolles, Paris, 2018, p 4.

وقد بدأ ينظر إلى المراجعة الداخلية من خلال مفهوم أوسع من دوره في الرقابة ومراجعة العمليات المالية فقط ليتوسع ويشمل التركيز على الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر¹، وهذا ما أكدته تعريف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين IIA، إضافة إلى تركيزه على الحوكمة أيضاً، ومن ثم مساهمة المراجعة الداخلية في إضافة قيمة لأعمال المؤسسة عن طريق خفض التكاليف وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة. وهو نفس التعريف الذي قدم من قبل المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخليين (IFACI) " المراجعة الداخلية هو نشاط مستقل وموضوعي، يوفر للمؤسسة ضمانات بخصوص درجة التحكم في عملياتها وتقدم نصائح لتحسينها ويساهم في خلق قيمة مضافة ".

ثانياً - العوامل التي ساعدت على تطور وزيادة أهمية المراجعة الداخلية

هناك عدة عوامل ساعدت على تطور وزيادة أهمية المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة، ومن بين هذه العوامل نذكر منها:

- **كبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها:** أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر حجم الشركات وانفصال الإدارة عن الملكية، مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المؤسسات على الإلمام بكافة الأمور المرتبطة بها، وهو ما استوجب ضرورة استخدام نظم رقابية داخلية، كان لابد من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة².
- **التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية:** مع كبر حجم المؤسسات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة، أدى ذلك إلى إرسال المراجع الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع، ومتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات المناسبة. وكان لنجاح المراجع الداخلي في أداء هذه المهام، أثر كبير في نشأة المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية وفي اتساع نطاقها وتزايد أهميتها. كما يعد الاتجاه نحو استخدام التحقيق الداخلية على النطاق الدولي ظاهرة حديثة نسبياً، فبظهور الشركات المتعددة الجنسيات، ترتب عليها زيادة أعباء الإدارة مع زيادة حجم النشاط و أدى ذلك إلى تزايد حاجة الإدارة لمراقبة هذه العمليات بطريقة سليمة، فقط برز اهتمام المراجعة الداخلية بالعمليات الدولية وترتب على ذلك وجود تغيرات جوهرية في وظيفة المراجعة الداخلية تتمثل في الزيادة في نطاق عمل المراجع الداخلي،

¹ قاسم محمد زريقات، "أثر دليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 2، 2011، ص 209.

² رضا خلاصي، "مram المراجعة الداخلية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 36.

اعتراف المراجعين الخارجيين بالمراجعة الداخلية باعتبارها مهنة، تزايد ضغوط الأطراف الخارجية لتحقيق مزيد من المساءلة المحاسبية وتوسيع وظائف المراجعة.

- **لامركزية الإدارة:** أدى كبر حجم المؤسسات وإنشاء فروع لها متباعدة جغرافياً إلى تفويض الإدارة العليا المركزية لبعض السلطات إلى مديري هذه الفروع، حيث استعانت الإدارة العليا المراجع الداخلي في تقييم أداء مديري هذه الفروع بغية التأكد من التزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة من قبلها.

- **التوسع في احتياجات الإدارة:** الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم المراجعة الداخلية وهي التي تحدد الخدمات التي تحتاجها منه، وعلى إدارة المراجعة الداخلية توفير تلك الاحتياجات. ويرى معهد المراجعين الخارجيين في المملكة المتحدة أنه يوجد طلب جديد يعكس تغير كبير في روح المراجعة الداخلية وممارسته وذلك من انتقاله من التركيز على الجانب المالي إلى اهتمام واسع بتحليل مخاطر الأعمال الحرجة.

- **التحول إلى المراجعة الاختبارية:** مع كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها، لم يعد المراجع الخارجي يقوم بمراجعة كافة العمليات " المراجعة الكاملة "، ولكنه بدأ يتحول إلى المراجعة الاختبارية التي تتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال، والذي بدوره يعتبر وجود المراجعة الداخلية أحد أهم ركائزه، لذلك من الناحية العملية كان لزاماً تواجد المراجعة الداخلية في المؤسسة.

- **تطور مفهوم الرقابة الداخلية وإعمال مفهوم حوكمة الشركات:** إن تطور مفهوم الرقابة الداخلية وظهور مصطلح المخاطر أثر مباشرة على وظيفة المراجعة الداخلية التقليدية بدخولها مجالات لم تكن ترتادها من قبل، وأن الاتجاه الحديث للمراجعة الداخلية يهتم بمقدرة المؤسسة على الاستجابة للظروف المتغيرة ومتابعة تحقيق الأهداف والسياسات المرسومة من قبلها.

حيث يقوم المراجع الداخلي بالتحليل والتقييم والاستشارات والتوصيات عن الأنشطة التي تم فحصها ويمكنها من اكتشاف الغش، تحديد الوفورات والفرص وإضافة قيمة وزيادة العائد للمؤسسة، فالمراجعة الداخلية الآن أصبحت تتضمن نطاق واسع للرقابة وإدارة المخاطر. حيث أصبح ينظر للمراجعين الداخليين لإرشاد ومساعدة كافة المستويات الإدارية في طلبهم لإطار رقابي فعال خاص بالمؤسسة، وكمستشارين ذوي خبرة لمساعدة الإدارة في تقييم المخاطر وأنظمة الرقابة للتأكد من تخفيض المخاطر التي تواجه المؤسسة إلى المستويات المقبولة.

- **إصدار المواصفات القياسية للجودة ISO:** لقد أصبحت شهادة الجودة العالمية بمثابة جواز المرور إلى الأسواق الخارجية في مختلف دول العالم، حيث اشترطت بعض الدول والتكتلات الاقتصادية ضرورة

حصول موردي السلع والخدمات إليها شهادات الجودة العالمية التي تصدرها المنظمة العالمية للتوحيد القياسي، الأمر الذي تطلب من المنظمة ضرورة امتداد عمل المراجعة الداخلية ليشتمل على المراجعة الداخلية للجودة والتأكد من الالتزام بمتطلبات ومواصفات الجودة العالمية.

- **الآزمات المالية العالمية:** اتسمت بيئة الأعمال منذ أوائل القرن الحالي بالعديد من الآزمات المالية بشكل كبير والتي وصلت لذروتها في منتصف 2008 حيث تأثرت معظم الشركات في مختلف الدول بالآزمة المالية بشكل كبير. ولقد ترتب على الخسائر الكبيرة التي تكبدتها الشركات بسبب هذه الآزمة زيادة الاهتمام بالمراجعة الداخلية ودورها الحيوي في الرقابة المستمرة ومساعدة المؤسسات في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر فيها.

ثالثاً- أنواع المراجعة الداخلية

بعد التعرض إلى تطور مفهوم المراجعة الداخلية عبر حقب زمنية مختلفة، والعوامل التي أدت إلى تطور وزيادة أهميتها، سنتناول فيما يلي إلى أنواع المراجعة الداخلية. فمن الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع المراجعة الداخلية بسبب شمولية المراجعة لكافة العمليات الموجودة في المؤسسة، وقد حدد بعض الباحثين أنواعها إلى نوعين هما المراجعة الداخلية المالية والمراجعة الداخلية الإدارية (التنفيذية أو التشغيلية)¹.

ويمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى الأنواع الثلاثة التالية:

1. المراجعة المالية: Financial Audit

تعتبر هذا النوع من المراجعة الوجه التقليدي للمراجعة الداخلية، وهو يتضمن مراجعة وتتبع التسجيلات المحاسبية للمؤسسة وتدقيقها حسابياً ومستندياً ثم التحقق من سلامتها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات والأنظمة الخاصة بالإدارة، بهدف إظهار القوائم المالية بصورة موضوعية وصحيحة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، كما تشمل المراجعة المالية التحقق من وجود الأصول وحمايتها من الضياع والاختلاس. بالإضافة إلى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه من الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي². وينقسم هذا النوع من المراجعة إلى قسمين:

¹ خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص 147.

² محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 6.

❖ **المراجعة الداخلية المالية قبل الصرف:** وهذا النوع يتطلب مراجعة الأعمال قبل وأثناء تنفيذها عن طريق تكليف موظف معين لمراجعة عمل موظف آخر (رقابة داخلية ذاتية) للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ. وفي هذا الصدد نجد أن بعض المؤسسات تفرض هذا النوع من الرقابة على عملياتها من خلال النظام المستندي حيث تتم الموافقة على عملية الصرف من قبل مفوضين اثنين يقوم الأول بالتوقيع على مستند الصرف في حين يتأكد المفوض الثاني من صحة المستند من كافة الوجوه قبل التوقيع¹؛

❖ **المراجعة الداخلية المالية بعد الصرف:** ينفذ وفق خطة المراجعة الداخلية، وذلك باختبار عينات وفحصها من قبل قسم المراجعة الداخلي وذلك لتتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة الموضوعية والمقررة وبما يضمن تحقيق الأهداف.

2. المراجعة التشغيلية (مراجعة العمليات): Opérationnel Audit

يطلق عليها مصطلحات مرادفة مثل المراجعة الإدارية، مراجعة الأداء أو المراجعة الوظيفية، وجميعها تصف عملية المراجعة الداخلية التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين، وهو يتعلق بالأنشطة التشغيلية للمؤسسة للحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً. إن هذا النوع من المراجعة قد وسع من مجال المراجعة الداخلية التقليدية التي كان يركز على المراجعة المالية والمحاسبية، ليصبح المراجع يقوم بمراجعة كافة النشاطات داخل المؤسسة، حيث يقوم المراجع بتقييم هذه النشاطات من أجل معرفة مواطن الضعف في الأداء وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين فعاليتها (كفاءتها)، كما يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من الالتزام الكامل بالأنشطة والسياسات والإجراءات الإدارية.

إن مراجعة العمليات له تأثير كبير في تطور المراجعة من المستوى التقليدي الذي يهتم بالمراجعة المالية إلى المستوى الحديث الذي يركز على مراجعة البرامج والكفاءة، وكان مجال هذه المراجعة هو مجموعة من الأنشطة التشغيلية والأقسام، ثم تزايد اهتمام المراجعين الداخليين بالمراجعة المالية والتشغيلية بعد أن كانوا يهتمون فقط بالمراجعة المالية². وتهدف مراجعة العمليات المالية إلى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في أنشطة المراجعة ومساعدة الإدارة على حل المشاكل عبر تقديم توصيات مجدية من

¹ محمود حسين الهواسي ، حيدر شاكر البرزنجي، "مبادئ علم الإدارة الحديثة"، ابن العربي، بغداد، العراق، 2014، ص 92.

² خلف عبد الله الوردات، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 242.

أجل سلوك مناهج عمل واقعية. يمكن القول بأن هناك ثلاثة جوانب للمراجعة التشغيلية بالنسبة للأداء وهي:

- **الاقتصاد:** ومعناه إنجاز العمل بأقل تكلفة من خلال الموارد المادية والبشرية المتاحة للمؤسسة.
- **الفعالية:** وتعني إنجاز العمل الصحيح، أي تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج والأنشطة.
- **الكفاءة:** وتعني إنجاز العمل بشكل صحيح، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة وذلك بتعظيم النتائج والمخرجات لنفس القدر من الموارد، أو تقليل المدخلات مع تحقيق نفس المخرجات المحددة.

ولكن أهم مزايا قيام المراجعين الداخليين بأداء المراجعة التشغيلية في أنهم يقضون كل الوقت داخل المؤسسة، وبالتالي تتوافر لديهم معرفة ملحوظة بالمؤسسة وأعمالها، وهو ما يؤدي إلى فعالية المراجعة التشغيلية¹.

3. مراجعة الالتزام: Compliance Audit

يقصد بمراجعة الالتزام عملية التحقق والتأكد من التزام الإدارات بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أداءها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور والخطأ، ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها².

ويتم استخدام فحوص الالتزام بهدف الحصول على تأكيدات ضمنية ورقابية عن وجود إجراءات الرقابة الداخلية وفعاليتها، وتتمثل أنواع فحوص الالتزام فيما يلي³:

- **الفحص المستندي:** يتم فيها فحص وتتبع المستندات والتأكد من إجراءات رصدها بالسجلات وفحص الأدلة عن تطبيق الإجراءات الرقابية قبل التوقيع والاعتماد والمطابقة... الخ؛
- **إعادة إجراءات الرقابة الداخلية:** ويقصد به قيام المراجع بإجراءات الرقابة الداخلية التي تقوم لها الوحدة للتأكد من سلامتها مثل إعادة الاحتساب أو المطابقة، مثال لذلك إعادة مذكرة تسوية حساب البنك ومطابقته مع ما أعدته الوحدة أو تتبع مسار إجراءات البيع أو الشراء؛

¹ ناظم حسن عبد السيد، "دور التدقيق الداخلي على رفق المفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 26، نيسان 2010، ص 155.

² خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 234.

³ المرجع السابق، ص.ص 236-237.

- **الملاحظة (المشاهدة):** ويقصد بها الإجراءات الرقابية التي تقوم بها الوحدة من على بعد مثل مراقبة أعمال لجنة الفحص واستسلام البضاعة، مراقبة جرد المخزون... الخ؛
- **الاستفسار:** حيث أن إجراءات الملاحظة تعطي أدلة فقط عن سلامة الإجراءات في وقت الملاحظة فقط ولا تعط دليلاً على أن هذه الإجراءات تطبق بانتظام، لذا فإنه يتم دعمها بالاستفسار من خلال قيام المراجع باستفسار الشخص الملائم الذي يتوقع أن يكون ملماً بالأمر المعني.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية وخدماتها

تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لأهمية وأهداف وخدمات المراجعة الداخلية تطوراً كبيراً، حيث سنتناول من خلال هذا المطلب على أهميتها وأهدافها والخدمات التي تقدمها المراجعة، وسنوردها فيما يلي:

أولاً- أهمية المراجعة الداخلية

ظهرت الحاجة الملحة للمراجعة الداخلية خلال الأزمة الاقتصادية العالمية¹ 1929-1933 نتيجة لإفلاس العديد من الشركات وتحمل إدارات هذه الشركات المسؤولية عن ذلك، الأمر الذي دفعها إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية لتكون العين الساهرة لها في فحص وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باعتبارها جزءاً منه، حيث أنها تشكل بؤرة هذا النظام وصمام الأمان له. وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة -سواء من داخلها أو من خارجها- التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة². وقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي نظراً للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات، بحيث اعتبرت كصمام الأمان في يد الإدارة³.

¹ Khayrallah Belaid, "l'Audit Interne et l'Approche de la Dynamique de Groupe", Centre de Publication Universitaire, Tunisie, 2005, p14.

² المطارنة غسان فلاح، "تدقيق الحسابات المعاصر"، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009، ص 19.

³ الخطيب خالد راغب، "مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2010، ص 133.

ويمكن الإشارة فيما يلي إلى بعض النقاط التي توضح أهمية المراجعة الداخلية ومدى الحاجة الشديدة إليها¹:

1. تعتبر إدارة الوحدة الاقتصادية مسؤولة مسؤولية كاملة عن تصميم وتشغيل نظام (هيكل) الرقابة الداخلية فعال لأغراض منع واكتشاف التحريفات الجوهرية، ومن ثم ضمان إعداد القوائم المالية موثوق فيها وضمن الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة، وتعتبر المراجعة الداخلية جزءاً أساسياً في نجاح هذا النظام وضمن تحقيقه لأهدافه.
2. انعكست نتيجة الأزمات المالية الأخيرة وما تبع هذه الأزمات من نتائج اقتصادية أهمها فقدان الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية في مصداقية المعلومات المحاسبية على دور المراجع الداخلي، فلم يعد من المقبول أن يقتصر دورها على خدمات التأكيد، بل أصبحت جزءاً لا يتجزأ من الإدارة، وذلك من خلال قيامها بالعديد من الأعمال الإدارية كتحقيق أداء العاملين بالمؤسسة، مدّ الإدارة العليا بالمعلومات المناسبة الصحيحة وفي التوقيت المناسب عن المخاطر التي يمكن أن تواجهها الإدارة بالإضافة إلى دور المراجعة الداخلية في اكتشاف الغش والتطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات والحد من الفساد.
3. أنها تساعد كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، ولجان المراجعة في القيام بمسؤولياتهم من خلال تزويدهم بالمعلومات التفصيلية التي يحتاجون إليها من واقع التقرير الذي تعده، والنصح والمشورة التي تقدمها إليهم.
4. أنها تساعد الإدارة التنفيذية في تطبيق الحوكمة من خلال تأكيدها على الالتزام بالتشريعات والتنظيمات والقوانين.
5. أنها تساعد في دعم الهيكل (النظام) الرقابي للوحدة الاقتصادية، ورفع كفاءة التشغيل والتحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والإدارية من جانب الإدارة التنفيذية وكذلك التحقق من توافق النتائج مع الأهداف وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليته وتطبيقه.

¹ راجع في ذلك الصدد:

- السبسي نجوى أحمد، "تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر من منظور حوكمة الشركات"، دراسة ميدانية، مؤتمر الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، يونيو 2007، ص 19-20.

- عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر - مدخل عملي لمواجهة أزمة دبي العالمية في ضوء تجارب الدول الأخرى"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010-2011، ص.ص 382-383.

6. هناك علاقة تكاملية بين المراجع الخارجي والداخلي، ولذا فإن قيام المراجع الخارجي بدوره على أكمل وجه في إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية يعتمد بشكل كبير على كفاءة المراجع الداخلي في القيام بعمله بشكل فعال.

ثانياً - أهداف المراجعة الداخلية

حددت نشرة معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية هدف المراجعة الداخلية الأساسي في مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، وذلك من خلال القيام بتزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تهم الأنشطة التي تتم مراجعتها. ويمكننا التمييز بين هدفين أساسيين للمراجعة الداخلية هما: هدف الحماية وهدف البناء، ويتوقف تقديم أحد الهدفين على الآخر على فلسفة الإدارة ومدى حاجتها لتحقيق أحدهما أو كلاهما¹ :

- **هدف الحماية:** حيث ركزت وظيفة المراجعة الداخلية عند نشأتها على تحقيق هدف الحماية من خلال القيام بأعمال الفحص والمطابقة لما تم فعلاً وتحديد مدى اتفاده مع المقاييس الموضوعية، وبطبيعة الحال ترتبط أعمال الفحص والمطابقة بالأداء الماضي وهي تعتمد على النظام المحاسبي والمالي ونظام الرقابة الداخلية وكلاهما من صنع الإدارة، وبالتالي فالتأكد من وجود تطابق معقول بين الأداء الفعلي والمقاييس الموضوعية التي تتضمنها الأنظمة تعتبر مؤشر مهم لمدى نجاح هذه الأخيرة.
- **هدف البناء:** يتحقق هدف البناء من خلال اقتراح وظيفة المراجعة الداخلية للعلاج والتوصيات بعد عملية الفحص والتقييم.

إنّ الهدف الأساسي لوحدة المراجعة الداخلية في أي مؤسسة هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لها، ويمكن حصر أهم الأهداف التي يسعى المراجعون الداخليين في الأساس إلى تحقيقها فيما يلي²:

- التحقق من التزام العاملين من تنفيذ الخطط والسياسات الإدارية والإجراءات والقوانين الموضوعية من قبل الإدارة العليا، وتقييمها وإبداء الرأي حيالها، وتحليل الاختلالات والانحرافات الناتجة، ومن ثم تقديم الاقتراحات اللازمة لتفادي الانحرافات مستقبلاً؛

¹ رائد محمد عبد ربه، "المراجعة الداخلية"، الطبعة الأولى، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 64.

² زاهرة توفيق سواد، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، الطبعة الأولى، الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 88.

- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والتقارير المالية، والتأكد من مطابقتها للواقع، واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة؛

- التحقق من وجود الأصول ومدى كفاية الحماية والأمان لهذه الأصول ضد فقدان والسرقة؛
- تقييم جودة الأداء من خلال تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤوليات المحددة؛
- تقييم مدى كفاءة استخدام موارد وأصول المؤسسة من الناحية الاقتصادية؛

بالإضافة كذلك إلى الأهداف الأساسية التالية¹ :

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ومنع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت والقيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا بالإضافة إلى تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية والشعبية، التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية، المشاركة في برنامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها؛
- خلق قيمة مضافة للمؤسسة، حيث وضعه معهد IIA كهدف نهائي واستراتيجي للمراجعة الداخلية، وذلك من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المؤسسة، وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة². والعمل على رفع الكفاية الإنتاجية، من خلال اقتراح ما هو مناسب من تعديلات ملائمة لتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية المؤسسة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الإستراتيجية، وذلك عن طريق³ :
- تقويم وتحسين فعالية كل من إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية؛ وعمليات الحوكمة.

بالإضافة أيضا إلى قيام فريق المراجعة الداخلي بما يلي⁴ :

¹ أحمد صالح العمرات، "المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، الطبعة الأولى، البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990، ص 42.

² محمد فلاق، "التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق الجزائر - الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة و المنعقد يومي 11 و 12 أكتوبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2011، ص 359.

³ مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري المنعقد يومي 06 و 07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 07.

⁴ رزق أبو زيد الشحنة، "تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 46.

- أداء الرقابة قبل الصرف، للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي؛
- أداء الرقابة بعد الصرف (الرقابة اللاحقة)، للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة والمرتبطة بأعمال المؤسسة.

وعليه يتضح أن أهداف المراجعة الداخلية تمثل غايات بعيدة، ويتطلب تحقيقها إجراء العديد من التقييمات والدراسات، والتي يقع عبؤها على عاتق المراجعين الداخليين، ويزداد هذا العبء ثقلاً عندما تكون الإمكانيات المتاحة للمراجعة الداخلية محدودة، وهكذا يجب أن يتم وضع هذه الأهداف بشكل يتناسب مع الإمكانيات المتاحة.

ثالثاً - خدمات المراجعة الداخلية

إن الهدف المعلن للمراجعة هو خدمة المؤسسة وليس إدارتها فقط، فالمراجعين الداخليين يقومون بعملهم بهدف خدمة المؤسسة ككل، وتتمثل الخدمات التي يقدمها المراجعين الداخليين في ¹ :

1. **خدمات التأكيد:** هي التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل للعملية، وأن طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المراجع الداخلي، وبشكل عام يوجد ثلاثة أطراف مشاركة في خدمات التأكيد (المؤسسة، المراجع الداخلي، المستخدم).
2. **خدمات استشارية:** هي التي بطبيعتها توجيهات، وتنفيذ بناء على طالب المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية طرفين (المراجع الداخلي، صاحب العمل المطلوب)، ويجب على المراجع الداخلي المحافظة على الموضوعية ولا يفترض المسؤوليات الإدارية عند أداءه الخدمات الاستشارية. بالإضافة إلى ذلك هناك خدمات أخرى تقدمها المراجعة الداخلية ² :
3. **خدمات وقائية:** حيث تقوم المراجعة الداخلية بالتأكد من وجود وتحقيق الحماية الكافية لأصول المؤسسة وممتلكاتها من مختلف المخاطر المحتملة والتصرفات غير القانونية، وحماية السياسات الإدارية من الانحرافات عند التطبيق الفعلي لها.
4. **خدمات تقويمية:** وتتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستعملها المراجع الداخلي في قياس وتقويم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها، وكذا التأكد من مدى التزام منتسبي المؤسسة بالسياسات والإجراءات الموضوعية والتشريعات والقوانين السارية المفعول التي تخضع لها المؤسسة.

¹ محمد لمين علون، مرجع سبق ذكره، ص 47-48.

² خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص. ص 133، 136.

5. خدمات إنشائية (البناءة): حيث تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتقديم اقتراحات حول مختلف التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة، كما أنها تطمئن الإدارة حول مدى دقة ومصادقية المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة لها، وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الثالث: مكانة المراجعة الداخلية ضمن التنظيم الهيكلي للمؤسسة

يعتبر المراجع الداخلي عين الإدارة في المؤسسة، حيث يقوم بفحص وتدقيق أداء العاملين فيها إلى جانب تقييم كفاءة وفعالية هذا الأداء. ومن هنا نجد أن مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة كبيرة وواسعة، إذ أنها تقوم بتغطية كافة أنظمة ووظائف المؤسسة.

أولاً- علاقة المراجعة الداخلية ضمن التنظيم الهيكلي

إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته التي تشمل الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة ومسؤولياتها أمام الإدارة العليا، فهو يقوم بتقييم عمل الغير إذ أنه مستقل في تنفيذ مهامه لأن مكانه في التنظيم الهيكلي وارتباط عمله بالمستويات العليا وتعزيد الإدارة له يحقق له الاستقلال في العمل إذ يمكن أن نميز ثلاث حالات لعلاقة المراجعة الداخلية في التنظيم وهي:

1. مصلحة المراجعة الداخلية تكون تابعة للإدارة العليا:

يبدو أن هذا هو الحل الأقرب للواقع لأنه يضمن لمراجعين التأثير والفعالية، لكن هذا الحل للأسف لا يقدم نتائج حسنة عند تطبيقه ميدانياً، إضافة إلى أن هناك بعض العناصر المسؤولية الوظيفية (مراقبة التسيير مثلاً)، تابعا لهذا المستوى فالإدارة العليا تخاطر إذ لم تقم بتنظيم الوقت الضروري لمراقبة المراجعين¹.

¹ Collins. L, Valin. G, "l'Audit et Contrôle Interne Aspects Financiers, Opérationnel et stratégiques", 4^{ème} édition, Edition Dalloz, Paris, 1994, p 201.

2. مصلحة المراجعة الداخلية تكون تحت وصاية المجلس الإداري:

أصبحت هذه التبعية مألوفة في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذا الحل لا يقلص من مجال التأثير الذي يتمتع به المراجعون، غير أن الخبرة تظهر أن المشاكل ليست دائما جادة في كل تعقيداتها على المستوى الإداري مما يخلق غالبا نوع من التبسيط الذي يقلص من الميزة الأساسية للتوجيه.

3. مصلحة المراجعة الداخلية تكون تابعة لإدارة متخصصة:

إنّ التبعية المتعلقة بإدارة متخصصة (إدارة المحاسبة والمالية، التقنية... إلخ)، غالبا ما يكون تضارب في الجانب التطبيقي، وهذا ما يبرر ضرورة وجود متابعة دقيقة لنشاط المراجعة الداخلية، والمستوى الأقل ارتفاعا من التبعية يمكن تعويضه بأسلوب نظام دقيق وصارم.

ثانيا - بنية مصلحة المراجعة الداخلية في التنظيم الهيكلي

يرتبط تنظيم المراجعة الداخلية في المؤسسة بحجم تنظيمها أو اختيار مركزية أو لامركزية المراجعة.

1. حجم التنظيم:

من الواضح أن تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة في حالة وجودها تختلف في تنظيمها عن المؤسسات الكبرى.

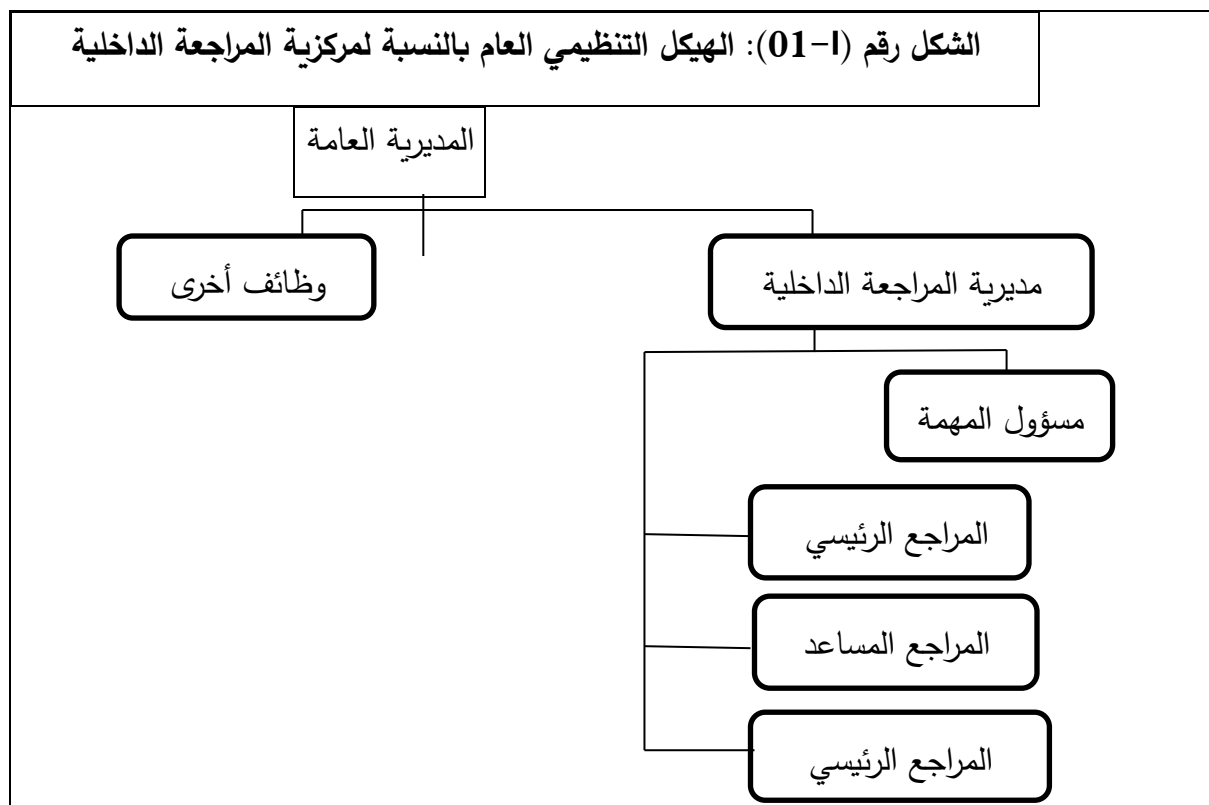
2. مركزية ولا مركزية المراجعة في المؤسسات:

في المؤسسات الوطنية والمجتمعات الدولية، تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية يكون حسب معيار مركزية ولا مركزية المراجعة، ففي الحالة الأولى يكون كل المراجعين مجموعين في نفس الفريق في المقر الاجتماعي، وفي الحالة الثانية فإنّ تنظيم المصلحة منتشر حسب انتشار وحدات المؤسسة أو المجتمع. وحسب التحقيقات التي أجرتها جمعية المراجعين الداخليين الأمريكيين فوجد أنّ 84% من مصالح المراجعة الداخلية تتميز بتنظيمها المركزي.

3. المؤسسة الوطنية:

1.3 مركزية المراجعة: وهناك صيغتان يمكن تبنيهما من طرف المؤسسات، وهما كالتالي:

الصيغة الأولى:

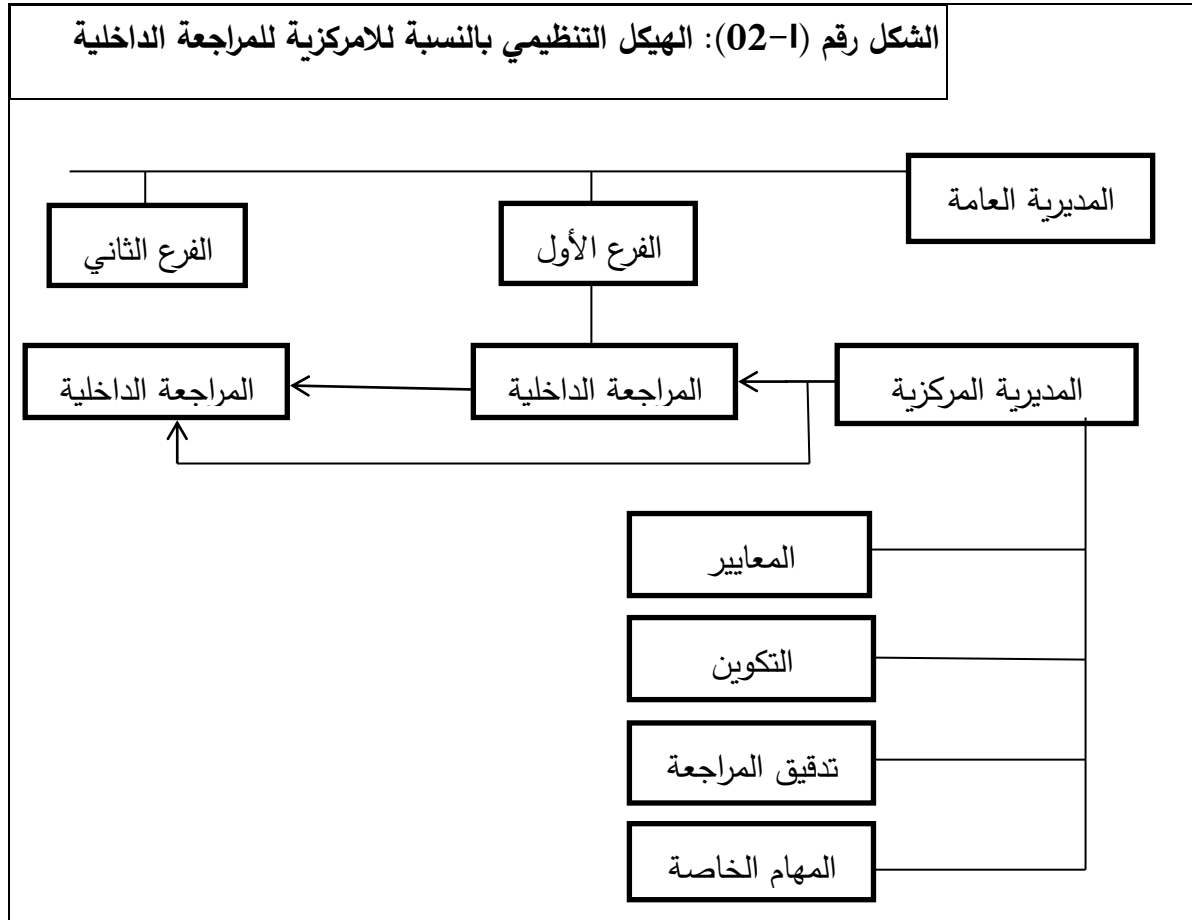


Source : Jacques Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit Interne", 10^{ème} édition Eyrolles, Paris, 2017, p : 357.

في هذه الصيغة تكون خلية المراجعة الداخلية عبارة عن مديرية مقسمة إلى مصالح أو مهام وكل مهمة أو مصلحة تنظم مراجعين من نفس التكوين، وعامة يمكن التميز بين مصالح أو المهام التالية: مهمة تنظيم مراجعين مختصين في العمليات التجارية والعمليات المالية والإعلام الآلي.

وتسمح هذه الصيغة بسهولة إدماج المختصين في مصلحة المراجعة الداخلية، وتسمح كذلك بفهم حقل تطبيق المراجعة الداخلية لكل وظائف المؤسسة، ومن أهميتها أيضا قيام مدراء الأقسام بمحاورة واستفسار نفس رئيس المهمة الذي يعتبر من نفس ثقافتهم، غير أنها لا تخلو من بعض السلبيات.

الصيغة الثانية:



Source: Jacques Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit Interne", 10^{ème} édition Eyrolles, Paris, 2017, p : 376.

2.3 لامركزية المراجعة: يتطلب وجود مصلحة لامركزية للمراجعة الداخلية أنها تقوم بالوظائف الأربعة المبينة في الهيكل التنظيمي السابق، حيث تقوم هذه المصلحة المركزية التي تكون تحت مسؤولية مديرية المراجعة الذي يقوم بدوره بتحديد المعايير اللازمة لمزاولة المهنة مثل: معايير العمل، المنهجية، التنظيم، الملفات وغيرها. ومن جهة أخرى تقوم المصلحة المركزية باختيار المراجعين وإبرام اجتماعات لتقديم نصائح وإرشادات للمراجعين في الفروع وتكوينهم، كما تقوم أيضا بمراجعة فروعها المنتشرة للتحقق من احترام التوصيات المقدمة لهم. ومن مهامها أيضا تحقيق مهمات مراجعة خاصة، ومن أمثلة ذلك طلب مديرية المؤسسة بإجراء فحص معين لا يخص أحد وحداتها وكذلك في حالة وجود مراجعة داخلية لوحدة معينة ولكن ذات سرية كبيرة.

المبحث الثاني : المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وعلاقتها بجودة أدائها

سنتناول في هذا المبحث عن المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وذلك من خلال التعرض لدور هيئة التوحيد الدولية في مجال المراجعة الداخلية والجهود التي تبذلها لتطوير هذه المهنة وكذا نتطرق بصفة مفصلة للمعايير الدولية للممارسة المهنية بالإضافة إلى إطارها المرجعي، وأخيرا علاقتها بجودة أداء المراجعة الداخلية.

المطلب الأول : ماهية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

سنتعرض في هذا المطلب إلى معهد المراجعة الداخلية وسرد أهم مهامه بالإضافة إلى الجهود التي يبذلها لتطوير مهنة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى أهداف وأهمية وجود هذه المعايير.

أولاً- معهد المراجعة الداخلية IIA

1. تعريف معهد المراجعة الداخلية Institute of Internal Auditors

هو جمعية مهنية عالمية تأسست في 9 ديسمبر 1941، مقرها في (Altamonte springs) ألتامونت سبرينغ في مدينة فلوريدا في الولايات المتحدة الأمريكية، والمعروف بأنها الممثل والهيئة المشرفة على التقييس والتطوير المهني والشهادة في مجال المراجعة الداخلية في جميع أنحاء العالم¹. فهو كذلك السلطة المعترف بها دولياً لتولي قيادة وتأطير المهنة، وعموماً يعمل أعضاؤه في مجال المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، حوكمة الشركات، الرقابة الداخلية، مراجعة تكنولوجيا المعلومات، يبلغ أعضائه أزيد من 200000 عضو، ويستفيدون من الدورات التدريبية، الشهادات المهنية التي تمنحها، بالإضافة للمعايير ودليل العمل التي يصدرها، البحث والتطوير، والفرص الوظيفية².

2. مهام معهد المراجعة الداخلية :

تلخص مهام المعهد فيما يلي³:

- توفير قيادة ديناميكية لمهنة المراجعة الداخلية على المستوى العالمي؛
- تعزيز القيمة التي يجلبها ممارسي مهنة المراجعة الداخلية؛

¹ Kurt F. Reding et autres, "Manuel d'Audit Interne", Edition Eyrolles, Paris, 2015, p 1-16.

² Institut d'Audit Interne, "Cadre Référentiel Internationale des Pratiques Professionnelles d'Audit Interne", Édition 2017, Version Final, amendée 31-05-2017, (valable sur : <https://chapters.theiia.org>), consulted 12/2019 at 19:30.

³ Kurt F. Reding et autres, Op.cit, p 1-17.

- تقديم عروض شاملة على التدريب والتطوير المهني، ووضع معايير وغيرها من مبادئ الممارسة التطبيقية في مجال المراجعة الداخلية، واقتراح برامج الشهادات (programme certification)؛
- القيام بالبحوث ودراسات المراجعة الداخلية وخاصة دورها فيما يخص الرقابة، إدارة المخاطر والحوكمة؛
- تكوين ممارسي المراجعة الداخلية والجهات الأخرى المهتمة بأفضل الممارسات؛
- تعزيز تبادل المعلومات والخبرات بين المراجعين الداخليين في جميع أنحاء العالم.

3. الجهود التي بذلها المعهد IIA لتطوير مهنة المراجعة الداخلية :

يعد معهد المراجعة الداخلية الهيئة المهنية الدولية الأولى التي تزامن تأسيسها مع نمو وتطور مهنة المراجعة الداخلية، كما تعتبر السلطة القائدة في مجال وضع المعايير والإرشادات المهنية والخطوط التوجيهية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، بالإضافة إلى اقتراح برامج الشهادات في مجال هذه المهنة على المستوى العالمي.

أما من ناحية المعايير المهنية والمسؤوليات، فيرى (Ramamoorti) أن الشخصان اللذان كان لهما الأثر الكبير في تاريخ المعهد هما (Victor z. Brink) و (Laurence surayer*) ، الأول هو أول مدير بحثي في تاريخ المعهد وكان من أهم من نادوا بوضع بيان مسؤوليات المراجع الداخلي الصادر عن المعهد سنة 1947، حيث يتناول البيان مهنة المراجعة الداخلية بالدرجة الأولى¹.

وبحلول عام 1957 و1971 تطور نطاق ومسؤوليات المراجعة الداخلية ليشمل على عدد كبير من الخدمات المقدمة لصالح الإدارة.

وبحلول عام 1978، اعتمد المعهد بصفة رسمية معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والتي بهدف توحيد مهنة المراجعة الداخلية عبر كل أنحاء العالم والاعتراف الكامل بها كمهنة من خلال وضع آلية خاصة بها.

ومن عام 1993 إلى نهاية 2016 تم تعديل بيان المسؤوليات وقواعد أخلاقيات المهنة عدة مرات ليعكس ذلك التطور المستمر والمتسارع لمهنة المراجعة الداخلية وذلك في السنوات التالية : 1993 - 1997 - 1998 - 2000 - 2001 - 2003 - 2004 - 2006 - 2009 - 2012 - 2016.

*knows as the godfather of Internal Audit .

¹ أحمد حلمي جمعة، "التدقيق الداخلي والحوكمي - إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي: دراسة إختبارية في منظمات الأعمال الأردنية"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص.ص 160-161.

ثانيا - مفهوم، أهمية وأهداف المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

1. مفهوم المعايير الدولية

تعتبر معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA الأكثر انتشارا وأيضاً الأكثر تطبيقاً في العالم، حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان وتنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بشكل فعال وتعتبر معايير المراجعة الداخلية مستويات الأداء المهني التي وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة حيث تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية المراجعة وتحدد الإطار الذي يعمل ضمنه المراجع، ويتم الاعتماد عليها في الحكم على أداء المراجع ونوعية العمل المنجز، وبالتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المراجع الداخلي¹.

وقد تم تعريف معايير المراجعة الداخلية على أنها : " المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم المراجعة الداخلية، بحيث تمثل نموذج ممارسة المراجعة الداخلية كما يجب أن تكون وفقاً لما اعتمد من قبل معهد المراجعين الداخليين"².

يجمع علماء الاجتماع على أن توافر مجموعة من معايير الأداء المهني يعتبر من بين الأمور الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور و ناجح³. وتعتبر المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA عن مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة على مبادئ وتتألف من تصريحات وتفسيرات، نورها بإيجاز فيما يلي⁴:

- **تصريحات:** Déclarations توضح المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وهذا لتقييم فعالية الأداء وهي متطلبات واجبة التطبيق دولياً وعلى مستوى التنظيمي والفردية.
- **تفسيرات:** Interprétations توضح العبارات والمصطلحات والمفاهيم الواردة في المعايير.

2. الغرض من وضع المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

يمكن سرد الغرض من وضع هذه المعايير فيما يلي⁵:

¹ علي عبد القادر الذنيبات، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية وأنظمة القوانين المحلية: نظرة وتطبيق"، الطبعة الأولى، إدارة المكتبة الوطنية، عمان، 2010، ص 75.

² العمري عبد المغني، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006، عمان، الأردن، ص 346.

³ خلف عبد الله الوردات، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية"، الطبعة الأولى، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 85.

⁴ Kurt F. Reding et autres, Op.cit, pp 2-12, 2-13.

⁵ Jean. Sliw, "l'Audit, les Contrôles et les Fraudes", Emerit Publishing, Paris, France, 2011, p 67.

- تحديد المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي يجب مزاولتها ومتابعتها؛
- توفير إطار مرجعي لأداء وتعزيز مجال واسع من خدمات المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة؛
- إرساء الأسس لتقسيم أداء المراجعة الداخلية وتعزيز تحسين المسارات (processus) التنظيمية والعملياتية للمؤسسة.

3. أهمية وجود المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية :

- تكمن أهمية وجود المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يلي :
- أن وجود هذا النوع من المعايير ساهم بشكل واسع في خلق وظيفة المراجعة الداخلية، والتي من دونها لن تكون أي الوظيفة سوى مجموعة من الممارسات المختلفة والمتباينة، فهي تعمل على توحيد أهداف وطريقة ممارستها. كما أنها تسمح بالتطوير والتحسين المستمر لوظيفة المراجعة الداخلية عن طريق التعليقات والمناقشات والنماذج العملية للتطبيق¹؛
 - تحاول معايير المراجعة الداخلية من خلال تعريفها وفرضها لبرنامج تأكيد النوعية أن ترقى بوظيفة المراجعة الداخلية إلى مصاف الوظائف المهمة والمنظمة والمصادق عليها؛
 - وجود معايير المراجعة الداخلية يسمح لمختلف القائمين بالمهنة بممارسة مهامهم بسلطة أكثر، فالمرجعية إلى وظيفة منظمة هو الدليل أو العلامة على النوعية التي ستعمل على تعزيز مكانة ومصالح المراجعة الداخلية في المؤسسات؛
 - تعتبر ضرورة للمراجعين الداخليين، كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف المنشود من وجودهم؛
 - إن وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعون الداخليون سيمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها لها المراجعون الداخليون عند أدائهم لوظائفهم في المؤسسة. فالمعايير ضرورية للإدارة؛
 - وجود معايير يلتزم بها المراجعون الداخليون يعتبر ضروري للمراجع الخارجي ليطمئن على متانة عمل المراجعين الداخليين وكفاءته ويتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد الدورات التدريبية للمهنيين الجدد؛
 - ونشير أن هذه الأهمية تبقى نسبية لأنها (المعايير) غير إلزامية التطبيق، فالمؤسسات والإدارات غير ملزمة بتطبيق تعليمات معهد المراجعين الداخليين أو المعاهد الوطنية للمراجعة الداخلية إن وجدت²؛

¹ Jacques. Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit Interne", groupes eyrolles, Edition d'Organisations, Paris, 2010, p 121.

² Idem.

المطلب الثاني : الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ومكوناته

le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles CRIPP

سنتناول في هذا المطلب الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية الذي ينظم ويضبط مهنة المراجعة الداخلية وبالإضافة إلى التطرق لمكوناته.

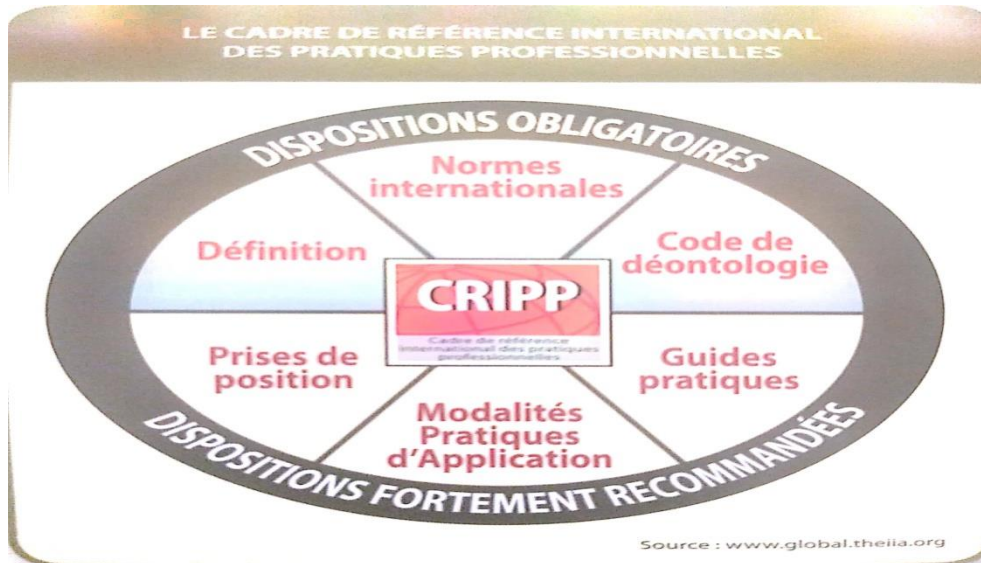
أولاً- مفهوم الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية CRIPP¹

هو الإطار الوحيد المعترف به عالمياً فيما يخص مهنة المراجعة الداخلية، تمّ نشرها من طرف معهد المراجعة الداخلية IIA، فهو يشكل الأساس الذي يسمح للمراجعة الداخلية القيام بنشاطها وتحمل مسؤولياتها، فهو يحتوي على جميع الخطوط التوجيهية (lignes directrices) الضروري توفرها عند تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية، فهو يصف الكفاءة التي يجب أن يتمتع بها المراجعين الداخليين والواجب توفرها في مصلحة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى طبيعة مهامهم ومعايير الجودة التي تسمح بقياس وتقييم أدائهم.

ثانياً- مكونات الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

يتألف مكونات الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية من عناصر إلزامية وعناصر أخرى موصى بها بشدة.

الشكل رقم (I-03): الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية CRIPP



Source: Kurt F.Reding et autres, "Manuel d'Audit Interne", Edition Eyrolles, Paris, 2015, p.2-6

¹ kurt F. Reding et autres, Op.cit, p 2-5.

1. العناصر الإلزامية Disposition Obligatoire

– المبادئ الأساسية العشرة les Dix Principes Fondamentaux¹

هو الإطار الحديث الذي تم إصداره سنة 2017، فهو يربط الجانب المعياري للمراجعة الداخلية مع انشغالات الإدارة، فعدم احترام لأي مبدأ من هذه المبادئ يؤدي لعدم تحقيق مهمة المراجعة الداخلية، إذ تعتبر هذه المبادئ الأساس التي يسند إليها الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية .CRIPP

– إثبات النزاهة، نجده في قواعد الأخلاقيات Code d'éthologie؛

– إثبات الكفاءة والضمير المهني، بدونهما لا تستطيع مهنة المراجعة الداخلية الارتقاء والاستدامة prospérer؛

– أن يكون المراجع موضوعي ومستقل، الذي يدين الانجاز بالنقود (trafics d'influence) وتعارض المصالح (conflits d'intérêt)، وجرائم الإثم (délits d'incites) ؛

– أن يتبع نفس الإستراتيجية وأهداف ومخاطر المؤسسة؛

– أن يكون في وضع مناسب ولديها الموارد الكافية، بمعنى توفر الوسائل لتحقيق هذه الأهداف؛

– إثبات جودة المراجعة الداخلية وتحسينها بصفة مستمرة؛

– التواصل بشكل فعال؛

– توفير تأكيد مبني على أساس المخاطر؛

– أن يكون مدرك ، وله روح المبادرة proactif، قيادي وموجه نحو المستقبل أو يعرف كيف يتنبأ؛

– تشجيع التطور الذي يمس المؤسسة؛

فهو يحتوي علاوة على التعريف الرسمي للمراجعة الداخلية على قواعد الأخلاقيات والمعايير الدولية.

– قواعد أخلاقيات المهنة: Code Déontologie

إن الهدف من قواعد الأخلاقيات الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) هو تعزيز الثقافة الأخلاقية الشاملة في مهنة المراجعة الداخلية. فقواعد الأخلاقيات ضرورية ومناسبة لمهنة المراجعة الداخلية. ثم وصفها كما هو عليها استنادا للنقطة والموضوعية فيها وبهدف توكيد المخاطر، الرقابة والتوجيه (التحكم)².

¹ Jacques. Renard, " Théorie et Pratique de l'Audit Interne", groupes eyrolles, 10^{ème} édition, Paris, 2017, p.p, 95-96.

² خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 84.

فهو يحدد للمراجعين القيم الواجب احترامها خلال تأدية مهامهم، فنجده يركز على أربعة مبادئ أساسية حتى تكون الممارسة ضمن الأطر الأخلاقية وهي¹:

● **الاستقامة (النزاهة) Intégrité**: يشترط على المراجعين الداخليين في هذه القواعد على ما يلي:

– انجاز مهمتهم بصدق honnête، اجتهاد diligence ومسؤولية responsabilité؛

– احترام القواعد والكشف عن ما يقتضيه القانون وقواعد المهنة؛

– الاحترام والمساهمة في تحقيق الأخلاقية والمشروعة في المؤسسة؛

● **الموضوعية Objectivité**: يشترط على المراجعين الداخليين إظهار درجة عالية من الموضوعية المهنية وهذا باحترام ما يلي:

– يجب أن لا يشاركوا في أنشطة أو إقامة علاقات من شأنها أن تعرض حكمهم المهني للخطر أو عدم النزاهة أو تكون له مصلحة في ذلك؛

– يجب أن لا يقبل أي شيء يمكن أن يعرض حكمه المهني للخطر؛

– يجب الكشف عن جميع الحقائق والتي لها تأثير على تشويه التقرير على الأنشطة التي تم فحصها.

● **السرية Confidentialité**: تشترط قواعد الأخلاقيات على مهنة المراجعة الداخلية مجموعة من الشروط نوجزها فيما يلي:

– يجب أن يكون حذرا أثناء نشاطه وخاصة أثناء جمعه للمعلومات؛

– عدم استخدام هذه المعلومات لتحقيق مكاسب شخصية.

● **الكفاءة Compétence**: تلزم قواعد الأخلاقيات على المراجعين الداخليين مجموعة من الشروط نسردها فيما يلي:

– عدم الانخراط إلا في الأعمال التي لهم معرفة ودراية والخبرة اللازمة لذلك؛

– القيام بعملهم وهذا باحترام المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛

– السعي دائما لتحسين الكفاءة والفعالية والجودة في أعمالهم.

– **المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:**

تعتبر هذه المعايير من بين العناصر الإلزامية لهذا الإطار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة والتي سنتناولها لاحقا وبالتفصيل في المطلب الثالث فهناك ثلاثة أنواع من المعايير²:

¹ kurt F. Reding et autres, Op.cit, p.p.p. 2-4, 2-9, 2-10.

² Jacques. Renard, Op.cit, 2017, p 99.

أ- معايير الصفات (Norme de Qualification, séries de 1000): تحدد الصفات الواجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون المراجعة الداخلية.

ب- معايير الأداء (Norme de Fonctionnement, series de 2000): سنتناول فيها طبيعة مهام المراجعة الداخلية وتحدد فيها معايير الجودة التي تسمح بقياس أداء (la performance) الخدمات المقدمة.

ج- معايير التنفيذ (les Normes de mise en oeuvre): أما هذه المعايير فتتوسع في شرح معايير الصفات ومعايير الأداء من خلال تقديم المتطلبات والإرشادات الملزمة عند تطبيق هذه المعايير خاصة عند تقديم خدمات التأكيد A والخدمات الاستشارية C.

2. العناصر الموصى بها بشدة Dispositions Fortement Recommandées

والتي نجدها تتكون من ¹ :

- النماذج العملية التطبيقية les Modalités Pratique d'Application : والتي تقوم بشرح المعايير وتقييمها بصورة منتظمة من أجل تعزيز أحسن الممارسات وكذا أخذ الواقع الاقتصادي والتنظيمي والقانوني بعين الاعتبار.

- الأخذ بالموقف Prises de Position: ويتمحور في الإرشادات والتوجيهات حول إشكاليات وقضايا التي تتجاوز مواصفات عمل مسؤولو ومهنيو المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين الفرديين.

- إرشادات الممارسة التطبيقية Guides Pratique: إرشادات الممارسة التطبيقية لمعهد المراجعة الداخلية يوفر كل الخطوط التوجيهية المفصلة المتعلقة بكامل الأدوات والتقنيات المستعملة في المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى الإطار المرجعي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، نشير إلى الشهادات المهنية في مجال المراجعة الداخلية منها شهادة مدقق داخلي معتمد (CIA*) التي يتمتع بها المعهد منذ 1972 والتي يعتبر حاملها بمثابة خبير في المراجعة الداخلية بغض النظر عن جنسيته أو تكوينه الأصلي، والشهادة المهنية في المراجعة الداخلية (CPAI**) وهي الشهادة المهنية الفرانكوفونية ويمنحها (IFACI***)، ويشهد أن صاحبها يمتلك الكفاءة والخبرة اللازمة في المراجعة الداخلية².

¹ kurt F. Reding et autres, Op.cit, p.2-33, 2-34, 2-35.

* Certified Internal Auditor .

** Diplôme Professionnel d'Audit Interne.

*** Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.

² Pierre. Schick, Jacques. Vera, Olivier. Bourrouilh-Parège, "Audit Interne et Référentiel de Risques", Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2014, p.p 35-36.

المطلب الثالث: تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

سنتناول في هذا المطلب على التطورات التي مست المعايير بالإضافة إلى عرضها بصفة مفصلة وفق أحدث إصداراتها¹.

لقد أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA في عام 1978 قائمة بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والتي غطت مختلف جوانب المراجعة الداخلية وتضمنت خمسة أقسام رئيسية ويحتوي كل قسم منها على مجموعة فرعية من المعايير وتتمثل تلك المعايير الرئيسية في: معايير الاستقلالية، ومعايير العناية المهنية، ومعايير نطاق عمل المراجعة الداخلية، ومعايير تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، ومعايير إدارة قسم المراجعة الداخلية.

و في عام 1999 أصدر المعهد قائمة جديدة بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، اشتملت للمرة الأولى منذ عام 1978 على إدخال عدد من التعديلات على قائمة المعايير الصادرة في عام 1978 واشتملت أيضا على عدد من المعايير الجديدة، حيث أعادت تقسيم المعايير إلى قسمين رئيسيين بدلا من خمسة أقسام وهما: معايير الصفات سلسلة الألف 1000، ومعايير الأداء سلسلة الألفين 2000² ومعايير التنفيذ التي تتعلق بمعايير الصفات ومعايير الأداء يضاف بالحرف A عند القيام بخدمات التأكيد ويضاف بالحرف C عند القيام بخدمات الاستشارة.

ونتيجة للتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال قام معهد المراجعين الداخليين في أكتوبر 2003 بتعديل معايير المراجعة الداخلية وبدأ العمل بها في يناير عام 2004، ولكنها لم تؤثر على البناء العام للمعايير، حيث تم صياغة معايير المراجعة الداخلية في ضوء متطلبات الممارسات المهنية والمتغيرات والمشكلات التي تواجه نشاط المراجعة الداخلية، وقد جرى أيضا تعديل على المعايير في أكتوبر 2008 وبدأ العمل بها مع بداية عام 2009 وقد هدف التعديل زيادة الالتزام من خلال تغيير كلمة ينبغي Should إلى كلمة يجب must لزيادة الالتزام لأن الأمر لم يعد اختياري، وقد كان آخر تعديل على المعايير في أكتوبر 2010 وبدأ العمل بها مع بداية عام 2011، وقد غيرت هذه النسخة بعض التفسيرات وأضافت معيارين جديدين من معايير الأداء وقدمت بعض نصائح للممارسة المالية ولكن هذا التعديل لم يغير مسؤوليات

¹ محمد فوزي محمد السيد، "أثر وظيفة المراجعة الداخلية للاستدامة على قيمة الشركة (في ظل الإفصاح وبدائل الإسناد)"، دار التعليم الجامعي، جامعة الإسكندرية، 2019، ص.ص. 28، 29، 30.

² عبد الوهاب نصر علي، "معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية - مدخل دولي مقارنة لإدارة المخاطر"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، الإسكندرية، 2016، ص.ص. 283، 284.

المراجع الداخلي في أدائه لعمله حيث روجعت وعدّلت في أكتوبر 2016 الساري تطبيقه في جانفي من سنة 2017 كان هو آخر وأحدث إصدار مسّ هذه المعايير، نوردها وبالتفصيل فيما يلي¹:

أولاً- معايير الصفات ومعايير التنفيذ المتعلقة بها Les Normes de Qualification et Les Normes de Mise en œuvre Associées

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توفرها في كل قسم من المراجعة الداخلية في المؤسسة، وكذلك القائمين بممارسة أنشطة المراجعة الداخلية، وقد نصت أربعة معايير وهي معيار الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات، معيار الاستقلالية والموضوعية، معيار الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة ومعياري برنامج ضبط وتطور جودة المراجعة الداخلية. وسنشرحها بالتفصيل فيما يلي:

1000- الأهداف، الصلاحيات والمسؤوليات Mission, Pouvoirs, Responsabilités

يجب أن يكون الهدف والصلاحيات والمسؤولية لنشاط المراجعة الداخلية محددا رسميا في ميثاق المراجعة الداخلية (une charte d'audit)، بما يتماشى مع المبادئ الأساسية العشرة المذكورة سابقا وتعريف المراجعة الداخلية وقواعد أخلاقيات والمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية². وينبغي أن يفحص مسؤول المراجعة الداخلية دوريا هذا الميثاق ويعرضه للإدارة العليا ومجلس الإدارة للتصديق والموافقة عليه.

1000.A1: ينبغي تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية المقدمة للشركة تحديدا واضحا في ميثاق المراجعة الداخلية، إذا كانت هذه الخدمات ستقدم من قبل الأطراف من خارج المؤسسة، فإن طبيعة هذه التأكيدات ينبغي أيضا تحديدها في هذا الميثاق.

1000.C1- ينبغي أن تحدد طبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق المراجعة الداخلية.

1010- الاعتراف بالعناصر الإلزامية في ميثاق المراجعة الداخلية.

Reconnaissance des Dispositions Obligatoires dans la Charte d'Audit Interne

يجب الاعتراف بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وقواعد الأخلاقيات والمعايير بالإضافة إلى تعريف المراجعة الداخلية في ميثاق المراجعة الداخلية. كما ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية مناقشة مهمة المراجعة الداخلية والعناصر الإلزامية للإطار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (CRIPP) مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

¹ Institut d'Audit Interne, Op.cit, p.p 15-43.

² Jacques. Renard, Op.cit, 2017, p 100.

1100- الاستقلالية والموضوعية Independence et Objectivité

يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، وينبغي أن يتصف المراجعين الداخليين بالموضوعية عند أدائهم لأعمالهم.

1110- الاستقلال التنظيمي Independence dans l'Organisation

ينبغي أن يكون مدير إدارة المراجعة الداخلية تابعا لمستوى تنظيمي في المؤسسة الذي يسمح بنشاط المراجعة الداخلية الوفاء بمسؤولياتها على أكمل وجه، كما ينبغي عليه أن يؤكد لمجلس الإدارة على الأقل سنوياً، الاستقلال التنظيمي لنشاط المراجعة الداخلية.

1110.A1- ينبغي أن يخضع نشاط المراجعة الداخلية لأي تدخل عند تحديد نطاق المراجعة الداخلية وإنجاز أعماله وتوصيل النتائج، فيجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية الإبلاغ عن أي تدخل لمجلس الإدارة ومناقشة نتائجه.

1111- التفاعل المباشر مع المجلس Relation Directe avec le Conseil

ينبغي أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بالاتصال والتفاعل المباشر مع مجلس الإدارة.

1112- دور مسؤول المراجعة الداخلية خارج نطاق المراجعة الداخلية Rôle du Responsable de l'Audit Interne en Dehors de l'Audit Interne

عندما يكون لدى مسؤول المراجعة الداخلية أدوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار المراجعة الداخلية، يجب أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من التأثير السلبي الذي يقع على استقلاليته وموضوعيته.

1120- الموضوعية الفردية Objectivité Individuelle

ينبغي أن يتصف المراجعون الداخليين بالحيادية وعدم التحيز، وأن يجتنبوا أي تعارض في المصالح.

1130- فقد الاستقلالية أو الموضوعية Atteinte à l'Independence ou à l'Objectivité

عندما يكون هناك ما يعيق استقلالية أو موضوعية المراجعين الداخليين سواء في الواقع أو الظاهر، فينبغي الإفصاح عن تفاصيل فقد الاستقلالية أو الموضوعية إلى الأطراف المعنية، فشكل هذا الإفصاح مستمد من طبيعة فقد الاستقلالية.

1130.A1- ينبغي أن يمتنع المراجعون الداخليون عن مراجعة العمليات التي كانوا مشرفين عليها في السابق، ومن المفترض أن تتأثر موضوعية المراجع الداخلي إذا ما قدم خدمات تأكيد متعلقة بنشاط كان مسؤولاً عنه سابقاً خلال السنة المنصرمة.

A2.1130- فيما يتعلق بخدمات التأكيد المتعلقة بوظائف والتي تكون تحت إشراف مسؤول المراجعة، يجب أن توضع تحت إشراف طرف آخر يكون من خارج نشاط المراجعة الداخلية.

A3.1130- يمكن للمراجعة الداخلية أن تقدم خدمات تأكيد في المجالات التي سبق لها أن قدمت فيها خدمات استشارية، بشرط أن تكون تلك طبيعة هذه الخدمات الاستشارية لم تفقد موضوعيتها، وأنه سيتم التعامل (gérée) الموضوعية الفردية في الوقت الذي يتم فيه تخصيص الموارد اللازمة لهذه المهمة.

C1.1130- يمكن للمراجعين الداخليين أن يقدموا خدمات استشارية التي لها علاقة بالعمليات التي كانوا سابقا مشرفين عليها.

C2.1130- إذا وجد ما من شأنه أن يؤثر على استقلالية أو موضوعية المراجع الداخلي أثناء تأدية المهام الاستشارية المقترحة عليه، يجب عليه أن يفصح ذلك للزبون الذي طلب منه هذه المهمة قبل قبولها.

1200 - الكفاءة و العناية المهنية Compétence et Conscience Professionnelle

ينبغي تأدية مهمة المراجعة الداخلية بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة.

1210 - الكفاءة Compétence

ينبغي على المراجعين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياتهم الفردية، وبالنسبة لفريق المراجعة الداخلية ينبغي أم يحصل على بشكل تجميعي على المعرفة والمهارات لأداء مسؤولياتهم.

A1.1210- ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية الحصول على رأي ومساعدة من طرف أشخاص مؤهلين، وهذا في حالة ما كان المراجعون الداخليين تنقصهم المعرفة والمهارات ومختلف الكفاءات المطلوبة لأداء كل أو جزء من المهمة.

A2.1210- ينبغي أن يتمتع المراجعون الداخليين بالمعرفة الكافية التي تمكنهم من تقييم خطر الغش والكيفية التي تتبعها المؤسسة عند التعامل مع هذه المخاطر، إلا أنه ليس من المتوقع أن يكون بحوزتهم نفس خبرة الشخص الذي تكون مسؤوليته الأولى الكشف عن الغش والتقصي عليه.

A3.1210- ينبغي أن يمتلك المراجعون الداخليون المعرفة الكافية فيما يتعلق بالمخاطر الأساسية والضوابط الرقابية المتعلقة بنظم المعلومات، وبالتقنيات الآلية للمراجعة الواجب توفرها عند إنجاز أعمالهم، ولكن ليس من المتوقع أن يكون لدى جميع المراجعين الداخليين نفس الخبرة التي يتمتع بها المراجع الذي تكون مسؤوليته الأولى المراجعة الآلية.

1210.C1- ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يرفض أداء المهمة الاستشارية، أو السعي للحصول على المشورة، أو المساعدة من أشخاص مؤهلين. إذا ما كان المراجعين الداخليين لا يمتلكون المعرفة أو الكفاءات التي يتطلبها عند أداء كل أو جزء من هذه المهمة.

1220- العناية المهنية اللازمة Conscience Professionnelle

ينبغي على المراجعين الداخليين بذل مستوى من العناية والمهارة المتوقع أن يتحلى بها أي مراجع داخلي بمستوى معقول فبذل العناية المهمة اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ.

1220.A1- يجب على المراجعين الداخليين أن يبذلوا العناية المهنية الكافية في أعمالهم وذلك بالأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

- مستوى العمل المطلوب لتحقيق أهداف المهمة؛
- مستوى التعقيد أو الأهمية النسبية للمجالات التي يتم تطبيق الإجراءات المتعلقة بخدمات التأكيد؛
- مدى كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة؛
- احتمال حدوث أخطاء هامة أو الغش أو حالات عدم الالتزام (non-conformité) ؛
- تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع المتوقعة (escomptés) ؛
- 1220.A2-** في إطار بذل العناية المهنية اللازمة ينبغي أن يأخذ المراجع الداخلي بعين الاعتبار استخدام التقنيات المعتمدة في المراجعة الآلية (audit informatisés) وتحليل البيانات (analyse des données).

1220.A3- ينبغي أن يكون المراجع الداخلي يقظاً أو منتبهاً للمخاطر الهامة les risques significatifs التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو موارد المؤسسة. إلا أن إجراءات المراجعة وحدها عند تطبيقها وبتوفر العناية المهنية، لا تضمن بأن جميع المخاطر الهامة سيتم اكتشافها.

1220.C1- ينبغي على المراجعين الداخليين أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة أثناء انجازهم للمهام الاستشارية عن طريق الأخذ في الاعتبار ما يلي:

- احتياجات وتوقعات الزبائن، بما فيها طبيعة المهمة والزرنامة وتوصيل النتائج؛
- درجة تعقيد المهمة ومستوى العمل الضروري لتحقيق أهداف المهمة؛
- تكلفة المهمة الاستشارية مقارنة بالمنافع المتوقعة أو المحتملة.

1230- التكوين المهني المستمر Formation Professionnelle Continue

ينبغي على المراجعين الداخليين تحسين معارفهم ومهاراتهم والكفاءات الأخرى من خلال التكوين المهني المستمر.

1300- برنامج تأكيد وتحسين الجودة Programme d'Assurance et d'Amélioration Qualité

ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يحافظ ويقوم بتحديث (tenir à jour) برنامج التأكيد وتحسين الجودة والتي يغطي كافة جوانب المراجعة الداخلية.

1310- متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب أن يتضمن هذا البرنامج على كل من التقييمات الداخلية والخارجية.

1311- التقييمات الداخلية Evaluation Interne

يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي:

- المتابعة المستمرة لأداء (la performance) المراجعة الداخلية؛
- التقييمات الدورية (des évaluations périodiques) التي تم تنفيذها بأسلوب التقييم الذاتي (auto évaluation) أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة تتوفر لديهم المعرفة الكافية لممارسات المراجعة الداخلية.

1312- التقييمات الخارجية Evaluations Externes

ينبغي إجراء التقييمات الخارجية على الأقل مرة كل خمس سنوات عن طريق مقيم évaluateur أو فريق مؤهل مستقل من خارج المؤسسة، وينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يناقش مع مجلس الإدارة النقاط التالية:

- أشكال ومدى الحاجة لتقييمات خارجية أكثر تكراراً؛
- كفاءة المقيم أو فريق المقيمين الخارجيين بما في ذلك استقلاليتهم واحتمال وجود تتعارض في المصالح.

1320- التواصل المتعلق ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة Communication Relative au Programme d'Assurance et d'Amélioration Qualité

ينبغي أن يقوم مسؤول المراجعة الداخلية بتوصيل نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة للإدارة ومجلس الإدارة، ينبغي أن تتضمن هذه النتائج ما يلي :

- نطاق ومدى الحاجة للتقييمات الداخلية والخارجية؛

- مؤهلات واستقلالية المقيم أو فريق التقييم بما فيها احتمال وجود أي تعارض في المصالح جدّ عال؛
- الاستنتاجات الختامية للمقيمين (les évaluateurs) ؛
- خطط العمل التصحيحية.

1321- استعمال عبارة "ملتزم بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية" Utilisation de la Mention "Conforme aux Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne"

يجب الإشارة على أنّ المراجعة الداخلية قد التزمت بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وتكون مناسبة فقط إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد ذلك بالفعل.

1322- الإشارة عن حالات عدم الالتزام

فعدم التقيد المراجعة الداخلية لقواعد أخلاقيات المهنة أو المعايير، سيؤثر على النطاق أو على نشاط المراجعة الداخلية، ولهذا ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يفصح للإدارة العليا ومجلس الإدارة عن حالة عدم التقيد بالإضافة إلى نتائجه (conséquences).

ثانيا - معايير الأداء ومعايير التنفيذ المتعلقة بها Les Normes de Fonctionnement et Normes de Mise en œuvre Associées

2000- إدارة نشاط المراجعة الداخلية Gestion de l'Activité de l'Audit Interne

ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يدير هذا النشاط بفعالية لضمان إضافة قيمة مضافة للمؤسسة، فيكون نشاط المراجعة الداخلية قد تمت إدارته بفعالية عندما:

- أنّ الأهداف والمسؤوليات المحددة في ميثاق المراجعة الداخلية يتم تحقيقها؛
- أن يكون نشاط المراجعة الداخلية قد التزم بالمعايير؛
- احترام قواعد أخلاقيات المهنة والمعايير من قبل أعضاء فريق المراجعة؛
- يأخذ نشاط المراجعة الداخلية الاتجاهات والقضايا الناشئة بعين الاعتبار والتي يمكن أن تكون لها أثر على المؤسسة ومأخوذة بالحسبان.

2010- التخطيط Planification

ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية وضع خطة المراجعة مبنية على منهج مبني على المخاطر، وهذا من أجل تحديد أولويات نشاطه بشكل يتسق مع أهداف المؤسسة.

A1-2010- فينبغي أن تكون خطة المراجعة الداخلية تركز على تقييم موثق للمخاطر (des risques documentés) ويتم تنفيذها على الأقل مرة سنوياً، وينبغي أن أخذ آراء الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية.

A2-2010- ينبغي على مسؤول للمراجعة الداخلية أن يحدد ويأخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى فيما يتعلق برأي المراجعة الداخلية واستنتاجاتها.

C1-2010- قبل أن يتم عرض المهمة الاستشارية، ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية قبل قبولها، أن يأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات التي تساعد على خلق القيمة المضافة وتحسين إدارة المخاطر وتحسين عمليات المؤسسة، وينبغي إدراج المهمات الاستشارية التي تم قبولها ضمن خطة المراجعة.

2020- الإيصال والموافقة Communication et Approbation

يجب على مسؤول المراجعة الداخلية أن يقوم بإيصال خطط المراجعة الداخلية والموارد التي تحتاجها، للدراسة والموافقة من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة، بالإضافة إلى أي تغييرات مرحلية هامة قد تحدث. كما ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يشير عن أثر محدودة هذه الموارد.

2030- إدارة الموارد Gestion des Ressources

ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية ملائمة وكافية، وموزعة بفعالية لتنفيذ خطة المراجعة التي تم الموافقة عليها.

2040- القواعد والإجراءات Règles et Procédures

يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية وضع القواعد (السياسات) والإجراءات الكفيلة لتوجيه نشاط المراجعة الداخلية.

2050- التنسيق واستعمال أعمال أخرى Coordination et Utilisation d'autres Travaux

لضمان التغطية الملائمة وتجنب ازدواجية الجهود (doubles emplois)، ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يقوم بمشاركة المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الموردين الخارجيين والداخليين للخدمات التأكيدية والاستشارية.

2060- إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة Communication à la Direction et au Conseil

ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يقدم تقارير دورية للإدارة العليا ومجلس الإدارة عن الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات التي تخص نشاط المراجعة الداخلية، ومستوى أداء خطة المراجعة الداخلية، وعن الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة والمعايير، ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ ما يلي:

- المخاطر الهامة (les risques significatifs) بما فيها مخاطر الغش (risque de fraude) والمخاطر المتعلقة بالرقابة والمسائل المتعلقة بالحوكمة؛

- كل المشاكل التي يجب على الإدارة العليا و/أو مجلس الإدارة الانتباه لها.

2070- مسؤولية المؤسسة في حالة استئناف خدمات المراجعة الداخلية من قبل طرف خارجي
Responsabilité de l'Organisation en cas de Recours a un Prestataire Externe pour ses Activités d'Audit Interne

عندما يتم إنجاز نشاط المراجعة الداخلية من قبل طرف خارجي، فيجب على هذا الأخير أن يحذر ويلفت انتباه المؤسسة بأنها ستبقى المسؤولة على الحفاظ على فعالية هذا النشاط.

2100- طبيعة العمل Nature du Travail

ينبغي أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وتساهم في تحسينها وذلك بإتباع أسلوب منهجي منظم مبني على منهج مبني على المخاطر. تتمتّن renforcées مصداقية وقيمة المراجعة الداخلية عندما يكون المراجعون الداخليين استباقيين (proactifs)، وأنّ تقييماتهم تعرض رؤى جديدة (nouveaux points de vue) وتأخذ بعين الاعتبار الآثار المستقبلية.

2110- الحوكمة

ينبغي على المراجعة الداخلية تقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة، وتقدّم التوصيات المناسبة بهدف تحسين مسارات processus الحوكمة والهادفة إلى:

- اتخاذ القرارات الإستراتيجية والعملياتية ومتابعة عمليات (processus) إدارة المخاطر والرقابة بالإضافة إلى ترقية وتعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة داخل المؤسسة؛

- ضمان فعالية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل وإبلاغ المصالح المناسبة على المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة بالإضافة إلى تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة، المراجعين الخارجيين والداخليين، مقدمي خدمات التأكيد الآخرين والإدارة؛

2110.A1- ينبغي على المراجعة الداخلية تقييم مستوى التصميم، والتنفيذ وفعالية أهداف برامج وأنشطة المؤسسة المتعلقة بالأخلاقيات.

2110.A2- ينبغي على المراجعة الداخلية تقييم ما إذا كانت حوكمة نظم المعلومات (la Gouvernance

des Systèmes d'Information) في المؤسسة تستند على إستراتيجية وأهداف المؤسسة.

2120- إدارة المخاطر

ينبغي على المراجعة الداخلية تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها.

2120.A1- ينبغي على المراجعة الداخلية أن تقيم مخاطر المؤسسة ذات الصلة بالحوكمة، والعمليات ونظم معلومات المؤسسة، بالنظر إلى:

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بالإضافة إلى موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والعملياتية وفعالية وكفاءة العمليات والبرامج وحماية الأصول واحترام القوانين والقواعد والسياسات والإجراءات والعقود.

2120.A2- ينبغي على المراجعة الداخلية تقييم إمكانية احتمال حدوث الغش وكيفية إدارة هذا الخطر من قبل المؤسسة.

2120.C1- أثناء المهمات الاستشارية، وجب على المراجعين الداخليين تغطية المخاطر المرتبطة بأهداف هذه المهمة، كما يجب أن يكونوا منتبهين لاحتمال وجود مخاطر جوهرية أخرى.

2120.C2- ينبغي على المراجعين الداخليين استخدام معرفتهم بالمخاطر التي تم رصدها من خلال انجازهم للمهام الاستشارية، وذلك من أجل تقييم عمليات إدارة المخاطر المؤسسة.

2120.C3- عندما يرافق المراجعون الداخليون الإدارة في وضع وتحسين عمليات إدارة المخاطر، يجب عليهم أن يمتنعوا بتحمل المسؤولية التشغيلية (responsabilité opérationnelle) في هذا الصدد.

2130- الرقابة

يجب أن تساعد المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية المناسبة، وهذا من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وكذا التشجيع على تحسينها باستمرار.

2130.A1- ينبغي على المراجعة الداخلية تقييم مدى كفاية وفعالية الإجراءات الرقابية الذي تم اختياره للتعامل مع مخاطر المؤسسة التي لها علاقة بالحوكمة والعمليات ونظم المعلومات بالنظر إلى:

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات العملياتية وفعالية وكفاءة العمليات والبرامج. حماية الأصول واحترام القوانين والقواعد والإجراءات والعقود.

2130.C1- ينبغي على المراجعين الداخليين استخدام معرفتهم بالإجراءات الرقابية المكتسبة أثناء إنجازاتهم للمهام الاستشارية، وذلك عند تقييم عمليات الرقابة في المؤسسة.

2200- تخطيط مهمة المراجعة الداخلية Planification de la Mission d'Audit Interne

ينبغي على يقوم المراجع الداخلي بإعداد وتوثيق خطة لكل مهمة، والتي يتضمن أهداف، نطاق وتوقيت، والموارد المخصصة لها. ويجب على الخطة أن تأخذ بعين الاعتبار الإستراتيجية والأهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة.

2201- الاعتبارات المتعلقة بالتخطيط Considérations relatives a la Planification

عند وضع خطة مهمة المراجعة يجب أن يأخذ المراجعون الداخليين بعين الاعتبار ما يلي:

- الإستراتيجية وأهداف النشاط الخاضع للمراجعة والطريقة التي تقود بها أدائها؛
- المخاطر الجوهرية (risques significatifs) ذات الصلة بأهداف النشاط، موارده وعملياته، بالإضافة إلى الوسائل التي من خلالها يتم الحفاظ على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في المستوى المقبول؛
- مدى كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد الأطر أو نماذج ذات الصلة؛

- فرص إدخال تحسينات جوهرية على عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في ذلك النشاط.

2201.A1- في حالة التخطيط لمهمة المراجعة لجهات خارج المؤسسة، ينبغي على المراجعين الداخليين إعداد اتفاق كتابي مع هؤلاء الأطراف يضم الأهداف والنطاق ومسؤوليات وتوقعات التي ينبغي احترامها، بما في ذلك القيود على توزيع نتائج المهمة والسماح بالإطلاع على ملفاتها.

2201.C1- ينبغي على المراجعين الداخليين استنتاج conclure مع الزبون طالب المهمة الاستشارية على اتفاق يجمع الأهداف ونطاق التدخل ومسؤوليات كل طرف وبصفة عامة توقعات الزبون التي ينتظرها، أما بالنسبة للمهام الهامة، فيجب أن يكون هذا الاتفاق مكتوباً.

2210- أهداف مهمة المراجعة الداخلية Objectifs de la Mission d'Audit Interne

يجب تحديد الأهداف لكل مهمة مراجعة داخلية.

2210.A1- يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر ذات الصلة بالنشاط الذي سيخضعونه للمراجعة، ينبغي تحديد أهداف هذه مهمة بحسب نتائج ذلك التقييم.

2210.A2- عند تحديد أهداف مهمة المراجعة، ينبغي أن يأخذ المراجعون الداخليون بعين الاعتبار احتمال وجود أخطا جوهرية (erreurs significatives)، عمليات الغش أو حالات عدم التقيد (non-conformités) ومخاطر هامة أخرى.

2210.A3- من الضروري وجود مقاييس كافية لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر وإجراءات الرقابة. وينبغي على المراجعون الداخليين أن يتأكد إلى أي مدى قيام الإدارة أو مجلس الإدارة بتحديد مقاييس (critère)

كافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تم تحقيقها. وفي حالة ما إذا كانت هذه المقاييس كافية، فهذا يعني أنه ينبغي على المراجعين الداخليين استخدامها عند تقييمهم، وإذا كانت غير كافية، ينبغي هنا أن يتناقش مع الإدارة ومجلس الإدارة على تحديد مقاييس التقييم الملائمة.

2210.C1- يجب أن تتعامل أهداف المهمة الاستشارية مع عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في حدود النطاق المتفق عليه مع الزبون.

2210.C2- يجب أن تكون أهداف المهمة الاستشارية في انسجام مع قيم وإستراتيجية وأهداف المؤسسة.

2220- نطاق تدخل مهمة المراجعة Périmètre d'Intervention de La Mission d'Audit Interne

يجب أن يكون نطاق تدخل مهمة المراجعة كافياً لتحقيق أهداف المهمة.

2220.A1- يجب أن يغطي نطاق تدخل مهمة المراجعة الأنظمة، البيانات، الأفراد والممتلكات المادية، بما في ذلك العناصر التي تكون تحت رقابة طرف آخر.

2220.A2- إذا ظهرت فرص هامة أثناء تأدية المهمة الاستشارية، ينبغي التوصل إلى اتفاق كتابي لتحديد الأهداف ونطاق التدخل ومسؤوليات كل طرف والتوقعات المنتظرة من الزبون. بحيث يتم إيصال وإبلاغ نتائج هذه المهمة الاستشارية وفقاً للمعايير المطبقة في هذه المهمة.

2220.C1- عند تنفيذ المهمة الاستشارية، ينبغي أن يتأكد المراجعون الداخليين من أن نطاق تدخل المهمة يسمح بالإجابة على الأهداف المتفق عليها، وإذا ما ظهرت أي تحفظات لدى المراجعين الداخليين فيما يخص نطاق المهمة أثناء تنفيذها، فيجب أن يناقشوا هذه (التحفظات) مع الزبون المعني بالمهمة لاتخاذ القرار ما إذا كانوا سيستمرون في المهمة أم لا.

2220.C2- أثناء القيام بالمهمة الاستشارية، ينبغي على المراجعين الداخليين دراسة الإجراءات الرقابية ذات الصلة بأهداف المهمة، وكذلك الانتباه للمسائل الرقابية الجوهرية.

2230- تخصيص الموارد لمهمة المراجعة الداخلية Ressources affectées à la Mission d'Audit Interne

ينبغي على المراجعين الداخليين أن يحددوا الموارد الكافية واللائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة ودرجة تعقيد (complexité) كل مهمة، وقيود الوقت والموارد المتاحة.

2240- برنامج عمل مهمة المراجعة الداخلية Programme de Travail de la Mission d'Audit Interne

ينبغي على المراجعين الداخليين إعداد وتوثيق برنامج عمل يسمح بتحقيق أهداف مهمة المراجعة.

A1.2240- يجب أن يتضمن برنامج العمل كل الإجراءات المطبقة لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء إنجاز المهمة، وينبغي المصادقة والموافقة على برنامج العمل قبل القيام بتنفيذه، وكذلك الموافقة الفورية على أي تعديل يطرأ يخص هذا البرنامج.

C1.2240- قد تختلف برامج عمل المهمات الاستشارية من حيث الشكل والمضمون، وذلك حسب طبيعة المهمة.

2300- تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية Réalisation de la Mission d'Audit Interne

ينبغي على المراجعين الداخليين القيام بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة.

2310- تحديد المعلومات Identification des Informations

ينبغي على المراجعين الداخليين تحديد معلومات كافية وموثوقة وذات الصلة ومفيدة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة.

2320- التحليل والتقييم Analyse et Evaluation

ينبغي على المراجعين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة المراجعة على أساس تحاليل وتقييمات مناسبة.

2330- توثيق المعلومات Documenter les Informations

ينبغي على المراجعين الداخليين توثيق معلومات كافية وموثوقة ومفيدة لتأييد نتائج واستنتاجات مهمة المراجعة.

A1.2330- ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية التحكم في عملية الإطلاع والوصول لملفات المهمة، وإذا كان ذلك ضرورياً، ينبغي عليه أن يتحصل على الموافقة من قبل الإدارة العليا و/أو رأي المستشار القانوني قبل تمكين الجهات الخارجية من الإطلاع على ملفات المهمة.

A2.2330- ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية تحديد متطلبات الاحتفاظ بملفات المهمة، وذلك مهما كانت الوسائل المستعملة لتخزين هذه الملفات، يجب أن تكون هذه القواعد منسجمة مع التوجيهات المحددة من طرف المؤسسة، ومع المطالب التشريعية أو كل المتطلبات الأخرى ذات العلاقة.

C1.2330- ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية تحديد الإجراءات المتعلقة بحماية وتخزين ملفات المهمة الاستشارية وكذلك النشر للجهات الداخلية والخارجية للمؤسسة، يجب أن تكون هذه الإجراءات

منسجمة مع توجهات المحددة من طرف المؤسسة ومع المتطلبات تشريعية أو كل المتطلبات الأخرى ذات العلاقة.

2340- الإشراف على المهمة Supervision de la Mission

يجب الإشراف المناسب لهذه المهمة بما يكفل ضمان بأن الأهداف محققة، والجودة مضمونة والتطوير المهني للمراجعين منجز.

2400- تبليغ النتائج Communication des Résultats

ينبغي على المراجعين الداخليين تبليغ نتائج مهمتهم.

2410- مضمون التبليغ Contenu de la Communication

يجب أن تتضمن تبليغات مهمة المراجعة على الأهداف ونطاق التدخل ونتائج هذه المهمة.

2410.A1- يجب أن يتضمن التبليغ النهائي لنتائج المهمة على الاستنتاجات والتوصيات و/أو خطط العمل (les plans d'actions) المناسبة، رأي المراجعين الداخليين، وعند صدور أي رأي يجب الأخذ بعين الاعتبار توقعات المنتظرة من قبل الإدارة العليا والمجلس والأطراف المعنية الأخرى، ويجب أن تكون هذه الآراء مدعمة بمعلومات كافية وموثوقة ومفيدة وذات صلة.

2410.A2- يتم تشجيع المراجعين الداخليين على الإدلال بنقاط القوة المحصل عليها عند تبليغ نتائج المهمة.

2410.A3- عند تبليغ نتائج المهمة إلى أطراف من خارج المؤسسة، يجب أن يتضمن ملف التبليغ القيود restrictions اللازمة فيما يتعلق بنشر أو استغلال هذه النتائج.

2410.C1- تختلف التبليغات التي تخص حالة تقدم ونتائج المهمة الاستشارية من حيث الشكل والمضمون بحسب طبيعة المهمة واحتياجات الزبون المعني بها.

2420- جودة التبليغات Qualité de la Communication

يجب أن تكون هذه التبليغات دقيقة (exacte)، وموضوعية (objective)، واضحة (claire)، وموجزة (concise)، وبناءة (constructive)، ومكتملة (complète) ووضعت في الوقت المحدد.

2421- الخطأ والسهو Erreurs et Omission

إذا كان التبليغ النهائي يحتوي على خطأ أو سهو جوهري، ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يقوم بإبلاغ المعلومات التي تمّ تصحيحها لكل الأطراف الذين استلموا النسخة الأصلية.

2430- استخدام عبارة " تمت وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية "

يمكن للمراجعين الداخليين الإفادة بأن المهام " تمت وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية " فقط في حالة ما إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد تلك الإفادة.

2431- الإفصاح عن عدم التقيد Indication de Non-Conformité

إذا كانت المهمة لم تتم وفقا لقواعد أخلاقيات المهنة أو المعايير، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة المراجعة على ما يلي:

- المبادئ، أخلاقيات المهنة، وقواعد السلوك أو المعايير التي لم يتم التقيد بها في مهمة المراجعة؛
- أسباب عدم التقيد وتأثير هذه الأخيرة على مهمة المراجعة وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.

2440- نشر النتائج Diffusion des Résultats

ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية نشر نتائج مهمته للأطراف المعنية.

2440.A1- أن يكون مسؤول المراجعة الداخلية هو المكلف عن تبليغ النتائج النهائية للأطراف التي توفر الضمان بأن هذه النتائج ستحظى بالاهتمام المطلوب.

2440.A2- ما لم ينص القانون على خلاف الآتي، اللوائح والقوانين، فينبغي على مسؤول المراجعة قبل نشر النتائج إلى الأطراف المتواجدين خارج المؤسسة تنفيذ ما يلي:

- تقييم المخاطر المحتملة للمؤسسة؛
- استشارة الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني إذا لزم الأمر؛
- التحكم في نشر النتائج من خلال فرض قيود (حصر) عند استخدامها.

2440.C1- يكون مسؤول المراجعة الداخلية مكلف بإبلاغ النتائج النهائية للمهام الاستشارية للزبون المعني بالأمر.

2440.C2- أثناء تنفيذ المهام الاستشارية، يمكن الوصول إلى المشاكل متعلقة بعمليات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة وتصبح محددة، كلما كانت هذه المشاكل جوهرية للمؤسسة، فإنه يجب الإفصاح عنها للإدارة العليا ومجلس الإدارة.

2450- الآراء الكلية Les Opinions Globales

عند إصدار الرأي الكلي، يجب الأخذ بعين الاعتبار إستراتيجية وأهداف ومخاطر المؤسسة بالإضافة إلى توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى، ويجب أن يكون الرأي الكلي العام مدعماً بمعلومات كافية وموثوقة ومفيدة وذات الصلة.

2500- متابعة تقدم العمل Surveillance des Actions de Progrès

ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يقوم بمواكبة (tenir a jour) ووضع نظام يسمح له بمتابعة كل تصرف les suites données إزاء ما خلصت إليه النتائج التي تم تبليغها للإدارة.

2500.A1- ينبغي على مسؤول المراجعة الداخلية أن يقوم بوضع إجراء المتابعة (un processus de suivi) يسمح له بمتابعة وضمان بأن التدابير (les mesures) المتخذة تم تنفيذها من قبل الإدارة أو أن الإدارة العليا قد قبلت الخطر بدون اتخاذ أي إجراء.

2500.C1- ينبغي على المراجعة الداخلية متابعة كل تصرف اتجاه ما خلصت إليه نتائج المهمة الاستشارية في إطار الاتفاق المبرم مع الزبون المعين بالأمر.

2600- التبليغ المتعلق بقبول المخاطر Communication Relative a l'Acceptation des Risques

عندما يستنتج مسؤول المراجعة الداخلية بأن الإدارة قبلت مستوى من الخطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، ينبغي عليه مناقشة هذا الأمر مع الإدارة العليا، وإذا ما ارتأى مسؤول المراجعة الداخلية بأن هذه المسألة لم تحل résolu، فإنه ينبغي عليه عرضها على مجلس الإدارة.

المطلب الرابع: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وعلاقتها بجودة أدائها

بعد أن تناولنا الإطار العام للمراجعة الداخلية وكذا معاييرها الدولية، سوف نستعرض في هذا المطلب عن العلاقة التي تربط المعايير الدولية للمراجعة الداخلية بجودة أدائها.

أولاً- مفهوم جودة المراجعة¹

لقد ركزت بعض الدراسات على تحديد مفهوم جودة المراجعة استناداً إلى مستوى التأكيدات باحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية. في حين يرى آخرون أن جودة المراجعة تمثل ارتفاع

¹ محمد سامي راضي، "موسوعة المراجعة المتقدمة مراجعة استقصائية قضائية -مراجعة الأداء البيئي- مراجعة حوكمة الشركات- جودة المراجعة"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة طنطا، الاسكندرية، 2011، ص.ص 328-329.

نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية والتقرير عنها إن وجدت، فكلما زاد احتمال اكتشاف تلك الأخطاء زادت معه جودة المراجعة والعكس صحيح.

أما على مستوى الدراسات الأكاديمية، فقد استمر عدم الاتفاق على مفهوم جودة المراجعة، حيث تبنت دراسة الباحثان Tan و Lim¹ ودراسة Al و Lee² مفهوما لجودة المراجعة يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسة Tong³ لجودة المراجعة على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات المؤثرة أو الجوهرية، في حين تناولت دراسة Susan⁴ جودة للمراجعة من منظور تدنية الخطر الكلي للمراجعة.

ثانيا - محاور جودة أداء المراجعة الداخلية

يمكن استعراض كل بند من هذه المحاور فيما يلي:

1. منظومة فعالة لحوكمة الشركات: لقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) إطارا مقترحا لمبادئ تطبيق حوكمة الشركات وهي⁵: حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤولية مجلس الإدارة.

2. مفهوم المراجعة الداخلية وتركيزه على إدارة المخاطر: لقد أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريفا حديثا للمراجعة الداخلية، ومن منطلق هذا التعريف فإن فعالية أداء عملية المراجعة الداخلية هي نتاج لفعالية إدارة المخاطر وفعالية الرقابة الداخلية وفعالية عملية الحوكمة. فإن فعالية إدارة المخاطر هي جزء مهم من أداء إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة. وبالتالي فإن الخبرة في أساليب إدارة المخاطر ومعرفة نظام الرقابة الداخلية تصبح مصدر القوة التي تسمح للمراجعين القيام بدور هام في تحديد المخاطر الناتجة من الاختلالات التي تصيب الأنظمة السائدة في المؤسسة.

3. تدعيم استقلال المراجع الداخلي: في ضوء المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في الـ 1130، فقد فرقت بين قيام المراجع الداخلي بأعمال التأكد أي المراجعة بقصد ابداء الرأي وهنا تصبح الاستقلالية ضرورية، وبين

¹ Lim, Chee-Yeow, Hun-Tong Tan, "Non-Audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specification", Journal of Accounting Research, Vol 46, Issue 1, 2008, p.p 199-246.

² Lee, Philip J, Sarah J. Taylor, Stephen L. Taylor, "Auditor Conservatism and Audit Quality: Evidence from IPO Earnings Forecasts", International Journal of Auditing, Vol 10, Issue 3, 2006, p.p 183-199.

³ Lu, Tong, "Does Opinion Shopping impair Auditor Independence and Audit Quality", Journal of Accounting Research, Vol 44, Issue 3, 2006, p.p 561-583.

⁴ Albring, Susan M, Randal J. Elder, Jian Zhou, "IPO Under Pricing and Audit Quality differentiation within non- Big 5 Firms", International Journal of Auditing, Vol 11, Issue 2, 2006, p.p 115-131.

⁵ Organization for economic co-operation and development OECD, "Financial Market Trends", DECD Journal, Vol 19, Issue 2, 1999, p.p 42-45.

قيامه بأعمال الاستشارات، وهنا يمكن أن تكون الاستقلالية منقوصة لأن طبيعة العملية الاستشارية هي مجرد الاستعانة برأي خبير متخصص في مشكلة محددة.

4. تفعيل دور لجان المراجعة: وتعد لجان المراجعة أحد محاور الارتكاز الهامة، لرفع كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية، حيث تنامي الاهتمام بحقيقة الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة¹. حيث تتركز مهما لجنة المراجعة في²: توفير الاستقلالية الكاملة لكل من المراجع الداخلي والخارجي ومراجعة نتائج المراجعة الداخلية والخارجية مع الإدارة والتحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة. كما يجب على لجنة المراجعة تحديد ما إذا كانت أنشطة المراجعة الداخلية قد تم تنفيذها حسب معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، كما يكون من الواجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية إعلام لجنة المراجعة بنتائج وتوصيات المراجعة الهامة³.

إن قيام لجنة المراجعة بدورها الفعال في مجال الإشراف وتطوير وتنمية إدارات المراجعة الداخلية، والتحقق من استقلالية وكفاءة المراجعين الداخليين، والقيام بدور حلقة الوصل الفعالة بين إدارة المراجعة، ومراقب الحسابات وبين مجلس الإدارة، إنما أحد مداخل الارتقاء لدرجة كفاءة أداء وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية بمؤسسات الأعمال ومن ثم تحسين فعالية أداء المراجع الداخلي⁴.

5. إضافة القيمة: فهو يعتبر اتجاه من الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية.

ثالثاً - الاعتبارات والخصائص المحددة لجودة المراجعة.

هناك مجموعة من الاعتبارات والخصائص المحددة لجودة المراجعة يمكن إيجازها فيما يلي:

1. حجم وكفاءة إدارة/ قسم المراجعة الداخلية:

أظهرت دراسة Boo and Sharma⁵ أن هناك علاقة طردية بين حجم شركة المراجعة وجودة عملية المراجعة. حيث يمكننا القول بأن كلما كبر حجم إدارة المراجعة الداخلية وكفاءتها، كلما ازداد احتمال

¹ خالد محمد عبد المنعم لبيب، "دراسة اختبارية لطبيعة ونوعية العلاقة بين: لجان المراجعة وأنظمة الرقابة الداخلية في منشآت قطاع الأعمال". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والأربعين، 2007.

² عمرو يس، "استقلالية المراجع الداخلي بين النظرية والتطبيق في ظل حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2005، ص 322.

³ عطية صلاح سلطان، "دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2005، ص. ص 216-220.

⁴ Melendy S, Roland H, "The Role of the CPA in Corporate Compliance Committee", Vol 77, Issue 2, 2007, p.p 64-68.

⁵ Boo. El'fred, Divesh Sharma, "Effect of Regulatory Oversight on the Association Between Internal Governance Characteristics and Audit Fees", Accounting & Finance, Vol 48, Issue 1, 2008, p.p 51-71.

اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية مقارنة بإدارة المراجعة الداخلية الأقل عددا وكفاءة، حيث أن إدارة المراجعة الداخلية سوف تستطيع جذب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من الإدارات الأقل حجما، وكما أن قوة إدارة المراجعة الداخلية يؤدي إلى ثقة العديد من الجهات في عمليات المراجعة المنجزة بواسطة تلك الإدارة.

2. عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجع الحسابات للشركة أو عدد الجزاءات للإهمال في العمل

بالنسبة للمراجع الداخلي

حيث أكدت دراسة Chaney and Philicha¹ ودراسة Sankar and Sen² على أن القيمة المضافة للمراجعة هي ثقة مستخدمي القوائم المالية، وبأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، كما أن فشل مراجع الحسابات للشركة في تحقيق القيمة المضافة يجعله عرضة للدعاوى القضائية من جانب مستخدمي القوائم المالية لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهمال غير متعمد، وحيث أن المراجع الخارجي يعتمد بنسبة معتبرة على إدارة المراجعة الداخلية فإن المراجع الداخلي يكون مسؤولا مسؤولية تضامنية مع المراجع الخارجي عن هذا الإهمال، كما أن عدد الجزاءات المتوقعة من قبل الإدارة على المراجع الداخلي قد يكون مؤشر لدرجة جودة عملية المراجعة الداخلية.

3. مدى فعالية تقارير المراجع الداخلي:

ونقصد به هو مدى تحقيق تقارير المراجع الداخلي لأهدافها بالنسبة للأطراف المستفيدة من هذه التقارير، وقد يكون مؤشر الفعالية مؤشرا لجودة المراجعة الداخلية.

4. مدة استمرار المراجع الداخلي في إدارة المراجعة الداخلية لدى الشركة:

تشير دراسة الباحثان (Claus و Laursen)³ أن مدة استمرار مراجع الحسابات في مراجعة الشركة محل المراجعة من العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة، حيث قد ترتفع جودة المراجعة في حال طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع الشركة محل المراجعة، ومن ناحية أخرى أشارت دراسة الباحثان Deis و Giroux⁴ على وجود علاقة عكسية بين طول فترة التعاقد مع العميل وجودة المراجعة، حيث تؤثر العلاقة

¹ Chaney. Paul K, Kirk L. Philipich, "Shreddeb Reputation: The Cost of Audit Failure", Journal of Accounting Research, Vol 40, Issue 4, 2002, p.p 1221-1245.

² Sankar, De , Pradyot K. Sen, "Legal liabilities, Audit Accuracy and the Market for Audit Services", Journal of Business Finance & Accounting, Vol 29, Issue 3 & 4, 2002, p.p 353- 410.

³ Holm. Claus, Peter Birkholm Laursen, "Risk and Control developments in Corporate Governance: Changing the Role of the External Auditor?", Coporate Governance: An International Review, Vol 15, Issue 2, 2007, p.p 322-333.

⁴ Deis, Donald R . Jr , Gary A. Giroux, "Determinants of Audit Quality in the Public Sector", The Accounting Review, Vol 67, Issue 3, 1992, p.p 465-470.

على استقلال مراجع الحسابات وقدراته على اكتشاف الأخطاء، بمعنى آخر أن طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل قد يترتب عليه نقص جدية إجراءات المراجعة نتيجة لزيادة الثقة ومن هنا نستطيع القول أن الالتزام في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية سوف يتيح استقلالاً للمراجع الداخلي سواء في الهيكل التنظيمي أو استقلال جوهري، كما أن تطبيق نظم الجودة في إدارة المراجعة الداخلية والتحسين المستمر سوف يعالج نقص الجدية في إجراءات المراجعة وبالتالي زيادة الثقة في تقارير المراجعة الداخلية.

5. هيكلية عملية المراجعة الداخلية:

نقصد بهيكلية المراجعة في الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عمل المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة وإعداد تقرير المراجعة، حيث أكدت دراسة الباحثان Bamber و¹ Lyer أن هناك علاقة طردية بين هيكلية عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة، وبالتالي فإن إدارة المراجعة الداخلية التي تتبع مدخل الهيكلية تقوم بعملية المراجعة بصورة أكثر اتقاناً من غيرها من الإدارات.

6. خبرة المراجعين الداخليين بمجال الشركة

أكدت دراسة الباحث² Taylor أن خبرة المراجع بالصناعة التي تنتمي إليها الشركة تزيد من احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة عملية المراجعة.

7. التقدم التقني في أداء المراجعة الداخلية :

أشارت دراسة Messiers Eilifsem and Austen³ أن اتباع الأساليب والوسائل العلمية والتكنولوجية من قبل شركة المراجعة يعتبر من أهم مظاهر الجودة، ويتمثل ذلك في جعل فريق عمل المراجعة على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة.

8. المنافسة في تقديم خدمات المراجعة الداخلية بين إدارة المراجعة الداخلية والتعاقد الخارجي:

أشارت دراسة Deis and Giroux⁴ إلى أن المنافسة بين مقدمي خدمات المراجعة تؤدي إلى ارتفاع جودة عملية المراجعة، ومن هنا نرى أن المنافسة بين إدارة المراجعة الداخلية بالشركة والتعاقد الخارجي على

¹ Bamber, E.M , V. Lyer, "Auditors identification with their Clients and its Effects on Auditors Objectivity", Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol 26, Issue 2, 2007, p.p 5-10.

² Taylor, M. H, "The effects of Industry Specialization on Auditors Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments", Contemporary Accounting Research, Vol 17, Issue 4, 2000, p.p 693-712.

³ Messier, W.F, A. Eilifsen, L. Austen, "Auditor Detected Misstatement and the Effect of Information Technology", International Journal of Auditing, Vol 8, Issue 3, 2004, p.p 223-235.

⁴ Deis, Donald, R Jr , Gary A. Giroux, Op.cit, 1992, p.p 471- 472.

تقديم خدمات المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة الحافز والالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني، مما يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة بسبب المنافسة.

9. عدد الساعات التي نم انجاز فيها عملية المراجعة

أشارت بعض الدراسات إلى إمكانية استخدام الوقت المستغرق في عملية المراجعة كمؤشر لقياس جودتها، بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين¹ الزمن الفعلي المستنفذ في عملية المراجعة وجودتها، وترى الباحثة أن عدد الساعات قد ترجع إلى مدى تعقد عملية المراجعة أو انخفاض كفاءة فريق المراجعة الداخلية.

رابعاً - العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية

توجد العديد من العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة الداخلية، ويمكن تقسيمها إلى مجموعتين: عوامل تنظيمية مؤثرة في جودة المراجعة، أما الثانية فهي العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الداخلية وبالأفراد القائمين بعملية المراجعة.

1. العوامل التنظيمية المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية.

1.1 مدى التزام إدارة المراجعة الداخلية بالمعايير المهنية²

تمثل معايير المراجعة الداخلية. شأنها شأن أي معايير مستويات الأداء التي يتم الحكم على جودة المراجعة بناءً على الالتزام بها، وقد حرصت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة في مجال المراجعة والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير المراجعة مع استمرار تقييم مدى ملائمة للاحتياجات المستحدثة للمستخدمين فالترام المؤسسة بتطبيق المعايير المهنية يعتبر عاملاً ذو تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية.

¹ شحاتة السيد شحاتة، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، جودة المراجعة، خطر المراجعة، فحص القوائم المرحلية، اختيار المعلومات المستقبلية، مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص 18 .

² المرجع السابق، ص.ص 19-20.

2.1 مدى كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين بإدارة المراجعة الداخلية

أشارت دراسة الباحثان Pierce و Sweeney¹ إلى أنه لإتمام عملية المراجعة من خلال فريق المراجعة، فأي تقصير يرتكب من قبل أحد الأعضاء سوف تتحملها شركة المراجعة أو إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة، وبالتالي فإن انتقاء المراجعين للعمل بشركة المراجعة أو إدارة المراجعة الداخلية تعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة أداء عملية المراجعة من خلال وضع سياسات للتعيين وتخطيط الاحتياجات وتحديد المؤهلات المطلوبة.

3.1 مدى كفاءة تخصيص الأفراد على المهام في إدارة المراجعة الداخلية

أشارت دراسة Leung و Troatman² إلى أنه تتمثل كفاءة تخصيص الأفراد على المهام في أمرين: الأول: تقسيم الأفراد إلى مراجعين قانونيين، مراجعين تحت التمرين، بعض المؤهلين للقيام بخدمات استشارية للعملاء، ثم توزيع المراجعين على عدة مهام، ثانياً: مراعاة عدد من العوامل أثناء التخصيص مثل: الخبرة، المنطقة الجغرافية، كفاءة وخبرة الأفراد حسب كل مهمة ومن ثم لا بد من تخصيص مهام المراجعة الداخلية على مجموعات الأفراد بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملية المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها.

4.1 درجة هيكلية عملية المراجعة:

إن مفهوم عملية المراجعة هو تنميط الممارسات العملية لعملية المراجعة في شكل برنامج حتى تزداد الثقة للعملاء في المهنة ككل، وأكدت دراسة King³ على أن هيكلية عملية المراجعة تركز على تخطيط العملية وتحديد نسبة الخطر وتحديد مسؤوليات أعضاء فريق العمل ومدى توافق أحكام المراجعين في المواقف المتشابهة، كما يرتفع فيها الاعتماد على التكنولوجيا. وقد ثار جدل حول العلاقة بين درجة هيكلية عملية المراجعة وبين جدول عملية المراجعة، فهناك من يرى⁴ أن هناك علاقة إيجابية حيث يرى أن الهيكلية ترفع الأداء، وهناك من يرى⁵ أن هناك علاقة سلبية نظراً لوجود عمليات مراجعة معقدة، وتتفق الباحثة مع

¹ Pierce, Bernard, Breda Sweeney, "Perceived Adverse Consequences of Quality Threatening Behavior in Audit Firms", International Journal of Auditing, Vol 10, Issue 1, 2007, p.p 21-24.

² Leung, W. Patrick, Ken T. Troatman, "Effect of Different Types of Feedback on the Level of Auditors' Configure Information Processing", Accounting & Finance, Vol 48, Issue 2, 2008, p.p 301-318.

³ King, Roland R, "An Experimental Investigation of Self Serving Biases in an Auditing Trust Game: The Effect of Group Affiliation", The Accounting Review, Vol 77, Issue 2, 2002, p.p 265-284.

⁴ Fischbacher, Urs and Ulrike Stefani, "Strategic Errors and Audit Quality: An Experimental Investigation", The Accounting Review, Vol 82, Issue 3, 2007, p.p 679-306.

⁵ Jain, Bharat A, Charles L. Martine Jr, "The Association Between Audit Quality and Post -IPO Performance: A Survival Analysis Approach", Review of Accounting & Finance, Vol 4, Issue 4, 2005, p.p 50-76.

هذا الرأي لأن عملية المراجعة تعتمد في الأساس على قدرات ومهارات المراجع كما تعتمد على مدى تعقيد المهمة.

5.1 الوقت المستغرق في عملية المراجعة:

لعل من أهم عوامل الجودة هو ضرورة الانتهاء من عملية المراجعة في الوقت المحدد لها، مما يمثل ضغطاً على المراجع أثناء عملية المراجعة، مما يجعل المراجع مطالب بوضع جدول زمني يعتمد على كفاءة الأداء بالمقارنة بالوقت والتكلفة لعملية المراجعة.

2. العوامل التي تتعلق بفريق المراجعة الداخلية:

وهي العوامل المتعلقة بجودة العنصر البشري وفريق العمل ومنها¹:

1.2 التعليم المهني المستمر

ويعتبر من أهم العوامل التي تساعد على زيادة كفاءة وتأهيل المراجعين ليوافق التغيرات السريعة في مهنة المحاسبة، لذا يجب على المراجع الداخلي تدريب وتعليم نفسه بشكل مستمر وهذا ما عبر عنه معهد المراجعين الداخليين الأمريكي Internal auditors should maintain their technical competence through continuing education

2.2 استقلال المراجع الداخلي

يرى معهد المراجعين الداخليين أن استقلال المراجع يقوم على دعامتين هما المركز التنظيمي للمراجع الداخلي بحيث يكون لمدير المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، الدعامة الثانية الموضوعية بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها كما يرى المعهد أيضاً أن أداء المراجعة الداخلية وفقاً لمعايير الأداء الصادرة عنه تسمح بوجود الاستقلال المطلوب. ويتوقف استقلال المراجع الداخلي حسب معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي تصدر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، على الوضع التنظيمي له ومدى كفاءته للوفاء بمسؤوليات المراجعة، وعلى موضوعيته في أداء أعمال المراجعة. فالوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ينبغي أن يكون كافياً للانتقال بحرية في كل المناطق التي تخضع للمراجعة، والتفكير بطريقة سليمة ومستقلة تمكنه من إعداد تقارير المراجعة والتوصيات بصورة موضوعية وعادلة.

¹ عمرو عبد الجواد محمد أحمد الشريف، "نموذج مقترح لتطوير أداء المراجع الداخلي في ظل منهجية الستة سيجما لتعظيم جودة المراجعة الداخلية (دراسة تجريبية)"، رسالة دكتوراه، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، 2013، ص.ص. 19-17.

3.2 درجة خبرة المراجع الداخلي

وتعتبر خبرة المراجع الداخلي من العوامل المساعدة على تحقيق جودة عملية للمراجعة، على الرغم من عدم الاتفاق على مفهوم واضح لعامل الخبرة مما يؤدي إلى ربط هذا المفهوم ببعض العوامل منها: عدد سنوات الخبرة، مدى اتخاذ المراجع لقرارات رشيدة، القدرة على حل المشاكل، عدد مرات مراجعة القوائم المالية للشركات، وقدرته على تحديد مؤشرات لمدى التحريف في القوائم المالية، عدد مرات إبداء رأى متحفظ.

4.2 مدى متابعة فرق المراجعة

فقد أكدت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أهمية الإشراف على تنسيق جهود المساعدين ولتحديد مدى إنجازهم لمهامهم، كما أوضحت أن عناصر الإشراف تتضمن إصدار التوجيهات للمساعدين، للتعرف على المشاكل، حسم الاختلافات في الآراء بين أفراد فريق المراجعة، ومراجعة أعمال الفريق، كما أكدت على أهمية وظيفة الإشراف والمتابعة.

5.2 كفاءة أداء العمل الميداني

اهتمت الإصدارات المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معيار العمل الميداني الذي يتمثل في تخطيط العمل والإشراف على المساعدين وتقييم الرقابة الداخلية وأوضحت تلك الإصدارات أثر الالتزام بمعيار العمل الميداني على جودة المراجعة.

إن وجود معايير المراجعة في أي مجتمع يعني القيام بأعمال المراجعة في شكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظام الرقابة الداخلية مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي المهني وإعداد تقرير المراجعة بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث. ومن هنا نستطيع أن نستنتج الالتزام بالمعايير المهنية من قبل المراجع الداخلي تساعده على ارتقاء أدائه نحو الجودة.

المبحث الثالث: الممارسة العملية والتطبيقية للمراجعة الداخلية وفق لمعاييرها الدولية

من أجل التحديد الدقيق لدور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية، والطريقة التي يساعد المراجع الداخلي في كشف هذه الاختلالات، فإنه من الضروري فهم التقنيات والأدوات التي يستعملها المراجع الداخلي لإنجاز مهامه وتحقيق أهدافه، بالإضافة إلى المراحل المختلفة لبعثي يتبعها لإنجاز هذه المهمة.

المطلب الأول : تنظيم وتخطيط عمل المراجعة الداخلية

نتناول في هذا المطلب تنظيم عمل المراجعة الداخلية وتخطيط أعمالها حسب ما تقتضيه المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

أولاً- تنظيم عمل المراجعة الداخلية

نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على يتم تنظيم عمل المراجعين الداخليين حسب التسلسل الآتي: ميثاق المراجعة الداخلية، مخطط المراجعة، دليل المراجعة الداخلية، ملفات المراجعة، أوراق العمل، الوسائل المادية للعمل و البرمجيات. و سنذكرها بإيجاز فيما يلي :

1. ميثاق المراجعة الداخلية La Charte d'Audit Interne

وجب على كل مؤسسة امتلاك ما يسمى بميثاق المراجعة الداخلية¹. فميثاق المراجعة الداخلية هي وثيقة مهمة لوظيفة المراجعة الداخلية، ونظرا لأهميته نجد قد فرضه المعيار الدولي رقم 1000 "الأهداف - الصلاحيات - المسؤوليات"²

حيث يحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، ويتم عرضه والتعريف به لدى الأطراف الآخرين، كما أشار هذا المعيار بأنه يتعين على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يعيد النظر دوريا على ميثاق المراجعة الداخلية وأن يعرضه على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة³ (approbation). يقتضي المعيار بأن يحدد ميثاق المراجعة ما يلي⁴:

- تحديد المكانة الإدارية والتنظيمية للمراجعة الداخلية في المؤسسة؛

¹ Pierre. Schick, Jacques. Vera, Olivier. Bourrouilh- Parège, Op.cit., 2^{ème} édition, 2014, p 52.

² Reda. Khelassi, " Les Applications de l'Audit Interne ", Edition Houma, Alger, 2010, p 145.

³ Jacques. Renards, Op.cit., 2017, p.p 389-390.

⁴ Ibid, p 390.

- حق الوصول والإطلاع على السجلات والوصول إلى الموظفين والأصول المادية الضرورية للتنفيذ الجيد لمهام المراجعة؛
- تحديد نطاق مهام المراجعة الداخلية.

نجد لميثاق المراجعة العديد من الأشكال والمضامين، إلا أنه يجب أن يتضمن على الأقل المعلومات السابقة، فنجد في بعضها معلومات إضافية حول¹: الرقابة الداخلية، توظيف وتكوين المراجعين، المسار المنهجي لمهمة المراجعة، التذكير بقواعد أخلاقيات المهنة.

2. مخطط المراجعة الداخلية

يعرض المعيار الدولي 2010 على المراجعين الداخليين مخطط المراجعة الداخلية، حيث أشار إلى ضرورة إعداد خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتماشى مع أهداف المؤسسة².

يجب أن يكون امتداد هذا المخطط ما بين 3 إلى 5 سنوات وشاملا لكل المواضيع التي تريد المؤسسة إخضاعها للمراجعة، حيث يقوم المراجعون الداخليين بإجراء تحليل كلي للمخاطر التي تعيق تحقيق الأهداف وهذا عند جميع مستويات المؤسسة³، بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

يتم مراجعة الوحدات والوظائف والعمليات بتكرار معين حسب أهمية المخاطر المصاحبة لها. وعادة ما يتم إعداد مخطط التدقيق بناء على خريطة المخاطر التي تحدد بشدة (أثر) المخاطر المحتملة وتكرارها، ولكن بعد تعديلها وإدخال إضافات عليها، حيث يصبح هناك تقييم حقيقي للمخاطر وليس محتمل فقط كما في خريطة المخاطر، ولهذا يقوم المراجع بإضافة معاملات إلى تلك المخاطر المحتملة الظاهرة في خريطة المخاطر، وذلك حسب نوعية الرقابة الداخلية عليها (مثلا نضع معامل "1" للرقابة الداخلية الجيدة، و المعامل "2" للرقابة الداخلية غير كافية، المعامل "3" للرقابة الداخلية الضعيفة جدا). و بالتالي فالمراجعة الداخلية سيكون لها ولكل وظيفة أو نشاط أو عملية معامل للخطر الحقيقي، والذي من خلاله سيتحدد تكرار مهام المراجعة عليها، فالمعاملات المنخفضة ستعرف تكرار في عملية المراجعة عليها كل من 4 إلى 5 سنوات أما المعاملات المرتفعة فستعرف تكرار من سنة إلى سنتين⁴.

¹ Idem.

² Jacques. Renards, " Théorie et Pratique de l'Audit Interne " , 5^{ème} Edition, Edition d'Organisation, Paris, 2004, p 397.

³ Jacques. Renards, Op.cit, 2017, p 394.

⁴ معهد المدققين الداخليين، "المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"، 2016، ص 4. متاح على: www.theiia.org

3. دليل المراجعة الداخلية Le Manuel d'Audit Interne

على خلاف ميثاق المراجعة الداخلية، فإن دليل المراجعة الداخلية موجه للاستعمال الداخلي، كبقية الوثائق التي بحوزة المراجعين والتي تثنى باستمرار مع كل مهمة مراجعة جديدة نفذت، فهو يعتبر شرط بموجب المعيار الدولي رقم 2040¹.

- مثل ميثاق المراجعة الداخلية، فدليل المراجعة الداخلية عبارة عن وثيقة في المؤسسة، والتي تعكس تنظيم وعادات العمل في قسم المراجعة الداخلية، حيث تهدف هذه الوثيقة لتحقيق ثلاث أهداف، نذكرها بإيجاز فيما يلي²:

- تحديد بصفة دقيقة إطار العمل Définir Le Cadre de Travail؛
- المساعدة على تكوين المراجعين المبتدئين Aider à La Formation de l'Auditeur Débutant؛
- العمل بمرجع يتم الاعتماد عليه.

4. ملفات المراجعة وأوراق العمل les Dossiers d'Audit et Papier de Travail

1.4 ملفات المراجعة³ audit files

إن أية عملية مراجعة يجب أن توثق بمستندات ومعلومات وبيانات واضحة تؤيد الوصول إلى الأهداف العانة والخاصة بمهام التدقيق، لذلك يجب أن تحتفظ المراجعة الداخلية أيا كان من يقوم بأعمال المراجعة إذا كان دائرة في داخل المؤسسة وبمراجعين هم موظفون في المؤسسة، أم كان الذي يقوم بالعمل مصدر مراجعة خارجية عن المؤسسة، ومهما كان يجب أن تحتفظ المراجعة الداخلية على الأقل بالملفات التالية:

- ملف المراجعة الدائم Permanent Audit File - PAF or PF ؛ حيث يحتوي هذا الملف على العناصر الآتية⁴: عموميات، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، الحسابات السنوية والتقارير، التحاليل الدائمة للحسابات، كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي والقانوني.

- ملف أعمال المراجعة الجاري Current Audit File - CYAF or CAF or CF ؛
 - ملف المراسلات Correspondent File - CrF ؛
- والملفات الثلاثة المذكورة هي التي تحتفظ بها دائرة المراجعة الداخلية على الأقل.

¹ Jacques. Renards, Op.cit, 2017, p 408.

² Ibid, p.p 408, 409.

³ داوود يوسف صبح، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، طبعة ثابتة مزيده ومنقحة، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010، ص.ص 238، 239.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص.ص 128، 129.

2.4 أوراق العمل¹ Working Papers

إن أوراق العمل هي بمثابة همزة الوصل بين المراجعة الميدانية Fieldwork وتقرير المراجعة. فهي الوعاء المادي الذي يحتوي علي جميع المستندات الثبوتية والمعلومات التي حصل عليها أو قام بتحضيرها prepared or collected المراجعون الداخليون خلال تنفيذ مهام المراجعة المناط بهم القيام بها. وهي أي أوراق العمل المستند والدليل Evidence الأساسي لتوثيق documentater عملية المراجعة.

يقوم مسؤول المراجعة الداخلية بالإعداد والإشراف على أوراق عمل المراجعة التي تدعم وتؤكد سلامة عمل المراجعين كما تتطلبه: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA، وسياسة المؤسسة الداخلية ووفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها. ويجب عليه مراجعتها Review والتأكد أنها تمثل مستندا أساسيا لنتائج المراجعة الذي تم التوصل إليها وإدراجها ضمن تقارير المراجعة الداخلية.

يستخدم المراجعون نماذج أوراق عمل يتم إعدادها بحسب الدائرة أو النشاط موضوع التكليف وذلك حفاظا على انسجام وتماسك إجراءات المراجعة وتسهيلا لقياس وتقييم كفاءة العمل وتطويره.

5. الوسائل المادية للعمل والبرمجيات

يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يسير وظيفة المراجعة الداخلية بفعالية لضمان قيمة مضافة للمؤسسة ككل. إذ تقع على عاتقه مسؤولية إدارة وظيفة المراجعة الداخلية لضمان ما يلي²:

- أن مهام المراجعة تفي بإنجاز وتحقيق الأهداف والمسؤوليات العامة المحددة في ميثاق المراجعة الذي صادقت عليه الإدارة العليا ووافق عليه مجلس الإدارة.
- أن موارد وظيفة المراجعة الداخلية يتم استخدامها بكفاءة وفعالية.

ثانيا - تخطيط عمل المراجعة الداخلية Planning of Internal Auditing

إن التخطيط لعملية المراجعة يبدأ من اللحظة التي تم الاتفاق فيها مع العميل وحيث أن التخطيط يتطلب من المراجع تحديد الإستراتيجية الشاملة والمناسبة للمراجعة وذلك بتحديد وتشخيص مواطن خطر المراجعة المتوقعة، وحدود الأهمية النسبية للأخطاء، وأيضا الفحص التحليلي والمبدئي بسجلات المؤسسة، والدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، كما أن الاختبارات القبلية يتم أيضا أدائها خلال هذه الفترة. وذلك للتحقق من ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له أم لا. ويجب أن تتسجم عملية التخطيط لنشاط

¹ المرجع السابق، ص.ص 224، 225.

² Professional Internal Auditor, "Institute of Internal Auditors, Certified Internal Auditor(CAI)", first Edition, September 2007, p 49.

المراجعة مع وثيقة المراجعة وهي وثيقة رسمية مكتوبة تبين عرض أنشطة المراجعة والصلاحيات، المسؤوليات وصلاحيات الوصول إلى السجلات والمكونات المادية في المؤسسة¹. يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بإعداد مخطط مراجعة مبني على أساس المخاطر يحدد فيه أولويات وظيفة المراجعة الداخلية والتأكد أيضا من أنها متوافقة مع أهداف المراجعة الداخلية. ونجد في مضمون عملية التخطيط هذه أربع مراحل يكون مدير المراجعة الداخلية مسؤولا عنها وتتضمن وضع الأهداف، برامج العمل (المهام)، الموازنات المالية، تقارير الأنشطة²، وسنورد هذه المراحل بإيجاز فيما يلي³:

1- الأهداف: يجب أن تكون أهداف وظيفة المراجعة الداخلية قابلة للتحقيق وقابلة للقياس لأنه من دون إمكانية قياس ما أنجز مع الأهداف المحددة مسبقا، سوف لن يكون بوسع مدير المراجعة الداخلية (ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة) قياس مدى النجاح في تحقيق الأهداف وبالتالي معرفة قيمة وظيفة المراجعة الداخلية.

2- برامج العمل: وهذه مسؤولية هامة وحساسة جدا، وهي صالحة سواء على مستوى الوظيفة ككل أو على مستوى المسؤوليات على حدة، ويجب أن يتضمن مسار تخطيط وبرنامج الخاص لكل عمل ما يلي: ما هي المهام التي يجب إنجازها، متى سيتم إنجازها، الوقت المتوقع لإنجازها مع الأخذ بعين الاعتبار نطاق المهام المخطط لها وكذا طبيعتها وتداخلها مع مهام الجهات الأخرى. وأيضا مراعاة الأولويات فيجب تحديد المهام التي تعطى أولوية أكبر وذلك بمراعاة الخطر المصاحب لها.

3- فريق العمل والموازنات المالية: بمعنى تحديد فريق عمل المراجعة الداخلية ورصد الموازنات المالية اللازمة.

4- تقارير النشاط: يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يقدم تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة مرة في السنة على الأقل، ويمكن أن يتم ذلك بصفة دورية أكثر إذا كان حجم العمل وطبيعته يتطلبان مشاركة أكثر من طرف مجلس الإدارة، وذلك في حالة مراجعة مواضيع ذات خطر مرتفع تتطلب الاطلاع الدائم لمجلس الإدارة عليها.

¹ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 304 .

² نور الدين أحمد قايد، "التدقيق المحاسبي"، الطبعة الأولى، دار الإحصاء العلمي، عمان، الأردن، 2017، ص 164.

³ Professional Internal Auditor, Op.cit, p.p 49, 50.

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية

سنعرض في هذا المطلب على مجموعة من الأدوات التي يستخدمها المراجع الداخلي من أجل القيام بمهمته، إذ عليه أن يختار الأداة الأنسب التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة، حيث نجد هذه الأدوات تمتاز بثلاثة خصائص نوردتها فيما يلي:

- أن هذه الأدوات ليست خاصة بالمراجعة الداخلية فقط بل يستعملها كذلك المراجعين الخارجيين والمستشارين، وغيرهم؛
- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المراجع الأداة المناسبة، حيث يمكن استخدام أداتين في نفس المهمة بحيث تؤد نتائج إحدهما نتائج الأخرى؛
- و يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين: إلى أدوات التحقيق (الاستجواب) وهي التي تساعد المراجع الأول على تحضير وكتابة الأسئلة أو الإجابة على الأسئلة المطروحة، أما النوع الثاني فهو يخص أدوات الوصفية (الكشف) والتي تساعد المراجع على توضيح و تبسيط الحالات الخاصة التي يصادفها¹.

أولاً- أدوات التحقيق Outils d'Interrogation

تسمح هذه الأدوات بتحديد الاختلالات (dysfonctionnements) والأخطاء (erreurs) وأسبابها، وكذلك الكشف عن نقاط الضعف للرقابة الداخلية بطرح مجموعة من الأسئلة والقيام بفحص الملفات والمقاربات المختلفة. و كذا يسمح للمراجع الداخلي بطرح مجموعة من الأسئلة أو الإجابة عنها². ويمكن أن نميز من خلال هذا النوع من الأدوات، الأدوات التالية:

1. ورقة اكتشاف وتحليل الخلل (FRAP*) La Feuille de révélation et d'analyse de problème

تعتبر هذه التقنية المعروفة والمستخدمة غالباً في مجال المراجعة الداخلية، حيث يستعملها المراجع الداخلي في تحليل مجموعة من العمليات (ensemble des processus) تسمح هذه التقنية بتحليل وتوثيق الخلل وتجنبه قدر الإمكان، الخلط بين المكونات المختلفة للمشكلة³، وسيتم التطرق إليها بالتفصيل في الفصل الثالث.

¹ Jacques. Renard, Op.cit, 2017, p 322.

² Mohamed. Bouhadida, "Audit Interne Aspects Théoriques et Pratique", Pages Bleues Editions, 2017, p.p 69,70.

(*) Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème

³ Ibid, p 65.

2. السبر الإحصائي

هو أداة تسمح باختيار عينات بطريقة عشوائية من مجتمع إحصائي، تعم نتائجها على كل المجتمع¹. بحيث تسمح هذه العينات الإحصائية بالحصول على الدلائل عن وجود خلل (dysfonctionnement) في مجتمع إحصائي ما مكون من آلاف الوحدات، وذلك باختبار الوقائع (les faits) على مجموعة مصغرة من المجتمع تدعى العينة².

3. المقابلات Les Interviews ou Entretiens

المقابلة هي أداة يستعملها المراجع الداخلي غالبا، فلا تخلو مهمة المراجعة الداخلية منها، فلا يجب الخلط بين التقنيات التي تشبهها ظاهريا مثل المحادثة (conversation) والاستجواب (interrogatoire). تستعمل هذه الأداة عادة خلال مرحلة التحضير لمهمة المراجعة لتحضير مشروع الأمر بالمهمة projet d'ordre de mission وخلال مرحلة انطلاق العمل الميداني من أجل فهم المجال الخاضع للمراجعة واكتشاف مواطن الاختلالات المحتملة لنظام الرقابة الداخلية³. فهناك مجموعة من القواعد الأساسية لتحضير مقابلة ناجحة، تتعلق بروح التعاون (coopérative) والتي يجب أن إنشائها ما بين المراجع والخاضع للمراجعة وهي سبعة قواعد نوردها فيما يلي⁴:

- احترام السلم الإداري والتذكير الواضح بالمهمة وأهدافه ومناقشة الصعوبات ومواطن الضعف والأخطاء التي تم رصدها بالإضافة إلى الاشتراك في استنتاجات المقابلة والمحافظة على منهج النظام والاستماع الجيد واعتبار الشخص الذي تتم مقابلته نظيرا له.

4. الأدوات الآلية Les Outils Informatiques

هي متنوعة وكثيرة، كما أن أغلب أقسام المراجعة الداخلية تتشئ دائما أدواتها المعلوماتية الخاصة بها، عوضا عن تبني برمجيات جاهزة، حيث نجد ثلاثة أنواع وهي الأدوات الخاصة بعمل المراجع، أدوات إنجاز مهام المراجعة، أدوات إدارة قسم المراجعة الداخلية⁵.

¹ Ibid, p.p 69-70.

² Pierre. Schick, Jacques. Vera, Olivier. Bourrouilh-Parège, Op.cit, p 202.

³ Pierre. Schick, Jacques. Vera, Olivier. Bourrouilh-Parège, Op.cit, p 185.

⁴ Jacques. Renard, Op.cit, 2017, p 228-229.

⁵ Ibid, p 334.

- أدوات عمل المراجع Les Outils De Travail de l'Auditeur

تخص برمجيات معروفة ومتوفرة في السوق مثل برمجيات معالجة النصوص، برمجيات الرسم والعرض (power point-flowcharting)، ونجد كذلك برمجيات التدقيق المعمم، وهي متعددة الاستخدامات وكلها مفيدة خاصة في تلخيص التقارير وإعداد مخططات سير الوثائق، الجداول، برمجيات التمثيل البياني¹.

- أدوات تنفيذ المهام

ونجد ما هو موجود ومتوفر في السوق وبرمجيات تم إنشائها وإعدادها من قبل قسم المراجعة وتنقسم إلى الأدوات المنهجية وأدوات الاستجواب وتحليل البيانات².

• الأدوات المنهجية Outils Méthodologiques

فهي تسمح للمراجع الداخلي بتصميم جدول المخاطر الخاص به (tableau de risques) ووضع ومتابعة مسار QCI، وإضفاء الطابع الرسمي ل FRAP... الخ. وهي في الغالب تنشئ من قبل قسم المراجعة الداخلية، كما يتم استعمال بغض البرمجيات المتوفرة في السوق، والتي تستعمل خصوصا في إعداد ومتابعة المهام والتوصيات، ونشير إلى أن هذه البرمجيات قد لا تكون دائما متكيفة مع خصوصيات المؤسسة، ونذكر منها "HORUS" وهو الأكثر استعمالا في هذا المجال ويستعمله المراجع في الميدان، كما يتم استعمال برمجية "SPHYNX" لتقييم الرقابة الداخلية، وهناك برمجيات أخرى تسمح بتحضير خرائط المخاطر des cartographies des risques.

• أدوات الاستجواب وتحليل البيانات Outils d'Interrogation et d'Analyse de Données³

لاستعمال هذه الأدوات وتسهيل استخلاص extraction وتحليل الملفات، ثلاثة شروط ضرورية والتي لا تكن دائما مجتمعة وهي: وجود ملف موثوق يحتوي على المعلومات المراد تحليلها، وجود أدوات الاستجواب وأفراد قادرين على استعمالها، تقرير جيد يوازن ما بين تكلفة الاستجواب والمنفعة المراد تحقيقها.

- أدوات إدارة قسم المراجعة الداخلية

تحتوي هذه الأدوات على ما يلي: برمجيات إعداد الخطة ومتابعة تنفيذها، برمجيات متابعة مواقيت عمل المراجعين، أدوات قياس فعالية مهام المراجعة، قواعد البيانات التي تفهرس الوقائع والحقائق constats والتوصيات، مراقبة الموازنات الخاصة بالوحدة.

¹ Ibid, p 335.

² Idem.

³ Ibid, p.p 336-337.

5. المراجعة، التحاليل والمقاربات الأخرى Vérifications, Analyses et Rapprochements Divers

لا تعتبر أدوات في حد ذاتها، وإنما يلجأ إليها المراجع من أجل التأكد من صدق معلومات يكون قد تحصل عليها في فترة سابقة، كفحص وجود الوثائق والبحث عن الأدلة، ولكن أغلبها حسابية يقوم بها المراجع للتأكد من بعض المجاميع التي تحصل عليها، بينما يمكن تحليل البيانات باستخدام إمكانيات نظام المعلومات لمساعدة المراجع في تسيير أعماله، فتتطلب معرفة جيدة للبيانات المتاحة في تطبيقات الحاسب الآلي (البيانات المالية و التقنية) والموثوقية في إدخال المعلومات التقنية، فهذه التحليلات تكشف عن الاختلالات فقط ولكن لا تسمح بمعرفة الأسباب، فمن الضروري القيام بذلك والاستعانة ب: المقابلات، الملاحظات، وعمليات الفحص، وما إلى ذلك، أما المقاربات فهي تسمح للمراجع الداخلي بالحصول على إثبات لمعلومة واحدة من مصدرين مختلفين¹.

ثانياً - أدوات الوصف (Les Outils de Description)

نميز من خلال هذا النوع الأدوات التالية:

1. الملاحظة المادية Observation Physique

لا يكفي المراجع الداخلي بالجلوس في مكتبه، بل يغتنم كل الفرص للتواجد في الميدان من أجل ممارسة الملاحظة المادية، إذ يقوم بزيارة المصنع، زيارة القطاع التجاري أو مكاتب أخرى ليس فقط من أجل إجراء المقابلات بل من أجل الملاحظة أيضاً. فممارسة الملاحظة المادية تستوجب ثلاثة شروط ألا وهي²:

- لا يجب أن يتم الملاحظة خفية (clandestine) نطبق هنا القاعدة العامة للمراجعة الداخلية، ألا وهي الشفافية، فالمراجع الداخلي ليس جاسوساً فهو يعلم المسؤولين المعنيين بزيارته ونواياه.
- لا يجب أن تكون الملاحظة في وقت محدد (ponctuelle) أو تستمر وقتاً معيناً أو تتكرر عدة مرات.
- الملاحظة يجب أن تصادق عليها دائماً (validé) لأنها غير مؤكدة (incertaine) فقد تكون غير كاملة أو قد تم تنفيذها في وقت غير ملائم والظاهرة الملحوظة (le phénomène observable) لا تظهر.

¹ محمد لمين. علون، مرجع سبق ذكره، ص.ص 70، 71.

² Jacques. Renard, Op.cit., 2005, p 328.

فمن الممكن أن يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع ويتعلق الأمر بالملاحظة المادية¹: للإجراءات، للأصول، للوثائق، ملاحظة التصرفات.

2. السرد La Narration

هناك نوعان من السرد في المراجعة الداخلية، سرد من طرف الخاضع للمراجعة وسرد من طرف المراجع، فالأول سرد شفهي فأما السرد الثاني فهو كتابي (كتابة السرد الشفهي السابق)، وكلاهما لا يتطلب تحضير مسبق أو معرفة تقنيات محددة ونذكرها فيما يلي:

- **السرد من طرف الشخص الخاضع للمراجعة:** ويعتبر السرد من طرف الشخص الخاضع للمراجعة الأكثر غنى وفائدة، بحيث يقدم معلومات أكثر، حيث يكتفي المراجع من خلاله بالاستماع لمحدثه وتسجيل بعض النقاط، وعلى عكس المقابلة التي تنجز لتحقيق هدف معين، فالسرد يهدف إلى وصف إطار عام وهو في الغالب خلال أول لقاء مع الشخص الخاضع للمراجعة (كأن تطلب منه أن يشرح لك ما يقوم به).

- **السرد من طرف المراجع:** فهذا النوع من السرد هو عبارة عن إعادة ترتيب للأفكار والنسخ السردية للملاحظات المادية والمخاطر والاستنتاجات والاختبارات... الخ. يعد هذا النوع من السرد خصوصا إذا كان منهجيا ومنطقيا سهل القراءة للغير².

3. الهيكل الوظيفي l'Organigramme Fonctionnel

يقوم المراجع الداخلي بإعداد الهيكل الوظيفي انطلاقا من المعلومات المتحصل عليها من استخدامه لأحد الأدوات السابقة الذكر (الملاحظة، المقابلة، السرد... الخ). التي قام بها في بداية المهمة ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف المتواجدة في المؤسسة دون ذكر أسماء الأشخاص الموكلون لهذه الوظائف ويمكن أن نصادف: قيام شخص واحد بعدة وظائف، تقسيم وظيفة واحدة بين عدة أشخاص، عدم إسناد وظيفة معينة إلى شخص محدد، وجود شخص بدون وظيفة.

¹ Jacques. Renard, Op.cit., 2017, p 343.

² Ibid, p.p 346-347.

4. شبكة تحليل المهام La Grille d'Analyse des Tâches

فهي بمثابة صورة فوتوغرافية لتوزيع العمل، تسمح بالربط بين الهيكل التنظيمي الوظيفي والهيكل التنظيمي الإداري وتبرير (justifier) تحاليل المنصب (poste)، وسوف نتناولها بالتفصيل في الفصل الثالث، باعتبارها أداة تستعمل من قبل المراجع الداخلي لكشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية.

5. خرائط التدفق Le Diagramme de Circulation

فخرائط التدفق عبارة عن عرض بياني دقيق لنظام العمل ككل أو عرض عمليات محدودة في النظام (خرائط التدفق لنظام المقبوضات... غيرها)¹. إن استخدام هذه الأداة flow-chart تسمح بفهم تسلسل وتدفق الوثائق والمستندات بين مختلف الوظائف والمسؤوليات مع الإشارة إلى المصدر والمصير لكل منهما داخل المؤسسة وعليه تتكون لدى المراجع من خلال هذا المخطط نظرة شاملة وكاملة لسير المعلومات في النظام². "خريطة التدفق هي تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة: مناصب العمل، القرارات، المسؤوليات، العمليات التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الإداري للمؤسسة"³. وسيتم تناولها لاحقا في الفصل الثالث.

6. مسار المراجعة La Piste d'Audit

تعتبر أساسا ك تقنية للرقابة المحاسبية وتستخدم خصوصا من طرف المراجع الخارجي، كما يستعملها المراجع الداخلي أيضا، وتعرف على أنها مجموعة الإجراءات التي تسمح بإثبات (تبرير) أية معلومة عن طريق الانتقال remonter من الوثائق الشاملة إلى المصدر عبر تسلسل (cheminement) متصل والعكس أيضا⁴. وتعتبر هذه الأداة فعالة لضمان أن إجراءات الرقابة الداخلية قد تم تطبيقها خلال كل المسار وأنها حققت أهدافها⁵.

كما تتمثل أهم مزايا وعيوب تقنية مسار المراجعة في الآتي:

- باعتبارها إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية، فهي تساعد في تأمين المعلومات وضمان ترك أثر للعمليات المنجزة بما يسمح بتسهيل المتابعة والرقابة، باعتبارها تقنية من تقنيات المراجعة، فإنها تسمح

¹ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفق المعايير الدولية للتدقيق"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 30

² أحمد عبد الهادي الجيار، "المراجعة الداخلية للبنوك والمؤسسات الاقتصادية (الوسائل - الرقابة - المراقبة)"، الطبعة الأولى، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، 2017، ص 239

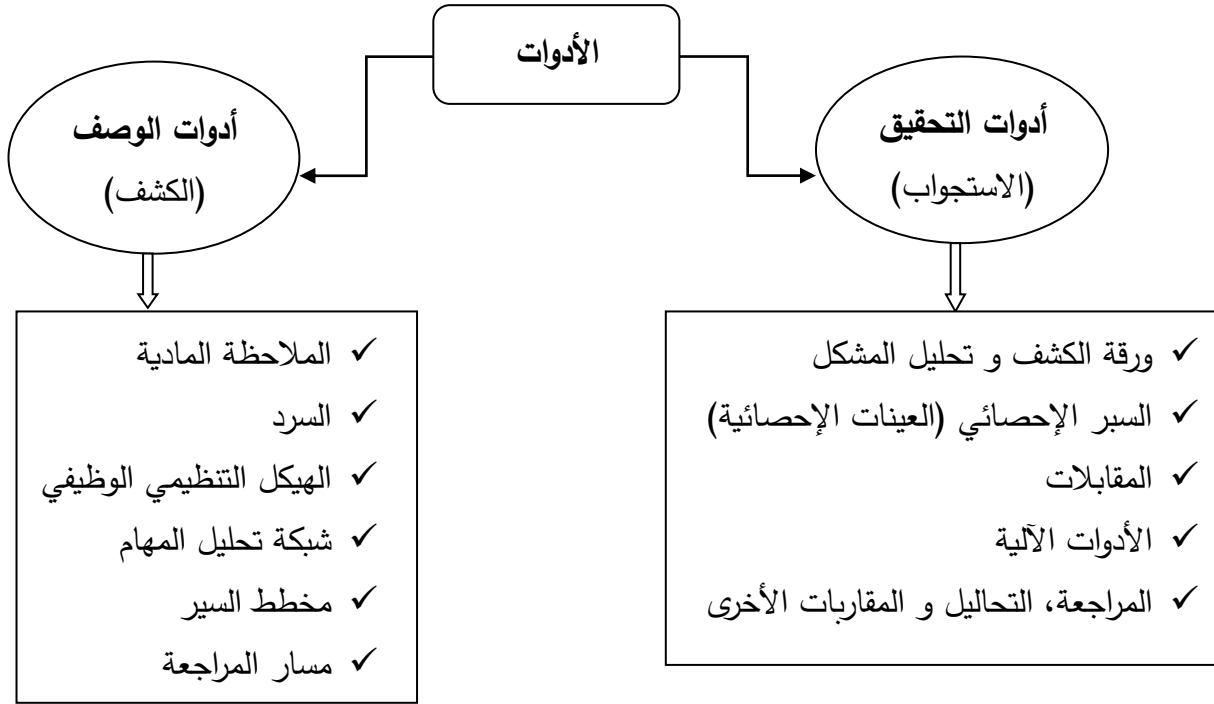
³ G.Bendict, R. Keravel, "Evaluation du Contrôle Interne dans la Mission d'Audit", Edition Foucher, 1990, p 39.

⁴ Pierre. Schick, Jacques.Vera, Olivier.Bourrouilh-Parège, Op.cit, p 195.

⁵ Jacques. Renard, Op.cit, 2010, p 369.

للمراجع بالحصول على نظرة مفصلة وشاملة عن المجال الذي يتم مراجعته، إلا أن هذه التقنية تستهلك الكثير من الوقت ويلجأ إلى استخدامها لما تستدعي الظروف ذلك أي لما يكون الخطر مرتفعاً.

الشكل رقم (I، 04): تقنيات وأدوات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مراجع مختلفة.

المطلب الثالث: المراحل المختلفة لانجاز مهمة المراجعة الداخلية وفقاً لمعاييرها الدولية

لانجاز مهمة المراجعة الداخلية، يتبع المراجع الداخلي ثلاثة مراحل مختلفة، مرحلة التحضير، مرحلة التنفيذ، مرحلة الختام.

أولاً- مرحلة التحضير la Phase de Préparation

تمر هذه المرحلة بعدة خطوات نوردتها فيما يلي:

1. الأمر بالمهمة l'ordre de Mission

فهو عبارة عن تفويض يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمراجع الداخلي (موظف بالمؤسسة)، والذي بدوره يتم إعلام المسؤولين المعنيين بقيام المراجع الداخلي بمهمة المراجعة، والأمر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريباً، أو قد يكون على شكل أمر شفهي¹.

¹ محمد لمين. علون، مرجع سبق ذكره، ص 105.

حيث يعتبر الأمر بالمهمة حسب "المعيار الدولي 2020" بمثابة شهادة ميلاد لمهمة المراجعة الداخلية فهو أول خطوة لهذه المرحلة، فهو يمثل التوكيل (le mandat) الذي تقدمه الإدارة العامة للمراجعة الداخلية والذي يجب عن المبادئ الأساسية التالية¹:

- المراجعة الداخلية لا تباشر مهامها بمحض إرادتها، بل يقوم بتنفيذ المهام الموكلة إليها.
- يجب أن يتم إصدار الأمر بالمهمة من قبل السلطة المختصة (غالبا ما تكون الإدارة العامة أو لجنة التدقيق إن وجدت)، و قد يكون -نادرا- المسؤول عن مديرية شركة كبيرة. ويبدو جليا أن الأمر بالمهمة الذي يمضيه مدير المراجعة الداخلية لا يمكن اعتباره كأمر بمهمة لأنه يخرق المبدئين السابقين.
- يسمح الأمر بالمهمة بإعلام كل الجهات المعنية بمهمة المراجعة الداخلية، ليس موجها فقط لقسم المراجعة الداخلية بل للخاضعين لمهمة المراجعة من رؤساء المصالح والمسؤولين.
- ومن خلال هذه المبادئ المذكورة سابقا تتبثق (se dégagent) وظيفتين أساسيتين: وظيفة توكيل، ووظيفة إعلام.

فيحدد الأمر بالمهمة أهداف ونطاق تطبيق مهنة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى تفاصيل أخرى (التواريخ، الأماكن...الخ). فنجد نوعان من الأمر بالمهمة²:

- أمر بمهمة "باختصار" l'ordre de Mission "court": فهو يمثل بعض الخطوط لغرض تحديد الأهداف ونطاق تطبيق المهمة، فهذا الأمر يترك الخيار للمراجع بقيادة تحقيقاته التي يراها مناسبة، ويعتبر هذا النوع الأكثر استخداما والمفضل مقارنة بالمطول.
- أمر بمهمة "مطول" l'ordre de Mission "Long": فهذا النوع يحدد كل طرائق التدخل (les Modalités de L'intervention ، التواريخ، الأماكن، الوسائل التي سيستعملها والتي لا تستعملها لانجاز مهمة المراجعة.

2. مرحلة التعود l'Etape de Familiarisation

- وهي مرحلة مهمة جدا بالنسبة للمراجع، نستطيع تلخيصها في النقاط التالية³:
- الحصول على نظرة شاملة حول تنظيم المجال المعني المراد مراجعته وبالإضافة لإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة للتحكم فيها؛

¹ Jacques. Renard, op.cit, 2017, p.p 211-212.

² Ibid, p 213.

³ Ibid, p.p 217, 218.

- من خلال تحديد المخاطر، يوجه المراجع كل انتباهه إلى النقاط الأساسية: تجنب في الوقت اللاحق كل الجوانب الأساسية وبالعكس لا يخاطر بالتعرض لتفاصيل غير مجدية (détails inutiles)، المحادثات التحضيرية (les conversations préparatoires) التي تكون مفيدة جدا مع مراعاة أولويات الإدارة؛
- من خلال تحديد أهداف المهمة، يكون المراجع قادر على التنظيم والتخطيط والتقدير الأحسن فيما يتعلق بالوقت والتكلفة لضمان الفعالية؛
- المراجع يعطي صورة من الدقة وبالتالي الاحترافية التي تسهل الاتصالات وتسهل بشكل كبير في إنجاح المهمة.

- معرفة المجال المراد مراجعته la Prise de Connaissance

لا توجد طريقة في المراجعة لا تبدأ بمعرفة الإجراءات (processus) أو الأنشطة (activités) التي نكون بصدد مراجعتها فيجب على المراجع أن يكون لديه على الأقل ثقافة ليكون قادرا على فهم التفسيرات التي سوف يلح (solliciter) ويبحث عليها، فيقبلها بسهولة. ففي هذه المرحلة، يقوم المراجعون الداخليين بدراسة كل المعلومات المفيدة التي تم جمعها المتعلقة بالمؤسسة سواءا كانت وحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، إضافة إلى إعدادهم لاستبيان بغرض التعرف العام على النشاط أو الوحدة، وإجراءهم مقابلات مع المسؤولين الذين تم تحديدهم. حيث تمكنهم من تفكيك موضوع المراجعة إلى أجزاء قابلة للمراجعة، ومن ثم يتمكن المراجع الداخلي من تكوين فكرة عن المرجعية الملائمة لعملية المراجعة، وتحليل المخاطر، وتحديد أهداف دقيقة وواضحة للمهمة، فلا يمكن للمراجع الداخلي فهم النشاط المراد مراجعته إلا بتجزئته إلى عناصر أو أعمال جزئية. ويتم هذا التفكيك وفق لمداخل مختلفة أهمها، الجهة المتدخلة، والتسلسل (séquence). غير أن المدخل الثاني هو الأكثر استعمالا، لما له من فائدة في تحديد حدود مجال المراجعة بدقة عالية وتقديم صورة عملية متكاملة وواضحة ومفهومة حول الوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة. كما أن التفكيك وفق هذا المدخل يمكن المراجع الداخلي من إعداد استبيان الرقابة الداخلية، سلم فصل المهام ومخطط سير الوثائق وتحليلها بسهولة يستعين بها من أجل إجراء تحليل أعمق للمخاطر وتوجيه عمليات الفحص.

3. تحديد وتقييم المخاطر l'Identification et L'Evaluation des Risque

هذه المرحلة ما هي إلا تطبيق للمعيار الدولي 2210.A1 السالف الذكر. فالمراجع الداخلي يقوم بإجراء التقييم الأولي للمخاطر (évaluation préliminaire des risques) المتعلق بالنشاط المراد مراجعته. فتعتبر هذه المعلومات المتحصل عليها من خلال هذا التقييم الأساس الذي يعتمد عليه المراجع في رسم برنامج

العمل وتحضيره على شكل "وحدات" (modules). وفي هذا الإطار يتبع المراجع الداخلي منهج المراجعة المبنية على المخاطر، فبمجرد أن يتم تحديد الخطر يطرح الأسئلة التالية: كيف يتم تغطية هذه التهديدات؟ هل هناك ثغرات (lacunes) في إجراءات الرقابة الداخلية؟... الخ. فالمراجع يعتمد في مهمته على مبدأ التقييم الجزئي (Le Principe de la Micro-évaluation) للمعيار الدولي 2210.A1 فأهداف المهمة تكون محددة وواضحة وتكون النتائج المحصل عليها وفقاً لهذا التقييم¹.

هناك عدة طرق في هذه المرحلة يتبعها المراجع لتحديد وتقييم المخاطر منها الطريقة الموصى بها وهي: جدول المخاطر le Tableau des Risques والذي سوف نتناوله بالتفصيل في الفصل الثالث، فهذا الجدول يساعد المراجع الداخلي على وضع تجزئة (découper) المهمة (أو النشاط أو الإجراء) المراد مراجعته إلى مهام جزئية (Tâches élémentaires) لتحقيق المهمة. فإذا كان المراجع قادر على انجاز هذه التجزئة (Découpage) فهذا يعني أنه اكتسب معرفة جيدة للمجال المراد مراجعته، فهذه التجزئة (Décomposition) ضرورية للحصول على مهام جزئية لأجل:

- تشكل المرحلة الأولى لتحضير جدول المخاطر وتمثل كذلك الجزء الأول من استبيان الرقابة الداخلية QCI؛
- تعتبر أساس شبكية تحليل المهام (La Grille d'Analyse des Tâches) والخطوة الأولى لتصميم نظام الرقابة الداخلية العقلاني (Rationnel) من قبل الإدارة؛

4. تحديد الأهداف أو تصميم المرجع (إعداد المخطط التوجيهي) La Définition des Objectifs ou

L'Elaboration du Référentiel

إنّ فحص وتحليل المعلومات التي تمّ الحصول عليها أثناء مرحلة التعرف على النشاط أو الوحدة الخاضعة للمراجعة تساعد فريق المراجعة في تحديد أهداف مهمته ومناطق الخطر في نظام الرقابة الداخلية، فانطلاقاً من جدول المخاطر يقوم المراجع الداخلي بتحديد أهداف مهمته، ومجال تدخله بدقة، ضمن وثيقة تعرف بـ "النقرير التوجيهي" "Rapport d'Orientation" وتسمى أيضاً بمخطط المهمة "Plan de Mission"، أو المصطلحات المرجعية "Terms of Reference" ووفقاً للمعيار الدولي 2240: "فيجب على المراجعين الداخليين تصميم وتوثيق برنامج العمل ليسمح لهم بتحقيق أهداف المهمة"²، حيث أنه عبارة عن وثيقة تحدد فيها الأهداف الأربعة العامة للرقابة الداخلية (حماية أصول المؤسسة، مصداقية

¹ Ibid, p 227.

² Ibid, p 234.

المعلومات، احترام القوانين والأنظمة والإجراءات، كفاءة وفعالية العمليات)، وبالإضافة إجراء الاختبارات فيما يخص إجراءات الرقابة الداخلية على المجالات التي سابقا تم اكتشاف فيها المخاطر وبدرجة كبيرة لمهمة المراجعة وكذلك مجال التدخل التي سيتطرق لها، حيث يقوم المراجع بإرسال هذا التقرير إلى الجهة المكلفة بمهمة المراجعة لإبداء رأيها، كما يرسل نسخة إلى الجهة الخاضعة للمراجعة للإعلام من أجل الموافقة عليه واعتماده.

الشكل رقم (I، 05): محتوى المرحلة الأولى لمهمة المراجعة الداخلية "مرحلة التحضير"

معرفة المجال المراد مراجعته 0- الملاحظة والاستماع	
تحديد المخاطر	1- تحديد الإشارات (les signes) والأعراض (les symptômes)
	2 - تجزئة الإشارات، الأحداث والوقائع ، الظواهر
وضع الأهداف	3 - رصد العلاقات المتبادلة
	4- ترتيب
	5- تحديد الموقع فيما يتعلق بنظام مرجعي

Source: Jacques. Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit Interne", groupes eyrolles, 10^{ème} édition, Paris, 2017, p.217.

ثانيا - مرحلة التنفيذ la Phase de Réalisation

في هذه المرحلة، تتطلب توفر لدى المراجع قدرات أكثر على الملاحظة، الحوار والتواصل مع المسؤولين الخاضعين للمراجعة، بالإضافة إلى التحليل والاستخلاص من الملاحظات والمحاضر التي يسجلها، ونجد فيها ما يلي¹:

1. الاجتماع الافتتاحي la Reunion d'Ouverture

فهذا الاجتماع يشير إلى انطلاق عمليات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية حيث يجتمع فيها كل الأعضاء (المراجعين الداخليين) المكلفين بهذه المهمة. ويتم فيها التواصل بجدول أعمال المهمة ويتضمن ما يلي²:

– تقديم présentation: يتم فيها التعريف بكل عضو من أعضاء (المراجعين) المكلفين بالمهمة؛

¹ Jacques. Renard, op.cit, 2017, p 240.

² Ibid, p.p 242-245.

- **التذكير بالمراجعة الداخلية Rappel sur l'Audit Interne**: ونقصد بهذا التذكير تذكير الأهداف العامة للمراجعة الداخلية وخاصة عرض سطحي لميثاق المراجعة؛
 - **التقرير التوجيهي أو مرجع المراجع Rapport d'Orientation ou Référentiel de l'Auditeur**: لهذا التقرير أهمية كبيرة فهو الذي يحدد المناطق التي يتواجد فيها المخاطر التي رصدت في مرحلة التحضير، ومن خلال القراءة المشتركة لهذا التقرير يبدي كل عضو من أعضاء الفرقة رأيه وتحليل النقائص إن وجدت؛
 - **المواعيد والاتصالات Rendez-vous et Contacts**: يتم فيها تحديد بدقة اسم الأشخاص (الموظفون) المطلوب مقابلتهم أو جمع معلومات من أجل تنفيذ الاختبارات على مهامهم، بالإضافة إلى التوقيت الزمني والتاريخ المحدد لموعد المقابلة والمدة اللازمة لذلك؛
 - **لوجيستية المهمة Logistique de la Mission**: يتم فيها تحديد العناصر المادية اللازم توفرها من وسائل تنقل المراجعين، مكتب، الهاتف... الخ؛
 - **تذكير بإجراءات المراجعة Rapport sur la Procédure d'Audit**: يتم التذكير فيها على جل الإجراءات المتبعة في هذه المهمة وخاصة الالتزام بتطبيق المبادئ المتعلقة بالشفافية.
2. **إعداد برنامج المراجعة أو برنامج العمل Le Programme d'Audit ou Programme de Travail**
- ويسمى كذلك برنامج التحقق (الفحص) programme de vérification أو برنامج التنفيذ programme de réalisation. مهما تعددت التسميات، فهو عبارة عن وثيقة داخلية لقسم المراجعة والذي يشرع فيه تحديد وتوزيع المهام كل عضو من أعضاء فريق المراجعة الداخلية لتحقيق أهداف التقرير التوجيهي. حيث يتم إعداد هذا البرنامج بشكل مكتوب من طرف فريق المراجعة، وتحت إشراف رئيس المهمة، ثم يتم إرساله إلى مسؤول المراجعة الداخلية للإطلاع والمصادقة عليه، طبقاً للمعيار رقم 2240.A.1. فالتخطيط السليم لعملية المراجع والإشراف المناسب على المساعدين (المراجعين) وإتمام التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية النهائية الواجب أدائها، يتطلب من المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة (المراجعين المساعدين)، ويطلق على هذه الخطة لفظ "برنامج المراجعة" ويتصف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال البرنامج، و الاختبارات الأساسية¹.

¹ رضا. خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 307.

أ. أهداف البرنامج: فهذا البرنامج ستة أهداف نوردتها بإيجاز فيما يلي¹:

- وثيقة تعاقدية "un Document "contractuel": فهو يربط كل عضو من أعضاء الفرقة المكلفون بمهمة المراجعة على حسب تسلسلهم الهرمي، ويمكن إجراء تعديلات إن لزم الأمر؛
- خطة العمل "un "Planning" de travail: نجد في هذا المستند، توزيع المهام على جميع أعضاء المراجعين المكلفين بالمهمة على حسب كفاءتهم، فالعمل يكون منظم ومخطط حسب التوقيت وحتى ضبط تواريخ المقابلات...الخ؛

- نقطة انطلاق تحضير QCI (الاستبيان) Point de Départ du QCI: فهو الوثيقة التي ستظهر كل التفاصيل الواجب القيام بها لاكتشاف المخاطر التي تم رصدها في مرحلة السابقة (التحضير) وباعتماد على هذه الوثيقة يتم تحضير استبيان الرقابة الداخلية QCI والذي يسمح للمراجعين بتحديد وضبط المهام التي يتعين إنجازها لتحقيق الأهداف المحددة في التقرير التوجيهي؛

- متابعة العمل Suivi du Travail: يسمح هذا البرنامج بمتابعة وضمان السير العادي للعمليات. ويستطيع الرئيس التنفيذي للمهمة أن يتنبأ فيها أي تأخير متوقع بالنسبة للبرنامج المخطط مسبقا بالإضافة لتقييم مدى مساهمة كل عضو من أعضاء فريق المراجعة في المهمة.

ب. المضمون Le Contenu: نجد محتوى البرنامج يتضمن نقطتين أساسيتين هما:

- الأولى تتعلق بالإشارة إلى الأعمال التمهيدية (Travaux Préliminaires) التي يتعين القيام بها لاستعمال التقنيات والوسائل (Techniques et Outils) ؛

- الثانية هي الإشارة لوجوب استخدام تقنية، أو وسيلة (أداة) محددة ، فلكل مهمة يجب أن يتوفر فيها:

وضع مخطط السير Un Diagramme de Circulation، القيام بالسبر الإحصائي Un Sondage Statistique، متابعة مسار المراجعة Une Piste d'Audit، القيام بالمقابلة التشغيلية Interview Opérationnel، تنفيذ الملاحظة في الميدان؛

في هذا الصدد، يستطيع المراجع الداخلي البدء في تنفيذ المرحلة الموالية ألا وهي العمل الميداني Travail sur le Terrain، ففي هذه المرحلة سيعتعمل أداة أساسية تم التطرق إليها سابقا: Le Questionnaire de Contrôle Interne استبيان الرقابة الداخلية (QCI).

¹ Jacques. Renard, op.cit, 2017, p.p 246-247.

3. تقييم نظام الرقابة الداخلية Evaluation de Système de Contrôle Interne

لكي يتمكن المراجع الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، يجب أن يكون لديه صورة واضحة لهذا النظام وفهم معمق لطريقة عمله، حيث يختار المراجع الداخلي مجموعة من الأدوات والتقنيات والتي تسمح بتحديد دقيق لنقاط القوة ونقاط الضعف أو الخلل، نذكر أهمها خرائط التدفق، سلم فصل المهام، استبيان الرقابة الداخلية، حيث يعتبر هذا الاستبيان من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المراجعين الداخليين، حيث يقوم المراجع بتوزيع قائمة من الأسئلة تخص النواحي (التنظيمية، التشغيلية، نظم المعلومات، العاملين، الوسائل المادية) على الموظفين والمسؤولين لتلقي الإجابات عليها، ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية وملائمة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة أو النشاط محل المراجعة. ولهذا يعتبر هذا الاستبيان بالنسبة للمراجع بمثابة المرشد الذي يعتمد عليه لتنفيذ برنامجه، فكل نقطة من هذا البرنامج، يقوم بصياغة استبيان خاص بها بالإضافة إلى تحيينه كلما لزم الأمر. ويعبر عن ذلك بالأسئلة الخمسة الأساسية: من؟، ماذا؟، أين؟، متى؟، كيف؟.

4. العمل الميداني Le Travail sur le Terrain

ويتم في هذه المرحلة التقييم النهائي للرقابة الداخلية، ففي هذه المرحلة يقوم المراجع بتنفيذ مجموعة من الاختبارات (التوافق، الجوهرية) للتأكد من صحة رأيه بخصوص فعالية هذا النظام باستعمال الأدوات المناسبة بالإضافة للملاحظات التي تم تسجيلها. كما أن هذه الاختبارات تمثل أسلوباً منهجياً في تحديد أسباب ومصدر الاختلالات المتواجدة في هذا النظام، وهي تشكل أساساً متيناً في وضع الاقتراحات الملائمة لتحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط، نميز حالتين:

الحالة الأولى: عندما تبين النتائج وجود نظام فعال للرقابة الداخلية ففي حالة يقوم المراجع الداخلي بتنفيذ "اختبارات التوافق (المطابقة)" بهدف التأكد من أن آليات الرقابة الداخلية مطبقة فعلاً كما تم وصفها وفقاً للمعيار الدولي 2120.A3 فإذا كان نتائج الاختبارات ايجابية، فعلى المراجع الداخلي أن يكمل الخطوة السابقة بتنفيذ "اختبارات جوهرية" محدودة حيث ستكشف هذه الأخيرة عن مدى صحة الرأي الأول للمراجع الداخلي حول تأثير نظام الرقابة الداخلية في مستوى المخاطر المتبقية.

الحالة الثانية: عندما تبين النتائج عن ضعف فعالية النظام وفقره لآليات رقابية متكاملة. فيتجنب فريق المراجعة الداخلية إجراء اختبارات التوافق لعدم وجود داعي لذلك، بل يكفي بإجراء اختبارات جوهرية موسعة لتحديد حجم المخاطر التي تكون خارج سيطرة الرقابة الداخلية.

هذه الاختبارات مرتبطة بالمخاطر وبفضلها تسمح بجلب والحصول على الأدلة المتعلقة بالاختلالات المسجلة والبحث عن التحليل السببي لها l'analyse causale.

من أجل أن يتمكن فريق المراجعة الداخلية من تحليل وتقييم نتائج الاختبارات، أوجب المعيار الدولي رقم 2330 توثيق أعمال الفحص (بما فيها الاختبارات) بإعداد أوراق العمل (les papiers de travail)، التي تشكل الإثبات الداعم لنتائج ورأي المراجع وتوصياته، والتأكد من تنفيذ الإجراءات التي تم التخطيط لها مسبقاً والنقاط التي تمت تغطيتها. ولهذا يقترح IFACI استعمال ورقة التغطية (La feuille de couverture) حيث تستعمل في كل أعمال الفحص، سواء كانت تتعلق بالتقييم الأولي للرقابة الداخلية أو بالاختبارات. يقوم فريق المراجعة الداخلية بإخضاع جميع وثائق المتواجدة في أوراق التغطية إلى عمليات التحليل والتقييم، بهدف تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف أو الاختلالات المكتشفة. فنجد تعامل المراجع الداخلي لنتائج هذا التحليل أمام إحدى الحالتين:

الحالة الأولى: إذا أظهرت وثيقة تغطية نقطة قوة فعلية، بموجب تطبيق للمعيار الدولي 2410.A2 توجب على المراجع الداخلي إبرازها و بيان أهميتها ومصادرها وآثارها والأطراف المساهمة في تحقيقها وإعلام الأطراف ذات العلاقة بها. لهذا اقترح Jacques Renard إعداد وثيقة تعرف بـ " وثيقة اكتشاف وتحليل التطبيق الجيد" FRABOP¹.

الحالة الثانية: إذا كشفت وثائق التغطية مجموعة من الاختلالات أو ضعف، فإن المراجع الداخلي مطالب بتكملة فحصه بإعداد وثيقة كشف وتحليل الخلل la FRAP، والتي تم اقتراحها من طرف IFACI، وهي بمثابة وثيقة شاملة يصف من خلالها المراجع الداخلي الخلل الذي تم اكتشافه، ثم يعرض الأسباب الحقيقية المفسرة لهذا الخلل، وهذا بإتباع التحليل السببي ويحدد بعدها النتائج أو الآثار المترتبة على هذا الخلل، وبعد تقييم هذه النتائج، يقوم المراجع الداخلي ببلورة مجموعة من الحلول لتصحيح الخلل وتقديم التوصيات لتفاديه مستقبلاً. فكل خلل أو خطأ يتم اكتشافه في ورقة التغطية سيؤدي بدوره لتحضير ورقة اكتشاف وتحليل الخلل une FRAP. تسمى كذلك ورقة الحقائق (feuille de fait)، ورقة التحليل (feuille d'analyse)، ورقة تقييم الرقابة الداخلية (feuille d'évaluation du contrôle interne)، ورقة النتائج الشاملة. يمكن أن يقوم المراجع بجمع كل الأوراق (ورقة اكتشاف وتحليل الخلل) بعد إعادة تصنيفها وترتيبها يتم استغلالها في تشكيل التقرير. فالوقائع التي لا تكشف عن وجود اختلالات لا تؤدي إلى إعداد

¹ * La Feuille de Révélation et d'Analyse de Bonne Pratique.

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل¹. يستطيع المراجع الداخلي من خلالها صياغة التوصيات، بحيث كل ورقة تحتوي على 5 أجزاء: الخلل (problème)، الحقائق والوقائع (constat)، الأسباب (causes)، النتائج (conséquences)، التوصيات (recommandations). تملأ هذه الورقة (La FRAP) من قبل المراجع الداخلي كلما اكتشف أي خلل، خطأ، اختلاس، نقائص، فبواسطة الملاحظة والاستبيان نكتشف الخلل وفي الأخير يصبح بحوزة المراجع كمية كبيرة من أوراق FRAP مسايرة لنتائج الاستبيان.

الجدول رقم (1، 01): نموذج ورقة اكتشاف وتحليل الخلل la FRAP

مرجع ورقة العمل:	رقم FRAP:
الخلل :	
معيار أو مميزات المراقبة الداخلية:	
الحقائق والوقائع:	
الأسباب:	
النتائج:	
التوصيات:	
مصادق عليها من طرف:	المراجع:

Source: Jacques. Renard, " Théorie et Pratique de l'Audit Interne", Groupe Eyrolles, 10^{ème} édition, Paris, 2017, p. 264.

تعتبر وثيقة التغطية، FRABOP، FRAP أدوات فعّالة في مجال المراجعة الداخلية، تمكن المراجع الداخلي من انجاز مهامه دون الوقوع في أخطاء وتشكل هذه الوثائق أوراق العمل الأساسية التي توثق الأدلة والقرائن المحصل عليها من عمليات الفحص والاختبارات، وهذا طبقاً للمعيار الدولي رقم 2330.

5. الدليل في المراجعة الداخلية la Preuve en Audit Interne

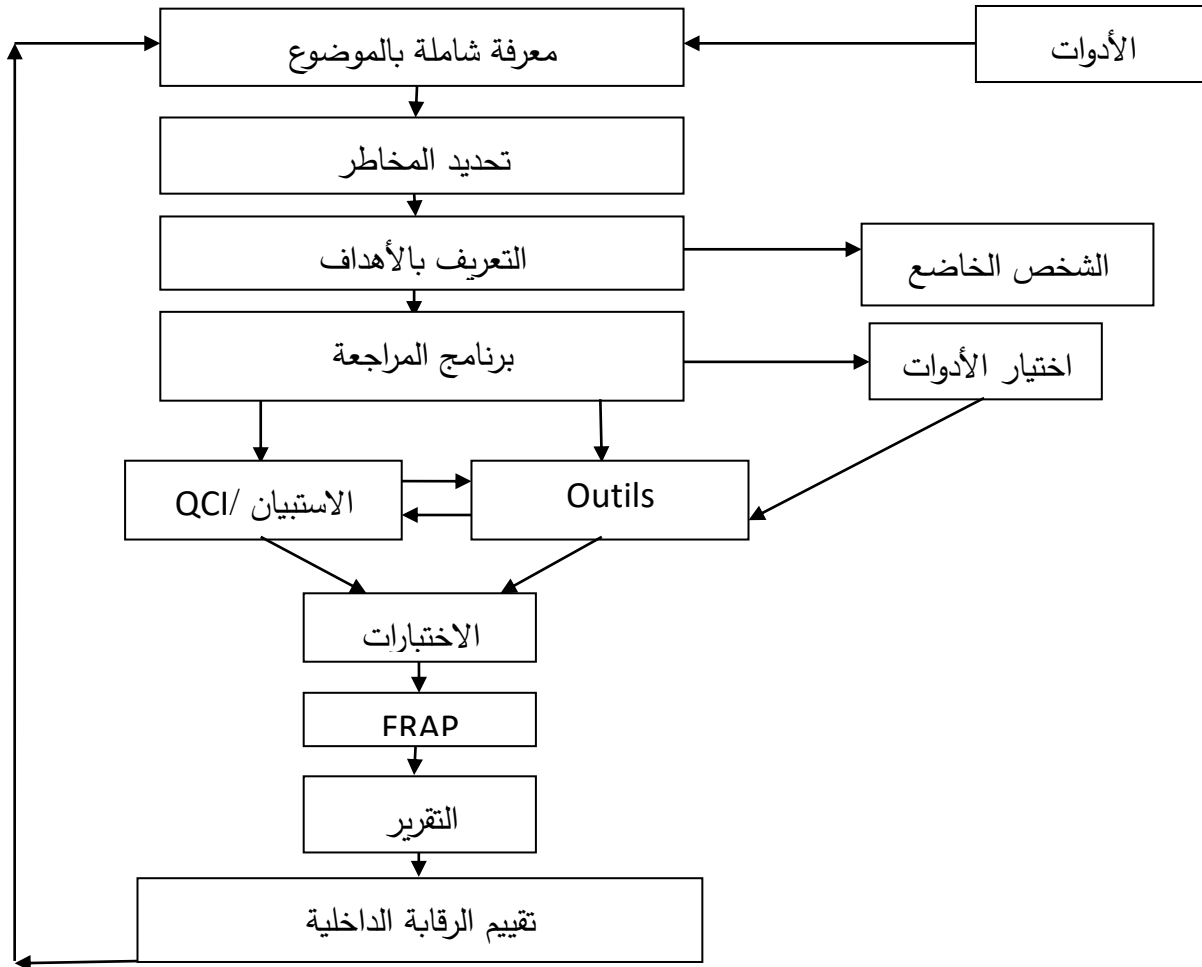
الدليل المادي: وهو الدليل الذي نكتشفه، الدليل الشخصي (الشهادة)، الدليل الوثائقي، الدليل التحليلي.

6. الاتساق والتحقق من الصحة Cohérences et Validations

- الاتساق: فهي تمثل الأخطاء، الاختلالات، المخاطر، النقائص التي تم رصدها في ورقة la FRAP، يجب على المراجع الداخلي أن يضمن الاتساق في ملاحظاته.
- أما التحقق من الصحة Validation: فهي التحقق من صحة كل الحقائق والوقائع المكتشفة والمدونة على كل ورقة FRAP، فتكون سواء خلال المهمة أو في نهايتها.

¹ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 363.

الشكل رقم (06،1): دورة تقييم الرقابة الداخلية Le Cycle d'Appréciation du Contrôle Interne



Source: Jacques. Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit Interne", Groupe Eyrolles, 10^{ème} édition, Paris, 2017, p. 282.

ثالثاً - مرحلة الختام La Phase de Conclusion

تستوجب هذه المرحلة قبل كل شيء قدرة كبيرة في التحليل والتحرير، وفي هذه المرحلة سيقوم المراجع بإعداد مسودة لمشروع تقرير المراجعة الداخلية، وذلك عن طريق تجميع جميع أوراق FRAP وترتيبها بطريقة منطقية، فنجده قد دَوّن فيها كل الاختلالات التي تمت اكتشافها وملاحظتها ومعالجتها في هذه الأوراق. وبعدما يتم إثباتها نهائياً يتم تحضير التقرير النهائي مع متابعة تنفيذ كل التوصيات الواردة فيه. ونجد في هذه المرحلة مايلي:

1. مشروع تقرير المراجعة الداخلية Le projet de Rapport d'Audit Interne

حيث يعتبر بمثابة مسودة (تقرير مؤقت) تقرير المراجعة الخاصة بالمهمة المنجزة وهذا لثلاثة أسباب¹:

¹ Jacques. Renard, op.cit, 2017, p.p 283-284

السبب الأول: الملاحظات الموجودة لم يتم إثباتها بعد (validation) ولا يمكن اعتبارها نهائية حتى وإن لم يخضع كل أوراق FRAP للتحقق بصفة خاصة (validation spécifique).

السبب الثاني: خلو هذه المسودة من إجابات الأشخاص الخاضعين للمراجعة بخصوص نتائج وتوصيات المراجعين الداخليين. وبالتالي تعتبر هذه المسودة غير مكتملة.

السبب الثالث: لا تتضمن هذه المسودة لخطة عمل (plan d'action) لتنفيذ هذه التوصيات، وهذه الخطة يجب أن يكون مرفوقة بالتقرير النهائي والذي يسمح بتحديد الشخص والوقت الذي يتم فيه (mise en oeuvre) تنفيذ التوصيات وهذا وفقا لما ورد في المعيار الدولي رقم 2410.A1 الذي يلزم احتواء التقرير النهائي للمراجعة الداخلية على خطط العمل.

حيث يرسل هذا التقرير المؤقت إلى مسؤولي الأنشطة الخاضعين للمراجعة الداخلية بهدف اتخاذ إجراءات تصحيحية إن أمكن، أو مناقشة النتائج المتوصل إليها مع الإدارة.

2. الاجتماع النهائي La Réunion de Clôture

يعتبر الاجتماع الختامي بمثابة الأساس الذي ينبثق من مبدأ الشفافية، بعبارة أخرى قبل كتابة أي نتيجة على التقرير النهائي يجب مناقشة النتائج مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة وأخذ بعين الاعتبار إجاباتهم وملاحظاتهم قبل تحرير التقرير النهائي وإرساله للإدارة العليا ومجلس الإدارة أو لجنة المراجعة. وبفضل هذا الاجتماع سيطمئن الأشخاص الخاضعين للمراجعة بأن التقرير النهائي لعملية المراجعة لا تحتوي إلا على الأمور التي اطلعوا عليها وأبدوا فيها آرائهم وملاحظاتهم.

أما بالنسبة للمراجع الداخلي، يعتبر الاجتماع النهائي بمثابة قناة لتبادل المعلومات مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة، وفرصة لتقديم خلاصة التوصيات والتوجيهات لهم مباشرة، وإقناعهم بأهمية الالتزام بتنفيذها، وتحديد الاقتراحات الكفيلة بتصحيح الاختلالات وإحداث تغييرات على الأوضاع والممارسات السائدة بهدف تحسينها.

3. تحرير التقرير النهائي للمراجعة الداخلية¹ Le Rapport Finale de l'Audit Interne

قبل البدء في تحرير هذا التقرير توجب على المراجع الحصول على إجابات كتابية من قبل الأشخاص الخاضعين للمراجعة الداخلية والمتعلقة بالتوصيات الموضوعة في مشروع التقرير السالف الذكر. حيث يقوم المراجع الداخلي بتحرير تقرير نهائي مكتوب ورسمي يشتمل على النتائج والتوصيات وكيفية تنفيذها وذلك وفقا لمتطلبات المعيار الدولي رقم 2410.

¹ Ibid, p 289.

لا تنتهي مهمة المراجعة الداخلية بتحرير هذا التقرير بل سيواصل المراجع الداخلي مهمته بمتابعة تنفيذ التوصيات والإجراءات التصحيحية، وذلك بموجب تطبيق المعيار الدولي رقم 2500.

يخضع تحرير التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لمجموعة من المبادئ ويحتوى محتوى وشكل هذا التقرير المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وذلك بموجب تطبيق المعيار الدولي رقم 2420 والذي يحدد سبع (07) مبادئ يجب توفرها لتحرير هذا التقرير، نوجزها فيما يلي¹:

-الدقة (l'Exactitude): فهو إلزام مطلق يجب توفره: فلا يوجب نتائج تقريبية في تقرير المراجعة الداخلية؛
-الموضوعية (l'objectivité): يجب يحاول المراجع الداخلي أن يكون قريب من الموضوعية قدر المستطاع، وأن يبتعد عن التحيز عند تحرير التقرير؛

-الوضوح (Clairs): أن يكون سهل الفهم، وهذا بالابتعاد عن اللغة المتخصصة التقنية؛

-الإيجاز (La Concision): يجب احترام هذا المبدأ عند تحرير التقرير، فاستعمال الجمل الطويلة سهل جداً، إلا أن المراجع الداخلي يكون ملزم باستعمال الجمل القصيرة خاصة عند تحريره للتوصيات ذات العلاقة المباشرة بالتحليل السببي للاختلالات أو نقاط الضعف المكتشفة؛

-تقرير بناء (Un Rapport Constructif): حيث يقودنا إلى إجراء التصحيحات والتحسينات المطلوبة؛

-الكمال (Complète): يجب أن تكون تبليغ المعلومة كاملة أي إدراك لجميع الحقائق عند تحرير التقرير؛

-التوقيت المناسب (Temps Utile): يجب إعداد التقرير في الوقت المناسب والمحدد والإسراع في إصداره، فكل تأخير سيجعله عديم الفائدة، لأن الأحوال يكون قد تغيرت، والمعلومات قد أصبحت قديمة، والذي ينعكس سلباً على الإجراء التصحيحي.

أما فيما يخص المتطلبات الواجب مراعاتها في تقرير المراجعة الداخلية وفقاً للنسخة المحدثة لمعاييرها الدولية الصادرة حديثاً سنة 2017، نوردتها فيما يلي:

✓ يعتبر تقرير المراجعة الداخلية لازم ولا مفر منه، حيث وجب على المراجع نشر النتائج إلى الجهات المناسبة وإرساله للجهات المعنية فيما يتعلق بالاختلالات المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية والتي غالباً ما تنبثق من القرارات أو السياسات الموضوعية من المستوى الإداري الأعلى². هذا الوضع يسمح لهم باتخاذ وتنفيذ الإجراءات التصحيحية وذلك بموجب تطبيق المعيار الدولي رقم 2440.

¹ Ibid, p.p 296-297.

² Ibid, p 298.

✓ لا يمكن للمراجع الداخلي اعتبار مهمته منتهية عند إعداد التقرير بل نجده سيواصل مهمته عن طريق وضع نظام الذي يسمح له بمراقبة وضمان تنفيذ التوصيات واتخاذ الإجراءات التصحيحية الكفيلة بذلك وذلك بموجب تطبيق المعيار الدولي رقم 2500¹.

✓ يجب أن يتضمن التقرير النهائي للمراجعة الداخلية رأي المراجع الداخلي فيما يخص بالأنشطة التي تمت مراجعتها، وذلك طبقاً للمعيار الدولي رقم 2410.A1

✓ لقد أوجب المعيار الدولي رقم 2410.A2 المراجعين الداخليين الاعتراف بالأداء المرضي أي نقاط القوة على تقريرهم².

✓ الإفصاح عن حالات عدم الالتزام وسببها وتأثيرها على النتائج³، وفقاً لمحتوى المعيار الدولي رقم 2431.

✓ يوجب المعيار الدولي رقم 1321 تحديد على تقرير المراجعة الداخلية بأن الأنشطة تمت وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية. لكن هذه العبارة لا يتم استخدامها إلا إذا تم إظهارها في برنامج التأكيد وتحسين الجودة. تعتبر هذه العبارة ذات أهمية كبيرة لمستخدمي التقرير، فهي تعطي قوة ووزناً للحقائق وتوصيات المراجع الداخلي⁴.

✓ يوجب المعيار الدولي رقم 1322 إعلام الإدارة العليا ومجلس الإدارة حالة عدم الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

✓ إذا تضمن التقرير النهائي للمهمة أخطاء جوهرية، قد تكون حدفاً أو إضافة، فيجب على مسؤول المراجعة الداخلية إصدار تقرير معدّل وإرساله إلى الجهات التي استلمت التقرير سابقاً، تطبيقاً لمحتوى المعيار رقم 2421.

وبصفة عامة، يتكون التقرير النهائي للمراجعة الداخلية من أربعة أجزاء⁵، وهي: الصفحة الرئيسية⁶، الفهرس-مقدمة وملخص، التقرير التفصيلي*، الخاتمة-مخطط العمل-الملاحق.

¹ Ibid, p 111.

² Ibid, p 292.

³ Ibid, p 110.

⁴ Ibid, p 298.

⁵ Ibid, p.p 290-294

⁶ O.Lemant, "La Conduite d'une Mission d'Audit Interne", Edition Dunod, 2^{ème} Edition, Paris, 1995 , p.p 113

* يحتوي المحتوى التفصيلي على: الحقائق، التوصيات، الأجوبة التي تخص هذه التوصيات وكل هذا مرتب ترتيباً منطقياً.

4. الأجوبة المتعلقة بالتوصيات ومتابعة التقرير Réponses aux Recommandations et Suivi du Rapport

لا تنتهي مهمة المراجعة الداخلية في إرسال التقرير النهائي للجهات المعنية بالمهمة المكلف بها وإنما سيواصل المراجع الداخلي مهمته بمتابعة تنفيذ التوصيات بعدما يتم الحصول على إجابات رسمية لهذه التوصيات.

4-1 الأجوبة المتعلقة بالتوصيات

كل حقيقة أو واقعة (constat) سيضع لها المراجع الداخلي توصية خاصة بها، والتي سيعرضها على الأشخاص الخاضعين للمراجعة في الاجتماع الختامي أين سيتم الإجابة على هذه التوصيات رسمياً. ويتم وضعها في محتوى التقرير. فالأجوبة المتعلقة بالتوصيات يجب أن تحترم ثلاثة مبادئ أساسية¹:

المبدأ الأول: يجب أن يتخذ الشخص الخاضع للمراجعة موقف واضح بدون غموض، ونجد أمام الخيارات التالية:

- قبول توصيات المراجع الداخلي بشكل كامل، وهي الحالة الأكثر شيوعاً، وخاصة بعد اقتناع مسؤولي النشاط الخاضع للمراجعة بما ورد في تقرير المراجعة أثناء الاجتماع الختامي.
- قبول توصيات المراجع الداخلي بشكل جزئي، وبعض إجراءاته.
- رفض كامل لتوصيات المراجع الداخلي، وهو موقف استثنائي، ولتجنب هذا الموقف يجب على مسؤول مهمة المراجعة ذو الخبرة والمعرفة الجيدة للبيئة المتواجد فيها المؤسسة أن يتأكد من ملائمة الحلول والتوصيات المقترحة لأوضاع المؤسسة الحالية والمستقبلية. وهذا الرفض يعني اختيار الإدارة قبول الخطر وهنا يجب عرض هذه الحالة على مجلس الإدارة وهذا وفقاً لما جاء في المعيار الدولي رقم 2600.

المبدأ الثاني: فهي النتيجة الطبيعية لإجابة الشخص الخاضع للمراجعة ألا وهي "مخطط العمل" ففي نفس الوقت أين يتم قبول التوصية يحدد معها الشخص الذي سيقوم بتنفيذها وتوقيتها. هذا الجانب ضروري، سيدخل المراجعة في المجال التشغيلي، وهكذا سيسمح بالانتقال من النظري إلى التطبيقي وتعطي توصيات المراجع الداخلي تأثير والذي سيعزز أعماله.

المبدأ الثالث: إذا كانت توصيات المراجع الداخلي مقبولة جزئياً أو مرفوضة كلياً، وكانت إجابات الأشخاص الخاضعين للمراجعة متضمنة تفسيرات موجزة لموقفهم. في هذه الحالة إما الأخذ بالمبادرة لعقد

¹ Jacques. Renard, op.cit, 2017, p.p 301-302

اجتماع المصالحة (réunion de conciliation) أو التوقف على كل محاولات النقاش من قبل المراجعين الداخليين.

4-2 متابعة تقرير المراجعة الداخلية

يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بوضع وإرساء نظام لمتابعة ما يتخذ إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة وذلك للتحقق من أن الإجراءات التي تتخذها الإدارة قد تم تطبيقها تطبيقاً فعالاً، أو أن الإدارة (مجلس الإدارة) قد قبلت المخاطر المترتبة عن عدم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة حيال الاختلالات التي تم اكتشافها والتبليغ عنها. وعليه تقع على عاتق مسؤول المراجعة الداخلية مسؤولية تحديد طرق المتابعة ومختلف الإجراءات المتعلقة بها، وينبغي أن تكون مسؤولية المتابعة محددة في ميثاق المراجعة الداخلية. حيث يتوقف أسلوب المتابعة وكيفية برمجتها على مدى إستعجالية الإجراءات التصحيحية، أو التحسينية. فالواجب على مسؤول المراجعة الداخلية وضع نظام المتابعة¹ طبقاً لما ورد في المعيار الدولي رقم 2500.A.1. فهو يتجنب المشاركة في تنفيذ توصياته واقتراحاته²، لأن ذلك يتنافى مع طبيعة مهمته، فالمطلوب منه أن يراقب كيفية تنفيذها، وبإمكانه مرافقة عملية التنفيذ وتقديم النصائح في ذلك فالإدارة مسؤولة عن اتخاذ الإجراءات اللازمة استجابة لما هو وارد في تقرير المراجعة الداخلية، والمراجعة الداخلية مسؤولة عن متابعة تنفيذ التوصيات، طبقاً لما ورد في المعيار الدولي رقم 2500. فإدارة المراجعة الداخلية ليس لها سلطة تمكنها من فرض تنفيذ توصياتها الواردة في تقريرها النهائي المتعلق بالمهمة المكلفة بها.

ومهما كانت طبيعة استجابة إدارة المؤسسة لتقرير المراجعة الداخلية، فالمراجع الداخلي المكلف بالمتابعة ملزم على تقديم تقريراً مكتوباً لمسؤوله يعبر فيه عن مدى استجابة الأشخاص الخاضعين للمراجعة لنتائج المراجعة، والذي بدوره يرسله للإدارة العليا للمؤسسة ومجلس الإدارة لإعلامهم بنوعية التدابير المتخذة لتجنب حدوث الاختلالات التي تعيق تحقيق أهداف المؤسسة.

¹ Ibid, p 304.

² Ibid, p 303.

الشكل رقم (07،I) : المراحل المختلفة لإنجاز مهمة المراجعة الداخلية وفقا لمعاييرها الدولية



المصدر: من تصور الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

خلاصة الفصل الأول:

في ضوء ما سبق، تمّ التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمراجعة الداخلية، والعوامل التي ساعدتها على التطور، بالإضافة إلى علاقتها ضمن التنظيم الهيكلي في المؤسسة. حيث عرفت المراجعة الداخلية تطورا ملموسا في أنشطتها، إذ انتقلت من مجرد الفحص والتقييم بهدف مساعدة أفراد المؤسسة على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية، إلى التركيز على خدمات التأكد الموضوعي والاستشاري والعمل على تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى إبراز أهم الخدمات التي تقدمها للإدارة من أجل إضافة هذه القيمة وتحقيق الحماية الكافية عند تعرض أنظمتها الرقابية الداخلية للاختلالات والانحرافات عند التطبيق، ولهذا أصبحت المراجعة الداخلية ضرورة حتمية لا مفر منها.

عمل معهد المراجعة الداخلية منذ إنشائه على قيادة وتأطير مهنة المراجعة الداخلية، وتنظيمها لكي تتماشى مع التطورات الاقتصادية، حيث قام بتعديل بيان المسؤوليات وقواعد أخلاقيات المهنة عدة مرات ليعكس ذلك التطور المستمر والمتسارع على المهنة، بالإضافة إلى وضع إطار مرجعي دولي لتنظيم أدائها وتعزيز الخدمات المقدمة من قبلها وخاصة ذات القيمة المضافة. وفي سنة 2017 كان هناك آخر وأحدث نسخة مسّت معاييرها الدولية، فوجود مثل هذه المعايير المهنية والتزام المراجعين الداخليين بتطبيقها، سيمكن الإدارة من الاعتماد على تأكيداتهم وتقاريرهم والاطمئنان على متانة عملهم وكفاءتهم.

كما تمّ التعرف على آلية انجاز مهمة المراجعة الداخلية عمليا وتطبيقا تماشيا بما هو وارد في مضمون معاييرها الدولية، بالإضافة إلى مختلف الأدوات المستخدمة من قبل المراجع الداخلي والتي تساعده على كشف الاختلالات التي تصيب نظام الرقابة الداخلية والتي تعيق تحقيق أهداف المؤسسة.

الفصل الثاني:

أنظمة الرقابة الداخلية
والإدارة الشاملة للمخاطر
وفق إطار COSO

تمهيد الفصل الثاني

أدى التطور الكبير في المجال الاقتصادي والتكنولوجي واتساع مجال نشاط المؤسسات وتشعب أعمالها إلى ازدياد الحاجة إلى تقوية أنظمتها الرقابية، فأدى هذا إلى زيادة الحاجة إلى نظام فعال للرقابة الداخلية تستند عليها الإدارة للتحكم الرشيد والفعال في عملياتها والاستعداد لمواجهة كل المخاطر والتهديدات التي تعيق تحقيق أهدافها.

لذلك سيحاول خلال هذا الفصل التعرف على نظام الرقابة الداخلية مدخل مفاهيمي في المبحث الأول، بينما يتم إلقاء الضوء في المبحث الثاني على المقومات الأساسية والشروط الواجب توفرها في نظام جيد وملائم للرقابة الداخلية بالإضافة إلى معايير ومبادئ تقويمه، أما المبحث الثالث سيتناول الهيكل الحديث لأنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وفق إطار COSO.

المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية - مدخل مفاهيمي -

سنعرض في هذا المبحث على ماهية وحدود الرقابة الداخلية والجهات الفاعلة فيه، وفي الأخير سنتناول أهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص نظام الرقابة الداخلية، أهدافه وتقسيماته

قبل الدخول إلى صلب مفهوم نظام الرقابة الداخلية وجب توضيح المفاهيم الخاصة بالنظام حيث تتعدد هذه المفاهيم تبعاً لتوسعه، حيث يمكن تعريفه بأنه مجموعة من المكونات والعناصر التي تعتمد على بعضها البعض وتؤثر وتتأثر ببعضها البعض، بحيث تشكل كياناً واحداً لتحقيق هدف محدد¹.

ويعرف الشنطي النظام بأنه مجموعة من الأجزاء التي تتفاعل وتتكامل مع بعضها البعض ومع بيئتها لتحقيق هدف أو أهداف معينة². ومن هنا نرى أن هناك علاقة مكملية بين الرقابة الداخلية والنظام حيث أن الرقابة الناجحة تعتمد على قوة النظام المصمم من قبل الإدارة والتي تكون مسؤولة على توفيره.

سنتناول في هذا المطلب مفهوم الرقابة الداخلية وتطوره التاريخي والعوامل التي ساعدت في تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها وفي الأخير سنتطرق إلى تقسيماتها وأهدافها.

أولاً- التطور في مفهوم الرقابة الداخلية والعوامل التي ساعدته في ذلك

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال الملكية عن الإدارة أو زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة³، فالرقابة لغة تعني في اللغة العربية الحراسة، الرصد، الانتظار، والحذر⁴. فمصطلح الرقابة الداخلية هو ترجمة للمصطلح الانجليزي (Internal Control) الذي استعمله المحاسبون الأنجلوسكسونيون، وكان يقصد به التحكم (maitriser)

¹ إبراهيم محمد المحاسنة، "إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 174.

² الشنطي أيمن محمد، "أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي في القطاع الصناعي الأردني"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 2013، المجلد 22، العدد 1، ص 99-125.

³ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019، ص 254.

⁴ عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، "دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي"، مجلة جامعة الناصر، العدد 04، 2014، ص 161.

وليس المراقبة (vérifier)¹ إلى جانب هذا الخلط يضاف أن الأنجلوسكسيونيين هم الأوائل الذين وضعوا إطار مفاهيمي حول هذا المفهوم وتطبيقه في المحاسبة، ومن هنا تشكلت فكرة لا تزال إلى الآن وهي أنه يعتبر مفهوم محاسبي خالص ولا يستعمل في المجال المالي، حيث أنها شهدت تطورا كبيرا في حين أنها كانت عالمية التطبيق².

1. التطور في مفهوم الرقابة الداخلية:

بدأ مفهوم الرقابة الداخلية بمفهوم ضيق يهدف إلى حماية النقدية باعتبارها أكثر أصول المؤسسة تداولاً، ولذلك تم وضع مجموعة من الإجراءات والضوابط لمراقبة النقدية وحركة تداولها، واتسع نطاق هذه الإجراءات فيما بعد لتكوّن في مجموعها ما كان يطلق عليه "الضبط الداخلي" الذي يهدف إلى حماية أموال المؤسسة وأصولها من السرقة والضياع والتقليل من احتمالات الأخطاء والغش.

ثم توسع المفهوم بعد ذلك وأصبح يشمل كل من³: المحافظة على أصول المؤسسة، التأكد من دقة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها، تحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في العمليات، الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعة.

وتطور مفهوم الرقابة الداخلية أيضاً، حيث قدم معهد المحاسبين القانونيين في "انجلترا وويلز" ICAEW (*) سنة 1953 تعريفاً للرقابة الداخلية أوضح فيه أن: "الرقابة الداخلية لا تشمل فقط الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية ولكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية وغيرها الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المؤسسة في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع⁴. وقد اهتم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA اهتماماً كبيراً بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن مدى فعاليتها، حيث أصدر عدد من النشرات والإصدارات المهنية المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية والتي تعكس تطور الاهتمام بهذا المجال⁵.

¹ Jacques. Renard, "Comprendre et Mettre en Œuvre le Contrôle Interne", Edition Eyrolles, 2012, Paris, p 2.

² Idem.

³ محمد سمير الصبان، فتحي رزق السوافيري، "مدخل معاصر في الرقابة والمراجعة الداخلية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2015، ص 24.

⁴ ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، "المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني"، الدار الجامعية، كلية التجارة، الإسكندرية، 2011، ص 121.

(*) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

⁵ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر - مدخل الإدارة للرقابة ومكافحة الغش والاستدامة وإدارة المخاطر في القرن الحادي والعشرين"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019، ص 255.

في عام 1948 أعطت لجنة الرقابة الداخلية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التعريف الذي نص على أن الرقابة الداخلية هي مسؤولية الإدارة وتتكون من الخطة التنظيمية والوسائل والأساليب والإجراءات التي تكفل تحقيق مجموعة من الأهداف، وتشمل هذه الوسائل الهيكل التنظيمي، السياسات، الأنظمة، الإجراءات، التعليمات، المعايير، اللجان، دليل الحسابات، التنبؤات، الموازنات النقدية، التقارير، القيود والمراجعة الداخلية.

في عام 1977، قدم المصنف الفرنسي للخبراء المحاسبين تعريفاً للرقابة الداخلية يخرج عن الإطار المحاسبين كما يلي: "الرقابة الداخلية هي مجموعة أنظمة السلامة التي تؤدي إلى التحكم في المؤسسة، وهي تهدف من جهة إلى الحماية والمحافظة على ممتلكات المنظمة ونوعيه المعلومة، ومن جهة أخرى تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء. وهي تتجلى في التنظيم، الطرق والوسائل المستخدمة في أنشطة المؤسسة وذلك بهدف المحافظة على استمراريتها"¹.

في عام 1978 نفس المصطلحات تقريباً نقلتها اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية في المملكة المتحدة CCAB^(*) حيث عرفت الرقابة الداخلية بأنها تتكون من مجموعة من الأنظمة الرقابية، المالية والأنظمة الأخرى المطبقة من قبل الإدارة من أجل تمكينها من إدارة وتوجيه أعمال المؤسسة بصفة منسقة ومنظمة وضمن احترام السياسات التسييرية، حماية الأصول وضمان دقة ومصداقية المعلومات المسجلة².

وبمنظور مختلف جاء تعريف لجنة المنظمات الراعية للجنة ترادوي COSO^(**) عام 1992 حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها: "عملية تتم (تنفذ) عن طريق مجلس الإدارة والإدارة والأفراد الآخرين للمنظمة، تصمم لتقديم تأكيد معقول عن إنجاز وتحقيق الأهداف المحددة"³.

في سنة 1995 تبع تعريف (COSO) لسنة 1992 تعريف المجلس الكندي لمعايير الرقابة^(***) COCO حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها: "مجموعة عناصر التنظيم - بما فيها الموارد، الأنظمة، العمليات (procedures)، ثقافة المنظمة، المهمات التي تساعد بتطبيقها معاً على تحقيق الأهداف"⁴.

¹ Jacques. Renard, "Comprendre et Mettre en Œuvre le Contrôle Interne", Op.cit, 2012, p 3.

^(*) Consultative Committee of Accounting Bodies.

² Idem.

^(**) The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission.

³ www.coso.org. consulté le 18/01/2020 à 23:30.

^(***) The Criteria of Control Committee.

⁴ Jacques. Renard, Op.cit, 2017, p 123.

فحسب Frederic فالرقابة الداخلية هي: "عملية تنفذ من قبل مجلس إدارة المؤسسة لتقديم تأكيد مقبول فيما يتعلق بتحقيق فعالية وكفاءة العمليات، إدارة المعلومات المالية وجودتها، احترام القوانين واللوائح¹.

كما عرف نظام الرقابة الداخلية بأنها "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة، والالتزام بسياسات الإدارة، وحماية الأصول، ومنع اكتشاف الغش والخطأ، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"².

كما عرفها Jacques Renard على أنها "مجموعة التدابير الأمنية التي تساهم في السيطرة على أنشطة المؤسسة فهي تهدف إلى حماية أصولها وتجسيد موثوقية المعلومة المالية من جهة، ومدى تطبيق تعليمات ولوائح الإدارة من أجل تحسين الأداء من جهة أخرى³.

ولقد عرف معيار المراجعة الدولي ISA 315 الرقابة الداخلية بأنها العملية المصممة والمنفذة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة⁴.

كل التعاريف المقدمة للرقابة لم تقم سوى بإكمال (affiner) وإبراز مفاهيم (COSO) و(COCO).

2. مفهوم نظام الرقابة الداخلية حسب الأطر المرجعية الدولية

كان هناك العديد من الأطر الرئيسية للرقابة الداخلية ثم إعدادها قبل حدوث الفضائح المحاسبية الكبرى وأهمها COSO - الإطار المتكامل للرقابة الداخلية 1992 في الولايات المتحدة الأمريكية، 1995 (COCO) في كندا، Turnbull - دليل الرقابة الداخلية 1999 في بريطانيا، قانون الحماية المالية في فرنسا 2003.

¹ Frédéric Cordel, "Gestion des Risques et Contrôle Interne", Vuibert, Paris, 2013, P.16.

² علي عبد القادر ذنيبات، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص 173.

³ Jacques. Renard, "Le Contrôle Interne", Eyrolles, Paris, 2012, p 53

⁴ International Standard on Auditing N° 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material misstatement through Understanding the entity and its environment", available on: www.ifac.org, consulted 20/02/2020 at 00:23.

ولقد وصفت هذه الأطر بأنها عملية (process) يتم إعدادها وتنفيذها ومتابعتها عن طريق المكلفين بحوكمة وإدارة المؤسسة، من أجل تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة. ولفظ عملية بمعناها الواسع تشمل عناصر أخرى مثل ثقافة المؤسسة، سياساتها إضافة إلى الأنظمة والمهام، كل من (COSO) و (Turnbull) أخذ نهجا أوسع للرقابة الداخلية مقارنة بقانون (SOX) فيما يخص النطاق، الأهداف والمنهجية، فقد ركزا على كل أوجه الرقابة لعمليات وأنشطة المؤسسة، وليس فقط بالرقابة المتعلقة بالتقرير المالي، كما أنهما تبنيا منهج الرقابة المبنية على أساس المخاطر¹.

الجدول رقم (II، 01): مقارنة تعاريف الرقابة الداخلية حسب الأطر المرجعية الرئيسية المتعارف عليها دوليا

عملية تقوم بها مجلس الإدارة، الإدارة العليا غيرهم من الموظفين في المؤسسة وهي مصممة لتقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات التشغيلية، إعداد تقارير موثوق فيها والمطابقة أي الامتثال إلى القوانين الموضوعية من قبل الإدارة.	COSO لجنة المنظمات الراعية
عناصر التنظيم التي تحمي الأفراد وتقدم تأكيد معقول بشأن الوصول إلى أهداف المؤسسة بفعالية، وكفاءة العمليات، دقة وموثوقية التقارير الداخلية والخارجية للقوانين واللوائح والقواعد الداخلية.	COSO دليل المجلس الكندي لمعايير الرقابة
يتضمن القواعد، العمليات، المهام، السلوكيات والمظاهر الأخرى للمؤسسة التي تقدم تأكيد معقول، تعمل جميعها على تسهيل كفاءة وفعالية الأنشطة، تسمح بمواجهة المخاطر الكبرى للنشاط، عمليات المطابقة،... إلخ، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بحماية الأصول، التحديد وإدارة الخصوم، نوعية التقارير، المطابقة للقوانين واللوائح الموضوعية.	Turnball
ومنفذ (مطبق) تحت مسؤولية الإدارة فهو يتضمن مجموعة من الوسائل والسلوكيات والإجراءات التي تتلاءم مع خصائص كل مؤسسة.	AMF الأسواق المالية

Source: Kurt.Reding et autres, "Manuel d'audit Interne", Edition eyrolles, Paris, 2015, 6-4.

¹ Internal Controls-A Review of Current Developments, Information Paper, Professional Accountants in Business Committee (PAIB); Internal Federation of Accountants (IFAC) August 2006, P 2, Available on: www.ifac.org, consulted 24/02/2020 at 23:30.

وفي الفاتح أوت عام 2003 صدر في فرنسا قانون الحماية المالية (LSF) ثم التفريق بين الرقابة الداخلية للمؤسسة ككل والرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد الحسابات المالية، ولقد أدى هذا القانون إلى اتخاذ قرار للبحث عن طرح تطبيقي لمفهوم الرقابة الداخلية في شكل مرجع أو دليل وهو ما تم في 09 ماي 2006 عندما أصدر المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين (IFACI) نظام الرقابة الداخلية، الإطار المرجعي.

في سنة 2009 قامت COSO بنشر ورقة تخص مراقبة (Supervision) أنظمة الرقابة الداخلية (Guidance on Monitoring Internal Control Systems).

في سنة 2013 تم تطوير إطار COSO للرقابة الداخلية لعام 1992 بحيث يحتوي على المبادئ نفسها ويحتوي الإطار على 17 مبدأ يعتمد عليها لتصميم وتشغيل فعالية الضوابط وتحديد الغرض لإدارة التنظيمية والتشغيلية.

من خلال ما سبق فإن أطر الرقابة الداخلية السالفة الذكر كلها تتفق بأن الرقابة الداخلية عبارة عن عملية أو مجموعة من الأنظمة تدير العمليات ومصممة لتسهيل تحقيق أهداف المؤسسة. فكلها تأخذ منهاجاً واسعاً وليس ضيقاً للرقابة الداخلية فيما يتعلق بالمخاطر المهمة للعمليات وتحسين فعاليتها للالتزام والتقرير والمطابقة، فهي تقدم تأكيد معقول حول المخاطر التي تعيق تحقيق الأهداف. فالرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من أنشطة المؤسسة وليست شئ يطبق بصفة منفردة.

3. العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية وزيادة الاهتمام بها

هنالك الكثير من العوامل، نوجزها فيما يلي¹:

- حاجة المؤسسات إلى زيادة حجمها وتعدد عملياتها والحاجة إلى تفويض السلطات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة وحاجة الإدارة إلى الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دورية دقيقة.
- تطور إجراءات المراجعة بحيث أصبحت العينة والاختبارات كإجراءات مراجعة تعتمد على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية. وتطور الشكل القانوني للمؤسسة حيث تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة².

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 48.

² حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، الأردن، 1999، ص 238.

- يمكن إيجاز العوامل والأسباب التي أدت إلى ظهور نظم الرقابة الداخلية واتساع نطاقها فيما يلي¹:
- كبر حجم المنشآت في الحياة الاقتصادية الحديثة إلى الحد الذي أصبح معه من التعذر على إدارة المنشأة. لذلك برزت أهمية تواجد الرقابة الداخلية كأداة تستخدمها الإدارة، بقصد التأكد من صحة ما تحتويه الكشوف والإحصائيات والتقارير وخلوها من أي خلل أو خطأ أو تلاعب.
 - اهتمام الإدارة العليا ورغبتها في التأكد من قيام إدارات المنشأة بتنفيذ المخطط لهم لتحقيق الأهداف العامة، في حدود الاختصاصات المفوضة لهم والتأكد من حماية أموال المنشأة من فرص الغش والتلاعب.
 - إشراف الدولة على المنشآت التي لها مساس بمصالح ومرافق الدولة العامة، وحاجة الجهات الحكومية التي لها حق الإشراف إلى البيانات والمعلومات والتقارير اللازمة للتخطيط القومي.
 - التحول الذي طرأ على عملية تدقيق الحسابات إذ بعد أن كانت تتم بشكل شامل تفصيلي، أصبحت تقوم وتعتمد على أسلوب الاختبارات والعينات. وهذا يتحدد على ضوء نتائج قيام مدقق الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية موضوع تدقيق الحسابات.
 - زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لمواكبة التطورات التقنية واستخدام الحسابات الالكترونية وزيادة مهمة ومسؤوليات الرقابة الداخلية.

ثانياً - خصائص وأهداف الرقابة الداخلية:

1. خصائص الرقابة الداخلية:

- من خلال التعاريف المقدمة سابقاً يمكن من خلالها استخلاص بعض الخصائص الأساسية التالية:
- تعتبر الرقابة الداخلية عملية أو مسار يتواجد في الهيكل الإداري للمؤسسة. يتم تشغيله بوجود الإجراءات التنفيذية لنظام العمل في المؤسسة لتحقيق الأهداف المرجوة من العمليات التنفيذية فهذه الأخيرة لا يمكنها أن تنفذ بدون آليات الرقابة؛
 - تقدم الرقابة الداخلية تأكيد معقول ومنطقي وليس تأكيدات قاطعة حول مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها مقارنة بتكلفة تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية؛
 - فرض الرقابة هو وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف وليست غاية في حد ذاتها؛

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص.ص 190-192

- الرقابة الداخلية عملية مستمرة ودائمة التطور وتعد جزءا مكملًا للوظائف الإدارية الخاصة بالتخطيط والتنفيذ والمتابعة.

2. أهداف الرقابة الداخلية:

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي¹:

- التأكد من أن الأعمال تسير ضمن الأنشطة والقوانين واللوائح والإجراءات المقررة وتؤدي بأفضل؛
- مدى كفاية السياسات والإجراءات والمخططات التي تضعها الإدارة العليا التي تنفذها بالمؤسسة لتقيد الأعمال والمهام. من خلال توفر العناصر الأساسية وأهمها دليل إدارة المؤسسة على أسس علمية وتحديد واضح للوظائف وشرح الإجراءات والدورات المستحدثة، والهيكل التنظيمي مع مضمونها وتقارير دورية عن سير العمل. بالإضافة إلى ضمان اتخاذ وتنفيذ القرارات السليمة على مختلف المستويات الإدارية بأفضل صورة.

إنَّ الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه المؤسسة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية هو التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها، ويمكن تحقيق هذا الهدف في المؤسسات الصغيرة من خلال التعليمات الشفوية تحت إشراف صاحب المؤسسة مباشرة على سير الأعمال على أساس يومي. وعلى خلاف ذلك في المؤسسات الكبيرة، فمن الضروري توضيح العلاقة بين السلطات والمسؤوليات وتحديد اختصاصات ومهام كل موظف من موظفي المؤسسة وتمثل خريطة التنظيم الإداري واللوائح والإجراءات وسائل تنفيذ ذلك النظام الرسمي في إدارة أعمال المؤسسة².

فالهدف الأول للرقابة هو خدمة الإدارة ومساعدتها في ضمان أن الأداء يتم وفقا للخطط الموضوعة ولكن هناك أهداف جانبية أخرى وهي³: توحيد التصرفات اللازمة لتنفيذ الخطط والمساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط وتخفيض مخاطر الأخطاء عند وضع الخطط. بالإضافة إلى تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم وتحقيق التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.

¹ ميرفت محمد أمين الإدريسي، "الرقابة الداخلية على أعمال البنوك"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010، ص 27.

² وليم توماس، امرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989، ص 362.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، "علم تدقيق الحسابات، العملي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص. 211-212.

بينما يوضح كافي خمسة أهداف لنظام الرقابة الداخلية فنذكر في الآتي¹: توفير الحماية اللازمة لأصول المؤسسة وزيادة الكفاية الإنتاجية والدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها. بالإضافة إلى التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية وتنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.

فالهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة أو أي وحدة أو أي مشروع هو التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة والأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها².

بينما أشار مفهوم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO إلى ثلاثة أهداف للرقابة الداخلية هي³:

- **الأهداف المتعلقة بالعمليات (Opération Objectives):** التي تخص فعالية وكفاءة العمليات. تتعلق أهداف العمليات بطبيعة عمل المؤسسة وغاياتها، وتتفرع هذه الأهداف إلى أهداف فرعية ذات العلاقة بالعمليات التي تتم في دوائر ومراكز وأقسام وفروع المؤسسة والتي تهدف إلى تعزيز كفاءة المؤسسة في تحقيق أهدافها. فأهداف المؤسسات وغاياتهم تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وبناء عليه فإن أهداف العمليات تتوقف على الأهداف الرئيسية للمؤسسة. لذلك كل مؤسسة تقوم بوضع أهداف لعملياتها تتوافق مع الأهداف الرئيسية لها، وتشمل أهداف العمليات لدى كافة المؤسسات حماية الأصول. لذلك يجب بناء ضوابط ضمن نظام الرقابة الداخلية لحماية الأصول والمحافظة عليها بحيث يتم وضع هذه الضوابط في ضوء تقييم المخاطر الخاصة بالأصول ليتم وضع الضوابط التي تؤدي إلى الحد من أثر هذه المخاطر أو تقليل احتمالية حدوثها.
- **الأهداف المتعلقة بالتقارير (Reporting Objectives):** التقارير ملائمة و يمكن الاعتماد عليها. تختص هذه الأهداف بإعداد تقارير يتم استخدامها من قبل المؤسسة نفسها والجهات التي لها مصالح مع المؤسسة، وتتضمن التقارير الداخلية والخارجية سواء المالية أو غير مالية.
- * **أهداف التقارير الداخلية:** وتشمل التقارير التي يتم رفعها إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا بحيث تتضمن المعلومات الضرورية الواجب الإطلاع عليها من قبل الإدارة العليا، ومجلس الإدارة والتي تساعد في اتخاذ القرارات.

¹ كافي مصطفى يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 171.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، جامعة بيروت، 2001، ص 239

³ زاهر عطا الرمحي، "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية"، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص.ص 117-118.

* **أهداف التقارير الخارجية:** وتشمل تحقيق التقارير المالية لأهداف أصحاب المصالح من موردين ومستثمرين ومحللين ودائنين وهيئات حكومية والذي يعتمدون على هذه التقارير في الأنشطة الخاصة بهم بحيث يتم بناء قرارات وفقا لهذه التقارير سواء قرارات تمويلية أو استثمارية ..الخ. وكذلك التقارير غير المالية التي يتم إعدادها وفقا للأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات.

○ **الأهداف المتعلقة بالامتثال (Compliance Objectives):** أن هناك التزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات واللوائح والإجراءات. وهي أهداف يتم وضعها لتوجيه المؤسسة نحو الالتزام بالأنظمة والقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات، وتتطلب هذه الأهداف أن يكون هناك فهم لدى العاملين بالقوانين والقواعد واللوائح التي تختص بنشاط المؤسسة حتى يتم التطبيق بشكل أمثل.

ثالثا - تقسيمات الرقابة الداخلية

يتضح من التعريف الموسع للرقابة الداخلية أنها تنقسم إلى قسمين (بالإضافة إلى نظام الضبط الداخلي). يختص القسم الأول بالجوانب المحاسبية ويسمى الرقابة المحاسبية، ويختص القسم الثاني بالجوانب المتعلقة بالكفاءة الإنتاجية وتحقيق كفاءة العمليات والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية ويسمى الرقابة الإدارية، ومن الجدير بالذكر القول أنه في الممارسة العملية لا يوجد خط فاصل بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية¹. ويمكن تصنيف الرقابة الداخلية إلى نوعين هما²:

1. الرقابة الداخلية المحاسبية:

وتتمثل في كافة الإجراءات والوسائل التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها وتعتبر إدارة الشؤون المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسؤولة عن وضع نظام داخلي سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة الاعتماد عليها.

2. **الرقابة الداخلية الإدارية:** وتتمثل في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين واللوائح التي وضعتها المؤسسة. حيث ترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام

¹ وجدي حامد حجازي، "أصول المراجعة الداخلية - مدخل علمي تطبيقي"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص 82.

² محمد السيد سرايا، عبد الوهاب نصر علي، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010، ص.ص 16-17.

التشغيلية في المؤسسة وليس في الإدارة المالية وذلك نظرا لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية.

3. الضبط الداخلي: ويهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف، ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة حيث يسير العمل وتنفذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة، مع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء. وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمؤسسة والرقابة والإشراف الإداري والموظفين في المؤسسة.

الجدول رقم (02،II): أوجه المقارنة بين الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية

أوجه المقارنة	الرقابة الداخلية المحاسبية	الرقابة الإدارية الداخلية
الهدف من الرقابة	حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. -التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	-التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. -التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة.
طبيعة عملية الرقابة	-التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. -التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2006، ص 20.

المطلب الثاني: حدود الرقابة الداخلية والجهات الفاعلة فيها

سنناول في هذا المطلب إلى أهم المحددات والقيود التي تحيط بالرقابة الداخلية، إضافة إلى الجهات الفاعلة فيها.

أولاً- حدود الرقابة الداخلية¹ Limits of Internal Control

من الملاحظ أن مهما كانت الرقابة الداخلية مصممة ومطبقة بشكل مناسب، إلا أنها تعمل على تزويد المنشأة بتأكيد معقول وليس تأكيد مطلق يساعد في تحقيق أهدافها، ويرجع السبب في ذلك إلى وجود بعض القيود التي تحد من فعالية هذه الرقابة مثل:

1. الأخطاء الحتمية: قد تتأثر فعالية الرقابة الداخلية بسبب اتخاذ الإدارة لقرارات حكمية لا تمثل الواقع، أو لأداء مهام روتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات أو لضيق الزمن، أو لأية ضغوط أخرى.
 2. فهم الموظفين الخاطئ للتعليمات: قد ينهار نظام الرقابة الداخلية بسبب فهم الموظفين الخاطئ لتعليمات الإدارة، أو لارتكابهم أخطاء نتيجة الإهمال أو عدم التركيز أو الإعياء، أو بسبب التغيرات المؤقتة أو الدائمة التي قد تحدث للموظفين أو في النظم أو الإجراءات.
 3. احتمال حدوث توافق من بعض الموظفين لإبطال إجراءات الرقابة الداخلية: سواء كان ذلك مع أطراف من داخل أو خارج المؤسسة، مما يؤثر على الرقابة الداخلية.
 4. احتمال تجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية: أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات، أو احتمال تقادم السياسات والإجراءات بشكل كاف نسبة لتغير الأصول، أو أن يتدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن، مما يؤثر على الرقابة الداخلية.
- لهذا يجب على المراجع الداخلي أن يشهد بأن الرقابة الداخلية بغض النظر عن مدى سلامة تصميمها وتشغيلها تقدم فقط تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المؤسسة وتشمل هذه الحدود ما يلي²:

- احتمال فشل القرارات أو الأحكام الشخصية؛
- احتمال حدوث انهيار في نظام الرقابة بسبب خطأ أو تواجد اختلالات فيه؛
- احتمال مراوغة نظم الرقابة من خلال التواطؤ أو التخطي الإداري.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص.ص 210-211.

² سمير كامل عيسى، شحاته السيد شحاته، "أساسيات الرقابة والمراجعة الداخلية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2015/2014، ص.ص 85-86.

ثانيا- الجهات الفاعلة للرقابة الداخلية

كل أعضاء المؤسسة معنيون بالرقابة الداخلية بنسب متفاوتة خصوصا مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العامة ، التدقيق الداخلي والموظفين¹.

1. مجلس الإدارة: يقوم مجلس الإدارة بتقدير الخصائص الأساسية للرقابة الداخلية انطلاقا من تقارير الإدارة العامة وفي السهر على ملائمة المخاطر التي تتحملها المؤسسة وذلك انطلاقا من تقييم شامل وفعال لمختلف المخاطر.

2. لجنة المراجعة: في حالة وجودها، فإن لجنة يتعين عليها ضمان مراقبة متأنية ومنظمة لنظام الرقابة الداخلية، فاجتماع اللجنة دوريا، استقلاليتها، حصولها على المعلومات الملائمة، الكفاءات المتنوعة لأعضائها، كما تشكل نقاط قوة تساعد على السير الجيد للرقابة الداخلية. حيث نجد أحيانا في بعض المؤسسات بالإضافة إلى لجنة التدقيق كل من لجنة المخاطر ولجنة الرقابة، تقدر الأولى دور مدير المخاطر وتقدر الثانية سياسة الرقابة الداخلية المطبقة من طرف الإدارة العامة والمسؤولين التشغيليين، ويتم رفع خلاصتهم وملاحظاتهم إلى لجنة المراجعة.

3. الإدارة العامة: هي الجهة المكلفة بتحديد وتعزيز إجراءات الرقابة الداخلية وهي التي تعطي فيما يتعلق بالإدارة الأخلاقية والمثالية وهو أمر مهم في بيئة الرقابة كما سنراه لاحقا. فالإدارة العامة لها دور أساسي خصوصا في مشروع تطبيق نظام الرقابة الداخلية، فيتوجب عليها حث وتشجيع الأعضاء وتوفير الموارد اللازمة لذلك. لا يجب أن يكون نمط الإدارة استبدادي في اتخاذ القرارات بل عليها أن تطبق مبدأ الزمالة والتفويض، ولكن تفويض منظم يسمح بتحديد وتحمل المسؤوليات، ويجب أن تكون دائما على علم بأية اختلالات أو صعوبات في التطبيق.

4. المراجعة الداخلية: هو الذي يقيم نظام الرقابة الداخلية سواء على المستوى الجزئي لكل مسؤول تشغيلي وعلى مستوى المؤسسة ككل، ويقوم بذلك في إطار القيام بمهام بصفة دورية حسب أهمية المخاطر، وبعد القيام بهذه المهام تقدم المراجعة الداخلية توصياتها للمسؤولين بغية تحسين وتعزيز الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن توصيات المراجعين الداخليين تكون دائما عبارة عن اقتراحات ملموسة حول إيجاد إجراءات جديدة، تحسينها أو إلغاؤها.

¹ Jacques. Renard, "Comprendre et Mettre en Œuvre le Contrôle Interne", Op.cit, p.p 35-39.

بالإضافة إلى ذلك فإن المراجعة الداخلية المختصة في الرقابة الداخلية، تساهم في تحسين وتكوين المؤطرين في هذا الخصوص، وقد تساهم في إطار مهامها الاستشارية في إعداد نظام الرقابة الداخلية ولكن لا يكون أبداً مسؤولة عن تطبيق وسير هذه الإجراءات.

يقوم المراجعون الداخليون بفحص نظام الرقابة الداخلية واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينه، وتشير معايير المراجعة الداخلية أن المراجعة الداخلية يجب أن تقوم بفحص وتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة إضافة إلى تقييم نوعي لأداء الأفراد عن الأعمال الموكلة إليهم.

5. المستخدمين: وهم من أهم الأطراف الفاعلة، لأن كل موظف في منصب عمله مسؤول عن التحكم في أنشطته في ضوء الأهداف التي حددت له، وقد شدد تعريف (COSO) والأطر المفاهيمية الأخرى للرقابة الداخلية على أهمية تحفيز المستخدمين في تطبيق وحسن سير نظام الرقابة الداخلية.

من بين كل المستخدمين، نجد أن المسؤولين التشغيليين يلعبون الدور الأهم، إذ هم الذين يحفزون، ينظمون ويراقبون الأنشطة المنوطة لهم، نجدهم في جميع المستويات الإدارية من رؤساء الأقسام الكبرى إلى رؤساء فرق العمل، وفيما يتعلق بالرقابة الداخلية وبالتالي المخاطر فإن الأهمية لا تتعلق مطلقاً بالمستوى الإداري، فقد تجنب مسؤول فريق وحدة الإنتاج المنظمة من كارثة إن هو حصل على المعلومة الملائمة. وفي نفس الوقت فإن كل المسؤولين على مستواه، سيقومون بتطبيق (أو الرفض مع التبشير) توصيات المراجعة الداخلية.

6. هيئات الرقابة: نجدها في المهن المقتنة (بنوك، شركات التأمين،... الخ) وخصوصاً في الإدارات مثل مجلس المحاسبة، الفرق الجهورية للحسابات، مفتشيات المالية، ومع القوانين الجديدة كقانون SOX، قانون الحماية المالية 01 أوت 2003، فهذه الهيئات أصبحت تعتمد أكثر فأكثر على الرقابة الداخلية.

7. الهيئات المهنية: مثل معهد (IIA) المعهد الفرنسي للمراجعة الداخلية والرقابة الداخلية (IFACI)، الاتحاد الفرانكوفوني للمراجعة الداخلية (UFAI)، بالإضافة إلى مكاتب المراجعة والمحاسبة، تلعب هي الأخرى دوراً أساسياً في تحسين وتكوين الأطراف الفاعلة الأخرى، وتساهم جميعها في نوعية هيكله الرقابة الداخلية وفي قيمتها المضافة.

المطلب الثالث: الاهتمامات الإدارية من وجود نظام رقابي داخلي فعال

سنتعرض في هذا المطلب على الاهتمامات الإدارية من ضرورة وجود نظام رقابي فعال في ضرورة تحقيق ثلاثة أهداف أساسية من ذلك النظام وهما¹:

1. زيادة درجة المصداقية والثقة في القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات وبالتالي زيادة درجة الاعتماد على المعلومات في اتخاذ القرارات. وبالتالي هناك مسؤولية مهنية تقع على عاتق إدارة الوحدة للتأكد من عدالة تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ومدى صدقها في التعبير عن المركز المالي للمشروع ونتيجة العمليات عن الفترة المنتهية في تاريخ معين.

2. تحقيق الكفاءة والفعالية في العمليات تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في أي وحدة أو مؤسسة أساساً إلى زيادة درجة الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة بما في ذلك الموارد البشرية وذلك بهدف تعظيم أهداف المؤسسة فوجود بيانات يمكن الاعتماد عليها نظراً لمصداقيتها ودقتها يؤدي ذلك إلى اتخاذ قرارات داخلية سليمة. والدلالة على أهمية هذا الهدف هو تحقيق حماية الأصول والموارد والسجلات في المشروع من التلاعبات والسرقة فوجود نظام رقابي يحقق الكفاءة والفعالية في الاستخدام لا بد أن يؤدي ذلك إلى المحافظة على تلك الأصول وخاصة المادية منها من السرقة والضياع وسوء الاستخدام وحتى بالنسبة للأصول غير المادية فلا بد من وجود نظام رقابي فعال يضمن حماية تلك الأصول من الاستخدامات غير السليمة سواء عن قصد أو غير ذلك.

3. تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين المنظمة تهدف الإدارة من وجود نظام رقابي فعال أيضاً تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل سواء كانت تلك القوانين والإجراءات داخلية أو خارجية مباشرة أو غير مباشرة.

المبحث الثاني: المقومات الأساسية والشروط الواجب توفرها لنظام فعال للرقابة الداخلية

ومبادئ تقويمه ومعايير فعاليته

سنتعرض في هذا المبحث على المقومات الأساسية الواجب توفرها في أي نظام رقابي داخلي فعال بالإضافة إلى شروطه وفي الأخير سنتعرف على مبادئ تقويمه ومعايير فعاليته.

¹ فتحى رزق السوافيري، وآخرون، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2002، ص.ص 14-15.

المطلب الأول: المقومات الأساسية لنظام رقابي داخلي فعال وشروطه

يجمع الباحثون في المراجعة على أنه لا بد من توافر المقومات الأساسية التالية في نظام الرقابة الداخلية الفعّال والسليم¹، وسنوجزها فيما يلي:

أولاً- المقومات الأساسية لنظام رقابي داخلي فعال

1. المقومات التنظيمية والإدارية

1.1 خطة تنظيمية سليمة²:

والمقصود بخطة التنظيم هيكل التنظيم الذي يحدد الإدارات والأقسام التي يشملها المشروع ويحدد اختصاصات وواجبات ومسؤوليات كل إدارة في قسم وكذلك يوضح التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية. وتتوقف نوعية خطة التنظيم على طبيعة المشروع وطرق التشغيل المتبعة وعدد الأقسام وحجم المشروع والانتشار الجغرافي للوحدات المختلفة التي تتكون منها. كما أن أهم العناصر الأساسية في الخطة التنظيمية تحقيق الآتي:

- **الاستقلال التنظيمي:** ففي أي خطة للتنظيم من المرغوب تحقيق الاستقلال الوظيفي والمحافظة على فصل مناسب بين الإدارات المختلفة كالإدارات التشغيلية وإدارة الحسابات وإدارة المراجعة الداخلية، أو في عبارة أخرى الفصل بين الإدارات التي تصرح بالعمل (الترخيص) والتي تقوم به (التنفيذ) والإدارة التي يعهد إليها بالاحتفاظ بالأصول (الحيازة) وأخيراً الإدارات التي تقوم بمهمة المحاسبة عن العمليات التي تتم في الإدارات الأخرى (التسجيل المحاسبي).

- **تحديد واضح لخطوط المسؤولية:** فبالإضافة إلى التقسيم المناسب للواجبات بين الأقسام، فإنه يجب أيضاً وجود تعاريف واضحة للمسؤوليات داخل الأقسام نفسها تتماشى مع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة، وكذلك وجود التفويض المناسب للسلطة لأفراد معينة في سبيل تمكينهم من مقابلة مسؤولياتهم بكفاءة فعالية.

¹ خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 1998، ص.ص 164-165.

² وجدي حامد حجازي، "أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2010، ص.ص 90-91.

2.1 الفصل المناسب للواجبات والاختصاصات

يوجب عدد من الوظائف ذات الطبيعة المتعارضة والتي يمكن تعطى فرصة لأصحابها لتغطية أي تلاعب أو تزوير حيث يكون من الصعب اكتشاف هذا التلاعب أو التزوير، وهذه الوظائف يمكن حصرها في: وظيفة التصريح (الترخيص) بالعملية- وظيفة التنفيذ- وظيفة حيازة الأصول- وظيفة التسجيل المحاسبي. ونظام الرقابة الداخلية السليم يجب أن يقوم على الفصل الواضح والمحدد بين هذه الوظائف، بحيث لا يسمح أن يجمع بينها، وأن يتم توزيعها على مجموعة من الأفراد بحيث يكون كل فرد مسؤولاً عن أحد الوظائف فقط وهذا يدعم قاعدة الضبط الداخلي بحيث لا يكون هناك فرد مسؤول عن عملية بالكامل من بدايتها إلى نهايتها، وبالتالي يجب أن يقوم فرد بخطوة واحدة من العملية، ثم يقوم فرد آخر بأداء خطوة أخرى، وبحيث تخضع مهمة الفرد الأول للرقابة بواسطة الفرد الثاني، ثم يقوم فرد ثالث بأداء خطوة أخرى للقيام بالرقابة على الفردين الأول والثاني.

3.1 مجموعة من العاملين الأكفاء الموثوق فيهم¹

يعتبر هذا العنصر من أهم مقومات النظام الرقابة الداخلية الفعّال، فوجود مجموعة من العاملين الأكفاء ذوي الثقة والأمناء مع ضوابط رقابية ضعيفة سيؤدي حتماً إلى عدم حدوث اختلاسات وإلى إعداد قوائم مالية سليمة. وعليك يجب على إدارة المؤسسة التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدراً من الأمانة والسمعة الطيبة الوقوف على سيرتهم الشخصية وسمعتهم. وكذا التأكد من كفاءة العاملين قبل اختيارهم وتقديم التدريب المناسب لهم فينا بعد لرفع كفاءتهم.

4.1 معايير سليمة للأداء²

يعتبر وجود هذه المعايير ضرورياً لنظام الرقابة الداخلي الجيد، وبجانب هذه المعايير يجب أن يكون هناك نظام لمراقبة الأداء يهدف إلى التأكد من إتباع الإجراءات والقواعد التي وضعتها الإدارة لأداء المستويات الإدارية المختلفة.

¹ إبراهيم السيد المليجي، هاني خليل فرج، "المراجعة"، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2016، ص.ص 198-199.

² المرجع السابق، ص 199.

5.1 التنظيم الداخلي للأقسام¹

يفضل أن يجتمع العاملون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة ويفيد ذلك التنظيم في تسهيل عملية الإشراف وتقليل فرص التواطؤ بين العاملين لتغطية التلاعب، كما يفيد في تسهيل عملية تداول المستندات وأوراق العمل بين العاملين في الأقسام المختلفة للمؤسسة.

6.1 تغيير واجب العاملين

إن قيام موظف واحد بأداء نفس العمل لمدة طويلة قد يضعه في مركز يسمح له بالتستر على أي تلاعب يكون قد وقع منه. لذلك يفضل إجراء حركة تنقلات دورية بين العاملين. ويفيد هذا التغيير في قيام الموظف الجديد باكتشاف أي تلاعب كان الموظف القديم يتستر عليه، كما أن سياسة التغيير في حد ذاتها تعتبر دافعا لعدم قيام أي موظف بالتسيير على التلاعب لأنه يعلم أن عمله سيستند إلى موظف آخر.

7.1 إجازات العاملين

من الإجراءات التنظيمية المتعارف عليها في مجال الرقابة الداخلية، قيام الموظفين بإجازتهم السنوية مرة واحدة حتى يمكن إحلال موظف آخر مكان الموظف الذي قام بالإجازة، ويفيد هذا الإحلال في أن عمل الموظف الذي قام بالإجازة، سيخضع لمراجعة الشخص الذي سيقوم بالعمل في فترة الإجازة، مما يمكنه من اكتشاف أي تلاعب يكون الموظف الأول تستر عليه.

8.1 نظام للترخيص بالعمليات

أهم ما يراعى في هذا النظام تطبيق فكرة الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة، فالرقابة المزدوجة تعتمد على اشتراك أكثر من شخص لإنجاز عملية معينة.

9.1 وجود إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية

يميل الأفراد بمرور الزمن إلى نسيان الإجراءات المرسومة أو يصبحوا أقل تماسكا بتطبيقها مما يؤدي إلى أن النظام المطبق يكون مختلفا عن نظام الرقابة الذي وضعته الإدارة إلا إذا وجد من يمنعهم من ذلك. يضاف إلى ذلك أن هناك احتمالا لوقوع أخطاء دون قصد أو اختلالات أو اختلاسات رغم وجود نظام الرقابة الداخلية لذلك من الضروري أن يتضمن التنظيم الإداري للمؤسسة إدارة أو قسم للمراجعة

¹ المرجع السابق، ص 200.

الداخلية يقوم بالتأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات المحددة بمعرفة الإدارة، ومن عدم وجود أي سرقة أو تلاعب أو اختلاس.

2. المقومات المحاسبية والمالية

يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعّال على مجموعة من المقومات المحاسبية والمالية، نوجزها فيما يلي:

1.2 نظام محاسبي سليم

يعد وجود نظام محاسبي سليم يكفل للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من مقومات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد هذا النظام المحاسبي على مجموعة من السمات للرقابة المالية وهي:

- **الدليل المحاسبي:** ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المستخدم. كما يتضمن الدليل شرح كيفية استخدام هذه الحسابات.
- **الدورة المستندية:** إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة تعتبر أمر أساسي للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، لذلك يجب مراعاة النواحي الشكلية والقانونية عند تصميم المستندات.
- **المجموعة الدفترية:** يجب إعداد مجموعة دفترية متكاملة تراعي طبيعة المؤسسة ونوعية نشاطها، بالإضافة إلى النواحي القانونية والشكلية في إعدادها.

2.2 استخدام الوسائل الالكترونية والآلية

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال مثل: آلات عدّ النقدية المحصلة، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية. والتي تؤدي إلى انجاز الأعمال المحاسبية بسرعة وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي وانجاز العمليات بدقة كبيرة وسرعة فائقة¹.

3.2 الجرد الفعلي للأصول

ويكون عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية و ما هو موجود فعلا.

¹ أحمد قايد نور الدين، "مفاهيم في الرقابة الداخلية"، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 102.

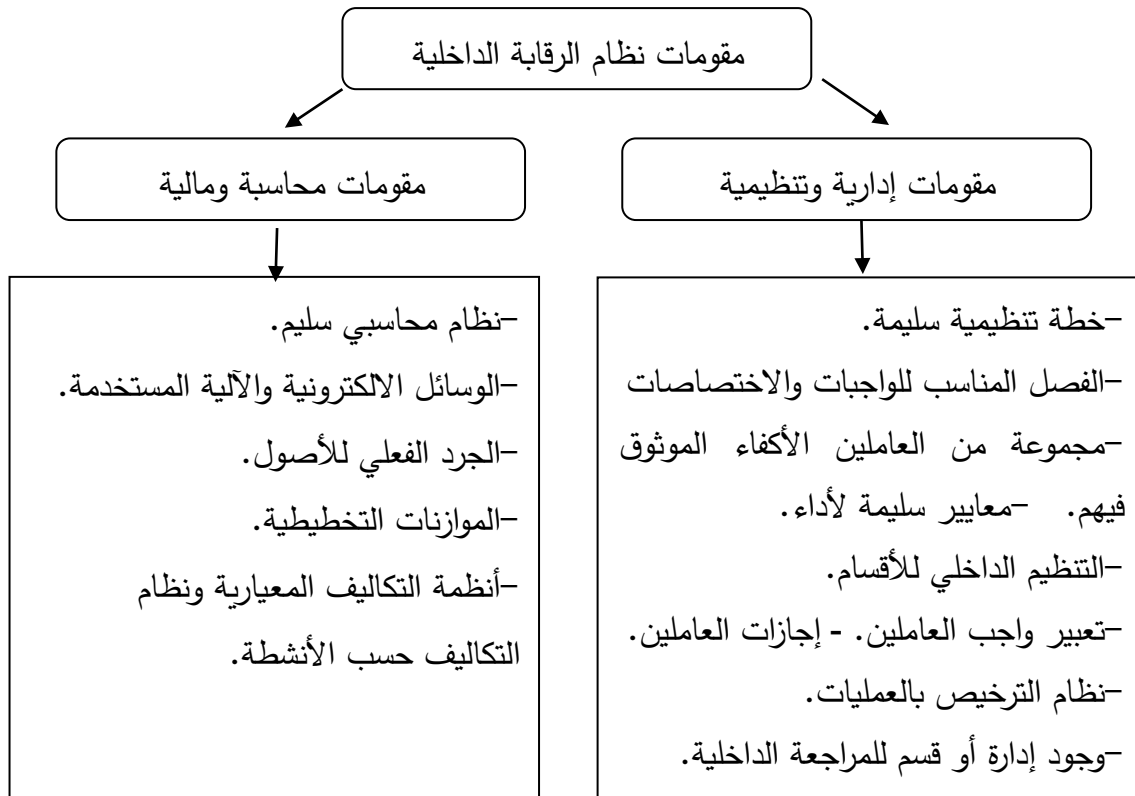
4.2 الموازنات التخطيطية

الموازنة ما هي إلا تعبير مالي عن خطة معينة بالموازنة، وبالإضافة إلى دورها التخطيطي فإن لها الدور الرقابي من خلال إجراء المقارنة بين الأداء الفعلي و بين ما تحتويه الموازنة من بيانات تقديرية موضوعية مسبقا ثم تحديد الانحرافات و تحليلها وتحديد المسؤول عنها.

5.2 أنظمة التكاليف المعيارية ونظام التكاليف حسب الأنشطة

التكاليف المعيارية تمثل تكاليف محددة مسبقا، إذ أنها أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها، تساعد في الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية. وازدياد دور الأنظمة المتطورة لتخصيص التكاليف غير المباشرة المتمثلة بنظام التكاليف حسب الأنشطة سواء صناعية أو غير صناعية، وذلك بهدف زيادة كفاءة وفعالية النظام المحاسبي. يمكن تلخيص مقومات نظام الرقابة الداخلية في الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (II، 01): المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية



المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مراجع مختلفة.

ثانياً: الشروط الواجب توافرها للرقابة الداخلية الجيدة¹

يتعلق الأمر بالعناصر المكونة لإطار الإدارة الشاملة للمخاطر COSO ERM، فهي تمثل القاعدة التي تستند إليها كل من يقوم بتصميم وتطبيق وقيادة ومتابعة نظام الرقابة الداخلية الجيد. فبدون إدارة شاملة ومعقولة للمخاطر، لما استطعنا التحكم في الأنشطة وتحقيق الأهداف. ونتيجة لذلك، لن يكون من الممكن إعداد رقابة داخلية مرضية، وبالتالي مكونات إطار نظام الإدارة الشاملة للمخاطر (Entreprise Risk Management ERM) هي الشرط الأساسي (le préalable) للرقابة الداخلية الجيدة والملائمة².

فالكثير يعتبرون أن الرقابة الداخلية جزء متداخل ضمن الإدارة الشاملة للمخاطر، ويعرف بأنه إطار الإدارة الشاملة للمخاطر Gestion Globale du Risque بأنه³:

- يتم إعداده من قبل إدارة المؤسسة وأفرادها؛
 - بتطبيق الإستراتيجية التي تهدف تحديد الأحداث التي قد تؤثر عليها؛
 - من أجل إدارة المخاطر يجب الأخذ بالاعتبار المخاطر المقبولة والمخاطر الأخرى؛
 - التزويد بالتأكيد المعقول المتعلق بتحقيق الأهداف.
- فهناك ثمانية عناصر يجب توفرها لا غنى عنها (indispensable) لنظام رقابة داخلية متحكم فيها بجديّة، ونجدها هي نفس مكونات إطار نظام الإدارة الشاملة للمخاطر والتي سنوردها بإيجاز فيما يلي:

1. البيئة الداخلية الملائمة Un Environnement Interne Favorable

وهي الأكثر استعمالاً بالمقارنة ببيئة الرقابة وهي تؤكد بوضوح توحيد (réunir) داخليا القدرات والموارد الذين يقومون بخلق الشروط الملائمة لتقدير (appéciation) المخاطر والمتمثلة في القيم الأخلاقية (une éthique)، الإستراتيجية (une stratégie)، الهيكل التنظيمي.

- القيم الأخلاقية: إن وجود معايير مقبولة للتصرفات السلوكية وقواعد الالتزام الأخلاقي داخل المؤسسة والتي تحكم سلوكيات وتصرفات العاملين أثناء سير العمل مع بعضهم البعض أو مع الموردين أو الزبائن ... الخ، إذ لم يلتزم المسيرين بهذه المعايير فهذا يعني أن الرقابة الداخلية تدعم (favorise) حدوث المخاطر التي تؤثر في التحكم في العمليات.

¹ Jacques. Renard, "Comprendre et Mettre en Œuvre le Contrôle Interne", Op.cit, p 27.

² Jacques. Renard, Op.cit, 2017, p 142.

³ Idem.

- الإستراتيجية: يجب أن تكون إستراتيجية المؤسسة مثالية، بعبارة أخرى تفويض السلطة تكون محددة بوضوح، وملائمة القدرات الأفراد بمناصب العمل المتواجدين فيها والشفافية في إدارة الموارد البشرية. كل هذا يساعد على التحكم في المخاطر والرقابة الداخلية¹.

- الهيكل التنظيمي: يتضمن الهيكل التنظيمي تحديد واضح للسلطات والمسؤوليات وتحديد درجة خطوط واضحة لتفويض السلطة. فلا وجود للرقابة الداخلية إذا ما تواجد فيها إلا الإداريين النائمين². فهنا نجد دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة إذا ما وجدت.

وفي حالة ما اكتشف المراجعون الداخليون عن وجود اختلالات أو خلل معين، معناه عند التشخيص يتواجد هناك بيئة داخلية سيئة.

2. التعريف الأهداف une Définition des Objectifs

إن التفكير المنطقي يقودنا إلى وضع الأهداف الإستراتيجية (Objectifs stratégiques) والتي من خلالها يتم وضع الأهداف التشغيلية على أساس فعالية وكفاءة العمليات وإعداد التقارير المالية بحيث تكون كاملة وموثوق بها، والامتثال بإتباع القوانين واللوائح. فوضع الأهداف يعتمد على مدى قابلية وقدرة المؤسسة على تحمل المخاطر والذي يتوقف على احتمالية حدوث تلك المخاطر، فوضع وتحديد الأهداف هو شرط مسبق وأساس لتعريف الحدث ولتقييم احتمالات حدوث المخاطر وتحديد الطريقة المناسبة للتعامل مع هذه المخاطر.

3. تحديد الأحداث Identification des Evenements

فتحديد الأحداث ممرٌ ضروري للإدارة الشاملة للمخاطر، والتي تسمح بإعداد élaborer نظام الرقابة داخلي فعال³. حيث تحدد الإدارة الأحداث المحتمل حدوثها والتي تؤثر على الوحدة الاقتصادية، وتحدد كذلك ما إذا كانت تمثل فرصاً أو ما إذا كانت قد تؤثر سلباً على قدرة الوحدة الاقتصادية على النجاح في تنفيذ الإستراتيجية وتحقيق الأهداف بالإضافة إلى تحديد التأثير السلبي والتي تتطلب من الإدارة تقييم والاستجابة لها والتي تمثل المخاطر، أما فيما يخص التي لها تأثير إيجابي فهي تمثل الفرص والتي

¹ Ibid, p 143.

² Ibid, p 144.

³ Ibid, p 146.

تساعد الإدارة على تنفيذ الإستراتيجية وعمليات تحديد الأهداف. فعندما يتم تحديد الأحداث يستطيع بعدها تقييم المخاطر.

4. تقييم المخاطر

يتوجب على الإدارة تقييم المخاطر بعد التعرف عليها وتحديدتها وتتضمن تقييم المخاطر قياس الحجم المحتمل للخسارة واحتمال حدوثها. فالمرجع الداخلي هو الذي يقوم بتقدير أو تقييم (apprécie) جودة (la qualité) خريطة المخاطر والوسائل الموضوعة في السيطرة على هذه المخاطر، فهو يكشف عن الفجوات (les lacunes) وأوجه القصور (les insuffisances) وصياغة التوصيات لإنهائها، لكنه ليس المسؤول عن وضع وتنفيذ ما يسمى بالإدارة الشاملة للمخاطر.

فإذا كان منصب مدير المخاطر شاغر وعدم وجود خريطة المخاطر. فهنا نجد المراجع الداخلي مضطر على استكمال تحديد المخاطر وهذا بإتباع المنهج المبني على المخاطر. حيث نجد الخطر مكون من احتمال وقوع حدث ما وعواقب (تأثيره) حيث نجد¹:

* **مدير المخاطر le Risque Manager**: فدوره محدد في المعيار ISO 31000 . فهو يقوم بتحديد المخاطر وهو الذي يرسم خريطة المخاطر (la Cartographie des Risques)، القياسات (les mesures). ومن هنا يقترح السياسة التي سوف تطبق في مجال الحماية ومنع حدوث المخاطر.

* **المدير التشغيلي (العمليات) le Manager Operationnel**: فهو يطبق هذه السياسة ويضع كل الوسائل للتحكم والسيطرة على المخاطر الغير مقبول (risques inacceptables) والحد من المخاطر المقبولة (الرقابة الداخلية). فبالنسبة للمرجع الداخلي يعتبر قياس المخاطر بمثابة له هي عبارة عن أداة للتخطيط لمستويين:

- **المستوى (1)**: تحليل تقدير شامل للمخاطر الموجودة على الصعيد الكلي للمؤسسة وهو ما يسمى بـ macro évaluation (التقييم الكلي) وهو ما يندد به المعيار الدولي 2010 والذي يسمح بتنفيذ خطة المراجعة بما يتماشى بأهمية المخاطر الموجودة في كل نشاط، فالمرجع الداخلي يقوم بالتقييم الكلي للمخاطر عن طريق استعمال خريطة المخاطر، وفي غياب هذه الخريطة يستعمل أدوات أخرى.

¹ Ibid, p 149.

- **المستوى (2):** تحليل المخاطر التي تخص نشاط معين وهذا ما يسمى mico évaluation (التقييم الجزئي) وهذا ما يندد به المعيار الدولي 2210.A1 فالمراجع الداخلي يقوم بوضع خطة لمهامه تخص نشاط معين. فوجود خريطة المخاطر سوف يتمكن المراجع الداخلي من الاعتماد عليها.

- خريطة المخاطر:

هو الجرد الحقيقي للمخاطر في المؤسسة (véritable inventaire des risques) فهي تسمح بتحقيق الأهداف التالية:

- جرد، تقييم وترتيب المخاطر الموجودة في المؤسسة؛
- إعلام المسؤولين، حتى يتمكن الجميع من تكييف (adapter) إدارة أنشطتهم؛
- تسمح للإدارة العليا، بمساعدة إدارة المخاطر بإعداد سياسة المخاطر (politique de risque) التي سنقرض نفسها على الجميع: على المسؤولين التشغيليين عند وضعهم لأنظمة الرقابة الداخلية وعلى المراجعين الداخليين لإعداد خطة المراجعة وتحديد الأولويات.

5. الاستجابة للمخاطر un Traitement du Risques

بعد تقييم المخاطر تقوم الإدارة بتحديد كيفية الاستجابة، ويشمل ذلك تجنب المخاطر، والحد منها، أو مشاركتها أو قبولها، وتقوم الإدارة بتقييم احتمالية المخاطر والآثار المترتبة عليها، فضلا عن التكاليف والفوائد التي تنتج عنها، وهناك أربع طرق لمواجهة المخاطر ومعالجتها:

- **قبول الخطر:** أي قبول احتمالية وتأثير الخطر وعدم منعه أو التحقيق من حدوثه وذلك عندما تكون تكاليف منع وقوعه أكبر من الخسائر المتوقعة من حدوثه.

- **مشاركة الخطر:** يتم تقاسم الخطر أو نقل بعض منه إلى الآخرين عن طريق الأنشطة: مثل التأمين الاستعانة بمصادر خارجية، أو التحوط.

- **تجنب الخطر،** يتم تجنب الخطر بتوقف النشاط الذي يولد منه الخطر أي ينتج عنه.

- **تقليل الخطر:** وهي الطريقة الأكثر فعالية للتقليل من احتمال أو تأثير المخاطر، وبعبارة أخرى تقوم بتحسين نظام الرقابة الداخلية وهذا بتدخل المراجعين الداخليين وإتباع توصياتهم.

6. أنشطة الرقابة Des Activités de Contrôle

تمثل أنشطة الرقابة في الإجراءات الخاصة (Dispositifs spécifique) التي تسمح بإدارة الأنشطة وهذا باحترام الأهداف العامة للرقابة الداخلية، تختلف هذه الإجراءات حسب نوع مؤسسة، ثقافتها، طبيعة أنشطتها... الخ.

7. المعلومات والاتصالات Information et Communication

فهي الشرط الذي يربط جميع المكونات الأخرى مع بعضها البعض، حيث تتأثر جميعها لمدى توفر إستراتيجية فعّالة للمعلومات والاتصالات في التوقيت المناسب، فالشفافية تكون هنا كقاعدة عند نقل المعلومة، كما أن نظام المعلومات والاتصالات يدعم المكونات الرقابية بتوصيل المعلومات الكافية والشكل المناسب إلى الموظفين للقيام بواجبهم الرقابي فهو يشارك في نوعية المعلومة في المؤسسة.

8. القيادة Un Pilotage

ففي بعض الأحيان يقوم بها المسؤولون بالرقابة الداخلية بدون أن يدركوا ذلك، كل مسؤول مهما كان سيقوم بإدارة نشاطه: يقوم بتحديد مهام كل شخص وكذا طريقة العمل والمنهجية التي تعتمد على نظام معلومات فهو يشرف (superise) على أنشطة الأشخاص التابعين له، فكل هذا يسير وفق نظام الرقابة الداخلية. ولقيادة نشاط معين فما هو إلا إدارة المخاطر المترتبة عنه وذلك عن طريق¹:

- الرقابة الداخلية المناسبة؛

- التحديث tenir à jour الدائم وهذا باستعمال توصيات المراجع الداخلي وطرائق أخرى للتقييم

المستمر لنظام الإدارة الشاملة للمخاطر والذي يشترط جودة الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: مبادئ تقويم نظام الرقابة الداخلية وتحسينه

تمثل المبادئ التالية ممارسة جيدة لتقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية²:

¹ Ibid, p 156.

² Evaluating and Improving Internal Control in Organizations, Professional Accountants in Business Committee, International Good Practice Guidance, IFAC, June 2012, p.p 6-7, available on: www.ifac.org, consulted 02/04/2020 at 00:20.

1. **دعم أهداف المؤسسة:** لمساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها يتم تطبيق نظام الرقابة الداخلية عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد والأنظمة والسياسات التي تطبقها المؤسسة، لهذا يجب عليها أن تجعل الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر.
2. **تحديد الأدوار والمسؤوليات:** على المؤسسة أن تقوم بتحديد مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، متضمنة مجلس الإدارة والإدارة في كل المستويات، العاملين، جهات الرقابة الداخلية والخارجية، بالإضافة على تنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات.
3. **تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز:** يتعين على مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة أن يعززا الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء المؤسسة على التصرف بما يتفق مع إستراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية التي وضعها مجلس الإدارة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، ولا شك أن تصرفات الإدارة العليا تمثل عنصراً حاسماً في هذا المجال.
4. **ربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء الفردي:** يتعين على مجلس إدارة المؤسسة والإدارة أن يربطاً تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد المؤسسة، فكل فرد بالمؤسسة يجب أن يكون مسؤولاً عن المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.
5. **ضمان توافر الكفاءات الكافية:** يجب أن يكون لدى مجلس إدارة المؤسسة والإدارة والمشاركين الآخرين المعارف والمهارات والقدرات ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.
6. **الاستجابة للمخاطر:** يجب أن يتم دائماً تصميم وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية استجابة لمخاطر محددة ومسببات تلك المخاطر والنتائج المترتبة عليها.
7. **التواصل بشكل منتظم:** يتعين أن نضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات في المؤسسة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ونتائجها على جميع المستويات، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من طرف جمع أفراد المؤسسة.
8. **المتابعة والتقييم:** يجب أن يتم تقييم ومتابعة أساليب الرقابة، سواء كانت أساليب رقابة فردية أم نظام الرقابة الداخلية العام لشكل منتظم، إن اكتشاف مستويات خطر غير مقبولة وفشل عملية الرقابة أو لأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول، يمكن أن يكون مؤشراً على عدم فعالية الأساليب المتبعة في الرقابة الفردية أو نظام الرقابة الداخلية، ما يستدعي إلى تطويرها وتحسينها.

9. توفير الشفافية والمساءلة يجب أن يقوم مجلس الإدارة مع إدارة المؤسسة بتقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، فضلا عن نظام الرقابة الداخلية السائد بالمؤسسة والأداء الفعلي لهذا النظام.

المطلب الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية

تبين مما سبق أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتشغيله بصورة سليمة فإنها مسؤولة أيضا عن تقييم مدى فعالية نظام (هيكل) الرقابة الداخلية وفقا لمعايير فعالية نظام الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية والتي ألزمت بها إدارة الشركة وتتضمن تلك المعايير ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية، ومعيار تكامل مكونات أو أجزاء نظام الرقابة الداخلية والمعايير الخاصة بفعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية، ومعيار استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها وفيما يلي نوجزها فيما يلي¹:

أولاً- معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية²

يجب أن تكون إدارة الشركة مدركة للهدف من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، حيث إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية يضمن لها إعداد ونشر قوائم مالية صادقة يمكن الثقة والاعتماد عليها.

ثانياً- معيار تكامل مكونات أو أجزاء نظام الرقابة الداخلية³

سنوضح لاحقا في المبحث الثالث على أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء أو مكونات وهي بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات والمتابعة وتكون إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه أو مكوناته الخمسة بصورة متكاملة.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2014، ص 68.

² محمد السيد سرايا و آخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2011، ص.ص 46-47.

³ محمد السيد سرايا، شحاته السيد شحاته، "مدخل عملي معاصر في مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية (مشاكل التطبيق العملي)"، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2009، ص 47.

ثالثاً - معيار بيئة الرقابة الداخلية الفعالة¹

يجب أن تكون بيئة الرقابة مشجعة على أن تعمل عناصر نظام الرقابة الداخلية الأربع الأخرى بفعالية، وحتى يتحقق ذلك يجب أن تعكس تصرفات وسياسات وإجراءات كل من الإدارة، مجلس الإدارة، والملاك اقتناعهم بأهمية الرقابة الداخلية للشركة. ويقع العبء الأكبر في توفير بيئة مشجعة على الرقابة الداخلية الفعالة على الإدارة، لأن كافة العاملين بالتنظيم سوف يسلكون مسلكاً متسقاً مع اتجاه الإدارة، في هذا الشأن.

رابعاً - معيار تحديد وتحليل المخاطر الخاصة بإعداد القوائم المالية

يجب أن تقوم الإدارة بتقدير الخطر لأغراض إعداد التقارير المالية. ويتحقق ذلك من خلال قيامها بتحديد وتحليل المخاطر الخاصة بإعداد القوائم المالية. وللوفاء بهذا المعيار يجب أن تبني الإدارة الآليات الملائمة لتحديد والتعامل مع المخاطر، المرتبطة بالتغير المحتمل في البيئة الاقتصادية والتشريعية والصناعية والتشغيلية. فمن الطبيعي ألا يكون نظام الرقابة الداخلية الفعال في ظل مجموعة معينة من الظروف، فعلاً أيضاً في ظل الظروف الأخرى.

ويجب أن تركز الإدارة على المخاطر في كافة المستويات التنظيمية، وتقوم بالتصرفات اللازمة لإدارة هذه المخاطر. ويتحقق ذلك بالسعي نحو تخفيض المخاطر إلى أدنى مستوى مقبول. ويتطلب هذا الأمر اتخاذ الإجراء المناسب للتغلب على العوامل التي تزيد مستوى الخطر. ومن أهم هذه العوامل: الفشل في إدارة الخطر، سوء نوعية موظفي الشركة، التشتت الجغرافي لعمليات الشركة، زيادة درجة تعقيد النشاط الرئيسي للشركة، اتجاه الشركة نحو الاعتماد على آليات جديدة لتكنولوجيا المعلومات، دخول منافسين جدد في سوق المنتج، الاندماجات المحلية الدولية بين الشركة وشركات أخرى.

خامساً - معيار الأنشطة الرقابية الكافية

يجب أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الأنشطة الرقابية، التي تتكامل مع باقي مكونات هذا النظام الرقابي، بما يضمن أن الإدارة تتخذ التصرفات اللازمة للوقوف على مخاطر تحقيق المشروع لأهدافه. ويمكن أن تشمل هذه الأنشطة الرقابية خمس مجموعات من الأنشطة وهي: الفصل

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2019، ص 344.

الملائم بين الواجبات، الاعتماد الصحيح للعمليات والأنشطة، المستندات والسجلات الملائمة، الرقابة المادية على الأصول والسجلات، الفحص المستقل للأداء.

سادسا - معيار نظام المعلومات والاتصال المحاسبي الملائم

يجب أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية الفعال نظاما ملائما للمعلومات والاتصال المحاسبي، يقوم بتحديد وتجميع وتصنيف وتحليل وتسجيل والتقرير عن عمليات المشروع، ويوفر نوعا من المساءلة عن الأصول. ويجب أن يساعد النظام المحاسبي على تحقيق أهداف المراجعة على مستوى مجموعة العمليات المتجانسة، مثل أهداف مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات، أهداف مراجعة دورة النفقات والمدفوعات وأهداف دورة الاستثمار والتمويل، وهذه الأهداف هي: ¹ الوجود، الاكتمال، الدقة، التصنيف، التوقيت، الترحيل والتلخيص.

سابعا - معيار المتابعة المستمرة لتشغيل نظام الرقابة الداخلية:

يجب أن تقوم الإدارة بعمل تقييم دوري ومستمر لجودة الأداء الفعلي لنظام الرقابة الداخلية، وذلك لأغراض تحديد ما هي الرقابات الداخلية التي تعمل كما تم تصميمها وما هي الرقابات الداخلية المعطلة، وما إذا كان من اللازم تعديل رقابات أخرى، لتوائم التغير في ظروف التشغيل.

ثامنا - معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية الحديثة:

يجب أن توجد بالمشروع إدارة للمراجعة الداخلية الحديثة. بمعنى، يجب أن تتبع مجلس الإدارة مباشرة، وأن يعمل بها فريق متكامل الخبرات و المؤهلات، وأن تعرض تقريرها مباشرة على مجلس الإدارة، أو العضو المنتدب، أو لجنة المراجعة. وباعتبار المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فإن فعالية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية ستتأثر إيجابا، وسلبا، بكفاءة أو عدم كفاءة المراجعة الداخلية أيضا.

تاسعا - معيار التوظيف الملائم لتكنولوجيا المعلومات

يجب أن يتضمن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية أفضل الوسائل الممكنة والمتاحة للاستفادة بآليات تكنولوجيا المعلومات، وذلك لتحقيق تجانس أدوات الرقابة الداخلية مع أدوات ونظم تشغيل عمليات المشروع. ومن أهم وسائل الاستفادة بتكنولوجيا المعلومات، في ممارسة الرقابة الداخلية، ما يلي:

¹ المرجع السابق، ص 346.

- أ- تشغيل نظام المعلومات والاتصال المحاسبي آلياً؛
- ب- إعادة تشغيل العمليات والتحقق من دقتها آلياً بمعرفة إدارة المراجعة الداخلية؛
- ج- الاتصال الفوري المباشر والمستمر بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة؛
- د- إتمام عمليات الرقابة الذاتية على كثير من العمليات الحسابية والمحاسبية باستخدام الحاسب؛
- هـ- الاعتماد على أدوات، مثل الحاسب والفاكس والانترنت في توصيل المعلومات والتغذية العكسية رأسياً وأفقياً، عبر مستويات التنظيم، وبين فروع المحلية والخارجية.

المبحث الثالث: الهيكل الحديث لأنظمة الرقابة الداخلية والإدارة الشاملة للمخاطر وفق إطار COSO

سنتناول في هذا المبحث على التطور التاريخي لإطار COSO فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية الحديث والإدارة الشاملة للمخاطر.

المطلب الأول: مفهوم إطار COSO وتطور التاريخي.

سننظر في هذا المطلب على مفهوم إطار COSO وتطوره التاريخي وكذا الخطوات التي تساعد المؤسسات إلى الانتقال إلى النسخة المحدثة الصادرة عام 2013.

أولاً: مفهوم إطار COSO

نعني **COSO** The Committee of Sponsoring Organization of Tradeway Commission أي لجنة رعاية المؤسسات، وقد تأسست سنة 1985 وتقوم برعايتها خمسة جمعيات ومعاهد مهنية، وتعتبر من أكبر المؤسسات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية وهي: معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA)، جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA)، معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA)، معهد المدراء الماليين (FEI)، إضافة إلى معهد المحاسبين الإداريين (IMA)¹، حيث عرفت بداية منتصف الثمانيات حالات انهيارات، وركزت جلسات الاستماع في الكونغرس حول هذه الإخفاقات وكيف كان بالإمكان تفاديها. و"لجنة تراواي" تم تشكيلها في خضم (وسط) هذه الظروف، وكان هدفها تحديد العوامل المؤدية إلى تقارير مالية احتيالية وخطوات تقليل آثارها، وفي أكتوبر 1987 أصدرت اللجنة

¹ The Tredway Commission Report: Two year later, Joseph A.Grundfest, Max Berueffy, Esq.U.S Securities and Exchange Commission, January 26, 1989. p 1.

تقاريرها النهائي حيث كانت نتيجة أعمالها الوثيقة المعروفة بالرقابة الداخلية - إطار متكامل (COSO)، ويهدف هذا إطار إلى تقديم تفكير قيادي من خلال تطوير أطر وإرشادات تخص كل من الإدارة الشاملة للمخاطر والرقابة الداخلية وردع الاحتيال¹.

ثانيا: التطور التاريخي لإطار COSO

1. إطار (COSO) نسخة 1992

أصدرت اللجنة إطار عاما للرقابة الداخلية عام 1992، تكون من خمسة أجزاء رئيسية وهي: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات والمراقبة.

2. إطار COSO نسخة 2004

في عام 2004 توسعت اللجنة وأصدرت تقرير بعنوان "إدارة الشاملة للمخاطر إطار متكامل" وهو ما يعرف بـ COSO II أو COSO ERM، حيث أبقى هذا الإطار على مفهوم نظام الرقابة الداخلية السابق (COSO I) وتوسع في مفهوم إدارة المخاطر، فهما مرجعان متكاملان ولا يعوض أحدهما الآخر، لأنهما يركزان عناصر مختلفة، ويمثل COSO ERM مرجعا حسيفا وملائما من أجل تصميم، وتطبيق وقيادة وتقييم فعالية إدارة المخاطر في المؤسسة².

3. إطار COSO نسخة 2013

في ماي 2013 تم إصدار نسخة محدثة من إطار الرقابة الداخلية سمي (COSO III) وأصبح ملزما في 15 ديسمبر 2013، حيث تمت مراجعة COSO نسخة 1992 وتحديثه حتى بعكس التطورات الحاصلة في نظم تكنولوجيا المعلومات وبيئة الأعمال الحالية، وتم نشر النسخة المحدثة في 14 ماي 2013 في الولايات المتحدة الأمريكية. ويشير إلى أن أسس الإطار الجديد (تعريف الرقابة الداخلية، أهدافها الثلاثة ومكوناتها الخمسة) بقيت نفسها مقارنة مع أسس الإطار السابق.

هذا الإطار الجديد الذي كان نتاج لمشروع عمل ومشاورات دامت عدة سنوات من أجل تحديث الإطار الأصلي للرقابة الداخلية لسنة 1992، وذلك حتى يبقى ملائما للتطبيق خصوصا مع التغيرات

¹ Idem.

² COSO-Référentiel Intégré de Contrôle Interne, Mai 2014, p 15. disponible: www.ifaci.com, consulted 12/02/2020 at 08:30.

والتطورات التي عرفتھا بيئة الأعمال خلال العشرين سنة الماضية والتي أدت إلى ارتفاع مخاطر الأعمال وهو ما نجم عنه حاجة ملحة للكفاءة والمساءلة أكثر من ذي قبل¹.

فالمناقشات المطولة التي تضمنها الإطار الأصلي حول مفاهيم الرقابة الداخلية، أصبحت الآن معرفة مؤسسية. ورغم أن مفهوم مبادئ نظام الرقابة الداخلية ورد في الإطار الأصلي للرقابة الداخلية، إلا أن المبادئ نفسها كانت غائبة داخل التفاصيل كما اقتصر استعمال ممارسي إطار الرقابة الداخلية في المقام الأول على التقرير المالي الخارجي، ورغم أن هناك ثلاث فئات من الأهداف بما فيها الأهداف المتعلقة بفعالية العمليات، التقرير المالي والالتزام بالقوانين والأنظمة.

وبالتالي كانت عقلنة وتبسيط (streamlining) الإطار الأصلي، تدوين المبادئ الأساسية المتضمنة (الدمجة) في الإطار الأصلي بصورة واضحة وصريحة، تركيز أكبر على الأهداف الخاصة بالعمليات، التقرير المالي الخارجي غير المالي، الالتزام (أي توسيع دائرة تطبيقه وتجاوز ما هو محاسبي ومالي بفصل توسع وجهات النظر مقارنة وجهات نظر الهيئات الخمس للمؤسسة السابقة التي كانت عبارة عن هيئات محاسبية ومالية² وتحسين سهولة استخدام الإطار، وهي النقاط الإضافية لمشروع تحديث COSO³.

من خلال المبادئ 17 سيقوم الإطار المحدث (COSO III) بتحديد العناصر المهمة للرقابة الداخلية التي ستساعد المؤسسات (بغض النظر عن حجمها أو قطاع نشاطها) في مواجهة بيئة أعمال أصبحت مقعدة أكثر فأكثر⁴.

¹ Stephen Mc Nally , "The 2013 COSO Framework & SOX compliance, one approach to an effective transition", June 2013 , The Association of Accountants and Financial Professionals in Business, p 2.

² Le Nouveau COSO et ses 17 Principes Fondateurs, "pour un Contrôle Interne Efficient", Juin- Juillet 2013, Audit & Contrôle Interne: N° 2015, p 22 available on: www.ifaci.com. consulted 24/03/2020 at 16:30.

³ Stephen Mc Nally, Op.cit, p 2.

⁴ Le Nouveau COSO et ses 17 principes fondateurs, Op.cit, p 22.

الجدول رقم (II، 03): المقارنة بين إطار COSO نسخة 1992 ونسخة 2013

ما الذي لم يتغير	ما الذي تغير
-التعريف الجوهرى للرقابة الداخلية -ثلاثة أهداف وخمسة مكونات للرقابة الداخلية -كل المكونات الخمسة للرقابة الداخلية تعد ضرورية من أجل رقابة داخلية فعالة	-اعتبار التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال -توسع نطاق الأهداف المتعلقة بالعمليات والتقرير المالي -إبراز المفاهيم الأساسية المتضمنة في المكونات الخمسة للرقابة الداخلية كمبادئ، أي المبادئ 17 المرتبطة بالمكونات الخمسة.
-الدور المهم للتقدير (judgment) في تصميم، تطبيق وقيادة الرقابة الداخلية وأيضا لتقييم فعاليتها. والتي يجب تطبيقها من أجل الحصول على رقابة داخلية فعالة.	-مناهج وأمثلة إضافية تتعلق بالعمليات، الالتزام إضافة إلى أهداف أخرى للتقرير غير المالي.

المصدر: من إعداد الباحثة.

وفيما يلي نورد حسب "Doug PRAWITT" الخطوات التي تساعد المؤسسات على الانتقال إلى

النسخة المحدثة لـ COSO 2013¹:

-تكوين فريق وإعداد مخطط عمل: في غالب الأحيان يقوم المدير المالي بالإشراف على تنفيذ إطار الرقابة الداخلية COSO وذلك بالتعاون مع الرئيس التنفيذي للالتزام والرئيس التنفيذي للمخاطر، ويمكن للمراجعين الداخليين تقديم مساعدة وتقييم كبيرين، مع الحفاظ على الموضوعية من أجل مهام التدقيق المستقبلية، ويجب إبقاء المدير المالي ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة مطلعين حول أهداف العملية وتقديمها. يجب أن يكون هناك مخطط يحدد الجدول الزمني للأعمال.

¹ Doug Prawitt, "8 Steps to Update Internal Control", available on: www.journalofaccounting.com, 14 May 2013, p 1.

- **استخدام منهج مكونات البناء Building-Block approach**: وذلك عن طريق استعمال المكونات الخمسة لإطار الرقابة الداخلية وذلك لتقسيم مشروع تطبيق النسخة محدثة للرقابة الداخلية، إلى أجزاء قابلة للتطبيق، ثم التركيز على أن تعمل المبادئ المتضمنة في كل مكون مع بعضها البعض كما يجب، وهذا يحتاج كما في السابق إلى سلطة التقدير.

- **البناء على ما تقوم به حالياً**: يمكن للمؤسسات التي لها رقابة داخلية جيدة أن تبني على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، البعض الآخر من المؤسسات ربما يحتاج لإعادة التركيز أو صقل (affiner) إجراءات الرقابة الداخلية، أو ربما تحتاج فقط إلى مجرد تحديث الوثائق. المبادئ 17 المحددة في المكونات الخمس لإطار الرقابة الداخلية المحدث ستكون بمثابة دليل خلال هذه العملية.

- **الانتباه للنقاط المهمة**: كل مبدأ من المبادئ 17 يرفق بنقاط مهمة يجب أخذها بعين الاعتبار، حتى لو كان بعضها لا يطبق في جميع الظروف والحالات، إلا أنها مفيدة جداً كدليل للتطبيق والتقييم.

- **استخدام الأدوات التوضيحية والرقابة الداخلية على التقرير المالي الخارجي**: أي خلاصة عن المناهج وأمثلة عن الوثائق المستخدمة التي ترفق بالإطار، حيث يجب أن تعطى الأمثلة المقدمة في الخلاصة صورة واضحة عن كيفية تطبيق الإطار في حالات محددة، أما الأدوات التوضيحية فتتضمن نماذج يمكن استعمالها وتوثيق فعالية الرقابة الداخلية.

- **التركيز على دور وأهمية تكنولوجيا المعلومات**: إن التغيرات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات كانت من الأسباب التي حتمت تحديث إطار الرقابة الداخلية، النظر في كيفية استخدام تكنولوجيا المعلومات حالياً، التركيز على التطورات الأخيرة الحاصلة فيها وضرورة أخذ تأثيراتها على الرقابة الداخلية بعين الاعتبار.

- **البحث عن القيمة المضافة**: لا يجب الانتقال إلى تطبيق النسخة المحدثة (COSO) باعتبارها ضرورة من جانب المؤسسة، بل يجب النظر إلى ذلك بمثابة فرصة لتحسين الفاعلية ورفع كفاءة الرقابة الداخلية، وبالتالي يجب تحديد الأهداف المراد تحقيقها من تطبيق هذه النسخة المحدثة بعيداً عن مجرد الوفاء بالالتزام بذلك.

- **القيام بالانتقال (Switch): COSO** ليس معياراً ملزماً (Standard setter) وليست له السلطة لإلزام المؤسسات بالانتقال من تطبيق نسخة 1992 إلى النسخة المحدثة 2013، ولكن بعد نهاية الفترة الانتقالية في 15 سبتمبر 2014 (من 14 ماي 2013 إلى 15 ديسمبر 2014) (*) فإن COSO أصبح

يعتبر النسخة الأصلية لإطار الرقابة الداخلية لسنة 1992 ملغاة وحلت محلها نسخة المحدثّة لسنة 2013.

ونشير إلى أنه يجب على الإدارة العليا أن تعمل مع الفريق الإداري وقسم المراجعة الداخلية للتأكد من أن جميع الجهات فهمت الإطار الجديد وأنه يمكنها القيام بالخطوات السابقة بما يسمح بتحقيق الالتزام بالمبادئ الجديدة¹.

4. إطار COSO ERM (2017) Le Management des Risques de l'Entreprise Une Démarche Intégrée à la Stratégie et à la Performance

تم تحديث إطار النسخة COSO ERM 2004، وإدخال تعديلات عليه. حيث يوضح هذا الإطار أهمية إدارة المخاطر في التخطيط الاستراتيجي وكيفية دمجها في إستراتيجية المنظمة. وفي جميع الإدارات وفي جميع الوظائف، تؤثر المخاطر على الإستراتيجية والأداء حيث يمكن تعديلها. ويقترح هذا الإطار مجموعة من المبادئ المنظمة في خمسة مكونات مترابطة فيما بينها وهي: الحوكمة والثقافة Gouvernance et Culture، الإستراتيجية والتعريف بالأهداف Stratégie et Définition des Objectifs، الأداء Performance، المراجعة والتعديل Revue et Amendement، المعلومات والاتصالات وإعداد التقارير Information, Communication et Reporting².

المطلب الثاني: الهيكل الحديث لنظام الرقابة الداخلية وفق COSO لعام 2013

نتيجة للدور العام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح الشركات فقد حظيت الهيئات المحاسبية المتخصصة والتي سعت إلى تطوير الرقابة الداخلية بصورة مستمرة³.

أولاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية الفعال

سنعرض في هذا المطلب عن مكونات كل جزء من نظام الرقابة الداخلية وفقاً لتقرير لجنة COSO 2013 والإصدارات المهنية الأمريكية الحديثة بالإضافة إلى تصميمه.

¹ Robert R. Moeller, "Executive's Guide to COSO Internal Controls, Understanding and Implementing the New Framework", Wiley Corporate F&A, the USA, 2014, p 295.

² https://www.ifaci.com/wp-content/uploads/COSO-ERM-2017_synthese.pdf, consulted 30/07/2020 at 00:30.

³ أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 71.

1. بيئة الرقابة Control Environment

تتضمن بيئة الرقابة مجموعة من المعايير والسياسات والإجراءات التي تمثل الأساس لممارسة الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية¹. فهي تعني الموقف العمومي للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته للمؤسسة². حيث تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة³.

تعتبر بيئة الرقابة الأساس لكافة المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية⁴، وتتضمن هذه البيئة بعض المبادئ مثل الاستقامة والالتزام بالنزاهة والأخلاق، حيث تمكن مجلس الإدارة من القيام بالمهام الرقابية والإشراف وتحديد السلطة والمسؤولية، واستقطاب وتطوير وتدريب العاملين ذوي الكفاءة ومساءلة الأفراد عن مستوى الأداء في السعي لتحقيق الأهداف⁵، ونجدها تتكون من ما يلي⁶:

1.1 نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية Integrity & Ethical Volumes: ويتم التعرف على نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك تركز على النزاهة والقيم الأخلاقية، مع التحقق من إتباع هذه اللائحة سواء كانت مكتوبة أو في صورة خطاب كوسيلة الإدارة للعاملين بالمؤسسة بصفة دورية. ويجب أن تركز هذه اللائحة على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها، مع ضرورة التزامهم بالقوانين واللوائح وعلى أن يعمل الموظفون على حماية معلومات المؤسسة وضمان سريتها مع ضرورة منع العاملين من تلقي أي هدايا أو مبالغ نقدية من أي طرف خارجي لما قد يؤثر على معاملات المؤسسة، وفي نفس الوقت حضر قيام العاملين بالمؤسسة بإعطاء أي رشاوى للغير.

2.1 الالتزام بالكفاءة: ويتحقق الالتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل المؤسسة مع ضمان الالتزام بتلك المستويات بصفة مستمرة.

¹ خلف عبد الله الوردات، "دليل التدقيق الداخلي"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 2.

² عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 56.

³ عطا الله أحمد سويلم الحسبان: "الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 10.

⁴ جيهان عبد المعز الجمال، "المراجعة في البيئة الإلكترونية"، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، العين، دولة الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 146.

⁵ COSO, Internal Control- Integrated Framework, Excutive Summarary, aicpa, 2013, p 11.

⁶ محمد السيد سرايا وآخرون، "أساسيات الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2012، ص.ص 41-39.

3.1 دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة Bord directors or audit Committee
Participation: تلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً في تدعيم استقلال المراجع حيث تتكون هذه اللجنة من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتمثل لجنة المراجعة ومجلس الإدارة جانباً هاماً من بيئة الرقابة في أي مؤسسة.

4.1 فلسفة الإدارة ونمط التشغيل Management's Philosophy and operating style

تعتبر فلسفة الإدارة ونمط التشغيل جزءاً هاماً من بيئة الرقابة، ويقصد بفلسفة الإدارة مدى التزامها بتطبيق اللوائح والقوانين أو ما إذا كانت لديها الرغبة في القيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطرة أم لا.

5.1 الهيكل التنظيمي Organizational Structure يمثل الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة جزءاً هاماً من بيئة الرقابة لأي شركة، لأنه يتم تخطيط وتنفيذ أعمال الشركة والرقابة عليها من خلال الهيكل التنظيمي، مع ضرورة دراسة الهيكل التنظيمي للشركة لمعرفة مزاياه وعيوبه.

6.1 تحديد وتوزيع السلطة والمسؤولية Responsibility Assignments of authority and تتأثر بيئة الرقابة في أي مؤسسة سلطات ومسؤوليات الأفراد والتي يتم تحديدها وفقاً للهيكل التنظيمي المطبق في الشركة.

7.1 سياسات وممارسات الأفراد والموارد البشرية Human Ressource, Policies and Practices وتتضمن تلك السياسات والممارسات وطريقة توظيف العاملين وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، وكذلك تحديد كيفية تحديد مرتباتهم، وكيفية ترقيتهم وتوقيع الجزاءات عليهم.

ولابد من وضع سياسات تتعلق بتلك الجوانب تعمل على تحقيق الكفاءة والسلوك الأخلاقي في ممارسات الأفراد، وتعتبر تلك السياسات عنصراً هاماً من بيئة الرقابة.

2. تقييم المخاطر Risk Assessment

يحتوي على تحديد الأهداف بشكل واضح بما فيه الكفاية لتحديد وتقييم المخاطر، وتحديد وتحليل المخاطر لتحديد كيفية إدارتها، واعتبار إمكانية وجود غش أو احتيال، وتحديد وتقييم التغيرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير¹.

¹ رشا بشير الجرد، "أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، دراسة ميدانية في سوريا"، المجلة الجامعية، المجلد 3، العدد 15، 2013، ص 226.

تتعرض أي مؤسسة عند مزاوله أعمالها للعديد من المخاطر، ولابد من تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

1.2 تحديد الأهداف: يعتبر تحديد أهداف الشركة أول خطوة لتقييم المخاطر، وتعتبر أهداف أي شركة بمثابة معايير تستخدم لتقييم أداء الإدارة. ويجب على الإدارة أن تضع الخطط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف مع ضرورة وجود تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق تلك الأهداف.

2.2 تحديد الخطر واحتمال حدوثه: تتعرض أي مؤسسة للخطر والذي يؤثر بدوره على تحقيقها لأهدافها، وقد يحدث هذا الخطر بسبب عوامل داخلية أو خارجية ومن أمثلة العوامل الداخلية للخطر حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم فعالية لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة، وعدم مقدرة العاملين في السيطرة على أصول المؤسسة مما يؤدي إلى إمكانية التلاعب فيها. ومن أمثلة العوامل الخارجية للخطر ظروف المنافسة، وصدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير في أنشطة الشركة وفي سياساتها وإستراتيجيتها أو حدوث تغير في احتياجات العملاء بصورة تؤثر على عمليات التشغيل، وعلى طبيعتها، أو حدوث تطورات تكنولوجية قد تؤثر على أنشطة الشركة ومنتجاتها، أو استخدام نظم آلية في التشغيل والرقابة بدلا من النظم اليدوية، وكذلك الكوارث العارضة أو الطبيعية وتجدر الإشارة أن معظم المصادر الداخلية للخطر يمكن للإدارة معرفتها وتحديدها، وبعضها لا يمكن معرفتها إلا عن طريق الجهات الخارجية مثل عدم فاعلية مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

3.2 مواجهة الخطر الذي تواجهه الشركة بعد التعرف على المخاطر الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، ينبغي اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها والخطر يمكن أن تظهر بسبب التغيرات التي تحدث في البيئة التشغيلية أو بسبب العاملين الجدد، أو بسبب النمو السريع، أو وجود عمليات أجنبية، أو استخدام تكنولوجيا جديدة أو أنظمة معلومات جديدة أو محددة.

3. الأنشطة الرقابية Control Activities

فهي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة فعلا، كما أنها تساعد على ضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة عند مواجهة المخاطر وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة والأنشطة الرقابية

المصممة لمنع واكتشاف الأخطاء في بيانات المحاسبة والتي تقوي نظم المعلومات المحاسبية وتساهم في عمل قوائم مالية موثوق بها¹. ويطلق عليها إجراءات الرقابة وتمثل السياسات والإجراءات التي تفرضها الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر والتي تعيق تحقيق أهدافها². وتتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على التشغيل والرقابة على الالتزام حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وفقا للموازنات التخطيطية واتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية، وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم وفقا للنظام الرقابة الداخلي المطبق وتهدف أنشطة الرقابة على الالتزام إلى التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح الخاضعة لها الشركة.

ويجب أن تسعى هذه الأنشطة الرقابية على تغطية وتحقيق الأهداف الأساسية لنظام الرقابة وهي التحقيق بين فعالة التشغيل والتحقق من إمكانية الاعتماد والالتزام بالقوانين واللوائح الموضوعة من قبل الإدارة.

4. المعلومات والاتصالات: Information & Communication

وبتعلق هذا الجزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة وللحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

5. المتابعة Monitoring

ويقصد بهذا الجزء المتابعة ongoing monitoring المتابعة المستمرة والتقييم الدوري Periodic evaluation لمختلف أجزاء أو مكونات نظام الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية. ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والاختلالات المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة الشركة.

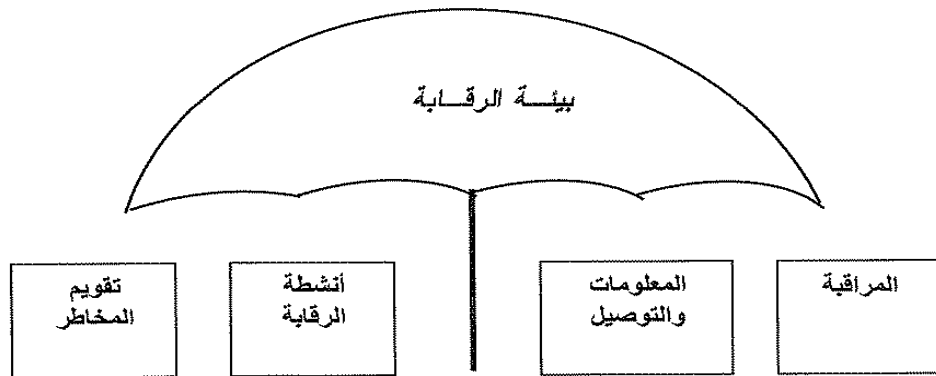
ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية هو إدارة للمراجعة الداخلية والتي يجب عليها أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

¹ ساكار ظاهر عمر أمين، "تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة كركوك، المجلد 2، العدد 2، 2012، ص 151.

² الخيرو ايمان مؤيد، "تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق COSO"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة العراق، المجلد 19، العدد 70، 2013، ص 409.

ومما سبق نرى أن مكونات الرقابة الداخلية مترابطة ارتباطاً شديداً مع بعضها البعض تظهر فيها بيئة الرقابة بالمكون الأساسي الذي يربط جميع الأجزاء الأخرى فبدون بيئة رقابية ملائمة وسليمة لا يمكن للمكونات الأخرى تحقيق أهداف حقيقية لها.

الشكل رقم (II، 02): مكونات الرقابة الداخلية



المصدر: حسين يوسف القاضي وآخرون، "أصول المراجعة"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2013-2014، ص 298.

ثانياً - تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وبنائها وفقاً لإطار COSO

يلقى تقرير COSO قبولا عاماً من حيث تصميم هيكل نظام الرقابة الداخلية ويعتبر من أكثر أطر العمل استخداماً¹. إنّ نظام الرقابة الفعّال يتكون وفقاً لإطار COSO من خمسة مكونات مذكورة سابقاً فهو يعمل معاً حيث يقدم ضمان معقول للإدارة ومجلس الإدارة ويعمل على تحقيق أهداف المؤسسة².

وفقاً لما عرضته لجنة COSO لتصميم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال منظورين وسيتم عرضهما فيما يلي:

1. منظور علاقة المكونات ببعضها:

تعتبر بيئة الرقابة الأساس الذي تعتمد عليه جميع مكونات نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم الإدارة بتقييم المخاطر لتحقيق أهداف المؤسسة باستخدام الأنشطة الرقابية التي تساعد في تنفيذ توجيهات الإدارة لتقييم المخاطر، وكما بالشكل هناك قنوات اتصال تساعد على توصيل المعلومات بأكملها وأخيراً على رأس

¹ أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة وخدمات التأكيد"، الدار الجامعية، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2008، ص 165.

² Luminita, Lonescu, "Monitoring as a component of Internal Control Systems", Economis, Management and Financial Markets, Vol 6, N° 2, 2011, p 804.

الهرم المكون الخامس المتابعة (مراقبة الأداء) حيث يتم مراقبة الأداء لتعديل أي من العمليات والإجراءات التي يتواجد فيها خلل.

الشكل رقم (II، 03): التصميم الهرمي لنظام الرقابة الداخلية من منظور علاقة المكونات ببعضها

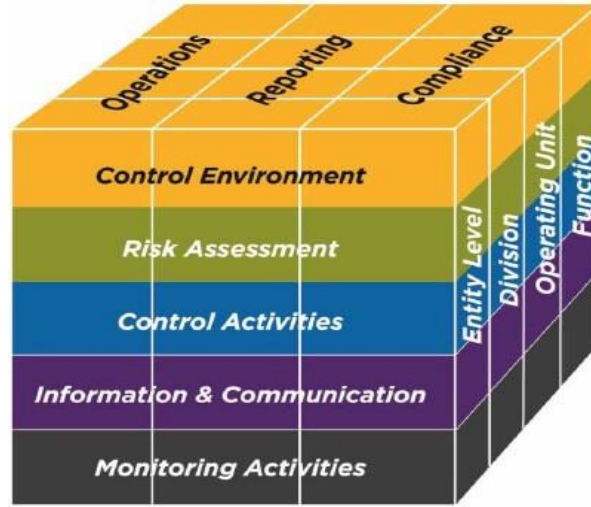


Source: Internal Control-Integrated Framework (Framework), © [COSO 1992] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). consulted 30/09/2020 at 16:30.

2. منظور علاقة المكونات بالأهداف

نلاحظ بأنها تأخذ شكل مصفوفة ثلاثية الأبعاد حيث أن البعد العلوي (السقف) هي أهداف الشركة التي تريد تحقيقها كالالتزام بالقوانين، وجودة التقارير المالية، وكفاءة العمليات، وتتوفر جميع مكونات الرقابة الداخلية، أما البعد الجانبي فيتمثل في وحدات المؤسسة أو فروعها، حيث يمكن تطبيق الرقابة على المشروع بأكمله أو بأي فرع من فروعها.

الشكل رقم (04،II): تصميم نظام الرقابة الداخلية من منظور علاقة المكونات بالأهداف



Source: Internal Control—Integrated Framework (Framework), © [2013] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). consulted 30/09/2020 at 16:30.

صمم إطار عمل COSO لعام 2013 بحيث نجده يطبق على كافة المؤسسات من خلال إمكانية تعديله وتكييفه وفقاً لنوع المؤسسة بغض النظر عن حجمها ونضجها أو مجالها أو موقعها أو نوعها.

فلاحظ مما سبق أن إطار عمل COSO لعام 2013 يساعد المؤسسات على تحقيق أهدافها وتحسين أدائها عند تطبيقه بالطريقة الصحيحة ولهذا تستعين المؤسسة بالمراجعين الداخليين والإدارة ومجلس الإدارة والعديد من الموظفين لضمان تحقيق النجاح من وراء هذا التطبيق، حيث يعد هذا الإطار وسيلة تمكن المراجعين الداخليين من الوفاء بتطبيق معاييرها الدولية الصادرة عن IIA، وقيادة التغيير الإيجابي داخل المؤسسة.

وبالتالي نستنتج أن تطبيق إطار COSO 2013 على المؤسسات وتوظيفه بالطريقة الصحيحة يساعد على تحسين الأنظمة الرقابية الداخلية المطبقة داخل المؤسسة.

المطلب الثالث: هيكل نظام الإدارة الشاملة للمخاطر COSO ERM Framework

قبل التطرق لمحتوى هذا المطلب ارتأينا أن نعطي حوصلة لمصطلح الإدارة الشاملة للمخاطر ومبادئه وأهدافه ومراحل عمله. ثم سوف نستعرض في هذا المطلب على التطور التاريخي لهيكل نظام الإدارة الشاملة للمخاطر COSO II. وأيضاً أهدافه ومكوناته، إضافة إلى نقاط الاختلاف بين إطار

(COSO I) و(COSO II)، ومعايير فعالية إطار الإدارة الشاملة للمخاطر، كما سنلقي الضوء على عملية تحديث إطار الإدارة الشاملة للمخاطر.

أولاً- الإدارة الشاملة للمخاطر في المؤسسة

أصبح مصطلح إدارة المخاطر له مدلوله العلمي، فهو مركب إضافي لأحد الفروع المهمة لعلم الإدارة، له مضامينه ومتطلباته وأهل الاختصاص فيه. ففي مجال الاقتصاد أصبح نجاح المؤسسات رهنا بإرادتها الناجحة والتي من أعمدها التعامل مع المخاطر وإدارتها.

تتطلب المخاطر التي تواجه المؤسسات وجود آلية مناسبة معها. ولتحقيق ذلك على المؤسسات أن تتبنى إجراءات شاملة لإدارتها وإعداد التقارير عنها، بما في ذلك الرقابة الملائمة من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا من أجل تحديد وقياس ومتابعة ومراقبة كافة المخاطر ذات الصلة وإعداد التقارير عنها¹.

1. مفهوم الإدارة الشاملة للمخاطر:

لا يوجد تعريف واحد متفق عليه للإدارة الشاملة للمخاطر، سوف نذكر بعض التعاريف التي وردت في هذا الصدد على النحو التالي:

عرفت لجنة COSO الإدارة الشاملة للمخاطر بأنها "عملية يشترك فيها مجلس الإدارة والإدارة العليا وباقي العاملين داخل المؤسسة على المستوى الاستراتيجي من أجل تحديد الأحداث المحتملة التي ربما تؤثر على المنشأة وإدارة المخاطر المتعلقة بها داخل مستوى المخاطر الذي تقبله الإدارة، وكل ذلك من أجل إعطاء تأكيد مناسب بخصوص تحقيق الأهداف الوحدة أو المنشأة"².

وأشار آخر "بأنها تنظيم يتم تفعيله بواسطة المؤسسة لتقييم ومراقبة واستغلال وتمويل ومتابعة المخاطر من كل المصادر لغرض تعظيم القيمة المضافة في الأجل الطويل والقصير لأصحاب المصلحة العامة بالمؤسسة"³.

¹ الشقيري نوري موسى، وآخرون، "إدارة المخاطر"، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2016، ص 297.

² The Committee of Sponsoring Organizations of Tradway Commission: "Risk Management Integrated Framework Executive Summary", September 2004, p 2.

³ Rudolph, M: "Enterprise Risk Management Practice as applied to Health Insurers", self-insured plans, and Health Finance Professionals sponsored by: Health Section: society of actuaries; Rudolph Financial Consulting: December 2009, p 8.

كما عرفها معهد المراجعين الداخليين بأنها "عملية مستمرة ومتوافقة ومنظمة تطبق على مستوى المؤسسة بالكامل وتهدف إلى تحديد وتقييم واتخاذ قرارات بخصوص كيفية الاستجابة أو التعامل مع المخاطر والإبلاغ عن الفرص والتهديدات التي تؤثر على تحقيق أهداف الوحدة"¹.

إن الإدارة الشاملة للمخاطر تنظر للمخاطر بشكل كلي على مستوى المؤسسة، وكيفية تأثير هذه المخاطر على انجاز الأهداف، كما أن الإدارة الشاملة للمخاطر تسعى دائماً لأفضل معالجة للمخاطر لتعظيم المكاسب المحققة بأقل التكاليف ممكنة بحيث توجد الإدارة الشاملة للمخاطر تستطيع المنشأة تقييم المخاطر باستمرار وتحديد الخطوات والموارد المطلوبة للتغلب على المخاطر"².

ويتضح من خلال التعريفات السابقة للإدارة الشاملة للمخاطر أنها لا تتعلق فقط بالجوانب السلبية وإنما تتعلق بكيفية إدارة تأثيرات عدم التأكد التي يمكن أن تكون إيجابية أو معاكسة (سلبية)، و(COSO)، يعرف الخطر بالشيء السلبي (adverse) ويعرف الفرصة بالإيجابية إلا أنه يضمنها معاً في إدارة المخاطر"³.

بناءً على ما سبق، نرى أن إدارة المخاطر هي مسار دائم يتم وضعه من قبل المجلس الإدارة، الإدارة العامة ومجموع أفراد المؤسسة، يؤخذ بعين الاعتبار عند وضع إستراتيجية المؤسسة ويطبق في مختلف مستوياتها وأقسامها، بما يسمح إعطاء رؤية عامة عن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، يصمم لتحديد الأحداث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على بلوغ أهداف المؤسسة ويسمح بإعطاء تأكيد معقول لمجلس الإدارة والإدارة العامة حل الوصول إلى الأهداف المسطرة، ويسمح بإدارة المخاطر في حدود تقبل المؤسسة للمخاطر.

2. أهداف ومزايا الإدارة الشاملة للمخاطر:

1.2 أهداف الإدارة الشاملة للمخاطر: أدى انهيار العديد من كبريات الشركات خلال السنوات الماضية وتأثير الأزمة الاقتصادية الأخيرة (2008-2009) إلى تسليط الضوء على الأهمية الحاسمة لإدارة المخاطر باعتبارها أداة تتيح التعامل مع المخاطر الحاسمة ومعالجتها ضمن حدود معقولة. فإدارة الشاملة للمخاطر تعتبر سند لإدارة المؤسسة وهي تهدف إلى:

¹ The Institute of Internal Auditors and The Institute of Internal Auditors UK and Ireland; The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management, position statement; 2004, p 1.

² Chapman, c; The big picture; Internal Auditor; 2001, Vol 58, N°3, p 7.

³ Norman Marks, "Risk Management is not just about the downside", p 1, available on: www.theiia.org. consulted 26/10/2020 at 05:30.

- تحديد المخاطر المحتمل أن تعيق نجاح المؤسسة والتحكم فيها، والعمل على استغلال الفرص المحتمل أن توصل إلى النجاح¹؛
- الهدف الكامن من نهج إدارة المخاطر هو المساعدة على ضمان استدامة عمل المؤسسة وتمكينها من تحقيق أهدافها التنظيمية. ويقوم هذا النهج على تنفيذ عملية لإدارة المخاطر على نطاق المؤسسة، وجعل هذه العملية مسؤولية يتقاسمها الجميع وإتاحة منهجية متسقة لتنفيذها؛
- تحقيق القيمة (لأصحاب المصالح) والمحافظة عليها وعلى أصول وسمعة المؤسسة عن طريق تحديد وتحليل التهديدات والفرص المحتملة واستباق المخاطر بدلاً من تحملها²؛
- تأمين عملية اتخاذ القرار وعمليات المؤسسة من أجل تعزيز تحقيق الأهداف؛
- تحسين وتعبئة جميع موظفي المؤسسة حول رؤية مشتركة عن المخاطر الأساسية وتوعيتهم عن المخاطر الملازمة لأنشطتهم³.

2.2 مزايا الإدارة الشاملة للمخاطر⁴

ويمكن حصرها فيما يلي:

- جعل إدارة المخاطر جزء لا يتجزأ من تحقيق أهداف المنظمة وبالتالي المساعدة في تحقيق تلك الأهداف؛
- تسحين قدرة الإدارة على فهم المخاطر وتحديد وإدارتها على نحو استباقي؛
- تحسين التخطيط والبرمجة واتخاذ القرارات وتعزيز تنفيذ هذه الجوانب من خلال وجود فهم شامل ومهيكل مصرف والأنشطة وما يتصل بهما من مخاطر وفرص؛
- تقليص أوجه القصور المرتبطة بالنهج التقليدي المجزأ المتبع في إدارة المخاطر من خلال إدارة شاملة ومتكاملة للمخاطر؛
- تمكين الإدارة من تحديد المخاطر الرئيسية وترتيب أولوياتها استناداً إلى معرفة المخاطر التي قد يكون لها تأثير في نطاق المؤسسة؛

¹ Kurt F. Reading et autres, Op.cit, p.p 4-1.

² "Cadre de Référence sur les Dispositifs de Gestion des Risques et de Contrôle Interne pour Les Valeurs Moyennes et Petites", Op.cit, p 4.

³ Idem.

⁴ جيهان ترزي، ايشنتان بوشتا، "استعراض إدارة المخاطر المؤسسية في منظومة الأمم المتحدة، الإطار المرجعي وحدة التفتيش المشتركة"، الأمم المتحدة، جنيف، 2010، ص 8.

- بلوغ أفضل مستوى من الكفاءة في المؤسسة وحماية وتعزيز أصولها وصورتها؛
- تحديد المخاطر المشتركة والمتداخلة وتحسين التواصل والمناقشة فيما بين الإدارات؛
- تعزيز المساءلة والإطار المتكامل للرقابة الداخلية؛
- إدارة المخاطر المؤسسة تساعد المؤسسة لتصل إلى حيث تريد وتجنبها المزالق والمفاجآت خلال طريقها.

ثانياً- التطور التاريخي لإطار COSO ERM، أهدافه ومكوناته

1. التطور التاريخي لإطار COSO ERM:

عرفت السنوات الأخيرة زيادة الاهتمام والتركيز على إدارة المخاطر، وقد أصبحت تعبر بوضوح عن الحاجة بوجود إطار قوي من أجل تحديد، تقييم وإدارة المخاطر بطريقة فعالة، وعلى ضوء ذلك قامت COSO في 2001 بإطلاق المشروع وقامت بتكليف مكتب التدقيق (PWC) لتطوير إطار يكون جاهز للاستخدام من طرف الإدارة ويسمح لها بتقييم وتحسين إدارة المخاطر في المؤسسات¹.

في 2004 قام بإصدار طبعة معدلة لإطار الرقابة الداخلية تحت مسمى الإدارة الشاملة للمخاطر إطار متكامل (COSO ERM)، وأضاف هذا الإطار ثلاث مكونات جديدة للإطار السابق للرقابة الداخلية وهي تحديد الأهداف، تحديد الأحداث والاستجابة للمخاطر²، قد يبدو للوهلة الأولى أن التعديلات التي تم إجراؤها محدودة، تكون المكونات الجديدة يمكن اعتبارها عناصر فرعية للمكون تقييم المخاطر في COSO نسخة 1992، إلا أن تقرير 2004 نص على أن الإطار المرجعي الجديد قد وسع مجال الرقابة الداخلية وأعطى اهتمام أوسع لإدارة مخاطر المنظمات بحيث يتضمن في نفس الوقت الإطار المرجعي للرقابة الداخلية³. وهو ما يؤكد على حدوث نقلة في التفكير كان لها الفضل في ظهور إطار الإدارة الشاملة للمخاطر، بمعنى أنه حدث تحول في مجال إدارة المخاطر من كونه مجرد مكون من مكونات الرقابة الداخلية إلى أن أصبح إطار يشمل الرقابة الداخلية⁴.

¹ Enterprise Risk Management-Integrated Framework, executive, summary, September 2004, available on: www.coso.org. consulted 12/10/2020 at 03:30.

² Margaret woods, Philip Linsley, Peter Kajuter, "International Risk Management Systems Internal Control and Corporate Governance", CIMA Publishing, Elsevier LTD, First Edition, Oxford Uk, 2008, p 40.

³ Idem.

⁴ Idem.

أما بخصوص الأهداف الثلاثة (COSO I) فتبقى قائمة في (COSO II) وهي كفاءة وفعالية العمليات، بدقة وملائمة التقرير المالي، الالتزام بالقوانين والأنظمة، إلا أن (COSO II) يضيف هدفا رابعا للأهداف السابقة وذلك في المستوى الاستراتيجي، ونصّ على أنّ الإدارة الشاملة للمخاطر (ERM) تهدف إلى مساعدة المؤسسة على تحقيق الأهداف الإستراتيجية الكبرى للمؤسسة التي تدعم مهمتها ورسالتها العامة، وهو ما أدى إلى توسيع دور إدارة المخاطر ليشمل مختلف مستويات المؤسسة.

2. أهداف ومكونات نظام إدارة الشاملة للمخاطر ERM

يمكن تخصيص أهداف (ERM) إلى أربع مجموعات أساسية¹:

- ❖ أهداف إستراتيجية (جديدة): وهي أهداف عالية المستوى ومصممة لتحقيق مهمة المؤسسة.
- ❖ أهداف تشغيلية: أي تحقيق الأهداف عن طريق الاستعمال الكفء والفعال للموارد.
- ❖ أهداف التقرير المالي: تحقيق تقرير مالي كفء وملائم.
- ❖ أهداف الالتزام: بمعنى الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة.

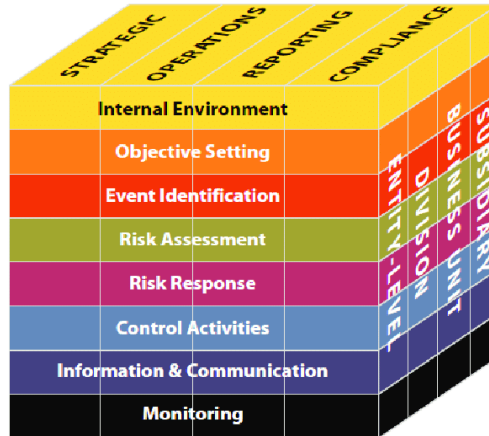
أما بالنسبة لمكونات (ERM) فإنه يتضمن ثمانية مكونات مشابهة لنطاق إطار الرقابة الداخلية (COSO I) ولكن بنطاق أوسع بعض الشيء، وتتمثل هذه المكونات فيما يلي:

- البيئة الداخلية - تحديد الأهداف - تحديد الأحداث - تقييم المخاطر - الاستجابة للمخاطر - أنشطة الرقابة - المعلومات والاتصال - المتابعة والمراقبة. وجميع هذه المكونات المذكورة سابقا تكون بمثابة شرط أساسي لتوفر الرقابة الداخلية الجيدة والملائمة².

¹ Kurt F. Reading et autres, Op.cit, p 4-7.

² Jacques Renard, Op.cit, 2017, p 142.

الشكل رقم (II، 05): تصميم إطار الإدارة الشاملة للمخاطر COSO ERM



Source: COSO cube 2004 —The Enterprise Risk Management Integrated Framework (Framework). consulted 12/10/2020 at 15:30.

ثالثاً - نقاط الاختلاف بين (COSO I) و (COSO II):

هناك ثلاث فروقات أساسية بين نسختي 1992 COSO و 2004، وهي كما يلي¹:

- يعتبر (COSO) لسنة 2004 أن إدارة الشاملة للمخاطر (ERM) هي العامل الحاسم والأهم لتحقيق الأهداف التنظيمية، بينما (COSO) لسنة 1992 كان يرى بأن الرقابة الداخلية هي العامل الحاسم في ذلك؛

- خلال عملية إدارة المخاطر في المؤسسة، يبرز (COSO) لسنة 2004 الحاجة إلى أن يتم تقييم وإدارة المخاطر ضمن سياق الأهداف التنظيمية الواسعة، والتي بدورها ستؤثر على الاستجابة المنتهجة لأي خطر تم تحديده؛

- (COSO) لسنة 2004 يرى بأن إدارة المخاطر تخدم الوظيفة الإستراتيجية.

في الواقع فإن (COSO) لسنة 2004 أعاد تعريف الرقابة الداخلية من حيث إدارة المخاطر، ومن المحتمل إعادة صياغة خطوط المسؤولية للرقابة الداخلية، وتجدر الإشارة إلى ظهور دور تنسيقي جديد يتمثل في مدير (Chief Risk Officer) تكون مهمته تصميم وإدارة أنظمة تحديد ومتابعة المخاطر في المؤسسة.

¹ Margaret woods, Philip Linsley, Peter Kajuter, Op.cit, P 41.

بناءً على ما سبق، يمكن القول أن إطار إدارة المخاطر (COSO II) لسنة 2004 أوسع بحيث يشمل إطار الرقابة الداخلية، وبعبارة أخرى منهج واحد للمخاطر وهو وضع وتطوير إجراءات رقابية للحد من المخاطر، والإطاران متوافقان ويقومان على نفس الأساس المفاهيمي.

رابعاً - فعالية وحدود إطار الإدارة الشاملة للمخاطر (ERM)

1. فعالية إطار الإدارة الشاملة للمخاطر (ERM)

تحديد فيما إذا كان الإطار الشامل للمخاطر في المؤسسة فعال هو حكم ناتج عن تقييم فيما إذا كانت المكونات الثمانية موجودة وتعمل بصورة فعّالة، وبالتالي فإن المكونات هي مقياس فاعلية (ERM)، بحيث يجب أن تكون موجودة وتعمل كما يجب، بمعنى لا توجد فيها نقاط ضعف كبيرة، والمخاطر توجد ضمن إطار تقبل المؤسسة للمخاطر¹.

عندما يكون (ERM) فعال في كل صنف من أصناف الأهداف الأربعة، فإنه يكون لمجلس الإدارة والإدارة تأكيد معقولاً بأنهم فهموا إلى أي مدى قد تم تحقيق الأهداف الإستراتيجية، العمليات وأن التقرير المالي ملائم، وأنه قد تم الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة.

المكونات الثمانية لن تعمل بنفس الطريقة في جميع المؤسسات، فمثلاً التطبيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة قد يكون أقل رسمية وتنظيماً، ومع ذلك يمكن أن يكون لها (ERM) فعال مادامت المكونات موجودة وتعمل كما ينبغي.

2. حدود إطار الإدارة الشاملة للمخاطر (ERM)

رغم المنافع المهمة التي يقدمها (ERM) إلا أنه توجد حدود لذلك، وهي ناتجة عن الأخطاء التي يمكن أن تحدث عن الحكم البشري عند صنع واتخاذ القرار بشأن الاستجابة للمخاطر أو تصميم الرقابة، كما يجب أخذ تناسب بين التكلفة والمنفعة بعين الاعتبار، إضافة إلى وجود الأخطاء البشرية أو حدوث تحايل على الرقابة من خلال التواطؤ بين شخصين أو أكثر، فلإدارة القدرة على تجاوز قرارات (ERM).

¹ Enterprise Risk Management-Integrated Framework, executive summary, Op.cit, p 7.

كل هذه الحدود تمنع مجلس الإدارة والإدارة من الحصول على تأكيد مطلق بشأن بلوغ وتحقيق أهداف المنظمة¹.

المطلب الرابع: العلاقة بين إطار الرقابة الداخلية (COSO I) والإدارة الشاملة للمخاطر (COSO II) بالمراجعة الداخلية

هناك علاقة جد واضحة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، فالرقابة الداخلية تقدم تأكيدا معقولا بأن مخاطر تحقيق الأهداف التنظيمية في مستويات مقبولة. إذن نحن بحاجة لأن تكون هذه المخاطر محددة، مفهومة ومقيمة (مقارنة بالمستويات المحددة كمستويات مقبولة من الخطر) قبل أن نعرف ما هي عمليات الرقابة التي تحتاج إليها. وفي نفس الوقت تحتاج إلى الرقابة من أجل إدارة هذه المخاطر وضمان بقاءها في مستويات مقبولة.

هذه العملية لا تبدأ من الخطر بل من تحديد الأهداف، فإذا تم تحديد أهداف خاطئة أو غير ملائمة فإنه من الأرجح أن المؤسسة لن تتمكن من تقديم أحسن قيمة إلى أصحاب المصالح. فالمخاطر أو على الأقل المخاطر المهمة تحدد وتقيم موازنة مع تلك الأهداف، إذن تحديد الأهداف هو شرط مسبق لإدارة المخاطر، وإدارة المخاطر هو شرط مسبق للرقابة الداخلية². أما من الناحية العملية فيجب³:

- فهم العلاقة بين تحديد الأهداف، إدارة مخاطر تلك الأهداف، والرقابة الداخلية التي تبقى هذه المخاطر في مستويات مقبولة؛
- ضرورة فهم أهمية تحديد وفهم إدارة المخاطر المتعلقة بتحديد تلك الأهداف، وأنه يتم التوصل إلى ذلك عن طريق الرقابة الداخلية الفعالة عليها؛
- التأكد من كفاية العمليات اللازمة لتحديد، فهم وتقييم مخاطر تحديد وتحقيق الأهداف؛
- فهم المخاطر ذات الصلة بعملية إدارة المخاطر وفهم ومعرفة مستوى الخطر المقبول؛
- التأكد من أن المؤسسة تملك المزيج الصحيح، الكفاء والفاعل من الرقابة الداخلية لإدارة خطر تحديد الأهداف، تحديد المخاطر ومن تم تحقيق الأهداف؛

¹ Idem.

² Norman Marks, "Is Risk Management Part of Internal Control or is it the other way around?", 27 May 2013, p.1, available on: www.theiia.org, consulted 12/10/2020 at 16:00.

³ Ibid, p 2.

- اختيار الإطار الرقابي الذي يتماشى بشكل أحسن مع المؤسسة (معياري "ISO" لإدارة المخاطر، إطار الرقابة الداخلية).

تختلف وجهات النظر حول كيفية ارتباط الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بعضهما البعض أي فيما إذا كانت إطار الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر منفصلان أم متكاملان، وذلك باختلاف الدول، التشريعات، قطاعات النشاط والمؤسسات، ونذكر وجهتي الرأي التاليتين¹:

- البعض يراها على أنها منفصلين: وحسبهم فإن إدارة المخاطر تركز أكثر على الخارج (أي الفرص والتهديدات الخارجية من حيث الجانب الاستراتيجي، المالي والقانوني). أما الرقابة الداخلية فتتركز أساساً على الداخل (أي نقاط الضعف داخل المؤسسة بمعنى الجانب التشغيلي). وبالتالي نظراً لاختلاف أهدافها ومسؤولياتها فإن أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية يجب أن تكون منفصلة أكثر؛

- مجموعة أخرى ترى بأنهما وجهان لعملة واحدة، فالخطر تتم إدارته عبر تطبيق الرقابة الملائمة من أجل حماية منظمة من أثر ظهوره، أما الرقابة الداخلية فمهمتها هي تخفيض المخاطر، ولهذا السبب فإن أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية يجب أن تكون متكاملة أكثر.

نلاحظ مما سبق بأن منهج الإدارة الشاملة للمخاطر قد تم تصميمه لزيادة قدرة مجلس الإدارة والإدارة العليا على الإشراف على محفظة هائلة من المخاطر التي تواجه المؤسسة، كما أنه يعطي للمؤسسة ميزة تنافسية متمثلة في القدرة والقوة على إدارة المخاطر، وعلى عكس المنهج التقليدي الذي يتعامل مع المخاطر بصفة منعزلة ومنفصلة عن بعضها البعض. إلا أنه مع زيادة حجم المؤسسات وعددها أدركت الإدارة عدم صلاحية مثل هذا المنهج في إدارة هذا الكم الهائل من المخاطر، وتبنت منهجاً للإدارة الشاملة للمخاطر كاستجابة لزيادة المخاطر وتنوعها حيث تتمكن المؤسسة من إدارة كم هائل ومتنوع من المخاطر على نحو متكامل وشامل من خلال إدارة مختصة بالمخاطر، كما أنه أيضاً يسعى إلى النظر بشكل استراتيجي إلى التفاعل والتأثير المتبادل بين الأحداث المسببة للمخاطر بهدف إحداث توازن بين محفظة المخاطر ولكي تكون في حدود المستوى المقبول من المخاطر appetite ويعتبر الإطار الأكثر شيوعاً في تطبيق الإدارة الشاملة للمخاطر ERM هو إطار COSO الذي تم تأسيس

¹ Global Survey on Risk Management and Internal Control, Results, Analysis and proposed next steps, published by the professional Accountants in Business committee, February 2011; Information paper, p 8. available on: www.ifac.org, consulted 12/02/2020 at 00:25.

بالاعتماد على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية والذي أصدرته اللجنة COSO عام 1992، حيث وسعت هذا الإطار وأصدره COSO ERM integrated framework.

يمكن توضيح العلاقة بين إطار الإدارة الشاملة للمخاطر الصادر عن لجنة COSO والمراجعة الداخلية على النحو التالي:

الجدول رقم (II، 04): العلاقة بين إطار COSO ERM والمراجعة الداخلية

إطار الإدارة الشاملة للمخاطر (COSO) ERM	مراحل المراجعة الداخلية
1. بيئة الرقابة	فهم نظام المؤسسة والتخطيط للمراجعة
2. تحديد أو وضع الأهداف	
3. تعريف الحدث أو الخطر	
4. تقييم المخاطر	
5. الاستجابة للمخاطر	
6. أنشطة الرقابة	القيام بالمراجعة
7. المعلومات والاتصالات	تقارير المراجعة
8. المتابعة	

Source: Sobel. P, "Auditor's Risk Management Guide Integrating Auditing and ERM", CCH in Corporated, USA, 2005, p.p 10-14.

ويتضح من الجدول السابق وجود ارتباط بين المراحل الخمسة لإطار الإدارة الشاملة للمخاطر الصادرة عن لجنة COSO وهي بيئة الرقابة، وتحديد الأهداف، وتعريف الحدث، وتقييم المخاطر، وأخيراً الاستجابة للمخاطر وبين فهم هيكل المنظمة وأيضاً التخطيط لغرض البدء بعملية المراجعة الداخلية، كما أن أنشطة الرقابة في إطار COSO متوازنة مع تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية ثم المعلومات وعمليات المتابعة متوازنة مع إعداد تقارير المراجعة الداخلية.

خلاصة الفصل الثاني:

تعتبر إدارة المؤسسة المسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، فهو لم يعد نظام وقائي كما في بداية تأسيسه، بل أصبح مؤشر لقياس الأداء وكفاءة العاملين وفقا للخطط الموضوعة.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أية مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول وصمام الأمان يعمل على حماية مصالح المساهمين، والأطراف الأخرى فكان لابد من توفر نظام رقابي داخلي مصمما تصميمًا فعالاً ويستجيب لأية اختلالات، يساعد الإدارة على تحقيق الخطط والأهداف المرسومة لعملياتها باعتباره الجوهر الأساسي للتسيير الرشيد والتنظيم الفعال لعملياتها وسبيل تحقيق ما تطمح إليه من رؤى وأهداف.

هناك علاقة جد واضحة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، فالرقابة الداخلية تقدم تأكيداً معقولاً بأن المخاطر المتعلقة بالأهداف التنظيمية في مستويات مقبولة وفي نفس الوقت تحتاج إلى إدارة المخاطر لترتيب وتحديد مستوى هذه المخاطر، فيجب أن تكون هناك علاقة تكاملية، فيمكن القول أن إطار الرقابة الداخلية جزء من إطار الإدارة الشاملة للمخاطر فكل واحد يكمل الآخر. والأول تسعى لتحقيق الأهداف التنظيمية للرقابة الداخلية وبالثانية الأهداف والإستراتيجية التي تخص إدارة المخاطر. يتضح أن إطار الرقابة الداخلية وفق COSO لعام 2013 أنه إطاراً ناجحاً يعمل على تحسين أهمية الرقابة الداخلية من خلال معالجة جميع الإختلالات والمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة في جميع جوانب العمل. حيث أن الإطار السليم للرقابة الداخلية يساعد الإدارة على تقييم ومعالجة المخاطر في سبيل تحقيق أهدافها وفي الوقت المناسب. أما بالنسبة لإطار الإدارة الشاملة للمخاطر فمكوناته تعتبر شرط أساسي للرقابة الداخلية الجيدة الملائمة.

الفصل الثالث:

دور المراجعة الداخلية في
كشف اختلالات نظام الرقابة
الداخلية والأساليب والخطوات
المعتمدة في ذلك

تمهيد الفصل الثالث:

شهد العالم في الآونة الأخيرة تطورات عديدة وفصائح مالية كبيرة حتمت على المؤسسات الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية من أجل تبني جو ونظام رقابي يحكم تسيير عملياتها وأنشطتها بالفعالية والكفاية المطلوبة، تضمن فيه المؤسسة تحقيق أهدافها ومحاولة منها التغلب على الاختلالات التي من الممكن أن تحدث سواء عند تطبيق أو عند تصميم أنظمتها الرقابية.

فلقد ظهر دور المراجعة الداخلية بسبب الحاجة إلى عملية مراجعة أو فحص لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات ومتابعة فعالية وكفاءة البيئة الرقابية فلا يوجد نظام رقابة داخلي يتسم بالكمال لأن من يقوم بتطبيق وتصميم هذا النظام هم الأفراد العاملين داخل المؤسسة، فهم الأكثر عرضة للأخطاء، فالمراجعة الداخلية يعتبر خط الدفاع الأول اتجاه الاختلالات التي تصيب النظام الرقابة الداخلية، فلقد صممت المراجعة الداخلية لحماية أصول المؤسسة وإنتاج معلومات محاسبية موثوقة لأغراض صنع القرار¹ ولكن التعريف الجديد للمراجعة الداخلية يعطي نظرة محايدة وهادفة عن العمليات التي تم تقييمها². بالإضافة إلى محاولة التحكم في المخاطر التي تمس أنظمتها.

ولهذا سنستعرض في محتوى هذا الفصل عن دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية وتطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في المؤسسة في المبحث الأول، بينما في المبحث الثاني سنقوم بإبراز الأساليب والخطوات المتبعة لكشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية ، وبمبحث ثالث تحت عنوان مساهمة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في تحديد وتقييم المخاطر، ونختم بمبحث رابع بعنوان العلاقة التكاملية التي تربط المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية وبلجنة المراجعة وبالإدارة العليا وانعكاسها على نظام الرقابة الداخلية.

¹ Ibrahim Elsayed Ebaid, "Internal Audit Function, an Exploratory Study from Egyptian Listed Firms", International Journal of Law and Management, United Kingdom, Vol 53, N°2, 2011, p 109.

² Jeannie O'donneller, "The Role of an Internal Auditor", Journal of Health Care Compliance, United States, Vol 17, Issue 6, 2015, p 12.

المبحث الأول: دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية وتطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في المؤسسة

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة صمام الأمان الذي يعمل على حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة، وهذا ما يفسر زيادة الاهتمام بالدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية لتحسين وتطوير الأداء الرقابي للمؤسسات من خلال عملية المراجعة أو فحص لنظامها الرقابي الداخلي محاولة بذلك كشف اختلالاته التي تعيق تحقيق الأهداف المرجوة منه، دون أن ننسى تطوير فعالية وكفاءة البيئة الرقابية، وعليه سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تقويمه، وكذا التعرف مجموعة الأساليب والخطوات المستخدمة لكشف اختلالاته، ومدى مساهمتها في تطوير كفاءة وفعالية البيئة الرقابية.

المطلب الأول: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

لقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين أنه: "يجب أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة، وكذا نوعية الأداء في تنفيذ المهمات المحددة"، فالمراجع الداخلي هو الأقدر من غيره على الاطلاع على أعمال الشركة ككل، فهو يقوم بمراجعة وسائل الرقابة الداخلية، وهو الذي يستطيع أن يحقق هدف الرقابة الداخلية في تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، والتحقق من تنفيذ السياسات الإدارية من قبل الأقسام والإدارات وفقاً للخطط الموضوعة¹. فلكي يتحقق نظام رقابي داخلي فعال يجب أن يكون مدعماً بإدارة مراجعة داخلية فعالة ومستقلة².

كما أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في معيارها الدولي رقم 2130، حيث أوضحت دور المراجعة الداخلية في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها ومحاولة التحسين المستمر، كما نصّ كذلك المعيار الدولي رقم A.2130 على أنه يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم مدى ملائمة الضوابط الرقابية للتعامل مع مخاطر الشركة المتعلقة بالحكومة، والعمليات وأنظمة المعلومات. وكما نص المعيار 2130.C1 على أنه يجب على المراجع

¹ عماد عبد القادر يوسف، "مدى تأثير قوة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، ص 65.

² حسن عبد الكريم وآخرون، "التدقيق الداخلي والتغيير الاستراتيجي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 35، العدد 93، 2012، ص 96.

الداخلي أن يستعمل معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازه للمهام الاستشارية عند تقييم مسار الرقابة بالشركة، ويظهر دور المراجع الداخلي كأحد حلقات الاتصال والرقابة بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى وبين الموظفين وبعضهم البعض، وكما ورد في المعيار الدولي رقم 2120 أنه على المراجع الداخلي أن يقدم توصيات إلى الإدارة العليا للمساهمة في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية، تقديم أفكار للجنة المراجعة من حيث تنفيذ إجراءات الرقابة وعملية إدارة المخاطر، والتحقق من مدى كفاية قواعد وآداب السلوك الأخلاقي، وذلك لتحقيق النمو للشركة وحماية مواردها ولضمان إتباعها للقوانين والأنظمة للوصول لقوائم مالية سليمة، كما ورد في تقرير COSO على أهمية قيام المراجع الداخلي بمساعدة الإدارة في التعريف بالرقابة الداخلية والهدف منها وتحديد أدوات التقييم المناسبة والمراجعة الدورية لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من تحقيق أهدافه¹.

فالمراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية ووسيلة لتقييم إجراءاتها حيث يقوم المراجع الداخلي بفحص كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، وتقديم تأكيد موضوعي بأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل جيد وكشف جوانب الخلل من أجل معالجتها بهدف تقويتها، وكذا عرض نتائج تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة المراجعة، وبذلك يكون ظهر دور المراجعة الداخلية في إعداد تقرير للإدارة عن فعالية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية كما وردت في الإصدارات المهنية²، ودور المراجع الداخلي الاستشاري يتضح هنا بتقديم استشارات بخصوص السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر. حيث تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، والغرض منها التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة وتقديم تقارير للإدارة حول نقاط الضعف والقوة والانحرافات (الاختلالات)، أي أن المراجعة الداخلية تسعى لقياس مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية³.

¹ حمدان الحياصات، أمجد جميل الشرفاء، "تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD"، الثقافة والتنمية دورية علمية محكمة، العدد 42، 2011، ص.ص 64-65.

² المرجع السابق، ص.ص 63-64.

³ محمد سمير الصبان، فتحي رزق السوافيري، "مدخل معاصر في الرقابة والمراجعة الداخلية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2015، ص 28.

المطلب الثاني: المراجعة الداخلية بؤرة النظام الرقابي الداخلي في المؤسسة

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم الأدوات الرقابية لذلك يركز الاهتمام الرئيسي للمراجع الداخلي في خدمة وحدة الإدارة والإدارة على عملية الرقابة¹، وبالتالي فإن المراجعين الداخليين الذين يقومون بعملهم بفعالية يصبحون خبراء في كل ما يتعلق بالتصميم والتنفيذ الأفضل للأدوات الرقابية المختلفة. وتكمل هذه الخبرة في تفهم العلاقات المتداخلة بين الأدوات الرقابية وكيفية تكاملها في إطار النظام الكلي الداخلي للرقابة الداخلية ويتحقق ذلك من خلال قيام المراجعين الداخليين بفحص الأنشطة التنظيمية وتقييمها لتقديم أقصى خدمة للمؤسسة، ولا يتوقع أن تصل خبرة المراجعين الداخليين بفحص جميع الأنشطة التنظيمية وتقييمها لتقديم أقصى خدمة للمؤسسة، أي لا تصل خبرتهم إلى مستوى الخبراء الفنيين والمختصين، ولكن يمكنهم من مساعدة الأشخاص المسؤولين والمختصين على تحقيق نتائج أكثر فعالية من خلال تقويم الأدوات الرقابية الموجودة وتوفير أساس لتحسينها².

تقدم وظيفة المراجعة الداخلية خدماتها لكل من إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها، إذ يتحمل المراجعون الداخليون مسؤولية تزويدهم بالمعلومات المتعلقة بمدى ملائمة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ومدى جودة أداء المؤسسة. وتختلف المعلومات التي يوفرونها للمديرين ومجلس الإدارة في الشكل والتفاصيل بحسب متطلبات واحتياجات كل منهما. كما يقوم المراجعون الداخليون بمساعدة المديرين ومجلس الإدارة عن طريق فحص واستعراض نظام الرقابة الداخلية الذي تصممه الإدارة وتنفذه داخل المؤسسة وكذا سعيهم الدائم لتحسينه³.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية وكشف اختلالته

لكي تستطيع المراجعة الداخلية تقويم نظام الرقابة الداخلية، يتبع المراجع الداخلي مجموعة من الخطوات والطرق التي تهدف إلى تعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية بهدف تقويمه لتحقيق أهداف المؤسسة، وعادة ما يستخدم المراجع الداخلي هذه الإجراءات بشكل روتيني ضمن نطاق وأساسيات وظيفة المراجعة الداخلية، حيث تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقييم مستقل وموضوعي عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال إعداد تقرير بهدف تقويم نظامها الرقابي الداخلي، باعتبار هذا النظام الرقابة ضمانا

¹ عادل اسحق حنين، "دراسات في المراجعة - المراجعة الحكومية"، دار الكتب والوثائق القومية، القاهرة، مصر، 2010، ص.ص 176-177.

² رائد محمد عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص 33.

³ المرجع السابق، ص.ص 33-34.

مهما لتحقيق أهداف المؤسسة، حيث أن فشل المؤسسات في تحقيق أهدافها أو حدوث حالات فشل أو تعثر مرتبط ارتباطاً وثيقاً بوجود اختلالات أصيب بها النظام الرقابي الداخلي سواء عند التطبيق أو في التصميم ذاته.

أولاً- أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة لعمل المراجع الداخلي:

يركز المراجع الداخلي جل اهتماماته على الرقابة الداخلية لخدمة الإدارة، واهتمام المراجع الداخلي بالرقابة الداخلية مبني على الأسس التالية¹:

- أن الرقابة تمثل الجزء الرئيسي في العملية الإدارية، وهنا يتحمل كل مدير مسؤولية وضع برنامج رقابي يساهم بفعالية في إنجاز الأعمال المسؤول عنها؛

- أن المراجع الداخلي يلتزم بخدمة المؤسسة وبدوره خدمة الإدارة، ولهذا يهتم المراجع الداخلي ويعني بعملية الرقابة الداخلية باعتبارها جزءاً ضرورياً من هدفه وهو خدمة الإدارة؛

- أن المراجع الداخلي قادر بوجه خاص على تزويد الإدارة بالمساعدة في مجال الرقابة الداخلية، وينبع خصوصية هذه القدرة من أن المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التشغيلية وعلاقاتها المتداخلة والأدوات الرقابية المرتبطة بها. أيضاً يمتلك المراجع الداخلي القدرة على التحليل والحكم عن سلامة النشاط، التي تعد ضرورية لتقييم فعالية الرقابة الداخلية؛

- أن المراجع الداخلي يمتلك خاصية مميزة وهي قدرته على الاقتراب من مختلف المشكلات من خلال السجلات المالية الرئيسية، وهي إحدى مسؤولياته، فعن طريق هذه السجلات المالية يستطيع المراجع الداخلي التحرك بفاعلية أولاً إلى الأنشطة المالية وما يرتبط بها من أدوات رقابية مالية، وإلى الأنشطة التشغيلية الأخرى وما يرتبط بها من وسائل رقابية مالية وتشغيلية؛

- اقتراب المراجع الداخلي من المناطق التشغيلية يعطيه ميزة خاصة في التعامل مع مشاكل المؤسسة، ولهذا ينبغي أن تقوم المراجعة الداخلية بتقييم الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه من أجل تحديد ما إذا كانت الأهداف قد تحققت أم لا.

وينبغي أن يوفر التقييم الذي تقوم به المراجعة الداخلية الضمان أو التأكيد المعقول بوجود ما يلي²:

¹ المرجع السابق، ص 34.

² المرجع السابق، ص 35.

-وضع الأهداف بشكل سليم، تخطيط عمليات الترخيص والمراقبة والمقارنة الدورية وإنجازها وتوثيقها للوصول إلى الأهداف المرسومة، تحقيق النتائج المستهدفة.

ثانيا-مسؤولية المراجعة الداخلية اتجاه تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية

لقد أكدت كل التعاريف أنّ الإدارة هي الجهة المسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه، وعلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة مراقبته والإشراف عليه بتقييمه وإعطاء توجيهات لتحسينه وتطويره، ويستعين في القيام بذلك بنشاط المراجعة الداخلية الذي يرفع للمجلس تقارير دورية بمدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فالمراجعة الداخلية والإدارة يتلقيان في اهتمام مشترك بخصوص نظام الرقابة الداخلية وهو أن يكون ملائما وفعّالا. كما أنّ المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ألزمت وجود وظيفة مراجعة داخلية مستقلة تقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها، وهذا من خلال المعيار رقم 2130 "الرقابة" والذي نص على "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، والدفع لتحسينها المستمر"¹.

بالنسبة لخدمة التأكيد (2130A1): يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة، والعمليات وأنظمة المعلومات، وهذا من خلال محاولة تأكيد:

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛
- موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛
- فعالية وكفاية العمليات والبرامج؛
- حماية الأصول؛
- الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود.

بالنسبة لخدمة الاستشارة (2130.C1): يجب على المراجع الداخلي استعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجازه للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة².

¹ هيبه قواسمية، "دور التدقيق في تفعيل حومة البنوك، دراسة حالة البنوك الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار، عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، 2016-2017، ص 134.

² The Institute Of Internal Auditors, "International Standards for Professional Practice of Internal Auditing", Révisé on October 2016, Effective on January 2017, p 12, available at: www.theiia.org, consulted 20/07/2020 at 23:00.

كما يشير الباحث بكري إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي ليس فقط جزءا من نظام الرقابة الداخلية ولكنها تمثل بؤرة التركيز بالنسبة له وصمام الأمان، خصوصا بعد تولها إلى مهنة معترف بها دوليا، ودور المدقق الداخلي ينحصر في هذا المجال في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وكذلك تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية¹.

ويظهر جليا صعوبة قيام الإدارة بهذا الاختبار، وكذلك صعوبة قدرة المراجع الخارجي على القيام بذلك لعوامل عديدة، أما بالنسبة للمراجع الداخلي فهو يقوم بتقييم نظام الرقابة بشكل شامل بهدف الحصول على تأكيد بأن النظام يعمل بشكل جيد وعرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة المراجعة، ما يجعله مشاركا أساسيا في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك كوظيفة استشارية في هذا الأمر، حيث يمكن إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية فيما يخص الرقابة الداخلية من خلال ما يلي²:

- تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية؛

- تقديم خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛

- تقديم درجة تأكيد حول مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي تواجهها المؤسسة.

ومن وجهة نظر أخرى يعتبر تقييم النظم الرقابية أحد أنشطة المراجعة التشغيلية الجوهرية، حيث أن المراجعة الداخلية تعتبر من إجراءات الرقابة التنظيمية المصممة لقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن المراجعة الداخلية يتجلى دوره عند تقييم الرقابة الداخلية بتقييم عدة أمور أهمها ما يلي³:

-**الالتزام:** لا تعتبر نظم الرقابة الداخلية ذات مغزى إلا إذا تم الالتزام بتطبيقها طبقا لما هو مخطط، ولذلك فإن الهدف من المراجعة التشغيلية تتمثل في تحديد ما إذا كانت سياسات وبرامج وإجراءات الرقابة المقررة تعمل بشكل مقنع؛

¹ علي حجاج بكري، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، 2005، ص 111.

² خليل عبد اللطيف محمد، "نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء التوجيهات المعاصرة"، مجلة جامعة الزقازيق للبحوث التجارية، مصر، المجلد 52، العدد 1، 2003، ص 10.

³ أمين السيد أحمد لطفي، "مسؤولية وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، الطبعة الأولى، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص.ص 104-105.

-**حماية الأصول:** لتحديد ما إذا كانت الأصول قد تم المحاسبة عنها بشكل صحيح وتم حمايتها بشكل ملائم من الخسائر، والمراجع الداخلي يهتم بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية أو التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها؛

-**التحقق:** يمكن أن يتم تصميم المراجعة التشغيلية للتحقق من دقة ومصادقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة لتعزيز الدقة وإمكانية الاعتماد؛

-**تقييم الأداء:** بغض النظر عن الرقابة التنظيمية على الفعالية التشغيلية فإن المراجعين الداخليين كثيرا ما يطلب منهم تقييم أداء العاملين؛

-**التوصيات بالتحسينات:** يتم تصميم أنشطة المراجعة الداخلية التشغيلية للمراجع الداخلي لإبداء مقترحات وتقديم التوصيات.

هذا وقد اهتمت لجنة COSO وأكدت أن هناك أهمية كبيرة لمشاركة المراجعين الداخليين في تكوين وتصميم وتشغيل نظام كفاء وفعال وقوي للرقابة الداخلية، ويتمثل دور المراجعة الداخلية حسب تقرير هذه اللجنة في مساعدة الإدارة على تحقيق ما يلي:

- تعريف الرقابة الداخلية والأهداف المتصلة بها؛

- تحديد أدوات التقييم المناسبة والتي تستخدم في قياس مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛

- المراقبة المستمرة والدورية لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة.

وأخيرا يمكن القول بأن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر جزءا مهما من النظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام كما أنها من أهم عناصره، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولتساهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الاستشارية، وإضافة لمسؤولية التقييم فإن المراجعة الداخلية تقع عليها أيضا مسؤولية إعداد التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية كمساعدة لمجلس الإدارة أو الإدارة العليا في الاستجابة للمتطلبات القانونية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية بعد صدور قانون Oxl-Sarbansey، حيث ألزم القسم 404 منه الإدارة بتوثيق وتقييم وإعداد التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية للنظم والمعلومات، وهذا التقرير بدوره يساعد الإدارة على إعداد تقريرها، إلا أن مصادقية هذا التقرير تتوقف على مدى تنفيذ عملية المراجعة الداخلية وفقا لمتطلبات معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها.

وهكذا يتحقق اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة فوائد عاجلة وأخرى آجلة في المدى الطويل، وبالتالي يجب على المراجع الداخلي التفهم الشامل للعملية الرقابية، تركيز جهوده على الوسائل التي تجعل الرقابة أكثر فعالية في شتى مواطن التشغيل.

ثالثاً- دور المراجعة الداخلية في فحص نظام الرقابة الداخلية

في البداية، يجب على المراجع الداخلي فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة أي معرفة مدى ملائمة وكفاية الإجراءات الرقابية لمواجهة المخاطر التي تتعرض لها أنشطة المؤسسة أو التأكد من مدى كفايته وفعالية هذا النظام لتحقيق أهداف المؤسسة. وللتمكن من فحص نظام الرقابة الداخلي وجب على المراجع الداخلي القيام بما يلي:

- فهم مسار تدفق العمليات من بدايتها إلى كيفية تسجيلها وتطبيقها والتقرير عنها؛
- تحديد النظم الرقابية والإجراءات الخاصة لكل عملية أو لكل نشاط أو نظام محل الفحص مع الأخذ بالاعتبار أفضل أساليب الرقابة الموجودة في المؤسسة؛
- فحص الإجراءات والنظم الرقابية التي تخص كل المجالات بهدف الوصول إلى تحديد إلى أي مدى يتم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية؛
- الاستعانة بدليل رقابي يوثق جميع الإجراءات والنظم الرقابية الرسمية "المكتوبة" أو الشكالية "غير المكتوبة"؛
- فحص المجالات التي تكون أكثر عرضة للمخاطر بواسطة استخدام إجراءات ونظم الرقابة الملائمة، وضع برنامج لفحص المجالات ذات المخاطر العالية؛
- إعداد تقرير للإدارة يتعلق بمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بغرض تحقيق أهداف المؤسسة؛
- اقتراح التوصية لتحسين وتقوية نظام الرقابة الداخلية كلما دعت الحاجة إلى ذلك؛
- متابعة نتائج أعمال فحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مدى التزام الإدارة العليا بتلك النتائج .

من خلال ما سبق يتبين أن عملية فحص نظام الرقابة الداخلية تتطلب من المراجع الداخلي الإلمام بأساليب الفحص اليدوي والآلي لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة، وكذا التأكد من وجود إطار عام لنظام الرقابة الداخلية فيها. وإحداث توازن بين نظم وإجراءات الرقابة ودرجة المخاطرة لكل نشاط على

حدة، بالإضافة إلى التأكد من توثيق نظامها الرقابي الداخلي وأيضاً متابعة مدى تطبيق إجراءات هذا النظام على جميع عملياتها.

رابعاً- دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

ارتبطت وظيفة المراجعة الداخلية منذ ظهورها بفحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة بهدف التأكد من مدى تحقيقها للأهداف المرسومة، عن طريق رصد الاختلالات والثغرات واقتراح مجموعة من التوصيات لمعالجتها ثم متابعة تنفيذها.

توجد الرقابة الداخلية من أجل التعرف على المخاطر وإدارتها على كافة المستويات، ولا تقتصر هذه الرقابة على الرقابة المحاسبية فقط، وإنما هي عملية تصمم من خلال إدارة المؤسسة لتحقيق عدة أهداف مثل تحقيق الكفاءة والفعالية في عمليات المؤسسة، وضمان موثوقية وملائمة التقرير المالي وأخيراً ضمان الالتزام بالخطط والسياسات. وتؤدي المراجعة الداخلية دورها في الرقابة بإجراء تقييم موضوعي لعمليات الرقابة وبطريقة موضوعية وفعالة، حيث تتوقف فعالية الرقابة على مدى نجاحها في إدارة المخاطر، وأنّ هناك التزام بقواعد الرقابة¹. ومنه نجد وظيفة المراجعة الداخلية عبارة عن جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع في قمة هذا النظام عن طريق مساهمتها في إضافة قيمة للمؤسسة وتقديم الخدمات الاستشارية.

تعتبر المراجعة الداخلية من بين إجراءات الرقابة التنظيمية المصممة لقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، فتقييم هذا النوع من النظم هو أحد أنشطة المراجعة التشغيلية الجوهرية. وبالتالي يتجلى دور المراجعة الداخلية عند تقييم الرقابة الداخلية في تقييم عدة أمور أبرزها الالتزام، حماية الأصول، تقييم الأداء، إضافة إلى اقتراح التوصيات من أجل التقويم والتحسين. ومع تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي نصّت على أنه يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعّالة من خلال تقييم فاعليتها وكفائتها والدفع لتحسينها المستمر². وهذا ما نصّت عليه المعيارين الدوليين:

- المعيار 2130.A1: ينبغي على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط

الرقابية في التعامل مع المخاطر المتعلقة بالحكومة والعمليات وأنظمة المعلومات، وذلك من حيث تحقيق

¹ عارف عبد الله عبد الكريم، "المراجعة المتقدمة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 368.

² المعيار 2130، "الرقابة"، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، معهد 2017، (IIA)، ص 14.

الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة، حماية الأصول، الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود.

- **المعيار 2130.C1:** ينبغي على المراجعين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهام الاستشارية، وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة.

خامسا- دور المراجعة الداخلية في التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحسينه

بعد قيام المراجع الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، تأتي مرحلة التقرير عن فعالية هذا النظام والتوصيات المتعلقة بتقويمه وتحسينه المستمر.

1. دور المراجعة الداخلية في التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية:

تقوم إدارة المراجعة الداخلية بإعداد التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقدمه إلى الإدارة التنفيذية للمؤسسة، وقد أشار قانون SOX وكذلك معيار التدقيق رقم (5) لعام 2007 الصادر عن مجلس PCAOB بأن يغطي التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية الجوانب المالية فقط كأحد أهداف الرقابة الداخلية، على أن يتم إعداد ذلك التقرير في تاريخ إعداد القوائم المالية.

في حين تضمنت التقارير المهنية الصادرة في المملكة المتحدة مثل تقرير Turnball and Hample أن يغطي التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية جميع الجوانب المالية وغير المالية، أي أهداف الرقابة الداخلية كاملة، على أن يتم إعداد ذلك التقرير عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، وقد زاد الاهتمام بالتقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية خاصة بعد صدور قانون SOX والذي تضمنت فقرته رقم (404) بأنه يجب على الإدارة التنفيذية للمؤسسة التقرير عن فعالية نظام الرقابة، على أن ترفق مع التقارير المالية للمؤسسة ويصادق عليها المراجع الخارجي¹.

وفي رأينا أنه يجب على المراجعين الداخليين إعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية مع ضرورة أن يتضمن الفحص كل الاختلالات ومصادرها وأسبابها والتوصيات لمعالجتها، وكذا جميع نظم وجوانب الرقابة الداخلية في المؤسسة (المالية وغير المالية)، وإبداء الرأي عن فعالية تلك النظم خلال الفترة المالية.

¹ Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public law 107-204, 107th Congress, JULY 30, 2002, p 45, Available on: www.sec.gov, consulted 18/02/2019 at 16:00.

2. مساهمة المراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية واقتراح التوصيات المناسبة لتقويمه وتحسينه:

تهدف المراجعة الداخلية باختبار نظام الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالفصل بين الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة، وقيام المراجع الداخلي أيضا بتقييم الضبط الداخلي بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات، بحيث تسمح لكل موظف بمراجعة عمليات الموظف الذي قبله وبما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال. حيث يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها، ولقد نصت معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد "IIA" على أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة والحكم على درجة متانتها.

فيجب توافر مجموعة من الدعائم والمقومات الضرورية في أي المؤسسة لضمان نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية ، لذلك كان لزاما أن نولي موضوع اهتمامنا في تقييم هذا النظام وتعزيزه، ولهذا سعى المراجعون الداخليون لتحسينه وبذل العناية في تقييمه وكشف أوجه الاختلالات فيه، وتقديم التوصيات والاقتراحات لتقويمه والنهوض به لتحقيق الأهداف المرجوة منه.

المطلب الرابع: دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة

إن ما حدث من انهيار لكبرى الشركات حول العالم لم يكن بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بداخل الشركات ولكن أيضا بسبب عدم الالتزام بمتطلبات هذه الأنظمة وهنا يظهر الدور الرقابي للمراجعة الداخلية¹.

حيث زاد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لضمان الحصول على معلومات سليمة ولكي يتم الالتزام بالسياسات، والإجراءات، والقوانين، ويتم استخدام موارد المؤسسة الاستخدام الأمثل، ويقوم المديرين بتعيين إدارة داخلية للقيام بالإشراف على تشغيل النظام لأنهم لا يستطيعوا القيام بذلك².

¹ Arena Marika, Arnaboldi Michela, Azzone Giovanni, "Internal Audit in Italian Organization, Amulyiple Case Study", Managerial Auditing Journal, Vol 21, N° 3, 2006, p 275.

² أمين السيد أحمد لطفي، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 159.

فالرقابة الداخلية هي خط الدفاع الأول لحماية الشركة من الغش أو الفساد وتقديم وقاية مبكرة للبيانات المالية. أما المراجعة الداخلية هي خط الدفاع الثاني الذي تطوّر بمرور الوقت¹، حيث يشبه نظام الرقابة الداخلية النظام العصبي البشري الذي ينتشر في جميع أنحاء الأعمال، تحمل أوامر وردود الفعل من وإلى الإدارة².

أولاً- الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة

إن تقييم الرقابة الداخلية هو أمر مهم بتكليف من معايير المراجعة في جميع أنحاء العالم، وتعتبر بيئة الرقابة أهم عنصر من مكونات نظام الرقابة الداخلية³. فبيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى⁴، لقد تمّ تعريف بيئة الرقابة وفقاً لمعهد المراجعين الداخليين على أنها موقف وفعاليات الإدارة العليا المتعلقة بالرقابة في المؤسسة، وتوفر بيئة الرقابة للنظام والانضباط من أجل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، وهو ما انطبق مع التعريف الوارد لها في تقرير COSO حيث اعتبر معهد المراجعين الداخليين أن تقرير COSO بشأن الرقابة الداخلية معياراً يسترشد به عند تطوير أو تصميم أي نظام للرقابة الداخلية، حيث نجدها تشتمل على تصرفات الإدارة والمسؤولين وضبط إيقاع المؤسسة. وتقوى من مدى الوعي الرقابي للعاملين بها، كما أنها الأساس للرقابة الداخلية الفعالة والتي توفر الالتزام والهيكل التنظيمي⁵ تعكس بيئة الرقابة الفكر الإداري وأسلوب التشغيل والإطار السلوكي للعاملين، وذلك يظهر في الأساليب الإدارية التي تنتهجها الإدارة في عرض الحقائق والتقرير عنها، وطريقة الإدارة في مواجهة المخاطر والتعامل مع العمليات التشغيلية والإدارية، فإذا لم تستطع أن تواجه الإدارة المخاطر فقد تلجأ إلى أساليب وسياسات احتيالية، فتقوم بعمل تقارير مالية مزورة مما يؤدي إلى عدم وجود مصداقية في عرض نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، مما يخلق بيئة سيئة للرقابة ونظام رقابة داخلية ضعيف. أما الإطار السلوكي للعاملين هو العنصر البشري الذي يعتبر جزءاً من بيئة الرقابة الذي يؤثر فيها عن طريق سلوكياته وأفكاره

¹ Cosmin Domitru, "The Future of Internal Audit", Economy Series, Faculty of Economics, Constantin Brancusi University of Targu Jiu, Romania, Vol 1, Issue 1, 2015, p.p 195-196.

² Theofanis Karagiorgos, George Drogas, Evaggelos & Ioannis Tampakoudis, "Internal Auditing as An Effective Tool for Corporate Governance", Journal of Business Management, Vol 2, N°1, 2010, p 19.

³ Conor O'Leary, Errol Iselin, Divesh Sharma, "The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control", Pacific Accounting Review, Vol 18, Issue 2, 2006, p 17.

⁴ ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد الديسبي، أحمد حامد حجاج، "المراجعة مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص 383.

⁵ محمود فاروق كامل، "دراسة تحليلية لأثر حوكمة الشركات وبيئة الرقابة على قرارات تخطيط عملية المراجعة الخارجية"، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2014، ص 11.

الأخلاقية، وللوصول لبيئة رقابية سليمة يجب أن يتمتع أفرادها بالنزاهة والقيم الأخلاقية لضمان عدم إتباعهم لهذه الأساليب الاحتيالية¹.

تشمل بيئة الرقابة الداخلية على مجموعة من المكونات كما تم ذكرتها في الفصل الثاني، فهذه المكونات تستخدم كمؤشرات لجودة بيئة رقابية جيّدة وتمثل عنصرا هاما لتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، فهي اللبنة الأساسية للرقابة الداخلية، فإذا لم تكن بيئة الرقابة قوية وإيجابية فلن يكون نظام الرقابة الداخلية المطبق فعّالا والعكس صحيح.

قبل التعرض لدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة، ارتأينا أن نقدم ونعطي مفهوما للكفاءة والفعالية والعلاقة الموجودة بينهما.

ثانيا - الفعالية والكفاءة والعلاقة الموجودة بينهما

❖ **الفعالية:** تشير إلى مستوى تحقيق الأهداف أي مدى نجاح الشركة في تحقيق أهدافها، وتمثل التوافق بين المخرجات الفعلية للنظام مع المخرجات المخططة، قد عرفت بعض الدراسات بأنها: "مدى تحقيق المشروع لأهدافه، وأدائه لأعماله وأنشطته بصورة جيدة، إذ تعني الفعالية في تحقيق الأهداف، كما أنه يعني التأكيد من أن استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والمقاصد والأهداف المرجوة منها.

❖ **الكفاءة:** هي العلاقة بين الموارد الموجودة داخل الشركة والإنتاج في شكل سلع أو خدمات أو غيرها من النتائج، والرقابة على الكفاءة هي مدى استعمال الموارد البشرية والمالية وتسيير البرامج وغيرها استعمالا فعّال، مدى الانجاز في الوقت المناسب، أي أنها انجاز أكبر قدر من الأهداف المحددة (مخرجات) بتكاليف أقل (مدخلات).

أما العلاقة الموجودة بين الكفاءة والفعالية فهناك من يرى أنهما متكاملين فالكفاءة تساعد على التعرف على مدى فعالية الأنشطة والبرامج أو تسهل وضع معايير القياس، أما التأكد من نجاح الشركة في تحقيق أهدافها وأهداف أنشطتها أو برامجها ممكن أن يكون مستقلا عن الكفاءة، فمن الممكن أن تحقق

¹ أحمد زكي حسين متولى، "دور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحدّ من ممارسات المحاسبة الاحتيالية، دراسة ميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، طنطا، العدد 2، 2010، ص 564.

الشركة أهدافها ولكن دون تحقيق مستوى الكفاءة المطلوبة¹، كاستغلال الموارد استغلالا جيدا ولكن في غير موضعه، فالأداء ممكن أن يكون كفئا وليس فعّالا.

ثالثا - دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة

ترى بعض الدراسات أنّ مراجعة الكفاءة والفعالية هي تطور طبيعي لدور المراجع الداخلي وتوسيع لنطاق عمله، حيث تشمل النواحي المالية والمحاسبية وتشمل جميع أنشطة الإدارة داخل المؤسسة، ونظرا لإلمامه بأمور الشركة وأهدافها ومشاكلها، فهو الذي يملك الاقتراحات لحلول هذه المشاكل، كما إنه الأقرب للإدارة العليا التي تقوم بوضع الخطط ورسم السياسات وبالتالي فهو أجدر من يقوم بذلك².

للمراجعة الداخلية العديد من المسؤوليات لدورها الهام في تفعيل بيئة الرقابة الداخلية، حيث تمثل أحد الركائز الأساسية للرقابة الداخلية، وتقوم بمساعدة لجنة المراجعة على أداء عملها وبمدد المراجع الخارجي للعديد من البيانات التي تمكنه من القيام بعمله، ومن هنا نجد أن دور المراجعة الداخلية يتمثل في³:

- فحص وتقييم مدى سلامة نظام بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى تحقيق أهدافها من الالتزام بكافة المتطلبات القانونية واللوائح والأنظمة، ومساعدة إدارة المؤسسة في التعرف على مواطن الضعف والخلل في النظم الرقابية، ودقة المعلومات المحاسبة التي ينتجها النظام المحاسبي في الشركة، رفع التوصيات بشأن الإجراءات الواجب اتخاذها لمعالجة بيئة الرقابة الداخلية وتحسينها، وحماية ممتلكات وموارد المؤسسة؛

- مراجعة كافة جوانب العمل بالشركة للتأكد من الاستغلال الأمثل للموارد؛

- مراجعة الإجراءات والضوابط الرقابية العامة في الوحدة الإدارية المختصة بمعالجة البيانات والوحدات الإدارية الأخرى التي لديها صلاحية استخدام أنظمة وبرامج الحاسب الآلي، ومراجعة الإجراءات والضوابط

¹ محمد عبد المجيد، "المفهوم الحديث للرقابة الداخلية"، مؤتمر الإدارة الرشيدة والإصلاح الإداري والمالي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص.ص 239-241.

² ممدوح هاشم، "المسؤولية عن مراجعة الكفاءة والفعالية كمدخل لتطوير مهنة المراجعة في المرحلة الراهنة-دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، مجلد 20، العدد 1، 1998، ص.ص 193-196.

³ سارة حافظ السعيد، "قياس أثر التطبيق المتكامل لآليات الحوكمة على بيئة الرقابة الداخلية -دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، 2015، ص.ص 111-112.

الرقابية لأنظمة المؤسسة لضمان دقة ونزاهة المعلومات، والتأكد من أن التقارير والبيانات التي تطلبها الجهات الرقابية يتم إعدادها بشكل صحيح؛

- وضع البرامج المناسبة لتقييم أعمال بيئة الرقابة الداخلية، كما أنها تقوم بالمشاركة في تصميم الأنظمة اليدوية أو الآلية بالشركة؛

- نشر الوعي بخصوص الجوانب المتعلقة بإدارة المخاطر والتأكد من أن أعضاء مجلس إدارة المؤسسة وموظفيها قد تم تبليغهم وتم تعريفهم بالمتطلبات القانونية واللوائح الداخلية وقواعد السلوك المهني للشركة وأية تغييرات قد تحدث؛

- كتابة التقارير حول نتائج جميع أعمال المراجعة الداخلية على أن تتضمن جميع التوصيات لتطوير وتحسين العمل، وإبلاغ الإدارة العليا فور اكتشاف أي خلل أو مخالفات؛

- مراجعة ودراسة الشكاوي التي ترد إلى الشركة من قبل العملاء والمساهمين والأطراف الأخرى والعمل على متابعة إيجاد الحلول المناسبة لها.

1. دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة بيئة الرقابة

لتقييم البيئة الرقابية يجب معرفة مفهوم التقييم فهو عبارة عن المعايير والمؤشرات التي تحدد مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها وقدرتها على تحديد الانحرافات وأسبابها وكيفية معالجتها، وهي التأكد من أن كل جزء من نشاط الشركة يخضع للمراقبة¹. وقد تم وضع مقاييس مرجعية يستند إليها عند تقييم البيئة الرقابية، ولمعرفة مستوى الكفاءة التي تتسم بها بيئة الرقابة يتم وضع نموذج يحدد مستويات مختلفة للكفاءة لكل مكون من مكونات بيئة الرقابة والخصائص التي تميز كل مستوى، وتقوم كلا من الإدارة والمراجعين بتصميم وأداء الاختبارات للتعرف على الخصائص المتوفرة داخل البيئة الرقابية الحالية والتي تمثل مستوى كفاءة معين، ويكون أمرا سهلا على الإدارة والمراجعين تحديد مستوى الكفاءة التي تتسم بها البيئة الرقابية الحالية، والعوامل التي على أساسها يتم تقييم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية تكون كالتالي:

¹ رجاء حاسم محمد، ابتسام أحمد فتاح، "تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركات العامة لصناعة البطاريات - دراسة ميدانية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات والمحاسبة والمالية، جامعة بغداد، مجلد 7، العدد 20، 2012، ص 244.

- النزاهة والقيم الأخلاقية:

وجود وتطبيق أدلة السلوك والسياسات الأخرى المرتبطة بممارسة الأعمال، أو المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي، التعاملات مع الموظفين والموردين والعملاء والمستثمرين والدائنين والمنافسين.

- الالتزام بالكفاءة:

توصيفات الوظيفة سواء الرسمية أو غير الرسمية أو الوسائل الأخرى لتحديد المفاهيم التي تتضمن تلك الوظائف الخاصة، تحليل المعرفة والمهارات المطلوبة لأداء الوظائف بكفاءة.

- مجلس الإدارة/ لجنة المراجعة:

الاستقلال عن الإدارة، التتابع والتوقيت المرتبط بالاجتماعات، الكفاية والتوقيت المناسب لتوفير المعلومات لمجلس الإدارة وأعضاء اللجنة.

- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل:

طبيعة مخاطر الأعمال المقبولة، تتابع التفاعل بين الإدارة العليا والإدارة التشغيلية، الاتجاهات والتصرفات اتجاه التقرير المالي.

- الهيكل التنظيمي:

ملائمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة وقدرته على توفير تدفق ملائم للمعلومات، كفاية تحديد المسؤوليات الرئيسية للمديرين وفهمهم لتلك المسؤوليات.

- تفويض السلطة والمسؤولية:

تخصيص السلطة وتفويض المسؤولية للتعامل مع أهداف الشركة، ملائمة المعايير والإجراءات المرتبطة بالرقابة متضمنا توصيفات العاملين، ملائمة مهارات الأفراد لحجم المؤسسة وطبيعة الأنشطة لتشغيل البيانات.

- سياسات وممارسات الموارد البشرية:

المدى الذي إليه يتم تفعيل سياسات تعيين وتدريب وترقية وتعويض العاملين، كفاية اختبارات خلفية المرشح للعمل، كفاية الاحتفاظ بالعاملين ومعايير الترقية.

2. دور المراجعة الداخلية في تطوير فعالية بيئة الرقابة

للولصول لنظام رقابة داخلية ذو فعالية وفقاً لما جاء في تقرير COSO، فإنه على المراجع الداخلي مساعدة الإدارة في تفهم الرقابة الداخلية، ووظائفها، وتحقيق أهدافها وتكوين نظام رقابة داخلية كفء وفعل، وذلك يتم عن طريق التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي للجنة المراجعة، فعلى المراجع الداخلي أن يحدد أهداف كل عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية، ويحدد إذا كانت لدى المؤسسة الرقابة اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وأن يقوم المراجع الداخلي بتقييم فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية ويتأكد من وجود بيئة رقابية داخلية، ففي بيئة رقابية قوية نجد موازنات تقديرية ومراجع داخلي ذو كفاءة وفعالية قادر على تحديد المخاطر التي تواجه الشركة وتقييمها وتخفيضها إلى أدنى حد عن طريق الاهتمام بالأنشطة والرقابة والتأكد من أن نشاطات الشركة مطابقة للسياسات الموضوعة والخطط، والتأكد من تحديد الاختصاصات والمستويات ووجود نظام فعال لتوصيل المعلومات، فلا يجب على المراجع الداخلي أن يغفل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية فهي مكملة لبعضها البعض لكي يستطيع الحكم على مدى فعالية وقوة النظام، وأن يكون المراجع الداخلي قادراً على استخدام تكنولوجيا المعلومات للمساهمة بإضافة قيمة للمؤسسة، وهذا يتطلب التعليم والتدريب الفني أو يعهد بذلك إلى طرف من خارج الشركة ذات خبرة في هذا المجال.

ويعتبر وجود إدارة مراجعة داخلية ذات استقلالية وخبرة وكفاءة من أهم المعايير لتحقيق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل نظام الرقابة الداخلية، ومن أهم العوامل لزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية هو تحسين بيئة الرقابة وذلك عن طريق إنشاء هيكل تنظيمي مناسب يحدد الواجبات والمسؤوليات، يدعم فاعلية الرقابة الداخلية في عملية إعداد التقارير، وإيجاد قناة واضحة لإدارة المعلومات لتحسين الرقابة الداخلية لكي تصل إلى الإدارة في الوقت المناسب وتمكنها من اتخاذ القرارات الصحيحة¹.

¹ علي سليمان النور، "دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، تخصص محاسبة، جامعة عمان العربية، 2012، ص 42.

المبحث الثاني: الأساليب والخطوات المتبعة لكشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية

يقع على عاتق إدارة المؤسسة وضع وتصميم نظام محكم وسليم للرقابة الداخلية¹ والمحافظة عليه، وللتأكد من سلامة تطبيقه وتقييم مدى كفاءته. يعتمد المراجع الداخلي على مجموعة من الوسائل والأساليب وهي الأكثر شيوعاً في التطبيق.

المطلب الأول: اختلالات نظام الرقابة الداخلية والأعراض التي تشير لضعفه في المؤسسة

سنتعرض في هذا المطلب على الاختلالات التي تصيب نظام الرقابة الداخلية وكذا سرد أهم الأعراض التي تشير إلى ضعفه في المؤسسة.

أولاً- اختلالات نظام الرقابة الداخلية

هي عبارة عن أوجه القصور الذي تصيب أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة في المؤسسة فتعيق تشغيلها كما هو مخطط لهم من قبل الإدارة. وعادة ما يتلزم حدوث اختلالات على مستوى أنظمة الرقابة الداخلية وأهمها ما يلي²:

- أن أحكام وقرارات القائمين على تصميم وتشغيل الرقابات الداخلية يمكن أن تكون خاطئة، والسبب ببساطة أنهم بشر. وحتى في ظل أدوات الرقابة الذاتية والتلقائية والآلية، فما زال هناك إنسان مسؤول عن تصميم وتشغيل الرقابات الداخلية؛

- يمكن أن تتعطل بعض الرقابات الداخلية بسبب الأخطاء أو الغش.

- يمكن التحايل على الرقابات الداخلية عن طريق التواطؤ والتحالف بين الأفراد أو بسبب تجاهل متعمد من جانب الإدارة لهذه الرقابات، وقد تحدث هذه الاختلالات نتيجة ما يلي:

- قد تحدث الاختلالات نتيجة عدم فهم بعض العاملين في المؤسسة التعليمات والإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية؛

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 255.

² عبد الوهاب نصر على، محمد فوزي محمد، "أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2018، ص 86.

- قد تحدث الاختلالات نتيجة سوء الحكم والتقدير الشخصي للأفراد العاملين على بعض العمليات أو الإجراءات وطريقة تنفيذها. أو نتيجة الجهل بالإجراءات والسياسات الموضوعية؛
- قد تحدث الاختلالات نتيجة عدم قيام العاملين بوظائفهم ومهامهم بعناية وجهد كافي، وقد يرجع ذلك إلى الإرهاق أو المرض أو التعب الجسماني؛
- إمكانية التحايل على نظام الرقابة الداخلية عن طرق التواطؤ بين أطراف داخل المؤسسة أو خارجها؛
- إمكانية مخالفة إجراءات الرقابة عن طريق الشخص المسؤول عن تطبيقها؛
- عدم ملائمة إجراءات الرقابة نتيجة تغير الظروف وبالتالي عدم الالتزام بها.

ثانيا - الأعراض التي تشير إلى ضعف النظام الرقابي في المؤسسة

توجد أعراض كثيرة تشير إلى ضعف النظام الرقابي نذكر منها¹: انخفاض المخرجات أو انخفاض مستوى الخدمة، تزايد أعطال الآلات، زيادة معدلات الغياب أو التأخير عن العمل، زيادة معدلات دوران العاملين، انخفاض جودة المنتج، تزايد شكاوي العملاء، انخفاض الحالة المعنوية للعاملين، ارتفاع تكاليف العمالة، والخامات، والطاقة بصورة مبالغ فيها، تزايد أعداد الحوادث، الفشل في تحقيق الأهداف.

وبطبيعة الحال فإن هذه الأعراض قد تختلف من قسم إلى آخر أو من مؤسسة إلى أخرى، ولكن المهم هو ألا يتم تجاهلها حتى لا تتفاقم الاختلالات، وتتراكم وتضطر المؤسسة إلى تحمل موارد ضخمة لتصحيحها.

¹ على مصيلحي شريف، وآخرون، "الإدارة في منظمات الأعمال وأسس الرقابة عليها"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2013، ص 277.

المطلب الثاني: أساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لكشف اختلالاته

حيث يلجأ المراجع الداخلي عند فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية إلى بعض الأساليب التي تساعده على فهم هيكل هذا النظام والإلمام به، نذكر أهمها فيما يلي:

أولاً- الأساليب المعتمدة لدراسة نظام الرقابة الداخلية

1. قوائم استبيان الرقابة الداخلية (الاستقصاء) Questionnaire Lists

ويقصد بها التحري أو التقصي بطريقة أو بأخرى عن القواعد والإجراءات المتبعة فعلاً في تنفيذ عمليات المشروع، ويتم الاستقصاء عادة بطريقتين¹:

- **الاستبيان الشفوي Oral Questionnaire**: قد يلجأ المراجع إلى الاستبيان الشفوي ويحصل من خلاله على إجابات غير مكتوبة (شفهية)، ويتم هذا بإلقاء بعض الأسئلة على المسؤولين بحيث يستنتج المراجع الداخلي من خلالها على بعض الملاحظات المعينة.

- **الاستبيان التحريري Written Questionnaire**: يتم هذا الاستبيان عن طريق إعداد قائمة تتضمن مجموعة من الأسئلة التي يختارها المراجع بعناية ودقة، بحيث تشمل أساليب وإجراءات سليمة للرقابة الداخلية، تستعمل كوسيلة لتوضيح الجوانب غير الملائمة في نظام الرقابة الداخلية وغالباً يتم تصميم هذه القائمة للإجابة عن الأسئلة بها بـ "نعم" أو "لا" حيث تشير الإجابة بـ "لا" إلى أوجه الخلل في نظام الرقابة الداخلية المطبق، أما الإجابة بـ "نعم" دليل على وجود سياسات وإجراءات سليمة للرقابة الداخلية². حيث سيحصل من خلالها المراجع الداخلي على فهم كامل لإجراءات وسياسات الرقابة الداخلية التي صممتها الإدارة³. حيث توزع هذه القوائم على العاملين لتلقي الردود عليها تم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الوحدة.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص.ص 214-215.

² عبد الوهاب نصر على، وآخرون، "المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010، ص 154.

³ عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، "أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً للمعايير المصرية والدولية"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2013، ص 228.

2. خرائط التدفق Le Diagramme de Circulation

أ. مفهوم خرائط التدفق (مخطط السير)

فهو مخطط رمزي لتدفق السياسات والمستندات المستخدمة بالنظام¹. حيث يعتمد المراجع على هذه الخرائط في دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية بغرض تحديد أوجه القوة والضعف². يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأية عملية من عمليات المؤسسة في شكل خريطة تدفق (معبرا عنه على شكل رموز أو رسومات) نبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أمدّ المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف العارضة والترخيص بالعملية واعتمادها³.

إن استخدام هذه الأداة flow-chart تسمح بفهم تسلسل وتدفق الوثائق والمستندات بين مختلف الوظائف والمسؤوليات مع الإشارة إلى المصدر والمصير لكل منهما داخل المؤسسة. وعليه تتكون لدى المراجع من خلال هذا المخطط نظرة شاملة وكاملة لسير المعلومات في النظام⁴.

لقد جاء تعريف خبراء المحاسبة لمخطط السير أو خريطة التدفق كما يلي:

"خريطة التدفق هي تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة: مناصب العمل، القرارات، المسؤوليات، العمليات التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الإداري للمؤسسة⁵.

وبناء على ذلك يستطيع المراجع من خلال تتبعه لتدفق المعلومات والمستندات أن يفهم ويدرك النظام بشكل جيد وفيما يلي بعض فوائد وإيجابيات استعمال مخطط السير:

- يعتبر وثيقة بيانية سهلة الفهم توضح بشكل سريع كل عملية أو إجراء في المؤسسة؛

¹ ثناء علي قباني، "الرقابة المحاسبية الداخلية من النظامين اليدوي والالكتروني"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، 2003/2002، ص 59.

² عبد الوهاب نصر على، وآخرون، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الالكترونية"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2008، ص 100.

³ محمد عبدا الرؤوف سليمان، إبراهيم جابر السيد أحمد، "الرقابة الداخلية على العمليات النقدية"، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2019، ص 298.

⁴ أحمد عبد الهادي الجيار، مرجع سبق ذكره، ص 239.

⁵ G.Bendict, R. Keravel, "Evaluation du Contrôle Interne dans la Mission d'Audit", Edition Foucher, 1990, p 39.

- يستطيع المراجع من خلال المخطط تحديد مواطن القوة والضعف وكذا مدى قدرة النظام على اكتشاف أو تقادي الأخطاء والاختلالات الممكن حدوثها؛
- إن خطر الإهمال أو الحذف منخفض لأن مخطط التدفق يكشف عن كل الوثائق والنسخ المستعملة مع تتبع منطقي للأثر؛
- كما تساعد خريطة التدفق المراجع في إعداد اقتراحات لتحسين الأوضاع في المؤسسة والتقليل من الاختلالات التي تصيب نظامها.

ب- إعداد خريطة التدفق (مخطط السير)

- لتنفيذ وإعداد مخطط السير يستدل المراجع بكل المعلومات الممكنة من مختلف المصادر (الوثائق، أخبار وسرد العمال، الاستجابات، المقالات، والمخططات والهيكل التنظيمية... الخ) ومن بين الخطوات اللازمة لإعداد خرائط التدفق ما يلي:
 - التعرف على الواجبات والمستندات ونمط العمل؛
 - توزيع المهام عبر مختلف العمليات؛
 - تعيين كل محددات العملية، القرار، المراقبة والتنفيذ.
- وتستخدم عدة رموز في إعداد خرائط النظم وهي رموز متعارف عليها عالمياً، وتتكون خريطة النظم من عدة أعمدة يمثل كل منها الوظيفة أو الموظف، وكذا المستندات التي تعد وتتداول بين الوظائف تبيان اتجاه تدفق هذه المستندات. والحصيلة التي تصل إليها من بين الأهداف العامة لدراسة وتقييم النظام وكذا استعمال كل الوسائل المناسبة هو اكتشاف مواطن القوة ومواطن الخلل التي تؤدي بدورها إلى تحديد نطاق اختبارات المراجعة ومن ثم ارتفاع كفاءة أدائها.
- فخرائط التدقيق عبارة عن عرض بياني دقيق لنظام العمل ككل أو عرض عمليات محدودة في النظام (خرائط التدفق النظام المقبوضات.... غيرها)¹.

¹ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفق المعايير الدولية للتدقيق"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 30.

3. التقرير الوصفي:

بموجب هذا الأسلوب يحصل المراجع على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيس من العمليات. وعادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، والمستندات التي يتم إعدادها، والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها، وتقسيم الواجبات، وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المراجع عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام ك(قوي) أو (كاف) أو (ضعيف)¹. وعادة يتم عرض هذا التقرير على بعض المسؤولين داخل الوحدة لمراجعته وإبداء الرأي فيما إذا كان المراجع قد جانبه الصواب في تفسير بعض الأحداث وذلك قبل كتابته في صورته النهائية².

4. الملخص التذكيري:

يعدّ المراجع الداخلي هذا الملخص ونجده يتضمن على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية³. ويعتبر كوسيلة يسترشد بها مساعدي المراجع الداخلي عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، يمكن الرجوع إليه في أي وقت لغرض القيام بتقييم الرقابة الداخلية.

5. شبكة تحليل المهام la Grille d'Analyse des Taches

حيث تعتبر شبكة تحليل المهام بمثابة صورة فوتوغرافية لتوزيع العمل خلال لحظة زمنية معينة، قراءتها تسمح بالكشف (بدون أخطاء) عن النقائص الموجودة في الفصل بين المهام وكذا اقتراح الحلول المناسبة لها⁴.

حيث يقوم المراجع بإعداد شبكة تحليل المهام (أو استخدامها إن كانت موجودة سلفاً) من أجل التأكد من احترام المبدأ العام للرقابة الداخلية وهو الفصل بين الوظائف، إذ يجب أن تسهر المؤسسة على الفصل بين مسؤوليات الحياة والتسجيل والترخيص approbation حتى لا تتعرض أصولها للخطر إذا ما وجد

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية-"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 299.

² عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، "أصول المراجعة الحديثة"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2004/2003، ص 21.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبد المالك محمد، "مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية"، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2003، ص 242.

⁴ Jacques. Renard, Op.cit, 2005, p 349.

هناك توطأً بين الموظفين. كما تسمح هذه الشبكة من عدم وجود ازدواج في الوظائف للموظف الواحد، كما تسمح لنا بالكشف عن الاختلالات الموجودة في توزيع أعباء العمل بين الموظفين¹. حيث تستخدم هذه الأداة أساساً خلال مرحلة القيام بالتحقيقات والفحوصات من أجل البحث عن أدلة لمواطن الاختلالات (الضعف) في نظام الرقابة الداخلية على مسألة معينة.

لتحضير شبكة تحليل المهام لكل وظيفة يجب أن تتضمن كل شبكة التقسيم الوحدوي لكل العمليات الخاصة بالوظيفة حيث يتضمن العمود الأول للشبكة على المهام الأولية للوظيفة (لكل مهمة سطر خاص بها)، ويتضمن العمود الثاني نوع تلك المهام سواء كانت: تنفيذ، ترخيص، تسجيل محاسبي، رقابة. أما الأعمدة الأخرى فتخصص لذكر الأشخاص المعنيين بكل مهمة، فيما يترك العمود الأخير للمهام غير المنفذة، حيث يسمح التحليل العمودي للشبكة بمعرفة من هم الأشخاص الذين يقومون بعدة مهام ومدى الانسجام بينها، أما التحليل الأفقي فهو يسمح بمعرفة المهام المنجزة عدة مرات أو تلك التي لم يتم إنجازها. حيث يقوم المراجع الداخلي بإعدادها من أجل التأكد من احترام مبدأ الفصل بين الوظائف، أي أنه لا يوجد ازدواج في الوظائف للموظف الواحد وبالتالي تسمح لنا هذه الشبكة بإمكانية الكشف عن الاختلالات الموجودة في توزيع أعباء العمل بين الموظفين².

6. ورقة اكتشاف وتحليل الخلل La FRAP

فهي الورقة التي توثق عمل المراجع عند اكتشافه لأي خلل، هذه الورقة جد مهمة بحيث يقوم المراجع الداخلي بإعدادها كلما اكتشف خلل عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية، حيث بفضلها يستطيع المراجع الداخلي صياغة التوصيات المتعلقة بتحسين نظام الرقابة الداخلية³.

7. التقييم الذاتي للرقابة⁴

يقوم التقييم الذاتي للرقابة بإشراك العاملين في وحدات الأعمال (في المستويات التشغيلية) - في تقييم الرقابة الداخلية وتحديد فرص التحسين فيه من خلال تقديم مقترحاتهم في اللقاءات التي تتم في ظل وجود منسق (عادة يكون من إدارة المراجعة الداخلية) لزيادة فعالية وحداتهم في تحقيق الأهداف المالية والتشغيلية وأهداف الالتزام لوحداتهم التنظيمية. حيث أن التقييم الذاتي للمخاطر وأساليب الرقابة هو طريقة فعالة لتحسين بيئة الرقابة في المؤسسات، وهو يوفر العديد من المنافع لأقسام المراجعة، حيث يساعد

¹ Pierre. Schick, Jacques. Vera, Olivier. Bourrouilh-Parège, Op.cit, p.p 188-189.

² Idem.

³ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 363.

⁴ عبد الوهاب نصر على، "المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر-مدخل عملي لمواجهة أزمة مجموعة دبي العالمية في ضوء تجارب الدول الأخرى"، الدار الجامعية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 2010/2011، ص 403.

المراجعين الداخليين على التركيز على المخاطر، وتفهم بيئة الأعمال، كما أنه يستخدم بواسطة الأفراد والعاملين الأكثر قربا واحتكاكا من النقاط الحرجة والحساسية للرقابة داخل المؤسسة، حيث أن هؤلاء الأفراد أكثر دراية بالرقابات الفعالة وغير الفعالة، وبتوقيت حدوث التغييرات في العمليات، لذلك يفترض هذا النظام أن هؤلاء الأشخاص هم المسؤولين تماما عن تقييم مخاطر العمليات.

8. مصفوفة الخطر والرقابة¹:

تعد مصفوفة الخطر والرقابة من أكثر الطرق فاعلية لتقييم الخطر، حيث تمكن من تحديد علاقة الخطر والرقابة، والحصول على معلومات عن ترتيب المخاطر (عالي، متوسط، منخفض)، ونوع الرقابة ما إذا كانت وقائية أم كاشفة، ويدوية أم آلية، ومدى كفاية تصميم الرقابة، كما أنها تعد ضمانا لمدى ملائمة تأكيدات القوائم المالية والتي يمكن استخدامها كمقياس للخطر، وتتكون مصفوفة الخطر والرقابة من أربعة أنشطة رئيسية وهي ترتيب المخاطر، تحديد الرقابات، تقييم ما عليه التصميم لكل رقابة، ثم تحليل النتائج. حيث أنه بعد انتهاء المراجع الداخلي من التأكد من مدى كفاية الرقابات التي تم تحديدها، ينبغي على المراجعين الداخليين أن يكونوا قادرين على تصور هيكل الرقابة لعملية المراجعة، وتنمية برنامج مراجعة يستهدف مناطق الخطر وتحديد الأفعال التي يمكن أن يقوم بها بناء على الخطر المحدد في التقييم ومدى كفاية الرقابة المقابلة له من حيث طبيعة الاختبارات التي يجب عليهم القيام بها بناء على كل من ترتيب الخطر وقدرة المقابلة له في الحد منه وتخفيضه.

ثانيا - الأساليب المعتمدة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد أن يصل المراجع الداخلي إلى الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم من خلال دراسته، يكون في حاجة إلى تقييمه، وذلك بغرض تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، ومن ثم فعليه اختيار الأسلوب الملائم لتقييم هذا النظام -سواء كان أسلوبا تقليديا أو قائما على استخدام الحاسبات- من أهم هذه الأساليب ما يلي:

أ. جدول المخاطر وإجراءات الرقابة

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الفعالة في التحقق من مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف الأخطاء وعند كل نقطة. وبموجب هذا الأسلوب يتم تصميم جدول يربط بين الإجراءات الرقابية والمخاطر حيث على المراجع أن يحدد المخاطر عند كل نقطة ثم يحدد إجراءات الرقابة الداخلية

¹ المرجع السابق، ص 402.

القائمة عن كل نقطة من هذه النقاط ويحدد مدى فعاليتها في التغلب على المخاطر. ومن هنا نصل إلى تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية القائم¹.

يحتوي نموذج "جدول المخاطر" على ستة (06) أعمدة، حيث يتم في البداية تفكيك النشاط أو الوحدة التنظيمية محل المراجعة إلى أعمال أو مهام فرعية محددة (العمود الأول)، ثم يتم تحديد لكل واحد من هذه الأعمال أو المهام أهداف خاصة لها (العمود الثاني). وبعدها يقوم المراجع بمقابلة كل مهمة بأهدافها، يقوم بالتنبأ بالمخاطر الممكنة (العمود الثالث) والتي تتعلق بأهداف غير محققة، أو مهام غير منجزة بطريقة صحيحة، أو غير منجزة تماماً، ينبغي للمراجع الداخلي تقييم المخاطر المحددة بالنسبة لكل مهمة أو عمل (العمود الرابع) ويكون على ثلاث مستويات: مهم، متوسط، ضعيف. ولمواجهة هذه المخاطر يجب معرفة إجراءات الرقابة الداخلية الكفيلة بمنع وقوع هذه المخاطر أو تخفيض تأثيراتها إلى أدنى حد ممكن (العمود الخامس). وفي الأخير، يقوم المراجع الداخلي بالكشف عن مدى وجود إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالمهمة أو العمل المعني (العمود السادس). والجدول رقم (III-01) يمثل جدول المخاطر الخاص بعملية استلام البضائع في وظيفة الشراء.

الجدول رقم (III-01): نموذج لجدول المخاطر (خاص بعملية استلام البضائع (وظيفة الشراء))

المهام	الأهداف	المخاطر	التقييم	نظام الرقابة الداخلية	الواقع
استلام البضائع	- تأمين الاستلام	- خسائر	متوسط	معايير الترمين والإيداع	لا
	- التوافق مع النوعية والكمية المطلوبة	- تلف	ضعيف	إجراءات الفحص	نعم
	- تقديم التحفظات في الوقت الملائم	- عدم التوافق	مهم	تفتيش تقني	نعم
		- نزاعات	متوسط		
		- فوات الأوان=خسارة الحقوق	متوسط	إجراءات التحفظات	لا

Source: Jacques Renard, Op.cit, 2017, p.233.

انطلاقاً من جدول المخاطر، يقوم المراجع الداخلي بتحديد أهداف مهمته، ومجال تدخله بدقة، ضمن وثيقة تسمى "التقرير التوجيهي" والتي تم التطرق إليها في الفصل الأول.

ب. نموذج الرقابة الداخلية: وهو نموذج جدّ مفصل لقوائم استبيان الرقابة الداخلية.

¹ عبد الوهاب نصر على، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 102.

المطلب الثالث: الخطوات المعتمدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وكشف اختلالاته

بالرغم من تعدد طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، فإنها تستهدف تحقيق غرض واحد هو المساعدة في التحديد الاقتصادي والفعال للمدى الضروري للاختبارات التي يقوم بها المراجع الداخلي، وهناك عدة طرق للتقييم منها¹:

- الرجوع إلى تعليمات المؤسسة ولوائحها الخاصة بتنظيم العمل في مراحله المختلفة، ثم إجراء اختبارات عملية على ما يجري تنفيذه بالفعل داخل الأقسام المختلفة؛
 - الرجوع إلى الخرائط التنظيمية والتي تبين المستويات التنظيمية داخل المشروع وتحدد فيها السلطة والمسؤولية؛
 - إتباع نظام الاستفسارات وتلقي الإجابة عنه، التي يمكن للمراجع الداخلي عن طريقها أن يصدر تقريره عن مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة.
- بالرغم من تعدد طرق التقييم، نجد أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات نوجزها فيما يلي:

أولاً- جمع الحقائق والمعلومات عن النظام (توثيق النظام)

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط. فيجب على المراجع الداخلي أن يتحصل على معرفة كافية بأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية اليدوية². وتتعدد مصادر الحصول على هذه الحقائق و المعلومات ومن بينها: التقرير الوصفي، خرائط التدفق، قوائم استبيان الرقابة الداخلية، ويضيف البعض إلى المصادر كالملاحظات الشخصية للمراجع الداخلي، و استجواباته مع العاملين داخل الوحدة³.

¹ محمد سمير الصبان، فتحي رزق السوافيري، "مدخل معاصر في الرقابة والمراجعة الداخلية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2015، ص 90.

² Benoit Pigé et autres, "Comptabilité et Audit -Manuel, Applications & Corrigés", 3^{ème} Edition, Groupe Revue Fiduciare Nathan, Paris 2014, p 12.

³ محمد سمير الصبان، "المراجعة مدخل عملي تطبيقي"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1993، ص 222.

ثانيا - اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية (فحص النظام)

تهدف هذه الخطوة إلى تحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل طبقا لما وصفه المراجع الداخلي في خرائط التدفق¹.

ثالثا - تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة:

يتم في هذه المرحلة الهامة وصف وتحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم إعادة تقييم درجة المخاطرة، فمن خلال نتائج إعادة التقييم سيقدر المراجع الداخلي فيما إذا كان سيقوم باختبارات موسعة لنظام الرقابة الداخلية، أم سيكتفي باختبارات محدودة للتأكيد، والتي يمكن أن تسمح نتائجها بتحرير تقرير المراجعة الخاص بالمهمة.

1. التقييم الأولي للرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة:

لكي يتمكن المراجع الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، يجب أن يكون لديه تصور واضح لهذا النظام وإدراك لعناصره، وفهم معمق لطريقة عمله، "الحكم على الشيء فرع عن تصوره". ولهذا الغرض، يستخدم المراجع الداخلي عددا من التقنيات الوصفية، والاستفسارية، التي تسمح بتحديد دقيق لنقاط القوة والخلل، يمكن ذكر أهمها فيما يلي: خرائط التدفق، سلم فصل المهام، قوائم استبيان الرقابة الداخلية.

حيث يعتبر استبيان الرقابة الداخلية من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين الداخليين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على المسيرين لتلقي الإجابات عليها، ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية وملائمة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة أو النشاط محل المراجعة. تتعلق أسئلة استبيان الرقابة الداخلية بالنواحي التنظيمية، التشغيلية، نظم المعلومات، العاملين، الوسائل المادية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، ويعبر عن ذلك بالأسئلة الخمسة الأساسية (5Q)، وهي: من؟ ماذا؟ أين؟ متى؟ كيف؟ ومن ناحية أخرى، يجب أن يقسم هذا الاستبيان إلى عدة أجزاء يخصص لكل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بعمل معين من أعمال النشاط أو الوحدة محل المراجعة.

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، "أصول المراجعة"، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 215.

يمكن أن يكون استبيان الرقابة الداخلية مفتوحاً، أي يترك للمجيب الحرية في التعبير عن الإجابة بأسلوبه الخاص؛ أو أن يكون استبياناً مغلقاً، أي أن تصمم الأسئلة بحيث تكون الإجابات بـ "نعم" أو "لا" حيث الإجابة بالإيجاب "نعم" تعني نقطة قوة، وأما الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود خلل في الرقابة الداخلية في ذلك الجزء من العملية.

تعتبر تقنية استبيان الرقابة الداخلية وسيلة لجمع المعلومات، وفي نفس الوقت أداة لتقييم الرقابة الداخلية، ولذا يجب استعمال هذه التقنية من قبل المراجع الداخلي بحذر وحرص شديد للوصول إلى إجابات موضوعية، دقيقة وشاملة، يمكن الاستناد عليها في الحكم على فعالية وملائمة نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم وضع برنامج الاختبارات.

2. التقييم النهائي للرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة:

أثناء مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، يعتمد المراجع الداخلي على خبرته ومهارته في إبداء رأيه الأول بخصوص فعالية هذا النظام، غير أنه في حاجة إلى تنفيذ مجموعة من الاختبارات للتأكد من صحة رأيه الأولي، إضافة إلى إمكانية اكتشافه نقاط خلل لم يتمكن من تحديدها في المرحلة السابقة.

أ. الاختبارات، مفهوماً وأصنافاً: يعرف¹ Pickett

"الاختبارات بأنها تلك الفحوصات التي تهدف إلى تأمين أدلة كافية التي تدعم المراجعة، وتؤكد الرأي الأول للمراجع حول حالة الرقابة الداخلية"، وقد أكد المعيار رقم 2240.A1 على وجوب تخطيط إجراءات المراجعة، بما فيها الاختبارات، والتقنيات المستخدمة في ذلك، مع مراعاة استجاباتها لمتطلبات المعيار رقم 2310.A1، الذي ينص على أنه "يجب على المراجعين الداخليين تعريف المعلومات الكافية، القابلة للاعتماد عليها، الملائمة، والمفيدة لتحقيق أهداف المهمة". تتضمن سيرورة الاختبارات تحديد الهدف من كل اختبار، وبيان طريقة ونطاق تنفيذه، ومن ثم يتم إعداد برنامج اختبارات المراجعة، وبعد أن يتم تنفيذه، سيتم التوصل إلى أدلة وقرائن، والتي تخضع للتقييم، للتأكد من مدى مساهمة نتائج الاختبارات في تحقيق أهداف المراجعة.

¹ K.H.S. Pickett, "The Essential Handbook of Internal Auditing", Edition John Wiley & Sons Ltd, England, 2005, p 235.

إنَّ صعوبة إجراء المراجعة الكلي في بعض الحالات، خاصة في المنشآت الكبيرة، يجعل المراجع الداخلي مضطراً إلى اللجوء إلى المراجعة الجزئية للعمليات والإجراءات الرقابية، وكذا استخدام "أسلوب العينات" في تحديد حجم العناصر التي ستخضع للاختبار، غير أن فعالية استخدام هذا الأسلوب يتوقف على طرق اختيار العينات، التي يجب أن تضمن الدقة والموضوعية والثقة في النتائج النهائية للمراجعة، وفي الحقيقة، تعتبر نتائج تحليل نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، وطبيعة المخاطر المحددة، العوامل المحددة لحجم الاختبارات ومداه. حيث يمكن ملاحظة وجود حالتين:

• الحالة الأولى:

هي الحالة الجيدة، أي أنَّ النتائج تبين أنَّ النظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط موجود وفعال وأنَّ مكوناته وطريقة عمله ملائمة، فهنا يقوم المراجع الداخلي بتنفيذ "اختبارات التوافق"، بهدف التأكد من أن آليات الرقابة الداخلية مطبقة فعلاً كما تم وصفها، وقد نص على ذلك المعيار رقم 2120.A3 فإذا كانت نتائج الاختبارات إيجابية، فعلى المراجع الداخلي أن يكمل الخطوة السابقة بتنفيذ "اختبارات جوهرية" محدودة، والتي تهدف إلى التأكد من تحقيق أهداف الرقابة الداخلية الخاصة بالوحدة أو النشاط محل المراجعة.

وبعبارة أخرى، ستكشف هذه الاختبارات الجوهرية عن مدى صحة الرأي الأول للمراجع الداخلي حول تأثير نظام الرقابة الداخلية في مستوى المخاطر المتبقية، والتي تعبر عن تلك المخاطر التي هي خارج سيطرة نظام الرقابة الداخلية، مثل مخاطر الأخطاء، ضعف نوعية المعلومات، أو سوء استخدام الموارد...إلخ. وعليه فالاختبارات الجوهرية تحدد إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف التوافق، نوعية المعلومات، والأهداف التشغيلية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، مع الأخذ بعين الاعتبار حقيقة مفادها أن هذا النظام لا يوفر إلا تأكيداً معقولاً بشأن تحقيق الأهداف السابقة، وليس تأكيداً مطلقاً، وعلى هذا الأساس، فيمكن أن تكون هناك اختلالات في نظام الرقابة الداخلية تعبر عن مخاطر ليس لها تأثير معنوي على أداء الوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، وذلك بعد قياسها، يمكن أن تمثل مخاطر مقبولة من قبل إدارة المؤسسة.

• الحالة الثانية:

وهي الحالة السيئة، حيث تشير نتائج تحليل نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو نشاط الخاضع للمراجعة، عن وجود ضعف في فعالية هذا النظام وعدم توفره لآليات رقابية متكاملة، وبالتالي، سيتجنب فريق المراجعة الداخلية إجراء اختبارات التوافق لعدم وجود داعي لذلك، وسيعتمد الفريق إلى إجراء اختبارات جوهرية موسعة لتحديد حجم المخاطر التي هي خارج سيطرة الرقابة الداخلية، وهي تمثل مخاطر غير مقبولة عن المراجع الداخلي، طالما أنها تمنع من تحقيق أهداف الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة. تعتبر الاختبارات الجوهرية ضرورية في هذه الحالة، مهما كانت نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفي هذه الحالة ستمكن المراجع الداخلي من الحصول على أدلة كافية لتدعيم رأيه الذي سيعبر عنه في تقريره حول عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية، كما أن هذه الاختبارات تمثل أسلوباً منهجياً في تحديد أسباب ومصادر الإختلالات في هذا النظام، وهي تشكل أساساً متيناً في إعداد الاقتراحات الملائمة لتحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة.

ب. أهمية توثيق الاختبارات:

لكي يتمكن فريق المراجعة الداخلية من تحليل وتقييم نتائج الاختبارات بصفة منفردة أو كوحدة واحدة، ومن ثم الخروج بخلاصة حول نتائج المراجعة وتحديد التوصيات الملائمة للمؤسسة، نص المعيار رقم 2330 على وجوب قيام المراجعين الداخليين بتوثيق أعمال الفحص، وتسجيل المعلومات التي حصلوا عليها والتحليلات التي أجروها، وهذا طيلة فترة العمل الميداني، ويتم توثيق أعمال الفحص (بما فيها الاختبارات) بإعداد أوراق العمل (Les papiers de travail)، التي تشكل الإثبات الداعم للنتائج ورأي المراجعة وتوصياته، وتساعد هذه الأوراق على التأكد من تنفيذ الإجراءات التي يتم تخطيطها، وبالعناية اللازمة، كما توضح النقاط التي تمت تغطيتها، ولهذا الغرض، يقترح IFACI استعمال "ورقة التغطية" (la feuille de couverture)، وهي وثيقة شاملة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المخطط في برنامج الفحص، وإبراز النتائج المستخلصة بعد التنفيذ، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين العناصر الثلاثة: برنامج الفحص، العمل الميداني ونتائج الفحص¹. ونشير أن وثيقة التغطية تستعمل في كل أعمال الفحص، سواء كانت تتعلق بالتقييم الأولي للرقابة الداخلية أو بمرحلة الاختبارات.

¹ P. Schick, "Mémento d'Audit Interne", Edition Dunod, Paris, 2007, p 101.

يقوم فريق المهمة بإخضاع جميع وثائق التغطية إلى عمليات تحليل وتقييم، بهدف تحديد نقاط القوة والاختلالات المكتشفة. تعتبر وثائق التغطية ذات أهمية بالغة في مرحلة الاختبارات، لكونها أداة لتوجيه اهتمام المدقق الداخلي نحو المخاطر التي لم تستطع إجراءات الرقابة المطبقة من التحكم فيها عند مستويات مقبولة، ولهذا، فإن تعامل المراجع مع النتائج المتوصل إليها ضمن وثائق التغطية سيكون بحسب طبيعتها، وسيكون أمام إحدى الحالتين التاليتين:

* الحالة الأولى:

إذا ما تبين وجود نقطة قوة معينة فعلية على وثيقة تغطية، فأوجب على المراجع الداخلي إبرازها وتبيان أهميتها، ومصادرها وآثارها، والأطراف المساهمة في تحقيقها، وإعلام الأطراف ذات العلاقة بها، من خلال تقرير المراجعة، وهذا طبقا لما جاء في المعيار رقم 2410.A2 والذي ينص على "وجوب إقرار تقرير المراجعة بالأداء المرضي". ولهذا الغرض يقترح Renard إعداد "وثيقة اكتشاف وتحليل التطبيق الجيد" (FRABOP^(*)) وهي وثيقة تبين الممارسات السليمة في الوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، المعايير التي اعتمد عليها المراجع في تقييمها، والأعمال أو الأحداث التي تدل على سلامتها. كما تحدد هذه الوثيقة العوامل الأساسية في تحقيق هذه الممارسة السليمة، والنتائج المنتظرة منها¹.

* الحالة الثانية:

إذا أظهرت نتائج وثيقة تغطية معينة عن ضبط خلل أو ضعف معين، فإن المراجع الداخلي في هذه الحالة مطالب بتكملة فحصه بإعداد وثيقة كشف وتحليل الخلل (FRAP)، والتي تم اقتراحها من طرف IFACI، وهي بمثابة وثيقة شاملة يصف من خلالها المراجع الداخلي الخلل الملاحظ، وما يدل عليه من أحداث لاحظها، ثم يقدم عرضا للأسباب الحقيقية المفسرة لهذا الخلل، التي توصل إليها بإتباع أسلوب التحليل السببي، وبعد ذلك يحدد النتائج أو الآثار المترتبة على هذا الخلل، وبعد تقييم هذه النتائج، يقوم المراجع الداخلي ببلورة مجموعة من الحلول لتصحيح الخلل وتحسين الإجراءات لتفاديته مستقبلا². تعتبر الوثائق المذكورة آنفا (وثيقة التغطية، FRAP و FRABOP) أدوات فعالة في مجال المراجعة الداخلية، حيث تمكن من إنجاز أعمال المراجعة بطريقة منهجية وسريعة، وبغاية مهنية كبيرة، دون الوقوع في

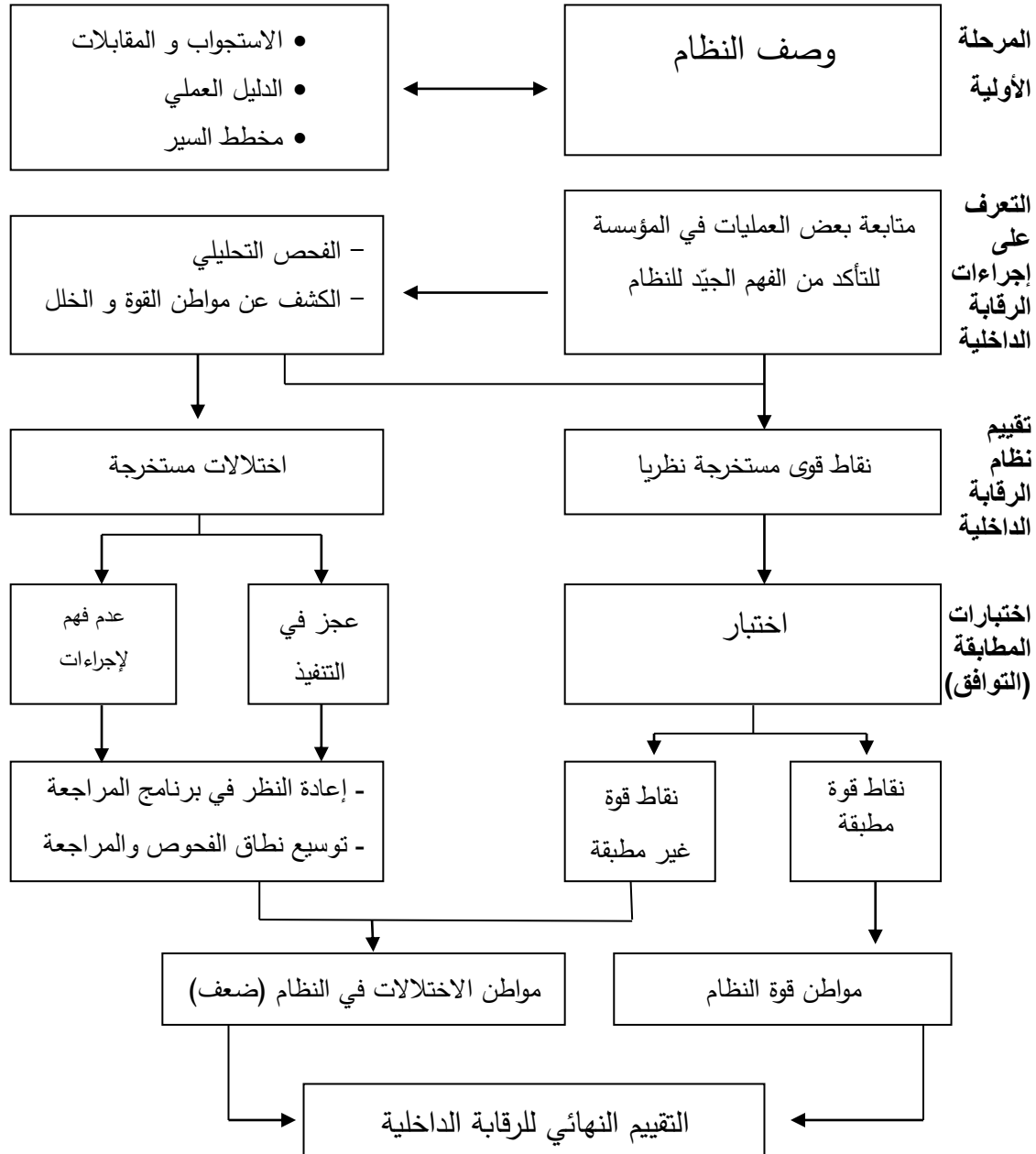
¹ Jacques. Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit Interne", Edition Organisation, 6^{ème} édition, Paris, 2007, p 252.

^(*) La Feuille de Révélation et d'Analyse de Bonne Pratique.

² O. Lemant, "La Conduite d'une Mission d'Audit Interne", Edition Dunod, 2^{ème} Edition, Paris, 1995, p 95.

أخطاء جسيمة، وتشكل هذه الوثائق أوراق العمل الأساسية التي توثق الأدلة والقرائن المحصل عليها من عمليات الفحص والاختبارات، تطبيقاً للمعيار رقم 2330.

الشكل رقم (III، 01): تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: أحمد عبد الهادي الجيار، "المراجعة الداخلية للبنوك والمؤسسات الاقتصادية (الوسائل - الرقابة - المراقبة)"، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، 2017، الإسكندرية، ص 253.

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في تحديد المخاطر وتحسين نظام إدارتها لها في المؤسسة

وضحت المعايير الدولية للممارسة المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخلي (IIA)، أنه لا بد لوظيفة المراجعة الداخلية أن تقوم بالتقييم والمساهمة في تحسين عمليات إدارة المخاطر ومساندة الإدارة في تقييم المخاطر التي يمكن أن تهدد تحقيق أهدافها والعمل على إدارتها وبالتالي تحول دور المراجعة الداخلية من كونه نشاط رقابي مالي إلى تحسين فعالية الإدارة الشاملة للمخاطر.

المطلب الأول: المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر والهدف من تطبيق هذا المنهج

أولاً- المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر

عرف معهد المراجعين الداخليين "بأنها عملية توفر تأكيد مستقل لمجلس الإدارة عن فعالية عمليات إدارة المخاطر من ناحية تصميم نظامها واعملها، أيضاً كفاية الاستجابات التي استخدمتها الإدارة للتعامل مع المخاطر بتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن من المستوى المقبول للمخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية في تخفيض هذه المخاطر".

ولقد عرفها Griffiths بأنها "المنهجية التي تقدم تأكيد بأن المخاطر قد تمت إدارتها لتصبح داخل حدود المستوى المقبول من الخطر¹. وأضاف أيضاً "بأنه يمكن تطبيق هذا المدخل على أي خطر يعيق المؤسسة عن تحقيق أهدافها سواء كان خطراً مالياً أو تشغيلياً واستراتيجياً، داخلياً أو خارجياً²."

ويمكن أن نعرف المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر بأنها المنهجية المتبعة لدى قسم المراجعة الداخلية لتوجيه جهوده نحو المناطق الأكثر خطورة في المؤسسة وخاصة عند تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية "في مرحلة تحديد وتقييم المخاطر".

¹ Griffiths, D, "Risk Based Internal Auditing: Three views on Implementation", version 1.0.1, 2006, p 4. Online: www.internalaudit.Biz. consulted 20/09/2020 at 15:30.

² محمد سامي راضي، "المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2016، ص 360.

ثانيا - الهدف من تطبيق منهج المراجعة المبنية على المخاطر على المراجعة الداخلية.

يمكن تلخيص الهدف من تطبيق منهج المراجعة المبنية على المخاطر على المراجعة الداخلية في النقاط التالية¹:

- إعطاء تأكيد على أن العمليات التي تستخدمها الإدارة لتحديد كل المخاطر الهامة فعّالة؛
- إعطاء تأكيد على أن المخاطر يتم تقييمها بدقة؛
- تقييم عمليات إدارة المخاطر للتأكد من أن الاستجابات التي استخدمتها الإدارة لمعالجة المخاطر ملائمة ومتوافقة مع سياسة المؤسسة؛
- تقييم عملية إعداد التقارير عن المخاطر الأساسية من المديرين لمجلس الإدارة؛
- عرض عمليات إدارة المخاطر الأساسية للتأكد من أن الرقابات قد وضعت وتعمل جيّدا ويتم متابعتها.

المطلب الثاني: خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر

نقصد بذلك عملية المراجعة الداخلية والتي من خلالها يتم تطبيق منهجية المراجعة المبنية على المخاطر بطريقة سليمة، وتتم من خلال إتباع الخطوات الآتية²:

أولاً- عملية التخطيط Planning Process

وتشمل الخطوات الآتية:

1. التحليل الاستراتيجي Strategic Analysis: حيث يقوم المراجعين الداخليين بتحديد الأهداف الإستراتيجية، وفهم كيفية استجابة المؤسسة للتحديات التي تهدد الوصول لتلك الأهداف، وهذا يتطلب من المراجعين الداخليين مراجعة مستوى نضج المؤسسة للمخاطر وأيضا تقييم المخاطر بواسطة الإدارة، ومخرجات التحليل الاستراتيجي سوف تسهل فهم كيفية ربط مخاطر العمل بالأهداف العامة للمؤسسة، وهذه المعرفة تستخدم خلال مرحلة تقييم المخاطر.

¹ Griffiths, D, Op.cit, p 2.

² ياسر سعيد محمود الورداني، "دور المراجعة على أساس المخاطر في تحسين جودة المراجعة الداخلية- دراسة ميدانية-"، رسالة ماجستير، جامعة عين الشمس، القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، 2013، ص.ص 112-114.

2. **تقييم مخاطر المؤسسة:** حيث يقوم المراجع الداخلي خلال هذه المرحلة بتحديد مستوى تضج المخاطر داخل الوحدة ومراجعة عملية تقييم المخاطر من خلال الإدارة لتحديد ما إذا كان يمكن الاعتماد على سجل المخاطر أم لا، وتأسيساً على ذلك يقوم المراجع بتحديد المخاطر المتأصلة والتي ينبغي أن تخضع للمراجعة وتضمن في خطة المراجعة السنوية.

3. **تطوير خطة المراجعة الداخلية:** وفي هذه المرحلة يتم تجميع الأنشطة التي تنطوي على المخاطر المتأصلة داخل مجموعات المراجعة، كما يتم إعداد قائمة بالخدمات الاستشارية التي تطلبها الإدارة، ويتم أيضاً تحديد الموارد التي تحتاجها خطة المراجعة، كما يتم تجميع خطة المراجعة وتقديمها للجنة المراجعة للتصديق عليها.

وفيما يلي بيان بالأنشطة التي تعمل على تطوير خطة المراجعة عند تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر: إعداد قائمة بالمخاطر الفردية التي ستخضع للمراجعة، توزيع الموارد، تحديد دورية المراجعة، تحديد خطة المراجعة الداخلية واعتمادها من لجنة المراجعة، التحديث المستمر لعالم المخاطر والمراجعة.

ثانياً - عمليات تنفيذ المراجعة Executive Process

1. **تنفيذ المراجعة الداخلية:** وفي هذه المرحلة يقوم المراجع الداخلي بإعداد برنامج المراجعة الداخلية شاملاً إجراءات التفصيلية والتي سوف يتم تنفيذها، ويتم تنفيذ هذه الإجراءات ومناقشة الملاحظات مع الجهة الخاضعة للفحص، ويتم إعداد قضايا المراجعة.

ويتم تنفيذ الأنشطة خلال مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية:

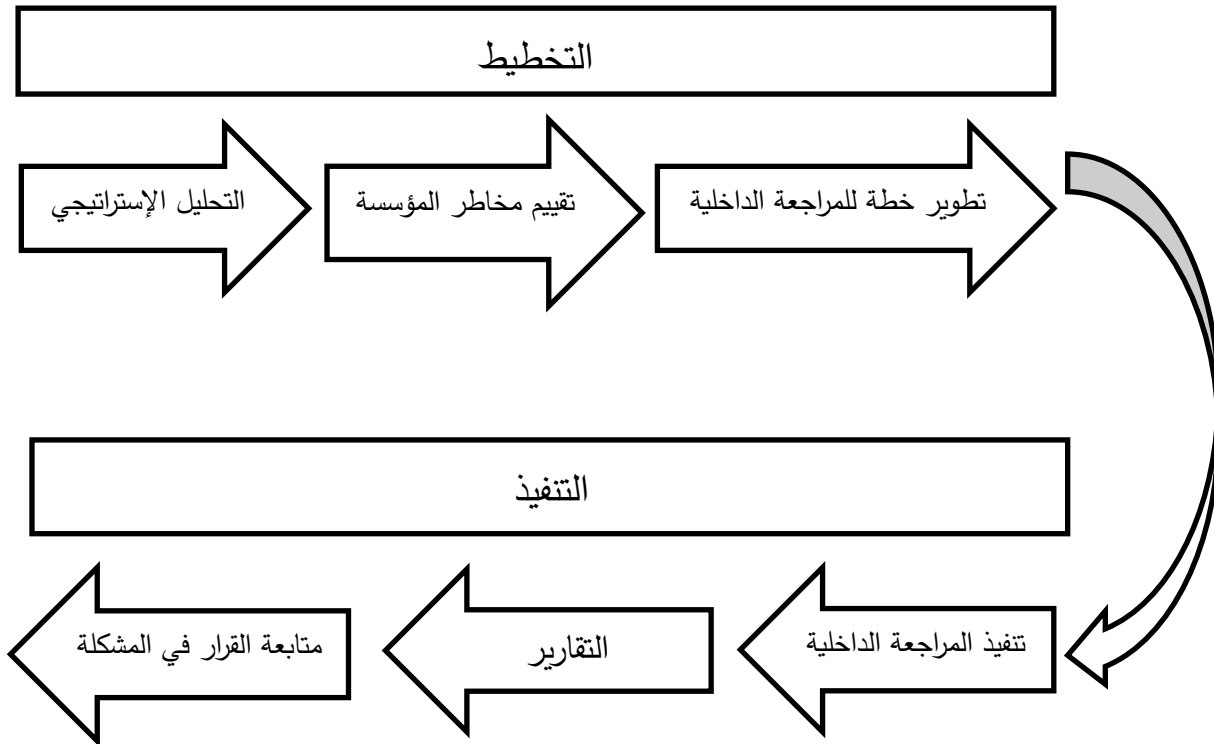
أ- إعادة تقييم نطاق المراجعة وذلك من خلال إعادة تقييم مستوى تضج المخاطر وتحليل عمليات المؤسسة؛

ب- تجهيز برنامج المراجعة، ويتكون من شقين: إجراءات مراجعة عمليات إدارة المخاطر وإجراءات مراجعة كفاية الاستجابات للمخاطر وفعالية الرقابة الداخلية. ويتم الاستعانة في تجهيز برنامج المراجعة بمصفوفة المخاطر لتحديد مناطق التأكيد في المراجعة.

2. التقرير: حيث أن المراجع الداخلي يوصل قضايا وموضوعات المراجعة إلى المستويات الإدارية المختلفة للحصول على رد الإدارة على الإجراء المقترح والذي يتعين اتخاذه، والمراجعة المبنية على المخاطر تمد الإدارة بمعلومات كافية تسمح لهم بتحسين وإدارة مخاطر العمليات والمخاطر الإستراتيجية بفعالية أكثر.

3. متابعة الإجراء المقترح لحل المشكلة أو الخلل المكتشف: حيث يقوم المراجع الداخلي بمتابعة التقدم في الإجراء المقترح للتعامل مع الموضوع الذي تم اكتشافه وتبليغه للإدارة، فخلال مرحلة تنفيذ المراجعة يتم اكتشاف بعض الموضوعات أو الملاحظات ويتم تبليغها للإدارة والاتفاق معها على اتخاذ إجراءات معينة، لذا لابد من متابعة التقدم في تنفيذ هذا الإجراء ضمانا لفعالية المراجعة الداخلية.

الشكل رقم (III، 02): خطوات تنفيذ المراجعة على أساس المخاطر



Source: Committee on Internal Audit, Guide on Risk - Based Audit; Internal The Institute of chartered Accountants of India; 2007, p 35.

المطلب الثالث: أهم الفروق بين المراجعة الداخلية التقليدية والمراجعة الداخلية المبنية على المخاطر

كانت المراجعة الداخلية سابقا تتم بصفة دورية بحيث تحديد تاريخ المراجعة القادمة تكون على حساب نتائج عملية المراجعة الداخلية الحالية. أما فيما يخص المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر فإن تحديد توقيته يكون على حساب عوامل عديدة وليس بالاعتماد على نتائج المراجعة السابقة، حيث أن عملية تقدير المخاطر في جميع إدارات المؤسسة هي عملية مستمرة ولا تتوقف ويشارك فيها بالإضافة إلى إدارة المراجعة الداخلية إدارتان هما إدارة المخاطر وإدارة العمليات. إنَّ أهم ما يميز المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر عن غيرها، هو أن إدارة المراجعة الداخلية تكون في اتصال مستمر مع جميع الإدارات وتراقب حجم المخاطرة والتغيرات، وتركز جهودها وتوجه إمكانياتها نحو الإدارات التي حجم المخاطرة فيها عال بغض النظر عن متى كانت آخر عملية مراجعة¹.

و لقد أشار Zarkasyi إلى أهم النقاط التي تميز وظيفة المراجعة الداخلية في حالة تطبيق منهج المراجعة المبنية على المخاطر عن حالة الالتزام بالمنهج التقليدي في المراجعة الداخلية وذلك على النحو التالي:

¹ حمد سعود العمر، "أساسيات المراجعة الداخلية المبنية على دراسة المخاطر"، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2013، ص

الجدول رقم (III-02): أهم الفروق بين منهج المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر والمراجعة الداخلية التقليدية

المراجعة الداخلية التقليدية	المراجعة الداخلية في ظل تطبيق منهج المراجعة المبنية على المخاطر
1. التركيز على المراجعة 2. المراجعة على أساس المعاملات أو الصفقات 3. يكون محور اهتمام المراجعة الامتثال والالتزام 4. التركيز ينصب على السياسات والإجراءات 5. يلتزم المراجع الداخلي فقط بالسياسات ولا يسعى للتغيير 6. تكون وظيفة المراجعة الداخلية مسؤولة في حدود السياسات والإجراءات	1. التركيز على الأعمال 2. المراجعة تتم على أساس العمليات 3. يكون محور اهتمام المراجعة تعريف وتحديد المخاطر الكلية جيدا ومحاولة إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تحسين العمليات. 4. التركيز ينصب على إدارة المخاطر 5. يكون دور المراجع الداخلي بمثابة المسهل في عملية إدارة المخاطر وتحسين أداء المؤسسة 6. يكون المراجع الداخلي مسئول عن نتائج تحسين الأداء.

Source: Zarkasyi, S.W, "Internal Audit Techniques Tradition versus Progressive Approach", Jurnal Ekonomidan Bisnis Terapan, Vol 2, N°1, 2006, p 8.

المطلب الرابع: مساهمة المراجعة الداخلية في نظام الإدارة الشاملة للمخاطر وفقا لمعاييرها الدولية

يتعين على المراجعين الداخليين الاهتمام بالمخاطر الرئيسية المؤثرة على الأهداف، أو العمليات، أو الموارد، لهذا تعتبر المراجعة الداخلية أحد الأطراف الفاعلة في نظام إدارة المخاطر، الذي يمثل مجالا أساسيا من مجالات تدخلها، وهذا تماشيا بما جاء به محتوى المعيار رقم 1220.A3: على المراجع الداخلي أن يحذر من المخاطر الجوهرية والتي يمكن أن تؤثر على الأهداف، العمليات والموارد. على كل حال، فإن إجراءات التأكيد لوحدها، حتى وإن نفذت بعناية مهنية، لا تضمن بأن جميع المخاطر الجوهرية سيتم اكتشافها".

وقد أثر الاهتمام بالمخاطر ونظم إدارتها على عمل المراجع الداخلي، حيث أصبح يقوم على المقاربة بالمخاطر (l'Approche par les Risques) وهي نتيجة مباشرة للبحث عن الفعالية عن طريق المراجعة، إذ يخصص المراجع-حسب هذه المقاربة- جزءا مهما من عمله في أجزاء المؤسسة، أين يمكن أن تظهر أخطار العجز، الخسارة، وعدم كفاءة الرقابة¹. تقع على المراجعة الداخلية مسؤولية تقييم وتحسين فعالية سيرورة إدارة المخاطر وتقديم التوصيات والاقتراحات لتحسينها، من خلال خدمات التأكيد والاستشارة، كما ينص على ذلك المعيار الدولي رقم 2100، الذي جاء فيه: "يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات، على أساس مقارنة منهجية ومنظمة"، وهو ما يدل على أن مجال عمل المراجع الداخلي يشمل أيضا نظام إدارة المخاطر. وقد أكد المعيار الفرعي رقم 2120 على "وجوب قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقييم فعالية سيرورة إدارة مخاطر المؤسسة، والمساهمة في تحسينها، وتطويرها".

تساهم المراجعة الداخلية في سيرورة إدارة المخاطر في منظمات الأعمال، إذ يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة المخاطر ويساهم في تحسينها، مساعدة للإدارة وللجنة المراجعة على الوفاء بمسؤولياتها في إدارة المخاطر، غير أن تأدية المراجعة الداخلية لدورها التأكيدي والاستشاري يمكن أن يواجه تهديدا كامنا لاستقلاليتة وموضوعيته، ومن ثم، فإن الحد الأقصى لمساهمته في سيرورة إدارة المخاطر تتحدد بالوضعية التي يمكن للمراجع الداخلي القيام بدوره التأكيدي والاستشاري، مع الحفاظ على استقلاليتة وموضوعيته². وفي هذا الإطار، يوجه المعيار 2120.C3 الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في نظام إدارة المخاطر من خلال التأكيد على أن إدارة المخاطر هي مسؤولية إدارة المؤسسة بدرجة أولى، حيث نص علي: "عندما يساعد المراجعون الداخليون الإدارة في تصميم وتحسين نظام إدارة المخاطر يجب أن يناؤا بأنفسهم عن تحمل أية مسؤولية عملية تتعلق بالنظام". وما يجب تأكيده هو أن لجنة المراجعة والإدارة العليا للمؤسسة مطالبان بتحديد دور المراجعة الداخلية في عملية إدارة المخاطر، ففي حالة عدم وجود نظام لإدارة المخاطر، فإن المعيار رقم 2120 يشير إلى أن غياب نظام إدارة المخاطر يستدعي من المراجع الداخلي تنبيه إدارة المؤسسة، من خلال اقتراحات من أجل تصميم مثل هذا النظام، حينئذ، يمكن للمراجع الداخلي أن يلعب دورا استباقيا (Proactif)، من خلال المساعدة في تصميم هذا النظام دون أن يتحمل مسؤولية إدارة المخاطر المكتشفة.

¹ H. Bouquin, J.C. Becour, "Audit Opérationnel", Edition Economica, 2^{ème} Edition, Paris, 1996, p 39.

² L. De Zwaan et Al, "Internal Audit Involvement in Entreprise Risk Management", Papers Accounting, N° 2/2009, Griffith University, Australia, P 5.

يمكن للمراجعة الداخلية أن تقوم بملائمة وفعالية نظام إدارة المخاطر، للتأكيد على أن هذا النظام يضمن أن¹:

- المخاطر الناتجة عن إستراتيجية وأنشطة المؤسسة محددة، أعطيت لها الأولوية؛
 - مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة قد قاما بتحديد المستوى المقبول للمخاطر بالنسبة للمؤسسة؛
 - أنشطة معالجة المخاطر تم تحديدها وتنفيذها لأجل تخفيض أو مراقبة المخاطر عند مستويات القبول المحددة من طرف الإدارة ومجلس الإدارة؛
 - أنشطة المتابعة المستمرة تم توجيهها نحو إعادة تقييم - بصفة دورية - الخطر وفعالية مراقبته؛
 - مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة تستلم - بصفة دورية - تقرير حول نتائج نظام إدارة المخاطر؛
- إن المطلوب من المراجعين الداخليين هو إضافة قيمة للمؤسسة، الذي يعني المساهمة في دعم نجاحها، حيث تؤكد - وبكل وضوح - معايير الأداء على أهمية قيام مسؤول المراجعة الداخلية بإدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية، لضمان إضافته قيمة للمؤسسة، ويؤكد المعيار 2010.C1 على الحاجة إلى إضافة قيمة والمساهمة في ترقية إدارة المخاطر، حيث جاء فيه: "يجب على مسؤول المراجعة الداخلية الأخذ بعين الاعتبار الموافقة على المهمات الاستشارية المطلوبة اعتماداً على احتمالية مساهمة المهمة في تحسين إدارة المخاطر، إضافة قيمة، تحسين عمليات المؤسسة. يجب إدراج المهمات الاستشارية الموافق عليها في الخطة"².

عندما تحتاج المؤسسة إلى وضع نظام لإدارة المخاطر، وتلجأ إلى المراجع الداخلي لطلب مساعدته كخدمة استشارية، فمن الصعب على هذا المراجع أن يقدم خدمة تأكيدية عادلة على هذا النظام نفسه، وللهذه الأولى يبدو أن هذين المفهومين متناقضان أو غير متطابقين، الأمر الذي دفع إلى اقتراح العديد من الطرق، يمكن من خلالها إدارة هذا التضارب في أداء الخدمات التأكيدية والاستشارية من قبل المراجعة الداخلية. وفي هذا الإطار، يقترح Pickett³ سبع (07) مقاربات أو مداخل ممكنة، يمكن توضيحها فيما يلي:

¹ نور الدين مزياي، "تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية-دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية"، أطروحة دكتوراه-جامعة باجي مختار-غابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2012-2013، ص 112.

² المرجع السابق.

³ K.H.S. Pickett, Op.cit, p.79.

- **المقاربة الأولى:** وهي مقاربة معيارية للمراجعة، هنا فريق المراجعة الداخلية يراقب -بطريقة نظامية- إدارة المخاطر في المؤسسة، حيث يتأكد من تصميم وتطبيق نظام لإدارة المخاطر في المؤسسة، وأنه ذو مصداقية وقوي ويستجيب لمتطلبات المؤسسة. يمكن للمراجع الداخلي توريد خدمات التأكيد بكل استقلالية لمجلس الإدارة حول حالة نظام إدارة المخاطر.

- **المقاربة الثانية:** شبيهة بالأولى، لكن مع إضافة اللجان المتخصصة التي تقدم المشورة والتوجيه عند الاقتضاء. يمكن للمراجع الداخلي تقديم عروض لمجلس الإدارة، أثناء الاجتماعات وورشات العمل، حيث يتم مناقشة وإقرار نظام إدارة المخاطر، مع الأخذ بعين الاعتبار المساهمات الملائمة.

- **المقاربة الثالثة:** وفق هذه المقاربة، يصبح المراجعون الداخليين مشاركون في رفع الوعي والعناية، حيث تقود المراجعة الداخلية مجموعة من المنتديات والأعمال التي تهدف إلى ترقية حوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة.

- **المقاربة الرابعة:** أين تقوم المراجعة الداخلية بتبسيط ورشات تقييم الرقابة الذاتية (Evaluation d'Auto contrôle)، ونشر رسالة الخطر في أجزاء المؤسسة. فالمراجع يقوم بتوجيه عمل الفرق ومشاريعهم ومساعدتهم على إعداد سجلات المخاطر التي تعكس المخاطر ذات الأولوية، وكذلك مخططات العمل.

- **المقاربة الخامسة:** هنا يجمع المراجع الداخلي البيانات حول مخاطر المؤسسة (إنشاء قاعدة بيانات)، من خلال تحديد مختلف مخاطر الأنشطة التي يمكن أن تنتج في المؤسسة. وهو ما يقتضي أن تقوم المراجعة الداخلية بتطوير نظام الإبلاغ (أو التقارير)، الذي يقدم تقارير مختصرة أو مفصلة للمستويات المعنية في المؤسسة. ويتضح بهذا أن الدور الذي تضطلع به المراجعة الداخلية يجعل منها مديرة للمخاطر في المؤسسة.

- **المقاربة السادسة:** تقوم هذه المقاربة على تصميم حدين منفصلين لخدمات المراجعة الداخلية، الأول يتعلق بالدور التأكيدي الأساسي، وغالبا ما تركز هذه الخدمة على مخاطر العمليات التي تم تحديدها. أما الحد الثاني، فيتعلق بأداء المراجع الداخلي الخدمة الاستشارية لتسهيل عمليات التقييم الذاتي للرقابة والمخاطر.

- **المقاربة السابعة:** هي أن تلعب المراجعة الداخلية دورا كاملا في إعداد وتطوير نظام إدارة المخاطر في المؤسسة والمساعدة في تطبيقه.

الإستراتيجيات الأساسية المذكورة أعلاه يمكن أن تكون قاعدة لتكييف خدمة المراجعة الداخلية في تطوير إدارة المخاطر في كامل المؤسسة، والمقاربة أو الإستراتيجية المختارة ينبغي أن تكون مناسبة للمؤسسة ولفريق المراجعة معا.

وتأسيسا على ما سبق، فإنّ الدور الرئيسي للمراجعين الداخليين في تقييم المخاطر وإدارة نظامها هو توفير تأكيد موضوعي لمجلس الإدارة وللإدارة العليا حول فعالية نشاطات إدارة مخاطر المؤسسة، وأنّ مخاطر الأعمال الأساسية يتم إدارتها بشكل ملائم. ويتضمن هذا الدور التأكيد ما يلي¹:

- توفير تأكيد حول تصميم وفعالية عمليات إدارة المخاطر؛
 - توفير تأكيد بأن المخاطر قد تم تقييمها بشكل صحيح؛
 - تقييم عمليات إدارة المخاطر؛
 - تقييم الإبلاغ (reporting) حول حالة المخاطر الأساسية والضوابط؛
 - مراجعة إدارة المخاطر الأساسية، بما في ذلك فعالية الضوابط وأية استجابات أخرى إليها.
- ويمكن للمراجعة الداخلية تقديم خدمات استشارية تتعلق بعملية إدارة المخاطر إذا ما توفرت حماية ملائمة لاستقلاليتها وموضوعيتها، وفي هذا الشأن، فقد حدد معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة وإيرلندا (IIA.UK) الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر فيما يلي²:
- العمل كمنسق ومرشد للمديرين والموظفين من خلال عمليات إدارة المخاطر كجزء من التقييم الذاتي وذلك بقيادة نقاش العمل دون التدخل المباشر في العمليات؛
 - العمل كجزء من فريق عمل لمساعدة الإدارة بالخبرات الفنية اللازمة؛
 - العمل كمحلل للمخاطر والرقابة لتزويد المديرين بالمشورة والخبرة في مجال تحديد وتقييم المخاطر وتصميم أنظمة الرقابة والاستراتيجيات التي تحد من هذه المخاطر؛
 - إتاحة المجال للمراجعين الداخليين باستخدام أدوات وتقنيات الإدارة لتحليل المخاطر والرقابة؛
 - العمل كمركز خبرة لإدارة المخاطر وتقديم الدعم في إنشاء نظام إدارة المخاطر.

¹ داود يوسف صبح، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، إتحاد المصارف العربية، الطبعة الأولى، بيروت، 2007، ص 173.

² Institute of Internal Auditors in UK and Ireland, "The Role of Internal Auditor in Risk Management", p 4, on site of IIA,UK: www.iaa.org.uk, consulted 02/02/2019.

ومن خلال هذه الحزمة من خدمات المراجعة الاستشارية، نؤكد على وجود حماية ملائمة موضوعية لضمان تكامل دوره الاستشاري مع الدور المحوري للمراجعة الداخلية ألا وهو ضمان خدمات التأكيد المعقول بشأن نظام إدارة المخاطر، وتوفير هذه الحماية ستجعل الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية ليس في حالة تضارب مع الدور التأكيدي. وفي هذا السياق، يؤكد معهد IIA على ضرورة أخذ بعين الاعتبار ما يلي¹:

- ينبغي أن يكون من الواضح أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إدارة المخاطر؛
- طبيعة مسؤوليات المراجعة الداخلية إزاء عملية إدارة المخاطر يجب أن تكون مدونة في ميثاق المراجعة ومصادق عليها من طرف لجنة المراجعة؛
- لا يمكن للمراجعة الداخلية أن يقوم بإدارة المخاطر باسم إدارة المؤسسة؛
- يجب أن تقوم المراجعة الداخلية بتقديم الاستشارات، والدعم للإدارة في اتخاذ القرارات بشرط ألا تتعارض مع قرارات إدارة المخاطر نفسها؛
- لا يمكن للمراجعة الداخلية تقديم تأكيد موضوعي على أي جزء من نظام إدارة المخاطر عندما يكون مسؤولاً عليه، ويمكن القيام بذلك من طرف جهات أخرى ذات مؤهلات مناسبة ومستقلة؛
- أي عمل خارج أنشطة التأكيد يجب أن يكون محددا كالتزامات استشارية، ومعايير التنفيذ المتعلقة بمثل هذه الالتزامات يجب أن تكون محل متابعة؛
- تلخيصا لما سبق، يمكن القول أن المراجعة الداخلية يلعب دورا مهما في كل مرحلة من مراحل عملية إدارة المخاطر، وعلى مستوى كل مكوناتها، نوردها فيما يلي²:

❖ البيئة:

يعمل المراجع الداخلي على تقييم مدى ملائمة سياسة إدارة المخاطر التي تبنتها الإدارة العليا ومجلس الإدارة، لأهداف وإستراتيجية المؤسسة، ولمواردها المالية، وقدرتها على تحمل المخاطر، في ضوء نتائج تحليل البيئة الخارجية، وعمليات المنشأة. وعليه، سيقدم المراجع الداخلي اقتراحا إما بإعادة النظر في أهداف المؤسسة، وبالتالي مراجعة الاستراتيجيات لتحقيقها، وهو ما يعني مراجعة سياسة إدارة المخاطر، ومستوى الرغبة في المخاطر (Appétence pour le risque)، ليتناسب مع أهداف المؤسسة وقدرتها على تحمل المخاطر.

¹ Institute of Internal Auditors (IIA), "The Role of Internal Auditing in Enterprise Wide Risk Management", January 2009, p 6, on site of IIA: www.theiia.org, consulted 18/04/2020 at 00:15.

² نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص 115.

❖ التعرف على الأحداث:

يمكن أن يشارك المراجعون الداخليون الإدارة في تحديد المخاطر وتقييم الضوابط الرقابية في إطار ورشات التقييم الذاتي للرقابة والمخاطر، بحيث يشكلون مصدر الخبرة المطلوبة في عملية تحديد المخاطر. ومن جهة أخرى، يتأكد المراجعون الداخليون من تحديد جميع المخاطر، وتقييم الأساليب والأدوات المستخدمة في عملية تحديدها. كما يمكن أن يقوم هؤلاء المراجعون برصد المخاطر المحيطة بأنشطة المنشأة وأهدافها، من أجل تنبيه الإدارة عنها في الوقت المناسب، وبالتالي إعطاءها الفرصة الكافية للاستجابة بفعالية نحو المخاطر.

❖ تقييم المخاطر:

يمكن للمراجع الداخلي أن يمارس دورا استشاريا مهما، من خلال مساعدة الإدارة في تقييم المخاطر من حيث احتمالية وقوعها وأثرها، من أجل أن يتم ترتيبها، وعرضها بأسلوب تستطيع من خلاله الإدارة إجراء المقارنة بين مختلف أنواع المخاطر لمعرفة تلك المخاطر ذات الأولوية، وما لا يتم معالجته. وقد يكتشف المراجع الداخلي أثناء تأدية دوره التأكيدي أن أدوات ومنهجية تقييم المخاطر غير كافية، أو لم تتم بشكل صحيح، حيث لاحظ وجود مخاطر هامة تستدعي معالجة سريعة من الإدارة العليا، ولم يتم إعطاءها الأولوية في المعالجة. وبالتالي، سيقوم المراجع الداخلي برفع تقارير لمجلس الإدارة والإدارة العليا لاطلاعها على حالة المخاطر، واقتراح أدوات ومناهج ملائمة لتقييم المخاطر، والتوصية بتعديل مستويات المخاطر المقبولة للمؤسسة، ومراجعة فلسفة إدارة المخاطر ككل.

❖ الاستجابة للمخاطر:

رغم أن اتخاذ قرار التعامل مع المخاطر هو مسؤولية الإدارة العليا للمؤسسة، فإنه يمكن المراجع الداخلي تقديم النصيحة، وتوفير البدائل لها للتعامل مع المخاطر، وإرشادها للخيار الأمثل، كخدمة استشارية. وفي إطار دوره التأكيدي، يعمل المراجع الداخلي على تقييم قواعد وطرق اختيار إجراء التعامل مع المخاطر، وتقييم تصميم وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة للحد من المخاطر، أو تخفيضها عند المستوى المقبول، مثل إجراءات الرقابة على المعاملات، وحماية الأصول، للتحكم في خطر الغش، الذي يعتبر تقييمه من أهم مسؤوليات المراجعة الداخلية في إطار دوره التأكيدي حول إدارة المخاطر، كما ورد في المعيار رقم 2120.A2، حيث جاء فيه: "يجب على المراجعة الداخلية تقييم إمكانية الغش، والطريقة التي يتم بها التعامل معه من قبل المؤسسة".

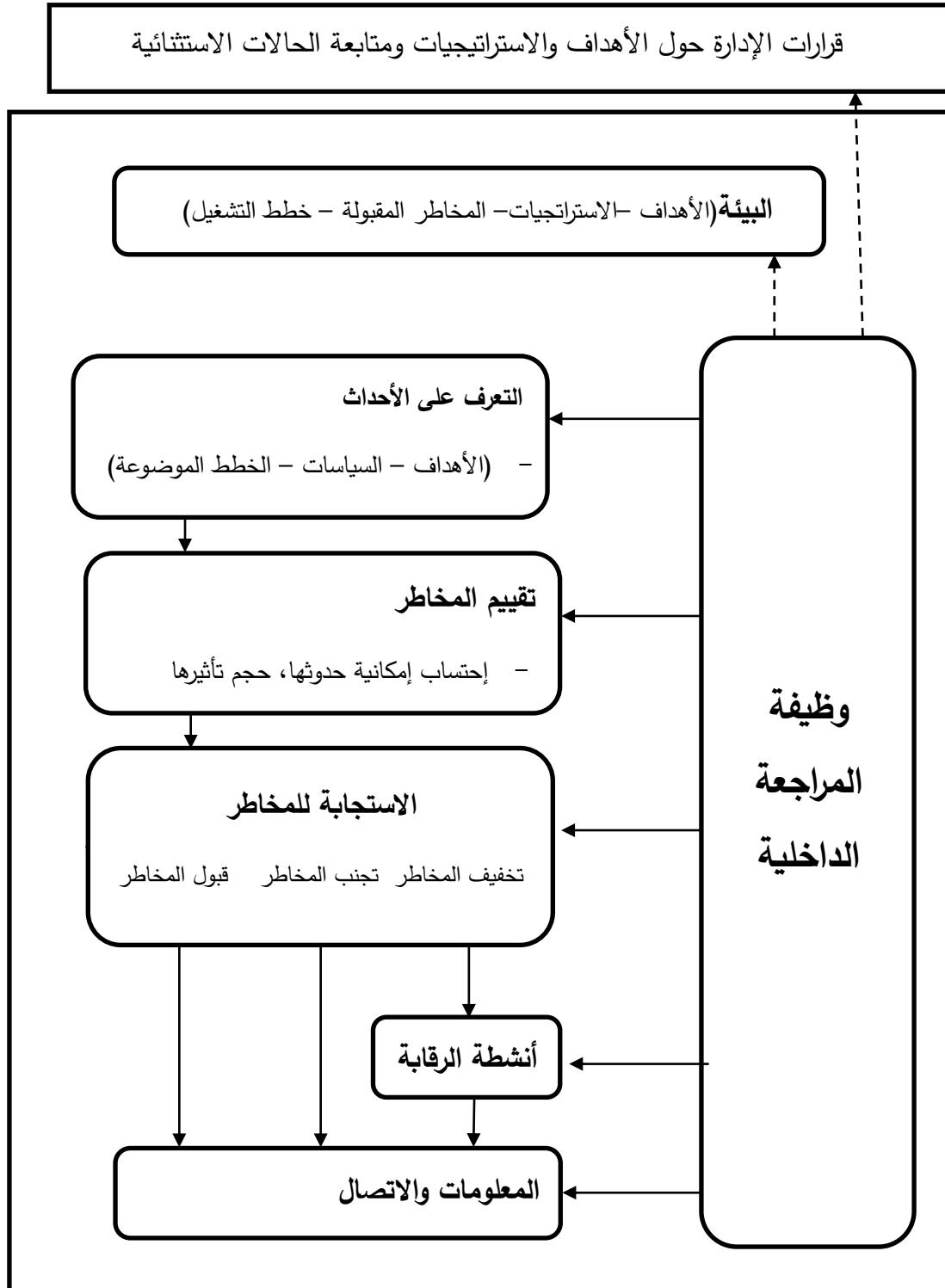
❖ المعلومات والاتصال:

يوجد عدة أطراف داخلية (الإدارة العليا، مجلس الإدارة، المستخدمين،...) وأخرى خارجية (المستثمرين، المقرضين، هيئات الضبط،...) لديها طلب على المعلومات حول مخاطر المؤسسة، وعملية إدارتها. ولهذا، يجب على المراجع الداخلي أن يتأكد من سريان هذه المعلومات في كل الاتجاهات، مثلاً: بين الإدارة العليا والإدارات العملياتية، التي تواجه هذه المخاطر في أعمالها اليومية، تقدم المراجعة الداخلية تأكيداً للجنة المراجعة على أن الإدارة تعمل على الوفاء بمسؤولياتها في ما يتعلق بإدارة المخاطر، من خلال التأكد من وجود نظام فعال للتقارير الدورية، يعمل على نشر المعلومات المتعلقة بالمخاطر في الوقت المناسب، وبالدقة المطلوبة، لكافة الأطراف المعنية، وأن هذه المعلومات قابلة للفهم من قبل هذه الأطراف. كما تتأكد المراجعة الداخلية من أن نظم المعلومات في المؤسسة تمكن من متابعة تطور وضعية المخاطر، وأية ظروف استثنائية، فيمكن أن تتجح المؤسسة في التعامل مع المخاطر الحالية، غير أنها قد لا تكون جاهزة للتعامل مع مخاطر جديدة قد تهدد استمرارية المؤسسة¹.

وهكذا، يتضح أن المراجعة الداخلية -بالمفهوم الحديث- يقوم بمساعدة مجلس الإدارة على تأدية مسؤوليته الإشرافية على نظام إدارة المخاطر، حيث يقوم بتزويده بتأكيدات عن سلامة وفعالية سيرورة إدارة المخاطر المطبقة بالمؤسسة، ولا يمكن أن تتم عملية تقييم إدارة المخاطر دون تقييم عنصر هام ضمن هذا النظام، ألا وهو الرقابة الداخلية.

¹ المرجع السابق، ص 117.

الشكل رقم (III-03): دور وظيفة المراجعة الداخلية في الإدارة الشاملة للمخاطر في المؤسسة



Source: R. William, Jr Kinney, "Auditing Risk Assessment and Management Processes", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, p 142.

المطلب الخامس: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

تعد إدارة المخاطر أسلوباً منتظماً لتحديد وقياس ومراقبة المخاطر، أما الرقابة الداخلية فتتكون من الإجراءات التي تستخدمها المؤسسة في مراقبة المخاطر قبل وبعد العمليات، أما المراجعة الداخلية فهي يعني بتقييم منتظم لعمليات الوحدة الاقتصادية وتقاريرها المالية.

أولاً- العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر

لقد تحولت المراجعة الداخلية من الدور التقليدي (التدقيق المالي) إلى دور المراجعة الإدارية ثم منه إلى التركيز على إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية متمثلة في مراجعة إدارة المخاطر لمساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها، ويقع ضمن مسؤولية المراجعة الداخلية عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية الأمر الذي يتطلب منح الصلاحيات اللازمة لإعداد المنهج واختيار آلية التقييم لضمان المستوى الكافي من الاستقلالية، وإجراء تقييم فعال وموضوعي لعمليات الوحدة الاقتصادية.

فالعلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر مترابطة ومتفاعلة في هذا المجال ويكمل كل منهما الآخر، وفيما يلي أوجه الترابط فيما بينها¹:

- **مرحلة تخطيط عملية المراجعة:** يعتبر جمع المعلومات هو الخطوة الأولى في عملية التخطيط، وذلك من خلال المقابلات والدراسات والاستفسارات، بالإضافة إلى دليل المخاطر والذي يشكل هيكل عام للمخاطر المتعارف عليها. حيث يقوم بتحديد العمليات التي تتعرض للمخاطر، وهو تحديد أولي للمخاطر المقبولة من خلال تقييمها، وتأتي الخطوة التالية وهي تعديل الخطة بناء على الحاجة التي تهدف إليها الوحدة الاقتصادية، لأن الغرض الأساسي من مرحلة المراجعة ليس معرفة كيفية إعداد خطة فعالة بل معرفة كيفية بناء خطط مبنية على المخاطر.

- **مرحلة التنفيذ:** تهتم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التنفيذ باختبار مدى التزام إدارة المؤسسة بالضوابط الداخلية والخطط الموضوعية، ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية بكفاءة وفعالية، وقدرتها على تقليل وتجنب المخاطر. وبناء على هذه الحالة يتم وضع التوصيات اللازمة من قبل المراجع الداخلي لزيادة فاعلية الضوابط الداخلية الموضوعية.

¹ هيا مروان إبراهيم لظن، "مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2016، ص.ص

- **مرحلة كتابة الملاحظة في أوراق العمل:** يقوم المراجع بتدوين الحقائق في أوراق العمل وكذلك المعلومات المتعلقة بالمخاطر حيث يتم وضع توصيات تتعلق بشكل خاص بمعالجة خطر أو خلل معين مثل عدم الامتثال للوائح الداخلية. وكذلك أي حقيقة أخرى تتعلق بهذه العمليات تم العمل على وضع التوصيات المناسبة بشأنها لمعالجة المخاطر.

- **كتابة التقرير:** بعد أن يدون المراجع ملاحظاته واستنتاجاته في أوراق العمل، يتم الإفصاح في تقريره عن المخاطر ويتم إبلاغ مجلس الإدارة والإدارة العليا بذلك. وعلى الإدارة إصدار تعليمات إلى إدارة المخاطر بشأنها لكي تقوم الأخيرة بإجراء تقييم، وتوضيح، والإفصاح عنها للإدارة حول احتمال التعرض للخسارة ووضع الحلول حول كيفية تفاديها أو التقليل من آثارها.

- **المتابعة:** يتم في هذه المرحلة متابعة الملاحظات والتوصيات الواردة في تقرير المراجع حيث يتم متابعة وتقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية عن طريق الاختبار والتقييم على أساس المخاطر بالتنسيق مع الإدارة التنفيذية، بهدف السيطرة على المخاطر الهامة وإدارتها بكفاءة.

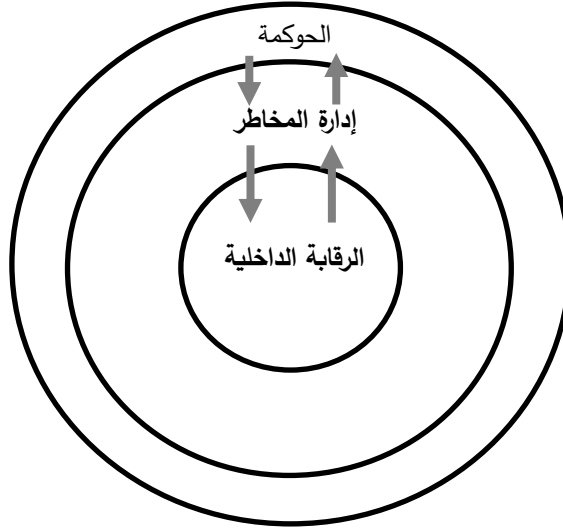
ثانياً - العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

يكمُن هدف الرقابة الداخلية في تحقيق الفعالية وتخفيض خطر خسارة الأصول وضمان نوعية المعلومات المالية وغير المالية والتوافق مع القوانين والتشريعات السارية المفعول؛ أهمية هذه الأهداف دفعت بالأطراف المهتمة إلى المطالبة بضرورة توفير المؤسسة على نظام رقابة داخلية فعال، وإعداد تقارير دورية عنها. وعلى الرغم من هذا الاهتمام فلم تأخذ الرقابة الداخلية مكانتها الطبيعية في المؤسسة، حيث اعتبرت على أنها أنظمة لتحديد ومعالجة المشكلات، يتم وضعها وتشغيلها من الإدارة التنفيذية في المؤسسة، وهكذا بقيت الرقابة الداخلية عنصراً هامشياً ضمن الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة، لتركز على الإدارة التشغيلية للعمليات والأنشطة.

لقد تطورت النظرة إلى الرقابة الداخلية من خلال المقاربة الحديثة لإدارة المخاطر وما تمخض عنها من نماذج "للإدارة الشاملة للمخاطر (ERM)"، التي تمكنت من الجمع بين الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر، بحيث أصبحت الأولى تابعة للأخيرة، وليست مستقلة، باعتبارها عنصراً مهماً من عناصر الاستجابة للمخاطر. وبذلك، أصبحت نظم الرقابة الداخلية بمثابة وسيلة للتحكم في المخاطر، وحل للمشكلات المحتملة، فعدم وجودها أو عدم كفايتها يعني حدوث فضائح، خسائر، إفلاس، أو تدهور سمعة

المؤسسة لدى الغير، حيث تعتبر إدارة المخاطر تطوراً طبيعياً لنموذج الرقابة الداخلية ويمكن تمثيل العلاقة بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في الشكل التالي:

الشكل رقم (III-04): العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر



Source : Kurt F. Reding et autres, Op.cit, p 3-2.

تلعب أنظمة الرقابة الداخلية دوراً مهماً في إدارة المخاطر الرئيسية الملازمة لعمليات وأنشطة المؤسسة في سياق تحقيق أهدافها، وإنجاز مهمتها، حيث يتم وضع ضوابط رقابية كافية كاستجابات لهذه المخاطر. وهكذا يتم إدخال استراتيجيات المنشأة في سيرورة إدارة المخاطر ضمن سياستها وإجراءاتها (آليات الرقابة)، بما يمكن من تخفيض المخاطر إلى الحد الأدنى، ولا تستطيع الرقابة الداخلية لوحدها توفير الضمانات الكافية التي تمكن المؤسسة من تخفيض احتمال مواجهتها للمخاطر إلا إذا قامت بإدخال استراتيجياتها لإدارة المخاطر بفعالية ضمن سياستها وإجراءاتها.

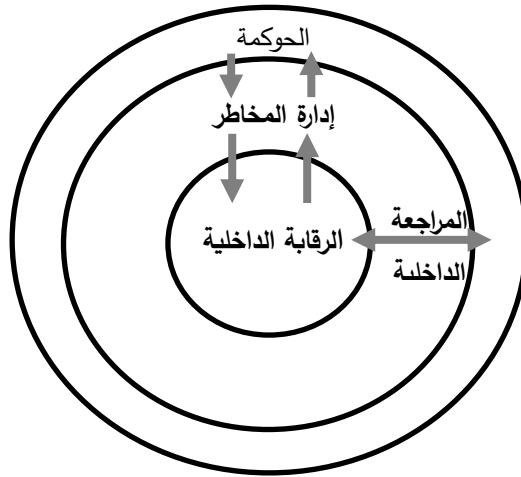
وفق هذه النظرة، تندمج الرقابة الداخلية في جميع سيرورات المؤسسة، بدءاً من وضع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، من خلال تكييف إستراتيجية رقابة داخلية من أجل إعطاء تأكيد معقول بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها، حيث يتم اشتقاق هذه الإستراتيجية من إستراتيجية الإدارة الشاملة للمخاطر، التي تتحدد على مستوى مجلس الإدارة، الأمر الذي يجعل الأداء الرقابي في المؤسسة في تكامل مع سياسة المخاطر المتبعة، وليس في حالة تعارض. وبهذا تظهر الرقابة الداخلية كمفهوم ديناميكي يعمل ضمن كامل أجزاء المؤسسة، ويربط بين الوحدات والأقسام، والإدارة العليا، ومجلس الإدارة في الاتجاهين، وتصبح مسؤولية الجميع.

إن إدارة المخاطر هي عملية ديناميكية، حيث تقوم المؤسسة بالتقييم الدوري لفعاليتها سياساتها وإجراءاتها في ضبط المخاطر، وإجراء التعديلات اللازمة عليها، فتغير المخاطر يستدعي تغيير ضروري للإجراءات الرقابية، إذا كانت لا تتفق مع مستويات المخاطر المقبولة للمؤسسة، أو إذا كانت جزءاً من النظام القانوني والتنظيمي. وللقيام بهذه الإجراءات الرقابية ينبغي مراعاة عدم مساهمتها في رفع التكاليف و/أو تثبيط المؤسسة.

فالعلاقة التي تربط المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر هي أن الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي يلعبان دوراً هاماً في حالة التغذية العكسية لإدارة المخاطر، بحيث يتم إيصال المعلومات الصادرة عن عملية الرقابة الداخلية إلى مجلس الإدارة، والإدارة في الوقت المناسب.

كما تعمل آليات الرقابة الداخلية على تحسين عملية اتخاذ القرارات، وذلك من خلال التأكيد على دقة واكتمال وإرسال تلك المعلومات في حينها، لكي يتمكن كلا من مجلس الإدارة، والإدارة من التصرف القوي عند ورودها، إضافة لذلك إذا قامت المؤسسة بربط آليات الرقابة الداخلية بإدارة المخاطر يصبح بإمكان الرقابة الداخلية التحدي للمخاطر المنتهية وإعلام الإدارة بها¹.

الشكل رقم (05،III): العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر



Source : Kurt F. Reding et autres, Op.cit, p 3-23.

¹ نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص 98.

المبحث الرابع: العلاقة التكاملية الموجودة بين المراجعة الداخلية والأطراف الفاعلة الأخرى وانعكاسها على تقويم نظام الرقابة الداخلية

سنتناول في هذا المطلب على العلاقة التكاملية التي تربط بين المراجعة الداخلية وباقي الأطراف كالمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة والإدارة العليا ومجلس الإدارة، بالإضافة إلى انعكاس كل هذه العلاقات على تقويم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: العلاقة التكاملية الموجودة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وانعكاسها على تقويم نظام الرقابة الداخلية

إنّ من أهم الأسباب لإعداد تقارير غير صحيحة هو عدم وجود تعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية¹. لذلك قامت بعض المعايير المهنية بتشجيع المراجعين الخارجيين على الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية². فالمراجعة الداخلية تعتبر مكملة لعمل المراجعة الخارجية³. ومن العوامل التي هيمنت على المراجع الخارجي والتي تؤثر على قرار اعتماده الأحكام الصادرة عن عمل المراجع الداخلي هي استقلال المراجع الداخلي والرضا عن وظيفة المراجعة الداخلية خلال المراجعات السابقة⁴.

أولاً- العلاقة التكاملية الموجودة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

على الرغم من وجود اختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية إلا أنّ هناك علاقة وثيقة بينهما، وتجدر الإشارة إلى أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون متمماً وليس بديلاً لعمل المراجعين الخارجيين عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية. وقد ذكر جربوع بعض أوجه التكامل والمساعدة التي يقدمها المراجع الداخلي للمراجع الخارجي من أهمها ما يلي⁵:

¹ Van Wyk, "The Internal Auditor's Responsibility to Detected Financial Statement Fraud", Degree Mphil: Fraud Risk Management, Faculty of Economical and Management Sciences, University of Pretoria, 2013, p 8: www.netd.ac.za, consulted 18/01/2019 at 00:20.

² Mazline. M, Mahbub. Z, Zulkiflee Mohamed, "The Effect of Internal Audit Function and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees", International Journal of Auditing, Vol 19, Issue 3, 2015, p 134.

³ Cameron Morill. Jamet Morrill, "Internal Auditors and External Audit: a Transaction Cost Perspective", Management Auditing Journal, Vol 18, Issue 6/7, 2003, p 491.

⁴ Mishiel Said Suwaidan Amer Qasim, "External Auditor's Reliance on Internal Auditors and its Impact on Audit Fees", Managerial Auditing Journal, Vol 25, Issue 6, 2010, p 511.

⁵ يوسف محمود جربوع، "أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات"، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2007، ص120.

- يرفع المراجع الداخلي التقارير للإدارة سواء كانت مالية أو إنتقادية أو مصححة للإجراءات المتبعة، وتشكل مصدرا مفيدا للمراجع الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية المراجعة الداخلية في تحسين وضبط تلك النظم؛

- يقدم المراجع الداخلي الإيضاحات الكاملة للمراجع الخارجي لتوافر الخبرة والدراية لديه بعمليات وأساليب العمل والإجراءات المنبعة؛

- يساعد المراجع الداخلي في عمليات الجرد خصوصا عندما يصعب على المراجع الخارجي زيارة جميع الفروع أو إجراء عمليات الجرد في آن واحد.

وفي مجال التكامل مع المراجعة الخارجية فان طبيعة عمل المراجعة الداخلية من العوامل التي يعتمد عليها المراجع الخارجي، فأداء المراجعة الداخلية بطريقة دائمة ومستقلة تساعد المراجع الخارجي في خفض ساعات العمل وفي انجاز الكثير من عملية المراجعة¹.

ووفقا لتوصيات معهد المراجعين الداخليين الأمريكي فان التعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والتنسيق فيما بينها واجتماعهم دوريا لبحث مصالح المؤسسة هو الوضع الأمثل، حيث يتم تبادل الخبرة ووجهات النظر².

فالمراجع الداخلي يسعى لتحسين نظام الرقابة الداخلية، بينما يسعى المراجع الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى المعاينة الإحصائية³. يقدم المراجع الداخلي مجموعة من الخدمات التي تساعد المراجع الخارجي للقيام بمهامه مثل التقارير التي يرفعها المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة حيث تعمل على تكوين فكرة للمراجع الخارجي عن قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية المراجع الداخلية في تحسين وتطوير تلك النظم، وبرنامج المراجعة الداخلية الذي يساعد المراجع الخارجي لتقليل حجم العينة التي تجرى عليها الاختبارات.

¹ عبد الشمري، "إطار مقترح للمراجعة الداخلية وأثرها على فعالية حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص.ص 9-10.

² Antanasiv. Pop, Cristina Bota, "The Relationship Between Internal and External Audit", Universitatii Apulensis, Serries Oeconomica, Faculty of Science, University, Bucharest, Romania, Vol 1, Issue 10, 2008, p 7.

³ محمد سمير الصبان، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 30.

ثانياً: انعكاسات العلاقة التكاملية الموجودة بين المراجعة الداخلية والخارجية على تقويم نظام الرقابة الداخلية

إنّ تحقيق التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يعود بالفائدة على أطراف عديدة فتزيد ثقتهم بنظام الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية وتخفيض تكلفة المراجعة الخارجية، أما بالنسبة للمراجعين الداخليين فيؤدي هذا التكامل إلى زيادة ايجابية المراجعة الداخلية وفعاليتها، وزيادة خبرة المراجع الداخلي ومعرفته نتيجة احتكاكه بالمراجعين الخارجيين، وإمكانية تطوير أساليب المراجعة الداخلية والاستفادة من تقويم المراجع الخارجي الموضوعي لنظام الرقابة الداخلية، حيث يستفيد المراجع الخارجي بشكل رئيسي من فهمه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية ومن تم تقويمه وازدياد ثقته وطمأنينته إلى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية. حيث يتفق كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي حول ضرورة توافر نظام محاسبي جيد وسليم، كما يسعى كلاهما ليتوافر نظام رقابة داخلية فعال¹.

المطلب الثاني: العلاقة التكاملية الموجودة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة وانعكاسها على تقويم نظام الرقابة الداخلية

أكدت معظم الدراسات والتقارير على ضرورة وجود لجان المراجعة في المؤسسات، بل أشارت أن وجود هذه اللجان يمثل أهم أدوات الرقابة في الشركات فهي بمثابة حلقة وصل بين جميع الأطراف مما يبرز دورها في تعزيز الرقابة على الشركة². ولما لها من دور في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية³.

تعتبر لجنة المراجعة إحدى اللجان الرئيسية التي تتبثق عن مجلس الإدارة، حيث تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يكونوا على قدر عالي من الكفاءة والخبرة لضمان قيامهم بمهام الرقابة، والمساءلة، ومتابعة مدى الالتزام بمبادئ وأخلاقيات الحوكمة⁴.

¹ المرجع السابق.

² عوض سلامة الرحيلي، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركة - حالة السعودية"، مجلة الاقتصاد والإدارة، جدة، المملكة العربية السعودية، مجلد 22، العدد 1، 2008، ص 196.

³ عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، "قضايا محاسبية معاصرة"، الطبعة العربية الأولى، دار الإصدار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 427.

⁴ حسين أحمد دحدوح، "دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، مجلد 24، العدد 1، 2008، ص 256.

زاد الاهتمام بلجان المراجعة بهدف التأكد من جودة التقارير المالية، والرقابة الداخلية الفعالة، ومساعدة الإدارة في تقييم المخاطر وإيجاد علاقة وثيقة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين¹.

حيث نجد قانون SOX Sarbanes Oxley الذي أحدث تعبيرات جوهرية وجعل لجنة المراجعة تلعب دوراً رئيسياً من خلال توفير الإشراف على عمليات إعداد التقارير والمراجعة المالية للشركات².

أولاً- العلاقة التكاملية الموجودة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة:

لقد اهتمت العديد من المنظمات والهيئات بضرورة قيام لجنة المراجعة بمتابعة خطط المراجعة الداخلية والتأكد من الاستقلالية واختيار الجهة المناسبة للقيام بالمراجعة الداخلية، والاجتماع برئيس المراجعة الداخلية للوقوف على الاختلالات المكتشفة وطريقة معالجتها، لهذا ينبغي أن تهتم لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية حيث توجد علاقة متبادلة بينهما وكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر، لأن أنشطة لجنة المراجعة تؤثر في إدارة المراجعة الداخلية من جهة، وهذه الأخيرة تعد من أهم مصادر المعلومات التي تحصل عليها اللجنة وتساعد في تنفيذ مهامها بفعالية من جهة أخرى، كما تعد اللجنة بمثابة الحارس لإدارة المراجعة الداخلية من تدخل الإدارة في شؤونها، مما يؤدي إلى زيادة استقلالها عن طريق إمكانية التقرير المباشر لها عن الأخطاء (الاختلالات) التي تكتشفها أثناء عملية المراجعة³.

وقد أشارت نشرة معهد المراجعين الداخليين الأمريكي إلى حق لجنة المراجعة في التأكد من اهتمام المراجعة الداخلية بجودة وملائمة نظام الرقابة الداخلية⁴. أي أنّ العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة يعتمد على استقلالية وخبرة لجنة المراجعة⁵.

¹ احسان صالح المعتاز، عفاف سالم بصفر، "دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، جدة، المملكة العربية السعودية، مجلد 24، العدد 2، 2010 ص 197.

² Zalailah Salleh Jenny Stewart, "The Role of the Audit Committee in Resolving Auditor -Client Disagreements: Malaysian Study", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 25, Issue 8, 2012, p 1340.

³ حسين أحمد دحود، مرجع سبق ذكره، ص 269.

⁴ Joseph A Genard, Curt M. Weber, J, "Compliance and Corporate Governance K Theoretical Analysis of the Effectiveness of Compliance Based on Locus of Functional Responsibility", International of Global Business, Vol 8, Issue 1, 2015, p.p 15-26.

⁵ Jenny Goodwin, "The Relation Between The Audit Committee and The Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand", International Journal of Auditing, Vol 7, Issue 3, 2003, p 266.

فقد كان المراجع الداخلي يرفع تقاريره إلى المدير المالي أو إلى رئيس مجلس الإدارة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم سلامة ذلك من الناحية المهنية والعملية، فأصبح ذلك دور لجان المراجعة حيث يقوم المراجع الداخلي برفع تقاريره للجنة المراجعة وتقوم اللجنة بدراستها وبتتبع إذا قامت الإدارة بالاستجابة للتوصيات الواردة بالتقرير أم لا خاصة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية¹.

كما يرى أغلب الباحثين أنه لا بد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية، وزيادة فعالية لجنة المراجعة، وأهم ما تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية ما يلي²:

- المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم، بالإضافة إلى تحديد أنعابهم وتعويضاتهم؛

- فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر؛

- التقرير إذا كان من الأفضل الاستعانة بمصادر خارجية لأداء المراجعة الداخلية.

وحسب دحدوح فإن لجنة المراجعة تقوم بالعديد من المهام فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية والتي تتمثل في³:

- تقييم جودة المراجعة الداخلية كجزء من نظام الرقابة الداخلية، وأنه يتم وفق معايير الأداء المهني؛

- متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام المراجعة الداخلية والموافقة عليها؛

- فحص إستراتيجية أداء المراجعة الداخلية وخطته السنوية والموافقة عليها؛

- فحص نتائج المراجعة الداخلية وخاصة تلك التي لها تأثير مهم مثل التصرفات غير القانونية ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية؛

¹ Garcia Sanchez, Jose V, Frias Aceituno & Raquel Garcia, "Determining Factors of Audit Committee Attribute: Evidence from Spain", International Journal of Auditing, Vol 16, Issue 2, 2012, p 187.

² رشا حمادة، "دور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، ص 106.

³ حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 270.

- فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم، ويمكن الحصول على معلومات من المراجعين الخارجيين، إذ أنهم مطالبون بفحص كفاءة المراجعين الداخليين والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات المؤسسة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المراجعين الداخليين؛

- التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية المراجعة وتحقيق التكامل بينهما.

وفي مقابل هذه العلاقة التبادلية، فإن إدارة المراجعة الداخلية تتحمل التزامات مباشرة تجاه لجنة المراجعة، ونعرض فيما يلي أهم مجالات خدمات المراجعة الداخلية للجنة المراجعة¹:

- **الإفصاح المحاسبي والتقارير المالية:** من المعروف أن مجلس الإدارة هو الذي يتحمل المسؤولية الأولى عن إعداد التقارير المالية وما تتضمنه من مبادئ محاسبية، ويتجه مجلس الإدارة إلى تشكيل لجنة المراجعة لمساعدته في الوفاء بهذه المسؤولية وذلك لتأمين خبرة معينة في القضايا الفنية المرتبطة بهذه التقارير، ورغم أن لجنة المراجعة تتلقى مساعدات هامة من المراجع الخارجي بهذا الخصوص، إلا أنه يتعين عليها البحث عن آليات أخرى مساعدة، وأحد هذه الآليات هي المراجعة الداخلية، ومن ثم فإن هناك هدف ومصلحة مشتركة بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي والتقارير المالية.

- **مدى ملائمة الرقابة الداخلية المحاسبية:** تتحمل لجنة المراجعة مسؤولية خاصة في مجال ملائمة الرقابة الداخلية المحاسبية في البنك، فيتعين عليها البحث عن مساعدة أطراف متعددة كالمراجعة الداخلية والإدارة المالية والمراجعة الخارجية، وتعتبر المراجعة الداخلية في موقع متميز لمساعدة لجنة المراجعة لارتباط عمله بمدى ملائمة وفعالية النظام الكي للرقابة الداخلية وتقويمه.

- **رقابة الانحرافات والمخالفات المالية:** تشير إحدى الدراسات المسحية إلى أن 90% من المراجعين الداخليين يعتمدون بمسؤولياتهم عن التقرير حول الانحرافات والمخالفات على لجنة المراجعة، وتظهر فعالية لجان المراجعة في مراقبة تصحيحات العيوب والأخطاء التي ترد في تقارير المراجعين الداخليين.

¹ السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، "مشاكل معاصرة في المراجعة"، المكتبة المركزية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2002، ص.ص 212-214.

- **أنشطة المراجعة:** ينبغي أن يكون المراجع الداخلي قادرا على الوفاء باحتياجات لجنة المراجعة من غير تلك التي تحصل عليها من المراجع الخارجي، ويجب أن يقدم المراجع الداخلي خدماته كجزء متكامل لبرنامج المراجعة الكلية الذي يتم تنظيمه بواسطة لجنة المراجعة ، كما ينبغي على لجنة المراجعة أن تحدد ما اذا كانت أنشطة المراجعة تنفذ وفقا لمعايير المراجعة.

ثانيا: انعكاسات العلاقة التكاملية التي تربط المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة في تقويم نظام الرقابة الداخلية

إنَّ العلاقة التبادلية الموجودة بين كل من المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة من شأنها تدعيم الرقابة الداخلية، حيث وجود نظام رقابة داخلية فعّال يعد أحد المسؤوليات الرئيسية المناطة بالمجلس، ويأتي دور لجنة المراجعة الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات له من شأنها تقويم النظام وتطويره بما يحقق أغراض المؤسسة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة. حيث كانت لجنة المراجعة تاريخيا مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، واليوم قد امتد هذا الدور ليشمل أيضا ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة المراجعة الخارجية، ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعام الأساسية التي تساعد في تحقيق أهدافها بصورة أفضل، فهي تعتبر مورد هام لدعم تعزيز لجنة المراجعة، وهذا بتزويدها بمختلف المعلومات التي تحتاجها، عن طريق تقديمها لخدمات التأكيد والاستشارة خاصة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما يعتبر حلقة وصل بينها وباقي المستويات الأخرى من الإدارة¹. وبالمقابل فإن لجان المراجعة هي بمثابة حلقة الوصل بين المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة و المراجعة الخارجية. حيث تعتبر لجان المراجعة أداة جيّدة للتأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، وكذلك الالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعة، فضلا عن

¹ حسين يريقي، عمر علي عبد الصمد، "واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها"، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، المنعقد يومي 07 و 08 ديسمبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2010، ص 14.

فحص وتدقيق السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية والتقديرية بالإضافة إلى ما سبق، تختص لجان المراجعة بفحص وتقييم أعمال إدارة المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية¹.

المطلب الثالث: العلاقة التكاملية التي تربط المراجعة الداخلية بكل من مجلس الإدارة والإدارة العليا

إن العلاقة بين مجلس الإدارة والإدارة العليا أصبحت لا غنى لها عن المراجعة الداخلية، حيث تعتبر علاقة تأثير وتأثر، وعلاقة المراجعة الداخلي مع مجلس الإدارة لا تكون علاقة مباشرة في أغلب الأحيان وإنما تكون من خلال لجنة المراجعة التابعة للمجلس، وفي حال عدم وجود لجنة المراجعة فإن مجلس الإدارة يجب عليه أن يضطلع بالمهام التي تكفل تحقيق استقلال وكفاءة وفاعلية وحدة المراجعة الداخلية.

أولاً- العلاقة التكاملية التي تربط المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا:

ويعمل مجلس الإدارة على توفير الدعم لوظيفة المراجعة الداخلية وذلك من خلال إنشاء لجنة المراجعة تابعة له، والتي تدعم قوة واستقلالية ومصادقية وظيفية المراجعة الداخلية، مما يسمح لها بتأدية مهامها بكفاءة عالية. بالإضافة إلى الاختيار المناسب لفريق عمل المراجعة الداخلية، وهذا فيما يخص الخبرات والمهارات اللازمة، والعمل على تحسين أدائهم من خلال القيام بتدريب دوري لهم، فوجود تفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة، وذلك يمد الإدارة بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالمقابل الإدارة تعمل على توفير الوسائل والتسهيلات اللازمة عند قيام وظيفة المراجعة الداخلية بمهامها. حيث وبتحمل مجلس الإدارة والإدارة العليا فحص مرة واحدة في السنة على الأقل مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، بالاستناد جزئياً على المعلومات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية، وكجزء من تأديته لمسؤولياته الإشرافية يتعين على المجلس مراجعة أداء المراجعة الداخلية، كما ينبغي أن يعتمد من وقت لآخر إلى تكليف من يقوم بمراجعة خارجية مستقل لتأكيد جودة وظيفة المراجعة الداخلية².

¹ مجدي محمد سامي، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واقرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 2، 2009، ص.ص 26-27.

² بنك التسويات الدولي، "وظيفة المراجعة الداخلية في البنوك لجنة بازل للرقابة المصرفية"، دورية متخصصة تصدر عن جمعية المراجعين الداخليين اليمنية، العدد 2، 2016، ص 53.

- تكون الإدارة العليا مسؤولة عن وضع إطار لنظام للرقابة الداخلية، يحدد ويقيس ويراقب ويضبط جميع المخاطر التي تواجهها المؤسسة، كما يتعين على الإدارة العليا الحفاظ على هيكل تنظيمي يحدد بوضوح إحدى المسؤوليات والصلاحيات وعلاقات رفع التقارير والتأكد من أن المسؤوليات الموكلة تنجز بفعالية، ومن إحدى الممارسات المتبعة من قبل الإدارة العليا أن تقوم برفع تقرير إلى مجلس الإدارة حول نطاق وأداء هيكل نظام الرقابة الداخلية، فيجب أن تتأكد الإدارة العليا من أن لدى رئيس المراجعة الداخلية الموارد المالية اللازمة، وغيرها من الموارد المتاحة للإنجاز التي تتناسب مع الخطة السنوية للمراجعة الداخلية ونطاقها وموازنتها التي اعتمدتها لجنة المراجعة. أما بالنسبة لمساهمة المراجعة الداخلية فإن معايير معهد المراجعين الداخليين في المعيار رقم 2060 تصف كيف ينبغي أن تكون عليه العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة ومجلس الإدارة، وذلك في رفع تقارير الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حيث ينص على أنه يجب على الرئيس التنفيذي أن يرفع بصفة دورية تقاريراً إلى الإدارة العليا والمجلس حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقاً لخطة عمله والتزاماً بمبادئ ميثاق أخلاقيات المهنة والمعايير المنصوص عليها، ويجب أن تتضمن هذه التقارير المرتقبة المخاطر والمسائل الرقابية وأي مواضيع أخرى تتطلب انتباه الإدارة العليا و/أو المجلس¹.

ثانياً - انعكاس العلاقة التي تربط المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا

وجود تفاعل بين المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة والإدارة العليا، وهذا بمدها بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها وسلطاتها ومسؤولياتها وما تم إنجازه من خططها الموضوعية.

كما أنّ الإدارة أصبحت تعتمد على المراجعة الداخلية في تحسين عملية الرقابة الداخلية أكثر من أي وقت مضى، وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد، الخدمات الاستشارية، وإدارة المخاطر. وقد أشارت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية إلى أنه يمكن للمراجعين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتهم وذلك على النحو الآتي²:

- تقديم أفكار لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر للجنة المراجعة؛
- البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل؛

¹ Institute of Internal Auditors (IIA), (2017), Op.cit, p 12.

² Whitley, J, "Internal Auditing's Role in Corporate Governance", The Internal Auditor, Vol 62, Issue 5, 2005, p 21.

- فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها بلغت للعاملين؛

- تنفيذ المراجعة السنوية بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج ورفعها إلى لجنة المراجعة؛

- مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ المراجعة السنوية.

خلاصة الفصل الثالث.

قمنا في هذا الفصل على تسليط الضوء على دور المراجع في فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية بهدف كشف اختلالاته، ولما له دور فعال في اقتراح توصيات لمعالجة كل أشكال الخلل بهدف تقويم نظام الرقابة الداخلية وكذا إعادة هيكته. حيث تعتمد الإدارة العليا على المراجعة الداخلية بهدف حماية وتعزيز وتقويم أنظمتها الداخلية وحماية مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.

يلجأ المراجع الداخلي عند فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية إلى إتباع مجموعة من الخطوات والأساليب والأدوات التي تمكنه من اكتشاف كل الاختلالات وتحديد الاختبارات التي تساعد على تحديد أسباب ومصادر هذه الاختلالات والتي بفضلها يستطيع المراجع الداخلي تجميعها لتشكيل تقرير واقتراح التوصيات الملائمة لمعالجة هذه الاختلالات بهدف تقويم نظام الرقابة الداخلية الوحدة أو النشاط الذي خضع للمراجعة من جهة ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

يعتبر وجود إدارة مراجعة داخلية مستقلة ذات خبرة وكفاءة وملتزمة بتطبيق معاييرها الدولية هو من أهم المعايير التي تعكس مدى فعالية محتوى التقرير المتعلق بالتوصيات المقترحة للتصدي ومعالجة اختلالات نظام الرقابة الداخلية والذي بفضل سيطمئن أصحاب القرار وعلى زيادة الاعتماد عليه ومساعدتهم على تحقيق الفعالية في إعادة تصميم وتشغيل ومتابعة نظام الرقابة الداخلية.

إن زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية مرهون بتحسين بيئة الرقابة وذلك عن طريق إعادة هيكلة الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحديد الواجبات والمسؤوليات المنوطة لكل موظف. فإذا كانت بيئة الرقابة قوية وإيجابية فيكون نظام الرقابة المطبق فعال وخال من الاختلالات عند التصميم والعكس صحيح.

- يستعين المراجع الداخلي بالمنهج المبني على المخاطر أثناء انجازه لمهمته، يسمح له هذا المنهج برصد التهديدات (المخاطر) ومنطقة تركزها والتي يستغلها المراجع للكشف عن الاختلالات الممكن اكتشافها في هذه المناطق.

الفصل الرابع:

الدراسة الميدانية

تمهيد الفصل الرابع:

بعد الانتهاء من استعراض الأسس النظرية في الفصول السابقة، ورغبة من الباحثة إسقاط هذا الجانب النظري على الجانب الميداني، سنحاول في الأول التعرض لواقع الرقابة والمراجعة الداخلية في الجزائر والتحديات التي تواجه جهود تطويره ثم سننتقل مباشرة للدراسة الميدانية أين تمّ اختيار مؤسستين مختلفتين فالأولى هي عبارة عن مؤسسة عمومية والمتمثلة في "مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI روبية"، أما الثانية فهي عبارة عن مؤسسة خاصة والمتمثلة في "مؤسسة NCA روبية لإنتاج العصائر"، تمّ اختيار هاتين المؤسستين نظرا لما تحتله في الاقتصاد الوطني فوجود مديرية المراجعة الداخلية ضمن هيكلهما التنظيمي يعتبر إجراء هام وضروري نظرا لكبر حجمهما وتعدد العمليات التي تقومون بهما وتعهدها وتشعبها.

تشكل وظيفة المراجعة الداخلية رقابة الرقابة، إذ تشمل اختبار وتقييم مدى ملائمة الإجراءات المطبقة لفعالية نظام الرقابة الداخلية ومطابقتها مع الإجراءات التنظيمية الموضوعة من قبل الإدارة، وبغية معرفة واقع وممارسات المراجعة الداخلية بما ينسجم مع معاييرها الدولية للممارسة المهنية في عينة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المختارة. سيتم التركيز على المنهجية والخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي عند انجازه لمهمته، بالإضافة إلى الأدوات والتقنيات المستخدمة عند التقييم بهدف إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في الكشف عن اختلالات أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة سواء عند التصميم أو التشغيل.

انصب اختيارنا على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بدورة مبيعات/ تحصيلات لكلا المؤسستين باعتبار المبيعات هي المصدر الرئيسي والوحيد لرقم الأعمال، لذلك فإن أي تهاون أو تقصير في الأنظمة الرقابية الداخلية لهذه الدورة سيؤدي إلى ضياع جزء من إيرادات المؤسسة، وينعكس سلبا على ربحيتها ودرجة السيولة وإنتاجيتها. وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: واقع الرقابة والمراجعة الداخلية في الجزائر والتحديات التي تواجه جهود تطويره.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-الزبائن مؤسسة NCA روبية لإنتاج العصائر.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-الزبائن للوحدة التجارية مبيعات مجمع SNVI المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية روية.

المبحث الأول: واقع الرقابة والمراجعة الداخلية في الجزائر والتحديات التي تواجه جهود تطويره

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على واقع المراجعة الداخلية في الجزائر، ومحاولة تصحيح ومعالجة النقائص التي كان سببها الكسل واللامبالاة بهدف تطوير وتحسين تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية. من أجل ذلك سنتعرض إلى الإطار القانوني والتنظيمي والرقابي للمؤسسات الجزائرية، إضافة إلى واقع المراجعة الداخلية في الجزائر من خلال استعراض مراحل تطوره والجهود المبذولة لتطويره وكذا أهم التحديات التي تواجه ذلك.

المطلب الأول: الإطار القانوني والتنظيمي والرقابي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

سنتعرض في هذا المطلب إلى واقع بيئة المراجعة والرقابة في الجزائر، إضافة إلى الرقابة المفروضة على المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية (خصوصا في شكل شركات مساهمة)، سواء من طرف هيئات الرقابة الداخلية أو الخارجية.

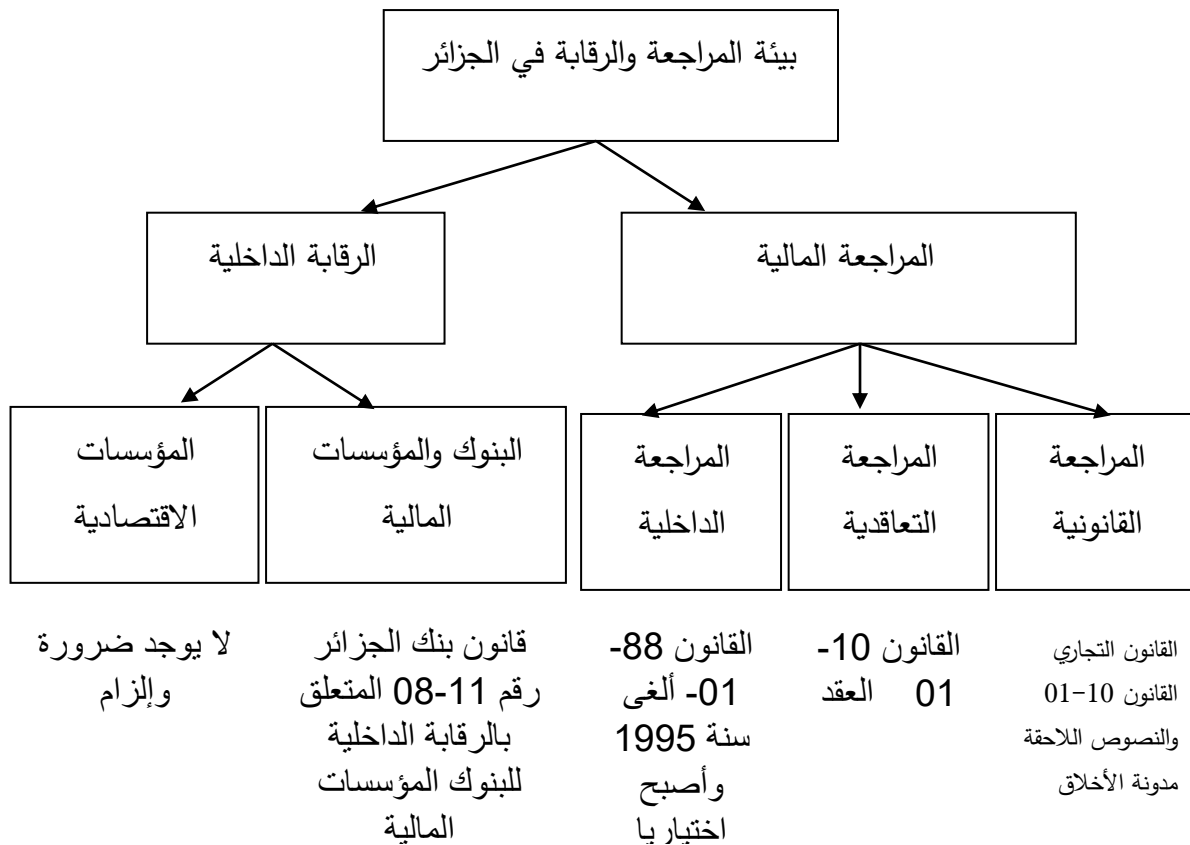
أولا- بيئة المراجعة في الجزائر:

لقد قام المشرع الجزائري بإصدار نصوصا خاصة بتنظيم مهنة المراجعة سواء المراجعة الخارجية من خلال أحكام القانون 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمعدل بالمرسوم 354/06 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006 وكذلك المادة من القانون التجاري، إضافة إلى القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. بالإضافة إلى تعرضه أيضا إلى المراجعة الداخلية كما سيأتي بيانه في المطلب الموالي، حيث نجد المادة 40 من القانون 01/88 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية، التي ألزمت عليها إنشاء مصالح للمراجعة الداخلية. حيث عملت السلطات العمومية الوصية على وضع تشريعات ونصوص تنظيمية تهدف إلى دفع المؤسسات إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية، تعمل باستقلالية وموضوعية، وتستخدم وسائل بشرية ومادية كافية وملائمة، وقد تجسد ذلك في المادة 40 من القانون 01-88، ورغم إلغاء هذه القانون سنة 1995 فإن السلطات

الوصية واصلت إرسال التعليمات والتوجيهات بضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية. حيث أدركت الجهات الوصية منذ الثمانينات أن آليات الرقابة الخارجية التقليدية على المؤسسات العمومية الاقتصادية لم تكن فعّالة، وذلك لأنها رقابة نهائية ولا يمكن لها الوقوف على كل حقائق التسيير بالدقة المطلوبة، لذلك طالبت هذه الجهات هذه المؤسسات بتدعيم النظام الرقابي بوظيفة المراجعة الداخلية لتساهم في تحسين وتطوير أداءها الرقابي، بما يمكنها من خلق قيمة مضافة والتحكم في المخاطر وإرساء مبادئ الشفافية من خلال خدمات التأكيد والاستشارة¹.

ويمكن تلخيص بيئة المراجعة والرقابة في الجزائر في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01، IV): بيئة المراجعة والرقابة في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على القوانين التجارية المذكورة أعلاه.

¹ نور الدين مزياني، "ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية، دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012، ص 188.

من خلال ما سبق، نجد أن بيئة المراجعة في الجزائر تشمل أساس كل من المراجعة المالية والرقابة الداخلية، حيث يمكن تقسيم المراجعة المالية إلى مراجعة قانونية وهو إجباري تلتزم به المؤسسات المعنية به بقوة القانون، وإلى مراجعة تعاقدية وهو إرادي تطلبه المؤسسة برغبة من إدارتها أو من طرف الغير الذين لهم مصلحة، ومراجعة داخلية وهو اختياري. أما الرقابة الداخلية فهي إجبارية على البنوك والمؤسسات المالية، واختيارية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.

فالمراجعة الخارجية هي مهمة توكيدية معقولة حول صدق وشرعية الحسابات، بينما المراجعة الداخلية هي مهمة توكيدية واستشارية لمساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها وتحسين عملياتها من خلال كشف مواطن الخلل في الأداء وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجتها. أما الرقابة الداخلية فهي نظام قيادة يعطي تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة.

ثانيا- الرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية:

تأسست المؤسسة العمومية الاقتصادية (EPE) بموجب القوانين 01/88 و 02/88 و 03/88 و 04/88 الصادرة في 12 جانفي 1988 وحلت محل المؤسسة الاشتراكية (المؤسسة الوطنية) التي كانت تُسَيَّر في إطار التسيير الاشتراكي للمؤسسات (GSE) عبر ميثاق التسيير الاشتراكي للمؤسسات والمرسوم 74/71 لـ 16 نوفمبر 1971. تُعرّف (EPE) حسب المادة 5 من القانون 01/88 بأنها شركات مساهمة أو شركات ذات مسؤولية محدودة حيث تكون الدولة و/أو الجماعات المحلية تملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة كل أو مجموع الأسهم و/أو جزء من الحصص الاجتماعية، واختيار أحد الشكّلين السابقين مشروط بقطاع النشاط وبأهميتها في التنمية الاقتصادية. سنركز في تحليلنا على المؤسسات العمومية الاقتصادية في شكل شركات مساهمة (SPA) لأنها الأكثر أهمية وانتشارا بين المؤسسات العمومية.

كانت (EPE) تسيّر في البداية عن طريق القوانين الأربعة السابقة، ثم أصبحت تُسَيَّر عبر أحكام القانون التجاري وتعديلاته المختلفة، إضافة إلى الأمر رقم 04/2001 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم، إدارة وخصوصية المؤسسة العمومية الاقتصادية والذي يُبطل (يلغي) الأمر 22/95 المؤرخ في 26 أوت 1995 المتعلق بخصوصية المؤسسة العمومية الاقتصادية والأمر 22/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 المتعلق بتسيير الأموال التجارية التابعة للدولة. تستلزم (EPE) في شكل (SPA) الفصل بين السلطات أي بين سلطات الملاك والمديرين التنفيذيين. إضافة إلى الرقابة على التسيير عن طريق مجلس الإدارة والجمعية العامة، وعلى المعلومات المحاسبية والمالية عبر المراجعة الخارجية القانونية عن طريق محافظ (مندوب) الحسابات.

1. هيئات الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية:

بعد الإصلاحات التي عرفتتها المؤسسات الجزائرية، تم اتخاذ العديد من التدابير من أجل الحصول على نظام رقابي فعال. حيث تتم هاته الرقابة أولاً على مستوى الجمعية العامة التي تُعد الجهاز الرقابي الأساسي الذي يتخذ كل القرارات المتعلقة بشركات المساهمة إضافة إلى المصادقة على الحسابات السنوية، وتتم ثانياً على مستوى مجلس الإدارة، حيث ينص القانون التجاري على أن يتولى إدارة شركات المساهمة بمجلس إدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل ومن اثني عشر عضواً على الأكثر¹. هؤلاء الأعضاء القائمين بالإدارة يُنتخبون عن طريق الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية²، وتكون مهمتهم الرئيسية هي مراقبة تسيير الإدارة التنفيذية والتنسيق بين الجمعية العامة والإدارة التنفيذية. بالإضافة إلى رقابة الجمعية العامة للمساهمين على أعمال مجلس الإدارة، نجد رقابة المراجع الداخلي والمستشار القانوني للمؤسسة.

الأصل أن يقوم مجلس الإدارة بالأعمال الموكلة له على وجه يتفق وصحيح القانون وما تفرضه أنظمة المؤسسة. غير أن المجلس قد يرتكب تجاوزات ومخالفات متعمدة كارتكاب مخالفات مالية أو تضليل المساهمين بتقارير لا تعكس الموقف المالي الحقيقي للمؤسسة، أو يصدر القرارات التي تحقق مصالح كبار المساهمين والتضحية بمصالح صغارهم، ومن هنا تستمد الرقابة على أعمال المجلس أهميتها.

2. هيئات الرقابة الخارجية على المؤسسة وعلى أعمال مجلس الإدارة:

إلى جانب الرقابة الداخلية على أعمال مجلس الإدارة، تقوم جهات خارجية متعددة في الجزائر بالرقابة على أعمال المجلس وعلى المؤسسة ككل، ومن هذه الجهات نجد المراجعة الخارجية القانونية عن طريق محافظ الحسابات، رقابة مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية (الرقابة الفجائية)، رقابة بورصة الجزائر التي تختص في الأساس بإصدار القواعد التي تحكم وتنظم إصدار وتداول وتسجيل الأوراق المالية، وتوفير المناخ القانوني والإطار المؤسسي اللازم لعمل سوق الأوراق المالية.

1.2.2 المراجعة الخارجية القانونية عن طريق محافظ الحسابات:

في ظل غياب رقابة السوق (سوق العمل، سوق السلع والخدمات، السوق المالي)، تعتبر الرقابة الخارجية المتمثلة في المراجعة الخارجية عن طريق محافظ الحسابات هي الآلية الرقابية الأكثر أهمية

¹ المادة 610 من القانون التجاري، المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59

المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري.

² المادة 611 من القانون التجاري، المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993.

للمراقبة على المؤسسات في الجزائر. تهدف هذا المراجعة إلى المصادقة على صدق وشرعية الحسابات، وتعد هذه المراجعة إجبارية على شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

تعمل السلطات التشريعية على تأمين وحماية المساهمين عبر وضع رقابة خارجية مستقلة على المديرين والمسيرين، حيث تنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على أن تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين محافظا للحسابات (أو أكثر) لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة، وفي مراقبة انتظام وصحة حساباتها، وتدقيق المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، إضافة إلى التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين¹.

2.2.2 الرقابة الخارجية الفجائية في الجزائر:

تُعنى هذه الرقابة بالمؤسسات ذات رأس المال العمومي، وتتمثل في البحث والتقصي بهدف التحقق من العمليات المحاسبية والخزينة، الأسهم والسندات ومختلف القيم الأخرى. أثبت الواقع أن التشريعات وحدها لا تكفي في مكافحة الفساد، بل يجب أن تكون هناك هيئات تسهر على تطبيق هذه التشريعات وتفعيلها، لذلك قامت السلطات الجزائرية بتفعيل دور بعض الهيئات الموجودة أصلا والمكلفة بمحاربة بعض أشكال الفساد من خلال الرقابة المالية القبلية والبعدية على تسيير الأموال العمومية، وتتمثل هذه الهيئات في كل من مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية وخطية الاستعلام المالي. كما قامت السلطات باستحداث هيئتين جديدتين هما الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد والديوان المركزي لقمع الفساد².

فمجلس المحاسبة هو هيئة عليا للرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية حيث أنشئ بموجب المادة 190 من دستور 1976 وتكرس بموجب المادة 160 من دستور 1989، وتأسس سنة 1980 بصدور الأمر رقم 05/80 المؤرخ في 1 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفته الرقابية، ويخضع حاليا في تسييره للأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم

¹ عمار عمورة، "الوجيز في شرح القانون التجاري"، دار المعرفة، الجزائر، 2000، ص. 309-311.

² نور الدين شارف، "الآليات القانونية والمؤسسية للوقاية من الفساد ومكافحته في الجزائر"، الملتقى الوطني الثاني حول: "متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة"، يومي 27-28 فيفري 2013، جامعة العقيد أكلي أمحمد أولحاج بالبويرة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص 7.

بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26 أوت 2010، الذي يحدد صلاحيات المجلس، تنظيمه وسيره وجزاء تحرياته¹.

يتمتع مجلس المحاسبة في إطار ممارسة مهامه بالاستقلالية اللازمة التي تضمن حياد وموضوعية أعماله مثلما تؤكد إجراءات تسييره والقانون الأساسي الخاص بقضائه. يشارك المجلس من خلال نتائج أعماله في إرساء تسيير صحيح للأموال العمومية من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد. ويساهم بحكم صلاحياته في تدعيم الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية ومكافحتها. كما يقوم بمجلس المحاسبة بإعداد تقرير سنوي يوجهه إلى رئيس الجمهورية².

أما المفتشية العامة للمالية فهي هيئة رقابة أنشأت عام 1980، بموجب المرسوم الرئاسي 80/53 الذي تم تعديله بموجب المرسوم 78/92 المؤرخ في 22 فيفري 1992، كما أدخلت عليه تعديلات جوهرية بموجب المرسوم 272/08 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، وتمثل مهام المفتشية العامة للمالية في الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي للدولة والجماعات المحلية الإقليمية والهيئات والأجهزة والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري.

المطلب الثاني: مراحل تطور المراجعة الداخلية في الجزائر وجهود تطويرها

سننتظر في هذا المطلب إلى التطور الذي شهدته مهنة المراجعة الداخلية خلال الحقب والراحل التي مرت بها المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، ذلك أن معظم المختصين يرون أن تطور مهنة المراجعة الداخلية يتطور بشكل مختلف حسب الأنظمة السياسية والاقتصادية المعمول بها في مختلف الدول. إضافة إلى الجهود المبذولة لتطوير مهنة المراجعة الداخلية في الجزائر والتحديات التي تواجه ذلك.

1. مراحل تطور المراجعة الداخلية في الجزائر:

من المهم معرفة واقع ومكانة المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية. حيث لطالما اهتمت السلطات العليا للبلاد بالمؤسسات العمومية الاقتصادية نظير دورها في التنمية الاقتصادية وتحقيق التوازن الاقتصادي، لذلك فقد حظيت باهتمامها البالغ من أجل توفير فرص البقاء والنمو لهذه المؤسسات، من خلال تبني إصلاحات من مختلف المستويات لعل أبرزها عمليات التأهيل التنظيمي والإداري بهدف خلق

¹ من موقع مجلس المحاسبة (الجزائر): <http://www.ccompte.org.dz>

² نفس المرجع السابق.

مناخ تنظيمي ملائم، و كذا استحداث آليات رقابية داخلية تعمل إلى جانب الآليات الرقابية الخارجية على توجيه هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرسومة¹.

المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل الإصلاحات الاقتصادية (قبل 1988):

تميزت هذه الحقبة بإتباع نظام الاقتصاد المخطط الذي يتميز بسيطرة الدولة على الحياة الاقتصادية، حيث كانت كل الشؤون الاقتصادية تتميز بالطابع العمومي وتخضع لوصاية مختلفة الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط والتوجيهات الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التي تتبع لها. فخلال تلك الفترة كانت المؤسسات العمومية الاقتصادية تخضع لرقابة مجلس المحاسبة، حيث تنص المادة 36 من القانون 05/80 الخاص بهذه الهيئة على ضرورة أن تتولى هذه الهيئة توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالهم².

وبناء على ذلك فإن الإدارة العليا المسؤولة عن إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في هذه المؤسسات تقعد مسؤولياتها على هذه الوظيفة، وذلك يجعلها تحت سلطة ومسؤولية مجلس المحاسبة بدلا من سلطة ومسؤولية الإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها مجالات تدخلها³.

المرحلة الثانية: مرحلة الإصلاحات الاقتصادية (من 1988 إلى 1995):

عرفت هذه الفترة انتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق والانفتاح على الاستثمارات المحلية والأجنبية، وهو ما جعل المؤسسات الاقتصادية في مواجهة تحدي المنافسة. لذلك قامت السلطات العمومية بسن جملة من القوانين التي تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، ومن بين هذه القوانين نجد القانون 01/88 الذي ألزم المادة 40 منه المؤسسات الاقتصادية بإنشاء إدارات للمراجعة الداخلية من أجل تحسين أساليب إدارتها وتسييرها بشكل دائم⁴. أي أن نشاط المراجعة الداخلية أصبح نشاطا إجباريا، عكس السنوات السابقة التي لطالما اعتبر فيها المراجعة الداخلية كأداة رقابية في المجال المحاسبي والمالي، أي أنه مرتبط فقط بوظيفتي المحاسبة والمالية.

¹ نور الدين مزباني، مرجع سبق ذكره، نوفمبر 2012، ص 188.

² عبد الرحمان العايب، "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية"، الملتقى الوطني حول "مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة"، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، ص 44.

³ المرجع السابق، نفس الصفحة

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988، ص 11.

وعلى إثر هذا القانون شهد المجال الاقتصادي ظهور إدارات للمراجعة الداخلية في مختلف قطاعات النشاط (صناعات ثقيلة وخفيفة، القطاع البنكي، الصناعات الغذائية...) ¹. كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية من رقابة مجلس المحاسبة، بحيث انفصلت وظيفة المراجعة الداخلية عن سلطة ووصاية مجلس المحاسبة وأصبحت خاضعة لسلطة الإدارة العليا ².

وقد ترسّم ذلك بصدور القانون 32/90 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990، الذي حصر مجال تدخل مجلس المحاسبة، حيث استثنى من مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

في الواقع فإن هذا الإلزام القانوني المفروض على المؤسسات أدى بها إلى تعيين شخص يعرف عادة تحت مسمى "مساعد المسؤول عن المراجعة" (Assistant chargé de l'audit) يتولى في غالب الأحيان عدة مهام لا تتوافق دائما مع وظيفة المراجعة الداخلية. أي أن القانون السابق لم يحقق التأثيرات المرجوة.

إنّ الملاحظ على التطور الذي عرفته وظيفة المراجعة الداخلية خلال هذه المرحلة هو أنها لم ترق إلى المستوى الذي كان منتظرا منها، وذلك لعدة اعتبارات يمكن ذكر أهمها فيما يلي ³:

- اختلاف الزاوية التي ينظر منها للمراجعة الداخلية من طرف مسيري المؤسسات، حيث أنّ معظمهم يرفضون أحد المبادئ التي تقوم عليها المراجعة الداخلية وهو تقييم والحكم على تصرفات المديرين حول الكيفية التي يتولون بها إدارة رؤوس الأموال الموضوعة تحت تصرفهم من طرف المساهمين.

- تعدد المشاكل التي كانت تعاني منها المؤسسات بعد انتقالها إلى الاستقلالية كالصعوبات المالية وغياب منافذ التسويق والتوزيع، جعلت من المديرين لا يولون لهذه الوظيفة الاهتمام اللازم. حيث أنّ عدد المؤسسات التي طبقت المادة 40 السالفة الذكر كان ضعيفا جدا.

- اكتفاء السلطات العمومية بوضع مادة تقرض على المؤسسات العمومية إلزامية إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية دون اللجوء إلى وضع الإطار التنظيمي الذي يسهل على المسيرين على إنشائها، يعتبر أيضا أحد الأسباب التي لم تسمح بتطور هذه الوظيفة. فالمؤسسات القليلة التي أنشأت وظيفة المراجعة الداخلية أنشأتها بأشكال مختلفة من مؤسسة لأخرى، حيث حدّدت المؤسسات للمراجعين الداخليين

¹ Auditeur Francophone, Octobre-décembre 2009, lettre trimestrielle "Auditeur Francophone", N° 01, P 2.

² عبد الرحمان العايب، مرجع سبق ذكره، ص 45.

³ المرجع السابق، ص. ص 45-46.

مجالات تدخل مختلفة، وكذلك الأمر بالنسبة للارتباط بالهيكل التنظيمي، حيث أنّ معظم المؤسسات جعلت الوظيفة ترتبط بمديرية مركزية مختلفة مما جعل الوظيفة تقتقد لجزء من استقلاليتها.

- لقد أعطيت لهذه الوظيفة تسميات مختلفة، فهناك من أطلق عليها اسم مفتشية، وهناك من سماها بمصلحة الرقابة. هذا الأمر جعل منها تتحرف عن تأدية مهامها الأساسية وتتولى القيام بمهام أخرى لا تدخل ضمن دائرة صلاحياتها.

المرحلة الثالثة: مرحلة الإصلاحات (من 1995 إلى يومنا هذا):

قامت الحكومة الجزائرية بعدة مبادرات فيما يخص التشريع بهدف تحسين إدارة المؤسسات، ومن هذه المبادرات نذكر إلغاء القانون 01/88 وبالأمر الرئاسي رقم 25/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 والمتضمن تسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، إذ أنه بصدر هذا الأمر تمّ إلغاء الإلزام السابق بخصوص المراجعة الداخلية (المادة 40 من القانون 01/88) وترك الخيار للمؤسسة في هذا المجال.

إنّ الذي يميز هذه المرحلة هو أنه بالرغم من إلغاء المادة 40 المذكورة سابقاً، إلا أن السلطات العمومية واصلت في إصدار التعليمات لفائدة مسيري المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية¹. ومن بين هذه التعليمات نذكر نظام بنك الجزائر رقم 03/02 المؤرخة في 14 نوفمبر 2002 المتضمن الرقابة الداخلية على البنوك والمؤسسات المالية. إضافة إلى التعليم رقم (MIPI N° 079/SG/07) الصادرة عن وزارة الصناعة وترقية الاستثمارات في 30 جانفي 2007 والمتضمنة وضع مصلحة للمراجعة الداخلية وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية. كما أقر المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 22 فيفري 2009 المحدد لكيفيات مراقبة ومراجعة تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية من طرف المفتشية العامة المالية، ضمناً بضرورة إنشاء هياكل المراجعة الداخلية في هذه المؤسسات والاهتمام بها، حيث نصّ في مادته الثانية على أن عمليات الرقابة ومراجعة التسيير تشمل عدة ميادين، وذكر منها سير الرقابة الداخلية وهياكل المراجعة الداخلية².

رغم المبادرات التي عرفت هذه المرحلة لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية، إلا أنها بقيت تعاني من عدة نقائص، وهم ما تبرزه نتائج الاستقصاء الذي أجرته جمعية المراجعين المستشارين الداخليين

¹ عبد الرحمان العايب، مرجع سبق ذكره، ص 46.

² نور الدين مزياني، 2012-2013، مرجع سبق ذكره، ص 178.

الجزائريين بالتعاون مع مكتب المراجعة العالمي DELOITTE بين عامي 2005 و2006 حول المراجعة الداخلية في الجزائر، نوجز أهمها فيما يلي¹:

- لا تحو كل المؤسسات التي استجابت للدراسة المذكورة على وظيفة المراجعة الداخلية، وحتى المؤسسات التي لديها هذه الوظيفة فإنها تكون محدودة من حيث الحجم؛
- لم تقم وظيفة المراجعة الداخلية بوضع ميثاق للمراجعة كما تقتضيه المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- لا تحو مجالس إدارة معظم المؤسسات على لجنة المراجعة، وبالتالي لا يوجد ارتباط لوظيفة المراجعة الداخلية بهذه اللجنة؛
- لا تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتحديد مجالات تدخلها، كما تركز هذه الوظيفة معظم جهودها على الاهتمام بمراجعة الوظيفة المحاسبية فقط؛
- تجهل الجهات الخاضعة للمراجعة ما هي صلاحيات ومهام ومسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، وفي معظم الحالات لا يرونها إلا من الزاوية السلبية على أنها تلعب دور بولييسي في خدمة الإدارة العليا لتزويدها بالمعلومات حول الانحرافات الإدارية للمسؤولين؛
- في ظل غياب مراجعين مهنيين وحاصلين على تكوين في الاختصاص، تقم المؤسسات بتدعيم وظيفة المراجعة الداخلية إما بالترقية الداخلية وذلك بتعيين إدارات من أقسام أخرى لشغل مناصب مراجعين داخليين دون سابق معرفة وخبرة في المجال، أو اللجوء إلى توظيف جامعيين متخرجين حديثا لا يمتلكون الخبرة الكافية.

2. أهداف والتحديات التي تواجه جمعية المراجعين المستشارين الداخليين الجزائريين لتطوير

مهنة المراجعة الداخلية:

من المهم الإشارة إلى أن الجزائر بذلت جهدا كبيرا خلال السنوات الأخيرة من أجل تطوير المراجعة الداخلية سواء عبر النصوص والقوانين (الإطار التشريعي)، أو عبر إنشاء جمعية المراجعين المستشارين الداخليين الجزائريين AACIA^(*)، وذلك لتوفير إطار تنظيمي يسهر على تكوين وتنسيق

¹ عبد الرحمان العايب، مرجع سبق ذكره، ص.ص 46-47.

(*) Association des Auditeurs Consultants Interne Algériens.

الجهود بين المنتسبين للمهنة، فهذا الإطار يشكل أساسا لتطوير المهنة باستمرار مع التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المحلية والدولية.

1.2 أهداف ومهام جمعية المراجعين المستشارين الداخليين الجزائريين

حدّتها المادة (03) من القانون التأسيسي للجمعية، وذلك كما يلي:

- تعزيز وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في الجزائر؛
- تعزيز علاقات التعاون بين المراجعين الداخليين بما يدعم التعاون وتبادل الخبرات ووجهات النظر بينهم؛
- اقتراح محاور التكوينات والتأهيل في مجال المراجعة الداخلية؛
- جمع ونشر الوثائق والمراجع والوثائق المتعلقة بالمراجعة الداخلية؛
- بحث وتطوير مبادئ وقواعد منهجية فيما يتعلق بمدونة السلوك الأخلاقي للمهنة؛
- المحافظة على علاقات وطيدة مع الجمعيات المهنية الوطنية والأجنبية التي تسعى لتحقيق نفس الأهداف.

وتتضمن مخطط النشاط الثلاثي 2015-2017 لجمعية "AACIA" والذي وافقت عليه من طرف الجمعية العامة العادية المنعقدة في 2015/01/03 الأهداف الرئيسية التالية¹:

- زيادة عدد الأعضاء المنتسبين للجمعية؛
 - مواصلة نشر الدورات التكوينية للامتحان المهني للمراجعة الداخلية "D.P.A.I" وزيادة عدد الدفعات
 - إعادة بعث مجلة المراجع؛
 - العمل على إيجاد مركز الامتحان المهني للمراجعة الداخلية "C.I.A" في الجزائر؛
 - مواصلة جهود وعمليات تعميم وتحسين المراجعة الداخلية في الجزائر من خلال عقد الأيام الدراسية، المؤتمرات الوطنية، المنشورات... الخ؛
 - تطوير برامج تكوين (ماستر مهني في المراجعة الداخلية) للمؤسسات.
- لا شك أن الجهود المبذولة لحد الآن وجدت التقدير من طرف المؤسسات وأنها تعمل على جعل وظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة مفتاحية للإدارة، تقدم تأكيدات للإدارة وتخلق القيمة المضافة، وترقى لأن تكون وظيفة مميزة للمساعدة في التسيير الجيد للمؤسسات وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة فيها.

¹ www.aacia-dz.org, consulted 18/04/2020 à 00:00

2.2 التحديات التي تواجه جمعية المراجعين المستشارين الداخليين الجزائريين في تطوير مهنة المراجعة الداخلية:

بخصوص التحديات الحالية للجمعية هي أنها تسعى لجذب المراجعين الداخليين الجزائريين وتوحيدهم والعمل على بدء وتعميم شهادة "D.P.A.I" إضافة إلى توفير مراكز امتحان لشهادة "C.I.A" في الجزائر.

مع ذلك فإننا نرى أنه في البداية لم تلق هذه الوظيفة أهمية كبيرة خصوصا في المؤسسات الصغيرة، وهو ما تؤكدته الدراسة السابقة التي قامت بها "AACIA" ومكتب المراجعة ديلويت، حيث أوضحت أن عمل المراجعة الداخلية طويل جدا مقارنة مع الأهداف المحددة.

بالإضافة إلى ذلك، فإن النصوص والقوانين التي تم وضعها لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية كانت غير كافية من أجل الوصول إلى مراجعة داخلية تساهم في تقوية نظام الرقابة الداخلي، لذلك كان من الضروري إعطاء المزيد من الاهتمام لتكوين العنصر البشري في المراجعة الداخلية، وذلك حتى تمارس هذه المهنة من قبل أشخاص أكفاء ومؤهلين.

حاليا تشهد وظيفة المراجعة الداخلية في الجزائر تطورا سريعا، حيث تعقد الندوات والمؤتمرات والأيام التكوينية في هذا المجال، وعلى سبيل المثال فغن عمل "AACIA" بالتعاون مع معهد "IFACI" يساهم في تطوير هذه الوظيفة عبر الاستشارات التي يقدمها وعبر التكوينات المخصصة للمراجعين الداخليين للحصول على شهادة مراجع داخلي معتمد "D.P.A.I" علاوة على ذلك، فإن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار "BIG 4" والمتمثلة في (YOUNG, DELOITTE, KPMG, ERNST PWC) ومنذ دخولها للجزائر، كان لها تأثير كبير في تطوير المراجعة الداخلية عبر التكوينات والدراسات والامتحانات التي تنظمها من أجل ضمان حسن سير عمل المراجعة الداخلية في الجزائر.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-الزبائن مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر.

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث ارتأت الباحثة أخذ هاته المؤسسة الخاصة كمحور للدراسة بهدف القيام بمهمة المراجعة الداخلية واستعراض المنهجية والخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي التابع لهذه المؤسسة عند انجاز مهمته وكذا الأدوات والتقنيات المستخدمة في الكشف عن اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-تحصيلات الزبائن، سيتم كذلك تقديم المؤسسة المستقبلة بسرد حوصلة موجزة عن سنواتها المفتاحية.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

سنستعرض في هذا المطلب عن أهم السنوات المفتاحية للمؤسسة المستقبلية، وكذا أهدافها وهيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى تصنيف عمالها على حسب الصنف الاجتماعي المهني.

أولاً- السنوات المفتاحية لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

لقد تمكنت المؤسسة من تحقيق عدة انجازات منذ نشأتها وعلى مدار مشاورها الحافل، وفيما يلي نستعرض جملة من هذه الإنجازات الموافقة للسنوات التالية:

1966: هو عبارة عن سنة تأسيس المعمل الجزائري الجديد للمصبرات وبداية الإنتاج والتوزيع؛

1984: بداية إنتاج عصير الفواكه (عصائر، نكتار ومشروبات) ؛

1989: حيازة معدات لتجهيز وتغليف عصائر الفواكه في علب من الكرتون المعقم؛

2000: الحصول على شهادة ISO 9002، وبذلك تصبح أول منظمة جزائرية معتمدة؛

2003: تغيير الطابع القانوني للمعمل ليصبح شركة مساهمة SPA؛

2004: بداية إنتاج الحليب المعقم في درجة جدّ عالية؛

2005: دخول شركة مساهمة للاستثمارات غير المقيمة "Afric Invest Limited" في رأس مال المعمل وارتفاعه من 109 472 000 دج إلى 152 044 000 دج، وتأسيس لجنة إستراتيجية تتبنى برنامج التطوير والتنمية كتبني نظام Enterprise Resource Planning: ERP الذي يعطي مختلف الجهات التشغيلية في المعمل، تنفيذ برنامج تحديث الصناعة، بدء في تنفيذ مخطط تدريبي لكافة الموارد البشرية، إنشاء قاعدة لوجستكية مطابقة للمعايير الدولية؛

2008: تغيير اسم المعمل من "NCA: La Nouvelle Conserverie Agérienne" ليصبح NCA

Rouiba مع ارتفاع رأس مال المعمل من 792 195 000 دج إلى 849 195 000 دج؛

- تسلم الجائزة الوطنية للبيئة من طرف السلطات الوطنية؛

2011: البدء في تنفيذ برنامج التنمية الذي إعتد في سنة 2010 كالشروع في عملية التصديق على

نظام السلامة الغذائية وفقا لمعيار ISO 22000؛

2012: استكمال لبرنامج التنمية المعتمد سنة 2010 كبدأ عملية "المسؤولية الاجتماعية ومساهمتها في التنمية المستدامة" وفقا لمعيار ISO 26000؛

2013: التوجهات الإستراتيجية الرئيسية لسنة 2013 كالتالي:

- تدعيم قدرات التعبئة والتغليف من خلال تركيب خط ثالث للتعبئة والتغليف؛
- استبدال خط التعبئة والتغليف بالعبوات البلاستيكية PET بخط جديد معقم؛
- تعظيم الخصائص المذاقية والغذائية لتشكيلة PET؛
- الحصول على ISO 26000 والدخول إلى البورصة.

2019: تقديم منتجات غذائية زراعية متنوعة بجودة لا يمكن تعويضها، وزيادة مبيعاتها بنسبة 50% وتحقيق 20 % من مبيعاتها دوليا؛

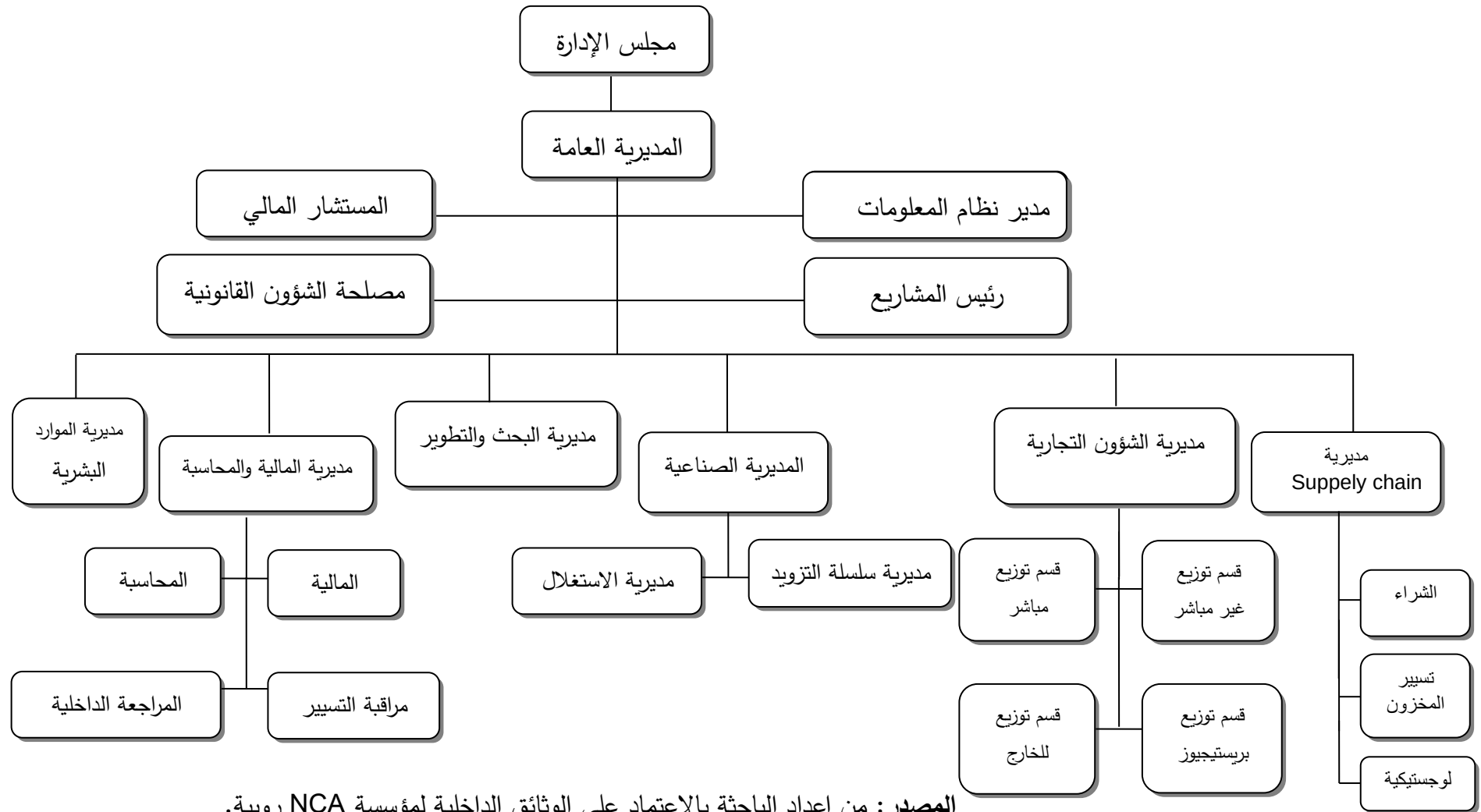
ثانيا - أهداف مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

تسعى كل مؤسسة اقتصادية إلى تحقيق أقصى ربح وبأقل تكلفة حتى تضمن البقاء والاستمرارية، إلا أنها ترمي إلى تحقيق أهداف أخرى من أجل التطور والمتمثلة فيما يلي:

- زيادة وتطوير خلية الاستماع إلى الزبائن والتقرب إلى المستهلك ومعرفة حاجياته؛
- تعمل إدارة المؤسسة على تنويع منتجاتها من أجل الحفاظ على زبائنها وتوسيع دائرة المستهلكين؛
- زيادة مبيعاتها، فكل مؤسسة تعمل على تلبية حاجات ورغبات زبائنها، والحفاظ عليهم وتشجيعهم على زيادة استهلاك منتجاتها من أجل زيادة مبيعاتها، وتطوير عمليات التصدير؛
- العمل على التفوق أو السيطرة على المنافسين، بحيث بلغ عدد المؤسسات الوطنية في مجال صناعة المشروبات حوالي 1400 مؤسسة حسب إحصائيات الديوان الوطني للإحصاء.

ثالثا - الهيكل التنظيمي لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

الشكل رقم (02،IV): الهيكل التنظيمي لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر



رابعاً- تصنيف عمال NCA روية لإنتاج العناصر حسب الصنف الاجتماعي المهني

يتم تصنيف عمال هذه المؤسسة حسب التصنيف الاجتماعي المهني وفي الجدول التالي:

الجدول رقم (01،IV): تصنيف عمال مؤسسة NCA روية لإنتاج العناصر حسب الصنف الاجتماعي المهني

الصنف	الإطارات	أعوان التحكم	أعوان التنفيذ	المجموع
عدد العمال	129	179	97	403

المصدر: إدارة الموارد البشرية لمؤسسة NCA روية.

المطلب الثاني: منهجية وخطوات انجاز مهمة المراجعة الداخلية لكشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-تحصيلات الزبائن لمؤسسة NCA روية لإنتاج العناصر

للتمكن من انجاز مهمة المراجعة الداخلية وإبراز دورها في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-تحصيلات المؤسسة محل الدراسة. قامت الباحثة وبالمساعدة من المراجع الداخلي بانجاز هذه المهمة في ثلاثة مراحل مختلفة:

- مرحلة التحضير؛

- مرحلة التنفيذ؛

- مرحلة الختام.

قبل البدء في انجاز هذه المهمة يقوم المراجع الداخلي دائماً بتحضير ما يسمى بخريطة المخاطر cartographie des risques (أنظر الجدول رقم: (02،IV)) وهذا لكل المديريات الموجودة في المؤسسة فنجد خريطة المخاطر للمديرية التجارية، خريطة المخاطر لمديرية الموارد البشرية، ..الخ). حيث يتم المصادقة على هذه الخرائط من قبل مجلس الإدارة والإدارة، وهذا تماشياً مع محتوى المعيار الدولي رقم 2010 المتعلق بالتخطيط، وسنعرض خريطة المخاطر التي تخص المديرية التجارية دورة المبيعات لمؤسسة NCA روية لإنتاج العناصر فيما يلي:

الجدول رقم (IV، 02): خريطة المخاطر لدورة المبيعات مؤسسة NCA روية

الرقم	الدورة	المخاطر	التأكيدات
01	المبيعات	تسجيل عملية بيع وهمية (المبيعات المسجلة لا تعكس المبيعات الفعلية)	الاكتمال أو الكمال
02	المبيعات	إصدار أصول وهمية (إخفاء عملية الاختلاس أو تنفيذ تعويضات)	الاكتمال أو الكمال
03	المبيعات	كل الشحنات لم يتم فوترتها	الصحة
04	المبيعات	أرصدة الزبائن الدائنة غير مبررة	الصحة
05	المبيعات	لم يتم متابعة تأخيرات الدفع ولم تأخذ إجراءات لذلك	الدقة
06	المبيعات	المدفوعات المستلمة من الزبائن لم تتم تسجيلها محاسبيا ولا ترحيلها للحقوق المقابلة بالشكل الصحيح	التصنيف
07	المبيعات	المبالغ المفوترة لا تتوافق مع الكميات المسلمة للزبون / السعر الوحدوي التعاقدي (سند طلبية الشراء)	الدقة
08	المبيعات	النية في تقليل الإيرادات بهدف تخفيض النتيجة	الصحة
09	المبيعات	المبيعات المجلة محاسبيا لا تعكس المبيعات الفعلية	الدقة
10	المبيعات	عدم الأخذ بعين الاعتبار الفواتير قيد التحرير، الإيرادات قيد التحرير محاسبيا، ودراسة العلاقة بين المخزون والتخفيضات لسنة ن-1.	استقلالية السنوات المالية

المصدر: وثائق داخلية للمراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية.

أولاً- مرحلة التحضير Phase de préparation

وتمر هذه المرحلة بجملة من الخطوات نسردها فيما يلي:

1. الأمر بالمهمة L'Ordre de Mission

يتلقى مسؤول المراجعة الداخلية رسالة تكليف من قبل الإدارة العليا للمؤسسة تكلفه بمراجعة وتحليل دورة المبيعات- تحصيلات. تتضمن هذه الرسالة أمر ببدء مهمة المراجعة الداخلية، حيث يتم وضع نسخة منها في الملف الدائم للمهمة، حيث نجد مدونا عليها كل الأهداف ونطاق تطبيق هذه المهمة، بالإضافة إلى تفاصيل أخرى كالتواريخ والأماكن التي يجب تفقدها وزيارتها. لكن في معظم الأحيان يتلقى المراجع الداخلي هذه الرسالة إما شفها أو عن طريق البريد الإلكتروني المهني للشركة. حيث لا يمكن لمسؤول المراجعة الداخلية وفريقه البدء في المهمة إلا بعد استلام وقبول هذه الرسالة. بحيث يتم إعلام وإشعار المديرية المراد مراجعتها عن تاريخ بداية المهمة وهذا للتمكن من اتخاذ الترتيبات اللازمة وتزويد المراجعين الداخليين بالمرافق المناسبة لانجاز مهمتهم.

2. مرحلة التعود ونظرة شاملة للأقسام المكلفة بمبيعات مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

وهو المجال المراد مراجعته حيث قامت الباحثة بمرافقة المراجع الداخلي بزيارة ميدانية للمديرية التجارية، والتي نجدها مقسمة لأربعة أقسام فرعية مخصصة لتوزيع المبيعات (توزيع مباشر DD، توزيع غير مباشر DI، توزيع بريستيجيوز DP، توزيع موجه للتصدير DE). وكذا المديرية الفرعية لتسيير المخزون التابعة لمديرية أخرى Supplay Chain، وكذا العون المكلف بالبيع ADV وكذا أمين الصندوق الخاص بالعمليات البيع توزيع مباشر.

فيمايلي نعرض المديرية الفرعية لتوزيع المبيعات للمديرية التجارية:

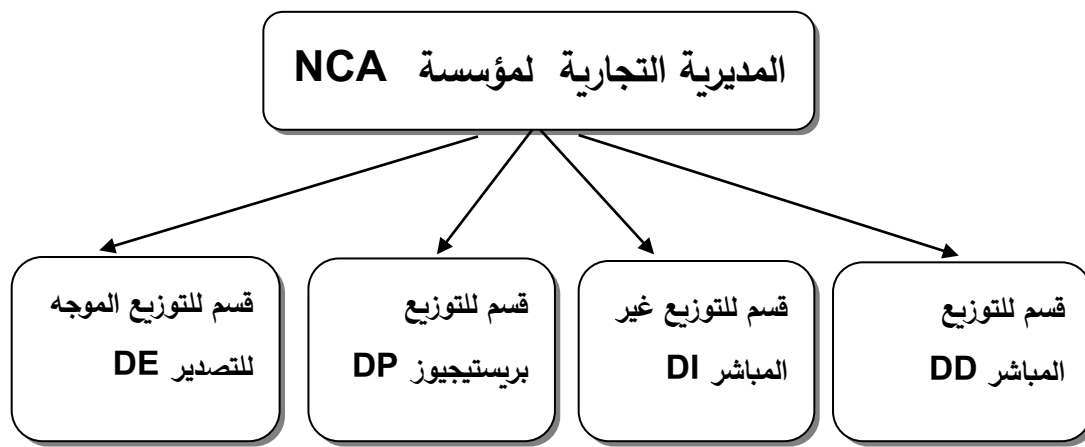
- قسم للتوزيع غير المباشر لمبيعات منتجات العصائر DI (Distribution Indirecte): فهو التوزيع الذي يتم بطريقة غير مباشرة لمبيعات منتجات العصائر والتي تخص الموزعين عبر مناطق جغرافية (منطقة الشرق، منطقة الوسط، منطقة الغرب) أو عبر مختلف ولايات الوطن.

- قسم للتوزيع المباشر لمبيعات منتجات العصائر DD (Distribution Directe): فهو توزيع يكون بصفة مباشرة لمبيعات منتجات العصائر وهذا النوع موجه للسوبرمارت ذات الحجم الصغير و .المحلات.

- قسم لتوزيع بريستيجيوز لمبيعات منتجات العصائر DP (Distribution Prestigieuse): نجد هذا النوع من التوزيع موجه للسوبرمارت الكبيرة¹ GMS ، الثكنات العسكرية MDN.

- قسم لتوزيع مبيعات منتجات العصائر الموجه خارج الوطن DE (Distribution Export): نجد هذا النوع من المبيعات موجه للتصدير خارج الوطن وخاصة لإفريقيا.

الشكل رقم (03،IV): الهيكل التنظيمي للمديرية التجارية لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر



المصدر: وثائق داخلية لمؤسسة NCA روية.

- تصنيف عمال المديرية التجارية لمؤسسة NCA حسب الصنف الاجتماعي المهني

سنقدم تصنيف عمال المديرية التجارية لمؤسسة NCA حسب الصنف الاجتماعي المهني في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03،IV): تصنيف عمال المديرية التجارية لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر حسب الصنف الاجتماعي المهني

الصنف	الإطارات	أعوان التحكم	أعوان التنفيذ	المجموع
عدد العمال	04	90	01	95

المصدر: إدارة الموارد البشرية لمؤسسة NCA روية.

¹ grand Magasin surface=GMS

بعدما يتم التعرف عن المسؤولين وبعض الموظفين الذي تمّ تحديدهم قبل بدء الزيارة، يتمّ طرح عليهم بعض الأسئلة البسيطة شفهيًا وهذا للحصول على نظرة شاملة وأولية حول مسار النظام الخاص بدورة المبيعات-تحصيلات المؤسسة، وكذا فهم مسار وتدفق المستندات المتعلقة بالدورة، وهذا للتمكن من الإعداد الجيد لأسئلة قوائم استبيان الرقابة الداخلية QCI باعتبارها من أهم الأدوات المستخدمة من قبل المراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر. وفيمايلي يتم الوصف الكتابي لمسار وإجراءات الرقابة الداخلية لدورة مبيعات (توزيع غير مباشر DI) وهذا على حسب الملاحظات الشخصية وبعض أجوبة المحصل عليها من الأسئلة الشفهية المطروحة للموظفين العاملين في المديرية الفرعية للتوزيع الغير مباشر لمبيعات منتجات العصائر DI (منطقة الشرق، منطقة الوسط، منطقة الغرب):

- يتم إرسال طلبية الشراء ¹BC (أنظر إلى الملحق رقم: (01)) من قبل الزبون عن طريق البريد الالكتروني للمديرية التجارية وهذا بعدما يتم تزويده بقائمة المنتجات الجاهزة والمتاحة في المخزن وهذا عن طريق النقر في نظام المعلومات QAD وهكذا يقوم الزبون باختيار احتياجاته تماشيا مع القائمة السالفة الذكر، فيقوم الزبون بعد ذلك بإرسال وتأكيد طلبيته مرفقة بشيك بنكي عادي؛

- يقوم العون التجاري بإدخال (saisi) وتسجيل طلبية الزبون BC (على نظام المعلومات QAD إلاّ بعد استلام الشيك البنكي؛

- يقوم العون التجاري بتجميع مجموعة من طلبيات الشراء BC مرفوقة بالشيكات البنكية المتحصل عليها وتسليمها للمحاسب والذي يقوم بدوره بالتأكد من صحة المبلغ المدون على الشيك البنكي مع المبلغ الواجب دفعه، ثم يقوم بالنقر على نظام QAD ليسمح للعون التجاري باستخراج قائمة liste de prélèvement (أنظر إلى الملحق رقم: (02)) وطباعة 3 نسخ. النسخة الأولى تحتفظ بها المديرية التجارية، والنسختين الباقيتين تسلم لمصلحة تسيير المخزون؛

- بعدها يقوم عون مصلحة تسيير المخزون بإعداد وإمضاء سند التسليم ²BL (أنظر إلى الملحق رقم: (03)) وتسليم هذا الأخير للمديرية التجارية؛

- يقوم عون مصلحة تسيير المخزن بشحن كمية منتجات العصائر المباعة المسجلة في سند التسليم BL على وسيلة النقل؛

¹ Bon de Commande=BC

² Bon de Livraison=BL

- في نفس الوقت وبعد استلام BL من قبل الزبون، يتم إظهاره للعون التجاري والذي يقوم بدوره بإعداد فاتورة البيع (أنظر إلى الملحق رقم: (04)) وطباعة 3 نسخ (03 souches)، النسخة الأولى من هذه الفاتورة تسلم لمصلحة logistique والتي تكلف بترتيب النقل مع المكلف بالنقل، والنسخة الثانية لمديرية المحاسبة والمالية، والنسخة الباقية تسلم للشخص المكلف بالنقل والذي بدوره سيقوم بتسليمها للزبون من أجل توقيعها مدونا عليها تاريخ استلامه للبضاعة. ليعود بعدها ليسلمها للمديرية التجارية للاحتفاظ بها (أرشيفها)؛

- قبل الخروج من المؤسسة، يقوم عون الحماية والذي يسمى le sondeur بالتحقق من الكمية المسجلة على الفاتورة مع الكمية المسجلة على سند الخروج ومطابقتها مع الكمية المشحونة في الشاحنة، إذا لم يجد أي فرق يقوم بإعداد سند الخروج¹ BS (أنظر إلى الملحق رقم: (05)).

أما فيما يخص الوصف الكتابي لمسار وإجراءات الرقابة الداخلية لدورة مبيعات (توزيع بريستييجوز DP) وهذا على حسب الملاحظات الشخصية وبعض أجوبة المحصل عليها من الأسئلة الشفهية المطروحة للموظفين العاملين في المديرية الفرعية لتوزيع بريستييجوز مبيعات منتجات العصائر، علما أن هذا التوزيع يستطيع أن يتخذ نهجين في نشاطه DI و DD. وبالإضافة إلى MDN و GMS واللدان يتبعان نفس نمط تشغيل DI.

بعدما تم التعرف على مسار نظام DI، سوف نسرد فيما يلي إجراءات الرقابة الداخلية لدورة مبيعات (توزيع DD):

- يتم استقبال الطلبية من البائع أو المشرف (superviseur) التابع لـ DP عن طريق الهاتف أو البريد الإلكتروني؛

- يقوم البائع بتحرير الطلبية كتابيا بالنسبة لـ MDN و GMS؛

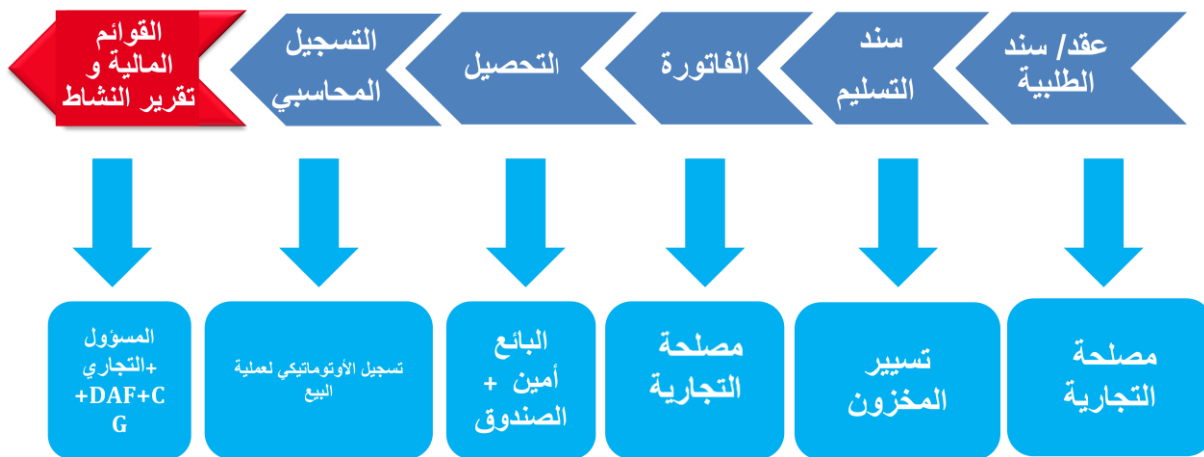
- يقوم البائع بتسليم هذه الطلبية لعون مصلحة تسيير المخزون ويقوم هذا الأخير بإعداد سند التسليم وشحن البضاعة؛

- يقوم عون البيع ADV بتحرير الفاتورة سند التسليم BLF ويتم إرسالها مع البائع للزبون.

- بعدما يتم استلام البضاعة من قبل الزبون وإمضاء فاتورة سند التسليم ¹BLF، يقوم البائع تسليم هذه الأخيرة لعون البيع ليقوم بإعادة إدخالها على نظام QAD ؛
- يمنح للزبائن مدة لدفع مستحقاتهم تقدر من 45 إلى 60 يوم للزبائن GMS و 90 يوم للزبائن MDN من بداية تاريخ تحرير الفاتورة؛
- يضمن ويتابع البائع استرداد الديون (Recouvrement) ويقوم بتسليم النقدية لأمين الصندوق؛
- يقوم بعدها أمين الصندوق بتسجيلها (النقدية) على نظام QAD وتحرير وصل (bordereau de versement) للبائع يمضى فيه من كلا الطرفين؛
- يسلم البائع هذا الوصل لعون البيع ليقوم بتسجيل الإيرادات في نظام QAD؛
- وفي حالة ما إذا كان التحصيل بشيك بنكي نفس الإجراء المعمول به بالنسبة للتوزيع غير المباشر.

وفيما يلي مسار نظام الرقابة الداخلية المطبق لدورة مبيعات-تحصيلات لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر.

الشكل رقم (04،IV): مسار نظام الرقابة الداخلية المطبق لدورة مبيعات-تحصيلات لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر.



المصدر: وثائق داخلية للمراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية.

3. تحديد المخاطر:

يتم في هذه المرحلة التعرف على المناطق الأكثر عرضة للخطر، حيث قامت الباحثة والمراجع الداخلي للمؤسسة بإجراء التقييم الأولي للمخاطر المتعلقة بدورة مبيعات-تحصيلات مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر، فحسب أقوال المراجع الداخلي ففي هذه المرحلة يستعمل الأداة الأكثر استعمالاً في مهماته وهي قوائم استبيان الرقابة الداخلية، نعرضها فيمايلي:

الجدول رقم (04،IV): قائمة أسئلة استبيان الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-تحصيلات مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

الأسئلة	نعم	لا	الاختلالات. الملاحظات
1- هل يفترض وجود طلبية الشراء قبل البدء في عملية البيع؟	نعم		
2- هل يعتمد الأعوان التجاريين على إجراءات خاصة في عمليات البيع وهل تتوفر لديكم دليل كتابي مفصل للإجراءات التي تحكم عمليات البيع DI و DP ؟		لا	الخلل رقم: (01)
3- هل يتم مراقبة وتوفر كل المعلومات على سند الطلبية المرسله من قبل الزبون لكل من DI و DP ؟	نعم		بعد إجراء الاختبارات تبين أنه لا يوجد التزام
4- هل كل طلبية يتم تسجيلها أوتوماتيكيا في نظام QAD ؟	نعم		
5- هل يتم التحقق من توفر كل المستندات المطلوبة للعميل الجديد ؟	نعم		
6- هل يتم متابعة ومطالبة تحيين السجل التجاري للعميل؟	نعم		الخلل رقم: (02)
7- هل يمكن استخدام سندات التسليم سابقة الترقيم ومطبوعة سابقا؟		لا	
8- هل يتم مراقبة ومقارنة الكمية المسجلة في سند التسليم مع نفسها المسجلة على فاتورة البيع؟	نعم		يقوم بها عون يسمى "le sondeur"
9- هل يتم تحرير فاتورة البيع مباشرة بعد تحرير سند التسليم؟	نعم		
10- هل كل سندات التسليم يتم فوترتها مباشرة ؟	نعم		
11- هل يتم تسجيل فاتورة البيع أوتوماتيكيا على نظام QAD؟	نعم		إلا بالنسبة للتوزيع DD
12- هل مبلغ الفاتورة هو نفسه المسجل في نظام QAD؟	نعم		

13- هل فاتورة البيع المحررة يدويا BLF للتوزيع DD تحمل نفس رقم الفاتورة المسجلة على نظام المعلومات QAD؟	لا	الخلل رقم: (03)
13- هل يتم إمضاء فواتير البيع من المسؤول فقط؟	لا	الخلل رقم: (04)
14- هل هناك فصل في مهام كل من يقوم بإعداد الفاتورة واستلام طلبات الشراء؟	لا	الخلل رقم: (05)
15- هل تستطيع البدء إجراء عملية البيع قبل التحصيل؟	لا	نظام QAD لا يسمح بذلك
16- هل هناك قسم تابع لمديرية التجارية يتابع استردادات الديون؟	لا	الخلل رقم: (06)
17- هل يتم ترتيب وأرشف كل فواتير البيع بطريقة سليمة لكل من DI و DP والمصادقة عليها وإمضاءها من قبل الزبون؟	نعم	بعد إجراء الاختبارات تبين أنه لا يوجد التزام
18- هل يوجد معلومات الشخص المكلف بالنقل على سند التسليم؟	لا	الخلل رقم: (07)
19- هل معظم الكفاءات البشرية العاملة في المديرية التجارية مؤهلة؟	لا	الخلل رقم: (08)
20- هل هناك سلم أو مقياس يوضح حساب الحسومات الممنوحة للزبائن؟	نعم	
21- هل هناك متابعة مستمرة للزبائن المشكوك فيهم؟	نعم	
22- هل هناك يوجد لدى المؤسسة إدارة أو قسم المبيعات؟	لا	الخلل رقم: (09)
23- هل يتم إجراء مقارنة بين الكميات المنتجة في المخزن والكميات المباعة؟	نعم	
24- هل تملك المديرية بطاقة منصب fiche de poste لكل العاملين في المديرية التجارية؟	نعم	
25- هل كل موظف على علم ودراية عن واجباته ومسؤولياته المحددة في هذه بطاقة المنصب؟	لا	الخلل رقم: (10)

المصدر: من إعداد الباحثة وتحت إشراف المراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية.

ثانيا - مرحلة التنفيذ Phase de Réalisation

فحسب أقوال المراجع الداخلي لهذه المؤسسة فإن مجريات هذه المرحلة تبدأ بما يسمى بـ :

1. الإجماع الافتتاحي:

حيث يتم فيه عرض مسؤولو المديريات (مديرية المالية والمحاسبة، المديرية التجارية، مديرية إدارة الجودة، ..الخ) لحضور هذا الاجتماع. يكون هذا الأخير على مستوى المديرية العامة، يحضر فيه المراجع الداخلي مرفوقا بتقرير يحدد فيه المناطق الأكثر عرضة للمخاطر والتي تمّ رصدها في مرحلة التحضير وكذا مصفوفة المخاطر، وكل مسؤول له الحق في إبداء رأيه وتقديم تحليله حول ما عرضه المراجع الداخلي.

2. اختبارات مدى الالتزام:

حيث يتم في هذه المرحلة التقييم الأولي للرقابة الداخلية وهذا بتحليل أجوبة المستجوبين لاكتشاف الاختلالات وكذا إجراء بعض الاختبارات والتحاليل للتحقق من أنّ النتائج المتوصل إليها سابقا موثوق منها فمثلا إجراء تحقيق بأنّ كل فواتير البيع وسندات التسليم مصادق عليها خاصة بالنسبة لـ DP و DI وكذا توفر الملفات الإدارية لكل الزبائن على جميع المستندات الإدارية المطلوبة وقد تمّ المصادقة عليها وتحيينها. بالإضافة إلى تحليل كل من رقم الأعمال وحقوق الزبائن المتأخرة التسديد.

1.2 مراجعة مدى الالتزام وتحليل النتائج المتوصل إليها

- فيما يخص سند طلبية الشراء BC وفاتورة البيع FC وسند التسليم BL

لقد قمنا بالإطلاع على جميع سندات طلبيات الشراء BC وفواتير البيع وسندات التسليم BL لمصلحتي التوزيعين DP و DI بهدف مراجعة والتحقق من درجة مدى الالتزام للفترة المتعلقة بالسداسي الأول لسنة 2020، لكن لأربعة الشهور الأولى لسنة 2020 (جانفي، فيفيري، مارس، أفريل) لعدم توفر فواتير الشهرين ماي وجوان 2020. فلقد تمّ حوصلة النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (IV، 05): نتائج اختبارات مدى الالتزام لملفات الفوترة لتوزيعي DI و DP

توزيع غير المباشر DI

سند الطلبية	العدد	%	المبلغ TTC	%
مطابق	298	69%	511 498 654	72%
غير مطابق	112	26%	174 374 107	24%
غير موجود	19	4%	27 269 346	4%
المجموع	429	100%	713 142 107	100%

الفاتورة	العدد	%	المبلغ TTC	%
مصادق عليها	387	90%	655 427 480	92%
غير موجود	42	10%	57 714 627	8%
المجموع	429	100%	713 142 107	100%

سند التسليم	العدد	%	المبلغ TTC	%
مصادق عليه	393	92%	655 686 111	92%
غير مصادق عليه	3	1%	5 406 752	1%
غير موجود	33	8%	52 049 244	7%
المجموع	429	100%	713 142 107	100%

توزيع بريستيبيوز DP

سند الطلبية	العدد	%	المبلغ TTC	%
مطابق	18	4%	19 660 487	13%
غير مطابق	2	0%	1 040 182	1%
غير موجود	442	96%	133 150 920	87%
المجموع	462	100%	153 851 589	100%

الفاتورة	العدد	%	المبلغ TTC	%
مصادق عليها	158	34%	40 147 349	26%
غير مطابق	304	66%	113 704 240	74%
المجموع	462	100%	153 851 589	100%

سند التسليم	العدد	%	المبلغ TTC	%
مصادق عليه	175	38%	43 453 014	28%
غير مصادق عليه	4	1%	2 044 753	1%
غير مطابق	283	61%	108 353 822	70%
المجموع	462	100%	153 851 589	100%

المصدر: من إعداد الباحثة وتحت إشراف المراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية.

- تحليل نتائج مراجعة ملفات الفاتورة Analyse des Dossiers de Facturation DI,DP

- لقد لاحظنا أنّ هناك سوء في ترتيب وتصنيف ملفات فواتير البيع فهم لا يتبعون لا الترتيب الزمني ordre chronologique ولا التصنيف حسب العميل وتوزيعه الخل رقم: (11).
- عدم وجود التزام في محتوى سندات طلبية الشراء المستلمة من قبل المديرية التجارية فنجد: عدم وجود التاريخ الذي تمّ فيه استقبال الطلبية، الكمية المطلوبة وسعرها الوحدوي، وكذا خاتم وإمضاء الزبون ومعظم الطلبات غير مرفوقة بفاتورة البيع.
- عدم وجود خاتم مؤسسة الزبون وإمضاء الزبون على بعض فاتورات البيع.
- عدم وجود خاتم مؤسسة الزبون وكذا تاريخ استقباله للبضاعة المباعة على سندات التسليم، وكذا عدم وجود على هذا الأخير خاتم وإمضاء المكلف بالنقل.
- وجود عدد كبير من الفواتير وسندات التسليم في غير موجودة في الأرشيف توزيع DP بسبب تحريرها FBL يدويا، ولم يتم بعد استرجاعها من قبل الزبائن من طرف بائع المؤسسة محل الدراسة.
- يقدر العدد الإجمالي للفاتورات التي تخص توزيع DI المسجلة على مستوى نظام QAD خلال السداسي الأول لسنة 2020 ب 719 فاتورة إلا أن مصلحة المحاسبة والمالية تتوفر إلا على 429 فاتورة للأشهر الأربعة الأولى (جانفي، فيفري، مارس، أفريل).

- فيما يخص الملفات الإدارية للزبائن RC, NIF, P/Identité ou Extrait de naissance

contrat de location, Article d'imposition

يتم في هذه النقطة فحص عينة من الملفات الإدارية التي تخص الزبائن والتحقق من وجود وصلاحيّة جميع المستندات الإلزامية السابقة الذكر، فلقد تمّ الإطلاع على عينة مكونة من 39 ملف إداري يخص زبائن توزيع DI و 160 ملف إداري يخص زبائن توزيع DP، يتم التحقق من توفر (بطاقة التعريف الوطنية للزبون أو شهادة ميلاده، السجل التجاري للزبون RC، رقم التعريف الجبائي NIF والمادة الضريبية Article d'imposition وعقد الإيجار contrat de location).

وفيما يلي جدول يبرز نتائج التحقيق المتوصل إليها:

الجدول رقم (06،IV): نتائج اختبارات مدى الالتزام للملفات الإدارية لتوزيعي DI و DP لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

توزيع غير المباشر DI

عقد الإيجار	المادة الضريبية	رقم التعريف الجبائي	السجل التجاري	وثائق الهوية	زبائن توزيع غير المباشر
17	37	38	39	38	مطابق
22	2	1	0	1	مفقود
39	39	39	39	39	المجموع

توزيع بريستيبيوز DP

عقد الإيجار	المادة الضريبية	رقم التعريف الجبائي	السجل التجاري	وثائق الهوية	زبائن توزيع بريستيبيوز
_	47	49	150	107	مطابق
_	113	111	10	53	مفقود
_	160	160	160	160	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة وتحت إشراف المراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية.

مع العلم أننا لاحظنا وجود عدد معتبر للسجلات التجارية لم يتم تحيينها في هذه الملفات الإدارية ولهذا قامت الباحثة بمراجعة تفصيلية تخص هذه النقطة، باعتبار القانون يعاقب عليها.

وفيما يلي نتائج مراجعة هذه الملفات وخاصة فيما يتعلق بتوفر سجل تجاري غير محينة RC non actualisé.

الجدول رقم (07،IV): نتائج التحقق من مدى توفر السجل التجاري المحين في الملفات الإدارية لعينة من الزبائن توزيع DI لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

زبائن توزيع غير المباشر	وثائق الهوية	السجل التجاري	رقم التعريف الجبائي	المادة الضريبية	سجل تجاري غير محين
نينس فود	X				
شرفاوي أوشعبان			X	X	X
فوزي خليفة				X	
سويقات ياسين					X
بلخالفا رفيق					X
سابق عدمان					X
تيفاس					X
دينيس فود					X
ميشكاك نسيم					X
ريجيونال توزيع					X
عبد الرحمان حسين					X
كردوسي و الشركاء					X

الزبائن	وثائق الهوية	السجل التجاري	سجل تجاري غير محين
فندق بلازا		X	
ديفاندو ديفارس		X	
بنك الجزائر		X	
مجلس الأمة		X	
ايفارم أن ب		X	
الخطوط الجوية الجزائرية		X	
كاي سوبر مارشي		X	
ايبر ديستر		X	
تيروار متيجا		X	
نافطال			X

X			كاتبال
X			فندق بلازا
X			ديفاندو ديفارس
X			بنك الجزائر
X			مجلس الأمة
X			ايفارم أن ب
X			الخطوط الجوية الجزائرية
X			كاي سوبر مارشي
X			ايبر ديستر
X			تيروار متيجا

المصدر: من إعداد الباحثة وتحت إشراف المراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية.

- تحليل نتائج مراجعة الملفات الإدارية للزبائن Analyse des Dossiers de Administratifs DI,DP

- لقد لاحظنا أنّ هناك عدد كبير ومعتبر للملفات الإدارية غير المكتملة حسب الأرقام المسجلة في الجدولين أعلاه وخاصة فيما يتعلق بالسجلات التجارية الإلكترونية (المحينة) المتعلقة بالملفات الإدارية للزبائن بتوزيع DI.

- أمّا فيما يخص الملفات الإدارية للزبائن DP ، فالأرقام خطيرة فهي تشير إلى عدم وجود متابعة من قبل أعوان التجاربيين ولا من قبل المسؤول لجميع المستندات الواجب توفرها مهما كانت طبيعتها (سواء كانت المستندات الإدارية أو الجبائية).

- لقد لاحظنا كذلك أنّ هناك سوء في ترتيب وتصنيف ملفات فواتير البيع فهم لا يتبعون لا الترتيب الزمني ordre chronologique ولا التصنيف حسب العميل Collectivité/GMS/MDN.

2.2 تحليل رقم الأعمال المحقق في السداسي الأول لسنة 2020 للزبائن العشرة الأوائل لتوزيعي DI,DP

لقد قمنا بتحليل رقم الأعمال المسجل إلى غاية 2020/06/30 والمحقق من طرف أحسن الزبائن العشرة الأوائل التي تعاملت معهم مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر.

الجدول رقم (IV، 08): رقم الأعمال المحقق إلى غاية 2020/06/30 من قبل الزبائن العشرة (TOP) لتوزيعي DI و DP لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

نسبة رقم الأعمال لتوزيع غير المباشر	رقم الأعمال المحقق في السداسي الأول لسنة 2020	إسم الزبون
22%	206 536 168	ليدر توزيعات تراد
13%	120 318 747	تاكي خير الدين
6%	61 962 317	شرفاوي أوشعبان
6%	58 367 347	توزيعات الشرق
6%	57 385 379	بوس توزيعات
5%	47 602 480	مكاح برباخي انتر
5%	43 118 805	ريجيونال توزيعات
3%	30 560 284	تاسليغوا محمد
3%	24 727 787	دينس فود
3%	24 552 366	بوخرس لطفي

نسبة رقم الأعمال لتوزيع بريستيجيوز	رقم الأعمال المحقق في السداسي الأول لسنة 2020	إسم الزبون
23%	31 116 528,00	علواش عبد اللطيف
10%	13 476 882,60	سيبتال كاترين
6%	7 800 671,52	بايات كاترين
5%	6 175 465,92	بيق أقريماب
3%	3 862 800,00	شندر ميلود
3%	3 549 600,00	مفتاح محمد
3%	3 497 350,50	مولتي كاترين ألجري
2%	2 725 471,35	نوميديس
2%	2 592 000,00	دجمال محمود
2%	2 592 000,00	بوعشريا عبد القادر

المصدر: من إعداد الباحثة وتحت إشراف المراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية.

نلاحظ من خلال الأرقام المدونة في الجداول أعلاه أنّ المبيعات المتعلقة بالتوزيع غير المباشر DI والتي تخص رقم الأعمال المحقق للزبائن العشرة الأوائل يمثل 71% من رقم الأعمال DI، حيث نجد المؤسستين LEADER TRADE DISTRUTION و TAKI KHIREDINE يمثلان نفس الزبون والذي يحقق نسبة 35% من رقم الأعمال المحقق في السداسي الأول لسنة 2020. الخلل رقم(13)

بينما رقم الأعمال المحقق من قبل الزبائن لتوزيع بريستيجيوز DP فهو يمثل 58 % من رقم الأعمال الإجمالي المحقق في السداسي الأول لسنة 2020 المتعلق بتوزيع DP.

3.2 تحليل استحقاقات الزبائن للسداسي الأول لسنة 2020 حسب الفترة المسموح بها للتسديد

سنقوم باستعراض الميزانية حسب الاستحقاق balance âgée للسداسي الأول لسنة 2020 وكذا أرصدة استحقاقات الزبائن السنوات السابقة:

الجدول رقم (IV، 09): نتائج تحليل الميزانية حسب الاستحقاق للسداسي الأول لسنة 2020 لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

100% 22% 3% 4 % 9% 63%

قسم	2019 والسنوات السابقة	تفوق 90 يوم	أقل من 90 يوم	أقل من 60 يوم	أقل من 30 يوم	المجموع	نسبة	عدد أيام
الحقوق	الحقوق	الحقوق	الحقوق	الحقوق	الحقوق	الحقوق	الحقوق	الحقوق
غير المباشر	111 005 892	10 461 236	-428 141	-6 068 143	37 348 948	152 319 792	54%	25
بريستيجيوز	53 432 973	13 307 987	10 230 312	13 209 316	23 484 206	113 664 793	41%	126
مباشر	3 098 534				939 071	4 037 605	1%	2
للتصدير	8 498 905					8 498 905	3%	
متنوع	1 537 615	63 707		350 413	808 733	1 143 003	0%	
المجموع	177 573 919	23 832 930	9 802 171	7 491 586	60 963 492	279 664 098	100%	

المصدر: من إعداد الباحثة وتحت إشراف المراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية.

فلكي نستطيع حساب نسبة دوران الزبائن للتوزيعين الغير مباشر وبريستيجيوز، فإننا يجب أن تكون لدينا معلومات حول رقم الأعمال الإجمالي المحقق إلى غاية 2020/06/30. وفيما يلي الجدول الذي يشير لذلك:

الجدول رقم (10،IV): رقم الأعمال المحقق إلى غاية 2020/06/30 حسب التوزيعات لمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر

القسم	رقم الأعمال HT	رقم الأعمال TTC	النسبة	عدد أيام الحقوق
توزيع غير المباشر DI	950 629 676	1 131 249 314	182	25
توزيع بريستيجيوز DP	137 536 427	163 668 348	182	126
توزيع مباشر DD	523 428 957	387 260 459	182	2
توزيع موجه للتصدير DE	—	—	182	—
متنوع	—	—	182	—
المجموع	1 413 595 060	1 682 178 121	—	—

المصدر: من إعداد الباحثة وتحت إشراف المراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية.

- نلاحظ من خلال الأرقام المدونة في الجدول أنّ مجموع حقوق زبائن توزيعات DI، DD، DP، DE للسنوات السابقة والتي تخص السنوات من بداية 2017 إلى غاية 2019 والتي تمثل قيمة Mda 177، أي تمثل نسبة 63% من مجموع حقوق مؤسسة NCA روية، حيث نجد الحصة الأكبر من هذه الحقوق موزعة على حقوق زبائن توزيع DI والذي يمثل قيمة Mda 111 وقيمة Mda 53 موزعة على حقوق زبائن توزيع DP. بينما الحصة الأصغر فهي موزعة على توزيع DD بـ Mda 3 وبحجم يقدر بـ 8 Mda بالنسبة للتوزيع الموجه للتصدير DE.

- رغم أنه تمّ تغيير نمط التسديد مؤسسة NCA روية من بداية سنة 2020 (التسديد بالشيك) بالنسبة لتوزيع DI، إلا أنّ حجم الحقوق التي لم يتم تحصيلها الأقل من 30 يوم تقدر بـ Mda 37، والتي تفوق مدة 90 يوم يمثل Mda 10. الخل رقم: (12)

- معدل نسبة دوران الزبائن لتوزيع DP التي تخص السداسي الأول 2020 فهو يصل إلى 126 يوم. الخل رقم: (14)، رغم أنّ الآجال المسموح للتسديد يتراوح ما بين 90 يوم بالنسبة MDN و60 يوم بالنسبة لـ GMS، collectivité. فهذا يشير إلى عدم وجود سياسة واضحة لمتابعة أي تأخير في السداد وكذا عدم تطبيق غرامة على كل تأخير des pénalités de retards.

3. العمل الميداني:

سنقوم في هذه المرحلة بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية دورة مبيعات-تحصيلات الخاص بمؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر. حيث نقوم بزيارة في الميدان لإجراء تقييم لإجابات المستجوبين فكل إجابة تحتمل وجود خلل سنضع ملاحظة على عمود ملاحظات استبيان الرقابة الداخلية. فاستعملت الباحثة والمراجع الداخلي مجموعة من التقنيات منها المقابلات والملاحظات والمقاربات وهذا للتمكن من رصد كل الاختلالات التي سيتم اكتشافها ووضع علامة بالإضافة للتي اكتشفت سابقا وإعطاء تحليلها السببي. وهذا باستعمال أداة مهمة وهي ورقة اكتشاف وتحليل الخلل la FRAP. حيث يعتمد المراجع الداخلي للمؤسسة في بناء استنتاجاته ونتائج مهمة المراجعة على أساس التحاليل والتقييم المبينة سابقا.

- التقييم والتحليل السببي للاختلالات التي تم اكتشافها عند انجاز مهمة المراجعة الداخلية:

يستعمل المراجع الداخلي على أوراق كشف وتحليل الاختلالات لإظهار التحليل السببي لكل خلل وكذا تقديم توصيات لمعالجة أو القضاء عليها، وفيما يلي الاختلالات التي تم اكتشافها عند انجاز مهمة المراجعة الداخلية:

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (01):	
الموظفون العاملون في فروع المديرية التجارية يؤدون مهامهم بصفة عشوائية	
السبب	عدم وجود دليل كتابي مفصل على مستوى المديرية التجارية يوضح فيه إجراءات العمل الواجب اتباعها في عمليات البيع للفروع DI و DP
النتائج	عدم وجود هذا الدليل لا يسمح بمتابعة التسيير الجيد للمديرية التجارية بالفعالية المطلوبة وعدم التمكن من إدخال تحسينات على إجراءات العمل المطبقة فيها
التوصية	وضع دليل جديد يوضح إجراءات العمل على مستوى هذه المديرية أو تحيين الدليل الموجود بحوزة مديرية إدارة الجودة

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (02): عدم وجود المستندات اللازمة (السجل التجاري، رقم التعريف الجبائي..) في العديد من الملفات الإدارية التي تخص الزبائن + سجل تجاري غير محين	
السبب	اللامبالاة لمسؤول المديرية التجارية وعدم تكليف أي موظف ليقوم بالمتابعة
النتائج	خطر جبائي (risque fiscale) بالتصريح بمعلومات جبائية تكون خاطئة موجودة على فاتورة البيع. آخر أجل لتحسين السجل التجاري الإلكتروني من قبل CNRC تم تأجيله لتاريخ 2020/12/31.
التوصية	التبليغ ومطالبة الزبون بإحضار كل المستندات الغير موجودة في الملفات الإدارية وبتحسين سجلاتهم التجارية قبل التاريخ المعلن أعلاه.

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (03): يتم تحرير يدوي لكل من سند الشحن وفاتورة البيع وإرسالها للزبائن توزيع DP برقم وبعد تسليم البضاعة للزبون يتم استرجاع هذه الوثائق المكتوبة يدويا ليتم إدخالها برقم آخر فيما بعد في نظام المعلومات QAD	
السبب	عدم وجود إجراء كتابي واضح والعمل بطريقة عشوائية بدون متابعة
النتائج	حدوث خلل وتناقض بين رقم الفاتورة المحررة يدويا المسلمة للزبون ورقم الفاتورة المسجلة على نظام المعلومات QAD + صعوبة في تتبع وإجراء مقارنة على مستوى الفاتورتين + خطر فقدان إحدى الفاتورتين
التوصية	إدخال تغييرات على مستوى مجرى هذه العملية وإعطاء تعليمات في ما يخص تحرير هذه الفاتورة لتسجيل الفاتورة المحررة يدويا إلزاميا على نظام QAD أو تقديم هذا المشكل لمسؤول الإعلام الآلي لمحاولة ضبطه على مستوى هذا النظام.

ورقة اكتشاف وتحليل الخل رقم (04): كل الموظفين العاملين في المديرية التجارية يقومون بإعداد وإمضاء فاتورة البيع	
السبب	اللامبالاة لمسؤول المديرية التجارية وعدم وجود فصل في المهام بين الموظفين وعدم تعيين شخص مكلف بالإمضاء.
النتائج	عدم التمكن من معرفة العون التجاري المعد لهذه الفاتورة
التوصية	الفصل بين المهام من خلال تقسيم الأعمال بين الموظفين فيما يخص المهام المرتبطة بالمبيعات + تشكيل مصلحة جديدة "مصلحة المبيعات" تختص مهمتها في إعداد فاتورة البيع فقط.

ورقة اكتشاف وتحليل الخل رقم (05): الموظف الذي يقوم بإعداد الفاتورة هو نفسه الذي يستلم طلبية الشراء	
السبب	معظم الموظفين غير ملمين ولا على دراية بمسؤولياتهم المنوطة بمهامهم والمقررة في بطاقة المنصب (fiche de poste) ولا على علم بوجود مثل هذه البطاقة ومعظم الموظفين العاملين في هذه المديرية من صنف منفذ (exécutant Polyvalent).
النتائج	تراكم المهام cumule des tâches على بعض الموظفين وعدم التمكن من معرفة الشخص المرتكب للخطأ (مصدر الخطأ) ولا القدرة على محاسبته.
التوصية	توعية الموظفين بمضمون بطاقة المنصب والقيام بفصل المهام بينهم بما يتماشى مع ما هو مقرر في البطاقة وكذا الإبقاء على إمكانية التناوب في حالة غياب أحد الموظفين + تشكيل مصلحة جديدة "مصلحة المبيعات" تختص مهمتها في إعداد فاتورة البيع.

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (06): لا وجود لمصلحة الإستردادات Service de Recouvrement في المديرية التجارية	
السبب	اللامبالاة لمسؤول المديرية التجارية ولا المديرية العامة
النتائج	ارتفاع حجم الديون المشكوك في تحصيلها أو عدم التمكن من استرجاعها
التوصية	تشكيل مصلحة جديدة "Service Recouvrement" على مستوى المديرية التجارية تتكفل باسترداد جميع الديون المشكوك فيها وكذا متابعة وضع كل زبون ومحاولة تقديم له اقتراحات لمساعدته على تخفيض حجم المستحقات بهدف استرجاع إيرادات المؤسسة.

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (07): لا يوجد معلومات الشخص المكلف بالنقل على سند الشحن، ولا تاريخ استلام الزبون لبضاعته + رقم التسلسلي لوسيلة النقل وإمضائه	
السبب	اللامبالاة للموظفين العاملين في المديرية التجارية وكذا مسؤولهم
النتائج	سرقة أو ضياع البضاعة المباعة، تسجيل تلاعب détournement
التوصية	إعطاء تعليمية تلزم توفر معلومات المكلف بالنقل على سند التسليم + تحديد بطاقة لكل سائق (معلومات خاصة بالسائق ووسيلة نقله)

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (08): تدني مستوى الأعوان العاملين في المديرية التجارية	
السبب	معظمهم موظفين ينتمون إلى الصنف منفذ وبدأوا مسارهم المهني في المؤسسة ويعتمدون على الأقدمية كونهم حصلوا على تكوين من قبل المؤسسة
النتائج	غياب عنصر المبادرة والتغيير للأحسن
التوصية	إعداد برنامج تكويني مخصص لهذه الفئة وبصفة دورية وكذا البحث عن إطارات جديدة لضمان الإستمرارية في حالة الإحالة إلى التقاعد.

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (09): عدم وجود مصلحة المبيعات في المديرية التجارية	
السبب	اللامبالاة لمسؤول المديرية التجارية وعدم تقسيم المهام بين الموظفين
النتائج	إهمال الفواتير وفقدانها
التوصية	تشكيل مصلحة جديدة "مصلحة المبيعات" تختص في إعداد فاتورة البيع.

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (10): جهل معظم الموظفين لمسؤولياتهم وحقوقهم المحددة بطاقة المنصب في المديرية التجارية	
السبب	معظمهم يعتمدون عن الأقدمية وليس على الخبرة ومعظمهم دون المستوى
النتائج	العمل بطريقة عشوائية وعدم الفصل في المهام أو تقسيمه
التوصية	التوعية والعمل على تنظيم العمل بصفة سليمة بما يتماشى بمحتوى هذه البطاقة

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (11): سوء في ترتيب وتصنيف ملفات فواتير البيع فهم لا يتبعون لا الترتيب الزمني <i>ordre chronologique</i> ولا التصنيف حسب العميل وتوزيعه + وجود بعض فواتير البيع مفقودة (أنظر إلى الجدول رقم (05،IV))	
السبب	اللامبالاة لمسؤول المديرية التجارية والموظفون العاملين فيها
النتائج	المؤسسة معرضة للخطر في حالة ما إذا كان هناك رقابة جبائية أو دعوى قضائية.
التوصية	وضع مكان مخصص يتم فيه أرشيف وترتيب فواتير البيع على حسب الترتيب الزمني لتسهيل البحث إليها في حالة ما كان هناك رقابة جبائية أو دعوى قضائية. والمطالبة بإحضار كل الفواتير الغير موجودة في ملفات الفوترة.

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (12):	
ارتفاع رصيد حقوق الزبائن المسجل في مدة أقل من 30 يوم يمثل Mda 37 على الحقوق المسجلة في مدة تفوق 90 يوم والتي تمثل رصيد Mda10 (أنظر إلى الجدول رقم (09،IV))	
السبب	عدم وجود مصلحة استرداد الديون recouvrement في المديرية التجارية
النتائج	التعرض لخطر خسارة الحقوق المشكوك في تحصيلها
التوصية	تشكيل مصلحة جديدة "S.recouvrement" على مستوى المديرية التجارية تهتم بمتابعة هذه الحقوق وتبليغ المصلحة القضائية service juridique للمؤسسة للتمكن من استرجاع المستحقات المعلقة.

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (13):	
يوجد زبون واحد يمثل 35% من رقم الأعمال الإجمالي (71%) المحقق في السداسي الأول لسنة 2020 للتوزيع DI (أنظر إلى الجدول رقم (08،IV))	
السبب	عدم إتباع سياسة مدروسة
النتائج	المؤسسة معرضة لحدوث اختلالات على مستوى التوازن المالي في أية لحظة في حالة فقدان هذا الزبون
التوصية	دراسة وادخال سياسة الوفاء politique de fidélisation لإبقاء حجم معاملات زبائنها الأوفياء وكذا المحافظة على الحصة السوقية للمؤسسة

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (14): معدل دوران الزبائن DP يصل إلى 126 يوم من معدل الاسترداد، علماً أنّ الآجال المسموح للتسديد يتراوح ما بين 90 يوم بالنسبة MDN و 60 يوم بالنسبة ل GMS، collectivité. (أنظر إلى الجدول رقم (09،IV))	
السبب	عدم وجود مصلحة استرداد الديون أو سياسة واضحة لمتابعة أي تأخير في السداد + عدم إرسال إنذار للتسديد للزبون Mise en demeure + عدم إلزام الزبون على دفع غرامة على التأخير pénalité de Retard
النتائج	ارتفاع حجم الديون المشكوك في تحصيلها وانخفاض رقم الأعمال
التوصية	الحرص التام على متابعة حجم هذه الديون المشكوك في تحصيلها من قبل مديرية المحاسبة والمالية لتشكيل مؤونة المخاطر وكذا تشكيل مصلحة جديدة لاسترداد هذه الحقوق. مع وضع سياسة واضحة المعالم تطبق على كل زبون يتأخر عن التسديد + متابعة إرسال إنذارات التسديد

لقد سمحت لنا كذلك هذه المرحلة بالتعرف على نقاط القوة التي يتمتع بها نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-تحصيلات زبائن مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر، حيث يقوم المراجع الداخلي بإبراز نقاط القوة تماشياً مع متطلبات المعيار الدولي رقم 2410.A2، قامت الباحثة بإبراز أهمها فيما يلي:

✓ لا تتم إجراء أية عملية البيع DI إلا قبل استلام سند الطلبية BC مرفقا بالشيك البنكي والتحقق من سلامته؛

✓ لا يمكن أن تتم عملية الشحن وتحرير سند التسليم في نظام QAD من قبل أعوان المديرية التجارية إلا بعد أن يقوم محاسب مديرية المحاسبة والمالية بالتحقق من سلامة الشيك البنكي وخلوه من الأخطاء ثم يقوم بعدها بإدخال موافقته valide في نظام QAD. بعدها يستطيع أعوان مديرية التجارية الدخول إلى النظام لإعداد وتحرير سند التسليم (الشحن) BL؛

✓ لا تسمح لأي بضاعة مباعة بالخروج من محيط المؤسسة إلا بعد تحرير سند الخروج BS من قبل مقر الحراسة poste de garde، حيث يقوم عون يسمى "le sondeur" بإجراء مقارنة للتحقق من أنّ الكمية المسجلة على سند التسليم هي نفسها المسجلة على فاتورة البيع، ليتم بعدها تحرير سند الخروج والتوقيع عليه من قبل المكلف بنقل منتجات العصائر المباعة؛

- ✓ تقوم مديرية المحاسبة والمالية بالاشتراك مع مصلحة مراقبة التسيير بإجراء جرد دوري شهري على الكميات المنتجة ومقارنتها بالكميات المباعة ومخزونها المتبقي في المخازن
- ✓ يوفر نظام المعلومات QAD المطبق في مؤسسة NCA روية لإنتاج العصائر معلومات دقيقة حول حجم المبيعات المحققة حسب كل توزيع، نوع المنتجات الأكثر مبيعا في أية لحظة في اليوم، الأسبوع، الشهر وكذا سعر تكلفة وأسعار البيع المطبقة وكذا معلومات تسهل للمحاسب إعداد كل من القوائم المالية والتقارير الدورية في وقت قياسي من أجل متابعة سيرورة عمليات البيع مما يساهم بتزويد أصحاب المصالح بالمعلومات التي يعتمد عليها في صنع واتخاذ القرارات الإستراتيجية المرتبطة بكل نوع من أنواع منتجات العصائر المنتجة والأكثر مبيعا في السوق.

ثالثا - مرحلة الختام:

يقوم المراجع في هذه المرحلة بإعداد تقرير المراجعة الداخلية، فيقوم بتوثيق المعلومات من خلال تجميع كل أوراق اكتشاف وتحليل الاختلالات التي تم إعدادها في المرحلة السابقة وإعادة تصنيفها وترتيبها لتشكيل مضمون التقرير، وهذا تماشيا لما جاء به المعيار الدولي رقم 2330. يتم تحرير التقرير النهائي ليتم نشره وإرساله للمديرية العامة وهذا ما نصّ عليه المعيار الدولي رقم 2440، ليتم برمجة الاجتماع النهائي وإعلام مسؤولو المديرية بالتاريخ المبرمج لانعقاد هذا الاجتماع وحضوره، فحسب أقوال المراجع الداخلي يتم عرض تقريره ومناقشة آراء واستفسارات المسؤولين حول الاختلالات المكتشفة والمدونة في تقريره، وهذا تماشيا مع متطلبات المعيار الدولي رقم 2440.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-الزبائن للوحدة المركزية التجارية مبيعات لمجمع SNVI المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية روبية

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية العمومية من خلال استعراض المنهجية والخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي التابع لهذه المؤسسة عند انجاز مهمته وكذا الأدوات والتقنيات المستخدمة في الكشف عن اختلالات نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية "مجمع مؤسسة SNVI روبية"

سنتطرق في هذا المطلب إلى تقديم هذه المؤسسة وفروعها ووحداتها التجارية، كذا حجم العمال حسب الصنف الاجتماعي المهني، وكذا الوحدة التجارية المكلفة بمبيعات المنتج النهائي المتواجدة في المنطقة الصناعية بالروبية Unité Centrale Commerciale des Ventes وكذا مديرية المراجعة الداخلية.

أولاً- التعريف بمجمع SNVI روبية

تم إنشاء المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية إنطلاقاً من إعادة هيكلة SONACOME بمقتضى المرسوم رقم 342.81 المؤرخ في 12 ديسمبر 1981. يقع مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI على الطريق الوطني رقم 05 المنطقة الصناعية -الروبية- BP153 -الجزائر. تتربع على مساحة اجمالية تقدر بـ 320 هكتار موزعة إلى المنطقة الشمالية التي تمثل 100 هكتار، ومنطقة مغطاة التي تمثل 220 هكتار، قدر رأسمالها عند التأسيس بـ 22 مليار دج طبقاً لقرار المجلس الوطني للتخطيط رقم DP/CNP/457 مقسم إلى 4400 سهم بقيمة إسمية تساوي 5 ملايين دج مكتتبة ومحركة من طرف الدولة و أصبح حالياً يقدر بـ 103 مليار دج.

ثانياً - مهام ومنتجات مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI روبية

تتحدد مهام مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI روبية في إطار المخطط الوطني للتطوير الاقتصادي والاجتماعي للبحث، لتطوير الإنتاج الموجه للتصدير والتوزيع، بالإضافة إلى صيانة السيارات الصناعية.

تركز المجمع في إنتاج (تصنيع) مجموعة من السيارات الصناعية الموجهة للنقل البري للأشخاص، للسلع والمواد والتي تستوعب حمولة تفوق 1.5 طن، و سنوردها فيما يلي:

- الشاحنات les Camions؛
- الباصات les Autobus ؛
- الحافلات les Autocars ؛
- الشاحنات الخاصة les Camions Spéciaux ؛
- المقطورات وأنصاف المقطورات les Remorques et semi-remorques.

ومن جهة أخرى، تضمن المؤسسة النشاطات ما بعد البيع ومساعدة زبائنهم بتوفير وسائل الصيانة التي يحتاجونها.

وللمجمع أربعة فروع مخصصة للإنتاج (التصنيع) filiale de production:

(VIR) Spa Véhicules Industriels de Rouiba: والتي مقرها في "المنطقة الصناعية للرويبة RN n°05 BP N°15 - الجزائر، تم إنشائها بتاريخ 2011/03/21، تختص في صناعة الهيكل الأمامي للمركبة الصناعية.

(CIR) Spa Carrosseries Industriels de Rouiba: والتي مقرها في المنطقة الصناعية للرويبة Voie C, BP N°143 - الجزائر، تم إنشائها بتاريخ 2011/03/21، تختص في صناعة الهيكل الخلفي للمركبة الصناعية.

(FOR) Fonderie de Rouiba: والتي مقرها في المنطقة الصناعية للرويبة/الرغاية Voie C, BP N°104 - الجزائر، تختص في صناعة قاعدة المركبة الصناعية.

(CIT) Carrosseries Industriels de Tiaret: والتي مقرها في عين بوشكيف، دائرة دحموني، ولاية تيارت، تختص في صناعة المقطورات وأنصاف المقطورات les Remorques et semi-remorques.

ولها العديد من الوحدات التجارية الموزعة عبر كامل أنحاء الوطن وهي: عنابة، بشار، قسنطينة، حسين داي، وهران، ورقلة، سطيف، تيزي وزو، تلمسان، الوحدة المركزية ما بعد البيع، الوحدة المركزية للمبيعات، TDT (Transit Dédoignement Transport)

ثالثا- أهداف مجمع SNVI روية

للمؤسسة عدة أهداف منها:

- تلبية الحاجيات الوطنية من السيارات الصناعية عن طريق:

- تعظيم الإنتاجية؛
- إدخال التكنولوجيا العالية في منتجاته وتنويعها؛
- استعمال التقنيات الكفاءة والملائمة؛

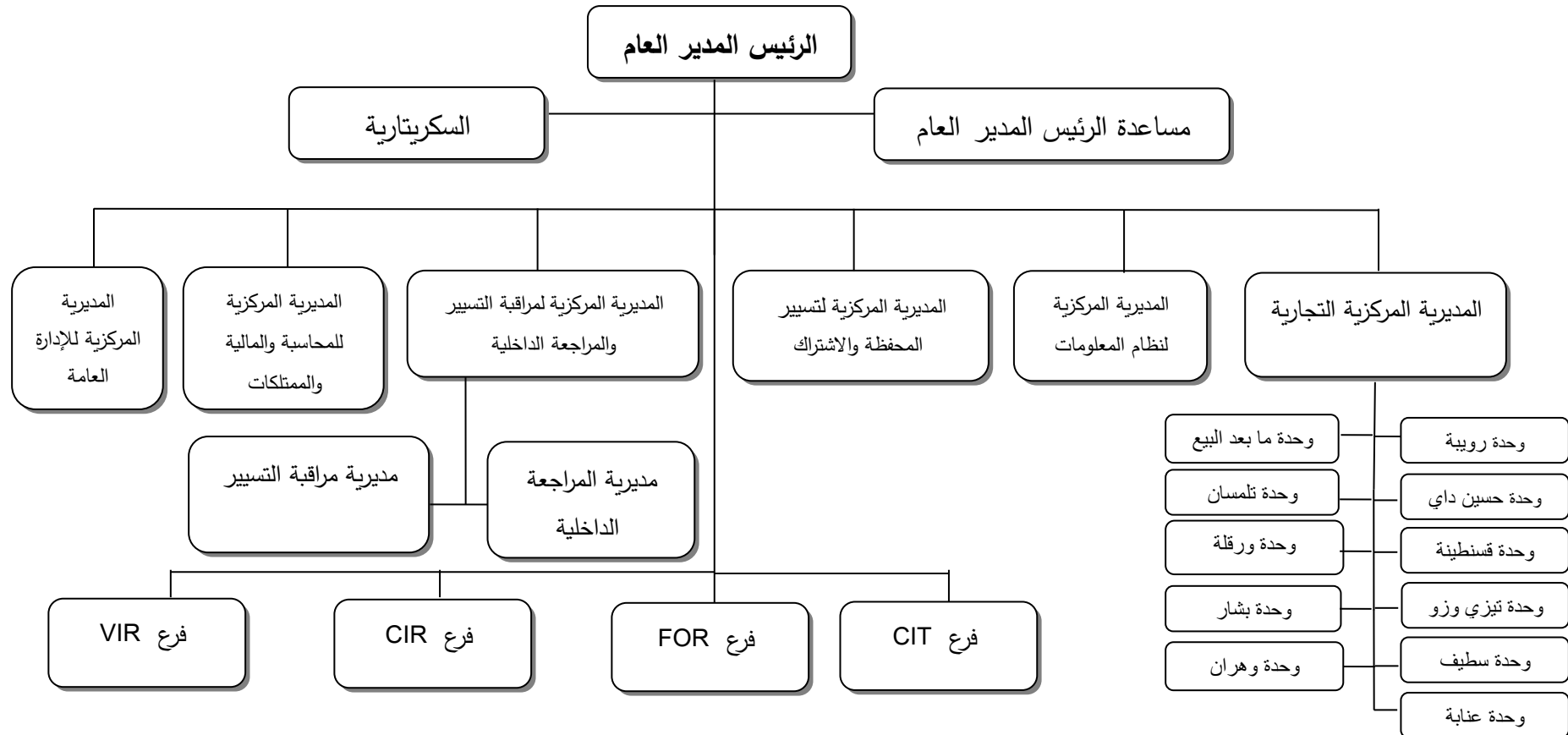
- تقليص الفائض بين الإنتاج والبيع ويتم عن طريق:

- بيع السيارات الصناعية المصنوعة محليا؛
 - ضمان توفر خدمات ما بعد البيع وقطع غيار لسلسلة SNVI.
- تخفيض سعر المنتجات والخدمات مع ضمان المردودية، ويتم عن طريق:
- تخفيض سعر التكلفة؛
 - التمويل الجزئي بهدف تطوير المؤسسة تجاريا.
- المساهمة في التحسين الاقتصادي والاجتماعي.

رابعا- الهيكل التنظيمي لمجمع SNVI روية وحجم وتصنيف عمالتها

1. الهيكل التنظيمي لمجمع SNVI روية

الشكل رقم (05،IV): الهيكل التنظيمي لمجمع مؤسسة SNVI روية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمجمع مؤسسة SNVI روية.

2. تصنيف عمال مجمع SNVI حسب الصنف الاجتماعي المهني

يتم تصنيف عمال مجمع SNVI حسب الصنف الاجتماعي المهني حسب الجدول الموالي:

الجدول رقم (11،IV): تصنيف عمال مجمع SNVI حسب الصنف الاجتماعي المهني

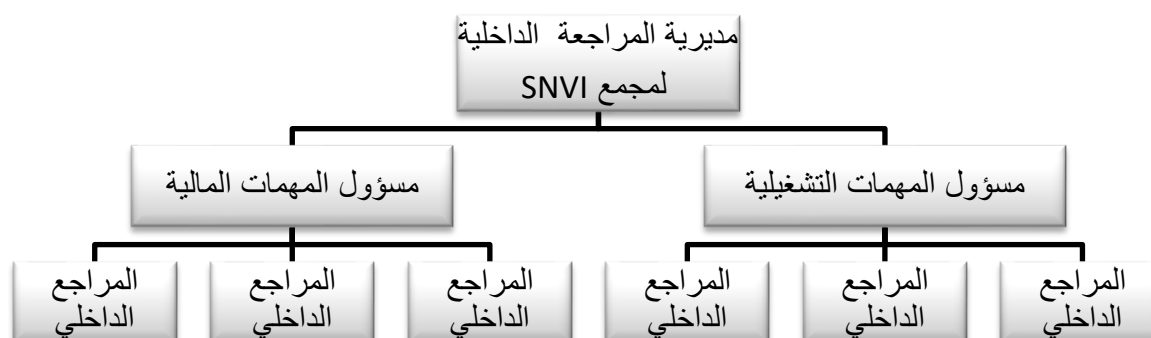
الصنف	الإطارات	أعوان التحكم	أعوان التنفيذ	المجموع
عدد العمال	1 127	2 105	2 575	5 807

المصدر: المديرية المركزية للموارد البشرية لمجمع مؤسسة SNVI.

3. الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية Direction de l'Audit Interne DAI

وفيما يلي الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية لمجمع مؤسسة SNVI روية

الشكل رقم (06،IV): الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية لمجمع مؤسسة SNVI روية



المصدر: وثائق داخلية لمجمع مؤسسة SNVI روية.

- تصنيف المراجعين الداخليين لدى مديرية المراجعة الداخلية حسب الصنف الاجتماعي المهني

يتم تصنيف المراجعين الداخليين العاملين في مديرية المراجعة الداخلية لمجمع SNVI حسب

الصنف الاجتماعي المهني حسب الجدول الموالي:

الجدول رقم (12،IV): تصنيف المراجعين الداخليين حسب الصنف الاجتماعي المهني

الصنف	الإطارات	أعوان التحكم	أعوان التنفيذ	المجموع
عدد المراجعين	08	-	-	08

المصدر: المديرية المركزية للموارد البشرية لمجمع مؤسسة SNVI.

المطلب الثاني: منهجية وخطوات انجاز مهمة المراجعة الداخلية لكشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-الزبائن للوحدة التجارية مبيعات بالروبية

سنقوم في هذا المطلب بعرض الخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي التابع لمديرية المراجعة الداخلية لكشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية المطبق للمبيعات وفي تحصيلات الزبائن، فارتأينا التنقل إلى الوحدة التجارية المكلفة بالمبيعات بهدف التعرف عن مسار النظام المطبق على مستوى هذه الوحدة، حيث نجد المراجع الداخلي يتبع ثلاثة مراحل مختلفة عند انجاز مهمته وهي:

- مرحلة التحضير؛

- مرحلة التنفيذ؛

- مرحلة الختام.

تقتضي المنهجية العادية بأن تقوم مديرية المراجعة الداخلية لمجمع SNVI بإعداد خطة سنوية للمراجعة الداخلية يتضمن مهمات المراجعة المخطط لإنجازها وغير المخطط لها بعد والتي يجب القيام بها خلال السنة، بالإضافة إلى الوحدات التجارية التي سيتم مراجعتها خلال السنة، وكذا المهمات التي مازلت في طور الإنجاز. يعتمد فريق المراجعة الداخلية عند انجاز مهمتهم على هذا البرنامج والذي يتم رسمه وتخطيط معالمه من قبل المسؤول الأول في مديرية المراجعة الداخلية بعدما يتم المصادقة عليه من قبل الرئيس المدير العام لمجمع SNVI، وهذا توافقا لمتطلبات المعيار الدولي رقم 2010 المتعلق بالتخطيط، يتم تحديد الوحدات حسب درجة الخطر وكذا القيام بتقييم نقطة لكل خطر من أجل القيام بترتيبها حسب درجتها وفي حالة ما إذا كانت خريطة المخاطر يجب فقط تحيينها للتمكن من رسم خطة المراجعة. وهذا توافقا لمحتوى المعيار الدولي رقم 2010.A1، فنجد في هذا البرنامج كل المخططات تفصيلية التقديرية لكل المهمات التي سوف يتم انجازها مستقبلا غالبا سنة أو ثلاث سنوات، تضم كل المديرية الواجب مراجعتها وتقدير الوقت اللازم لكل مهمة ونطاقها وأهدافها ونوع المراجعة ونوع المهمة، ويكون ترتيب المهمات على حسب المديرية الأكثر تعرضا للمخاطر، نجد فيها المراجع الداخلي يعتمد في هذا على منهج المبني على المخاطر عند ترتيبه لأولويات بدء مهمة للمراجعة.

مع العلم أنه يتم تقديم البرنامج ومناقشته من قبل مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة والمديرية المركزية العامة للمؤسسة من أجل المصادقة عليه وهذا توافقا لما جاء به المعيار الدولي رقم 2020.

يعتبر هذا البرنامج من الأدوات المفتاحية التي تساعد المسؤول عن مديرية المراجعة الداخلية في إدارة نشاط مديريته، والذي يسمح له بتنظيم وتخطيط ومتابعة مهام أعضائه وكذا إعداد التقرير الدوري لمسؤول المديرية المركزية لمراقبة التسيير والمراجعة الداخلية. بالإضافة إلى تمكن الإدارة من تغطية نفقات التنقل والفندقة والمطعم.. الخ من خلال تخصيص المبلغ الإجمالي المقدر لهذه النفقات في الميزانية التقديرية (Budget prévisionnel)، وهذا طبقاً لمضمون المعيار الدولي رقم 2230 الذي جاء تحت عنوان "تخصيص الموارد لمهمة المراجعة الداخلية".

أولاً- مرحلة التحضير:

بعد أن يتأكد مسؤول المراجعة الداخلية بأن موارد المراجعة الداخلية ملائمة وكافية طبقاً لما جاء في مضمون المعيار الدولي رقم 2030، يتم بعدها إعداد وتحضير برنامج عمل لمهمة فريقه تماشياً لمتطلبات المعيار الدولي رقم 2200. تبدأ المرحلة الأولى لمهمة المراجعة الداخلية بجملة من الخطوات نوردتها فيما يلي:

1. الأمر بالمهمة

يتلقى كل مسؤول مديرية المراجعة الداخلية أمر بالمهمة (أنظر إلى الملحق رقم: (06)) من قبل مسؤول الرئيس المدير العام يكلفه بمراجعة دورة المبيعات - تحصيلات الخاصة بالوحدة التجارية للمبيعات الروبية unité commerciale Vente UCVR. يقوم المسؤول باختيار تشكيلة أعضاء فريقه والمتكونة من المراجعين الداخليين المناسبين لإنجاز هذه المهمة. حيث يقوم مدير مديرية المراجعة الداخلية بعقد اجتماع مع الفريق وذلك لمناقشة الأمر والبدء في عملية التخطيط للمهمة.

2. رسالة التكليف بالمهمة

يتلقى المراجعون الداخليون الذين تم اختيارهم من قبل المسؤول هذه الرسالة (أنظر إلى الملحق رقم: (07)) والمرسلة من قبل مديرية المراجعة الداخلية، وهذا طبقاً لمضمون المعيار الدولي رقم 2020، حيث يستعمل المراجع الداخلي أوراق عمل (أنظر إلى الملحق رقم: (08)) ويتم وضعها في الملف الدائم للمهمة، حيث يبين على هذه الرسالة كل الأهداف ونطاق تدخل وتطبيق المهمة المنوط بها كل مراجع وهذا ما يؤكد المعيار الدولي رقم 2220، بالإضافة إلى تفاصيل أخرى كالتواريخ والأماكن التي يجب تفقدها وزيارتها، حيث لا يمكن البدء في إنجاز هذه المهمة إلا بعد استلام المراجعين الداخليين الذين تم اختيارهم لهذه الرسالة. بعدها يتم بعث إشعار للمديرية التجارية للمبيعات الروبية والمكلفة بمبيعات المنتج النهائي لإعلامهم عن تاريخ بداية ونهاية مهمة المراجعة المخطط لها، وهذا لتمكين الوحدة المراد مراجعتها

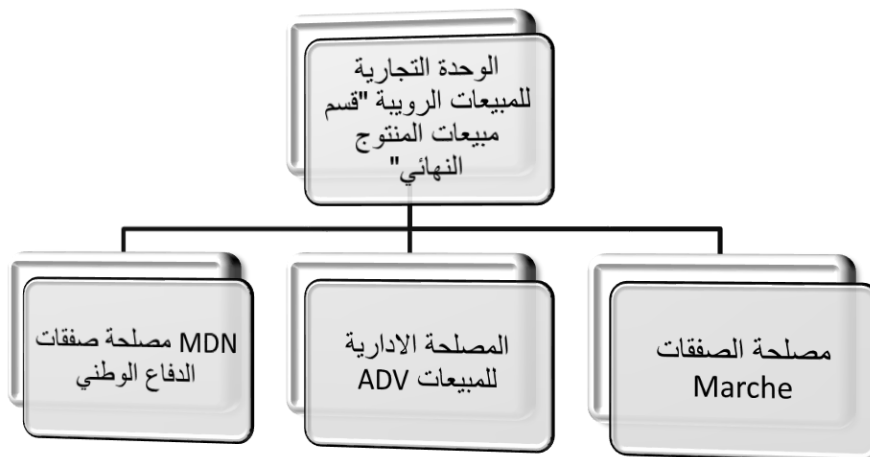
من اتخاذ الترتيبات اللازمة وتزويد فريق المراجعة الداخلية بكل المرافق المناسبة لانجاز مهمتهم، وكذا توفير لهم كل المستندات المفتاحية الخاصة بدورة مبيعات - تحصيلات الزبائن.

مع العلم أنّ مدير المراجعة الداخلية لا يشارك في هذه المهمة.

3. الدراسة الأولية للوحدة التجارية للمبيعات للروبية

إنّ اكتساب المعرفة الشاملة للوحدة التجارية المراد مراجعتها خطوة أساسية بالنسبة لمهمة المراجعة الداخلية، حيث تتطلب من المراجع الداخلي قدرة كبيرة على الفهم وهذا لكي يتمكن من الوصول إلى تحديد المعلومة الجيدة من أجل تحقيق أهداف المهمة، وهذا وفقا لمتطلبات المعيار الدولي رقم 2310، ومن أي موظف يطلبها، يتم في هذه الخطوة جمع كل المعلومات والمستندات الخاصة بالوحدة التجارية المراد مراجعتها وتحليلها، وهذا طبقا لمضمون المعيار الدولي رقم 2300، كالهيكل التنظيمي، حجم العمالة الموجودة وبطاقات المنصب لكل الموظفين العاملين في هذه المديرية، الدليل الكتابي لإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في هذه الدورة، النصوص القانونية الداخلية، الخ. حيث تكون هذه المعلومات كافية وموثوقة وذات الصلة تماما بالوحدة التجارية المراد مراجعتها، وهذا تماشيا لمتطلبات المعيار الدولي رقم 2310. وفيما يلي الهيكل التنظيمي للوحدة التجارية لمبيعات للروبية وحجم وتصنيف العمالة فيها:

الشكل رقم (07،IV): الهيكل التنظيمي لقسم مبيعات الوحدة التجارية لمبيعات المنتج النهائي-روبية-



المصدر: من إعداد الباحثة بعد زيارة الوحدة التجارية لمبيعات المنتج النهائي روبية.

- تصنيف عمال الوحدة التجارية لمبيعات المنتج النهائي حسب الصنف الاجتماعي المهني:
يتم تصنيف عمال الوحدة التجارية لمبيعات المنتج النهائي لمجمع SNVI حسب الصنف الاجتماعي المهني حسب الجدول الموالي:

الجدول رقم (13،IV): تصنيف عمال الوحدة التجارية للمبيعات حسب الصنف الاجتماعي

المهني

الصنف	الإطارات	أعوان التحكم	أعوان التنفيذ	المجموع
عدد العمال	28	38	12	78

المصدر: المديرية المركزية للموارد البشرية لمجمع مؤسسة SNVI.

4. تحديد وتقييم المخاطر:

يستعمل المراجع الداخلي في هذه الخطوة على جدول يسمى "جدول المخاطر" يقوم فيه بتحديد وإجراء تقييم أولي للمخاطر، وهذا وفقا لما نص عليه المعيار الدولي رقم 2210.A1، حيث يقوم بتجزئة المهام ما بين المراجعين الداخليين على أساس الأنشطة ودرجة خطورتها، فيستعمل فريق المراجعة الداخلية هذا الجدول وبالإستناد أساسا على المعطيات المدونة على مصفوفة المخاطر، حيث لم تتمكن الباحثة من الحصول على هذه الأخيرة لاحترام سرية المعطيات الموجودة على هذه المصفوفة.

5. إعداد التقرير التوجيهي:

فهو عبارة عن خطة المهمة أو المرجع الذي يتم تصميم وإعداده من قبل رئيس فريق المراجعة الداخلية chef de mission، فهو يضبط مسار المهمة، وهذا انطلاقا من معطيات المحصل عليها من جدول المخاطر، يقوم رئيس المهمة بتوثيق كل القرارات المتعلقة ببرنامجه على هذا التقرير للتمكن من الوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها من وراء إنجاز هذه مهمة. حيث نجد كل التوجيهات المتخذة المتعلقة بطبيعة المهمة، مسارها، أهدافها. وهذا ما يؤكد المعيار الدولي رقم 2040. يقوم رئيس مهمة المراجعة الداخلية بعرضها على مدير مديرية المراجعة الداخلية من أجل المصادقة عليها تماشيا بمحتوى كل من الأمر ورسالة المهمة. وهذا ما يدل على احترام المعيارين الدوليين رقم 2340 الإشراف على المهمة و 2240.A1 .

ثانيا - مرحلة التنفيذ la Phase de Réalisation

فحسب أقوال المراجع الداخلي لمديرية المراجعة الداخلية لمجمع SNVI، فإن مجريات هذه المرحلة تبدأ بما يسمى بـ:

1. الاجتماع الافتتاحي:

يتم اجتماع رئيس مهمة المراجعة وكل أعضاء فريقه مع مسؤولوا الوحدة التجارية المراد مراجعتها، يتم فيها تقديم والتعريف بأعضاء فريقه، وكذا التذكير بالأهداف العامة للمراجعة الداخلية توافقا لمضمون المعيار الدولي رقم 2300، يحدد فيها تاريخ المقرر لزيارة الأقسام المتدخلة في وظيفة البيع حتى التحصيل، وكذا تحديد موعد وأسماء الموظفين المراد إجراء المقابلة. يتم توفير المكتب وقاعة الاجتماعات للفريق وكذا كل المستلزمات الضرورية لإنجاز هذه المهمة. ينتهي هذا الاجتماع ويترجم بمحضر الاجتماع الافتتاحي procès verbal (أنظر إلى الملحق رقم: 09)) يتم التوقيع فيه من قبل جميع الحاضرين في هذا الاجتماع.

2. زيارة ميدانية للوحدة التجارية مبيعات للروبية

يتم زيارة كل قسم أو مصلحة تابعة لهذه الوحدة التجارية والتركيز أساسا على المصالح المتدخلة بصفة مباشرة في عملية أو دورة المبيعات/الزبائن، يستعمل المراجع أثناء هذه الزيارة على أداة الملاحظة، يسجل فيها ملاحظاته كطبيعة العلاقة الوظيفية السائدة، احترام السلم الهرمي للموظفين، السلوك السائد للموظفين..الخ. وهذا للتمكن من التصميم الجيد لخريطة تدفق (مخطط السير) المستندات في الوحدة المراد مراجعتها، وكذا إعداد أسئلة استبيان الرقابة الداخلية وشبكة تحليل وفصل المهام.

3. برنامج المراجعة

يقوم رئيس مهمة المراجعة الداخلية بإعداد برنامج العمل بعد خطة المهمة، وهذا ما يؤكد المعيار الدولي رقم 2240، يوزع فيها المهام على كل عضو من أعضاء فريقه وعلى حسب اختصاصهم وكذا على حسب المناطق الأكثر عرضة للمخاطر، يتضمن فيه كل القواعد والإجراءات ونوع الاختبارات التي سيقوم بها كل مراجع كما هو وارد في مضمون المعيار الدولي رقم 2040. ومجال تدخله والتوقيت اللازم الذي يجب أن لا يتعداه وذلك وفقا لما جاء به المعيارين الدوليين رقم 2220 و 2230. حيث يسمح هذا البرنامج بتنظيم العمل ومتابعة سيرورة المهمة وتقييم أداء كل عضو من أعضاء فريقه.

4. تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المبيعات/ تحصيلات UCVR روبية

إنّ الهدف من هذا التقييم هو الحفاظ على ضوابط رقابية مناسبة وهذا بموجب محتوى المعيار الدولي رقم 2130 تحت عنوان "الرقابة". وبمعنى آخر هو التأكد مثلاً من أنّ الضوابط الرقابية الموضوعة في فترة السيارة أو المركبة الصناعية تتم على أساس السعر المحدد من قبل المديرية المركزية التجارية وكذا بالنسبة للخدمات المقدمة للزبائن القادرين على التسديد client solvable ، وأنّ التسجيل المحاسبي لهذه المبيعات يتم بطريقة صحيحة وفي الفترة المناسبة.

لتحقيق الهدف السالف الذكر، سنقوم بتقييم الرقابة الداخلية لنظام المبيعات لتغطية أمن معالجة البيانات (Sécurité du traitement des données) وحماية الأصول التي يتموقع فيها مخاطر الخسارة (risque de perte) الغير مسجلة، وكذا الفصل في المهام والذي يفقدانه سيضعف فعالية الرقابات السالفة الذكر.

يستعمل المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات/تحصيلات الزبائن على مجموعة من الأدوات منها مخطط السير Flow Chart وقوائم استبيان الرقابة الداخلية QCI وكذا شبكية تحليل والفصل في المهام واللواتي تمّ التطرق إليها مفصلاً في الجانب النظري.

1.4 الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية للوحدة التجارية مبيعات روبية UCVR

قامت الباحثة برسم وفهم مسار هذا النظام حيث نجده يمس العديد من المديریات، حيث نجده يبدأ عند استلام طلبية الشراء BC ليمر إلى برنامج التصنيع ثم إعداد فاتورة البيع إلى أن يتم تسليم المركبة الصناعية، ونورده باختصار فيما يلي:

- تستقبل الوحدة التجارية مبيعات روبية طلبية الشراء أو الحصول على عقد يتم إبرامه بين المديرية المركزية التجارية والزبون، يطلب من خلالها اقتناء مركبة بمواصفات محددة، تكون هذه الطلبية مرفوقة بتسبيق جزافي avance forfaitaire تتراوح قيمتها ما بين 10% إلى 15% من المبلغ الإجمالي للمركبة، تقوم الوحدة التجارية بالإفصاح له عن كل المعلومات الضرورية المتعلقة بالمركبة (آجال الاستلام، السعر المتفق، كيفية التسديد، المدة الممنوحة للتسديد، الضمان (12 شهر غالباً)، البطاقة التقنية للمركبة) ثم بعدها يتم ملأ وثيقة سند طلبية الخاصة بالمؤسسة (أنظر إلى الملحق رقم: (10)) ؛

- تقوم هذه الوحدة التجارية المستقبلية لسند الطلبية بإرسال طلب برمجة (أنظر إلى الملحق رقم: (11)) للمديرية المركزية التجارية (siège) Direction Centrale Commerciale؛
- بمجرد أن تستلم المديرية المركزية التجارية هذا الإرسال، تقوم بإعلام فروع الإنتاج (filiales de production) السالفة الذكر Vir، Cir، Cit، For المسؤولة عن صنع هياكل المركبة الصناعية عن احتياجاتها بما يتماشى مع مضمون طلبية الزبون؛
- فبعد جملة من الإجراءات التي تتخذها المديرية لصنع هذه المركبة والتي سنتناولها لاحقا في مرحلة التقييم الأولي للنظام المطبق وخاصة عند إعداد مخطط السير مستندات لوظيفة البيع، ليتم بعدها صنع هياكل المركبة الصناعية وتركيبها لتصبح جاهزة، ليتم تحويلها لقسم تسيير المنتج النهائي Dép Gestion Produit finis التابعة للوحدة التجارية لمبيعات روية (unité commerciale des ventes rouiba) ؛
- تقوم المديرية المركزية التجارية DCC بإرسال تعليمية لمديرية الوحدة التجارية روية UCCR مفادها تعيين affectation هذه المركبة (أنظر إلى الملحق رقم: (12)) للمديرية المستقبلية لسند الطلبية وكذا اسم الزبون ومواصفات المركبة؛
- بعدما يتم الاتصال بالزبون وإعلامه بجاهزية المركبة وإتمام عملية التحصيل، تقوم مصلحة administration des ventes التابعة للوحدة التجارية بإعداد للزبون mise à disposition (أنظر إلى الملحق رقم: (13)) ومنحه بطاقة التسجيل المؤقتة الخاصة بالمركبة المصنوعة ليتم التوقيع وتسليم سند التسليم (أنظر إلى الملحق رقم: (14)) ومحضر المنح المؤقت procès verbal de réception provisoire (أنظر إلى الملحق رقم: (15)) ، وفاتورة البيع (أنظر إلى الملحق رقم: (16)) وكذا شهادة البيع certificat de vente (أنظر إلى الملحق رقم: (17)) ؛
- تسلم المركبة المصنوعة للزبون مرفوقا بسند الخروج (أنظر إلى الملحق رقم: (18)) الذي يتم إعداده من قبل قسم تسيير المنتج النهائي، وهنا نكون أمام حالتين:

- الحالة 01: في حالة ما إذا كانت الوحدة المراد مراجعتها هي المستقبلية للطلبة، يتم تسليم المركبة مباشرة للزبون.

- الحالة 02: وفي حالة ما إذا كانت استلام الطلبة من قبل إحدى الوحدات الموزعة عبر كامل أنحاء الوطن، تقوم الوحدة TDT بنقل المركبة إلى الوحدة المستقبلية للطلبة ليتم إعداد الوثائق السالفة الذكر من قبل هذه الأخيرة ويتم تسليم هذه المركبة للزبون.

2.4 التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية "مبيعات/الزبائن"

سنقوم بإجراء تقييمين أوليين، التقييم الأول يمس الرقابة الداخلية لنظام المبيعات، أما التقييم الثاني فهو يمس نظام تحصيلات الزبائن.

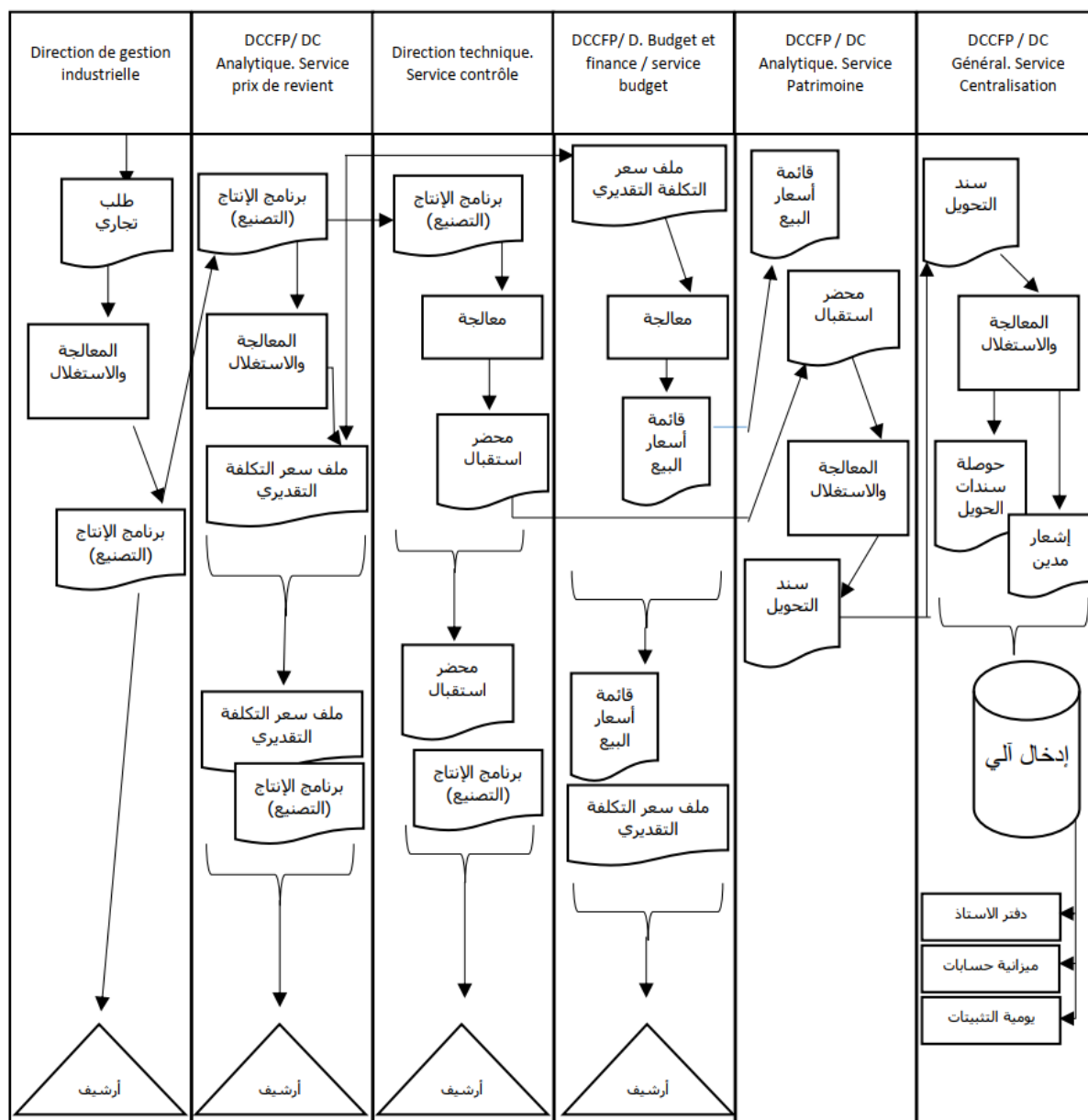
❖ التقييم الأولي للرقابة الداخلية لنظام المبيعات **Système VENTES**

يستعمل المراجع الداخلي في هذا التقييم مجموعة من الأدوات منها: مخطط السير (خرائط التدفق)، قوائم استبيان الرقابة الداخلية، شبكية تحليل وفصل المهام. حاولت الباحثة وبمساعدة من قبل المراجع الداخلي استعمالها، نوردتها فيما يلي:

أ. مخطط السير المستندي لنظام المبيعات **Diagramme de circulation des documents**

حيث قمنا باستعمال هذه الأداة لتحديد المستندات المفتاحية (documents clefs) المستخدمة لوظيفة البيع وكذا تسجيلها المحاسبي. وفيما يلي نعرض مخطط سير المستندات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية "مبيعات":

الشكل رقم (08،IV): مخطط السير المستندي الخاص بنظام الرقابة الداخلية لمبيعات



المصدر: من إعداد الباحثة تحت إشراف المراجع الداخلي لمديرية المراجعة الداخلية لمجمع مؤسسة SNVI روية.

- بعدما يتم استقبال الطلبية (الملف كامل) من قبل الوحدة التجارية مبيعات روية UCR، تقوم هذه الأخيرة بإرسال طلب برمجة للمديرية المركزية التجارية DCC (siège).

- بمجرد أن تستلم المديرية المركزية التجارية DCC هذا الإرسال، تقوم بإعلام مديرية التسيير الصناعي.

- تقوم مديرية التسيير الصناعي بإعداد برنامج سنوي للإنتاج أي التصنيع (أنظر إلى الملحق رقم: (19)). يتم من خلاله تزويد وبرمجة فروع الإنتاج (filiales de production) السالفة الذكر Vir، Cir، Cit، For عن هذا البرنامج. علما أنها هي المسؤولة عن صنع هياكل المركبة الصناعية بهدف تلبية احتياجات السوق بالمركبات الصناعية. تتم عملية تصنيع هياكل المركبة المطلوبة على أساس هذا البرنامج وكذا العناصر التي تخص معلومات الميزانية éléments d'information budgétaire والتي تكون بحوزتها. مع العلم أنّ هذا البرنامج يتم التخطيط له سنويا بالرغم من عدم استلام الطلبات.

- تقوم مديرية المالية والمحاسبة وقسم المحاسبة التحليلية ومصلحة سعر التكلفة (service des prix de revient) بإعداد ملف يخص أسعار التكلفة المقدرة (prix de revient prévisionnels).

- بعدما يتم تصنيع وتركيب المركبة، يتم تحويلها (transférer)، تقوم بعدها المديرية التقنية (direction technique)، مصلحة المراقبة (service de contrôle) التابعة لقسم تسيير المنتج النهائي بإعداد محضر استقبال procès verbal de réception (أنظر إلى الملحق رقم: (20)) والذي يتم فيه التوقيع بشكل مشترك (conjointement) ما بين المديرية التقنية والوحدة التجارية المركزية.

- تقوم المديرية المالية والمحاسبية وقسم الميزانية والمالية ومصلحة الميزانية (service Budget) بإعداد قائمة أسعار البيع (prix de cession) على أساس الميزانية التقديرية للتكاليف (Budget prévisionnel des charges) (أنظر إلى الملحق رقم: (21)).

- على أساس توفر كل الوثائق والمستندات والمحاضر التي تم إعدادها من قبل جميع المديريات المتدخلة في عملية البيع، تقوم مديرية المالية والمحاسبة وقسم المحاسبة التحليلية ومصلحة تسيير الممتلكات (service gestion patrimoine) بإعداد (Bon de transfert) سند التحويل (أنظر إلى الملحق رقم: (22)).

- يقوم قسم المحاسبة العامة والمصلحة المركزية (service centralisation) بإعداد خلاصة أي حوصلة (récap des bons de transferts) لجميع سندات التحويل المتحصل عليها (أنظر إلى الملحق رقم: (23)) وإشعار مدين un avis de débit (أنظر إلى الملحق رقم: (24)). على أساس هذا الأخير يتم التسجيل المحاسبي لعملية البيع على برمجة المحاسبة.

ب. شبكة تحليل وفصل المهام لنظام المبيعات la Grille d'Analyse et Séparation des Tâches

يستخدم المراجع الداخلي هذه الأداة لفحص الفصل بين المهام وهذا بهدف التأكد من أنه تم احترام مبدأ الفصل بين مهام الترخيص، التنفيذ، التسجيل والرقابة. حيث نقوم باستجواب الموظفين الذين يقومون بالمهام السالفة الذكر للتأكد من أنه تم احترام هذا مبدأ، قامت الباحثة وبمساعدة من قبل المراجع الداخلي بإعداد هذه الشبكة التالية:

الجدول رقم (14،IV): شبكة تحليل والفصل في المهام لنظام المبيعات

المهام	طبيعة الرقابة ¹	DCCFP/ CA/SF	DCCFP/ CA/SC	UCCV
التكفل بالطلبية	EX			X
إرسال طلب برنامج الإنتاج أو التصنيع	C			X
إعطاء الإنن بالتسليم	A			X
المصادقة على شروط الدفع	A			X
تحضير فاتورة البيع	EX			X
التحقق والمقاربة ما بين سند الطلبية/فاتورة البيع	C			X
التحقق من سند الاستلام/ فاتورة البيع	C			X
التحقق من التسلسل الرقمي لفاتورات البيع	C	X		
إجراء القيود المحاسبية	EX		X	
التحقق من صحة هذه القيود المحاسبية	C		X	
التسجيل في يومية المبيعات	EN		X	
التسجيل في حسابات الزبائن	EN		X	
إعداد ميزانية الزبائن	EX		X	
إعداد ميزانية الزبائن مع أرصدة السنوات السابقة	C		X	
إعداد مركزية المبيعات	EN			
إعداد كشوف الزبائن	EX		X	
إرسال الكشوف للزبائن	EX		X	
مقارنة الكشوف مع الحسابات	C			

¹ : **Autorisation** الإنن وتمت الموافقة. **EN: Enregistrement** تم تسجيله.

EX: Exécution تم تنفيذه وتطبيقه. **C: Contrôle** الرقابة.

DCCFP/CA/SF: المديرية المركزية للمحاسبة والمالية والممتلكات/ محاسبة تحليلية/مصلحة المالية.

DCCFP/CA/SC: المديرية المركزية للمحاسبة والمالية والممتلكات/ محاسبة تحليلية/مصلحة المحاسبة.

UCCV: الوحدة المركزية التجارية للمبيعات.

				تسجيل تحصيلات الزبائن(*)
			EN	الدخول إلى المحاسبة العامة

المصدر: من إعداد الباحثة تحت إشراف المراجع الداخلي لمديرية المراجعة الداخلية لمجمع مؤسسة SNVI روية.

لمعرفة التفصيل أكثر (*) أنظر إلى شبكة تحليل والفصل في المهام لنظام التحصيلات.

إنّ النتائج المحصل عليها من شبكة تحليل والفصل في المهام، تشير إلى أنّ المديرية المركزية للمحاسبة والمالية والممتلكات وقسم المحاسبة التحليلية، مصلحة المركزية أنّهم إلّتموا واحترموا مبدأ الفصل في المهام وخاصة تلك المتعلقة بالتنفيذ والمراقبة في نفس الوقت.

ج. استبيان الرقابة الداخلية الخاص بنظام المبيعات Questionnaire de Contrôle Interne

حاولت الباحثة مع مساعدة من المراجع الداخلي بإعداد قائمة من الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية، والتي يجب أن تتوفر فيها المعالجة المحاسبية للتبثبات، خصائص ونوع الرقابة الداخلية: الشمولية exhaustivité، الوجود existence، التقييم évaluation، التسجيل المحاسبي comptabilisation. وكذا كيفية معالجة طلبات الزبائن إلى عملية تسليم المنتج النهائي.

- للإشارة ثانية إلى أنّ هذا التقييم مَسّ الوحدة التجارية مبيعات الرويبة UCCR هذا لسبب واحد هو أنّ الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية للمبيعات تتم على مستوى هذه الوحدة.

الجدول رقم (15،IV): قائمة أسئلة استبيان الرقابة الداخلية لنظام المبيعات

أسئلة استبيان الرقابة الداخلية لنظام المبيعات	الشمولية	الوجود	التقييم	ت. المحاسبي	هل يوجد مثل هذه الرقابات داخليا؟	هل هذه الرقابات فعالة	الملاحظات الاختلالات
هل قبل البدء في عملية البيع يوجب توفر طلبية أو عقد مع الزبون ؟	X	X	X		نعم	نعم	
هل هناك إجراءات تتبعونها في عملية البيع ؟		X	X			نعم	
هل هناك دليل كتابي يوضح هذه الإجراءات ؟	X	X	X		نعم	نعم	
هل كل سندات التسليم يتم فوترتها مباشرة ؟		X	X		نعم		
هل يتم تسجيل فاتورة البيع أوتوماتيكيا على برمجية							تسجيل على برنامج EXCEL

المبيعات؟							الخلل رقم: (01)
هل سعر تكلفة الحقيقي للمركبة هو نفسه السعر المفوتر؟	X						الخلل رقم: (02)
ها سعر التكلفة الحقيقي هو نفسه التقديري؟			X			لا	الخلل رقم: (02)
هل إمضاء الفواتير من المسؤول الرخص لذلك فقط؟	X	X				نعم	
هل الموظف الذي يقوم بإعداد الفاتورة هو نفسه الذي يقوم باستلام الطلبات؟			X			نعم	
هل هناك تأخر في تسليم الطلبات؟	X	X				نعم	تصل إلى 10 سنوات الخلل رقم: (03)
هل هناك طلبات جاهزة ولم يتم تسليمها بعد؟	X	X				نعم	الخلل رقم: (03)
هل يتم إجراء مقارنة بين سند التسليم وسند الطلبية؟	X	X				نعم	
هل يتم التحقق من الدخول لبرمجية الفوترة؟	X	X					
هل يتم مراقبة صحة تسجيل سندات الإرسال مع الفاتورة؟	X	X	X				
هل يتم مراقبة السعر الوحدوي لمبلغ الفاتورة ومعدل الرسم على القيمة المضافة المطبق؟			X			نعم	
هل يتم الفحص الحسابي لمبلغ الفاتورة؟			X			نعم	
هل يتم التحقق من صحة القيود المحاسبية؟			X			نعم	
هل يتم التحقق من التسلسل الرقمي لسندات الإرسال المفوترة؟			X				
هل يتم التحقق من التسلسل الرقمي لفواتير البيع المسجلة في يومية المبيعات؟	X	X				نعم	
هل يتم التحقق من مجاميع يومية المبيعات؟			X				

المصدر: من إعداد الباحثة تحت إشراف المراجع الداخلي لمديرية المراجعة الداخلية لمجمع مؤسسة

SNVI روبية.

❖ التقييم الأولي للرقابة الداخلية لنظام التحصيلات Système Encaissements

إنّ الهدف من تقييم الرقابة الداخلية لنظام التحصيلات هو التأكد من أنّ المؤسسة محل الدراسة تضع كل المبالغ المحصلة من عمليات البيع في حسابات البنك وبأنّ تسجيلها المحاسبي يمثل كل الحقوق الحقيقية المحصل عليها.

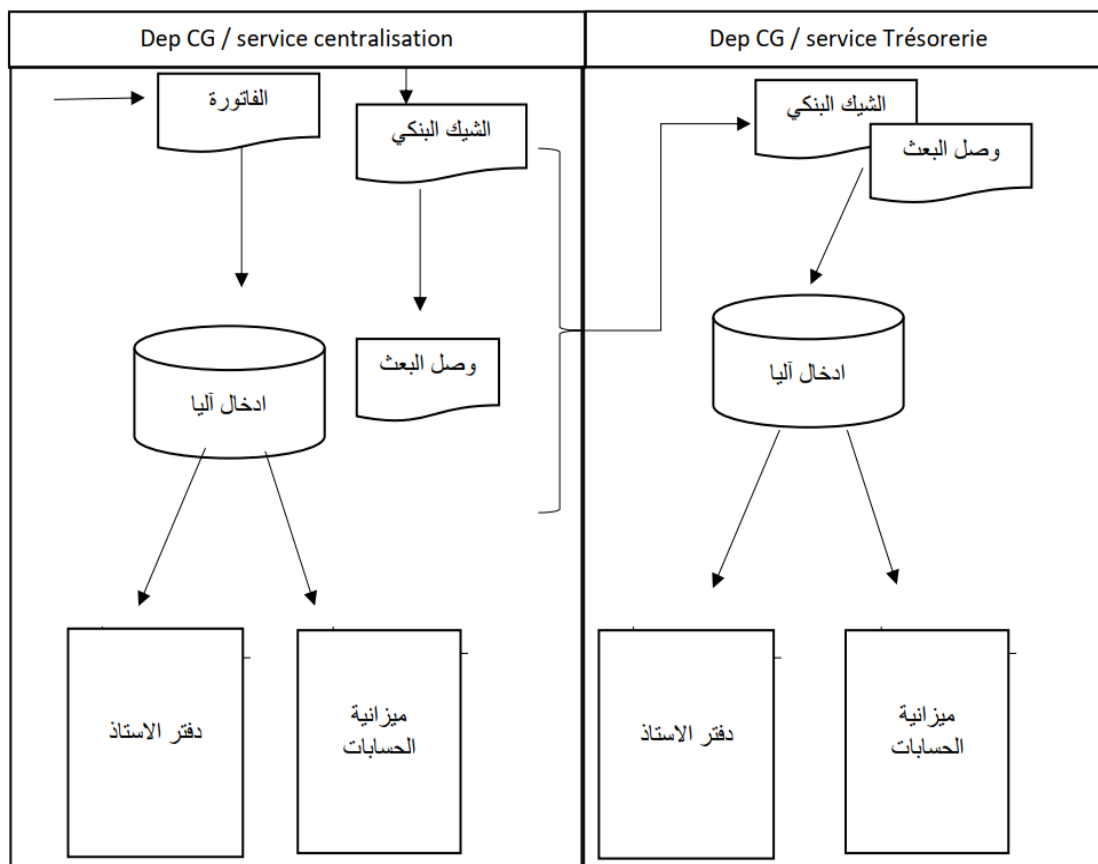
لتحقيق هذا الهدف، يقوم المراجع الداخلي غالباً بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالتحصيلات، والذي يجب أن يغطي أمن معالجة البيانات، حماية الأصول التي تتمركز فيها مخاطر الخسارة الغير مسجلة وكذا فحص مدى احترام مبدأ الفصل في المهام والتي بانعدامها ستضعف وتضر فعالية الرقابات السالفة الذكر.

ولإجراء هذا النوع من التقييم، يستعمل المراجع الداخلي مجموعة من الأدوات منها: مخطط السير (خرائط التدفق)، قوائم استبيان الرقابة الداخلية، شبكية تحليل وفصل المهام. حاولت الباحثة وبمساعدة من قبل المراجع الداخلي تحضيرها وتمّت مراجعتها من قبل المراجع الداخلي، نوردها فيما يلي:

أ. مخطط السير المستندي لنظام التحصيلات

لقد قامت الباحثة بمساعدة من قبل المراجع الداخلي بتحضير وتحليل مخطط السير المستندي الخاص بالرقابة الداخلية لنظام التحصيلات، وهذا بتحديد المستندات المفتاحية التي تسمح بالتسجيل المحاسبي، وفيما يلي نعرض خريطة التدفق المستندي الخاص بالرقابة الداخلية لنظام التحصيلات:

الشكل رقم (09،IV): مخطط السير المستندي الخاص بالرقابة الداخلية لنظام التحصيلات



المصدر: من إعداد الباحثة تحت إشراف المراجع الداخلي لمديرية المراجعة الداخلية لمجمع مؤسسة SNVI روية.

من النتائج المتوصل إليها من تحليلنا لمخطط السير المستندات الخاصة بنظام التحصيلات، نستخلص مايلي:

- يتم استقبال الفاتورة من قبل المصلحة المركزية لـ DCCFP وقسم المحاسبة العامة والمديرية المالية، يستلم قسم المحاسبة التحليلية ومصلحة الممتلكات وفرع الفوترة على الشيك البنكي من قبل الزبون، وهذا بعد أن تتم المقاربة بين المبلغ المسجل في الشيك وبين الفاتورة، يتم بعدها إعداد وصل بعث داخلي Bordereau d'Envoi (أنظر إلى الملحق رقم: (25)) بين المصلحة المركزية ومصلحة الخزينة لـ DCCFP.

- تقوم المديرية المركزية للمحاسبة والمالية والممتلكات، قسم المحاسبة العامة، مصلحة الخزينة، بالتسجيل المحاسبي على برمجية المحاسبة، تتم هذه الأخيرة على أساس وصل البعث وصورة طبق الأصل للشيك البنكي.

ب. شبكة تحليل والفصل في المهام لنظام التحصيلات

قامت الباحثة وبمساعدة من قبل المراجع الداخلي بإعداد هذه الشبكة للتأكد من احترام مبدأ الفصل في المهام (الترخيص، التنفيذ التسجيل والرقابة)، وفيما يلي نتائج شبكة تحليل والفصل في المهام الخاص بنظام التحصيلات:

الجدول رقم (16،IV): شبكة تحليل والفصل في المهام لنظام التحصيلات¹

المهام	طبيعة الرقابة	DCCFP/DF/SR	DCCFP/DCG/ST	DCCFP/DF/DF	DCCFP/DCG/SC	DCCFP/DCG
فتح الملف المرسل والتحقق من وجود القيم المحصلة	EX				X	
تسجيل هذه القيم النقدية في الصندوق	EX	X				
تسجيل وأخذ الشيك البنكي	EX	X				
وضع جميع الشيكات البنكية على مستوى البنك	EX		X			
طلب تحويل رأس المال	A	X				
الموافقة على أمر التحويل	A			X		
القيود المحاسبية	EX		X			
التحقق من صحة هذه القيود المحاسبية	C		X			
التسجيل في يومية الخزينة	EN		X			
التسجيل في حسابات الزبائن	EN				X	

¹ DCCFP/DF/SR: المديرية المركزية للمحاسبة والمالية والممتلكات/مديرية المالية/مصلحة التحصيل.

DCCFP/DCG/ST: المديرية المركزية للمحاسبة والمالية والممتلكات/مديرية المحاسبة العامة/مصلحة الخزينة.

DCCFP/DF: المديرية المركزية للمحاسبة والمالية والممتلكات/قسم المالية.

DCCFP/DCG/SC: المديرية المركزية للمحاسبة والمالية والممتلكات/قسم المحاسبة العامة/مصلحة المركزية.

DCCFP/DCG: المديرية المركزية للمحاسبة والمالية والممتلكات/قسم المحاسبة العامة.

			X		EN	مركزية تحصيلات الزبائن
			X		C	التحضير لإجراء المقاربة البنكية
X					EN	السماح بالدخول للمحاسبة العامة

المصدر: من إعداد الباحثة تحت إشراف المراجع الداخلي لمديرية المراجعة الداخلية لمجمع مؤسسة SNVI روبية.

ج. استبيان الرقابة الداخلية لنظام التحصيلات

يحاول المراجع الداخلي دائما اختيار الأسئلة الجيدة حيث كل سؤال يتم فيه الإشارة لخصائص الرقابة الداخلية المطبقة: الشمولية، الوجود، التقييم والتسجيل المحاسبي. فلقد حاولت الباحثة بإعداد قائمة من هذه الأسئلة الموجودة في الجدول الوالي:

الجدول رقم (17،IV): قائمة أسئلة استبيان الرقابة الداخلية لنظام التحصيلات

الملاحظات	هل هذه الرقابات فعالة	هل يوجد مثل هذه الرقابات داخليا؟	ت. المحاسبي	التقييم	الوجود	الشمولية	الأسئلة حول نظام الرقابة الداخلية لتحصيلات الزبائن
	نعم	نعم		نعم		X	هل يتم التحقق من مبلغ المدون على الشيك مع المبلغ المدون على وصل التحصيل ؟
				نعم	X		هل يتم إجراء المقاربة بين قائمة الشيكات البنكية التي تم إرسالها عبر المراسلة مع التحصيلات المسجلة محاسبيا على يومية الخزينة ؟
		نعم	X				هل يتم التحقق من صحة القيود المحاسبية ؟
	نعم	نعم	X			X	هل تتم المقاربة بين المبلغ المحصل والمبلغ المفوتر ؟
			X	X	X	X	هل تتم مراقبة إجراءات الدخول إلى برمجية الخزينة ؟
		نعم	X	X	X	X	هل يتم التحقق من صحة تسجيل

التحصيلات ؟						
هل يتم التحقق من مجاميع يوميّات التحصيلات ؟			X			
هل يتم إجراء المقاربة البنكية ؟	X	X	X	نعم	نعم	
هل يتم الجرد المفاجئ للصندوق ومقارنته مع سجل الصندوق ورصيد الصندوق في دفتر الأستاذ؟	X	X	X	نعم		
هل يتم إعداد واستغلال الميزانية حسب الإستحقاق لحسابات الزبائن لتحديد الأخطاء المرتكبة في القيود المحاسبية للتحصيلات ؟			X	نعم		
هل يتم التحقق من رصيد دائن للزبائن ؟		X	X			

المصدر: من إعداد الباحثة تحت إشراف المراجع الداخلي لمديرية المراجعة الداخلية لمجمع مؤسسة
SNVI روية.

5. العمل الميداني:

يتم في هذه الخطوة التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال إجراء اختبارات المطابقة
ومدى الالتزام بهدف التأكد من أنّ آليات وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة لسير والتشغيل الفعّال للنظام
ومطابقتها مع نفس الإجراءات التنظيمية، فاستعملت الباحثة تحت إشراف المراجع الداخلي لذلك مجموعة
من التقنيات منها المقابلات والملاحظات والمقاربات فقمنا بتحليل نتائج الأدوات المستخدمة سابقا والتي
ساعدتنا على التقييم، وكذا تحليل أجوبة المستجوبين المدونة على قوائم استبيان الرقابة الداخلية، فكل
إجابة تحتمل وجود خلل سنضع ملاحظة على عمود ملاحظات استبيان الرقابة الداخلية لإجراء اختبارات
المطابقة عليها. وهذا للتمكن من رصد كل الاختلالات التي سيتم اكتشافها وإعطاء تحليلها السببي. وهذا
باستعمال أداة مهمة والمسماة ورقة كشف وتحليل الخل "la FRAP"، وهذا من أجل توثيق الخل
ومعانيته.

تم إجراء اختبارات مدى الالتزام وهذا باختيار عينة عشوائية من ملفات فواتير عمليات البيع والمتكون من المستندات السالفة الذكر في الملاحق. وكذا الملفات الإدارية الخاصة بالمؤسسة وتم التحقق بأن كل المستندات موجودة وتم المصادقة عليها، حيث لم تجد الباحثة أي خلل على مستوى هذه العينة باعتبار جميع الملفات تم أرشيفها وترتيبها زمنيا.

علما أن المراجع الداخلي يقوم ببناء استنتاجاته على أساس التحليل والتقييم الذي تم سابقا، وهذا توافقا لمحتوى المعيار الدولي رقم 2320. حيث يقوم كذلك بجمع مختلف أدلة الإثبات وكذا جميع أوراق كشف وتحليل الاختلالات التي تم المصادقة عليها من قبل مسؤول الوحدة محل المراجعة. وبهذا تم من خلالها احترام المعيار الدولي رقم 2330 الذي جاء تحت عنوان توثيق المعلومات.

- التقييم والتحليل السببي للاختلالات التي تم اكتشافها عند انجاز مهمة المراجعة الداخلية:

استعملت الباحثة في هذا التقييم أوراق الكشف وتحليل الاختلالات الظاهرة فيما يلي:

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (01): يتم تحرير فاتورة البيع عن طريق برنامج Excel	
السبب	الاعتماد على برنامج Excel في إعداد الفاتورة
النتائج	احتمال ارتكاب خطأ عند حساب المبلغ الإجمالي لفاتورة البيع، باعتبار أن الأسعار المرخص بها للبيع دائمة التغيير، علما أنه يوجد سجل مفصل لهذه الأسعار يتم تحديثه دوريا من قبل المديرية المركزية التجارية للمجمع.
التوصية	اقتناء برمجية خصيصا لإعداد فواتير البيع وهذا للتمكن من برمجة الأسعار المرخص بها وتحديثها أوتوماتيكيا على مستوى هذه البرمجية لتفادي حدوث أي خطأ عند حساب مبلغ الإجمالي لفاتورة البيع.

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (02):	
تسجيل خسائر بسبب انخفاض رقم أعمال المحقق من قبل الوحدة التجارية مبيعات روية	
السبب	سعر التكلفة الحقيقي للمركبة أكبر من سعر تكلفتها التقديري والسبب يكمن في تجاوز المدة المخطط لها لتصنيع وتركيب المركبة + تجاوز التاريخ المتفق عليه لتسليم المركبة الصناعية للزبون. غالبا المدة التي تفصل بين السعرين تصل 10 سنوات و أكثر.
النتائج	انخفاض رقم الأعمال أي تسجيل خسائر بدل أرباح + ارتفاع المبلغ الإجمالي للغرامات المدفوعة للزبون جراء تجاوز التاريخ أعلاه في حالة وجود عقد للإقتناء.
التوصية	السهر والتخطيط الجيد بهدف احترام وعدم تجاوز مواعيد التسليم والتصنيع

ورقة اكتشاف وتحليل الخلل رقم (03):	
تجاوز التاريخ المتفق عليه لتسليم المركبة الصناعية للزبون يصل إلى سنة بسبب لوائح المركبة	
السبب	عدم توفر لوائح السيارة والتي قيمتها لا تتعدى 10000 دج عند تسليم المركبة الصناعية الجاهزة
النتائج	التأخر في تسليم المركبة + دفع غرامة عن هذا التأخير
التوصية	السهر عن توفير كل لوائح السيارة للتمكن من تسليم المركبة في التاريخ المتفق عليه وبدون تسجيل أي خسائر بسبب الغرامات

لقد سمحت لنا كذلك هذه المرحلة برصد مجموعة من نقاط القوة والتي يتمتع بها نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-تحصيلات للوحدة المركزية التجارية مبيعات، حيث نجد المعيار الدولي رقم 2410.A2 يلزم المراجعين الداخليين بالاعتراف والإدلال بالأداء المرضي أي نقاط القوة عند تبليغ نتائج المهمة. حيث قامت الباحثة بإبراز بعضها، نوردتها فيما يلي:

- ✓ هناك احترام لمبدأ الفصل في المهام، فكل موظف له بطاقة منصب (أنظر إلى الملحق رقم: (26)) ونجده على دراية وعلم بحقوقه ومسؤولياته في نطاق مهامه المكلف بأدائها والمدونة في هذه البطاقة وجميعهم يحرصون على إجراء التناوب في حالة غياب أحدهم؛
- ✓ معظم الموظفين العاملين في قسم المبيعات مؤهلين وذوي خبرة؛
- ✓ توفر دليل كتابي لكل مصلحة بحيث يوضح فيه كل إجراءات التنظيمية التي تخص الرقابة الداخلية الواجب إتباعها في عملية البيع؛
- ✓ التكوين الدوري للموظفين العاملين في هذه الوحدة التجارية؛
- ✓ هناك مكان مخصص لترتيب وأرشيف فواتير البيع وكل المستندات التابعة لكل عمليات البيع المنفذة حيث نجدهم يتبعون في ذلك الترتيب الزمني الشهري؛
- ✓ لا يسمح أعوان مقر الحراسة poste de garde لأي مركبة صناعية بالخروج من محيط الوحدة التجارية إلا بعد توفر سند الخروج BS المحرر من قبل قسم تسيير المنتج النهائي.

ثالثا- مرحلة الختام

تمر مرحلة الختام بعدة خطوات، نردها فيما يلي:

1. إعداد مسودة أو مشروع التقرير:

فحسب أقوال المراجع الداخلي، وفي بادئ هذه المرحلة يتم اجتماع رئيس مهمة المراجعة الداخلية مع المراجعين الداخليين الذين شاركوا في انجاز المهمة، يقوم كل مراجع بعرض الاختلالات أو النقائص التي تم اكتشافها في النظام وأثناء أدائه لمهامه المنوطة به والمحددة في برنامج المراجعة. يستعين فيها كل مراجع بأوراق كشف وتحليل الاختلالات وهذا بهدف مناقشتها مع مسؤولوا الوحدة التجارية التي تمت فيها مهمة المراجعة الداخلية.

2. الاجتماع الختامي وإقفال المهمة:

فحسب أقوال المراجع الداخلي، يحضر في هذا الاجتماع كل الأعضاء الذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي، وهذا لتبليغ نتائجهم، وقد تجسد ذلك في المعيار الدولي رقم 2400 وكذا لإثبات valider أوراق اكتشاف وتحليل الاختلالات، حيث يتم فيها كذلك تقديم كل المعايينات والمصادقة عليها وكذا الاعتراف بنقاط القوة التي يتميز بها النظام طبقا لما نص عليه المعيار الدولي رقم 2410.A2. وكذا استنتاجاتهم

وشرح التوصيات المتعلقة بتلك الاختلالات وهو ما يؤكد المعيار الدولي رقم **2410.A1**، ففي بعض الأحيان يكون هناك التباس يتم توضيحه من قبل المسؤول تجعل الخلل مجرد سوء الفهم. يسمح لمسؤولوا الوحدة محل المراجعة بالاستفسار عن مضمون مسودة التقرير. يتم إعداد محضر إقفال PV de clôture الذي يتم تسجيل عليه كل التساؤلات والإجابات التي جرت ما بين الأعضاء وكذا كل التحفظات المسجلة، حيث يقوم جميع الأفراد الذين شاركوا في الاجتماع الختامي بالتوقيع عليه. تمنح نسخة من هذا المحضر إلى رئيس مهمة المراجعة الداخلية. يقوم فيها هذا الأخير بإعلامهم عن المدة الممنوحة لهم لرفع هذه التحفظات، وكذا التاريخ المرتقب لزيارة المراجع الداخلي لاحقاً بهدف التحقق ومتابعة تقدم العمل فيما يخص رفع كل التحفظات levée des réserves، وأنه تم تنفيذ التوصيات والإجراءات التصحيحية لمعالجة كل الاختلالات المكتشفة أثناء إنجازهم لمهمة المراجعة الداخلية. وهذا تماشياً لمتطلبات المعيار الدولي رقم **2500**.

تقوم الوحدة التي تمت مراجعتها بتسجيل كل الإجراءات التصحيحية اللازمة من أجل تصحيح أو/و معالجة الاختلالات المكتشفة.

3. تحرير التقرير النهائي للمراجعة الداخلية:

بعد عودة فريق مهمة المراجعة إلى مقر المديرية المركزية للمراجعة الداخلية، يقوم رئيس المهمة chef de mission بإنهاء finaliser وتحرير التقرير النهائي للمهمة وطباعة نسخ منه بشكل رسمي يوضح فيه كل التوصيات المقترحة لمعالجة الاختلالات التي تم اكتشافها عند إنجاز المهمة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية مبيعات/الزبائن والتي تعيق تشغيله الفعّال. ليتم إرسال نسخة إلى الرئيس المدير العام، والنسخة الثانية إلى المدير العام للمديرية المركزية التجارية (direction centrale commerciale)، أما النسخة الثالثة فتُرسل إلى الوحدة التجارية التي تم فيها إنجاز مهمة المراجعة الداخلية، وهذا تطبيقاً للمعيار الدولي رقم **2440**.

خلاصة الفصل الرابع:

إنّ أهم ما يمكن استخلاصه من دراستنا الميدانية في المؤسسة العمومية الاقتصادية مجمع SNVI هو أنّ ممارسات مديرية المراجعة الداخلية لهذه المؤسسة محل الدراسة تتوافق كثيرا مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، حيث نجد أنّ هناك التزام كبير بتطبيق المعايير الولية للمراجعة الداخلية. بالإضافة إلى المنهجية والخطوات المتبعة من قبل المراجعين الداخليين تتسجم كثيرا مع متطلبات المعايير الدولية وقواعد الأخلاقيات، إلّا أنّه تمّ تسجيل بعض النقائص والمتمثلة في افتقاد المديرية لميثاق المراجعة الداخلية وكذا دليل كتابي للإجراءات الخاصة بها. بالرغم من أنّها تنتهج أسلوبا حديثا وهو بناء خطة سنوية للمراجعة الداخلية مبنية على أساس المخاطر، يتم فيها ترتيب المهمات المبرمج انجازها على الخطة السنوية وتحديد دوريات الزيارات على أساس الوحدات الأكثر عرضة للمخاطر.

أمّا فيما يخص المؤسسة الخاصة NCA روية، فوجدنا أنّ ممارسات مصلحة المراجعة الداخلية لا تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية فالالتزام بتطبيق هذه الأخيرة ضعيف جدا إلى منعدم، بالإضافة إلى افتقادها لميثاق المراجعة الداخلية وكذا دليل كتابي للإجراءات الخاصة بها، لكن بالرغم من هذه النقائص نجد مصلحة المراجعة الداخلية لهذه المؤسسة تعتمد على ما يسمى بمصفوفة المخاطر والتي تقوم بنفسها في إعدادها لعدم وجود مديرية إدارة المخاطر في هذه المؤسسة.

يقوم المراجعون الداخليون التابعين للمجمع باستخدام العديد من الأدوات خلال انجازهم لمهمة المراجعة الداخلية وخاصة عند مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية من بينها مخطط السير، قوائم استبيان الرقابة الداخلية، شبكة تحليل والفصل في المهام، تساعد هذه الأدوات على الفهم وإجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية المطبق وكذا التمكن من إجراء الاختبارات اللازمة للوصول إلى التقييم النهائي والكشف عن الاختلالات التي أصابت نظام الرقابة الداخلية المطبق، وكذا إعطاء تحليلها السببي من خلال إعداد أوراق الكشف وتحليل الاختلالات واقتراح التوصيات اللازمة لمعالجة هذه الأخيرة.

يعتمد المراجع الداخلي لمؤسسة الخاصة NCA روية عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على أداة "قوائم استبيان الرقابة الداخلية"، لكن نجده يركز كثيرا على مخرجات نظام ERP والذي يزوده بكل التفاصيل والبيانات المراد معرفتها في أي لحظة وفي أي فترة، والتي باستغلالها ومعالجتها يقوم بتحليل هذه المخرجات والوصول إلى رصد الاختلالات التي تصيب نظام الرقابة الداخلية ليتم بعدها بإعطاء تحليلها السببي من خلال إعداد أوراق الكشف وتحليل الاختلالات واقتراح التوصيات اللازمة لمعالجة هذه الأخيرة.

الختامة

النتائج، التوصيات
ومجالات البحث المقترحة

نتائج الدراسة وتوصياتها ومقترحات حول آفاق البحث:

ونسنتعرض فيما يلي أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وأبرز التوصيات التي نراها في ضوء هذه النتائج، إضافة إلى مقترحات حول آفاق البحث في الموضوع.

أولاً- النتائج :

لقد خلصت الباحثة إلى جملة من النتائج نوردتها فيما يلي:

1. عدم توفر استقلالية تنظيمية لمصلحة المراجعة الداخلية، فنجد مصلحة المراجعة الداخلية تابعة لمديرية المحاسبة والمالية، بالإضافة إلى تراكم المهام على هذا المراجع، فهو في نفس الوقت المسؤول عن مصلحة المراجعة الداخلية ومديرية المحاسبة والمالية.

2. يعتمد المراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات/تحصيلات الزبائن على تحليل مخرجات نظام QAD وعلى استبيان الرقابة الداخلية لكشف الاختلالات التي تعيق التشغيل الجيد للنظام سواء عند التصميم أو التشغيل. حيث أنّ نظام المعلومات المطبق في المؤسسة أثر كثيراً على المنهجية التي يتبعها المراجع الداخلي عند إنجاز مهمته وخاصة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات/تحصيلات الزبائن.

3. يعاني نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات /تحصيلات لمؤسسة NCA روية على العديد من الاختلالات نسردها فيما يلي:

- عدم وجود مصلحة لدى المديرية التجارية تتكفل فقط بإعداد فاتورة البيع وترتيبها ووضعها في المكان المخصص للأرشف.

- عدم وجود مصلحة لدى المديرية التجارية تتابع استرداد حقوق الزبائن، فالرصيد المسجل على ميزانية الإستحقاق Balance âgée يوحى وينذر للتعرض لخطر أو خسارة لهذه المستحقات.

- عدم احترام مبدأ الفصل في المهام بين الأعوان التجاريين والعمل بطريقة عشوائية، بالإضافة إلى تدني مستواهم المهني حيث نجد نسبة 95% من صنف التحكم.

4. تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية حديثة النشأة في الجزائر وما تزال في بدايتها، ورغم ذلك فإن كل من المؤسستين الاقتصاديتين محل الدراسة يتواجد فيها مصلحة أو مديرية المراجعة الداخلية ضمن هيكلها التنظيمي.

5. تسجيل بعض الاختلالات على مستوى نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات /تحصيلات لمجمع SNVI روية، نردها فيما يلي:

- الاعتماد على برنامج Excel في إعداد الفاتورة.

- تسجيل خسائر بدل أرباح أين يكون سعر التكلفة الحقيقي للمركبة المصنوعة أكبر من سعر تكلفتها التقديري والسبب يكمن في تجاوز المدة المخطط لها للتصنيع وتركيب المركبة وكذا تجاوز التاريخ المتفق عليه لتسليم المركبة الصناعية للزبون. غلبا المدة التي تفصل بين السعرين تصل 10 سنوات وأكثر. وأحيانا تكون مجبرة على دفع غرامات طائلة بسبب هذه الاختلالات.

- تجاوز التاريخ المتفق عليه لتسليم المركبة الصناعية للزبون يصل إلى سنة بسبب عدم توفير لواحق المركبة بسيطة التوفير.

6. تعتمد مؤسسة NCA روية على نظام معلومات متطور ERP ، بفضل يستطيع المسيرين تتبع مسار نظام الرقابة الداخلية لوظيفة البيع عن بعد، حيث توفر مخرجات هذا النظام كل المستجدات والبيانات الخاصة بدورة المبيعات في أي لحظة كحجم المبيعات المحققة ومنتجات العوائر الأكثر طلبا وكذا أسعار البيع..الخ.

7. تساهم المراجعة الداخلية في تحسين الإدارة الشاملة للمخاطر، وهذا ما نصّ عليه معهد المراجعين الداخليين في المعيار رقم 2120 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

8. تساهم المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما نصّ عليه معهد المراجعين الداخليين في المعيار رقم 2130 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية. بحيث وجب عليها تقييم مسار نظام الرقابة الداخلية وتقديم اقتراحات مناسبة لتعزيزها.

9. تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، تعتبر هذه الأخيرة إحدى وسائل إدارة المخاطر.

10. لبناء وتصميم هيكل فعال لنظام رقابي داخلي داخل المؤسسة الاقتصادية يجب الحرص على توفر كل المكونات الأساسية وهي (البيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المتابعة)، حيث يساعد تطبيق إطار COSO لعام 2013 المؤسسات على تحسين وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باعتبار مكونات إطار الإدارة الشاملة للمخاطر من بين الشروط الواجب توفرها لنظام رقابي داخلي جيّد. وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

11. تفتقد كل من المؤسستين الاقتصاديتين العمومية والخاصة على ميثاق المراجعة الداخلية، وهذا يعني أن أهدافها وصلاحياتها ومسؤولياتها في مجال العمل لا يخضع لمضمون هذا الميثاق. وبالتالي لم تقم المراجعة الداخلية بوضع ميثاق للمراجعة الداخلية كما تقتضيه المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

12. المراجعة الداخلية وظيفة وقائية وتقييمية ضرورية في المؤسسة سواء العمومية أو الخاصة لما لها دور في تقويم نظام الرقابة الداخلية وكذا تطوير كفاءة وفعالية البيئة الرقابية، فوجود بيئة رقابية قوية سيساعد الإدارة على التصدي لاختلالات نظام الرقابة الداخلية. وكذا المساهمة في رصد وتقييم مخاطر أنظمة إدارتها. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

13. على المستوى الشكلي، تتمتع مديرية المراجعة الداخلية لمجمع SNVI على الاستقلالية الضمنية فنجد مسؤول المهمة هو الذي يقوم بإعداد خطة المهمة وبرنامج العمل وعرضهما على مسؤول مديرية المراجعة الداخلية من أجل المصادقة. على عكس مؤسسة NCA روية فالمراجع الداخلي يقوم برفع تقارير نشاط مصلحته وكذا المهام التي أنجزها إلى المدير العام، وتقرده بصلاحيات المصادقة على خطة المراجعة ومهمة التوظيف على مستوى مصلحته، هذا إن دلّ على عدم وجود علاقة تربط مسؤول مصلحة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة، وهذا لسيطرة المدير العام عليه واستثناؤه باستنتاجات وعدم الأخذ بجدية للنتائج والتوصيات المقترحة في تقرير مهمة المراجعة، وبالتالي فإن استقلالية المراجع الداخلي في هذه المؤسسة الخاصة محل الدراسة مهددة بالزوال.

14. أهمية الجهود المبذولة من قبل معهد المراجعين الداخليين IIA، لتطوير وترقية مهنة المراجعة الداخلية دوليا من خلال إنشاء إطار مرجعي دولي يضم تعريف المراجعة الداخلية، قواعد الأخلاقيات ومعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

15. أهمية الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية عند كل خطوة من مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية وخاصة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية وما له من تأثير على جودة أداء المراجع الداخلي والذي ينعكس مباشرة على التوصيات المقترحة في تقريره النهائي التي تهدف لمعالجة الاختلالات نظام الرقابة الداخلية سواء عند التشغيل أو التصميم. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

16. تختلف المنهجية المتبعة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية في كل من المؤسستين العمومية والخاصة محل الدراسة، وهذا على حسب الإمكانيات المادية كتوفر مثلا أنظمة المعلومات وطبيعة نشاط المؤسسة وخاصة المؤسسة التي تحوي على فروع كثيرة. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الخامسة.

17. تتفق ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية العمومية محل الدراسة بدرجة كبيرة مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية على خلاف نظيرتها المؤسسة الخاصة التي نجدها في المستوى الضعيف. ويرجع هذا الفارق أو الاختلاف في الممارسات لعدة أسباب منها إدراك الهيئات العليا وكذا المراجعين الداخليين العاملين في المؤسسة العمومية لأهمية الالتزام بتطبيق هذه المعايير لضمان تحقيق كل من أهداف وجودة أداء المراجعة الداخلية. وبالتالي عدم صحة الفرضية الرابعة.

18. أظهر التنظيم الهيكلي وتصنيف المهني الاجتماعي لمصلحة المراجعة الداخلية لمؤسسة NCA روية محل الدراسة على أنها تعاني عجزا فادحا في عدد المراجعين الداخليين، حيث نجد المسؤول DFC عن مديرية المحاسبة والمالية هو نفسه الذي يتكفل بالقيام بالمهام الموكلة لمصلحة المراجعة الداخلية والسبب هو ندرة هذا النوع من الكفاءات في سوق العمل.

19. إن وضع نظام الرقابة الداخلية هو من مسؤوليات الإدارة العليا، وتعتمد الإدارة على المراجعين الداخليين لفحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات والخدمات الاستشارية إلى الإدارة العليا بما يجب لمعالجة الاختلالات المكتشفة في هذه الأنظمة عند إنجاز مهمة المراجعة الداخلية.

20. لتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن نولي الاهتمام لمكونات هذا النظام، وخاصة المكون الأهم وهم بيئة الرقابة.

21. عدم وجود لجنة المراجعة في كل من المؤسستين محل الدراسة (العمومية والخاصة)، وبالتالي لا يوجد علاقة ارتباط تربط مصلحة أو/و مديرية المراجعة الداخلية لهاتين المؤسستين بهذه اللجنة.

22. تحرص المؤسسة الاقتصادية العمومية محل الدراسة على توفير كل الوسائل المادية الكافية، بالإضافة نجدها تقوم بتخصيص ميزانية تقديرية سنوية خصيصا لمديرية المراجعة الداخلية وهذا من أجل تغطية كل النفقات التي تحتاجها عند أجل إنجاز مهامها. والعكس ما قيل نجده في المؤسسة الاقتصادية الخاصة.

23. تركز الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية على خدمات التأكيد والتي تتمثل أساسا بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المالية والتشغيلية، مقارنة بالخدمات الاستشارية، ومن جهة أخرى تستحوذ مهام المراجعة المالية ومراجعة التوافق على النصيب الأكبر من المهام التأكيدية.

24. يستعمل المراجع الداخلي لمجمع SNVI عند تقييم أنظمة الرقابة الداخلية على مجموعة من الأدوات تساعد على كشف اختلالات أنظمة الرقابة الداخلية ومن بينها مخطط السير، قوائم استبيان الرقابة الداخلية، شبكة تحليل والفصل في المهام، أوراق الكشف وتحليل الاختلالات. بينما يكتفي المراجع

الداخلي باستعمال أداتين عند إجراء التقييم، فهو يستند عند التقييم على الدراسة التحليلية من خلال تحليل مخرجات نظام المعلومات QAD وعلى خبرته. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الخامسة.

ثانياً - التوصيات:

في ضوء ما تمّ عرضه من نواحي النظرية والدراسة الميدانية، والنتائج التي تمّ التوصل إليها، تمكنت الباحثة من وضع بعض التوصيات التي تساهم في تحسين دور المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وفي تطوير واقع الممارسات والأدوات والمنهجية التي يتبعها المراجع الداخلي داخل هذه المؤسسات من أجل كشف اختلالات أنظمة الرقابة الداخلية، توصي الباحثة بما يلي:

✓ ضرورة إعادة النظر في التنظيم الهيكلي لمصلحة المراجعة الداخلية لمؤسسة NCA روية وجعلها تابعة تنظيمياً للمديرية العامة، ويتم هذا من خلال تشكيل مديرية جديدة للمراجعة الداخلية وفصلها عن مديرية المحاسبة والمالية، وضم فيها مصلحة مراقبة التسيير.

✓ وجوب إعداد ميثاق المراجعة الداخلية كوثيقة رسمية يتم فيها تحديد دقيق لمضمونها بما يتماشى مع صلاحيات ومسؤوليات وأهداف وظيفة المراجعة الداخلية في كل من المؤسسة العمومية والخاصة محل الدراسة.

✓ لمعالجة اختلالات نظام الرقابة الداخلية المطبق مؤسسة NCA روية لدورة مبيعات/تحصيلات، تمّ حصر مجموعة من التوصيات نوردها فيما يلي:

- يجب تقسيم العمل بين أعوان التجاريين المكلفين بمهمة البيع مع احترام تطبيق سياسة التناوب في حالة الغياب، وتوعيتهم على ضرورة التقيد بواجباتهم وحقوقهم المحددة على بطاقة المنصب، وهذا للوصول إلى تطبيق مبدأ الفصل بين المهام وتسهيل تنظيم ومتابعة أداء كل عون. وهكذا المساهمة في التقليل من حدوث اختلالات على مستوى نظام الرقابة الداخلي.

- وجوب تشكيل مصلحة جديدة "مصلحة المبيعات"، تتكفل بالقيام بإعداد فاتورة البيع والحرص على الالتزام بتوفير كل المستندات الواجب توفرها في ملفات الفوترة. ترتيبها وأرشفها.

- وجوب تشكيل مصلحة الاسترداد يقوم بمتابعة سداد المبالغ المستحقة في المواعيد المحددة، والبدء في إرسال إشعار الإنذار للزبائن لدفع غرامة التأخير عن التسديد.

- وضع ضوابط وإجراءات صارمة للفصل بين عملية استلام الطلبية وإعداد الفاتورة وتحصيل قيمة المبيعات.

- ضرورة دراسة الأسواق ووضع سياسة الوفاء politique de fidélisation لإبقاء حجم معاملات زبائننا الأوفياء (TOP 10) لتجنب حدوث أي خلل في التوازن المالي للعملاء ودون المساس بالحصصة السوقية للمؤسسة.
- ضرورة دراسة المركز المالي للزبائن قبل منحه آجال التسديد، وإنشاء قائمة سوداء للزبائن وتحيينها دوريا.
- إمساك سجلات وبطاقات المكلفين بالنقل لضبط حركة المبيعات وضمان الجودة عند تسليها.
- إعادة النظر في الشخص "البائع" والذي يقوم في نفس الوقت بالطلبية وتسليمها للزبون وبعملية تحصيل النقدية.
- العمل على إعداد برامج تكوينية دورية للأعوان التجاريين وخاصة أن معظمهم يعتمدون على الأقدمية وينتمون لصنف متحكم.
- ✓ تعزيز المعرفة بإطار COSO 2013 داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كما يستعين به المراجعون الداخليون للتوعية بأفضل الممارسات الخاصة بالرقابة الداخلية.
- ✓ يساعد إطار COSO 2013 المؤسسات الاقتصادية على تحقيق أهدافها وتحسين أدائها عند تطبيقه بطريقة صحيحة، إذ أنه يعد أيضا وسيلة تمكن المراجعين الداخليين من الوفاء بالمعايير الدولية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين وقيادة التغيير الإيجابي داخل مؤسساتهم.
- ✓ رغم دخول مؤسسة NCA روية في بورصة الجزائر والذي يعتبر عامل مساعد على زيادة الاهتمام بنشاط المراجعة الداخلية، إلا أنه من الضروري معرفة واقتناع الإدارة العليا لهذه المؤسسة بدور ومدى أهمية المراجعة الداخلية على مستوى التنظيم الهيكلي وزرع ثقافة المراجعة الداخلية والثقة بين الموظفين باعتباره لهم مستشار وليس مفتش شرطة، وكذا السهر على توفير كل الوسائل المادية والمباشرة بأسرع وقت في البحث عن الكفاءات اللازمة من المراجعين الداخليين وتوظيفهم على مستوى مصلحة المراجعة الداخلية.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي لمؤسسة NCA روية والسهر على تطبيقها الفعلي بأسرع وقت.
- ✓ ضرورة ربط لجنة المراجعة بمديرية المراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة تمنح لها صلاحيات تعيين مدير المراجعة الداخلية بالمؤسسة، والمصادقة على ميثاق المراجعة وخطط المراجعة السنوية.

- ✓ وضع دليل شامل للإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية، يوطر كافة أعمال المراجعين الداخليين ويوجه أدائهم، ويمكن مدير المراجعة الداخلية من خلاله الإشراف ومتابعة أعمال ونتائج المراجعة.
- ✓ تحسين وتطوير كفاءات المراجعين الداخليين وتدريبهم على كل التقنيات والأساليب الحديثة في المراجعة الداخلية وخاصة الاللكترونية والتي يحتاجونها لتنفيذ مهماتهم ومسؤولياتهم على أكمل وجه.
- وكذا تزويدهم بآخر الإصدارات والنشرات الصادرة من معهد المراجعين الداخليين.
- ✓ ربط كليات ومعاهد الاقتصاد بجمعية المراجعين المستشارين الداخليين الجزائريين للاستفادة من خبرة هذه الجمعية، ووضع برامج تكوينية على مدار السنة تتناسب مع احتياجات المؤسسات الجزائرية وتساهم في التأطير البيداغوجي للأساتذة والطلبة.
- ✓ ضرورة تطوير مناهج التعليم العالي في ميدان العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وخصوصا التطورات التي تعرفها مهنة المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، وإدخال مقياس "المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية" ضمن برامج التكوين في إطار نظام التكوين ل.م.د، والعمل على ربط علاقات تبادل وتعاون بين كلية ومعاهد الاقتصاد والمؤسسات الاقتصادية وجمعية المراجعين المستشارين الداخليين الجزائريين.
- ✓ إنشاء دورية محكمة للمراجعة الداخلية تختص باستقبال الأبحاث العلمية في مجال المراجعة الداخلية والمواضيع ذات الصلة، تربط المراجعين الداخليين الممارسين لهذه المهنة والباحثين في هذا المجال وخبراء جمعية المراجعين المستشارين الداخليين الجزائريين.
- ✓ ضرورة تطوير دور المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أصبح أمرا حتميا بما يجعله يركز على الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ولتحقيق هذا التطوير وجب تضافر الجهود من الهيئات المشرفة على المراجعة الداخلية والإدارات العليا والمراجعين الداخليين الممارسين لوظيفة المراجعة الداخلية والتركيز على تقييم وتحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وتفعيل إدارة المخاطر بما يساهم في إرساء آليات فعّالة للرقابة للحدّ من حدوث أية اختلالات سواءا عن قصد أو بدون قصد، ومن ناحية أخرى الاكتشاف السريع لاختلالات الرقابة الداخلية لنظام دورة المبيعات في كلتا المؤسستين سيجنب لهما ضياع جزء كبير من إيراداتها وينعكس ذلك على ربحيتهما ودرجة السيولة وإنتاجيتهما.

✓ تعزيز مفهوم بيئة الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كأحد العناصر الأساسية لنظام الرقابة الداخلية من خلال الكشف عن الاختلالات وتحديد نقاط القوة من مكونات بيئة الرقابة الداخلية لقدرتها على تحقيق أهداف المؤسسة.

✓ توصي الباحثة الجهات التشريعية المنظمة للمهنة إعادة النظر في التشريعات والقرارات المنظمة للمهنة بحيث تتوافق مع البيئة الجزائرية والسعي نحو إصدار معايير جزائرية محضة للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وقواعد الأخلاقيات الخاصة بالجزائر، تكون ملزمة ومتوافقة مع الإطار المرجعي الدولي للمراجعة الداخلية الصادر من قبل معهد المراجعين الداخليين، والالتزام بتطبيقها مما يؤدي إلى تحسين مستوى أداء المراجع الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية وبالتالي المساهمة في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسات الجزائرية.

ثالثا - مجالات البحث المقترحة وآفاق البحث في الموضوع:

يمكن إجراء دراسات أخرى تتناول المواضيع التالية:

- ❖ دور المراجعة الداخلية في اكتشاف الغش والتلاعب في تقييم العروض في ضوء الصفقات العمومية.
- ❖ دور المراجعة الداخلية في اكتشاف مخاطر الغش في مشاريع البناء.
- ❖ دور التوكيدي والاستشاري للمراجعة الداخلية في التصميم والتشغيل الفعال لهيكل نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ دور المراجعة الداخلية الالكترونية في تدقيق نظام معلومات وكشف اختلالاته.
- ❖ دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية البيئة الرقابة في ضوء متطلبات الحوكمة.
- ❖ التكامل بين الحوكمة والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وأثره على المراجعة الداخلية.
- ❖ دور برامج تأكيد الجودة في زيادة فعالية إدارة المراجعة الداخلية.
- ❖ دور المراجعة الداخلية في برنامج الجودة الشاملة في ظل تكنولوجيا المعلومات.
- ❖ دور المراجعة المالية والتشغيلية في برامج إدارة الجودة الشاملة.
- ❖ دور نظم المعلومات ERP في تحسين جودة تقارير المراجعة الداخلية.

قائمة

المصادر والمراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

-الكتب:

1. إبراهيم السيد المليجي، هاني خليل فرج، "المراجعة"، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2016.
2. إبراهيم عثمان شاهين، "المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية (مدخل سلوكي)"، الطبعة السابعة، جامعة حلوان، 2004.
3. إبراهيم محمد المحاسنة، "إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
4. أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكد وفق المعايير الدولية للتدقيق"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
5. أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكد وفق المعايير الدولية للتدقيق"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
6. أحمد حلمي جمعة، "التدقيق الداخلي والحوكمي -إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي: دراسة إختبارية في منظمات الأعمال الأردنية"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2011.
7. أحمد صالح العمرات، "المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، الطبعة الأولى، البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990.
8. أحمد عبد الهادي الجيار، "المراجعة الداخلية للبنوك والمؤسسات الاقتصادية (الوسائل - الرقابة - المراقبة)"، الطبعة الأولى، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، 2017.
9. أحمد قايد نور الدين، "مفاهيم في الرقابة الداخلية"، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
10. ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد الديسبي، أحمد حامد حجاج، "المراجعة مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
11. أمين السيد أحمد لطفي، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
12. أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2008.
13. أمين السيد أحمد لطفي، "مسؤولية وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

14. ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، "المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني"، الدار الجامعية، كلية التجارة، الإسكندرية، 2011
15. ثناء علي قباني، "الرقابة المحاسبية الداخلية من النظامين اليدوي والالكتروني"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، 2002/2003.
16. جيهان ترزي، ايشتان بوشتا، "استعراض إدارة المخاطر المؤسسية في منظومة الأمم المتحدة، الإطار المرجعي وحدة التفتيش المشتركة"، الأمم المتحدة، جنيف، 2010.
17. جيهان عبد المعز الجمال، "المراجعة في البيئة الإلكترونية"، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، العين، دولة الإمارات العربية المتحدة، 2014.
18. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية-"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
19. حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
20. حسين يوسف القاضي وآخرون، "أصول المراجعة"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2013-2014.
21. حمد سعود العمر، "أساسيات المراجعة الداخلية المبنية على دراسة المخاطر"، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2013.
22. خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.
23. خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1998.
24. الخطيب خالد راغب، "مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2010.
25. خلف عبد الله الوردات، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
26. خلف عبد الله الوردات، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
27. خلف عبد الله الوردات، "دليل التدقيق الداخلي"، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
28. داود يوسف صبح، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، الطبعة الأولى، إتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007.
29. داود يوسف صبح، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، طبعة ثابتة مزيده ومنقحة، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010.

30. رأفت سلامة محمود وآخرون، "علم تدقيق الحسابات، العملي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
31. رائد محمد عبد ربه، "المراجعة الداخلية"، الطبعة الأولى، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
32. رزق أبو زيد الشحنة، "تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
33. رضا خلاصي، "مram المراجعة الداخلية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
34. زاهر عطا الرمحي، "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية"، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
35. زاهرة توفيق سواد، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، الطبعة الأولى، الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
36. سمير كامل عيسى، شحاته السيد شحاته، "أساسيات الرقابة والمراجعة الداخلية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2015/2014.
37. السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، "مشاكل معاصرة في المراجعة"، المكتبة المركزية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2002.
38. شحاته السيد شحاته، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، جودة المراجعة، خطر المراجعة، فحص القوائم المرحلية، اختيار المعلومات المستقبلية، مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014.
39. الشقيري نوري موسى، وآخرون، "إدارة المخاطر"، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2016.
40. عادل اسحق حنين، "دراسات في المراجعة - المراجعة الحكومية"، دار الكتب والوثائق القومية، القاهرة، مصر، 2010.
41. عارف عبد الله عبد الكريم، "المراجعة المتقدمة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014.
42. عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، "قضايا محاسبية معاصرة"، الطبعة العربية الأولى، دار الإحصاء العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
43. عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد عبد المالك محمد، "مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية"، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2003.
44. عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2006.

45. عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، "دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي"، مجلة جامعة الناصر، العدد 04، 2014.
46. عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر-مدخل عملي لمواجهة أزمة مجموعة دبي العالمية في ضوء تجارب الدول الأخرى"، الدار الجامعية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 2010/2011.
47. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2013.
48. عبد الوهاب نصر علي، محمد فوزي محمد، "أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2018.
49. عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الالكترونية"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2008.
50. عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، "المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010.
51. عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر - مدخل عملي لمواجهة أزمة دبي العالمية في ضوء تجارب الدول الأخرى"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010-2011.
52. عبد الوهاب نصر علي، "معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية - مدخل دولي مقارن لإدارة المخاطر"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، الإسكندرية، 2016.
53. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019.
54. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2019.
55. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر - مدخل الإدارة للرقابة ومحاربة الغش والاستدامة وإدارة المخاطر في القرن الحادي والعشرين"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019.
56. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2014.
57. عطا الله أحمد سويلم الحسبان: "الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، الطبعة الأولى، دار الراجية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

58. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعومات المحاسبية"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
59. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
60. على مصيلحي شريف، وآخرون، "الإدارة في منظمات الأعمال وأسس الرقابة عليها"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2013.
61. علي عبد القادر الذنيبات، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية وأنظمة القوانين المحلية: نظرة وتطبيق"، الطبعة الأولى، إدارة المكتبة الوطنية، عمان، 2010.
62. علي عبد القادر ذنيبات، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية -نظرية وتطبيق"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.
63. عمار عمورة، "الوجيز في شرح القانون التجاري"، دار المعرفة، الجزائر، 2000.
64. عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، "أصول المراجعة الحديثة"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2004/2003.
65. فتحي رزق السوافيري، وآخرون، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2002.
66. كافي مصطفى يوسف، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة"، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014.
67. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، جامعة بيروت، 2001.
68. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.
69. محمد السيد سرايا و آخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2011.
70. محمد السيد سرايا وآخرون، "أساسيات الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2012.
71. محمد السيد سرايا، شحاته السيد شحاته، "مدخل عملي معاصر في مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية (مشاكل التطبيق العملي)"، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2009.
72. محمد السيد سرايا، عبد الوهاب نصر علي، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010.

73. محمد الفيومي، عوض لبيب، "أصول المراجعة"، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، بدون سنة نشر.
74. محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
75. محمد سامي راضي، "موسوعة المراجعة المتقدمة مراجعة استقصائية قضائية -مراجعة الأداء البيئي- مراجعة حوكمة الشركات- جودة المراجعة"، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة طنطا، الاسكندرية، 2011.
76. محمد سامي راضي، "المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2016.
77. محمد سمير الصبان، "المراجعة مدخل عملي تطبيقي"، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1993.
78. محمد سمير الصبان، فتحي رزق السوافيري، "مدخل معاصر في الرقابة والمراجعة الداخلية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2015.
79. محمد سمير الصبان، فتحي رزق السوافيري، "مدخل معاصر في الرقابة والمراجعة الداخلية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2015.
80. محمد سمير الصبان، فتحي رزق السوافيري، "مدخل معاصر في الرقابة والمراجعة الداخلية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2015.
81. محمد عبدا الرؤوف سليمان، إبراهيم جابر السيد أحمد، "الرقابة الداخلية على العمليات النقدية"، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2019.
82. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
83. محمد فوزي محمد السيد، "أثر وظيفة المراجعة الداخلية للاستدامة على قيمة الشركة (في ظل الإفصاح وبدائل الإسناد)"، دار التعليم الجامعي، جامعة الإسكندرية، 2019.
84. محمد لمين علون، "التدقيق الداخلي ودوره في تحقيق التسيير الأمثل بالمؤسسة"، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018.
85. محمود حسين الهواسي، حيدر شاكر البرزنجي، "مبادئ علم الإدارة الحديثة"، ابن العربي، بغداد، العراق، 2014.
86. المطارنة غسان فلاح، "تدقيق الحسابات المعاصر"، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009.

87. ميرفت محمد أمين الإدريسي، "الرقابة الداخلية على أعمال البنوك"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010.
88. نور الدين أحمد قايد، "التدقيق المحاسبي"، الطبعة الأولى، دار الإعمار العلمي، عمان، الأردن، 2017.
89. وجدي حامد حجازي، "أصول المراجعة الداخلية - مدخل علمي تطبيقي"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010.
90. وجدي حامد حجازي، "أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2010.
91. وليم توماس، امرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989.
92. يوسف محمود جربوع، "أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات"، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، فلسطين، 2007.

-الرسائل العلمية:

93. سارة حافظ السعيد، "قياس أثر التطبيق المتكامل لآليات الحوكمة على بيئة الرقابة الداخلية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، 2015.
94. علي سليمان النور، "دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، تخصص محاسبة، جامعة عمان العربية، 2012.
95. عماد عبد القادر يوسف، "مدى تأثير قوة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004.
96. عمرو عبد الجواد محمد أحمد الشريف، "نموذج مقترح لتطوير أداء المراجع الداخلي في ظل منهجية الستة سيجما لتعزيز جودة المراجعة الداخلية (دراسة تجريبية)"، رسالة دكتوراه، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، 2013.
97. نور الدين مزياني، "تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية-دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية"، أطروحة دكتوراه-جامعة باجي مختار-عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2012-2013.

98. هيا مروان إبراهيم لظن، "مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قيم المحاسبة والتمويل، 2016.
99. هبة قواسمية، "دور التدقيق في تفعيل حومة البنوك، دراسة حالة البنوك الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار، عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، 2016-2017.
100. ياسر سعيد محمود الورداني، "دور المراجعة على أساس المخاطر في تحسين جودة المراجعة الداخلية- دراسة ميدانية-"، رسالة ماجستير، جامعة عين الشمس، القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، 2013.

-المقالات المنشورة:

101. احسان صالح المعتاز، عفاف سالم بصفر، "دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، جدة، المملكة العربية السعودية، مجلد 24، العدد 2، 2010.
102. أحمد زكي حسن متولي، "استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف قيمة المنشأة مع دراسة استطلاعية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، العدد الثالث، 2014.
103. أحمد زكي حسين متولي، "دور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية، دراسة ميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، طنطا، العدد 2، 2010.
104. حسن عبد الكريم وآخرون، "التدقيق الداخلي والتغيير الاستراتيجي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 35، العدد 93، 2012.
105. حسين أحمد دحدوح، "دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، مجلد 24، العدد 1، 2008.
106. حمدان الحياصات، أمجد جميل الشرفاء، "تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD"، الثقافة والتنمية دورية علمية محكمة، العدد 42، 2011.

107. خالد محمد عبد المنعم لبيب، "دراسة اختبارية لطبيعة ونوعية العلاقة بين: لجان المراجعة وأنظمة الرقابة الداخلية في منشآت قطاع الأعمال". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والأربعين، 2007.
108. خليل عبد اللطيف محمد، "نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء التوجيهات المعاصرة"، مجلة جامعة الزقازيق للبحوث التجارية، المجلد 52، العدد 1، مصر، 2003.
109. رجاء حاسم محمد، ابتسام أحمد فتاح، "تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركات العامة لصناعة البطاريات- دراسة ميدانية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات والمحاسبة والمالية، جامعة بغداد، مجلد 7، العدد 20، 2012.
110. رشا بشير الجرد، "أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، دراسة ميدانية في سوريا"، المجلة الجامعية، المجلد 3، العدد 15، 2013.
111. رشا حمادة، "دور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010.
112. الرملي محمد أحمد عبد الله، "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثاني، ديسمبر 1994.
113. ساكار ظاهر عمر أمين، "تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الالكترونية"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة كركور، المجلد 2، العدد 2، 2012.
114. سامي وهبة متولي، "تقييم مدى الاعتماد على المراجعة الداخلية لأغراض التخطيط لعملية المراجعة الخارجية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، العدد الثاني 1993.
115. الشنطي أيمن محمد، "أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي في القطاع الصناعي الأردني"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 2013، المجلد 22، العدد 1.
116. عبد الشمري، "إطار مقترح للمراجعة الداخلية وأثرها على فعالية حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
117. علي حجاج بكري، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، 2005.
118. العمري عبد المغني، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، عمان، الأردن، 2006.

119. عوض سلامة الرحيلي، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركة -حالة السعودية"، مجلة الاقتصاد والإدارة، جدة، المملكة العربية السعودية، مجلد 22، العدد 1، 2008.
120. قاسم محمد زريقات، "أثر دليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 2، 2011.
121. مجدي محمد سامي، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واقرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 2، 2009.
122. محمد عبد الفتاح، "الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة"، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، مجلد 5، العدد 1، 2001.
123. ممدوح هاشم، "المسؤولية عن مراجعة الكفاءة والفعالية كمدخل لتطوير مهنة المراجعة في المرحلة الراهنة-دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، مجلد 20، العدد 1، 1998.
124. ناظم حسن عبد السيد، "دور التدقيق الداخلي على رفق المفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 26، نيسان 2010.
125. نور الدين مزياني، "ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية، دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012.

-المؤتمرات والملتقيات:

126. السيسي نجوى أحمد، "تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر من منظور حوكمة الشركات"، دراسة ميدانية، مؤتمر الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، يونيو 2007.
127. عبد الرحمان العايب، "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية"، الملتقى الوطني حول "مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة"، يومي 11 و12 أكتوبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر.
128. عطية صلاح سلطان، "دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2005.

129. عمرو يس، "استقلالية المراجع الداخلي بين النظرية والتطبيق في ظل حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2005.
130. محمد عبد المجيد، "المفهوم الحديث للرقابة الداخلية"، مؤتمر الإدارة الرشيدة والإصلاح الإداري والمالي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.
131. محمد فلاق، "التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق الجزائر - الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة و المنعقد يومي 11 و 12 أكتوبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2011.
132. محمود فاروق كامل، "دراسة تحليلية لأثر حوكمة الشركات وبيئة الرقابة على قرارات تخطيط عملية المراجعة الخارجية"، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2014.
133. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري والمنعقد يومي 06 و 07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2012.
134. نور الدين شارف، "الآليات القانونية والمؤسسية للوقاية من الفساد ومكافحته في الجزائر"، الملتقى الوطني الثاني حول: "متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة"، يومي 27-28 فيفري 2013، جامعة العقيد أكلي أمحمد أولحاج بالبويرة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
- النشرات والمعايير:**
135. بنك التسويات الدولي، "وظيفة المراجعة الداخلية في البنوك لجنة بازل للرقابة المصرفية"، دورية متخصصة تصدر عن جمعية المراجعين الداخليين اليمنية، العدد 2، 2016.
136. معهد المدققين الداخليين، "المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"، 2016. متاح على: www.theiia.org
137. المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية النسخة المحدثه لعام 2017.
138. المعيار 2130، "الرقابة"، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، معهد (IIA)، 2017.

-القوانين والمراسيم:

139. المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 27 المؤرخة في 27 أبريل 1993.
140. القانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988.

ثانيا - المراجع باللغة الأجنبية:

LES OUVRAGES:

141. Benoit Pigé et autres, "**Comptabilité et Audit -Manuel, Applications & Corrigés**", 3^{ème} Edition, Groupe Revue Fiduciare Nathan, Paris 2014.
142. Collins. L, Valin. G, "**l'Audit et Contrôle Interne Aspects Financiers, Opérationnel et stratégiques**" , 4^{ème} édition, Edition Dalloz, Paris, 1994.
143. Frédéric Cordel, "**Gestion des Risques et Contrôle Interne**", Vuibert, Paris, 2013.
144. G.Bendict, R. Keravel, "**Evaluation du Contrôle Interne dans la Mission d'Audit**", Edition Foucher, 1990.
145. G.Bendict, R. Keravel, "**Evaluation du Contrôle Interne dans la Mission d'Audit**", Edition Foucher, 1990.
146. Jacques Renard, Sophie Nussbaumer, Fabienne Oriot, "**Audit Interne et Contrôle de Gestion**", 2^{ème} édition, édition Eyrolles, Paris, 2018.
147. Jacques. Renard, "**Théorie et Pratique de l'Audit Interne**", groupes eyrolles, 10^{ème} édition, Paris, 2017.
148. Jacques. Renard, "**Comprendre et Mettre en Œuvre le Contrôle Interne**", Edition Eyrolles, Paris, 2012.
149. Jacques. Renard, "**Le Contrôle Interne**", Eyrolles, Paris, 2012.
150. Jacques. Renard, "**Théorie et Pratique de l'Audit Interne**", Edition Organisation, 6^{ème} édition, Paris, 2007.
151. Jacques. Renard, "**Théorie et Pratique de l'Audit Interne**", groupes eyrolles, Edition d'Organisations, Paris, 2010.
152. Jacques. Renards, "**Théorie et Pratique de l'Audit Interne**" , 5^{ème} Edition, Edition d'Organisation, Paris, 2004.
153. Jean. Sliw, "**l'Audit, les Contrôles et les Fraudes**", Emerit Publishing, Paris, France, 2011.

154. Khayrallah Belaid, **"l'Audit Interne et l'Approche de la Dynamique de Groupe"**, Centre de Publication Universitaire, Tunisie, 2005.
155. Kurt F. Reding et autres, **"Manuel d'Audit Interne"**, Edition Eyrolles, Paris, 2015.
156. Margaret woods, Philip Linsley, Peter Kajuter, **"International Risk Management Systems Internal Control and Corporate Governance"**, CIMA Publishing, Elsevier LTD, First Edition, Oxford Uk, 2008.
157. Mohamed. Bouhadida, **"Audit Interne Aspects Théoriques et Pratique"**, Pages Bleues Editions, 2017.
158. O.Lemant, **"La Conduite d'une Mission d'Audit Interne"**, Edition Dunod, 2^{ème} Edition, Paris, 1995.
159. P. Schick, **"Mémento d'Audit Interne"**, Edition Dunod, Paris, 2007.
160. Pierre. Schick, Jacques. Vera, Olivier. Bourrouilh-Parège, **"Audit Interne et Référentiel de Risques"**, Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2014.
161. Professional Internal Auditor, **"Institute of Internal Auditors, Certified Internal Auditor(CAI)"**, first Edition, September 2007.
162. Reda. Khelassi, **" Les Applications de l'Audit Interne "**, Edition Houma, Alger, 2010.
163. Robert R. Moeller, **"Executive's Guide to COSO Internal Controls, Understanding and Implementing the New Framework"**, Wiley Corporate F&A, the USA, 2014.
164. Sobel. P, **"Auditor's Risk Management Guide Integrating Auditing and ERM"**, CCH in Corporated, USA,2005.

LES REVUES ET JOURNAUX :

165. Antanasiv. Pop, Cristina Bota, **"The Relationship Between Internal and External Audit"**, Universitatis Apulensis, Serries Oeconomica, Faculty of Science, University, Bucharest, Romania, Vol 1, Issue 10, 2008.
166. Arena Marika, Arnaboldi Michela, Azzone Giovanni, **"Internal Audit in Italian Organization, Amulyiple Case Study"**, Managerial Auditing Journal, Vol 21, N° 3, 2006.
167. Auditeur Francophone, Octobre-décembre 2009, lettre trimestrielle "Auditeur Francophone", N° 01.
168. Bamber, E.M , V. Lyer, **"Auditors identification with their Clients and its Effects on Auditors Objectivity"**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol 26, Issue 2, 2007.
169. Boo. El'fred, Divesh Sharma, **"Effect of Regulatory Oversight on the Association Between Internal Governance Characteristics and Audit Fees"**, Accounting & Finance, Vol 48, Issue 1, 2008.

170. Cameron Morill. Jamet Morrill, "**Internal Auditors and External Audit: a Transaction Cost Perspective**", Management Auditing Journal, Vol 18, Issue 6/7, 2003.
171. Chaney. Paul K, Kirk L. Philipich, "**Shreddeb Reputation: The Cost of Audit Failure**", Journal of Accounting Research, Vol 40, Issue 4, 2002.
172. Conor O'Leary, Errol Iselin, Divesh Sharma, "**The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control**", Pacific Accounting Review, Vol 18, Issue 2, 2006.
173. Cosmin Domitru, "**The Future of Internal Audit**", Economy Series, Faculty of Economics, Constantin brancusi University of Targu jiu, Romania, Vol 1, Issue 1, 2015.
174. Deis, Donald R . Jr , Gary A. Giroux, "**Determinants of Audit Quality in the Public Sector**", The Accounting Review, Vol 67, Issue 3, 1992.
175. Fischbacher, Urs and Ulrike Stefani, "**Strategic Errors and Audit Quality: An Experimental Investigation**", The Accounting Review, Vol 82, Issue 3, 2007.
176. Garcia Sanchez, Jose V, Frias Aceituno & Raquel Garcia, "**Determining Factors of Audit Committee Attribute: Evidence from Spain**", International Journal of Auditing, Vol 16, Issue 2, 2012.
177. Holm. Claus, Peter Birkholm Laursen, "**Risk and Control developments in Corporate Governance: Changing the Role of the External Auditor?**", Coporate Governance: An International Review, Vol 15, Issue 2, 2007.
178. Ibrahim Elsayed Ebaid, "**Internal Audit Function, An Exploratory Study from Egyptianlisted Firms**", International Journal of low and Management, United kingdom, Vol 53, N° 2, 2011.
179. Ibrahim Elsayed Ebaid, "**Internal Audit Function, an Exploratory Study from Egyptian Listed Firms**", International Journal of Low and Management, United Kingdom, Vol 53, N°2, 2011.
180. Jain, Bharat A, Charles L. Martine Jr, "**The Association Between Audit Quality and Post -IPO Performance: A Survival Analysis Approach**", Review of Accounting & Finance, Vol 4, Issue 4, 2005.
181. Jeannie Donellez, "**The Role of an Internal Auditor**", Journal of Health care compliance, United States, Vol 17, Issue 6, 2015.
182. Jeannie O'doneller, "**The Role of an Internal Auditor**", Journal of Health Care Compliance, United States, Vol 17, Issue 6, 2015.
183. Jenny Goodwin, "**The Relation Between The Audit Commitee and The Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand**", International Journal of Auditing, Vol 7, Issue 3, 2003.
184. Joseph A Genard, Curt M. Weber, J, "**Compliance and Corporate Governance K Theoretical Analysis of the Effectiveness of Compliance Based on Locus of Functional Responsability**", International of Global Business, Vol 8, Issue 1, 2015.

185. King, Roland R, "An Experimental Investigation of Self Serving Biases in an Auditing Trust Game: The Effect of Group Affiliation", The Accounting Review, Vol 77, Issue 2, 2002.
186. Lampe. James c, Carcia. Andy, "Professionalism in Internal Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol 18, Issue 6, 2003.
187. Lee, Philip J, Sarah J. Taylor , Stephen L. Taylor, "Auditor Conservatism and Audit Quality: Evidence from IPO Earnings Forecasts", International Journal of Auditing, Vol 10, Issue 3, 2006.
188. Leung, W. Patrick, Ken T. Troatman, "Effect of Different Types of Feedback on the Level of Auditors" Configure Information Processing", Accounting & Finance, Vol 48, Issue 2, 2008.
189. Lim, Chee-Yeow, Hun-Tong Tan, "Non-Audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specification" , Journal of Accounting Research, Vol 46, Issue 1, 2008.
190. Lu, Tong, "Does Opinion Shopping impair Auditor Independence and Audit Quality", Journal of Accounting Research, Vol 44, Issue 3, 2006.
191. Luminita, Lonescu, "Monitoring as a component of Internal Control Systems", Economis, Management and Financial Markets, Vol 6, N°2, 2011.
192. Mazline. M, Mahbub. Z, Zulkifflee Mohamed, "The Effect of Internal Audit Function and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees", International Journal of Auditing, Vol 19, Issue 3, 2015.
193. Melendy S, Roland H, "The Role of the CPA in Corporate Compliance Committee", Vol 77, Issue 2, 2007.
194. Messier, W.F, A. Eilifsen, L. Austen, "Auditor Detected Misstatement and the Effect of Information Technology", International Journal of Auditing, Vol 8, Issue 3, 2004.
195. Mishiel Said Suwaidan Amer Qasim, "External Auditor's Reliance on Internal Auditors and its Impact on Audit Fees", Managerial Auditing Journal, Vol 25, Issue 6, 2010.
196. Organization for economic co-operation and development OECD, "Financial Market Trends", DECD Journal, Vol 19, Issue 2, 1999.
197. Pierce, Bernard, Breda Sweeney, "Perceived Adverse Consequences of Quality Threatening Behavior in Audit Firms", International Journal of Auditing, Vol 10, Issue 1, 2007.
198. Sankar, De , Pradyot K. Sen, "Legal liabilities, Audit Accuracy and the Market for Audit Services", Journal of Business Finance & Accounting, Vol 29, Issue 3 & 4, 2002.
199. Taylor, M. H, "The effects of Industry Specialization on Auditors Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments", Contemporary Accounting Research, Vol 17, Issue 4, 2000.

200. Theofanis Karagiorgos, George Drogas, Evaggelos & Ioannis Tampakoudis, **"Internal Auditing as An Effective Tool for Corporate Governance"**, Journal of Business Management, Vol 2, N°1, 2010.
201. Whitley, J, **"Internal Auditing's Role in Corporate Governance"**, The Internal Auditor, Vol 62, Issue 5, 2005.
202. Zalailah Salleh Jenny Stewart, **"The Role of the Audit Committee in Resolving Auditor -Client Disagreements: Malaysian Study"**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 25, Issue 8, 2012.
203. Zarkasyi, S.W, **"Internal Audit Techniques Tradition versus Progressive Approach"**, Jurnal Ekonomidan Bisnis Terapan, Vol 2, N°1, 2006.

ETUDES ET RAPPORT ET SITES :

204. Chapman, c; **The big picture**; Internal Auditor, Vol 58, N°3, 2001.
205. Committee on Internal Audit, **Guide on Risk - Based Audit**; Internal The Institute of chartered Accountants of India; 2007.
206. *COSO cube 2004—The Enterprise Risk Management Integrated Framework (Framework)*.
207. COSO, **Internal Control- Integrated Framework, Excutive Summarary**, aicpa, 2013.
208. COSO-Référentiel Intégré de Controle Interne, Mai 2014. disponible: www.ifaci.com.
209. Doug Prawitt, **"8 Steps to Update Internal Control"**, available on: www.journalofaccounting.com, 14 May 2013.
210. Enterprise Risk Management-Intergarated Framework, executive, summary, September 2004, available on: www.coso.org.
211. Evaluating and Improving Internal Control in Organizations, Professional Accountants in Business Committee, International Good Practice Guidance, IFAC, June 2012, available on: www.ifac.org.
212. Global Survey on Risk Management and Internal Control, Results, Analysis and proposed next steps, published by the professional Accountants in Business committee, February 2011; Information paper. available on: www.ifac.org.
213. Griffiths, D, **"Risk Based Internal Auditing: Three views on Implementation"**, version 1.0.1, 2006. Online: www.internalaudit.Biz.
214. https://www.ifaci.com/wp-content/uploads/COSO-ERM-2017_synthese.pdf
215. Institut d'Audit Interne, **"Cadre Référentiel Internationale des Pratiques Professionnelles d'Audit Interne"**, Édition 2017, Version Final, amendée 31-05-2017, (valable sur : <https://chapters.theiia.org>).
216. Institute of Internal Auditors (IIA), **"The Role of Internal Auditing in Enterprise Wide Risk Management"**, January 2009, on site of IIA: www.theiia.org

217. Institute of Internal Auditors in UK and Ireland, "**The Role of Internal Auditor in Risk Management**", on site of IIA,UK: www.iaa.org.uk.
218. *Internal Control—Integrated Framework (Framework)*, © [2013] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
219. *Internal Control-Integrated Framework (Framework)*, © [COSO 1992] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
220. Internal Controls-A Review of Current Developments, Information Paper, Professional Accountants in Business Committee (PAIB); Internal Federation of Accountants (IFAC) August 2006, Available on: www.ifac.org.
221. International Standard on Auditing N° 315, "**Identifying and Assessing the Risks of Material misstatement through Understanding the entity and its environment**", available on: www.ifac.org.
222. L. De Zwaan et Al, "**Internal Audit Involvement in Enterprise Risk Management**", Papers Accounting, N° 2/2009, Griffith University, Australia.
223. Le Nouveau COSO et ses 17 Principes Fondateurs, "**pour un Contrôle Interne Efficient**", Juin- Juillet 2013, Audit & Contrôle Interne: N° 2015, p. 22 available on: www.ifaci.com.
224. Norman Marks, "**Is Risk Management Part of Internal Control or is it the other way around?**", 27 May 2013, available on: www.theiia.org.
225. Norman Marks, "**Risk Management is not just about the downside**", available on: www.theiia.org.
226. R. William, Jr Kinney, "**Auditing Risk Assessment and Management Processes**", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.
227. Rudolph, M: "**Enterprise Risk Management Practice as applied to Health Insurers**", self-insured plans, and Health Finance Professionals sponsored by: Health Section: society of actuaries; Rudolph Financial Consulting: December 2009.
228. Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public law 107-204, 107th Congrès, JULY 30, 2002, Available on: www.sec.gov
229. Stephen Mc Nally , "**The 2013 COSO Framework & SOX compliance, one approach to an effective transition**", June 2013 , The Association of Accountants and Financial Professionals in Business.
230. The Committee of Sponsoring Organizations of Tradway Commission: "**Risk Management Integrated Framework Executive Summary**", September 2004.
231. The Institute of Internal Auditors and The Institute of Internal Auditors UK and ireland; The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management, position statement; 2004.
232. The Institute Of Internal Auditors, "**International Standards for Professionnal Practice of Internal Auditing**", Révisé on October 2016, Effective on January 2017, available at: www.theiia.org.
233. The Tredway Commission Report: Two year later, Joseph A.Grundfest, Max Berueffy, Esq.U.S Securities and Exchange Commission, January 26, 1989.

234. Van Wyk, "**The Internal Auditor's Responsibility to Detected Financial Statement Fraud**", Degree Mphil: Fraud Risk Management, Faculty of Economical and Management Sciences, University of Pretoria, 2013: www.netd.ac.za.
235. www.coso.org.
236. www.aacia-dz.org
237. <http://www.ccompte.org.dz>.