

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر الأكاديمي

تخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

فعالية المراجعة الداخلية في تسيير المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة توزيع مواد البناء EDIMCO مستغانم

تحت إشراف الأستاذ المؤطر :

براهيمي عمر

من إعداد الطالبة :

بزرقة جمعية

لجنة المناقشة

أستاذ مقرر

- برااهيمي عمر

أستاذ رئيس

- بن شني يوسف

أستاذ مناقش

- بوزيان العجال

السنة الجامعية : 2016 - 2017

كلمة شكر وتقدير

الله الحمد والمنة على إنجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر.
ثم شكر وتقدير إلى الأستاذ المشرف الدكتور براهيمي على التوجيهات
والنصائح والإرشادات القيمة التي أفادني بها طوال مدة إنجاز هذا العمل.
كما أتقدم بالشكر للجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تقويم هذا العمل.
ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر لجميع مسؤولي وموظفي المؤسسة توزيع مواد البناء EDIMCO،
وخاصة مسؤولي دائرة المالية والمحاسبة لما كان لهم من مساعدة في إنجاز هذا العمل.
شكر وتقدير لكل هؤلاء ولكل من مد يد العون لي.
والحمد لله تعالى الذي وفقني في دراستي وأعانني على إتمام هذا العمل،
وعلمني ما لم أكن أعلم وكان فضله علي عظيمًا.
وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملاً
راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال
وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به.

إهداء

أهدي هذا العمل

إلى أعز ما أملك في هذا الوجود والدنيا إلى الوالدين العزيزين.

وإلى كل أفراد عائلتي كل باسمه.

وإلى كل الزملاء والأصدقاء.

الفهرس

الشكر والتقدير

الإهداء

الفهرس

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

المقدمة العامة أ

06 الفصل الأول: إطار عام عن تسيير المؤسسة والمراجع

تمهيد الفصل 07

المبحث الأول: ماهية تسيير المؤسسة 08

المطلب الأول: مفهوم تسيير المؤسسة 08

المطلب الثاني: مبادئ العامة للتسيير 09

المطلب الثالث: خصائص التسيير 13

المبحث الثاني: ماهية المراجعة 16

المطلب الأول: مفهوم المراجعة وعلاقتها بالمحاسبة 16

المطلب الثاني: إطار نظرية المراجعة 18

المطلب الثالث: أنواع المراجعة 22

المبحث الثالث: المراجعة كمهنة وأداة رقابية هامة ومعايير تطبيقها 25

المطلب الأول: معايير المراجعة المتعارف عليها 25

المطلب الثاني: طبيعة مهنة المراجعة 27

المطلب الثالث: المراجعة كمرحلة وأداة رقابية هامة 30

خلاصة الفصل 33

34 الفصل الثاني: فعالية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة للمؤسسة

تمهيد الفصل 35

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الداخلية 36

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية 36

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية 38

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية 39

المبحث الثاني: مدخل إلى الرقابة الداخلية 43

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته 43

المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية 45

47.....	المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية.....
51.....	المبحث الثالث: الرقابة الداخلية مجال لعمل المراجعة الداخلية.....
51.....	المطلب الأول: تقييم فعالية الرقابة الداخلية.....
54.....	المطلب الثاني: مراحل تقييم الرقابة الداخلية.....
56.....	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية.....
61.....	خلاصة الفصل.....
62	الفصل الثالث: دراسة حالة في مؤسسة EDIMCO
63.....	تمهيد الفصل.....
64.....	المبحث الأول: نظرة عامة عن المؤسسة EDIMCO.....
64.....	المطلب الأول: نشأة المؤسسة "EDIMCO" وهيكلها التنظيمي.....
68.....	المطلب الثاني: وظيفة المؤسسة وهدفها والعناصر المكونة لنظامها.....
70.....	المطلب الثالث: سياسة التوظيف لدى مؤسسة توزيع مواد البناء.....
72.....	المبحث الثاني: مسار وآليات عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة.....
72.....	المطلب الأول: منهجية عملية المراجعة الداخلية.....
74.....	المطلب الثاني: معايير إعداد تقرير في المؤسسة.....
76.....	المطلب الثالث: تقييم المراجعة الداخلية للمؤسسة.....
79.....	المبحث الثالث: فعالية المراجعة في تسيير الوحدة.....
79.....	المطلب الأول: نظام الرقابة وأدوات المراجعة.....
80.....	المطلب الثاني: المقارنة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.....
82.....	خلاصة الفصل.....
84.....	الخاتمة العامة.....
86.....	المراجع.....
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
29	معارف وقدرات المراجع ومصادر الحصول عليها	(1.1)
76	نتائج مقابلة مع مراجع داخلي في المؤسسة EDIMCO	(3.2)
80	مقارنة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية	(3.3)

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
19	إطار نظرية المراجعة (العناصر الرئيسية)	(1.1)
22	تصنيفات المراجعة حسب وجهات نظر المختلفة	(1.2)
25	معايير المراجعة المتعارف عليها	(1.3)
30	المراحل الرئيسية لعملية المراقبة	(1.4)
56	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	(2.5)
58	مسؤوليات تطوير نظام الرقابة الداخلية	(2.6)
65	هيكل تنظيمي لمؤسسة EDIMCO	(3.7)
67	الهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة EDIMCO	(3.8)
69	العناصر المكونة لنظام المؤسسة	(3.9)
72	مشروع هيكل تنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية بمؤسسة EDIMCO	(3.10)

المقدمة

العاملة

يعتمد البناء الاقتصادي لأية دولة من الدول، على المؤسسة باعتبارها الخلية الأساسية للنسيج الاقتصادي ومركزا من مراكز القرار، والوحدة التي تلبى حاجات ورغبات المستهلكين من السلع والخدمات، مما جعل الكثير من الاقتصاديين يولون اهتماما كبيرا لها في تحليلهم ودراساتهم، لأن نجاح الدولة وتطورها وتقدمها مرهونا بنجاح مؤسساتها الاقتصادية. إن إنشاء المؤسسات والمركبات الصناعية لا يعني تحقيق الازدهار والتطور إذا لم تحقق الكفاءة والفعالية في تسييرها، باستعمال التقنيات الحديثة للتسيير وتعيين إدارة عقلانية تعمل على تسيير المؤسسة تسييرا محكما، وتعتبر المراجعة وسيلة تعمل على تحقيق ذلك في المؤسسة.

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

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

1. الإشكالية:

بغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا سنحاول طرح السؤال التالي:

فيما تكمن فعالية المراجعة الداخلية في تسيير المؤسسة الاقتصادية؟

2. الأسئلة الفرعية:

انطلاقا من هذا الإشكال يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمراجعة وما هي معايير تطبيقها؟
- ما المقصود بالمراجعة الداخلية وما هو دورها؟

- ما هو نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تحقيقه، وما هو دور المراجعة الداخلية في ذلك؟

3. الفرضيات:

محاولة منا الإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بطرح جملة من الفرضيات:
المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة بهدف معرفة المركز المالي ونتيجة النشاط لفترة معينة وذلك بالاستعانة بمجموعة من المعايير المتعارف عليها؛
المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها؛
يشمل نظام الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية تساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، كما تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

4. أسباب اختيار الموضوع:

✓ الأسباب الموضوعية:

تواجه المؤسسة بيئة مليئة بالمخاطر مما أوجب الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال نظام رقابة داخلية فعال تسهر المراجعة الداخلية على سلامته بدقة؛
له علاقة بمجال تخصصنا "مالية ومحاسبة"؛
توجه المؤسسات نحو اقتصاد السوق مما يجعلها عرضة للمخاطر، مما أوجب عليها الاعتماد على أشخاص مؤهلين ألا وهم المراجعون.

✓ الأسباب الذاتية:

رغبة منا التعرف أكثر على مجال عمل المراجع الداخلي وخاصة في مجال المالية وقدرته على التعرف على تطبيق نظام الرقابة الداخلية من عدمه.

5. أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:
الاهتمام بالنواحي الوظيفية للمراجعة، وتبيان الدور الذي تؤديه كمرحلة وأداة رقابية هامة؛
البحث في المراجعة الداخلية وكذا نظام الرقابة الداخلية من حيث كفاءته، نظرا لما يقدمه المراجع الداخلي من تقارير يمكن الاعتماد عليها لتحسين مستوى أداء المؤسسة.

6. أهمية البحث:

. تكمن أهمية البحث في التوصل إلى مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء داخل المؤسسة، والتأكد من التطبيق الفعال لأنظمة الرقابة الداخلية؛
أهمية المراجعة تظهر باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، إضافة إلى الموردين والمتعاملين مع المؤسسة نجد أيضا المديرية العامة هي أيضا تولي أهمية خاصة للمراجعة من أجل معرفة سلامة مركزها المالي والسيولة المتاحة لزيادة ثقتهم في مستوى الأداء داخل المؤسسة، وكذا اتخاذ العديد من القرارات من طرف الإدارة وخاصة قرارات التمويل؛

أهمية المحافظة على أصول الشركة:

الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية يساهم في تحسين مستوى الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية.

7. حدود الدراسة:

✓ الحدود الموضوعية:

سوف نتطرق إلى موضوع "فعالية المراجعة الداخلية في تسيير المؤسسة الاقتصادية" من خلال إلقاء الضوء على نظام الرقابة الداخلية باعتبار المراجعة تقييما له، مع التركيز على المراجعة الداخلية وما لها من أهمية في تحقيق التسيير الأمثلة داخل المؤسسة الاقتصادية.

✓ الحدود الزمانية والمكانية:

الدراسة التاريخية للمراجعة والرقابة الداخلية من حيث النشأة ومراحل تطورها، وعرض عمل المراجع الداخلي في المراجعة الداخلية في مؤسسة "EDIMCO".

8. أدوات الدراسة:

الكتب المتخصصة في مجال المراجعة:

الأطروحات والرسائل الأكاديمية المرتبطة بالموضوع:

مواقع الانترنت:

9. منهج الدراسة:

لمعالجة جوانب بحثنا اعتمادنا على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي لكل من المراجعة والمراقبة الداخلية، وكذلك اعتمادنا على منهجي الاستقصاء والاستنتاج.

10. تقسيم البحث:

لقد قسمنا موضوعنا إلى ثلاثة فصول، فصلان يمثلان الجانب النظري والفصول الثالث يمثل الجانب التطبيقي.

الفصل الأول:

تطرقنا في هذا الفصل إلى مفاهيم عامة حول ماهية التسيير من تعريف، وخصائص،... الخ، وكذا ماهية المراجعة من حيث أنواعها وإطار نظرية المراجعة وأهم المعايير المتعارف عليها وكذا كونها أداة رقابية هامة.

الفصل الثاني: تناولنا في هذا الفصل ماهية المراجعة الداخلية وماهية الرقابة الداخلية من حيث التعريف والنشأة والإجراءات لكل واحدة على حدة، ومن ثم إلى أهميتهما وأهدافهما، وفي الأخير عرضنا كيفية قيام المراجع الداخلي بتقييم هذا النظام من خلال مختلف الأدوات والوسائل المستخدمة لذلك.

الفصل الثالث:

وقد تم من خلاله تجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال مؤسسة "EDIMCO" وذلك من خلال تقييم نظام لرقابة الداخلية والوقوف على مختلف الخطوات والمراحل التي تمر بها عملية المراجعة الداخلية، ومدى فعاليتها في تحقيق التسيير الأمثل داخل المؤسسة.

الخاتمة: وقمنا من خلالها بعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة ككل وكذا أهم الاقتراحات والتوصيات

المتعلقة بالدراسة التطبيقية

الفصل الأول: إطار

عام لتسيير

المؤسسة والمراجعة

تمهيد:

التسيير الناجح أصبح ضرورة ملحة في الوقت الحاضر بسبب التغيرات الاقتصادية والاجتماعية و التكنولوجيا التي أدت إلى بروز العديد من الظواهر: كبر حجم المؤسسة، الانفصال بين الإدارة "التسيير" والملكية، تزايد المنافسة في الأسواق المحلية والدولية، الندرة الملحوظة للموارد سواء البشرية أو المادية... الخ .
فالفارق بين المنظمات الناجحة والفاشلة لا يكمن في كيفية توفير الموارد المتاحة لتحقيق أهداف المؤسسة فهنا يكمن دور المسير، ويأتي بعده عمل المراجع لمعرفة المدى أو الحد الذي طبقت منه القرارات والتنفيذات والتوصيات الملقاة على عاتق المسيرين.

ومواكبة الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية تسيير المؤسسة
- المبحث الثاني: ماهية المراجعة
- المبحث الثالث: المراجعة كمهنة وأداة رقابية هامة ومعايير تطبيقها

المبحث الأول: ماهية تسيير المؤسسة

يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية المالية قصد تحقيق الأهداف المرجوة.

المطلب الأول: مفهوم التسيير

التسيير مفهوم واسم اختلف تحديده من قبل الاقتصاديين، مما جعل صعوبة الوصول إلى تعريف شامل له يحوي كل

المعاني المختلفة، وحتى يمكننا الإلمام بمعنى التسيير سنقوم باستعراض بعض تعاريفه الشائعة المعروفة¹. **تعريف 01:**

التسيير مجموعة من الآليات أو الميكانيزمات المنتجة لتحديد مسار منظمة دون أن تتناظر هذه الأخيرة وأهدافها.

تعريف 02: يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية والأهداف المسطرة، وتتم هذه الطريقة حسب

سيرورة التخطيط، الإدارة والرقابة للعمليات.

تعريف 03: تعرفه الموسوعة الاجتماعية « Encyclopédie of the social science » أنه العملية التي يمكننا بواسطتها

تنفيذ غرض معين والإشراف عليه كما يعرف التسيير أيضا بأنه الناتج المشترك لأنواع ودرجات مختلفة من الجهد

الإنساني الذي يبذل في هذه العملية ومرة أخرى فإن تجمع هؤلاء الأشخاص الذين يبذلون معا هذا الجهد في أي منشأة

يعرف بآء دائرة المنشأة.

تعريف 04: تعرف الإدارة على أنها عملية التخطيط، اتخاذ القرار، التنظيم، القيادة، التحفيز، والرقابة التي تمارس قصد

حصول المنظمة على الموارد البشرية والمادية والمالية والمعلوماتية، مزجها وتوحيدها وتحويلها إلى مخرجات بكفاءة لغرض

تحقيق أهدافها والتكيف مع بيئتها.

تعريف 05: عرف تايلور Taylor بأنه علم مبني على قوانين وقواعد وأصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات

الإنسانية.

تعريف 06: التسيير هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، الرقابة،

التوجيه وهو باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها

تعريف 07: يعرف بيتر سون وبلومان Petersen et Plouman الإدارة بأنها أسلوب يمكن بواسطته تحديد وتوضيح

أغراض وأهداف جماعة إنسانية معينة.

تعريف 08: كيمبول وكيمبول الصغير Kimbol et Ds Kimbol بصدد كلامهما عن إدارة المنشأة الصناعية يعرفان الإدارة

كما يلي "تشمل الإدارة كل الواجبات والوظائف التي تتعلق بآء نشاء المنشأة من حيث تمويلها ووضع كل المعدات

الضرورية ورسم الشكل العام للتنظيم الذي تستعمل فيه المنشأة واختيار الرؤساء الرئيسيين.

تعريف 09: يقول جون مي John Mee بأن التسيير، فن الحصول على أقصى النتائج بأقصى جهد حتى يمكن تحقيق

أقصى رواج وسعادة لكل من صاحب العمل والعميل مع تقديم أفضل خدمة للمجتمع.

تعريف 10: عرف رالف دافيس Ralph Davis الإدارة على أنها عمل القيادة التنفيذية.

¹ د.عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، طبعة 2002، ص 103

. من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف واحد وهو "التسيير آليات لاتخاذ بديل تحقيق الهدف بأسرع وقت وبأقل كلفة"

المطلب الثاني: المبادئ العامة للتسيير

حسب الفقهاء الذين يدرسون علم الإدارة أو التسيير، فإن المبادئ الأساسية لهذا العلم هي: التخطيط، التنظيم، التنسيق، القيادة وأن كل مبدأ له علاقة بالمبادئ الأخرى².

. المبدأ الأول: التخطيط

1. مفهوم التخطيط: كلمة التخطيط من الكلمات ذات المعنى الواسع، فيعتبره البعض اصطلاحاً شاملاً له منفعتة المؤكدة والذي يمتد مضمونه العام من الاعتبارات الفلسفية الواسعة إلى التفاصيل الدقيقة المحددة، وهناك من يفكر في التخطيط كنشاط محدد، بينما البعض الآخر يعتقد انه جزء من كل شيء تقريباً يقوم به الشخص. وإن انتقلنا إلى تعريف التخطيط نجد عدة تعاريف نذكر منها:

تعريف 01: التخطيط من أكثر المصطلحات استعمالاً في وقتنا الحالي، وهو من مميزات العصر، فالتخطيط عبارة عن التكهّن بالمستقبل والإعداد له واتخاذ العدة لمواجهة، والتخطيط عملية تقوم بها لتسيير الحقائق التي يتضمنها موقف من المواقف، وتحديد العمل الذي يتخذ على ضوء هذه الحقائق مع تفصيل الخطوات التي تتبع في إطار المهام الموكلة لمنشأة من المنشآت لتحقيق الأهداف المرسومة.

تعريف 02: التخطيط هو التقرير سلفاً بما يجب عمله، كيف يتم ومتى ومن الذي يقوم به.

تعريف 03: يقول هنري فيول " أن التخطيط في الواقع يشمل التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل، مع الاستعداد لهذا المستقبل".

2- أهمية التخطيط: التخطيط يشكل الأساس الذي تقوم عليه كل الأعمال المستقبلية للإدارة، فلا شك أن المدير يعرف كل الأمور الآتية:

- ما هي الخطوات التي يجب اتخاذها لتحقيق النتائج المرغوبة؟ ما هي الأهداف التي تحدد؟ وما هي النتائج التي يجب الوصول إليها فالمدير يكون متأكد لحد كبير من تحقيق الكثير لمنشأة.
- يساعد التخطيط على التغلب على عدم التأكد والتغيير: إن المستقبل بما يحويه من عدم تأكد وتغيير يجعل التخطيط ضرورة من أهم الضروريات.
- تركيز الانتباه على الأغراض: نظراً لأن التخطيط يوجه كله نحو تحقيق أهداف المنشأة فمجرد القيام بالتخطيط يؤدي على تركيز الانتباه على هذه الأهداف.
- اكتساب التشغيل الاقتصادي: يعمل التخطيط على تخفيض التكاليف بسبب اهتمام الكبير بالتشغيل الكفاء و التناسق في عمليات التي يمكن رؤيتها بوضوح عند مستوى الإنتاج.

3- خطوات التخطيط: إن القائم بعملية التخطيط يعتمد على الكثير من الاعتبارات منها الأخذ بعين الاعتبار مميزات

وخصائص المنشأة، رغبات أعضاء الإدارة العليا، الظروف المعينة خارج المنشأة والتي تؤثر على عملياتها، فعملية

التخطيط ليست سهلة فحسب، وبالتالي على المخطط أن يتبع أسسا سليمة ومدروسة يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تحديد الأهداف الواجب تحقيقها؛

توضيح سمات العملية؛

- توفير وجمع المعلومات والأرقام اللازمة لذلك؛

- تحليل المعلومات وترتيبها؛

- مراعاة التسلسل في حلقات التخطيط؛

- تعيين المراحل الزمنية لكل مرحلة من مراحل العملية؛

- مواعيد التنفيذ وبرامجه؛

المبدأ الثاني: التنظيم

1- مفهوم التنظيم: له العديد من التعاريف سنذكر أهمها أو البعض الشائع منها:

تعريف 01: هو إقامة علاقات فعالة للسلطة بين العمل والأشخاص وأماكن العمل بغرض تمكين الجماعة من العمل مع

بعضها بكفاءة "جورج تيري"

تعريف 02: يقول Louis Allen يعرف التنظيم هو عملية تحديد وتجميع العمل الذي ينبغي أدائه، مع تحديد وتفويض

المسؤولية والسلطة وإقامة العلاقات لغرض تمكين الأشخاص من العمل بأكبر فاعلية لتحقيق الأهداف.

تعريف 03: هنري فايول "التنظيم هو إمداد المنشأة بكل ما يساعدها على تأدية وظيفتها: من المواد الأولية، رأس المال،

الأفراد، وتستلزم وظيفة التنظيم من المدير إقامة العلاقات بين الأفراد بعضهم ببعض وبين الأشياء بعضها ببعض .

2- عناصر التنظيم:

أ- الفرد والوظيفة: إن هيكل أي تنظيم إداري يتكون من مجموعة من الموظفين والوظائف، تعرف الوظيفة بأنها مجموعة

من الواجبات والمسؤوليات التي تحددها السلطة المختصة وتتطلب فيمن يقوم بها مؤهلات وشروط معينة.

أما الموظف فهو الشخص الذي يشتغل ويقوم بالوظيفة لإيفائها حقوقها وواجباتها وكلما ارتفع المنصب تطلب من شاغله

مؤهلات وشروط تتناسب مع المسؤوليات الموكلة إليه، فالتنظيم يقوم بالتنسيق بين الوظيفة والموظف في خطوات

تدريبية؛

ب- تكوين الوحدات الإدارية: إن كانت الوظيفة هي الخطوة الأولى من كل تنظيم إداري فإن الخطوة الثانية هي تكوين

الوحدات العامة من العدد المناسب من الوظائف المتناسقة وفقا لمقتضيات وتقسيم العمل؛

ج- الهيئات الرئيسية التنفيذية: نقصد بها الجهات الإدارية المختصة بتحقيق الأغراض الأصلية التي قامت من أجلها

المؤسسة؛

د- الهيئات الفنية المساعدة: تملك هذه الهيئات حدود اختصاصها أن تصدر القرارات، فهي إدارة عامة، لا تقدم خدماتها

للجمهور مباشرة وإنما تقدمها لتسهيل عمل الإدارات الأخرى دون أن تهتم بتحسين العمل داخل هذه الإدارات.

و- الهيئات الاستشارية هي تلك الهيئات الإدارية التي تقوم أصلاً لمساعدة الهيئات التنفيذية الرئيسية، فمن هذه الناحية تشبه إلى حد ما الهيئات الفنية المساعدة، لكن تختلف عنها في وظيفتها حيث أنها تنحصر في الإعداد، التحضير، البحث ثم تقديم النصح للجهات الإدارية التي تصدر القرار.

3- فوائد التنظيم :

- إن أهم فائدة للتنظيم هي جعل كل عضو من أعضاء التنظيم يعرف ما هي مجموعة الأنشطة التي يقوم بأدائها، فعمل كل عضو محدد، ومن ثم يمكنه التركيز على الوفاء بما هو مطلوب منه، فالتنظيم في هذه الحالة يؤدي إلى التقليل من سوء الفهم والخلط بالنسبة لما يقوم به.

ويحقق التنظيم الفعال استخدام للطاقت البشرية والمادية ويأتي هذا من حقيقة أن التنظيم يعمل على إقامة وموازنة العلاقات السليمة بين العمل المحدد والأشخاص القائمين به والتسهيلات المادية بحيث يمكن الفوز بالتحقيق الفعال والاقتصادي في العمل.

المبدأ الثالث: التنسيق

1. تعريف التنسيق: هو الجانب المشرف للتنظيم الحسن وهو ما جعل البعض من الإداريين لا يفرقون بين التنظيم و التنسيق ولا يضعون حاجزا بينهما لما لهما من الأهمية الموحدة ومنه فالتنسيق هو كالعلمية التي يمكن للرئيس بواسطتها وضع ترتيب ينظم الجهد الجماعي لمؤوسيه وضمان وحدة العمل في سبيل الوصول إلى الأهداف المشتركة.

2. أسس التنسيق:

إن مهمة التنسيق دقيقة لذا لا بد من إتباع عدة خطوات:

.توضيح الأهداف من العمل الذي يقوم به كل موظف؛

.تحديد نوع العمل لكل موظف؛

.توضيح الصلاحيات لدى كل فرد؛

.تسهيل الاتصالات بين العناصر ذات المهام المتقاربة؛

.إيجاد جو عام من التعاون والاحترام؛

.توعية الموظفين بدور كل واحد منهم ومسؤولياته في العمل المنوط به؛

.التغلب على التناقضات والآراء الفردية وتحويلها من عناصر تنفيذية إلى عناصر تكامل؛

.مراجعة التنظيم من حين إلى حين، حيث يصبح التنسيق من أصعب الأمور لو أختل التنظيم في إدارة من الإدارات؛

المبدأ الرابع: القيادة

مفهوم القيادة: القيادة الإدارية هي روح الإدارة العامة في حياة المنظمة كما يقول الأستاذ "هوايت" أن القيادة لا تنبعث من الهيكل الذي تقوم عليه بل تتوقف أولاً وقبل كل شيء على خصائص إدارية.

إن حسن القيادة يتوقف على مدى كفاءة الجهاز الإداري ودور القيادة لا يقتصر فقط على إصدار الأوامر والتأكد من قيام المنظمة بواجبها في حدود القانون، بل يمتد إلى القائمين بالعمل حيث يجب أن تغرس في نفوسهم حب العمل باقتناع وروح التعاون بالعمل المشترك، وبهذا تكون القيادة الإدارية ناجحة.

"يفكر البعض في القيادة كمهارة يمكن إعطاؤها للآخرين".

كما يرى الدكتور جميل أحمد توفيق أن القيادة هي نشاط التأثير على الناس لكي يعملوا برغبتهم على تحقيق الأهداف المرغوبة.

المطلب الثالث: خصائص التسيير

1. إن التسيير هو نشاط إنساني يتكون من وظائف تشكل مع بعضها البعض عملية التسيير فالتسيير نشاط فريد من نوعه ويختلف عن باقي الأنشطة الإنسانية الأخرى لكونه يتميز بالشمول والترابط ويساعد ترابط النشاط وشموله على ظهور ما يعرف بوظائف التسيير، إن النظر إلى النشاط الإداري كعملي تساعد على تحليله، تصنيفه ووصفه في وظائف أو مهام تتولاها جماعة من الناس يطلق عليهم المسيرون³.
2. يشكل التسيير حلقة دائرية تبدأ بتحديد الأهداف أي التخطيط وتنتهي بالرقابة فلا يجوز أن نعتبرها تنتهي عند الرقابة، فالرقابة لا بد أن تكشف عن وجود انحرافات وتصحيح هذه الانحرافات لا بد أن يطلب إجراء تعديلات جذرية أو طفيفة على السياسات والإجراءات وغيرها من الخطط، بمعنى أن الرقابة تعود من جديد للتخطيط.
3. تختص الإدارة بتحقيق أهداف معينة تتفق عليها جماعة من الناس حيث أن العمل الأساسي للتسيير أو الإدارة هو توجيه جهود جماعة من الناس يجتمعون مع بعضهم البعض دون هدف لا يتطلب وجود إدارة وإنما تصبح الإدارة ضرورية مع وجود الأهداف التي يسعى المجتمعون إلى بلوغها، فلا بد فرد ما بتنسيق وتوجيه جهود أفراد الجماعة وذلك هو قلب العمل الإداري وجوهه.
4. يعتبر التسيير (الإدارة) جهاز المؤسسة، وبالتالي عملية منتجة يتم بواسطتها الحصول على السلع، الخدمات، منافع والفوائد الاقتصادية والاجتماعية، ابتداء من الموارد البشرية والمالية للمؤسسة.
5. إن الإدارة تختص بالعنصر الإنساني في العمل: يتفق الكتاب على أن الإدارة تختص بالإنسان في موقع العمل أو الإنسان كعامل وأن هدفها هو إنجاز العمل ورجال الإدارة ينظرون إلى الإنسان ككيان ديناميكي متحرك له دوافعه وإشباعاته وهذه الدوافع والإشباعات هي التي تثيره وتتحكم فيما يظهره من سلوك، والإدارة تتعامل مع هذا السلوك بل هي طرف فيه ولا يمكنها الانفصال عنه.
6. إن الإدارة لا تظهر إلا مع وجود العمل الجماعي: إن الإدارة تختص بتوجيه الإنسان في موقع العمل لكي يتناول مع غيره من بني الإنسان لتحقيق أهداف معينة غير أنه إذا كانت هذه الأهداف يمكن تحقيقها بجهد فرد واحد فليس هناك حاجة للإدارة، ولكن من النادر أن يتمكن فرد واحد من إنجاز أهداف الأعمال وحده فلا يوجد فرد واحد يجمع بين كل التخصصات المطلوبة الأمر الذي يتطلب جهد جماعة من الناس يتميزون في تخصصاتهم ويصبح عمل الإدارة في هذه الحالة هو التوجيه والتنسيق بين هذه التخصصات.
7. يعتبر التسيير علما لأنه يقوم على استخدام الأسلوب العلمي في معالجة المسائل معتمدا في ذلك على التقنيات والطرق الكمية وما يتطلب تطبيقها من استعمال مكثف للحاسوب سواء تعلق الأمر بتخطيط الإنتاج، تخطيط الاستثمار، دراسة السوق أو تحليل شبكات النقل أو التحليل المالي.... الخ.

³ د. عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سبق ذكره، ص 111

8. يعتبر التسيير فنا لأنه يتطلب اللجوء إلى التقدير والمحاكمة الشخصية قصد معالجة الجوانب غير الكمية لعملية التسيير وعلى رأسها الجوانب الإنسانية.

9. يعتبر التسيير مهنة لأنه يحقق المعايير المتعارف عليها كتراكم المعارف والخبرات عبر الزمن وتحمل المسير الممتحن للمسؤوليات الاجتماعية وتحليه بأخلاقيات المهنة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة

تعتبر المراجعة عملية فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من صحتها، وبتعبير آخر المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة بهدف معرفة المركز المالي ونتيجة النشاط لفترة معينة وتجدر الإشارة إلى المراجعة كوظيفة محاسبية وإطار نظرية المراجعة وأنواعها.

المطلب الأول: تعريف المراجعة وعلاقتها بالمحاسبة

الفرع الأول: تعريف المراجعة

تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة نذكر منها ما يلي:

تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية: "المراجعة هي عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها لأطراف المستخدمة لهذه المعلومات"⁴.

تعريف منظمة العمل الفرنسي: "عرفت المراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معقل ومستقل استنادا على معايير التقييم والتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"⁵.

كما عرفت المراجعة أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحص انتقادي منظم، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة معينة ومدى تصوير لنتائج أعمالها"⁶.

وعرفت أيضا المراجعة بأنها "عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة"

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على نقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي⁷.

. **الفحص:** ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها:

. **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة:

⁴ طارق عبد العادل حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 27

⁵ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 10

⁶ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 13

⁷ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 11، 12

. التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها؛

ومن خلال ما تم تقديمه يمكن تبني التعريف التالي للمراجعة: "هي عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية من قبل شخص مؤهل ومستقل لإعطاء رأيه عن مدى صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية".

الفرع الثاني: علاقة المراجعة بالمحاسبة⁸

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة والمراجعة فالمحاسبة هي مجموعة من القواعد والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها في تسجيل وترحيل وتجميع وتلخيص العمليات المالية للمؤسسة، ثم عرض نتائج تلك العمليات وتحديد مركزها المالي في نهاية المدة، أما المراجعة فهي عبارة عن مجموعة من المعايير التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي للدفاتر والسجلات المالية للمؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي في نهاية المطاف، مما سبق يتضح أن مجال المحاسبة ومجال المراجعة هو القوائم المالية للمؤسسة، ويتمثل الاختلاف بينهما في النقاط التالية:

1. الهدف: تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات بشكل يمكن في النهاية من إعداد القوائم المالية، بينما تهدف المراجعة إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات وصحة إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المتعارف عليها؛
2. التبعية: يعتبر المحاسب موظفا في المؤسسة ينفذ السياسات والقرارات التي تضعها المؤسسة، بينما يعتبر مراجع الخارجي جهة مستقلة عن إدارة المؤسسة يقدم بعمله باستقلال وحياد تام؛
3. توقيت العمل: يبدأ المحاسب عمله من بداية السنة حتى نهايتها، وما يتبع ذلك من تسجيل العمليات، أي أن عمل المحاسب يستمر طول الفترة المحاسبية، أما المراجع الحسابات فإن توقيت العمل لديه يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب؛

المطلب الثاني: إطار نظرية المراجعة

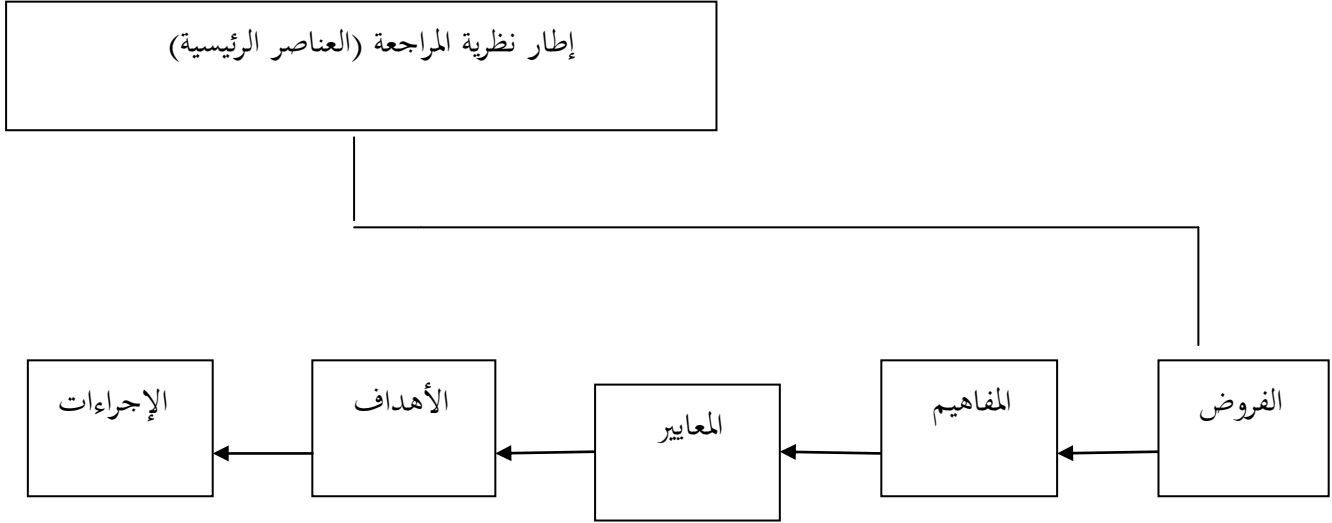
إن أي نظرية توفر الأساس اللازم لتنظيم أفكار الفرد وضبط وتحقيق ما يترتب على ذلك من تصرفات، وعلى ذلك فإن نظرية المراجعة تساعد على شرح ووصف وتحديد طبيعة القرارات التي يجب على المراجع اتخاذها عند تنفيذ برنامج مراجعته، أي أن المراجع يعتمد على هذه النظرية في مجال اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة أو خطوات أو مراحل عملية المراجعة.

والشكل التالي يوضح العناصر الرئيسية التي تكون الإطار العام لنظرية المراجعة على التوالي⁹

⁸ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات (بين النظرية والتطبيق)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 8

⁹ محمد السيد سرياء، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، المكتب الجامعي

الشكل رقم (1.1): إطار نظرية المراجعة (العناصر الرئيسية)



المصدر: محمد السيد سريرا، مرجع سبق ذكره، ص 33

. يوضح هذا الشكل العناصر الرئيسية التي تتكون منها مجتمعة الإطار العام لنظرية المراجعة وهي عناصر متتالية، ويعني ذلك أن كل عنصر يتحدد كنتيجة منطقية للعنصر السابق عليه، ونعرض فيما يلي المفاهيم الرئيسية لهذه العناصر:
1. فروض المراجعة: يمكن تعريف الفروض بصفة عامة على أنها معتقدات ومتطلبات أساسية سابقة تعتمد عليها الأفكار والمعتقدات والمقترحات والتوصيات والقواعد الأخرى، وتعتمد نظرية المراجعة بصفة عامة على الفروض الأساسية التالية:

- أ. ليس هناك تعارض متوقع أو محتمل في المصالح بين المراجعين ومعدّي البيانات والمعلومات المالية؛
 - ب. يتصرف المراجع في أداء عمله كمراجع فقط؛
 - ج. التزام المراجع بسلوك وقواعد المهنة المتعارف عليها والتي لا يتم استحداثها مطلقا؛
 - د. النتائج الاقتصادية التي تزعم المنشأة تحقيقها يمكن فحصها ومراجعتها والتحقق من مدى صدقها، بمعنى يمكن تدقيقها؛
 - هـ. توافر نظم رقابة داخلية جيدة يعني إمكانية أكبر في الاعتماد على البيانات والمعلومات المالية المتاحة؛
 - و. ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل مالم يكن هناك العكس؛
 - ز. إن العرض الصادق والعادل للقوائم المالية يعني ضمنا استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً أو أية معايير أخرى مقررّة والمتعارف عليها؛
2. مفاهيم المراجعة: تعني المفاهيم العامة الأفكار الأساسية أو أساس التفكير العقلي أو الذهني، وتتمثل مفاهيم المراجعة في التعميمات المستنتجة من الفروض السابقة، ومن ناحية أخرى فإن هذه المفاهيم تمثل بدورها الأساس لتحديد المعايير والأهداف والإجراءات وكذلك تحديد المبادئ الأساسية للمراجعة والتدقيق فيما يلي:
- أ. السلوك الأخلاقي؛
 - ب. الاستقلال؛

ج. العناية المهنية الواجبة؛

د. أدلة الإثبات (القرائن)؛

هـ. العرض الصادق والعاقل؛

3. معايير المراجعة: المعايير هي أنماط يلزم تحقيقها أخذها في الاعتبار عند الأداء الفعلي.

ومعايير المراجعة هي التي يجب أن يراعيها ويلزم المراجع بها أثناء أداء مهمته المهنية، ولاشك أن مثل هذه المعايير نتيجة طبيعية ومنطقية للفروض ومفاهيم السابقة التي تدعمها.

4. أهداف المراجعة: تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين؛ ويتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة الحيادية (المستقلة) في التعبير الصادق عن الرأي في القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط وهذا الرأي يتم التوصل إليه بعد إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية ولغرض تكوين هذا الرأي يلزم تحقيق أهداف المراجعة الأساسية والتي تتلخص في تدقيق والتحقق من العناصر التالية:

أ. دقة وصحة عرض القوائم المالية؛

ب. شرعية وصحة العمليات المالية التي تمت خلال الفترة؛

ج. ملكية عناصر النشاط المختلفة؛

د. تقويم عناصر النشاط في القوائم والتقارير المالية؛

هـ. الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة؛

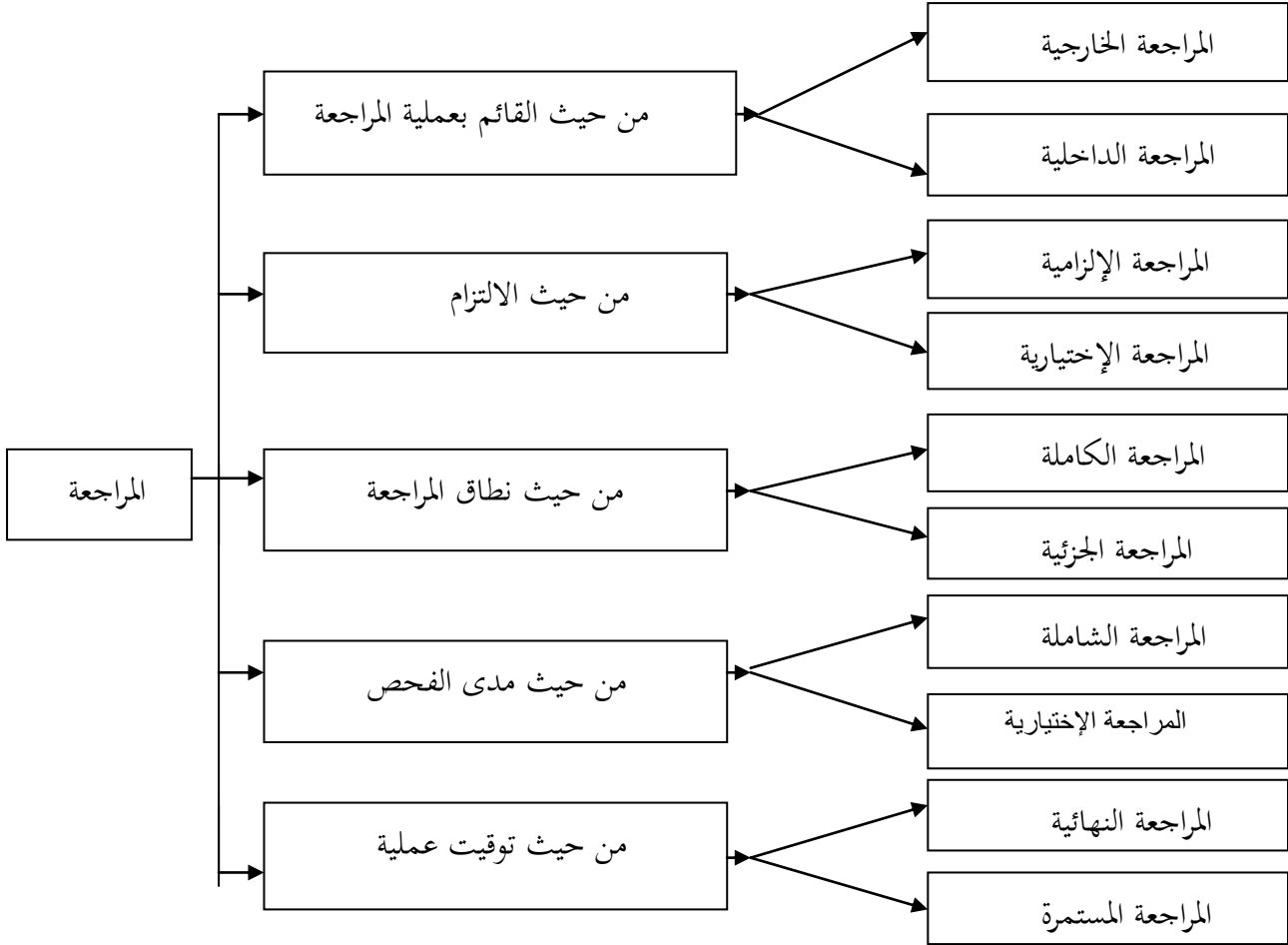
ويمكن النظر إلى هذه الأهداف وغيرها على أنها حلقة الوصل بين معايير المراجعة السابقة وإجراءات المراجعة اللاحقة، وبمعنى آخر تمثل هذه الأهداف الوسيلة التي تتحول بها معايير المراجعة إلى إجراءات المراجعة.

5. إجراءات المراجعة: تمثل الإجراءات بصفة عامة الخطوات التي تحدد مقدما أداء الأعمال والتصرفات والممارسات المحددة والتي يجب القيام بها لتحقيق وتنفيذ النشاط المعين.

وإجراءات المراجعة تتمثل في الخطوات التي يحددها المراجع مقدما في صورة برنامج مراجعة محدد بدقة، وأيضا ترتبط هذه الإجراءات بتصرفات وسلوك المراجع الواجب أداءه، وتختلف الإجراءات عن معايير المراجعة التي تمثل أهداف نمطية ونوعية أو كيفية يجب استيفائها وتحقيقها.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

هناك أنواع المراجعة يمكن توضيحها في الشكل الموضح أدناه:
شكل رقم (12): تصنيفات المراجعة حسب وجهات نظر المختلفة



المصدر: محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1998، ص 21

وفيما يلي توضيح مختصر لتلك الأنواع¹⁰:

الفرع الأول: من حيث القائم بعملية المراجعة

تنقسم المراجعة وفقا للقائم بعملية المراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

1. المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة.

¹⁰ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2002 / 2003، ص 30

2. المراجعة الداخلية: وهي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم وتقييم لخدمة الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة المحاسبة والمالية والعمليات التشغيلية أخرى.

الفرع الثاني: من حيث الالتزام

تنقسم المراجعة من حيث الالتزام إلى نوعين:

1. المراجعة الإلزامية: هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها.

2. المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة أي تكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين.

الفرع الثالث: من حيث نطاق المراجعة

تنقسم المراجعة من حيث نطاق المراجعة إلى نوعين:

1. المراجعة الكاملة: وهي المراجعة التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

2. المراجعة الجزئية: وهي التي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة، ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها، أو عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات، إلى غير ذلك من أساليب موضوعات وعمليات المراجعة التي يتولاها المراجع.

الفرع الرابع: من حيث مدى الفحص

تنقسم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين:

1. المراجعة الشاملة: وهي التي تتناول جميع المفردات أو العناصر التي يلزم الرجوع إليها لإبداء رأي في القوائم المالية، فإذا كان المراجع بصدد فحص حسابات العملاء فإن المراجعة الشاملة تنصب على جميع الأرصدة والعمليات التي أدت إليها بالنسبة لكل رصيد منها على حده.

2. المراجعة الإختبارية: وهي التي تنطوي على تطبيق بعض الأساليب الخاصة بالعينات لإجراء تقدير يعمم على جميع المفردات سواء كان اختبار هذه العينات عن طريق التقدير والحكم الشخصي أو عن طريق الأساليب الإحصائية وإذا كان المراجع يطبق المراجعة على حسابات العملاء فإنه يقوم باختبار عينة منها لدراستها على أنها ممثلة لجميع الحسابات.

الفرع الخامس: من حيث توقيت المراجعة

تنقسم المراجعة وفقا لهذا التصنيف إلى نوعين:

1. المراجعة النهائية: وهي المراجعة التي يقوم المراجع المؤسسة في تنفيذها بعد انتهاء السنة المالية الخاضعة للمراجعة، أي بعد إجراء قيود التسوية وإعداد الميزانية والقوائم المالية، مما يتيح للمراجع أن يتبع العمليات المحاسبية من أولها إلى آخرها، وهذا النوع من المراجعة يلائم المؤسسات صغيرة.

2. المراجعة المستمرة: وهي المراجعة التي يزور فيها المراجع المؤسسة على مدار السنة المالية ويتم الشروع بتنفيذها منذ الأشهر الأولى للسنة المالية الخاضعة للمراجعة وفق برنامج زمني محدد، وهذا النوع من المراجعة يلائم المؤسسات الكبيرة.

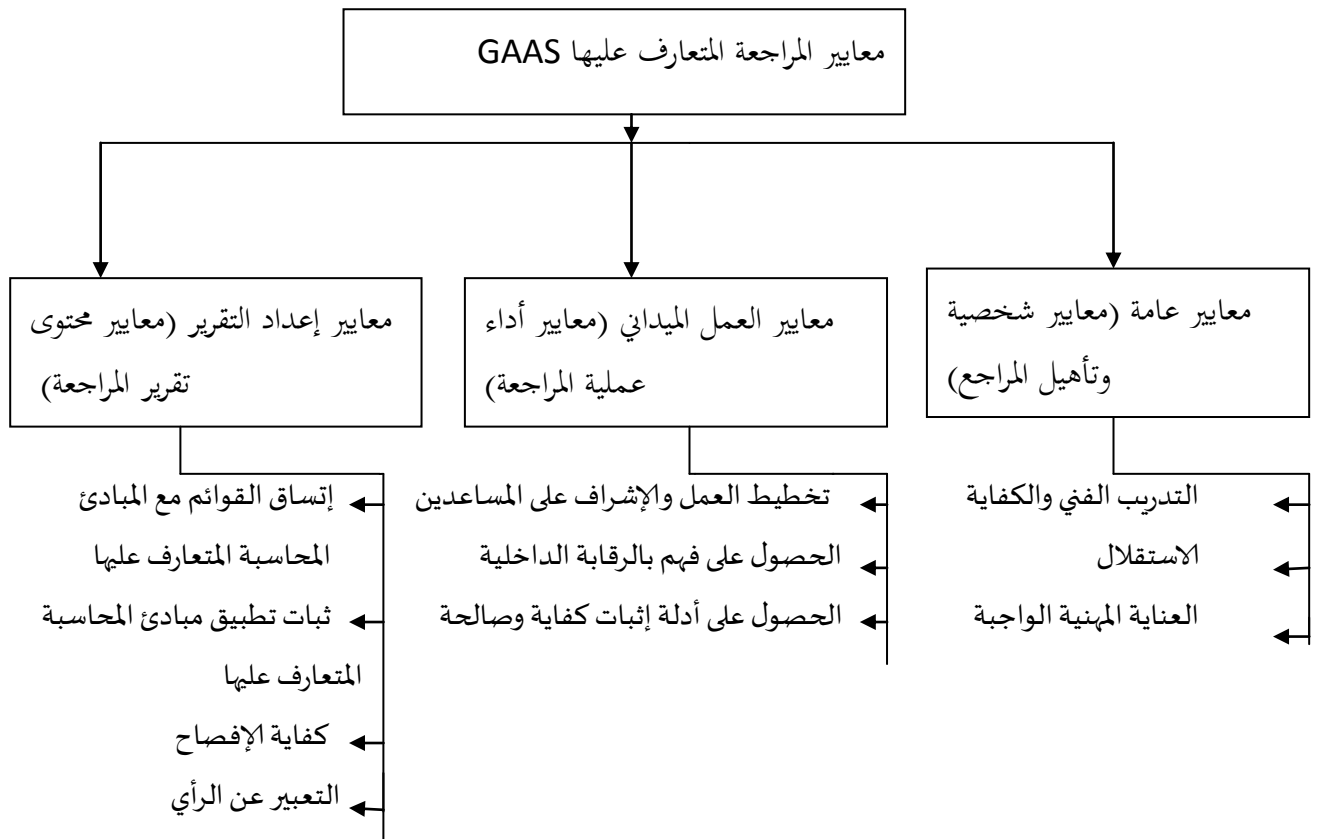
المبحث الثالث: المراجعة كمهنة وأداة رقابية هامة ومعايير تطبيقها

. حظيت المراجعة باهتمام كبير من قبل مختلف الهيئات نظراً لطبيعتها وأهميتها بالنسبة للمؤسسة والجهات المستفيدة من خدماتها، ولها معايير تحكمها وعلى المراجع أن يلتزم بها.

المطلب الأول: معايير المراجعة المتعارف عليه

. تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات الوصول للأهداف الواجب تحقيقها، فالمعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة الموجهة عمل المراجع، ويمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1.3): معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 108
الفرع الأول: المعايير العامة¹¹.

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة

¹¹ حسب أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة الأردن، 2009،

معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، ويندرج تحتها المعايير التالية:

يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في مجال خدمات المراجعة:

يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير المراجعة:

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات وتحتوي على ثلاثة معايير هي:

يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة:

يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة:

يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة:

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشدها المراجع عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث إنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي وثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة ويندرج تحتها أربع معايير هي¹²:

يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا:

يجب أن يحدد التقرير الظروف التي يتم فيها تطبيق تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا:

يجب أن يتم النظر إلى الإفصاحات المعرفية في القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير:

يجب أن يحتوي التقرير إما على رأي المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأي على

القوائم المالية:

المطلب الثاني: طبيعة مهنة المراجعة

إن مهنة المراجعة وكباقي المهن الحرة الأخرى تتوفر على إطار عام يحدد شروط الممارسة والمعرفة التي يجب أن تتوفر في الممارس لها، بالإضافة إلى تحديد المهام التي يقوم بها وطريقة تعيينه وعزله والأتعاب التي يتلقاها مقابل أدائه للمهمة والمسؤوليات التي يتحملها بمناسبة ممارسة للمهنة¹³.

1. الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة:

نظرًا لكون مهنة المراجعة لها أهمية كبيرة في المجتمع من خلال تعدد الأطراف المستفيدة من خدماتها والمكانة اللائقة التي يجب أن تلقاها بين أفراد المجتمع، فإن الجمعيات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة أو السلطات العمومية تضع شروطا يجب أن تتوفر في كل من يرغب في ممارسة المهنة، وقد تختلف من بلد لآخر، هذه الشروط قد تأخذ عدة أشكال مثل الجنسية والسن والسلوك وتوفر الإجازات والشهادات المطلوبة، وشروط خاصة بتكوين شركات مدنية أو تجارية لممارسة المهنية، بالإضافة إلى الترخيص أو الاعتماد لممارسة المهنة من قبل الهيئة المهنية المنظمة للمهنة أو السلطات العمومية وذلك حسب النظام المعمول في البلد.

ويعتبر الترخيص بمزاولة المهنة اعترافا قانونيا بالمهنة، حيث أن الممارسة دون الحصول على الترخيص تعرض صاحبها للعقاب القانوني (المسؤولية الجزائية)، كما أن الحصول على الترخيص بمزاولة المهنة يترتب عليه تمتع أعضاء المهنة بالعديد من القوى والامتيازات التي تكون بمثابة حافزاً لهم على الاهتمام بالصالح العام للمهنة والمجتمع، ولا يمكن الحصول على الترخيص إلا بعد تحقيق الشروط العامة وشروط المعرفة المتخصصة معا.

2. شرط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة:

إن المعرفة المتخصصة لمهنة المراجعة تقتضي الحصول على تأهيل علمي وتأهيل عملي، وتشمل شروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة ثلاثة عناصر رئيسية وهي:

التعليم للحصول على التأهيل العلمي؛

التدريب للحصول على التأهيل العملي؛

الامتحان التأهيلي لتقييم مدى اكتساب الطالب للعنصرين السابقين؛

في ما يلي جدول يوضح لنا أنواع المعرفة التي يجب أن يحصل عليها المراجع ومصادر الحصول عليها:

الجدول رقم (1.1): معارف وقدرات المراجع ومصادر الحصول عليها

أنواع المعرفة	مصادر الحصول عليها
.معارف عامة حول المراجعة .فضاءات وظيفية: مراجعة النظم الضريبية والإعلام الآلي .الصعوبات والتعقيدات المحاسبية	الجامعة تربصات تكوينية الخبرة
.معارف قطاعية	تربصات تكوينية (البعض منها) الخبرة
.ثقافة الأعمال	الخبرة
.معرفة/ حل المشكلة	الجامعة الخبرة

source : sourour AMMAR, la compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, <comptabilité contrôle, audit et institution>Tunis, Mai 2006, page 6

إن المعارف العامة في المراجعة تكتسب في الجامعة وأثناء التربصات التكوينية، في حين أن بعض الإجراءات الخاصة بهذه المعارف مثل تقييم خطر الرقابة تأتي عن طريق الممارسة، كما أن المعرفة قد تكون واقعية (متعلقة بحدث معين) مثل أنواع الرقابة وأهداف الرقابة، ويمكن أن تتعلق باستراتيجيات خاصة مثل كيفية تقييم خطر الرقابة، وهذا يعني أن هناك حدا أدنى من المعرفة يتم تعليمه في الجامعة ولكن يكتسب بشكل أوسع أثناء التربصات التكوينية والممارسة المتخصصة، أما الأنواع الأخرى من المعارف التي تخص ميدان المراجعة وهي الصعوبات أو التعقيدات المحاسبية، المعارف القطاعية وثقافة الأعمال، فإنها تكتسب عن طريق الخبرة، حيث أنه عندما يجري المراجع مهمة في المؤسسة تمارس نشاطها في قطاع غير مألوف بالنسبة له، فإنه لا يكون له نفس المستوى من المعرفة عندما يمارس المهمة في مؤسسة تنتهي لقطاع نشاط معروف ومألوف بالنسبة إليه¹⁴.

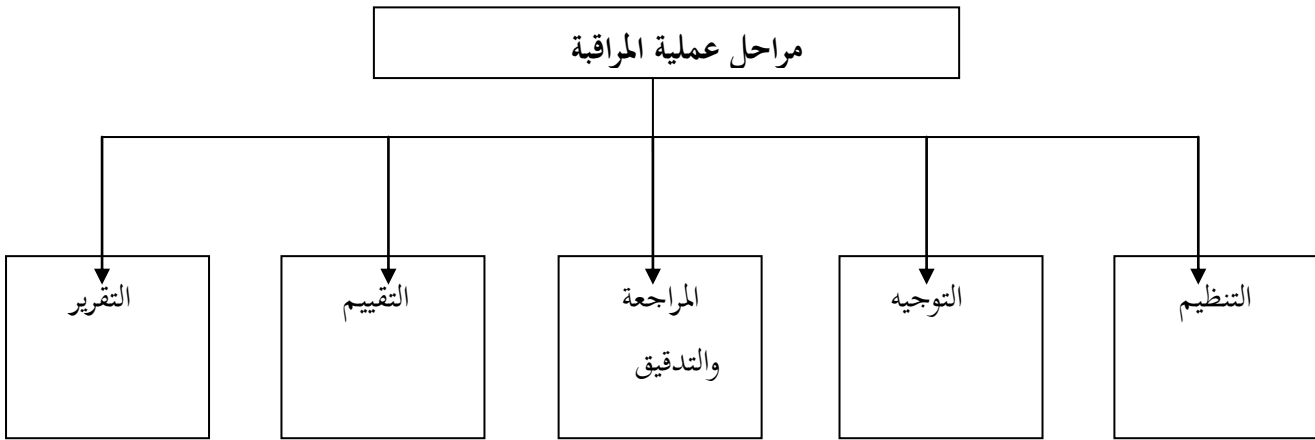
¹⁴ SOUROUR AMMARA, la compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, <comptabilité, contrôle, audit et institution(s)> Tunis, 10-11-12 Mai, 2006

وتلخيص لما سبق، يمكن القول أن المعارف النظرية يكتسبها المراجع من خلال الدراسة في الجامعات والمعاهد المختصة، أما المعارف العملية فيحصل عليها من خلال التدريب، أما ما يتعلق بالمشاكل العملية التي تواجه المراجع في الميدان فقط ولا يتلقى عنها تكويناً نظرياً أو تدريباً عملياً، فالحصول عليها يتم من خلال الخبرة والممارسة الميدانية.

المطلب الثالث: المراجعة كمرحلة وأداة رقابية هامة

زيادة فعالية الرقابة كوظيفة إدارية هامة يتطلب الأمر الإعداد الجيد لها عن طريق تحديد وتصميم مراحلها المختلفة بما يتفق وطبيعة نشاط المشروع، والشكل التالي يوضح المراحل الرئيسية التي تمر بها عملية الرقابة¹⁵:

الشكل رقم (1.4): المراحل الرئيسية لعملية المراقبة



المصدر: الدكتور السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 25

وتتضمن كل مرحلة من هذه المراحل السابقة عناصر رئيسية هامة يجب توفرها في كل مرحلة على النحو التالي:

المرحلة الأولى: التنظيم؛ وتتطلب هذه المرحلة تنظيم العناصر المختلفة المرتبطة بعملية الرقابة ومن أهمها ما يلي:

أ. تحديد العلاقات المختلفة بين المستويات الإدارية في المشروع أفقياً ورأسياً فيما يتعلق بدور كل مستوى إداري (إدارة أو قسم) في عملية الرقابة؛

ب. تحديد دور كل فرد في كل مستوى إداري في التنظيم في مجال تنفيذ عملية الرقابة ودوره في تحقيق الأهداف المطلوبة؛

ج. تحديد وتصميم معايير الأداء الملائمة التي يتم اتخاذها أساساً للتقييم بعد ذلك؛

د. تحديد واجبات وسلطات ومسؤوليات كل فرد في التنظيم؛

يتضح مما سبق أن التنظيم الخاص بعملية الرقابة يدور حول وضع إطار عام وأسس لمحاسبة المسؤولية لكل عنصر من عناصره.

المرحلة الثانية: التوجيه؛ تتضمن هذه المرحلة العناصر الرئيسية التالية لزيادة فاعلية دور الرقابة بصفة عامة:

أ. توجيه الأفراد وإرشادهم أولاً بأول بهدف الوصول لمستوى الأداء المثالي للأعمال المختلفة بما يتفق والمعايير التي تم ذكرها؛

¹⁵ د. محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 25

- ب. مراعاة الاستخدام السليم لعناصر النظام المحاسبي المطبق في المشروع والطرق المحاسبية الملائمة لطبيعة النشاط؛
- ج. التوجيه المحاسبي لمختلف العمليات المالية وفقا لكل من الدورة المستندية والدورة المحاسبية السليمة والتي يتم تنفيذها في مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة؛
- د. إصدار التوجيهات والتعليمات الدورية وبصورة مستمرة بهدف تصويب أي أخطاء أو انحرافات منعا لتكرارها؛
- المرحلة الثالثة: المراجعة والتدقيق: وتتضمن هذه المرحلة العناصر الرئيسية التالية:
- أ. فحص ومراجعة العمليات المالية أولا بأول وتدقيقها بهدف التأكد من مدى الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية؛
- ب. التحقق من الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الفروق أو الانحرافات؛
- ج. تحليل هذه الفروق لتحديد طبيعتها؛
- د. معالجة أسباب هذه الانحرافات وبصفة خاصة السلبية منها؛
- ولاشك أن هذه العناصر يتم تنفيذها والالتزام بها عن طريق المسؤولين عن المراجعة الداخلية والخارجية على السواء، إضافة إلى معاونة بعض المسؤولين من الإداريين في المشروع والذين لهم علاقة مباشرة بهذه العناصر.
- المرحلة الرابعة: التقييم: تتضمن هذه المرحلة باعتبارها مكملة للمرحلة السابقة العناصر الرئيسية التالية:
- أ. تقييم الأداء في مستوى مختلف عناصر النشاط البشرية والمادية؛
- ب. تحليل نتائج التقييم لتحديد الإيجابية والسلبية وأسبابها؛
- ج. تحديد الانحرافات السلبية وأسبابها؛
- د. تحديد المسؤولية عن هذه الانحرافات؛
- هـ. استخدام أساليب التحليل المختلفة في إطار تطوير دور المراجعة لتتحول إلى مراجعة تحليلية إلى جانب كونها عملية تدقيق وفحص، وسواء كان ذلك عن طريق المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية؛
- المرحلة الخامسة: التقرير: تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة على أساس أنها تمثل المرآة التي تعكس نتيجة المراحل السابقة من خلال إعداد تقرير يوضح النتائج النهائية لهذه العملية، وفي هذا المجال يجب مراعاة العناصر التالية:
- أ. إعداد التقرير بالشكل الذي يساعد على إبراز هذه النتائج النهائية؛
- ب. يجب مراعاة المستوى الإداري الموجه له التقرير من حيث الشكل والمحتوى؛
- ج. الاهتمام بالتقرير باعتباره أنه وسيلة اتصال يمكن الاستفادة منها في أكثر من مستوى إداري؛

خلاصة الفصل:

من خلال انفصال الملكية عن التسيير الذي يعتبر عملية معقدة تحتاج إلى مسير ناجح وكفاء والذي بدوره يحتاج إلى أدوات تسييرية تساعده في عملية التسيير واتخاذ القرار في المؤسسة على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، كما أن التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة المراجعة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

فيجب على المراجع أن يراجع مختلف أنشطة المؤسسة العمليات التي تقوم بها المؤسسة مثل بيع شراء، دفع قبض، وكذا حركة المخزون والاستثمار وتحصيل الحقوق لأن التسيير الأمثل يعني معلومات دقيقة ومصادر موثوقة وهذا ما توفره المراجعة.

ولا بد على المراجع أثناء تأديته لمهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها للمراجعة، فبدون أي شك فاحترام تلك المعايير يسهل للمراجع القيام بمهمة المراجعة.

الفصل الثاني:

فعالية المراجعة

الداخلية في تقييم

نظام الرقابة

للمؤسسة

تمهيد الفصل:

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

ففي هذا الفصل سنحاول أن نتطرق إلى ماهية المراجعة الداخلية، وكذا ماهية الرقابة الداخلية، ومن ثم الرقابة الداخلية مجال لعمل المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الداخلية

إن ضرورة تبنى المؤسسة لوظيفة المراجعة الداخلية في هيكلها التنظيمي أصبح مسألة مهمة وملحة، وهذا للدور الذي تلعبه في تقييم النظام التسييري والمساهمة في تقويمه وتصحيحه.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية

1. نشأة المراجعة الداخلية¹⁶:

. ظهرت المراجعة الداخلية منذ حوالي ثلاثين عاما، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالمراجعة الخارجية، وقد لاقت المراجعة الداخلية قبولا كبيرا في الدول المتقدمة، واقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وبهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة يركز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى.

ومن العوامل التي ساعدت على تطوير المراجعة الداخلية:

1. الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش؛

2. ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافيا؛

3. الحاجة إلى كشف دورية دقيقة حسابيا وموضوعيا؛

4. ظهور البنوك والشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للمراجعة الداخلية لكي تقوم بمراجعة العمليات أول بأول؛

ويجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه، وأدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة عام 1941 م، وقام هذا المعهد بوضع المعايير اللازمة به عند ممارسة مهنة المراجعة.

2. مفهوم المراجعة الداخلية¹⁷:

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية.

وتعرف المراجعة الداخلية على أنها "إحدى حلقات الرقابة الداخلية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستثمرة"

ويعرف البعض المراجعة الداخلية "هي التي يقوم بها موظف بالمنشأة بخلاف تلك التي يقوم بها المراجع الخارجي"

وتعرف أيضا على أنها "تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر في بعض الأحيان ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية

الأصول وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى والعمل على قياس مدى صلاحية

النظام المحاسبي"

¹⁶ محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص 190

¹⁷ محمد سمير صبان، مرجع سابق، ص 195

كما يعرفها البعض بأنها "مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل الشركة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية"

وتعرف أيضا بأنها "وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم"

وقد قام البعض بتعريف المراجعة الداخلية على أنها "مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشأها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياط المتخذ لحماية أصول وأموال المنشأة وفي التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وأخيرا في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها عليها وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى" أما في عام 1957 م قام مجمع المحاسبين بتعريف المراجعة الداخلية على أنها "أداة للحكم والتقييم تعمل من داخل المشروع تخدم الإدارة في مجال الرقابة عن طريق فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية في هذا المجال.

ومن أكثر التعاريف المقبولة والمتعارف عليها هو آخر تعريف قدمه مجمع المراجعين والمحاسبين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية وهي "نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة".

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

أ. أهداف المراجعة الداخلية¹⁸:

المراجعة تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، فعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية في المشروع وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ولتحقيق ذلك يتم التأكد مما يلي:

1. التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية والسياسات إدارية من الإدارة العليا للمشروع وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلا وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المشروع، وهنا يقوم المسئولون عن المراجعة الداخلية بكتابة تقارير دورية عن تقييمهم للخطط المنفذة؛
2. التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المشروع التي يتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف للنقود، وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات، وكذلك في البيانات والمعلومات؛
3. التحقق من وجود حماية كافية لأصول المشروع ضد الفقد والسرقة.
4. الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة؛
5. تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتها على تحمل المسؤولية؛

¹⁸<http://WWW.Mohasaba.3oloume.org/t263-topic>, jeudi 08/12/2016

6. تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من ناحية الاقتصادية؛

7. التحقق من أن المصروفات لا تنفق إلا في الأغراض الهامة و التأكد من تحصيل الإيرادات؛

ب. الأهمية: تعد أهمية المراجعة الداخلية لكونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإستراتيجية ومن هذه الفئات نجد كل من:

. إدارة المؤسسة: وتعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة، فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها؛

. المستثمرون: تمكنهم نتائج المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم؛

. البنوك والدائنون الآخرون: يعتبر تقرير المراجع مرجعا هاما لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة

المراكز المالية للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة؛

. إدارة الضرائب: وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على حصيلة المراجع الداخلي؛

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

لا تزال الجهود تبذل لتطوير مهنة المراجعة الداخلية من قبل القائمين على هذه المهنة من جهات رسمية، ولقد أصدرت معايير المراجعة الداخلية سنة 1978 م من قبل معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم تقسيم

معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم وتمثل تلك

الأقسام في الاستقلالية، العناية المهنية، نطاق العمل، أدوات أعمال المراجعة وإدارة قسم المراجعة¹⁹.

1. الاستقلالية: يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، أي مستقلا عن باقي الوظائف

المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية يتمتع باستقلالية كافية

بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها، كما يجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لعمل المراجعة.

2. العناية المهنية: يجب على المراجع الداخلي أن يؤدي مهامه بما يتفق والعناية المهنية اللازمة وهذا ما يتطلب²⁰:

أ. بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية: يجب القيام بما يلي:

. أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي والعملية المناسبين للقيام

بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة؛

. يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، المهارات والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة؛

. يجب أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية؛

ب. بالنسبة للمراجع الداخلي: يجب توفر ما يلي:

. يجب على المراجع الداخلي الالتزام بمعايير سلوك المهنة؛

. يجب أن يتوفر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بفاعلية؛

¹⁹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، القاهرة، 2006، ص 207

²⁰ فتحى رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر

يجب على المراجع الداخلي الحفاظ والزيادة من تأهيله الفني والعملية عن طريق التعلم المستمر؛

يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة؛

إن عدم بذل العناية الكافية من شأنه إضعاف مصداقية مخرجات نظام المراجعة الداخلية وهذا ما سيفقد المراجعة الداخلية مدلوليتها، بل وتصبح أداة مهدمة لا محسنة ومرشدة لمتخذي القرارات المختلفة في مختلف المستويات الإدارية.

3. نطاق العمل: يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية داخل تنظيم معين والتأكد من جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي²¹:

مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة؛

مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح؛

مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، والتحقق من وجود هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً؛

تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول؛

مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة؛

على ضوء ما سبق فإننا نستطيع حصر نطاق المراجعة الداخلية في بعدين أساسيين وهما:

ماذا يجب على المراجع الداخلي عمله، وأين يؤدي تلك الأعمال؟، ومنه فإن هذا المعيار جاء لتحديد مسؤوليات المراجعين الداخليين في المؤسسة بكل دقة.

4. أدوات عمل المراجعة: يجب أن تتضمن أعمال المراجع كل من التخطيط لعملية المراجعة، فحص وتقييم المعلومات

والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، إذ يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف للمراجعة ونطاق للعمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعينة، ثم القيام بمسح الأنشطة، المخاطر والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتمام أكبر أثناء عملية المراجعة وأخيراً الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة، حيث يتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج المراجعة، وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي²²:

تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع المراجعة بما يتفق مع أهداف ونطاق عملية المراجعة وذلك بدراسة العلاقة بين

المعلومات المالية وغير المالية والمقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له؛

يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، ملائمة ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليه في الوصول إلى النتائج والتوصيات المرغوب فيها؛

²¹ فتحى رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سابق، ص 104

²² فتحى رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سابق، ص 105

. يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، تحليلها، تفسيرها، وتوثيقها بما يوفر تأكيداً كافياً للحفاظ على موضوعية المراجعة؛

. يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة من قبل المراجع، مع مراجعة هذه الأوراق مع المشرف على إدارة قسم المراجعة الداخلية؛

يقوم المراجع، بعد انتهائه من عملية المراجعة، بإعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم وقد يعد المراجع أيضاً تقارير مؤقتة خلال عملية المراجعة، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون موقفاً عليه من قبل المراجع، حيث يقوم هذا الخبير بمناقشة النتائج التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي الموجه للإدارة العليا للمؤسسة.

نلاحظ من هذا المستوى مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة وهذا من أجل اتخاذ القرارات والتدابير الصائبة ثم المساعدة على متابعة القرارات والإجراءات المتخذة.

5. إدارة قسم المراجعة: تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير مشرف معين من قبل الإدارة العليا قسم المراجعة الداخلية وذلك بطريقة مناسبة بحيث²³:

. تحقق المراجعة الأغراض العامة والمستويات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها الإدارة؛

. تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية؛

. تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية وحتى يتمكن المشرف على قسم المراجعة الداخلية من غدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة يجب توفر ما يلي:

- تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف، سلطات ومسؤوليات القسم؛
 - يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم؛
 - يوفر المشرف على القسم سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشداً للعاملين معه في القسم؛
 - يضع المشرف على القسم برنامجاً لاختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية؛
 - يقوم المشرف على قسم المراجعة بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؛
- كما تجدر الإشارة إلى وجوب أن يحظى قسم المراجعة الداخلية بتنظيم محكم يتضمن تحقيق الأهداف المرجوة من خلية المراجعة، مما يدفع متخذي القرار إلى الوثوق بمخرجات هذه الخلية.

المبحث الثاني: مدخل إلى الرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها واتساع رقم نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة إذ بانسجامها وتضافر جهودها تستطيع المؤسسات تسطير إستراتيجياتها ومتابعة تنفيذها، بما يحقق هدفها بدأن تنفيذ ما أتى بيانه يكون بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأتها

❖ نشأة الرقابة الداخلية:

يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية في انفصال الملكية عن التسيير، وكذا كبر حجم المؤسسات وتعقدتها الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الرقابية، كما أصبح أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق أهدافها.

وتلعب الرقابة الداخلية دوراً هاماً في حلقة التغذية المرتدة لإدارة المخاطر، بحيث يتم إيصال المعلومات الصادرة عن عملية اتخاذ القرارات وذلك من خلال التأكيد على دقة اكتمال وإرسال تلك المعلومات في حينها لكي يتمكن كلا من مجلس الإدارة من المعالجة الفورية لشؤون الضبط عند ورودها، لذلك إذا قامت المؤسسة بربط آليات ضبطها الداخلي بإدارة المخاطر، يصبح بإمكان الرقابة الداخلية تحديد المخاطر المتبقية وإعلام الإدارة بها²⁴.

ففي بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظراً لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، وانحصر مفهوم الرقابة في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول المؤسسة تداولاً، وبعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم مرادف للضبط الداخلي²⁵ والذي يعني تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق قيام موظف ما بعملية كاملة ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: "مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها"²⁶.

كما أن كبر حجم المؤسسات وتعقد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، أدى إلى اعتبار نظم الرقابة الداخلية أمراً حتمياً للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن إدخال نظم المعلوماتية وتعقد عالم الأعمال وحدوث الفضائح المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره وتحسين فعالية ليتماشى مع المستجدات الحالية.

❖ مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

عند التحدث عن مفهوم أو تعريف نظام الرقابة الداخلية فإننا نجد أنفسنا أمام عدة تعريفات لعدة جهات من وجهة النظر الخاصة بكل منهم من هذه التعريفات ما يأتي:

²⁴ عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 1992، ص 12

²⁵ محمد يوسف جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 20

²⁶ فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 11

من قبل لجنة حماية المنظمات COSO المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها: "العملية المتخذة من طرف مجلس الإدارة والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والتزام بالقوانين و النظم" تعريف نشرة معايير المراجعة الدولية" خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

تعريف معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا: "يشير نظام الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجمع عمليات مراقبة مختلفة من المالية ومحاسبية وضعتها الإدارة لضمان حسن سير العمل في المنشأة". كما نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 400 والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل: "كافة السياسات والإجراءات المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، منع واكتشاف الاحتيال والخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد المعلومات المالية موثوقة في الوقت المناسب"²⁷. ومما سبق يمكن القول أن الرقابة الداخلية هي عبارة عن: "إجراءات وأساليب توضع لضمان سير العمل، ومن أجل حماية الأصول، والمحافظة على القدرة النقدية والمحاسبية وفق المعايير والنظم الصحيحة".

المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية

- ❖ أهداف الرقابة الداخلية: في بداية الحديث عن نظام الرقابة الداخلية استنتجنا أن هدف هذا النظام يتمثل في حسن إدارة المؤسسة وضمان سير العمل وإدارة المخاطر، تحقيق الكفاءة والفاعلية في التشغيل، تحقيق الدقة في المعلومات المالية وذلك للاستفادة القصوى من كونها أحد المكونات نظام التغذية المرتدة، وتشجيع الالتزام بالنظم والسياسات والتعليمات الموضوعية من عمل الإدارة.
- ومن هذه الأهداف الرئيسية نستطيع سرد عدة أهداف في عدة نقاط محددة على النحو التالي:
- ✓ التحكم في المؤسسة: ويعتبر من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين، ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات والإجراءات والقوانين.
- ✓ حماية أصول المشروع: ويقصد بها حماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية وهنا تنقسم الحماية إلى جزئين حماية مادية وهي مثل السرقة والتلف والحماية المحاسبية وترتبط بالتسجيلات للحركات الفعلية للأصول وغيرها.
- ✓ ضمان الدقة وجودة المعلومات ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق حيث يوفر للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات صائبة.

²⁷ <http://ia341043.us.archive.org/o/items/isas12000/400.pdf>>22/03/2017

✓ تحسين ورفع الأداء: حيث ركزت كل التعريفات السابقة على الكفاءة الإنتاجية التي هي قدرة المؤسسة على الوصول للهدف الذي حددته والفعالية ويقصد به تحقيق المؤسسة أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والنوعية.

❖ أهمية نظام الرقابة الداخلية: يعتبر وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بمنشأة ما أمر مهما بالنسبة لكل من إدارة المنشأة والمراجع فبالنسبة للإدارة نجد أنها تهتم بنظام الرقابة الداخلية للأسباب التالية:

1. كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها جعل من المتعذر على الإدارة المنشأة التعرف على أوجه نشاطها المختلف ونتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي الذي أصبح لزاما على القائمين بإدارة المنشأة والاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارة المنشأة إدارة سليمة وقد وجدوا في التقارير والكشوف الإحصائية وما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعينهم على رسم الخطط ومتابعة تنفيذها ولكي تؤدي هذه الوسيلة أهدافها لا بد من التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ أو غش وذلك عن طريق وضع نظام الرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر.
2. ازدياد المسؤوليات والاختصاصات الملقاة على عاتق إدارة المنشأة مثل مسؤولية حماية أصول المنشأة من السرقة أو الضياع أو سوء الاستعمال ومسؤولية وجود سجلات محاسبية سليمة أدى إلى قيامها بتفويض بعض اختصاصاتها إلى بعض الإدارات الفرعية كإدارة المشتريات والإدارة المالية... الخ وحتى تطمئن الإدارة إلى حسن سير العمل بهذه الإدارات عليها أن تضع من أنظمة الرقابة الداخلية وما يكفل لها ذلك.
3. تعدد الجهات الحكومية التي تحتاج إلى بيانات دقيقة وبصورة دورية في مواعيد محددة عن نشاط المنشأة مثل مصلحة الشركات والجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة التخطيط وحتى تطمئن الإدارة إلى الوفاء بالتزاماتها تجاه تلك الجهات من حيث دقة البيانات التي تقدمها لها ازدادت عنايتها بأنظمة الرقابة الداخلية.

وبالنسبة للمراجع نجد أنه بالرغم من أن وضع نظام محكم للرقابة الداخلية يعتبر مسؤولية إدارة المنشأة إلا أن هذا النظام يعتبر مهما بالنسبة له لما يلي:

1. ترتب على اتساع حجم المنشآت وتعدد عملياتها أنه أصبح من المتعذر على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية لجميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات وبالتالي تحولت عملية المراجعة من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختيارية تقوم على أساس العينات ويتوقف حجم العينات ونطاق الاختبارات الذي سيعتمد عليه المراجع في فحصه للدفاتر والسجلات على مدى قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة فإذا كان نظام الرقابة الداخلية قويا أمكن للمراجع أن يضيق اختياراته والعكس إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا حيث يجب عليه أن يوسع نطاق اختباره؛
2. يقوم المراجع بناء على فحص لنظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة بتصميم برنامج المراجعة الذي سيسير عليه في عمله؛
3. يتمكن المراجع في ضوء فحصه لنظام الرقابة الداخلية من التعرف على نقاط الضعف أو الثغرات التي يحتويها النظام وإبلاغ الإدارة بها فيما يسمى بخطاب الإدارة مع اقتراح التوصيات بشأن كيفية التغلب على تلك النقاط

والعمل على إحكام الرقابة وعلى ذلك يمكن القول بأن نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة محل المراجعة يعتبر نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع.

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن أي قصور في المقومات أو عناصر الرقابة الداخلية يؤثر بالسلب على أداء نظام الرقابة الداخلية وعلى تحقيق أهدافه، فكلما توفرت هذه المقومات والعناصر بالشكل السليم والفعال كلما ازدادت فاعلية دور الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها داخل المشروع. ومن مقومات الرقابة الداخلية:

النظام المحاسبي المتكامل: يعتبر النظام المحاسبي الجديد من المتطلبات اللازمة لإمداد الإدارة بصفة عامة بالبيانات والمعلومات المطلوبة لتحليل الأعمال واتخاذ القرارات باعتباره نظام للمعلومات²⁸. وكان النظام المحاسبي في الماضي مجرد أداة لبيان طبيعة العمليات ذات الطابع المالي التي يمارسها المشروع وتسجيل هذه العمليات وفق القواعد المحاسبية المتعارف عليها، ولكن أصبح ينظر إليه في الحاضر والمستقبل إلى جانب كونه أداة للتسجيل الدفترية للعمليات على أنه نظام لإنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة ويوفر الأساس المطلوب لاتخاذ القرارات ويساعد في إعداد تقارير متابعة دورية، تساعد بدورها على تحقيق رقابة فعالة. ويزداد الدور الذي يمكن أن يؤديه النظام المحاسبي في مجال الرقابة الداخلية كأحد مقوماتها إذا ما توفرت له الخصائص والمقومات التالية:

أ. توافر معايير البساطة والمنفعة:

- معايير البساطة: فينبغي أن تكون البساطة هي السمة الرئيسية للنظام المحاسبي في المشروع بحيث لا يتضمن سجلات أو دفاتر ليس لها أهداف محددة، وينبغي عند تصميم المستندات مراعاة البساطة والوضوح وإن يراعى فيها أسس الرقابة الداخلية من توضيح للتاريخ والتوقيعات والأرقام المسلسلة وعدد النسخ وغيرها؛
- معيار المنفعة: يجب أن ترتبط البيانات المالية التي يقدمها النظام المحاسبي بأهداف محددة ومطلوبة، ويكون هناك دليل على فائدتها في مجال تحديد المسؤولية ومتطلبات الإدارة؛

ب. توضيح نتائج الأعمال والأنشطة:

حيث يتعين أن تعد الحسابات والقوائم المحاسبية بشكل يوضح النتائج المالية والاقتصادية للأعمال والأنشطة التي تم إنجازها توضيحاً كاملاً.

ج. وضع دليل محاسبي موحد:

²⁸ عبد الفتاح الصحن ومحمد سيد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 117

ليس هناك نمط محاسبي وحيد يمكن أن يفي باحتياجات جميع الأغراض لمختلف المشروعات، فلاشك أن احتياجات المشروعات تختلف من مشروع إلى آخر لذلك يجب أن يتضمن أي دليل العناصر التالية:

➤ الإجراءات التنظيمية للإدارة المالية بكافة عناصرها؛

➤ طريقة إعداد الموازنات والحسابات والسجلات؛

➤ طريقة إعداد التقارير وعملية التقييم النهائية للنتائج؛

➤ مفاهيم وأسس الرقابة الداخلية لعناصر الأصول والخصوم؛

ومما لا شك فيه أن وجود دليل محاسبي بهذه الصورة يمكن استخدامه كمرشد للعاملين في المجال المالي من الناحية، وفي مجال الرقابة الداخلية والخارجية من ناحية أخرى، كما يوفر الأسس للمراجعة وتقييم الدوري للعمليات المحاسبية.

❖ الضبط الداخلي: ترجع أهمية الضبط الداخلي إلى احتمال تغير الرقابة الداخلية عبر الزمن ما لم توجد آلية

للمراجعة المستمرة، بحيث ينسى الأفراد عادة أو لا يتبعون الإجراءات عمدا، أو يصابون بعدم الاكتراث ما لم

يتم شخص ما بالمتابعة وتقييم أداؤهم، بالإضافة إلى ذلك يوجد احتمال لوقوع الغش أو التحريفات غير

المتعمدة، بغض النظر عن جودة الرقابة.

ويمثل الضبط الداخلي أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع واكتشاف الأخطاء أو التحريفات والغش من ناحية، والتطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى وهذه الترتيبات والإجراءات هي ما يمكن أن يطلق عليه (قواعد وأسس الضبط الداخلي)²⁹.

قواعد وأسس الضبط الداخلي:

أ. التأمين على الأصول: حيث يتم وضع مجموعة من الإجراءات الخاصة بالتأمين على الأصول التي طبيعتها خاصة كقابلية تعرضها للسرقة أو الاختلاس أو التلف أو الضياع مثل النقدية والمخزون.

ب. استخدام أسلوب الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة: وتتمثل الرقابة الحدية في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح بعملية معينة وتزداد هذه السلطة مع الصعود من المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الإدارية العليا. أما الرقابة المزدوجة فتعتمد على اشتراك أكثر من شخص لإنجاز عملية معينة مثل أهمية وجود توقيعين للصكوك.

ج. نظام التفتيش: في بعض المشروعات يتم إنشاء قسم خاص بالتفتيش للتأكد من:

✓ حسن سير العمل؛

✓ عدم مخالفة الأنظمة والإجراءات؛

✓ الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية المعمول بها؛

د. تحديد الاختصاصات: تحدد الاختصاصات في مختلف المستويات الإدارية في المشروع بالنسبة لكل مستوى على حدة وبالنسبة لكل فرد داخل هذه المستويات، وبشكل يؤدي إلى تكامل الجهود المبذولة وعدم تضاربها، كما يجب مراعاة استقلال شخص واحد بأداء عملية معينة بأكملها وذلك بتقسيم العملية إلى عدد من الخطوات الجزئية التي يوكل لكل

²⁹ مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة البحث، معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية،

موظف واحد منها لتنفيذها وفي إخضاع عمل موظف لرقابة موظف آخر ، مما يساعد على تحديد المسؤولية عن أي خطأ يحدث.

هـ. وضع الإجراءات: وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة التي يقوم بها المشروع، ولاشك أن حجم المشروع وطبيعة النشاط وعدد العاملين في المشروع والتنظيم الإداري فيه كلها عوامل تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على طبيعة هذه الإجراءات وعددها ومدى تعقيدها، ويشترط لنجاح الإجراءات في مجال الرقابة توفر النواحي التالية:

- ✓ إدراك وفهم العاملين لهذه الإجراءات؛
- ✓ مراعاة إن تكون مرنة تقبل التعديل أو التغيير تحت أي ظروف؛
- ✓ تقييم مدى فاعليتها في مجال تحقيق الرقابة الداخلية بصفة مستمرة؛
- ✓ يجب مراجعة مدى فاعليتها وفائدتها بشكل دوري؛

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية مجال لعمل المراجعة الداخلية

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

المطلب الأول: تقييم فعالية الرقابة الداخلية

من واجب المراجع أن يقوم بفحص الرقابة الداخلية في المؤسسة، خاصة الرقابة المالية فهي تمثل معياراً رئيسياً من معايير عمله الميداني.

فالرقابة المالية يعرفها البعض بأنها حق قانوني يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة.

وأثناء قيام المراجع بفحصه يقوم باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية لمساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة ويصب اهتمامه في هذا المجال على³⁰:

• معرفة واجبات أعضاء المؤسسة وحدود اختصاصاتهم؛

• معرفة مدى إمكانية توصل كل عامل في المؤسسة إلى ممتلكاته بدون رقابة؛

• معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية لهذا العمل؛

• اكتشاف إمكانية حدوث خطأ ومدى إخفائه من كشفه؛

• وعند إجراء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية لا بد من تحقيق:

• الحصول على وصف تفصيلي للرقابة الداخلية المتبعة في شكل تقرير تعدده المؤسسة؛

• استخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فعالية الرقابة؛

• اختبار التطبيق الفعلي للرقابة؛

يجب أن يتم الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة بالإضافة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختيارات التي يجب أن يتم أدائها، إن قيام المراجع باختبار نظام الرقابة الداخلية يعتبر مرحلة هامة لأن عمل المراجع يعتمد بدرجة كبيرة على فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، ويهتم المراجع بنظام الرقابة الداخلية لتحقيق هدفين هما:

- المساهمة في تخطيط المراجعة،
- تقييم مخاطر الرقابة الداخلية وقد سبق التطرق إليه والذي يتم وفقا للخطوات التالية:

³⁰ علواش إيمان، مدى فعالية المراجعة الداخلية في تسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم

* في المؤسسة لغرض تخطيط المراجعة (التقييم المبدئي)، يستخدم المراجع المعلومات التي يحصل عليها من خلال محاولته فهم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأغراض الآتية:

✓ تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على الغش وأي أخطاء هامة؛

✓ دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود الغش؛

✓ تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات واختبارات المراجعة التحليلية؛

* السجلات المحاسبية والوثائق والمستندات المؤيدة والمساعدة للاحتفاظ بالمعلومات.

لا بد على المراجع من تقييم كل الطرق والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها على الحسابات والقوائم المالية، ينبغي التأكد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية:

ليس في استطاعة المراجع التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات، ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم النظم الجزئية؛

لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط، وحتى يحكم على صحة الكل عليه التأكد من

استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة؛

يقوم المراجع بمراجعة مستنديه، فلا بد عليه من دراسة المستندات المبررة للعملية وخاصة المعدة داخل المؤسسة عن طريق تدقيقها عبر مختلف المراحل التي تمر بها، والمحافظة عليها في الأرشيف، هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر جزئيا أو كليا العمليات المسجلة أو أنها لا تبررها.

على المراجع أن يوثق تفاصيل الدراسة التي قام بها لنظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي للمؤسسة ويتأثر ذلك بحجم ودرجة تعقيد المؤسسة وطبيعتها، ففي المؤسسات الصغيرة تكفي مذكرة التوثيق، فحين أنه في المؤسسات الكبيرة فقد يحتاج المراجع لاستخدام خرائط التدفق والقوائم الاستقصاء وجداول القرارات.

وفعالية نظام الرقابة الداخلية ذات علاقة مباشرة بطبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التحقق الأساسية، وكثيرا من المراجعين يلاحظون العملية المالية من خلال أسلوب يشار إليه فحص سير العملية للحصول على المعلومات مباشرة عن كيفية عمل النظام المحاسبي والنظم الرقابة الداخلية بالفعل، ويحصل المراجع على فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال:

الإطلاع على وصف لنظام الرقابة الداخلية يتم إعداده عن طريق العميل أو المراجع مشتملة على خرائط الحسابات

ودليل السياسات والإجراءات؛

عمل استفسارات من موظفي العميل شاملا الإدارة والمشرفين وموظفي الحسابات؛

فحص المستندات والسجلات.

ويعني تقييم فعالية الرقابة الداخلية منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش والتحرير وسوء العرض في تأكيدات

القوائم المالية باستخدام دورات العمليات، ويتم تنظيم هذا التقييم من خلال تأكيدات القوائم المالية، ففي حالة السياسات والإجراءات الرقابية المعروفة بضعف فعاليتها في منع واكتشاف الأخطاء يتم تحديد المستوى المخطط لمخاطر

الرقابة عند أعلى مستوى (الحد الأقصى للمخاطرة)، وهنا لا يقوم المراجع باختبارات رقابية على تلك السياسات

والإجراءات الرقابية إذ لا جدوى منها.

أما في حالة السياسات والإجراءات الرقابية التي تبدو أنها فاعلة فإن المراجع يتخذ واحدا من القرارين:

✓ **القرار الأول:** إذا كان المراجع يعتقد أن إجراء اختبارات التحقق التفصيلية لوحدها وبصورة مكثفة سيكون

أقل تكلفة من الجمع بين اختبارات التحقق التفصيلية واختبارات الرقابة فإنه يحدد المستوى المخطط من

مخاطر الرقابة عند الأقصى ولا يقوم بأي اختبارات رقابية بل يقوم باختبارات التحقق التفصيلية.

✓ **القرار الثاني:** إذا كانت السياسات والإجراءات الرقابية تبدو فاعلة وكان المراجع يعتقد أن الجمع بين إجراءات

اختبارات الرقابة في نطاق مخفض سيكون أقل تكلفة من إجراء اختبارات التحقق التفصيلية فإنه يحدد

مخاطر الرقابة الداخلية المخطط عند مستوى أقل من الحد الأقصى، ويجمع بين اختبارات الرقابة واختبارات

التحقق التفصيلية.

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر أمرا بالغ الأهمية، إذ عن طريق نتائج هذا العرض والتقييم، يتمكن المراجع من معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف والثغرات، بمعنى أنه يتمكن من تحديد المخاطر المحدقة بالمؤسسة سواء تعلق هذه المخاطر بمخاطر الحماية أو أيضا بمخاطر الفرصة المضاعة، وهذه أمور جوهرية لعملية التخطيط وإعداد برنامج المراجعة لاسيما تحديد نطاق اختبار العمليات ودرجة العمق والتفصيل في تلك الفحوصات.³¹ إن المراجع الداخلي يعمل على دراسة وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية، لكن ليس بغرض تحديد حجم الاختبارات التي سيجريها مثل ما هو الحال بالنسبة للمراجع الخارجي، وإنما كهدف يسعى من ورائه إلى التأكد من مطابقة الأداء الفعلي للنظم التي صممها ووضعها الإدارة، ومدى التزام المستويات الإدارية المختلفة بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة. وتتمثل أهم الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي³²:

أ. جمع الإجراءات: يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات لها (للمكتوبة وغير المكتوبة)، حيث يستعين في هذه الخطوة إما بالوثائق الموجودة على مستوى المؤسسة (كوجود دليل إجراءات مثلا) أو يتعرف على تلك الإجراءات من خلال التعامل مباشرة مع منفذي العمليات، ويستخدم لهذا الغرض إحدى الوسائل (التقرير الوصفي، خرائط التدفق، أو قوائم الأسئلة المفتوحة).

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

ج. التقييم الأولي للرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء أو غش أو اختلاس)، ويستعين المراجع في هذه الخطوة في الغالب بقوائم أسئلة الرقابة الداخلية المغلقة (أي قوائم تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ "نعم" أو بـ "لا" (فالإجابة بـ "لا" تعبر في أغلب الحالات

³¹ مقراني عبد الكريم، انسجام معايير المراجعة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008، ص 74

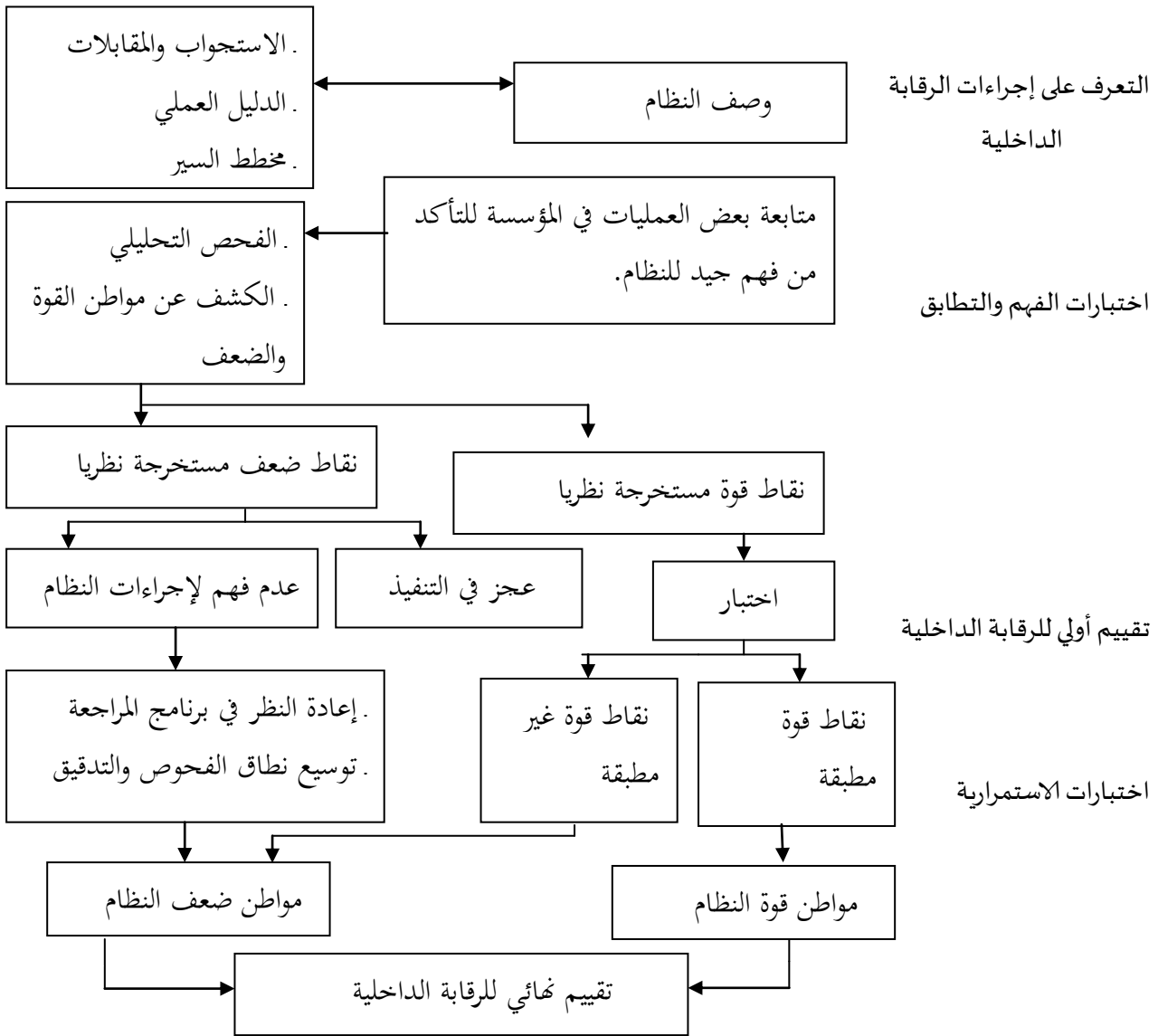
³² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 72 - 74

عن ضعف في النظام المدروس) لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لكل الإجراءات طبعا في مفهومها، أي من الناحية النظرية).

د. اختبارات الاستمرارية: في هذه الخطوة يتأكد المراجع الداخلي من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام هي نقاط قوة فعلا أي موجودة في الواقع، ومطبقة بشكل صحيح وبصفة مستمرة ودائمة. إن هذه الاختبارات (اختبارات الاستمرارية) ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق، لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافا. ويحدد المراجع أن حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما أنها تشكل دليل إثبات قوي على كيفية سير العمل خلال الدورة.

هـ. التقييم النهائي للرقابة الداخلية: يجمع المراجع كل النتائج التي توصل إليها من خلال الاختبارات التي أجراها في وثيقة شاملة (Document de Synthèse) يبين فيها جوانب الضعف في سير العمل الناتجة عن سوء تطبيق نقاط القوة النظرية وكذا نقاط الضعف في المفاهيم، وهذا لكي يستطيع فيما بعد تحديد أثارها على نوعية المعلومات المالية، وترفق هذه الوثيقة بتوصيات واقتراحات لإجراء التعديلات اللازمة، وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة. ويمكن تلخيص خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل الآتي:

الشكل رقم (2.5): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: كاروس أحمد، تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص 131

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية

يمكن استخدام العديد من الوسائل لتحقيق الرقابة في المؤسسات، ولعل من ضمن هذه الوسائل الرقابية الداخلية في النمط الإداري، أهداف التنظيم والسياسات والمعايير والإجراءات، فهي تعبر عن درجات مختلفة من التفصيل في نظام الرقابة الداخلية وهي ذات طبيعة ترتيبية (ترتيب حسب تسلسل السلطات)، حيث تعتبر الإجراءات أكثر وسائل الرقابة تفصيلا، بينما يعتبر النمط الإداري أقلها تحديدا، أي وجود علاقة ترابط وتكامل بين كل مستوى للرقابة والمستوى الذي يليه، إذ أن الإدارة هي التي تحدد أهداف المؤسسة، ويتبع ذلك تحديد السياسات، فمعايير الأداء، وأخيرا الإجراءات

التنفيذية التفصيلية، حيث يساعد هذا التسلسل من الأعلى إلى الأسفل في العملية الرقابية على تحقيق التجانس بين المستويات التنظيمية (الإدارة، الوظيفة، العملية).

ونظراً لهذه الطبيعة التكاملية لنظام الرقابة، فإن المراجعين الداخليين يقومون غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة، وإن كانت الإدارة العليا هي المسؤولة عادة عن تقييم أداء المؤسسة من ناحية الأهداف والنمط الإداري. وبالرغم من أن تقييم الأداء يعتبر جزءاً أساسياً في أية نظام رقابة، إلا أن المراجعين الداخليين لا يقومون هم بتقييم الأداء وإنما تنحصر مسؤوليتهم في تحديد ما إن كانت طرق التقييم مناسبة أم لا، ويمكن التعبير عن تلك الطرق على هيئة سياسات، ومعايير وإجراءات.³³

إذاً ونظراً لأن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية ينطوي على أربعة مسؤوليات وهي:

.وضع الإجراءات الرقابية؛

.تطبيق الإجراءات الرقابية؛

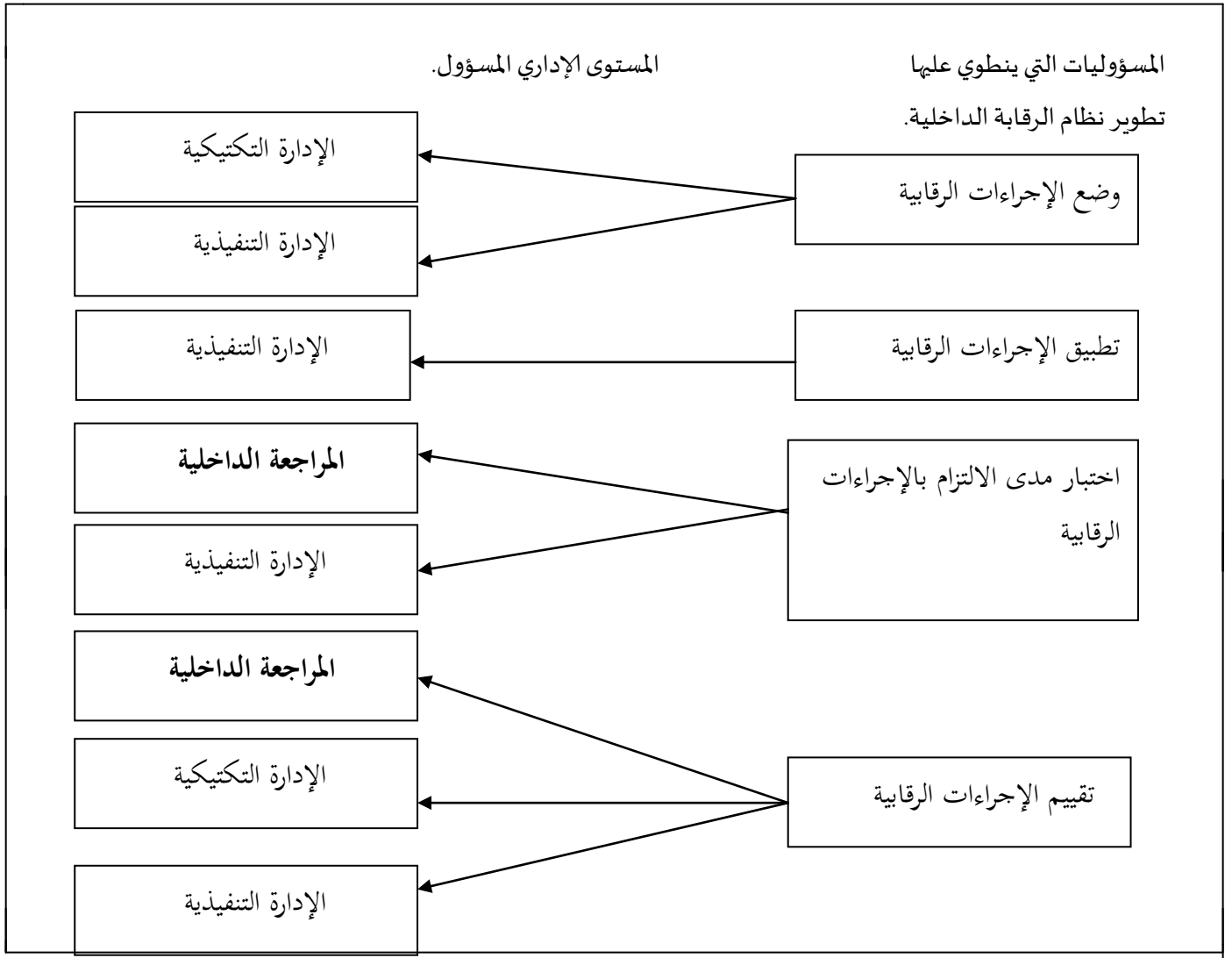
.اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية؛

.تقييم الإجراءات الرقابية؛

فإن مسؤولية المراجعة الداخلية تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييم هذه الإجراءات وذلك كما يتضح في الشكل التالي:

³³فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، ص ص 76 . 77

الشكل رقم (2.6): مسؤوليات تطوير نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 75.
 وطالما أن وظيفة المراجعة الداخلية تعمل داخل المؤسسة الاقتصادية فهي تسعى دائما لخدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة ولذلك يمكن إبراز دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية من خلال حصر اهتمام المراجع الداخلي بهذه العملية وذلك في النقاط التالية:

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المراجع الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.³⁴
- يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، وثالثة مراجعة تشغيلية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها ومدى انتظامها،

³⁴ فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 42

ورابعة خاصة بمراجعة نظم المعلومات من حيث اكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها، ولذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على تحقيق الإدارة لأهدافها.

- استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة الاقتصادية المعينة يدعم قدرة المراجع الداخلي على توجيه الإدارة نحو الرقابة، فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة.
- طالما أن المراجع الداخلي هو أحد العاملين بالمؤسسة الاقتصادية فإن قربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبياً بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة الاقتصادية، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.

ويتضح من الأدوار التي يمكن أن يلعبها المراجع الداخلي مع الإدارة، لأن الإدارة تعتبر بمثابة العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية، وطالما أن احتياجات الإدارة تتطور بصورة سريعة ومتنامية ومعقدة، وسواء كانت نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الداخلية أو الخارجية فإن ذلك يزيد ويضاعف من اعتماد الإدارة على مجهودات المراجعة الداخلية.

ومن الأمثلة الواضحة التي تبرز الحاجة إلى المراجعة الداخلية هي منع وتقليل الأخطاء، فطالما أن الإدارة تحتاج إلى معلومات على درجة عالية من الدقة وبشكل مستمر، فمن المتوقع أن يكون للمراجعين الداخليين معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة وتقديم النصح والإرشاد المقبول للمديرين في محاولة لمنع والتقليل من الأخطاء، وأيضاً من الأهداف التي تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيقها هو مساعدة الإدارة على استبعاد أسباب الإسراف والضياع، حيث تعمل المراجعة التشغيلية على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، ذلك أن تطبيق الأدوات الرقابية يحد من الإسراف والضياع ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي تحقيق المردودية (زيادة الأرباح) والكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.

إن استبعاد أسباب الإسراف والضياع يأتي من خلال العمل على عدم وجود ضعف تنظيمي، وكذلك العمل على زيادة جودة القرارات المتخذة بواسطة إدارة المؤسسة الاقتصادية وأيضاً الاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية المتاحة،

وعدم المغالاة فيما تتحمله المؤسسة من أجور العاملين، وكذلك من خلال زيادة كفاءة عملية الشراء والحد من الاستهلاك الجائر للمواد في ظل غياب معايير تكلفة عملية محددة مسبقاً، وأيضاً العمل على زيادة فعالية سياسات المخزون، والحد من سوء استخدام الموارد أو الأصول المملوكة، وكذلك من السرقة والاختلاسات والمخالفات الناتجة عن فشل الإدارة في منع والحد من الأخطاء وأوجه التلاعب الممكنة.³⁵

³⁵فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 43 . 44

خلاصة الفصل:

إن عمل المراجعة الداخلية على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، يسمح للمسؤولين من التحكم في التطورات والتغيرات المستمرة في المحيط الاقتصادي المنافسة، كما تسمح كذلك باتخاذ القرارات اللازمة لتحسين وتطوير النشاط، فتساهم بذلك من رفع فعالية المؤسسة وتحسين أدائها، حماية أصولها وأموالها، وضمان صحة ودقة الوضعية المالية، ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم، وذلك بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من التقنيات والأدوات وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها.

وكما رأينا في هذا الفصل أن عملية المراجعة الداخلية تركز على دعائم وعناصر أساسية وجملية من المعايير المتعارف عليها عالميا.

بعد انتهائنا من الدراسة النظرية سنقوم في الفصل الثالث والأخير بإسقاط هذه الدراسة على أرض الواقع من خلال محاولة معرفة كيفية سير المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تسيير مؤسسة مواد البناء.

الفصل الثالث:

دراسة حالة

مؤسسة توزيع

المواد البناء

EDIMCO

تمهيد الفصل:

تعتبر الدراسة الميدانية إسقاطاً لما جاء في الجانب النظري لأي بحث، ولأنها كذلك فقد خصص الباحث هذا الفصل لدراسة حالة تطبيقية للمؤسسة العمومية "EDIMCO".
وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين وهي:
. التعرف على المؤسسة محل الدراسة الميدانية (المؤسسة العمومية EDIMCO) من حيث نشأة وتطور المؤسسة، تعريفها، تنظيمها الوظيفي، نشاطها... الخ.
. دراسة المراجعة الداخلية بالمؤسسة EDIMCO من خلال التعرف على المكانة التنظيمية التي يحتلها قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة، ومهام ومسؤوليات المراجع الداخلي.

المبحث الأول: نظرة عامة عن المؤسسة EDIMCO

تعتبر المؤسسة EDIMCO مؤسسة صناعية تجارية وتسويقية.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة "EDIMCO" وهيكلها التنظيمي

❖ الفرع الأول: نشأة المؤسسة EDIMCO

هي مؤسسة ذات أسهم (spia) أنشأت بتاريخ 25 سبتمبر 1984 بالأمر الوزاري رقم 5280، يتمثل نشاطها في تلبية حاجيات السوق الوطنية من مواد البناء مع الاسترداد، تحصلت على استقلاليتها بالقرار رقم 02 المؤرخ في 25 جانفي 1995.

إن انفتاح السوق الجزائري في سنوات التسعينات والتحولت الاقتصادية التي وضعت المؤسسة في تخلف كما كان من قبل القطاع الخاص، مما أوجب عليها التأقلم مع هذه التغيرات والأوضاع الجديدة والاستقلال والتحول من وضع احتكاري إلى وضع جديد للسوق.

ابتداء من سنة 2006 أصبحت مؤسسة "EDIMCO" تتكون من وحدتين :

. وحدة UR.B.T.P للترقية العقارية.

. وحدة إنتاج وتوزيع مواد البناء.

استفادت من المساحات التي تمتلكها وحولتها إلى وحدات سكنية في مستغانم وشاركت في عدة مشاريع خارج الولاية،

حيث استطاعت تحقيق ما يلي:

✓ بناء 240 وحدة سكنية بتجديد؛

✓ بناء 126 وحدة سكنية بمستغانم؛

✓ بناء 64 وحدة سكنية بحي تجديد؛

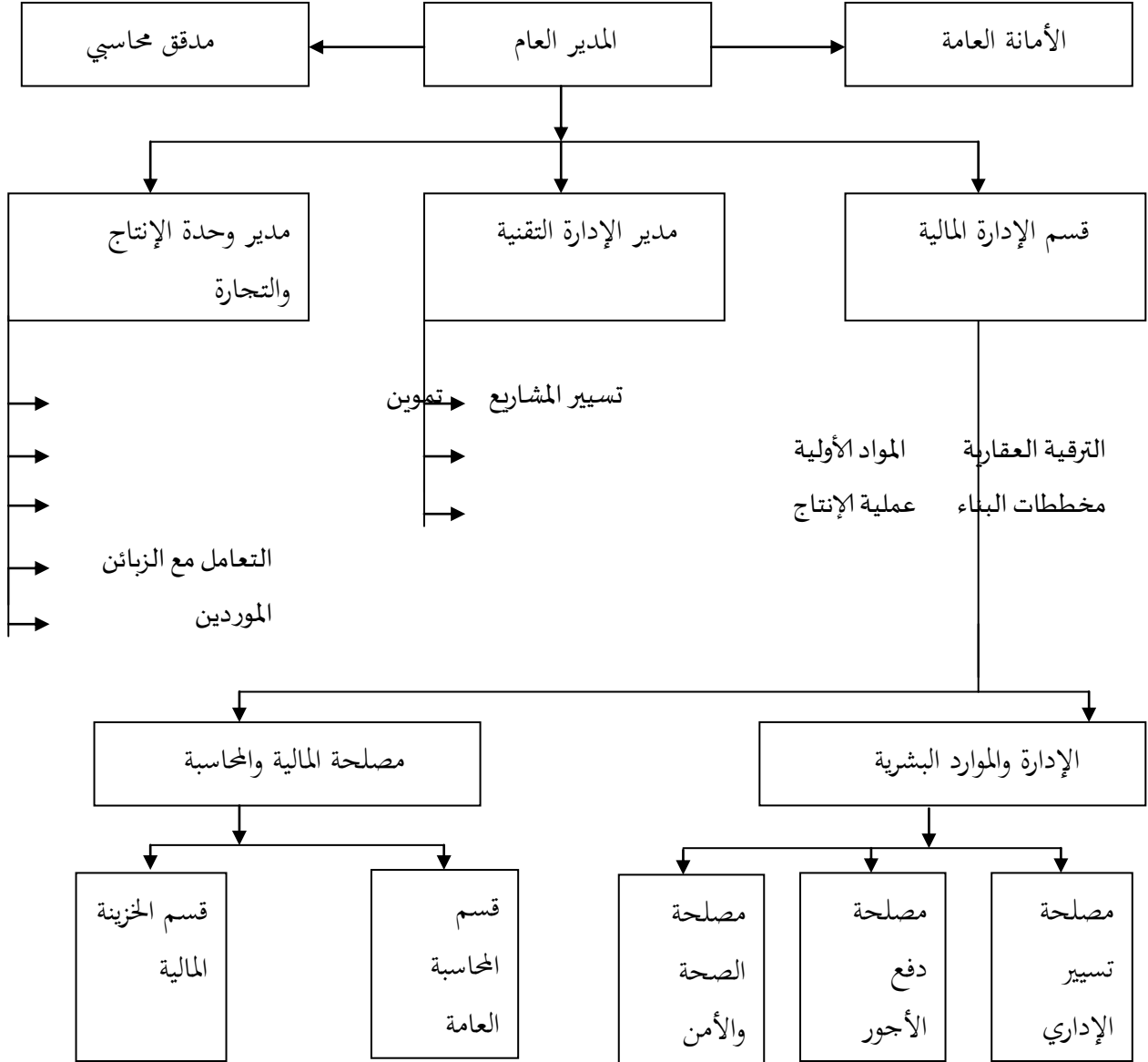
✓ عمارة G حيث تم إضافة 20 وحدة سكنية؛

✓ حي THLM وسط مدينة مستغانم وبناء 40 وحدة سكنية.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة EDIMCO

• المؤسسة الأم "EDIMCO"

الشكل رقم (3.7): هيكل تنظيمي لمؤسسة EDIMCO



المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة

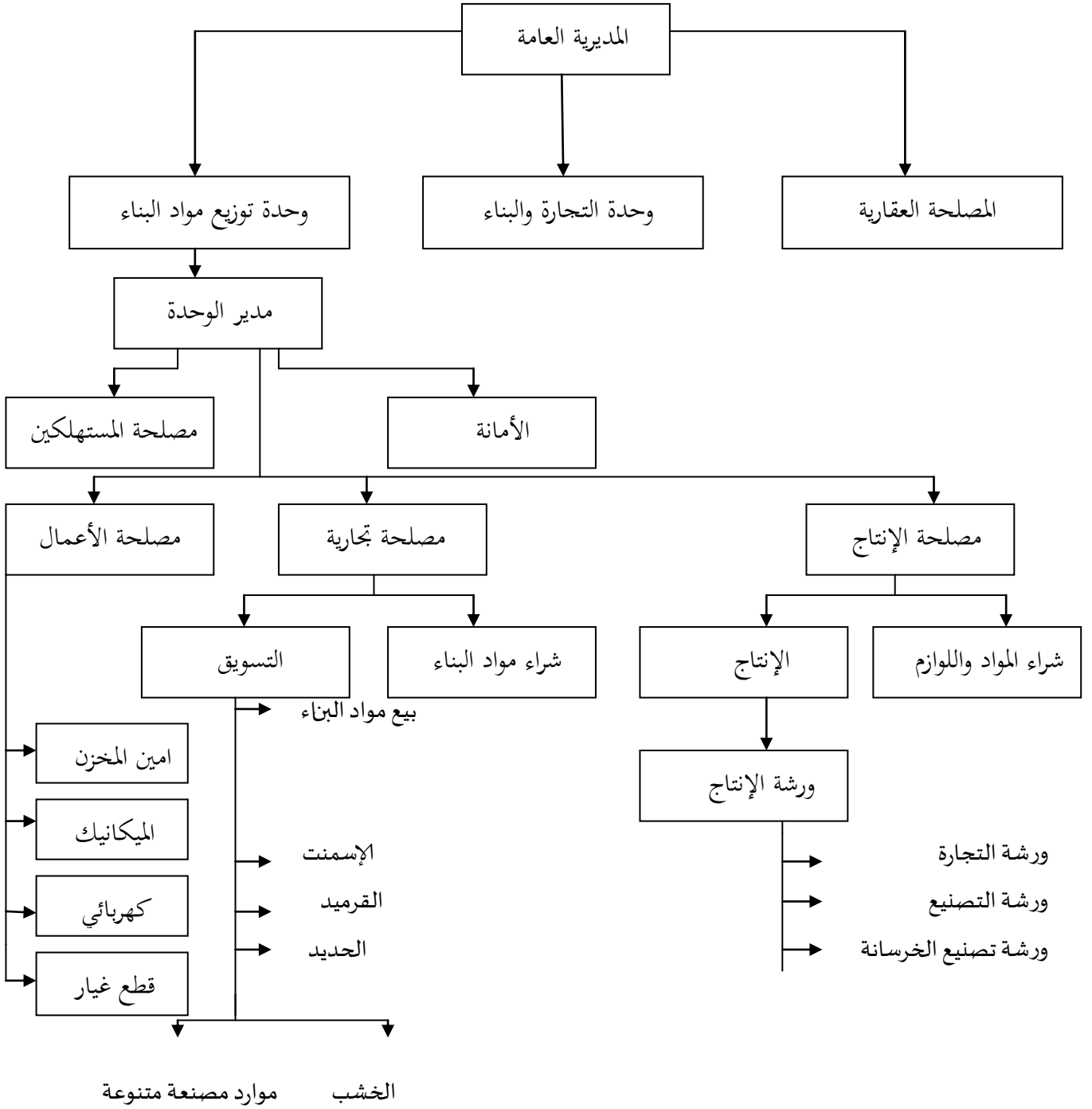
مثلما هو موضح في المخطط الخاص بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم لـ EDIMCO فإنه يأتي على رأسها مدير عام (PDG) ومهمته الإشراف على حسن سير عمل المؤسسة ككل حيث يرافقه في عملية الأمانة العامة مدقق الحسابات الذي يحرص على أن تكون العمليات مدققة وبدون أخطاء.

بالإتجاه إلى أسفل الهيكل نجد هناك ثلاثة أقسام تحت إمرة وإشراف السيد المدير العام وهي كالتالي:

1. مدير الإدارة والمالية: وهو بدوره يتولى مهمة الإشراف على مصلحتين هما: أولاً مصلحة الإدارة والموارد البشرية حيث تشمل ثلاث مصالح ثانوية هي: مصلحة الصحة والأمن، مصلحة دفع الأجور ومصلحة التسيير الإداري والاجتماعي ثانياً مصلحة المالية والمحاسبة، حيث تنقسم بدورها إلى قسم المحاسبة العامة وقسم الخزينة المالية.
2. قسم الإدارة التقنية: حيث يهتم بالأمر التقنية للمؤسسة كتسيير المشاريع الترقية العقارية، مخططات البناء... الخ
3. مديرية وحدة الإنتاج والتجارة: يتضح من اسمها أنها تهتم بعملية الإنتاج التي تبدأ من عملية التموين، أي جلب الموارد الأولية مروراً بعملية الإنتاج (بناء السكنات)، وصولاً إلى عملية البيع وكذا تولي مهمة التعامل مع العملاء كالزبائن والموردين.

• وحدة إنتاج وتوزيع مواد البناء:

الشكل رقم (3.8): الهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة "EDIMCO" الفرع



المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة

مثلما هو موضح في المخطط الخاص بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الفرع لـ "EDIMCO" فإنه يأتي على رأس المديرية العامة ومهمتها الإشراف على حسن تسيير عمل المؤسسة الفرعية وبالاجتهاد إلى أسفل الهيكل نجد هناك ثلاثة أقسام تحت إمرة السيد المدير العام وهي كالتالي:

1. المصلحة العقارية:

2. وحدة التجارة والبناء؛
3. وحدة توزيع مواد البناء: وهي بدورها تتولى مهمة الإشراف على ثلاثة مصالح، مصلحة الأمانة العامة، مصلحة المستهلكين ومصلحة التجارية، وهذه الأخيرة تضم مصلحتين ثانويتين هما مصلحة شراء مواد البناء ومصلحة التسويق وهذه الأخيرة مسؤولة عن بيع مواد البناء الإسمنت، القرميد، الحديد؛
4. وحدة الإنتاج حيث تتولى فرعين هما شراء المواد واللوازم والإنتاج (ورشة الإنتاج)، حيث هذه الأخيرة تتفرع إلى ثلاث ورشات أهمها:
 - ورشة التجارة؛
 - ورشة التصنيع (مواد البناء parpa)؛
 - ورشة تصنيع الخرسانة.
5. مصلحة الأعمال وهي بدورها تتولى قسم أمين مخزن، قسم الميكانيكي، قسم الكهربائي وقسم قطاع الغيار.

المطلب الثاني: وظيفة المؤسسة وهدفها والعناصر المكونة لنظامها

الفرع الأول: وظيفة المؤسسة:

1. بناء المساكن والمحلات التجارية وبيعها بالتقسيط؛
2. بيع جل موارد البناء (الإسمنت، البلاط... الخ)؛
3. صنع مستلزمات البيوت والمحلات من أبواب ونوافذ خشبية وغيرها.

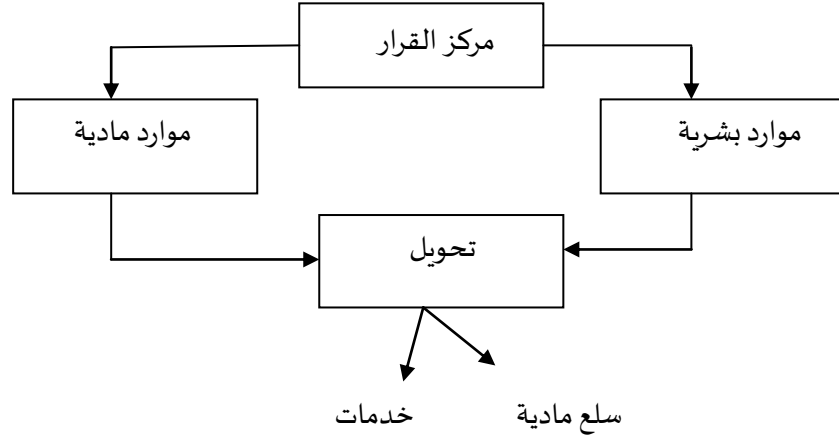
الفرع الثاني: أهداف المؤسسة

1. التموين: وهو التزويد بمستلزمات؛
2. الإنتاج: وهو تحويل المدخلات إلى إنتاج؛
3. التوزيع: تصريف المنتجات إلى الزبائن.

الفرع الثالث: العناصر المكونة لنظام المؤسسة "EDIMCO"

- أ. الموارد المالية: هي الوسائل المستخدمة في العملية الإنتاجية (آلات ومباني) وكذلك الوسائل التكنولوجية والمعلوماتية؛
- ب. الموارد البشرية: هي تلك الموارد المتمثلة في الطاقة العملية والذهنية لعمال المؤسسة؛
- ج. مركز القرار: وهو المكلف بتسيير أنشطة المؤسسة ويعني التنسيق بين مختلف العناصر الأخرى المكونة للمؤسسة؛
- د. التحويل: وهو الناتج نشاط المؤسسة لتحويل المواد الأولية إلى سلع مادية أو عنصر العمل المبذول لتقديم خدمات الأفراد أو الجماعات.

الشكل رقم: (3.9): العناصر المكونة لنظام المؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: سياسة التوظيف لدى مؤسسة توزيع مواد البناء

❖ أولاً: المراحل الأساسية لعملية التوظيف:

لكي تباشر مختلف المؤسسات عملها على أكمل وجه يجب أن تحتوي على عنصر أساسي وهو العنصر البشري الذي يعتبر العمود الفقري لكل منها حيث أن نجاحها يعتمد بدرجة أكبر على مدى نجاعة هذا الأخير، ولجلب هذا العنصر الحيوي واستقطابه تعتمد المؤسسات على طرق مختلفة في ذلك، وفي بحثنا هذا عن كيفية التوظيف ارتأين أن نأخذ مؤسسة "EDIMCO" كمثال على ذلك.

حيث تعتمد هذه الأخيرة في هذه المهمة على مكتب تشغيل اليد العاملة الذي يتلقى طلب (رسالة) من هذه المؤسسة في حالة الاحتياج إلى موظف مهما كانت صفته، بعد ذلك يقوم هذا المكتب ببعث مجموعة من المرشحين لنيل هذا المنصب، حيث أنهم يوضعون تحت الاختبار الذي تشرف عليه رئيسة إدارة الموارد البشرية والتي تقوم باختيار من هؤلاء المرشحين الأجدر بنيل هذا المنصب، حيث أن الاختبار قد يكون إما كتابياً أو شفويًا.

بعد أن يتم اختيار الموظف المناسب ببعث برسالة ثانية إلى مكتب تشغيل اليد العاملة تتضمن المعلومات الخاصة بالمرشح الناجح في الاختبار وفي الأخير يكون هذا الموظف الجديد ملزماً بإحضار ملفه الخاص وتقديمه إلى إدارة المؤسسة من أجل تعيينه بعقد محدد المدة.

❖ ثانياً: عملية التكوين ومدة عقد العمل:

تعتمد مؤسسة "EDIMCO" في عملية التوظيف على عقود محددة المدة في حالة جلب موظفين إداريين، حيث تكون مدتها ابتداء من سنة ونصف كأقل تقدير، أو تكون على حسب مدة العمل المطلوب (مدة المشروع) لعمال من الدرجة الأولى (البناء، الدهان) إما فيما يتعلق بموضوع تجديد العقد من عدمه فذلك يعتمد على السلوك الذي يتمتع به الموظف أو العامل أثناء مدة العقد، إضافة إلى المهارات التي يمتلكها هذا الأخير، حيث يتم تجديد عقده في حالة الانضباط وحسن السلوك بالإضافة إلى المردود الجيد الذي يقدمه للمؤسسة، وفي حالة العكس لأي موظف يقوم بمجموعة من الغيابات

والتأخرات فقد يفسخ عقده قبل أن ينتهي وذلك لا يكون بصفة مباشرة وإنما بمنحه إنذارين الأول يكون شفويا والثاني كتابيا، وفي حالة تكرار نفس الخطأ فإنه يمرر إلى المجلس التأديبي الذي يتكون من أربعة أشخاص اثنان منهم إداريين بالمؤسسة ومهمتهم الدفاع عن حقوق المؤسسة، أما الآخرين فمن نقابة العمال ومهمتهم الدفاع عن حقوق الموظف، حيث يتم دراسة ومناقشة القضية للخروج بقرار نهائي يقضي إما بإقالة هذا الموظف أو إمكانية مواصلة عمله داخل المؤسسة.

كما تقوم هذه الأخيرة بعملية تكوين موظفي الإدارة وغالبا ما تكون مدة هذا التكوين 6 أشهر وبمعدل 5 أيام في الشهر، حيث يسمح القانون للموظفين بالاستفادة من هذا التكوين.

المبحث الثاني: مسار وآليات عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة

تعتمد المؤسسة "EDIMCO" على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات المراجعة الداخلية، كما تسعى قدر الإمكان إلى تطبيق المعايير العالمية للمراجعة الداخلية، وتتم عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة عبر آليات محددة ضمن القانون الداخلي للمؤسسة.

المطلب الأول: منهجية عملية المراجعة الداخلية

الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية

اقترح الفريق المكلف بهذه الدراسة هيكلًا تنظيميًا لمديرية المراجعة الداخلية، واعتبره مناسبًا للمؤسسة توزيع مواد البناء "EDIMCO" لأنه:

يتوافق مع التنظيم الإداري للمؤسسة؛

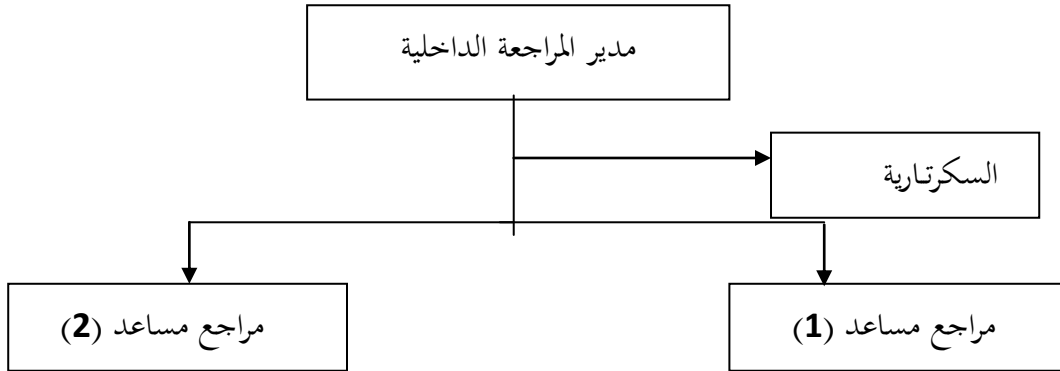
يتطلب تشكيلة بسيطة من المراجعين، والذين يسهل اختيارهم من بين العاملين بالمؤسسة؛

يرتكز على العمل الجماعي الذي يضمن درجة الموضوعية المطلوبة في كل مهمة مراجعة؛

يسمح بتنفيذ مهمات مراجعة متنوعة تشمل جميع أنشطة ووظائف المؤسسة، بما فيها الجانب المالي والمحاسبي، وذلك

وفقًا لمخطط سنوي تعدده مديرية المراجعة ويصادق عليه مجلس التنسيق بالمؤسسة.

الشكل رقم (10.3): مشروع هيكل تنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية بمؤسسة "EDIMCO"



المصدر: وثائق داخلية خاصة بمديرية الموارد البشرية

وباستثناء منصب السكرتارية الذي يعتبر تواجد روتيني في أي هيكل تنظيمي لأي مستوى إداري بالمؤسسة، فإن هيكل مديرية المراجعة الداخلية يتكون من ثلاثة أشخاص (مدير المراجعة الداخلية، والمراجعين المساعدين)، ويرى أعضاء الفريق المكلف بدراسة هذا المشروع أن مثل هذا العدد ليس مبالغ فيه بالنظر إلى حجم المؤسسة "EDIMCO" وفروعها، وإنما هو ضروري للإجابة على انشغالات المسيرين المختلفة، والتي هي موضوع مهمات مراجعة متنوعة (مراجعة مالية ومحاسبية، مراجعة اجتماعية، مراجعة تسويقية، مراجعة النوعية وغيرها).

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة، فتتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها لمباشرة مهامه واخذ

المعلومات اللازمة لعملية المراجعة، كما توجد هناك تكاليف أو مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في اكتشاف بعض الأخطاء أو وجود انحرافات سواء كانت كبيرة أو خطيرة أم سطحية فقط. وفي كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن تلخيص آلية عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة "EDIMCO" في الخطوات التالية:

في بداية السنة تقوم المؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسباً لتحقيق أهدافها وفرض أكبر قدر ممكن من الرقابة، حيث تقوم لجنة المراجعة الداخلية بتحديد المهام بكل دقة وتوقيت كل مهمة، ليتم بعد ذلك رفع برنامج العمل إلى الرئيس المدير العام للمصادقة عليه، كما يمكن للرئيس المدير العام إبداء ملاحظات أو اقتراحات فيما يتعلق ببرنامج العمل، حيث تأخذ لجنة المراجعة الداخلية هذه الاقتراحات في النظر وتقوم بإجراء التعديلات اللازمة على برنامج العمل قبل إعادة طرحه من جديد للرئيس المدير العام تبدأ عملية المراجعة من خلال اعتماد أول مهمة ضمن البرنامج العمل المسطر، حيث ترسل لجنة المراجعة الداخلية ورقة عمل للمصلحة المعنية بعملية المراجعة تحتوي على جميع التفاصيل المتعلقة بالمهمة مثل: تاريخ البدء بالمهمة، ما هي المهمة، ما هي الإجراءات التي سيتم مراجعتها، من هم الموظفون المعنيون بعملية المراجعة وغيرها من التفاصيل المتعلقة بالمهمة.

يذهب المراجع الداخلي إلى مديرية المصلحة التي ستتم فيها عملية المراجعة ويعقد جلسة مفتوحة مع مسؤولي المصلحة يتم خلالها مناقشة المحاور الرئيسية المتعلقة بالمهمة وبرز أهدافها.

تشرع المراجعة في المهمة بالتواصل مع الموظفين المعنيين بعملية المراجعة، حيث يقوم بشرح تفصيلات المهمة وما هي المعلومات التي قد يحتاجها أثناء مهمته.

يقوم المراجع الداخلي بإجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية للمصلحة لمعرفة درجة المخاطرة التي تواجهها المصلحة، ثم يبدأ الفعلي في المهمة.

بعد الانتهاء من المهمة يقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير أولي حول المهمة التي قام بها، ويقوم بعرض هذا التقرير على مديرية المصلحة التي أجريت فيها عملية المراجعة للمناقشة وإيضاح النقاط الغامضة التي قد تنشأ نتيجة سوء تفاهم بين المراجع الداخلي وموظفي المصلحة، حيث أبدت التجربة أن المراجع الداخلي قد يسجل بعض الأخطاء في تقريره ليست موجودة على أرض الواقع أو العكس.

تتمثل المرحلة التالية في كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهد المراجع الداخلي، حيث يوجه مباشرة إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدراسة التقرير ويتخذ القرارات اللازمة إذا تطلب الأمر ذلك هنا يقوم المراجع الداخلي بمتابعة تنفيذ القرارات أو التوصيات التي وضعها الرئيس المدير العام والتأكد من حسن تطبيقها، أما في حالة عدم تطبيق القرارات أو وجود خلل ما في التطبيق فيقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير حول الموضوع ليتم إرساله إلى الرئيس المدير العام الذي سوف يتخذ الإجراءات الملائمة حول هذه القضية.

المطلب الثاني: معايير إعداد تقرير في المؤسسة

لجعل تقارير المراجعة الداخلية مفهومة وواضحة وسهلة الاستعمال وضعت المؤسسة "EDIMCO" مجموعة من القيود أو الشروط التي تتعلق بكيفية إعداد التقارير:

- ✓ بعد تقرير المراجعة الداخلية اثر كل عملية مراجعة يجب أن يشمل على كل المعلومات المتعلقة بمهمة المراجعة من أهداف، نطاق، منهجية، النتائج والخلاصة. كما قد يحتوي التقرير على التوصيات التي تهدف إلى تحسين سير النشاط الخاضع لعملية المراجعة؛
- ✓ يقدم التقرير الأولي عن قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة ليقوم بالنظر فيه والمصادقة عليه في الأجل المحددة؛
- ✓ يضم التقرير النهائي للمراجعة الداخلية ملاحظات المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية، كما قد يضم الاقتراحات العملية لحل المشكل المطروح والمقدمة من طرف المسؤول عن قسم المراجعة الذي يستطيع حتى اقتراح تواريخ محددة لتجسيد الحلول المطروحة؛
- ✓ يجب أن يضم التقرير النهائي الآراء الخاصة بالمراجع الداخلي في حالة عدم اتفاق بين هذا الأخير والمسؤول عن خلية المراجعة الداخلية؛
- ✓ يوجه التقرير النهائي للمراجعة الداخلية إلى الرئيس المدير العام في التاريخ المحدد ضمن برنامج العمل؛
- ✓ يتحمل الرئيس المدير العام وحده مسؤولية تطبيق توصيات ونصائح المراجعين الداخليين واتخاذ الإجراءات اللازمة حول النتائج المتوصل إليها في التقرير النهائي؛
- ✓ بالإضافة إلى التقارير النهائية يقدم المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية للرئيس المدير العام الأعمال، الاقتراحات والتوصيات المقدمة من طرف المراجع الخارجي طيلة سنة كاملة وهذا بشكل ملخص عن طريق تقرير استثنائي؛
- ✓ يقدم المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية التقرير الملخص بشكل سنوي للرئيس المدير العام حيث يضم هذا التقرير جميع الأعمال المنجزة من طرف خلية المراجعة الداخلية، جدول زمني خاص بتطبيق التوصيات المدونة في مختلف أنواع التقارير، وعلى العموم فيضم التقرير الملخص أهم النقاط المتوصل إليها في التقارير السابقة. مع ملاحظة أن التقرير الملخص يتم عرضه بشكل دوري على مجلس الإدارة؛
- ✓ للمراجع الداخلي الحرية في تدوير الصعوبات والعراقيل التي واجهها في المصلحة المعنية بعملية المراجعة ضمن التقرير إن أراد هو ذلك؛
- ✓ يجب أن تعد كل التقارير وفقاً للنموذج المحدد مسبقاً من طرف مديرية المراجعة ومراقبة التسيير، إلا أنه قد يختلف شكل التقرير من مهمة إلى أخرى حسب متطلبات المهمة وعموماً فإن شكل التقرير يضم المحاور التالية: العنوان، المقدمة، أهداف المهمة، وسائل وآليات العمل، العرض (أو صلب الموضوع)، الملاحظات، التوصيات، النتيجة النهائية؛
- ✓ يجب على المراجع الداخلي أن يحترم جميع معايير إعداد التقارير سواء كانت مبرمجة أم استثنائية نظراً لما تسمح به التقارير من تجسيد لجهد المراجعة الداخلية وتباين دقة وتفادي عمله من جهة. ومن جهة أخرى لما تقدمه هذه التقارير من معلومات ملائمة لمتخذي القرار؛

المطلب الثالث: تقييم المراجعة الداخلية للمؤسسة

تبدل خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة "EDIMCO" جهدا كبيرا أثناء أدائها لمهامها مستعينة في ذلك بإحدى مختلف الأجهزة من حواسيب وشبكات اتصال داخلي، كما تعمل على الرفع من كفاءة موظفيها عن طريق إدراجهم في دورات تكوينية، إلا أنه قد تصوب خلية المراجعة الداخلية بعض النقائص أو التساهلات، وللوقوف على مدى كفاءة وفعالية عملية المراجعة الداخلية للمؤسسة "EDIMCO" تم استعمال أداة المقابلة مع أحد المراجعين الداخليين في المؤسسة وكانت نتائج هذه المقابلة كالآتي:

الجدول(3.2): نتائج مقابلة مع مراجع داخلي في المؤسسة "EDIMCO"

لا	نعم	جيد	مقبول	قابل للتحسين	الأسئلة
أسئلة عامة					
	•				هل تعتقد أن المراجعة الداخلية قيمة مضافة للمؤسسة
			•		بشكل عام كيف تقيم
أسئلة تتعلق بالهيكل التنفيذي للمراجعة الداخلية					
				•	كيف تقيم مدى ملائمة الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية لتحقيق الاستقلالية
			•		كيف تقيم مدى تماشي الهيكل التنظيمي لخلية المراجعة الداخلية مع ما يفرض عليها من مهام
	•				هل تساهم الهيكل الحالية لخلية المراجعة الداخلية في تحديد المشاكل
أسئلة تتعلق بعمليات (مهام) المراجعة الداخلية					
			•		ما مدى ملائمة نطاق المراجعة الداخلية مع الاحتياجات الحالية والمستقبلية للمؤسسة
			•		كيف تقيم آليات المستخدمة في المراجعة الداخلية من تحقيق النتائج المرجوة
			•		كيف تقيم جودة برنامج العمل السنوي من ناحية الوضوح والدقة
	•				هل ترك برنامج العمل بعض النقاط الحساسة دون تغطية
أسئلة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية					
				•	كيف تقيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
				•	كيف تقيم كفاءة الموظفين في مصلحة مراقبة التسيير
أسئلة تتعلق بطاقم خلية المراجعة الداخلية					
				•	كيف تقيم درجة استقلالية طاقم خلية المراجعة الداخلية
			•		كيف تقيم كفاءة وفعالية طاقم خلية المراجعة الداخلية بالنسبة للمهام

					العدية
		•			هل يحفظ طاقم خلية المراجعة الداخلية بدورات تكوينية مناسبة
				•	كيف تقييم كيفية تعامل المراجع الداخلي مع المهام المعقدة

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال نتائج هذه المقابلة نلاحظ انه على العموم فقد نجحت المراجعة الداخلية في قدر معين من النفعية للمؤسسة من خلال تحقيق نتيجة مضافة مما يثبت أن خلية المراجعة الداخلية تستحق مكانها في المؤسسة بكل جدارة، أما فيما يخص هيكلية خلية المراجعة الداخلية وتموضعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة فقد أظهرت المقابلة أن هذا التموضع لا يخدم بشكل كبير استقلالية المراجعة الداخلية كما لا يسمح إلا بتحقيق القدر الضروري فقط من الأعمال والمهام دون بلوغ درجات عليا من الكفاءة والفاعلية، بينما يبدو أن مهام وعمليات المراجعة الداخلية تسير عموما على وجه مقبول سواء تعلق الأمر بمدى ملائمة المراجعة الداخلية لاحتياجات المؤسسة أو من حيث الآليات والمنهج المتبعة في عملية المراجعة، إلا أن برنامج العمل يبقى يعاني من بعض النقائص التي قد تكلف المؤسسة الكثير على المدى المتوسط، القصير أو الطويل، وفيما يخص نظام الرقابة الداخلية فنجد أنه يحتاج إلى المزيد من التحسين والتطوير الذي من شأنه أن يخفف من ضغط المهام الملغاة على كامل المراجعين الداخليين، كذلك من خلال هذه المقابلة اتضح لنا أن طاقم المراجعة الداخلية لا يزال في حاجة إلى اكتساب المزيد من الخبرات والمهارات لكن قيام المؤسسة بتوفير دورات تكوينية هذا الطاقم من شأنه أن يزيد من كفاءتهم وفعاليتهم أثناء أداءهم لمهامهم المختلفة.

من خلال هذه المقابلة ومن خلال ما وجدناه داخل مصلحة المراجعة الداخلية نستطيع القول أن المراجعة الداخلية في المؤسسة "EDIMCO" لا ترتقي إلى المستوى المثالي من عدة جوانب، إلا أن الموظفين داخل هذه المصلحة. مصلحة المراجعة الداخلية. وعبر سعيهم الدائم للنهوض بالمؤسسة وحمايتها من كافة أنواع الغش والتلاعب ساهموا ولا زالوا يساهمون في النهوض بالمراجعة الداخلية في المؤسسة وترقيتها وتطويرها قدر المستطاع.

المبحث الثالث: فعالية المراجعة في تسيير الوحدة

من أجل معرفة أثر المراجعة على تسيير المؤسسة بمختلف هياكلها لجأنا إلى القيام بطرح أسئلة مباشرة على مختلف المصالح.

المطلب الأول: نظام الرقابة وأدوات المراجعة

ولدراسة نظام الرقابة السليم يمكن طرح بعض الأسئلة:

*هل تعتقدون أن نظام الرقابة سليم؟

*الرقابة الداخلية تنقسم إلى رقابة إدارية وأخرى محاسبية كيف يتم التحكم في كل رقابة؟

*كيف يرى مراجع الحسابات نظام الرقابة الداخلية لديكم هذه السنة أي سنة 2017؟

تتمثل الرقابة الداخلية في خطة التنظيم والإجراءات المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والإلزام بالسياسات الإدارية، فمن هذا المنطلق نلاحظ أن الرقابة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالسجلات المالية والقوائم المالية والإثباتات للعمليات المالية والتطبيق للقوانين الداخلية، نعم فإن الوحدة لها نظام رقابة محكم، كما أن الإدارة تضع خطة سياسية من أجل بلوغ هدف معين وهذا طموح كل مؤسسة كالموازنة التقديرية، الإحصاء تدريب العمال دراسة الوقت إلخ.

وهذا كله من أجل الحفاظ على ممتلكات الوحدة والاستمرارية في النشاط.

وفيما يخص الرقابة المحاسبية يكمن دورها في تسجيل العمليات المالية حسب التسلسل الزمني لحدوثها اعتمادا على البيانات وقرائن تثبت الحوادث المالية.

أيضا التنظيم الكفء الذي يحدد مستويات السلطة وتحمل المسؤولية حسب الهرم التنظيمي له أثر في نظام الرقابة، أي بمعنى أن كل مسئول يحاسب وفق السلطة الممنوحة له.

ومن إجراءات الرقابة المحاسبية أن تقوم الوحدة بالحفاظ على السجلات والدفاتر والبيانات المالية لمدة 10 سنوات في الأرشيف.

كما أن الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع تكون عبر الملاحظة وسيرورة العمل لأنه في الوحدة يوجد محافظ

حسابات (مدقق) التي تكون له كامل الحرية في التدخل في حالة وجود انحرافات وعرضها على المجلس التنفيذي

للاستفادة من الأخطاء خاصة الرقابة المحاسبية، ونجد أن المدير العام صارم في تطبيق القوانين ويحمل المسؤوليات على جميع رؤساء المصالح فتنتطوي عليه الرقابة الإدارية وهذا قبل حلول نهاية السنة وحضور مراجع الحسابات لمراجعة سير

عمل الوحدة وكمثال على مدى ملاحظة مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في بعض الأحيان تكون ترقية أو

استحداث لعامل جديد، فيكون سؤاله موجه للمدير العام لماذا يشتغل هذا العامل في ذلك المنصب.

وخلال سنة 2000 وبعد عملية المراجعة لم تكن هناك ملاحظة على نظام الرقابة المفروضة في الوحدة، وليس المشكل

في نظام الرقابة الداخلية المفروضة ولكن المحيط الخارجي يفرض الواقع على الوحدة كالمنافسة من طرف الخواص

بالدرجة الأولى، فهم يعتمدون على سعر بيع أقل من سعر بيع الوحدة وهذا ما أدى إلى عدم استقرار نظام الرقابة

الداخلية خاصة من جانب الموازنة التقديرية التي لم تسعى إلى تحقيق الهدف المبتغى منذ ثلاث سنوات، دائما يوجد

انحراف سالب وتسمى إدارة الوحدة للخروج من هذه النتيجة السالبة.

المطلب الثاني: المقارنة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

بعد طرحنا للسؤال التالي :

برأيك، هل يوجد فرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية؟ فكانت الإجابات من طرف المسيرين كما يلي :

جدول (3.3): مقارنة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

النسبة %	التكرار	التكرارات الإجابة
44,5	4	نعم
44,5	4	لا
11	1	لا أدري
100	9	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

إن الإجابة المسؤولين على هذا السؤال توزعت على الخيارات الثلاثة المطروحة في الجدول السابق، حيث أكد أربعة مسيرين من أصل تسعة وجود فرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، بينما نفى مثلهم بالمقابل وجود أي اختلاف بين هذين المفهومين، في حين أفصح مسير واحد بأنه لا يعلم إن كان هناك فرق بين المصطلحين أو العكس. وفي الواقع، إن هذه النتائج وإن كانت في مجملها تعكس نقصا في ثقافة المسيرين حول هذين المصطلحين، فهي تبقى غير كافية، لهذا كان لابد من طرح سؤال استفساري على المسيرين الذين أكدوا وجود اختلاف بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، لكن هذه المرة قصده الباحث مفتوحا، حتى يتيح لهم فرصة الإفصاح على أوجه الاختلاف تلك، ليستطيع بعدها تقييم معلوماتها حول هذين المصطلحين.

لقد عرف أغلب المسيرين. الذين أجابوا بـ "نعم" في السؤال السابق. الرقابة الداخلية بأنها مهمة تلقائية لمراقبة عمل موظف بواسطة موظف آخر وذلك للتأكد من مدى تطابق العمل المنجز بالقواعد المحددة له، وبهذا تجدهم يؤكدون على أن الفرق بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية يكمن في أن الأولى هي عبارة عن عملية تلقائية تتم في كل وقت، بينما المراجعة الداخلية هي عملية موجهة ومبرمجة لفترة محددة.

والحقيقة، إن هذه الإجابات وإن أصابت في جانب معين (الضبط الداخلي الذي يعتبر أحد عناصر الرقابة الداخلية)، فإنها تبقى ضيقة ومحدودة، لأنها لا تعبر عن الفرق الجوهرية والأساسية بين هذين المصطلحين، والذي يكمن في أن الرقابة الداخلية هي نظام قائم على مجموعة من الإجراءات واللوائح والسياسات والأساليب التي وضعتها المؤسسة للتحكم في نشاطها بصفة عامة، أما المراجعة الداخلية فهي وظيفة تهتم بفحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة ميدانية لحالة المؤسسة العمومية لتوزيع مواد البناء EDIMCO المختصة في إنتاج مختلف مواد البناء من إسمنت وقرميد وغيرها من منتجات، وذلك بالتعرض إلى نظرة عامة حول المؤسسة من حيث نشأة وتطور المؤسسة، مهمتها، تنظيمها الوظيفي ونشاطها... إلخ.

كما تم التعرف من خلال هذه الدراسة على المكانة التي تحتلها المراجعة الداخلية بمؤسسة EDIMCO حيث أن تواجدها كان شكليا ومؤقتا، لأنه لم يتم تحديد طبيعة مهمات المراجعة التي ستنفذ.

كما أن في ارتباط قسم المراجعة الداخلية بمديرية المالية والمحاسبة تحديد لقيمة الخدمات التي تحصل عليها المؤسسة من هذه الوظيفة لأن هذا الارتباط إضافة إلى أثره السلبي على أهم ركن من مقومات أية مراجعة فعالة والذي نقصد به استقلال وموضوعية المراجع باعتبار أن هذا الأخير تابع لسلطة إدارية (مديرية المالية والمحاسبة) هي موضوع إحدى مهماته التي ينفذها خلال السنة، فهو كذلك ارتباط حصر نطاق المراجعة الداخلية في النواحي المالية والمحاسبية فقط، هذا في الوقت الذي تشهد فيه الوظيفة - عالميا- تطورا سريعا خاصة في مجال تطبيقها.

الخاتمة العامة

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية منذ الثمانينات من القرن الماضي إصلاحات وتغيرات هيكلية جوهرية فرضت عليها الاهتمام الجدي بوضع إستراتيجية تنموية شاملة تعتمد على إمكانياتها الداخلية في مواجهة التحديات الجديدة. وأمام حصول معظمها على الاستقلالية، وحتى تثبت وجودها على الساحة الوطنية وتضمن بقائها واستمرارها، برزت حاجة إدارتها إلى أدوات التسيير حديثة تساعد على التحكم بشكل أفضل في أنشطتها، ولما كان هدف البقاء والاستمرار هذا يتطلب على الأقل وجود نظام رقابة داخلية فعال بالمؤسسة، فإنه لابد من إيجاد أداة داخلية تعمل على فحصه وتقييم فعاليته وحيكته وذلك من خلال تحديد نواحي القصور فيه (الاختلالات) وتقديم التوصيات المناسبة لتعديله، فكان بذلك ميلاد المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات.

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

ومن خلال تناولنا لموضوع فعالية المراجعة الداخلية في تسيير المؤسسة، والذي أخذنا فيه كدراسة حالة ميدانية مؤسسة مواد البناء " EDIMCO " بمستغانم، حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تتمحور حول مدى مساهمة تصميم إدارة المراجعة الداخلية في تحسين أداء وفعالية المؤسسة.

إن معالجة هذه الإشكالية والتساؤلات الفرعية اقتضى ثلاثة فصول المقدمة في هذه المذكرة، حيث تناولنا فيها مختلف الأبعاد الأساسية لذلك، باستعمال المنهج والأدوات الضرورية للمعالجة والتحليل فضلا عن تبني فرضيات كانت بمثابة أداة توجيه، تم اختبارها على مستوى الموضوع.

1. نتائج اختبار الفرضيات:

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات: الفرضية الأولى: فيما يخص المراجعة فهي عملية نظامية ومنهجية، تقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي لنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة لتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة؛

الفرضية الثانية: فيما يخص أن المراجعة الداخلية هي وظيفة حتمية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تابعة للإدارة العليا ولا بد من توفير مجموعة من المعايير التي يجب على المراجع إتباعها من أجل أن يؤدي مهمته على أحسن وجه،

الفرضية الثالثة: أما فيما يخص الفرضية الثالثة والمتمثلة في قيام المراجعة الداخلية باكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، فتوصلنا إلى أن المراجع الداخلي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال مراحل محددة تبدأ بتقييم كيفية تصميم هذا النظام من طرف الإدارة وصولاً إلى تقييم النهائي له ومعرفة فعاليته وقوته للوصول في الأخير إلى اكتشاف نقاط القوة والضعف فيه وإبداء الرأي حوله.

2. عرض نتائج الدراسة ككل:

❖ عرض نتائج دراسة الجانب النظري:

بناء على ما ورد في الدراسة السابقة تم الوصول إلى النتائج التالية:

- المراجعة الداخلية وظيفية يؤديها موظفون داخل المؤسسة وتتناول فحصا انتقاديا للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من تطبيقها ومن سلامة مقومات الرقابة الداخلية؛
- المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة حيث تسعى إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية (إدارة، أقسام، فروع) حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة؛
- نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المحاسبية والمالية، وأخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية، ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المراجع الداخلي بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة؛
- الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات التي تضعها المؤسسة وتعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان التطبيق مع القوانين والقواعد وتطبيق التعليمات التي تحددها الإدارة العامة للمؤسسة؛
- يتوقف نجاح المراجع في تأدية أدواره، على الفهم العميق والتوظيف المستمر للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة الداخلية، عند فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من سلامة المعالجة للعمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة؛
- تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبة للحكم على مدى صحة الأداء وكذا نتائج القوائم المالية والمركز المالي؛

❖ نتائج متعلقة بالدراسة التطبيقية:

كما يمكن إضافة نتائج متعلقة بدراستنا التطبيقية لـ "EDIMCO":

- تتبع دائرة المراجعة الداخلية وظيفيا لمديرية المحاسبة والمالية، مما يجعل المراجع بمؤسسة EDIMCO مسؤول بصفة مباشرة أمام المدير المحاسبة والمالية، والواقع أنه في ظل هذه العلاقة الوظيفية لا يمكن للمراجع الداخلي تحقيق الاستقلال المهني المطلوب في وظيفته؛
- إن هذا النوع من الارتباط إضافة لتأثيره السلبي على كل من استقلالية وموضوعية المراجع، فقد حصر مجال تطبيق المراجعة الداخلية بالمؤسسة في الجوانب المحاسبية والمالية لنشاط المؤسسة (مراجعة المحاسبية والمالية)، وهذا بالطبع يتعارض مع خاصية الشمول التي تتميز بها المراجعة الداخلية عن غيرها؛
- تملك المؤسسة كفاءات عالية تم تكوينها من المفروض لتتولى مهام المراجعة الداخلية بها، لكن الواقع أثبت عكس ذلك، فتلك الإطارات هي موزعة حاليا على مناصب إدارية أخرى، مما يؤدي إلى ضياع فرصة استفادة المؤسسة من خبرات هؤلاء في هذا المجال.

3. التوصيات والاقتراحات:

بناءً على كل ما سبق، نقدم فيما يلي جملة من التوصيات التي نعتقد أنها ضرورية لتحقيق المسعى المنشود سابقاً، والتي تساهم في تحسين أداء المراجعة الداخلية وتحسين درجة الاستفادة منها.

وتتضمن هذه التوصيات كذلك اقتراحات خاصة بإعادة النظر في مكانة وظيفة المراجعة الداخلية بمؤسسة EDIMCO :

- ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية في الجزائر من خلال العمل على إرساء معايير وإجراءات عمل خاصة بها وأخرى ترتبط بشخص المراجع الداخلي؛
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين الداخليين، وزيادة بسط هيبة المراجعين الداخليين بين الموظفين، وتصحيح نظرتهم للمراجعين الداخليين بأنهم مساعدون لا أكثر ولا أقل؛
- يعد استقلال المراجع أهم ركن في مقومات أي مراجعة فعالة، حيث تتحدد من خلاله قيمة الخدمات التي تحصل عليها أية مؤسسة من وظيفة المراجعة الداخلية.

4. آفاق البحث في الموضوع:

إن آفاق البحث في الموضوع مازالت مفتوحة فهي تتيح المجال أمام بحوث أخرى تتعلق بـ:

- دور وظيفة المراجعة الداخلية في تحقيق حوكمت المؤسسات الاقتصادية وتحسين أدائها.
- فعالية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الأداء الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية وتطوير منهجيتها.
- دور وظيفة المراجعة في التسيير الرشيد للمؤسسة.

وفي الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع، وما التوفيق إلا من عند الله عزّ وجل.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أولا. المراجع باللغة العربية:

❖ الكتب:

1. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
2. حسب أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)، دار الثقافة، الأردن، 2009.
3. طارق عبد العادل حماد، موسوعة معايير والمراجعة، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2004.
4. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
5. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
6. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
7. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
8. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.
9. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، الدار الجامعية، مصر، 1997.
10. محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1998. 11. عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 1992.
12. عبد الفتاح صحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، القاهرة، 2006.
13. عبد الفتاح الصحن ومحمد سيد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
14. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2002.
15. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الحديثة للنشر الإسكندرية، مصر، 2002.
16. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية العلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

❖ المجلات والجراند الرسمية:

17. مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة البحث، معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002.

❖ الأطروحات والرسائل الجامعية:

18. أحمد كاروس، تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010.
19. إيمان علوش، مدى فعالية المراجعة الداخلية في تسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة مستغانم، 2012.
20. عبد الكريم مقراني، انسجام معايير المراجعة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008.

ثانيا. المراجع باللغة الفرنسية:

21. sourour AMMAR, la compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, <comptabilité contrôle, audit et institution>Tunis, Mai 2006.

ثالثا . مواقع الانترنت:

22. <http://www.mohasaba.3oloume.org/t263-topic>, jeudi 08/12/2016

23. <http://ia341043.us.archive.org/0/items/isas1200/400>, pdf>22/03/2017

24. PDF created With pdffactory pro trial version www.pdffactory.com, 2017-03-20