

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة فرحات عباس - سطيف 1-

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

بغنوان:

تحليل العلاقة القائمة بين أفراد المؤسسة و المراجع الداخلي

- دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس و المراقبة

E.N.A.M.C

العلمة

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

بقة الشريف

إعداد الطالبة:

تريش نجاد

تاريخ المناقشة : 2017/02/18

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. ملياني عبد الحكيم
مشرفا و مقررا	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بقة الشريف
عضوا مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذة التعليم العالي	أ.د. قطاف ليلي
عضوا مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر - أ-	د. روابحي عبد الناصر
عضوا مناقشا	جامعة الجزائر	أستاذة محاضرة - أ-	د. بكطاش فتيحة
عضوا مناقشا	جامعة برج بوعرييج	أستاذة محاضرة - أ-	د. بن فرج زونية

السنة الجامعية : 2017/2016

إهداء

أهدي عملي هذا إلى كل من وقف بجانبني

وساندني أثناء إنجاز هذا البحث

على رأسهم

-والديا اطال الله في عمرهما وجعل الجنة دارهما

-قرة عيني وابني الوحيد "عبد الاله "

حفظه الله وجعله من عباده الصالحين

- وزوجي حفظه الله واطال في عمره

كلمة شكر و تقدير

لله الحمد و المنة على انجاز هذا العمل فهو احق ان يشكر

من لم يشكر الناس لم يشكر الله ، و لأنني كنت و سأظل دريا من دروب الوفاء يشرفني أن أتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى كل من :

- الأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور بقة الشَّريف على قبوله تأطير هذا البحث و تقديمه مجهودات كبيرة من أجل انجاح هذا البحث .

- كما اتقدم بالشكر للجنة المناقشة كل باسمه والذين سيساهمون بدورهم في تقويم هذا العمل و اثرائه .

- السيد لصلح خليفة المدير المالي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس و المراقبة بالعلمة الذي لم يبخل علي سواءا بالمعلومات العلمية و كذلك المعلومات و التقارير الخاصة بالمؤسسة كونه القائم على قسم المراجعة الداخلية بذات المؤسسة و اهتماماته الكثيرة بمجال المحاسبة و المراجعة الداخلية.

- الاستاذ صكاك معيوف الذي كان له الفضل في تطوير فكرة البحث في اوله والذي لم يبخل علينا بمد يد المساعدة.

الزملاء الذين قدموا لي يد المساعدة و النصائح و التوجيهات أثناء فترة انجاز هذا البحث على رأسهم استاذي وزميلي و ابي الاستاذ عطية عبد الرحمان شكرا وتقديرا لكل هؤلاء ولكل من مد يد العون لي .

مقدمة :

نشأت المراجعة الداخلية وتطورت نتيجة لازدياد الحاجة إليها كأداة تساعد الإدارة على إنجاز وظيفتها الرئيسية، والتي تتمثل في السعي إلى إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي المصالح المختلفة في المؤسسة التي تديرها، وإذا كانت الإدارة تحرص على النجاح في مهمتها تلك من خلال محاولة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لها استخدامًا أمثل، فإنها ترغب في أن تتم المراجعة الداخلية عندها بالطريقة التي تسهم في ترشيد هذه الأخيرة.

وتُعد المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة لفحص ومراجعة كافة أنشطتها، كخدمة لأهداف هذه الأخيرة، وذلك عن طريق تزويد مختلف أعضاء المؤسسة بالمعلومات والتقييمات الأخيرة، والتحليلات والتوصيات التي تعينهم على تحمل مسؤولياتهم بكفاية وفعالية.

وبهذا تكون المراجعة الداخلية قد وصلت إلى مكانة بارزة في معظم مؤسسات الأعمال الحديثة كإحدى الأدوات الرقابية والإدارية الفعالة.

وما كانت المراجعة الداخلية لتبلغ هذه المرتبة الرقابية في الوقت الحاضر لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها، فقد أسهمت الظروف الاقتصادية المتقلبة في زيادة الطلب على الأدوات الرقابية، ومن بينها المراجعة الداخلية، ففي الفترات التي تتسم باقتصاديات عدم التأكد والمخاطرة، تعمل المراجعة الداخلية على تسليط الأضواء على الكيفية التي تدار بها المشروعات العامة والخاصة ؛ من أجل ترشيد مسارها وتصويب انحرافاتهما، وفي فترات الركود الاقتصادي فإن المراجعة الداخلية تستخدم -أيضاً- لتشديد الرقابة على عناصر التكاليف لضبطها وخفضها بهدف زيادة الأرباح، حيث لا أمل في زيادة الأرباح عن طريق زيادة حصة المبيعات في مثل هذه الفترات.

وفضلاً عما سبق، فإن هناك عوامل أساسية أخرى ساعدت على نمو المراجعة الداخلية وسرعة تطورها، مثل ظهور المؤسسات ذات الفروع الدولية، وكبير حجم المشروعات وتعقد عملياتها، والحاجة إلى بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها مع ظهور البنوك وشركات التأمين، وتحول المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) إلى المراجعة الاختيارية باستخدام أسلوب العينات الإحصائية.

وقد زاد الاهتمام بالمراجعة الداخلية على الصعيدين الأكاديمي والمهني منذ تأسيس مجمع المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941م. (**he Institute of Internal Auditors**)، فقد قام أعضاء هذا المجمع بإجراء العديد من الدراسات العلمية والبحوث الميدانية التي استهدفت تعميق وتطوير

الإطار العام للبحث

المفاهيم الأساسية والإجراءات المهنية للمراجعة الداخلية، فضلاً عن ذلك، فقد أسهم المجمع كثيراً في مجال الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، فأصدر في سنة 1947م قائمة بمسئوليات المراجع الداخلي، ثم قام بتعديلها في سنة 1957م وفي سنة 1971م عدّلها للمرة الثانية.

ومن ناحية أخرى وفي سنة 1968م أصدر المجمع لأعضائه دستور أخلاق المهنة، وتوج جهوده في سنة 1978 بإصدار مجموعة معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وبذلك فإن المجمع الأمريكي (AII) يكون قد أسهم فعلاً في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدماتها.

و لقد ساهمت بعض الدول في توسيع دائرة المراجعة الداخلية بحيث لم تقتصر على الولايات المتحدة الأمريكية فقط ففي بريطانيا و عند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في الفجوة بين المالكين و الإدارة المحترفة و تطور النظام الضريبي، لم يتغير الهدف الرئيسي للمراجعة و هو اكتشاف الخطأ و الغش و لكن التغير الذي طرأ خلال هذه الفترة و لغاية 1850م هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي

لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع الغش و الخطأ و التغير.

الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لمراجعة القوائم المالية من طرف شخص مستقل، و قد نص على

ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862م الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق.

أما في عام 2001م. فقد تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية على أنها نشاط

مستقل موضوعي ، تأكيدي و استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة و لتحسين عملياتها ، فهو يساعد

المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فعاليته بإدارة المخاطر، تقييم نظام

الرقابة الداخلية، و حوكمة الشركات.

أمّا في الجزائر فيمكن القول أنّ هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا

يمكن الاستغناء عنه

فكان ذلك خلال 1988 القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88/01 المادة 401 الصادر بتاريخ 12

جانفي 1988 الذي ينص على ضرورة تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة بالمؤسسة و التحسين

بصفة مستمرة لأنماط سيرها و تسييرها. كما تنص المادة 40 من القانون 91/01

على أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة و تدعيم نظم داخلية لتدقيق المؤسسات

وتعيين طرق أدائها بشكل ملحوظ.

ومع تزايد أهمية الخدمات التي تؤديها وظيفة المراجعة الداخلية، ترسخ الاقتناع لدى معظم الإدارات العليا في كافة المشروعات الحديثة بضرورة الاعتماد على المراجعة الداخلية كأحدى الوسائل الإدارية الفعالة في تحقيق الأهداف المرسومة لهذه المشروعات. الأمر الذي دفع هذه الإدارات إلى إنشاء وحدات إدارية خاصة تهتم بوظيفة المراجعة الداخلية، وحرصت كل الإدارات العليا على ضمان استقلال هذه الوحدات حفاظاً على استقلال المراجعين وحيادهم وموضوعيتهم.

ونتيجة لاتساع المشروعات وتعقد عملياتها والتطوير السريع في استخدام الآلات والمعدات، وتعدد استخدامات الحسابات الإلكترونية في مجال الإدارة والإنتاج، ولجوء الإدارات إلى تطوير أساليبها في إدارة وتنظيم الأعمال باستمرار - فقد اتسع نطاق المراجعة الداخلية وتعددت أهدافها، الأمر الذي ضاعف من الأعباء الملقاة على عاتق المراجعين الداخليين في هذه الأيام.

وفي الواقع، فإن مهمة المراجع الداخلي تُعدّ من المهام الصعبة، فعليه أن ينجح في إنجاز المتطلبات الفنية لمهمته، وفي نفس الوقت عليه أن يُوفّق بين اتجاهات مضادة، ويؤاّم بين متطلبات سلوكية متعارضة بطبيعتها، خصوصاً في داخل المؤسسات التي لا تخلو من الصراعات المختلفة ضمن إطار معقد من العلاقات والتفاعلات الإنسانية.

وعليه، فإن نجاح المراجع الداخلي في تأدية واجباته لا يتوقف على مهاراته الفنية وإلمامه الجيد بجميع الجوانب الإجرائية الفنية لوظيفة المراجعة الداخلية فقط، وإنما يجب عليه - فضلاً عن ذلك - أن يبيّر أيضاً في مهارات أخرى تنسب إلى المفاهيم السلوكية البحتة، وبالتالي فإنه يمكن الجزم بأن كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية تتوقف على مراعاة جوانب عديدة، بعضها فني وبعضها الآخر سلوكي.

وتشتمل الجوانب الفنية على الإجراءات والوسائل الفنية والمعايير المهنية التي تتبع في إعداد وتنفيذ برامج المراجعة الداخلية، وكذا في إعداد التقارير النهائية بالنتائج والتوصيات التي تتمخض عنها تلك البرامج، وقد أصبحت هذه الجوانب مستقرة تقريباً على الصعيدين الأكاديمي والمهني، ومتعارفاً عليها بين المهتمين بالمراجعة الداخلية.

أما الجوانب السلوكية، فإنها تتعلق بالتأثيرات النفسية التي تترتب على عملية المراجعة الداخلية، أو الآثار التي تتولد عن سلوك وتصرفات المراجعين الداخليين أثناء إعداد وتنفيذ مراجعاتهم، وما يترتب من نتائجهم وتوصياتهم، والتي قد تنعكس على اتجاهات ومواقف طوائف مختلفة داخل التنظيم وخارجه.

الإطار العام للبحث

وقد بدأت الجوانب السلوكية للمراجعة الداخلية تأخذ حظها من اهتمام وعناية الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة مع مطلع الستينيات من القرن العشرين.

أولاً: الإشكالية:

حتى يمكن الاستفادة من المراجعة الداخلية بأكبر قدر ممكن وجعلها أداة إدارية فعالة تساعد في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة، فإنه ينبغي على المراجعين الداخليين بالدرجة الأولى بذل المزيد من الجهود لتكوين علاقات إيجابية تعاونية مع كافة الجهات التي تتأثر بالمراجعة الداخلية، سواء أكانت داخل المؤسسة أم خارجها، ويقع العبء الأكبر في إزالة جميع العقبات والتأثيرات السلوكية السلبية التي تترتب على تنفيذ أعمالهم، ليس هذا فحسب، بل على المراجعين الداخليين - أيضاً - أن يسعوا إلى خلق الأجواء النفسية الملائمة للتأثير إيجابياً على الأفراد داخل التنظيم، من أجل دفعهم إلى تكثيف جهودهم نحو تحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى للمؤسسة.

ومما تقدم فإنه يمكن تحديد المشكلة التي يدرسها لها هذا البحث على النحو التالي:

كيف يمكن التأثير على اتجاهات ومواقف أفراد المؤسسة لدفعهم إلى زيادة جهودهم التعاونية مع المراجعين الداخليين، بهدف تحقيق أهداف المراجعة الداخلية، التي تتمثل في الوصول إلى الكفاية

الإنتاجية القصوى للمؤسسة ككل؟

ثانياً: الأسئلة الفرعية للإشكالية:

يتفرع من السؤال الرئيسي للإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- كيف أن للمراجعة الداخلية القدرة إلى الوصول إلى الكفاية الإنتاجية القصوى للمؤسسة ككل؟.
- 2- ماذا يجب أن تتوفر في المراجع الداخلية من صفات سلوكية تدفع إلى التأثير على أفراد التنظيم ؟
- 3- هل الصفات الفنية لوحدها كافية لدفع أفراد التنظيم لزيادة جهودهم التعاونية مع المراجع الداخلي؟
- 4- ما هي طرق استمالة الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية ؟.
- 5- ما هي الصورة التي يكونها المراجع الداخلي النفسية ؟ و ما هي الصورة التي يكونها لها الآخرون؟.
- 6- ما هي يا ترى الصورة الحقيقية للمراجع الداخلي؟

ثالثاً: فرضيات الدراسة

يرتكز هذا البحث على أربعة فروض:

الإطار العام للبحث

الفرضية الأولى: إن إتباع المراجع الداخلي لمبادئ المعاملة الإنسانية مع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة من شأنه أن يؤثر على اتجاهاتهم نحوه، وعلى تصرفاتهم معه لتصبح تصرفاتهم إيجابية وأكثر تعاونية.

الفرضية الثانية: إن عملية إعلام أفراد التنظيم بماهية وظيفته المراجعة الداخلية وتعريفهم بأهدافها الحقيقية، من شأنها أن تؤثر تأثيرًا إيجابيًا على اتجاهات هؤلاء الأفراد حيال المراجع والمراجعة الداخلية.

الفرضية الثالثة: إن قيام المراجع الداخلي بإثبات عملي لأهمية وظيفته، وفائدتها لجميع أفراد التنظيم، سوف يؤدي إلى تغيير إيجابي في اتجاهات هؤلاء الأفراد نحوه ونحو المراجعة الداخلية.

الفرضية الرابعة: إن قيام المراجع الداخلي بفحص وتطبيع نظام الرقابة الداخلية وتقديم تقرير عنه يؤدي إلى تحسين الأداء وتحقيق نتائج إيجابية للمؤسسة.

رابعاً : أهمية الدراسة:

إن لموضوع الدراسة أهمية تتمثل فيما يلي :

1- إن الموضوع حيوي و هام بالنسبة لإدارة المؤسسة و المساهمين و المجتمع الاقتصادي ككل , حيث يشكل الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة هدفاً يجب أن تتضافر جهود جميع الأطراف في سبيل تحقيقه و لا شك أن المراجع الداخلي للمؤسسة يتحمل عبئاً مهماً في هذا الموضوع انطلاقاً من مسؤوليته التي تمليها عليه المهنة و ما يتوقعه المجتمع المالي منه خصوصاً بعد حالات الإفلاس الكبرى التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية أو في جنوب شرق آسيا و التي جعلت المهنة أمام تحدي في مراقبة و تقييم عمل الغدارة أمام المساهمين .

2- عملت الدراسة على تتبع التطورات و الاتجاهات الحديثة في مجال المراقبة الداخلية سواء في مجال المعايير المهنية أو الممارسات الحديثة و الأساسية المسبقة و محاولة تطبيق ذلك التطور في المؤسسات الجزائرية.

3- عملت الدراسة اعلى إبراز الجانب السلوكي الذي يعتبر الجانب الجد ضروري في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية خصوصاً و أن مهم المراجع الداخلي تعد من المهام الصعبة فيجب عليه الإلمام بالمتطلبات الفنية من جهة و يوائم بين متطلبات سلوكية متعارضة من جهة أخرى .

4- عملت الدراسة على إبراز كيفية و طرق استمالة الأشخاص الذي تخضع أعمالهم للمراجعة و ما يجب أن تتوفر في المراجع الداخلي من صفات سلوكية لإنجاح هذا الغرض.

خامسا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

أولاً: دراسة وتحليل علاقات المراجعة الداخلية لإبراز مدى تأثيرها على كفاية وفعالية المراجع الداخلي.

ثانياً: اقتراح منهج هدفه رفع كفاية وظيفة المراجعة الداخلية.

ثالثاً: إجراء دراسة تجريبية لاختبار مدى صلاحية المنهج المقترح للتطبيق العملي.

سادسا: أسباب اختيار الموضوع:

- 1- قلة الدراسات المتخصصة و المعمقة في هذا المجال من البحث.
- 2- تقديم قيمة مضافة في هذا المجال و إثراء مكتبة الجامعة.
- 3- تبيان الدور الفعال الذي تقوم به المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- 4- تبيان مدى تأثير الجانب السلوكي في إنجاح مهمة المراجعة الداخلية.
- 5- الميول الشخصي لمواضيع المحاسبة و بالأخص المراجعة .
- 6- الباحثة قامت في مرحلة الليسانس و الماجستير بانجاز مذكراتها في مواضيع المراجعة و بالتالي حاولت كذلك إتمام ذلك في رسالة الدكتوراه.
- 7- رغبة من الباحثة لدراسة هذا الموضوع الذي له طابع مميز حيث تطرقت الباحثة من خلاله إلى جانب سلوكي عادة ما يكون ليس له أهمية سواء بالنسبة للمراجع الداخلي أو الإدارة أو الأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة.
- 8- محاولة من الباحثة لتبيان كيف أنه للجانب السلوكي تأثير فعال في إنجاح مهمة المراجعة الداخلية خصوصا مع الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية.

سابعا : صعوبات الدراسة:

نظرا لخصوصية الموضوع المتعلق بالعلاقة القائمة بين المراجع الداخلي و الأشخاص الذين تخضع

أعمالهم للمراجعة فقد واجهنا عدة صعوبات منها :

- 1- قلة الدراسات الأكاديمية التي تناولت الموضوع و خاصة منها أطروحات الدكتوراه.

- 2- مواجهة صعوبة استرجاع استبيان الدراسة التطبيقية الذي تتم توزيعه مرة أولى و بعد تسعة أشهر كاملة لم يتم استرجاع أي جواب فأعدنا توزيعه للمرة الثانية و استرجاعه بعد ثلاثة أشهر (المدة الزمنية للاستبيان سنة كاملة)
- 3- صعوبة عدم وجود مراجع كثيرة تخص الجانب السلوكي للمراجعة الداخلية باللغة العربية و بالتالي قمنا بعملية الترجمة (كون أغلب المراجع المتحصل عليها في هذا الجانب باللغة الانجليزية)
- 4- سرية المعلومات خصوصا ما يتعلق بسلوك و تعاملات المراجع الداخلي مع الأطراف المتعاملة معه و الذين تخضع أعمالهم لمراجعاته.
- 5- قلة الدراسات التي تناولت موضوعنا بشكل مباشر في الجزائر.

ثامنا: منهج الدراسة

إن أسلوب البحث سيجمع بين الدراسة النظرية والدراسة التجريبية من أجل تحقيق هدف البحث.

(أ) الدراسة النظرية:

ترتكز الدراسة على جميع الكتب والمقالات والدراسات العربية والأجنبية المتاحة في مجال المراجعة الداخلية؛ من أجل التعرف على علاقات المراجعة الداخلية المتشابكة مع مختلف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها، وذلك بهدف تسليط الضوء على الآثار التي تترتب على هذه العلاقات، لإبراز انعكاسها على برامج المراجعين الداخليين وعلى أهداف المراجعة الداخلية.

كما سيتم بناء الإطار النظري للمنهج السلوكي الذي قام على فروض البحث والغرض من تقديم هذا المنهج وتطبيقه لرفع كفاءة المراجعة الداخلية، وأن إتباعه سوف يؤدي إلى تجنب معظم الآثار السلبية التي يمكن أن تتولد عن عملية المراجعة الداخلية أو عن تصرفات منفذها.

(ب) الدراسة التجريبية (الميدانية):

من أجل التحقق من مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي، سوف تجري الدراسة الميدانية على

المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة المراقبة والقياس .E.N.A.M.C.

وقد كان السبب الرئيس في اختيار المؤسسة محل الدراسة كونها تُعد من أكبر المؤسسات لإنتاج أجهزة

القياس والمراقبة من جهة، ومن جهة أخرى هي من المؤسسات التي تطبق المراجعة الداخلية، وبالتالي يمكن

إجراء الدراسة الميدانية عليها.

وستتم الدراسة الميدانية بأسلوب قائمة الاستقصاء التي سيتم وضعها لقياس اتجاهات أفراد العينة نحو المراجعة الداخلية ونحو المراجع الداخلي، وسيتم قياس اتجاهات هؤلاء الأفراد مرتين:

الأولى: اتجاهاتهم الحالية كما تكونت لديهم نتيجة خبرتهم الشخصية عن المراجع والمراجعة الداخلية.

الثانية: بعد أن يتم تزويدهم بمعلومات تغطي المنهج المقترح، وذلك للوقوف على مدى التغيير الذي طرأ على اتجاهاتهم نتيجة تلك المعلومات التي افترضت الدراسة أنها سوف تطبق في الحياة العملية.

تاسعا: حدود البحث وتقسيمه

وفي ضوء الهدف من هذه الدراسة فقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة أبواب مقسمة إلى فصول. وكانت الدراسة التجريبية بالمؤسسة الوطنية لانتاج أجهزة القياس والمراقبة وذلك في سنة 2009

الباب الأول: التأسيس العلمي للمراجعة وللمراجعة الداخلية، وقد خُصص هذا الباب للإلمام الجيد والواسع لمختلف المفاهيم الخاصة بالمراجعة ككل والمراجعة الداخلية بالأخص، وكان ذلك في أربعة فصول للإلمام بمفاهيم المراجعة وهي:

الفصل الأول: مدخل عام للمراجعة الداخلية حيث احتوى هذا الفصل على أربعة مباحث بغية التعرف على:

- التطور التاريخي للمراجعة.
- أنواعها.
- معاييرها.
- الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر.

الفصل الثاني: خطوات إنجاز مهمة مراجعة الحسابات، حيث احتوى هذا الفصل على أربعة مباحث تضمنت:

- المعرفة الشاملة بالمؤسسة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- أدلة الإثبات في المراجعة.
- الأخطاء وأعمال الغش.

الفصل الثالث: وفيه:

- تطور وظيفة المراجعة الداخلية.

- معاييرها.

- وسائل المراجعة الداخلية.

- التفرقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

الفصل الرابع: تنظيم مهمة المراجع الداخلي والذي احتوى كذلك على أربعة مباحث وهي:

- تنظيم مهمة المراجع الداخلي.

- الإطار الحديث لمهنة المراجعة الداخلية.

- والعينات الإحصائية.

- تأثير تكنولوجيا المعلومات على المراجعة الداخلية.

الباب الثاني: احتوى المدخل السلوكي وعلاقات تنفيذ المراجعة الداخلية، ونجد به أربعة فصول:

الفصل الأول: المدخل السلوكي في المراجعة والعوامل المؤثرة على عمل فريق المراجعة، حيث احتوى

هذا الفصل بدوره على ثلاثة مباحث وهي:

- المدخل السلوكي في المراجعة.

- البيئة الداخلية لفريق المراجعة.

- والعوامل المؤثرة على أداء فريق المراجعة.

الفصل الثاني: فحص لدراسة علاقات المراجعة الداخلية، واحتوى على ثلاثة مباحث وهي:

- علاقة التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

- علاقة المراجع الداخلي مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة الداخلية.

- التضارب الكامن في طبيعة دور المراجع الداخلي.

الفصل الثالث: واحتوى بدوره على ثلاثة مباحث وهي:

- الدراسات الميدانية للمراجعة الداخلية لإثبات المؤسسة لمشكلة استقلال المراجع الداخلي.

- مسؤولية المراجع الداخلي في تقييم إدارة علاقات المؤسسة.

- فحص لمدى مسؤولية المراجع الداخلي عن تقييم جودة برامج أخلاقيات المؤسسة.

الفصل الرابع: فكان عبارة عن منهج مقترح لفرع كفاية وظيفة المراجعة الداخلية، واحتوى هذا الفصل على

ثلاثة مباحث وهي:

- الإعلام عن المراجعة الداخلية.

- الإثبات العلمي لأهمية المراجعة.

- المعاملة الإنسانية في المراجعة الداخلية.

* الباب الثالث: فكان دراسة تجريبية لاختبار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية

لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة، واحتوى هذا الباب بدوره على ثلاثة فصول:

الفصل الأول: فصل لإعداد الدراسة التجريبية ونجد فيه:

- الهدف من الدراسة.

- منهج الدراسة.

- إعداد قائمة الاستقصاء.

الفصل الثاني: فصل لتنفيذ الدراسة الميدانية وفيه:

- اختبار مجتمع الدراسة.

- التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

- أساليب تحليل نتائج الاختبارات.

الفصل الثالث: فصل خاص بنتائج الدراسة الميدانية ويحتوي على:

- استخراج النتائج.

- تحليل النتائج (تحليل وصفي، تحليل إحصائي).

- خلاصة الدراسة التجريبية.

- تضم ملخصاً للبحث والنتائج التي ظهرت من الدراسة التجريبية والتوصيات التي ترى

الباحثة ضرورة الأخذ بها إذا ما أُريد للمراجعة الداخلية أن تصبح أداة إدارية أكثر فعالية

- بالإضافة إلى أفاق البحث عن طريق ذكر بعض العناوين التي يمكن دراستها في

المستقبل والتي تكمل موضوع بحثنا من جوانب أخرى.

عاشرا:الدراسات السابقة :

- 1- دراسة وايت والكسندر (1991) بعنوان " التدقيق الداخلي : اتجاهات وممارسات". أعدت هذه الدراسة لمعهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى التوافق بين الجانب النظري والمهني لمراجعة الداخلية في أمريكا.
- بينت الدراسة أن معظم المنشآت تعزز دوائر التدقيق الداخلي التابعة لها بموظفين متخصصين في فروع أخرى(غير المحاسبة) مثل الضرائب، الحاسب، والإدارة.
- بينت هذه الدراسة أن هناك أعمال غير مرتبطة بشكل مباشر بالمراجعة قد شارك بها المراجعون الداخليون وقد بلغت نسبة تلك الأعمال 16% من الأعمال الاعتيادية ,وهذا يدل على ليست من مهام التدقيق الداخلي سيؤدي إلى إضعاف موضوعيتهم عند إبداء آرائهم المهنية.
- وقد أظهرت الدراسة أن 67% من المستجيبين استخدموا العينات الإحصائية في انجازهم لأعمال المراجعة الداخلية.
- بينت الدراسة أن 54% من المستجيبين صرحوا بأن المواضيع الخاضعة للمراجعة متفق عليها مع مدير دائرة المراجعة الداخلية و 43% منهم لا يتفقون معه، وأن 48% من المراجعين الداخليين أفادوا بأنهم دائماً يقومون بإعلام الخاضعين لعملية المراجعة بمواعيد المراجعة ، وأن 40% منهم أحياناً يقوموا بإعلامهم وأن 11% لا يُعلمون العاملين الخاضعين لعملية المراجعة عن مواعيد هذه الأخيرة .
- بينت الدراسة أن 97% من المراجعون الداخليون يقومون بمراجعة تقرير المراجع الداخلي مع العاملين الخاضعين لعملية المراجعة الداخلية قبل رفعها إلى الإدارة .
- أما علاقة المراجع الخارجي بالمراجع الداخلي فقد أظهرت الدراسة أن المراجع الخارجي يلعب دوراً هاماً في تطوير خطة المراجعة الداخلية ، فمن بين 380 حالة تبين أن تقارير المراجع الداخلي تلعب دوراً هاماً في الجوانب التالية:

المساعدة في تطوير وإعداد البرامج التدقيقية 15%،التوصية بتغيير البرامج والإجراءات المتبعة

38%، اقتراح مجالات لتقييم المراجعة الداخلية 8%، توفير التدريب لموظفي المراجعة الداخلية 22%

2- دراسة بدران (1994) للدكتورة سناء بدران تحت عنوان:

تحليل العائد و التكلفة للمراجعة الداخلية "بجامعة القاهرة" حيث هدفت الدراسة إلى:

- عرض أهم الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية.

- استكشاف الوظائف و الخدمات التي تقدمها وحدات المراجعة الداخلية في جمهورية مصر و جودتها.
- فحص مدى استقلالية قسم المراجعة الداخلية من حيث تبعيته في الهيكل التنظيمي.
- تقديم دليل عملي بالعائد الذي يمكن أن يحققه قسم المراجعة الداخلية إذا تمتع بالاستقلال الكافي وفق مفهوم حديث.

حيث تناولت الدراسة تطور المراجعة الداخلية و تناولت أهمية استقلال قسم المراجعة الداخلية و أهمية تبعية هذا القسم للإدارة العليا و لجنة التدقيق.

* نتائج الدراسة:

- خدمات المراجعة الداخلية يكاد يقتصر دورها على النواحي المالية و المحاسبة و تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أرجع السبب إلى تبعية قسم المراجعة للإدارة المالية و عدم تبعته بالاستقلال الكافي لتحقيق الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية.
- كما وصلت الدراسة إلى نتيجة عدم أخذ الإدارة العليا على الغالب بتوصيات المراجعة الداخلية في مجالات تقييم الكفاءة الاقتصادية و فعاليات العمليات و الأنشطة.

- لم تتناول هذه الدراسة الجانب الخاص بمهام المراجع الداخلي و دوره الجد أساسي في تحقيق أهداف المراجعة الداخلية حيث اهتمت فقط بالجوانب الفنية التي يتبعها من إعداد و تنفيذ برامج المراجعة أمّا الجانب السلوكي أي الآثار التي تترتب عن سلوك و تصرفات المراجعين الداخليين أثناء إعداد و تنفيذ مراجعاتهم أهمل و بالتالي سيتم استكمالها في بحثنا هذا .

3- دراسة عبد الإله (1994) التي قام بها الدكتور محمد الرملي عبد الإله بعنوان: "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية على ظل تطور تكنولوجيا المعلومات مجلة البحوث العالمية المعاصرة ، المجلد 8، العدد02- ديسمبر1994 " و التي هدفت إلى :

- إبراز أثر الجوانب السلوكية على الأداء على المراجعة الداخلية.
- إبراز مدى استخدام الأساليب الإحصائية و الرياضية على إتمام عملية المراجعة الداخلية .
- و حيث كانت نتائج الدراسة هي:
- للتأثيرات السلوكية تأثير كبير على المراجعة الداخلية و معايير الأداء فيها و يمكن استخدام الحاسوب و الأساليب الإحصائية على المراجعة الداخلية و يؤثر ذلك على معيار التأهيل العلمي للمراجع الداخلي و معايير الاستغلال و الحياد

لكن هذه الدراسة كذلك لم تعطي الجوانب السلوكية حقها حيث اعتمدت على إبراز مدى استخدام الأساليب الإحصائية و الرياضية في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية، و هذا ما سيتم إضافته في بحثنا هذا .

4- دراسة (الطار 2000) التي قام بها الدكتور الطار سنة 2000 بعنوان " نتائج احتراق المراجعة الداخلية في ظل محدداته المهنية" دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية. حيث هدف البحث إلى:

- تقرير مفهوم سلوك المراجع الداخلي و علاقته بقيم الفرد و أداء المنظمة من خلال تحسين فهم الاحتراف للمراجعين الداخليين من خلال مناقشة مقاييس الاحتراف (التعليم، الالتزام الجماعي، الرقابة الذاتية) و العلاقات المهنية مع الأعضاء الآخرين.
 - استهدف البحث الاختبار التجريبي لمحددات الاحتراف مثل الأداء ، الرضا الوظيفي ، الانتماء التنظيمي و معدل الدوران، و من بين نتائج الدراسة:
 - إن معدل الأداء الشخص للمراجعين يتناسب ايجابيا مع التوافق الاجتماعي و استقلال المراجع الداخلي - كما استنتج أن المراجع الداخلي الذي يكون على علاقة مع الجمعيات المهنية المتخصصة يكون مستوى الرضا الوظيفي عنده أعلى كما يكون أقل دوران.
 - إن عامل الخبرة مؤثر جدا على درجة الاحتراف و على عامل الاستمرارية و قد اوصى الطار بتعميق عناصر الاحتراف و هي التعليم و الالتزام الجماعي و الحرص على الاستقلالية و تكريمه للعلاقات المهنية مع الجمعيات المختصة و كذلك تعميق الخبرة لدى المراجعين الداخليين.
 - لكن هذه الدراسة بالرغم من أنها كانت تهدف إلى تعزيز مفهوم سلوك المراجع الداخلي و علاقته بقيم الفرد إلا أنها لم تتناول علاقة المراجع الداخلي بالأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة و لا إلى طريقة استمالة الأفراد للتعاون مع المراجع الداخلي و هذا ما سيتم التطرق إليه على بحثنا هذا .
- 5- دراسة (عبد الخالق والعلي 2002) التي قام بها كل من الدكتورة فيحاء عبد الخالق والدكتور منهل مجيد العلي عام 2002 بعنوان "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية

وقد هدفت الدراسة إلى بيان أهم المجالات التي تسهم فيها وظيفة المراجعة الداخلية في خدمة العملية الإدارية وزيادة فاعليتها وكذلك بيان أهم الخدمات التي تقدمها هذه الوظيفة للوحدة الاقتصادية في مجال تحسين عملية

الاتصال فيها سواء كان الاتصال أفقياً أو رأسياً، حيث توصلت إلى أن المراجعة الداخلية تساهم في مجال التخطيط عن طريق المساهمة في وضع الخطط وكذلك إجراء مراجعات وتقييمات وتحليلات للخطط المقترحة والهادفة إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وفي مجال الرقابة تساهم الوظيفة في تحديد مواطن القوة والضعف وكشف الانحرافات وحالات القصور في أنظمة الرقابة الداخلية وتحديد الضياع والإسراف في الإمكانيات والموارد المادية و البشرية، أما في مجال التنسيق فنظراً لاحتكاك المدقق الداخلي بجميع الأقسام فيمكنه أن يتلمس ضعف خطوط الاتصال والخلل وتقديم التوصية بإصلاحه وكذلك فهو يساهم في مجال ترشيد القرارات في مرحلتي بحث وتشخيص ودراسة البدائل وطمأنة الإدارة العليا بأن تنفيذ قراراتها يتم في جو رقابي ملائم، أما في مجال تقييم كفاءة استخدام الموارد فهو يساهم في وضع معايير ومقاييس الأداء ومن ثم مراجعة تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط كما أوصت الدراسة المراجع الداخلي بأن يقدم المزيد من الخدمات وبذل المزيد من الجهود سواء في الجانب الفني الوظيفي أو تلك التي تنسب إلى الجوانب السلوكية التي تكفل إحداث تغيير في نظرة العاملين لوظيفته وتحقق زيادة في ثقة مستخدمي المعلومات الداخليين والخارجيين وهذا يؤدي إلى زيادة الكفاءة وكذلك زيادة إسهام المراجع الداخلي في تحسين العملية الإدارية بجوانبها وتحسين فاعلية الاتصال الأفقي والرأسي.

6- دراسة (مجاهد، 2004) بعنوان " استخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل استقلال إدارة المراجعة الداخلية بهدف تفعيل دورها في ضبط أداء الشركات - دراسة تطبيقية " وقد هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واختبار العلاقات المتبادلة فيما بين ثلاث متغيرات هي الهيكل التنظيمي والصراع المهني للوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية وضغط الدور الوظيفي وكذلك العلاقة بين الصراع المهني وضغط الدوران الوظيفي لإدارة المراجعة الداخلية، وقد قام مجاهد باستعراض الدراسات السابقة حول الموضوع وأجرى دراسة باستخدام تحليل المسار في تحديد طبيعة علاقة متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل استقلال إدارة المراجعة الداخلية وذلك عبر استبيان تم توزيعه على عدد (45) مراجعاً داخلياً في الشركات، وقد استنتج البحث أن المراجعة الداخلية تعتبر أحد أجزاء بيئة الرقابة الداخلية في الشركات وان دورها قد امتد بفعل التوقعات المتزايدة منها كما توصلت الدراسة إلى أن الصراع المهني للوضع التنظيمي

وضغط الدور الوظيفي يرتبطان بقوة مع متغير المركز التنظيمي وبالتالي يمكن اعتباره مصدرهما العام وأن المركز التنظيمي له تأثير كبير على استقلال المدققين الداخليين من الناحية التنظيمية من وجهة نظرهم وتبعاً لإدراكهم لمتغيرات المركز التنظيمي السابقة، وإن هذا الاستقلال التنظيمي ينشأ عنه درجة عالية من الاستقلال المهني، وقد أوصى مجاهد بضرورة توفير الاستقلال الكافي لإدارة المراجعة الداخلية مهنياً عبر توفيره تنظيمياً وذلك بأن ترفع تقارير إدارة التدقيق الداخلي مباشرة إلى لجنة المراجعة وإن لم توجد ترفع إلى مجلس الإدارة وكذلك أوصت الدراسة بأن يكون ضمن النظام الأساسي للشركات دستور للمراجعة الداخلية وكذلك بأن تقوم لجنة المراجعة باستمرار بفحص استجابة الإدارة لتوصيات دائرة المراجعة الداخلية.

7- دراسة كل من (area et al ; 2006) بعنوان:

"A multiple case study internal audit in Italian organizations "

و التي هدفت إلى وصف :

الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات ايطالية وتحري وتحليل اثر التعليمات المشرعة عليها وذلك عبر دراسة مقارنة بين أقسام التدقيق الداخلي في هذه الشركات الستة وذلك عبر إجراء مقابلات مع مدراء المراجعة الداخلية في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير المراجع الداخلي والوثائق العامة والتعليمات الداخلية المتعلقة بالحوكمة فيها ووجدت الدراسة تنوعاً كبيراً في الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية وكذلك سلطت الدراسة الضوء على الضغوط المؤسسية التي يتعرض لها المراجعين الداخليين كما وقدمت الدراسة "institutional pressures" دليلاً إضافياً على تأثير العوامل الأخرى على تطور أداء أقسام التدقيق الداخلي حيث وجدت الدراسة أنه بالنظر إلى الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية فإنه يوجد في إيطاليا ثلاثة نماذج من الشركات، النموذج الأول هو تلك الشركات التي لا يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن يوجد بها نظام للرقابة الداخلية كأحد المتطلبات القانونية، أما النموذج الثاني فهي شركات يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن ينحصر دورها في تدقيق الالتزام بالقواعد والإجراءات وهذه الشركات أشارت فيها المقابلات إلى وجود مدى كبير من الضغوط المؤسسية، أما النموذج الثالث فهو الشركات التي يتعدى دور المراجعة الداخلية فيها للرقابة على القوائم المالية واختبارات الالتزام بالقواعد والإجراءات إلى العمليات الإدارية بمراحلها وأنواعها ومستوياتها المختلفة وأظهرت المقابلات في هذه الحالة أن العوامل المؤثرة على تطور أداء أقسام المراجعة الداخلية علاوة على الضغوط المؤسسية يمكن حصرها بالتالي:

1- التدريب والثقافة حيث أن الدور الاستشاري للمراجعين الداخليين يضطرهم إلى الإلمام بجميع مراحل العمل في الشركة.

2- الشخصية والقدرات القيادية والتي تجعل المدقق الداخلي قادرا على إقناع جميع مستويات الشركة بدوره في تدعيم وإسناد النشاط.

3- تعاون الإدارة وتجاوبها حيث أن هذا التعاون مهم جدا لدور المراجع الداخلي. ويلاحظ أن هذه الدراسة تناولت المراجعة الداخلية من باب الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية ولم تتطرق بشكل كافي لتقييم دور هذه الأقسام في تأديتها للمهام وانجاز الأهداف المنوط بها. ولا إلى العلاقات التي يجب أن تكون بين المراجع الداخلي و الأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة

8- دراسة كل من **Stewart و Kent** سنة 2006

"The use of internal audit by Australian companies"

و التي هدفت :

إلى استطلاع مدى استخدام الشركات الاسترالية المدرجة في السوق للمراجعة الداخلية بشكل طوعي وتحديد العوامل التي دعت هذه الشركات لإنشاء وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك عبر استبيان وزع على الشركات الاسترالية المدرجة في البورصة وقد اعتمدت الدراسة تعريف معهد المدققين الداخليين كمفهوم يحدد نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة كعوامل تشجع على تبني وظيفة المراجعة الداخلية ، واجري على ضوءه مسح على جميع الشركات المدرجة وقد وجدت الدراسة أن ثلث الشركات الاسترالية فقط قامت باستخدام المراجعة الداخلية كوظيفة وفق مفهوم معهد المدققين الداخليين. وان العامل الأساسي وراء ذلك كان هو حجم الشركة، كما استنتجت الدراسة وجود علاقة قوية بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية. وكذلك وجود علاقة قوية بين المراجعة الداخلية والقدرة على إدارة المخاطر. كما وجدت الدراسة أن هناك علاقة غير قوية بين الحوكمة ووجود المراجعة الداخلية في الشركة كما استنتجت الدراسة ضرورة تقوية العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، كما أوصت بضرورة دعم فريق المراجعة الداخلية بموظفين على قدر من المهنية والكفاءة، حيث يوجد لدى العديد من الشركات طاقم غير كافي للقيام بالتدقيق الداخلي وفق المنظور الحديث لها. ومن الواضح أن هذه الدراسة تناولت مدى استخدام وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الاسترالية ولم تتطرق إلى الدور الخاص بهذه الوظيفة في تحسين الأداء، و لا إلى علاقات المراجعة الداخلية ولا إلى كيفية تقوية العلاقة بين المراجع الداخلي و الأفراد الذين تخضع أعمالهم إلى المراجعة.

الإطار العام للبحث

ومن الدراسات المذكورة أعلاه نصل إلى أن هذه الأخيرة قد تناولت المراجعة الداخلية و المراجع الداخلي مهاراته الفنية و كفاءته المهنية المطلوبة دون التطرق إلى شيء جوهري يجب أن يتوفر كذلك في المراجع الداخلي ألا وهي الجوانب السلوكية التي عن طريقها يصبح هذا الأخير قادرا على استمالة الأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعاته وطرق دفعهم لزيادة جهودهم التعاونية لإنجاح عملية المراجعة في المؤسسة وتحقيق أهداف المشروع ككل. وهذا ما سيتم عرضه في بحثنا هذا.

الباب الأول **التأصيل العلمى للمراجعة** **والمراجعة الداخلية**

الفصل الأول
مدخل عام للمراجعة

تمهيد:

تكتسي المراجعة دوراً هاماً في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كذلك حول مدى مصداقية وعدالة الحسابات السنوية الختامية، ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضع الحقيقية للمؤسسة، لذلك يجب معرفة المبادئ الأساسية لهذه الوظيفة والدراية التامة بها، ويقصد بها إجراءات ومنهجية القيام بمهمة "المراجعة"، وتحقيقها على أحسن وجه، والوصول إلى الصورة الحقيقية للمؤسسة محل المراجعة بطريقة منهجية علمية، والتي كانت محل بحث وانشغال الكثير من الباحثين.

وفي سبيل تحقيق ذلك قمنا بتخصيص هذا الفصل لدراسة عموميات ومبادئ وأساسيات المراجعة تحت عنوان " مدخل عام للمراجعة"؛ حيث قسم هذا الأخير إلى عدة مباحث.

المبحث الأول: التطور التاريخي للمراجعة.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المراجعة.

المبحث الثالث: معايير المراجعة الدولية.

المبحث الرابع: أدلة الإثبات، والأخطاء وأعمال الغش في المراجعة.

المبحث الأول: التطور التاريخي للمراجعة

المراجعة مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييمات الموضوعية في طريقة منسجمة من طرف شخص مهني، بهدف إعطاء حكم، استناداً إلى معايير وصياغة رأي حول إجراءات وشروط تحقيق عملية معينة في المؤسسة، حيث تعتبر الميدان الأساسي لمزاولة مهنة المراجعة، ونجدها تطبق أحد العناصر التالية أو بعضها (1).

- موثوقية الإجراءات (الإجراءات الإدارية).
- ملائمة القرارات.
- الاستخدام الأمثل للموارد، وموافقة النتائج للأهداف المسطرة.
- نوعية المعلومات المنتجة والمستعملة، على وجه الخصوص المعلومات المحاسبية والمالية.
- فعالية أنظمة التسيير

المطلب الأول: أصل ومعنى المراجعة وتطورها

في العصر القديم، قبل سنة 1500م كانت المحاسبة مقتصرة على الوحدات الحكومية، والمشروعات العائلية، في حين أن المراجعة كانت غير معروفة، إلا أنه كان يتم تسجيل نفس العمليات في دفترين، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة الدفترين للتأكد من عدم وجود غش أو تلاعب بالعمليات المحاسبية، خلال هذه الفترة كان المخزون السلعي هو مصب الاهتمام، فالمخزون في تلك الفترة كان يخضع لعمليات عديدة من الجرد (2).

وفي عهد الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة لعملية المراجعة، وذلك لنمو المدن الإيطالية، والتي كانت تشتهر بالتجارة، واستخدمت المراجعة لأول مرة عن طريق المراجعين الذين يقومون بتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر، والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على متن السفن التجارية .

وفي خلال الفترة بين 1880م - 1920م، كان تطور المؤسسات الاقتصادية يستلزم إيجاد وجلب رؤوس أموال كبيرة، مما دعا إلى تشجيع مشاركة أجنبية معتبرة (شركاء مساهمين)، عن طريق ترقية وتطوير السوق المالية، وأدى ذلك طبعاً إلى ظهور شركات الأموال، وانفصلت الملكية عن التسيير، فكانت

1 - Jean Raffegan. Fernard dubois et Didier De Menonvill, « L'Audit opérationnel », Presse Universitaire de France, 1984, p05.

2- إدريس عبد السلام إشتيوي، " المراجعة معايير وإجراءات"، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلام، 1990، ص 12.

الضرورة للرقابة الداخلية والخارجية لحماية حقوق الملكية وضمان نجاعة الإدارة، مما يجعل المحاسبة تتطور .

ونتيجة لهذا ظهرت منظمات مهنية وجمعيات علمية في المجال مثل: تأسيس منظمات للخبراء في المحاسبة والمراجعة، وهيئات رقابية خاصة بالنسبة للمؤسسات المعتمدة في البورصة والتي فتحت رأسمالها للمستثمرين، فمثلاً نجد أنه ابتداء من سنة 1900م أصبحت البنوك تطالب المؤسسات بالتحقيق والمصادقة على حساباتها، أما الفترة ما بين 1930م و1940م، أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929م، والتي يرجع الكثير من أسبابها إلى ضعف الإفصاح، كذلك الأنظمة الداخلية المحاسبية والرقابية كانت فاشلة وعاجزة، فبدأ الكثير ينادي بضرورة إصلاحها والتركيز على الرقابة الخارجية.

وعلى سبيل المثال: أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية تدعى بـ: (SEC) **Securities and Exchange Commission** والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين مستقلين، وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى.

ورغم هذه الإصلاحات والإجراءات إلا أنه وفي سنة 1939م ظهرت فضيحة Mc Kesson and Robbins نتيجة خطأ تضليل جمهور المستثمرين بمعلومات مالية مغشوشة، وذلك بتوزيع مزور وخاطئ للميزانية، مما أدى إلى الرجوع مرة أخرى إلى المراجعة والتذكير بأهميتها، فقامت الهيئات بنشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات المراجعة⁽¹⁾.

وهكذا فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضروة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية، وعلى إثر ذلك توسع مفهوم المراجعة، كما تحددت تدريجياً المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات.

أما عن ظهور المراجعة الداخلية بصفة خاصة وأدق فكان سنة 1941م في الولايات المتحدة الأمريكية؛ حيث تم إنشاء مجمع المراجعين الداخليين I.I.A Institue of International Auditors⁽²⁾.

وظهرت كذلك وطبقت في فرنسا سنة 1960م في الشركات الفرعية للمجمعات الكبرى الأجنبية.⁽³⁾

1 - Belamiri, "la mission du commissariat aux comptes", Revue SNC N° 14,1997, p 04.

2 - L. Collins et G. Vallin, "Audit et contrôle interne», Dalloz, 1986, p188.

3 - Robert Obert , " Synthèse droit et comptabilité : Audit et commissariat aux comptes, aspect internationaux", Dunod , Paris ,ISBN,2006, p03.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المراجعة

عامة تعاريف المراجعة المعطاة من طرف المختصين تقترب نحو رأي واحد ⁽¹⁾ نذكر منها ما يلي:

- عرّف مجمع الخبراء المحاسبين المعتمدين التدقيق على أنه: " فحص يسمح لمهني كفاء ومستقل على إبداء رأي حول مصداقية الصورة المعطاة من المستندات الشاملة للمؤسسة والمتعلقة بذمة المؤسسة، بحالتها المالية وبنائجها".⁽²⁾
- وعرّف كذلك مجمع الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي المراجعة كما يلي: " المراجعة هي فحص من مهني مؤهل ومستقل لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية، وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما".⁽³⁾
- وقد عرّفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها: " عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويمها بشكل موضوعي، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية ⁽⁴⁾ .
- وعرّفت كذلك على أنها عملية فحص القوائم المالية للمؤسسة بتدقيق بغية معرفة مدى مصداقيتها وصحتها ودرجة الوفاء، وهذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المراجع.⁽⁵⁾
- وعرّفها كذلك Germond و Bonnault على أنها: " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب مدقق من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء تحليل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة".⁽⁶⁾

1 – Robert Obert , Op. Cit, p 05.

2 – Robert Obert : Op. Cit, p 12.

3 –www. fr. wikipedia. org/wiki/avdiat_comptable_et_financier.

4- حسين القاضي وحسين دحدوح،"أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، دار وراق للنشر والتوزيع، عمان 1999، ص22.

5 – www. fr. wikipedia. org/wiki

6- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات" ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص9.

من خلال هذه التعاريف السابقة الذكر يمكن التوصل إلى إعطاء تعريف للمراجعة وهو: " المراجعة جملة إجراءات تستهدف الفحص الانتقادي لأنظمة المراقبة الداخلية والعمليات المالية التي أُثبتت في الدفاتر من واقع المستندات، للتأكد من سلامتها وانسجامها مع القواعد المحاسبية."

وتعرف كذلك المراجعة بأنها: " فحص انتقادي مستقل يهدف إلى تحديد هل النشاطات والنتائج مطابقة للتنظيم المحدد مسبقاً، وهل هذا التنظيم موضوع بطريقة فعالة لبلوغ الأهداف ؟".⁽¹⁾

مما سبق يتضح أن المراجعة ليست فرعاً من فروع المحاسبة، بل هي نظام مستقل بذاته، يعتمد كلياً على نتائج عمليات المحاسبة، أي تبدأ المراجعة عندما تنتهي المحاسبة.

فيمكن القول بأن المراجعة عبارة عن مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات التي تعتنى بالفحص الدائم للبيانات المحاسبية المسجلة بدفاتر المؤسسة للتأكد من دقتها.

من خلال ما تقدم من التعاريف يمكن إبراز جملة من النقاط التي تميز المراجعة على النحو التالي:

- المراجعة هي عملية منظمة وفقاً لمنهجية معينة، وهذا يعني اعتماد المراجع على التخطيط المسبق ووضع برنامج لعملية المراجعة.⁽²⁾

- يعتمد المراجع على جمع وتقديم الأدلة والقرائن.

- المراجع شخص مهني مؤهل ومستقل.

- توصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف المختلفة من خلال إعداد التقارير الخاصة بذلك.

ومما سبق يمكن تعريف المراجعة تعريفاً آخر وهو: " إعطاء رأي انتقادي حول الأدلة والقرائن التي يحصل عليها المراجع، من خلال إطلاعها على سجلات المؤسسة، وتقويمها وفق برنامج مراجعة معد مسبقاً، ومخططاً له وفق مبادئ ومعايير متعارف عليها، وإيصال رأيه الانتقادي حول صحة ومصداقية القوائم المالية لمستعملي هذه الأخيرة من خلال تقرير يعده بعد الانتهاء من عملية المراجعة".

المطلب الثالث: أهداف المراجعة

لقد صاحب تطور مهنة المراجعة تطور في أهدافها ومدى التحقق والفحص، وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن التطرق إلى مراحل ذلك التطور في العرض التالي:⁽³⁾

1 - Bernard Corbet et Bernard Murry, "L'Audit qualité interne", Paris, AFNOR,2000,p06.

2 - P. Candan et L. Tongard, " Audit des associations, organisations", Collection Audit, 1990, P 182.

3- أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000

- قبل سنة 1900م: كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس وكذلك الأخطاء، لذلك كانت المراجعة تفصيلية، وفي هذه المرحلة لم يكن هناك اهتمام بنظام الرقابة الداخلية.

- من سنة 1905م حتى سنة 1940م: في هذه المرحلة كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته، بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك كانت هذه المرحلة بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية.

- من سنة 1940م حتى سنة 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي، وتم التحول نحو المراجعة الاختبارية التي تعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

- بداية سنة 1960م: تعددت أهداف المراجعة لتشمل:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها.
- دراسة الأساليب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو المؤسسات محل المراجعة.

مما سبق نصل إلى أن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة، ونتائج الأعمال لتلك الفترة.

ومما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف المراجعة يرجع إلى القضاء الإنجليزي، ولعل العبارة المشهورة للقاضي Lopase في قضيته خليج الأقطان سنة 1896م، والتي وصف فيها المراجع بأنه: "كلب حراسة وليس كلباً ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين".⁽¹⁾

والملاحظ أن هذه العبارة تشير إلى أن الهدف الرئيسي للمراجعة ليس اكتشاف الخطأ والغش، وإنما تظهر هذه الأخطاء عند قيام المراجع بمهامه.

1- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 09.

المبحث الثاني: أنواع المراجعة

يمكن عرض وتصنيف المراجعة من زوايا متعددة على النحو التالي :

المطلب الأول: تبويب المراجعة من حيث حدودها

من هذه الزاوية يمكن أن نميز بين نوعين⁽¹⁾

أ- **المراجعة الكاملة:** وهي المراجعة التي يخول للمراجع من خلالها إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعنى فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما تخضع المراجعة للمعايير المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل، بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، حيث إن مسؤوليته تغطي جميع المفردات، حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويلاحظ أنه في هذه الحالة للمراجع الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباره (أسلوب العينة).

هذا النوع من المراجعة يناسب المؤسسات الصغيرة، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من المراجعة، فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية، أو ضعف هذا النظام، الذي يعنى توسع المدقق في اختباره.

ب- **المراجعة الجزئية:** وهي المراجعة التي يقتصر عمل المراجع فيها على بعض العمليات المعنية، أي أن المراجعة تتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال المراد مراجعته، وبالتالي تنحصر مسؤولية المراجع في هذا المجال، لذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) تبين حدود المراجع، ومن أمثلة المراجعة الجزئية:

- الاتفاق على مراجعة العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات.

- الاتفاق على دراسة قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها.

- الاتفاق على مراجعة العمليات الخاصة بالمخازن.

والمراجعة سواء كانت كاملة أو جزئية فإنها تتوقف على شكل المؤسسة وعلاقتها بالملاك، لذلك فإن شركات المساهمة تتبع المراجعة الكاملة، بينما تختار شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية نطاق المراجعة، ويتوقف ذلك على طبيعة الاتفاق وعقد الشركة لتحديد طبيعة المراجعة وحدودها.

1- أحمد حلمي جمعة، المرجع نفسه، ص 11-12.

المطلب الثاني: تبويب المراجعة من حيث مدى الفحص

أما من هذه الزاوية فنميز بين نوعين من المراجعة (1)

أ- المراجعة التفصيلية: وهي المراجعة التي كانت سائدة في بداية عهد المهنة، وفيها يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الغش، والأخطاء أو التلاعب، ولذلك فهذا النوع من المراجعة يناسب المؤسسات الصغيرة، ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظراً لزيادة أعباء المراجعة، فضلاً عن تعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المراجع على مراعاتها باستمرار.

ب- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تعتمد على اقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام

الرقابة الداخلية، وتتم هذه المراجعة بإتباع أحد هذه الأساليب:

- التقدير الشخصي (العينات الكمية).

- علم الإحصاء (العينات الإحصائية).

وإتباع المراجع لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل:

(المجتمع، العينة، الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينة

الإحصائية...إلخ). (2)

ويجدر الذكر في هذا المجال التفرقة بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من ناحية، والمراجعة

الجزئية والاختبارية من ناحية أخرى، وذلك تجنباً للخلط بين هذه الأنواع، حيث إن المراجعة الكاملة قد

تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، في حين تكون المراجعة اختبارية

إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات، وكذلك المستندات، وكذلك الحال فإن المراجعة

الجزئية قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع العمليات التي تشمل الجزء محل المراجعة، وقد تكون

اختبارية إذا تم اختبار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء.

1- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 11-12-13.

2- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 185.

المطلب الثالث: تبويب المراجعة من حيث التوقيت

وفقاً لهذا المعيار يمكن أن نميز بين: (1)

أ- المراجعة النهائية: إذ يكلف المراجع بالقيام بمثل هذه المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها؛ لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً. ولكن يُؤخذ على المراجعة النهائية الاحتمالات التالية:

- تأخر النتائج.

- حدوث ارتباك في مكتب المراجع.

- عدم اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب.

وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر المدة، أي الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية تدقيق الحسابات (مراجعة الحسابات)، وذلك لأن المراجع يلتزم بإنهاء عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقاً لقانون الشركات ونظامها.

ب- المراجعة المستمرة: وهنا يقوم المراجع بمراجعة الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة لموضوع المراجعة طوال الفترة التي يراجعها، ثم يقوم في نهاية السنة بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية، ولذلك فإن هذا النوع يعد مناسباً لشركات الأموال وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم ولديها الكثير من العمليات، حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها، كما أنها توفر للمراجع الوقت الكافي خلال مدة الفحص، مما يساعده على التوسع في عملية المراجعة، وبالتالي تقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب، فضلاً عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء. (2)

وعلى الرغم من مزايا المراجعة المستمرة، إلا أن إتباعها قد يعطى بعض العيوب منها: (3)

- ارتباك العمل في المؤسسة محل المراجعة.

- توطيد العلاقات الإنسانية بين المراجع وموظفي المؤسسة.

1- عيد حامد معيوف الشمري، "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية"، الطبعة الأولى، الرياض، معهد الإدارة العامة، 1994، ص 10.

2- اتحاد المحاسبين الدوليين، "أدلة التدقيق الدولية"، دار العلم للملايين، 1987، ص 60.

3- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 16.

المطلب الرابع: تبويب المراجعة من حيث الالتزام والاستقلالية

1 - من حيث الالتزام القانوني نميز بين: (1)

أ- المراجعة الإلزامية: وهي تلك المراجعة التي نص القانون على وجوب القيام بها، أي أنها المراجعة التي تلتزم بها المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، ويتم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة للمساهمين وهي التي تقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراجعين فإنهم مسؤولون بالتضامن.

ب- المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية) الأصل في المراجعة أن تكون اختيارية، ويرجع أمر تقرير القيام بها إلى أصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح.

لذلك فإن هذه المراجعة تناسب شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية؛ لأنها تفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مراجع عند تحديد نصيب كل شريك، بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المراجع عند طلب قروض، فضلاً عن الأمل في قبول القرارات المقدمة من المؤسسة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها.

2- من حيث الاستقلال تنقسم المراجعة حسب هذا المعيار إلى: (2)

أ- المراجعة الداخلية: يمكن تعريفها على أنها فحص لعمليات المؤسسة ودفاتها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، وهي تمثل جزءاً من الرقابة الداخلية.

ب- المراجعة الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها فحص انتقادي محايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي، بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاباً تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة. (3)

كذلك المراجعة الخارجية هي مهمة تحقيق تؤدي للإدلاء بشهادة حول صدق وانتظام الحسابات، وهي تنفذ من طرف شخص مستقل عن المؤسسة يسمى محافظ الحسابات". (4)

1- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 187.

2 - Guide d'audit, "Ministère de l'économie", (ALEM) Inspection générale des finances, p 12.

3 - Lionel Collins et Gérard Vallin , "Audit et contrôle interne", (aspects financière)

4 -, Dalloz, gestion, opérationnelles et stratégiques 4 ème édition, Paris, 1992, p 21.

ويتضح من التفرقة السابقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها كما يلي⁽¹⁾:

- كل منهما يمثل نظاماً محاسبياً فعالاً يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية، والتي يمكن الثقة فيها، والاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية الناجمة.
 - كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء، التلاعب، الغش، كما يوجد -أيضاً- تعاون بينهما يمكن توضيحه فيما يلي⁽²⁾:
 - وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية، يعني تقليل المراجع الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص، وبالتالي توفير وقت وجهد المراجع.
 - إن وجود نظام للمراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية، وهذا يؤكد صفة التكامل.
 - وعلى الرغم من التشابه والتعاون والتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.
- إلا أن هناك اختلافات بينهما، وذلك من أوجه عديدة:⁽³⁾

من حيث الهدف.

من حيث العلاقة بالمؤسسة.

من حيث التوقيت المناسب للأداء.

من حيث المستفيد.

1 - Ministère de L'économie "guide d'audit", op.Cit, p 23-24.

2- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 17.

3- تقرير الخبير المحاسبي "جويمة العمري"، "المراجعة المحاسبية والتحليل المالي"، تقرير خبرة رقم 04 أكتوبر 1998.

المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر

لقد تم اعتماد مراجعة الحسابات في الجزائر مع المؤسسة العمومية الاقتصادية، وذلك في بداية السبعينات بفعل الأمر 107/69 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970م، وبالمرسوم التنفيذي 173/70 المتعلق بمهام مراجع الحسابات، وبعد ذلك عرفت المراجعة مرحلة جديدة بفعل القانون 10/88 المتعلق باستقلالية المؤسسات، والذي يقضى بمراجعة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة دون التدخل في شؤون التسيير بالمؤسسة، وكذا القانون 80/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي أسس لميلاد المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وما لعبه من دور إلى جانب الهيئات الأخرى (مجلس المحاسبة) في ترقية المراجعة في الجزائر وتنميتها.

المطلب الأول: الإصلاحات القانونية التي مست مهنة المراجعة في الجزائر

سننتظر في هذا المطلب إلى مختلف الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة في الجزائر منذ الاستقلال، حيث قسمنا هذا المسار التاريخي إلى ثلاث مراحل:

1- الإصلاحات القانونية للفترة من 1962م إلى غاية 1980م

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية سنة 1969م، وفقاً للأمر 107/69 المؤرخ في 1969/12/31م، المتعلق بقانون المالية لسنة 1970م، حيث تنص المادة 38 منه على: " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصاً من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات، وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم".⁽¹⁾

ولقد تم تحديد مهام واجبات محافظ الحسابات وفقاً للمرسوم 173/70 المؤرخ في: 1973/11/16م، وهو النص الذي اعتبر مراجع الحسابات كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية، حيث حول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة ويشمل:

المراقبين العامين للمالية، مراقبي ومفتشي المالية.

1 - "Code de commerce Algérien", OPU, Alger, 1975.

ولقد استنتى المرسوم من هؤلاء الموظفين المؤهلين من طرف وزارة المالية، فأوكلت للمراجعين المهام التالية:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات والكشوفات التقديرية طبقاً لمواصفات الخطة.
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

كما أن لها سلطة تقييم عمليات التسيير من خلال:(1)

* تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة محل المراجعة .

* اكتشاف أخطاء التسيير وتقديمها للوزارة الوصية ووزارة المالية.

إن تطبيق هذا التصور المتعلق بمراجعة الحسابات استمر حتى سنة 1980م، وهي السنة التي شهدت إنشاء مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، والتي لم تكن تتوافق مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية السائدة من جهة، ومدى مواكبتها للتطور الحاصل في المعايير الدولية من جهة أخرى.

ثم إن هذا التلاؤم لا يبرر فقط لغياب سياسة واضحة لتكوين مراجع الحسابات، ولكن -أيضاً- لوجود ثغرات لوضع تصور أساسي ينظم هذه المهنة، ومن بين هذه الثغرات الأكثر دلالة والتي جعلت من القانون الأساسي قانوناً خاصاً بالنظر للمعايير الدولية نذكر:

- غياب الاستمرار في مراجعة الحسابات الناتج أساساً عن نقص الإمكانيات، وللعدد الكبير من المؤسسات الواجب مراجعتها.
- نقص الشفافية في تحديد مقاييس وشروط الالتحاق بالمهنة، هذه الشروط كانت تحدد من طرف الإدارة بالتوافق مع أهداف المرحلة.
- امتداد المرسوم 173/70 للمجالات التي تشملها مراجعة الحسابات والتي عادة ما تجمع مهام متناقضة وغير متلائمة، بالنظر إلى المعايير المتعارف عليها دولياً.
- المدة غير المحددة لعهد مراجع الحسابات.

1 -SAADI Nacer- Eddine et MAZOUZ Ali, "La pratique du commissaire aux comptes en Algérie", Tome 01, ed- SNC, Alger, 1993,p34.

2- الإصلاحات القانونية للفترة من 1980م إلى غاية 1988م

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني الذي نتج عنه ارتفاع في عدد المؤسسات العمومية، وزيادة درجة تشابك القطاع العمومي؛ فإن هذا النوع من المراجعة الإلزامية بالقانون السالف ذكره، أظهر بعض النقائص في الحصول على ضمان مطابقة النشاطات للأهداف المسطرة للمؤسسات، وكذا ضمان فعالية التسيير في ظل احترام الطابع القانوني لها، وفي عام 1976م صدر الدستور الذي انبثق عنه إعادة تنظيم مهنة المراجعة، أقر بإنشاء مجلس المحاسبة بصدور القانون 05/80 المؤرخ في 01/03/1980م، هذا القانون سمح بإلغاء المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970م، وتوسيع المرسوم 173/70 المتعلق بمهام وواجبات مراجع الحسابات، والذي استمد تصوره من هذه المادة، ومنح احتكار مراجعة الحسابات العمومية لمجلس المحاسبة، وهذا طبقا للمادة 05 من نفس القانون، التي تنص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تعبر عن العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها، قانونيتها، ومصداقيتها ... إلخ .

وبإلغاء هذا النص للمادة 39 لم يبلغ في نفس الوقت صراحة أحكام النصوص القانونية المختلفة والمتعلقة بالمؤسسات الاشتراكية، والتي تأخذ كمرجع للتدخل في بعض العمليات ذات الطابع الاجتماعي، ولمختلف تقارير مراجعي الحسابات وخاصة فيما يتعلق بـ:

- المادة 30 من الأمر في 16/11/1971م المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات.
- المادة 05 من المرسوم 252/74 المؤرخ في: 28/11/1974م المتعلق بلجان الشؤون الاجتماعية والثقافية.
- المادة 10 من الأمر 16/75 المؤرخ في 21/11/1975م الذي حدد العلاقات الرئيسية بين المؤسسات الاشتراكية، سلطة الإدارة الوصية والإدارات الأخرى التابعة للدول.
- المادة 10 من المرسوم 149/75 المؤرخ في 21/11/1975م والمتعلق بمجلس الإدارة للمؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي.
- هذه الوضعية التي تتميز بوجود مراجع للحسابات في المؤسسة العمومية، كانت ذات أساس قانوني، والتي تثبت أن المهمة تعيش فراغا قانونيا شبه تام فيما يتعلق بـ:

- شروط التعيين.
- المهمات والتوصيات.

- المسئوليات وبصفة عامة الأساس لمراجعي الحسابات، هذا الفراغ القانوني استمر إلى غاية 1984م بصدور قانون المالية لسنة 1985م، والذي جاء ليعيد تكييف المهنة، حيث تنص المادة 196 منه على أنه: " يتم تعيين المراجعين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا من رأس مالها الاجتماعي".
- هذه النصوص تفرض نفسها لتتجاوز إطار هذه المرحلة، من خلال إعادة الاعتبار لمراجعة مستقلة للحسابات، وعدم التطبيق لهذه النصوص يمكن تفسيره بعدة أسباب أكثر دلالة، والتي يمكن تلخيصها في:
- إن الظروف الاقتصادية للمرحلة كانت تفرض احتياجات أخرى، كإعادة الهيكلة التنظيمية والمالية، والذي يطرح مشكل مراجعة الحسابات.
- نقص عدد محترفي المهنة، حيث قدر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من 20 خبيراً آنذاك يقابله عدد إجمالي المؤسسات يقارب 1600 مؤسسة.
- غياب التنظيم المهني الذي كان بمقدوره إذا توفر أن يحرك المعايير لهذه المهنة، وتنبيه السلطات العمومية لدور هذا القطاع للتحكم في تسيير وفي سياسة إعادة هيكلة القطاع العمومي.
- لقد تطلب الأمر انتظار سنة 1988م أين تم إصدار القانون المتعلق باستقلالية المؤسسة، وبالتالي إعادة الاعتبار نهائياً لمراجعة الحسابات في المؤسسات العمومية.

3- فترة ما بعد الإصلاحات

- إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان ضعيفا حتى 1988م، تاريخ صدور القانون 01/88 المؤرخ في 12/01/1988م المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، هذا القانون وبتحريره للمؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية التي التزمت بها السلطات العمومية آنذاك. وتمثلت في إعادة تنظيم هذه المهنة من الناحية القانونية، بإعادة الاعتبار لمراجعة الحسابات والإلزام بالمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية العمومية، وبإمداد المؤسسة بهاتين الأدوات (المراجعة والتقييم) فإن المشروع وخلافا لما كان عليه سابقا، أولى هذه المرة الفعالية والنوعية على تعدد المراجعة المختلفة الأشكال، وفي نفس الوقت أعطى خصوصية للقانون الأساسي للمراجعين بإدراج عنصرين هما:
- ممارسة المهنة من طرف مهنيين مستقلين.

- عدم التدخل في التسيير، بإيجاد التفرقة بين المراجعة القانونية الإلزامية والخارجية لمصادقية الحسابات وقانونيتها، والتي تصبح من اختصاص ومهمة المراجع وتقييم التسيير الذي يكون من مسؤولية مجلس الإدارة.

ومن بين الركائز الأساسية التي ساهمت في إعادة الاعتبار لهذه المهنة، الممارسة من طرف مهنيين مستقلين في القطاع الاقتصادي العمومي، ويمكن أن نذكر على الخصوص ما يلي:

- البطء وثغرات المراجعة الخارجية المتعددة الأشكال التي كانت تخضع لها المؤسسة العمومية
- الصرامة في التسيير التي لا تكون فعالة دون إعادة الاعتبار لوظيفة المحاسبة كمصدر للمعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة.

- الشفافية في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية المستقلة، التي يكون تجسيدها مرتبطا بالمراجعة الخارجية المستقلة، حيث إن مهنة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بتوجهاتها تستجيب بدون شك لهذه الضرورة، ليس فقط كأداة للمراجعة ولكن -أيضاً- كوسيلة للتقييم والتحسين.

المطلب الثاني: الهيئات والميكانيزمات التي تسيير مهنة المراجعة في الجزائر

شهدت المراجعة خلال جميع مراحل تطورها تغيرات، إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل والآليات المستخدمة، وهذا بهدف ضمان الفعالية لنشاط المؤسسات ودفع عجلة النمو الاقتصادي. سيتم في هذا المطلب تسليط الضوء على منظومة القوانين التي تخص تنظيم المهنة وما انبثق عنها من تنظيمات مهنية تكفل حسن أداء المراجعة.

1- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين

تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بفعل القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27م المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويعتبر هذا المصنف جهازا مهنيا يكلف في إطار القانون ب: (1)

- العمل على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدولته.

1 -J.O.R.A N° 20, du 01/05/1991, p65.

- يقدم مساعده للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان التقييس والترسيم المحاسبي والطلب المهني والتسعير .
- يمثل مصالح المهنة اتجاه السلطات المختلفة واتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- يتأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال المنجزة من طرف أعضائها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والتنظيمات المعمول بها.
- تنشر مقاييس تقدير الإنجازات والشهادات وتحديد كيفية تطبيقها عن طريق التنظيم.

2- مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

- تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13/01/1992م المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01/12/1997م، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته، وتتمثل اختصاصات المجلس في: (1)
- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
 - تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية ولدى جميع السلطات إزاء الغير.
 - الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.
 - تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقرها الجمعية العامة.
 - العمل على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.
 - تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
 - إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميادين التقنية والمحاسبية والقانونية، أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة.
 - المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة، وتحضير السلطات المختصة للتدريبات والملتقيات المهنية، وتنظيمها والإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة، وكذلك المشاركة في المهام والتكوين والبحث.
 - القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه وتوزيعها ونشرها.

1 - J.O.R.A N°03, du 05/01/1992, pp 82 - 83.

3- المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25م، ويعد هذا المجلس جهازا استشاريا ذا طابع وزاري ومهني مشترك، وهو تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويقوم هذا المجلس بمهنة التنسيق والتخليص في مجال البحث، وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن له أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشير له لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.

وتتمثل صلاحيته على الخصوص فيما يلي:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها.
 - ينجز أو يكلف بإنجاز الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الطرق والأدوات المحاسبية.
 - يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
 - يفحص ويبدى رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
 - يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه، وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
 - يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
 - ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني والتي تدخل في مجال اختصاصه.
 - نشر تقاريره ودراساته وتحليله وتوصياته.
- ويمكن القول بأن النصوص التي جاءت لإعطاء نفس جديد للمهنة ولتحديد الصلاحيات والواجبات المخولة لها، والعمل على تنظيمها وحسن ممارستها.

المبحث الرابع: معايير المراجعة الدولية

يعرف المعيار على أنه " هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه، أو نمط يتأسس بالعرف وعن طريق القبول العام، أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم " (1).
وتهدف المعايير إلى:

- 1- تعتبر نموذجًا يقتدي به المراجع عند أداء واجباته المهنية وممارساته العلمية.
- 2- وسيلة لتقويم الأداء المهني.
- 3- تحدد المواصفات الواجب توفرها فيمن يقوم بعملية المراجعة.
- 4- تقضي على أي منفذ يتسرب منه الشك في الاعتماد عليها.
- 5- تحدد المعايير والمواصفات الفنية لإعداد المراجعة وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير.
- 6- يعتمد المبتدئون على هذه المعايير التي تستخدم كأساس لإعداد الأجيال القادمة من المراجعين، وتوضح الإطار العام لمسئولياتهم المهنية.

وتتميز هذه المعايير بثباتها من عملية لأخرى، في حين تتغير الإجراءات من مهمة لأخرى لتلائم طبيعة كل حالة على حدة، وهو الجزء الذي يخضع لتقدير المراجع الشخصي، ورغم اختلاف مفهوم كل المعايير والإجراءات اللازمة لتنفيذ اختبار معين، يجب أن تراعى فيها ملاءمتها لتحقيق الأهداف التي تعبر عنها المعايير الموضوعية. (2)

مفهوم المعيار - المعروف دولياً - يسمح بالتعبير عن السلوك أثناء القيام بمهام المراجعة من طرف المختص للقيام بهذه المهمة. (3)

ونقوم في هذا المبحث بعرض نشاطات بعض المنظمات ثم نعرض المعايير المقبولة عموماً الخاصة بالمراجعة.

1- عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص 15.

2- عيد حامد معيوف الشمري، المرجع السابق، ص 22.

المطلب الأول: معايير المنظمات

الفرع الأول: معايير IAPC (International auditing practices committee)

IAPC لجنة دائمة لـ (International federation of Accountants) IFAC تقوم بمهمة

نشر، باسم مجلس IFAC توصيات حول المراجعة، إلى الآن قامت IAPC بنشر أكثر من 30 معيارا في هذا الإطار، تقوم بوصف الخدمات التي يمكن أن تجعل المراجعة تختص بفحص الحالة المادية، نميز 4 أنواع من المهمات.

- مهمة التدقيق.
- مهمة الفحص المحدود (Examen limité).
- مهمة الفحص على أساس إجراءات معتمدة.
- مهمة تجميع وترتيب المعلومات.

الفرع الثاني: معايير الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات C.N.C.C

Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

منذ تنصيبه في سنة 1971م قام المجلس بتحضير السلسلة الأولى من التوصيات الخاصة بمهمة المراجعة، وعرضت هذه التوصيات في سنة 1998، بعد هذا التاريخ قام المجلس بتحديث بعض التوصيات، وقام بإنشاء توصيات جديدة نشرت في كشوفاته السنوية.

وتضم المعايير المتبناة من طرف الشركة الوطنية لمحافظي حسابات المجموعات التالية:

- الإطار التصوري للمهمات.
- المميزات العامة للمهمات.
- معايير خاصة بالسلوك المهني.
- معايير خاصة بالمهمة العامة (معايير العمل، معايير التقرير).
- المعايير الخاصة بالتدخلات المرتبطة بالمهمة العامة.
- معايير المهمات الخاصة.
- من جهة أخرى نشرت هذه الشركة:
- موسوعة المراقبات المحاسبية، مجموعة مفضلة من الإجراءات التي تسمح للمهني بتحضير برامجه الخاصة بالمراقبة.

- مجموعة أكثر من 25 معلومة، الأولى طبعت في 1982م، والتي تمثل الدليل الحقيقي لمنهجيات ووسائل المراجعة لتستعمل من طرف المراجعين، وفي مختلف المواضيع (تقرير عام، خاص، تقديرات الرقابة الداخلية...).

الفرع الثالث: مصف خبراء المحاسبة

O.E.C :Ordre des Experts Comptables

منذ 1966 تبنى المجلس الأعلى لخبراء المحاسبة، عددا من التوصيات الخاصة بمهمة المراجعة، وتضمنت السلاسل التالية:

- الأعمال المحاسبية.
- مهمات أخرى.
- المراجعة التعاقدية.
- السلوك المهني.
- الإعلام الآلي.

تجدر الإشارة أن الترتيبات الموضوعية من طرف المجلس أقرب بكثير من توصيات IFAC، وتتمثل المعايير المقدمة إلى يومنا هذا في:

- معايير عامة.
- معايير خاصة بمهمة التمثيل والشهادة عن الحسابات السنوية.
- معايير خاصة بمهمة الفحص.

المطلب الثاني: المعايير المتعارف عليها

يمكن تقسيم معايير المراجعة حسب البنية الدولية، إلى ثلاث مجموعات

- المعايير العامة: وهي تمثل قواعد السلوك والتي عليها تستند مهام المراجع.
- معايير العمل: تعد بمثابة نموذج يقتدي به المراجع عند أداء واجباته المهنية وممارساته العملية.
- معايير التقرير: تخص كل الوثائق المكتوبة التي يقدمها المراجع لزيائنه.

الفرع الأول: المعايير العامة

هذه القواعد منبثقة عن التوصيات العامة " O.E.C.C "

Ordre des Experts Comptables et comptables agréés

خبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين

وتنقسم هذه القواعد إلى خمسة معايير: (1)

أولاً: الكفاءة

يتضمن المعيار بعض الشروط الواجب توافرها في القائم بمهمة المراجعة، وتتمثل في التأهيل المهني، والخبرة المطلوبة، بالإضافة إلى كفاءة المترشحين.

فيجب على الخبير المحاسب أو المراجع أن يكون على مستوى جيد من المعارف العامة، وخصوصاً في ميدان القانون، الاقتصاد، الجباية، المحاسبة والتسيير، ويجب عليه إكمال معارفه بواسطة تكوين معمق لمعايير ومناهج وتقنيات المحاسبة والمراجعة وتقديم النصائح.

كما يجب على المراجع متابعة المراجع متابعة تكوينية بصفة منتظمة، حتى يتمكن من المحافظة على كفاءته، ويكون ذلك أساساً على التقنيات الجديدة في ميدان المراقبة والتسيير، وكل ما يتعلق بوظيفته كمراجع.

ثانياً: الاستقلالية

يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يحتاج أثناء القيام بعمله. وتعني الاستقلالية إمكانية المراجع القيام بعمله بأمانة وموضوعية، ويجب الإفصاح بكل الحقائق، وعدم إخفائها، ولا يجب إعطاء معلومات غير مماثلة للواقع، كما يجب على المراجع ألا ينجر وراء أهواء الشركة، وعمل ما تمليه عليه، بل يجب أن يكون محايداً ومستقلاً عن الإدارة، وذلك من أجل بلوغ هدفه المعبر عن حقيقة القوائم المالية. (2)

وهناك بعض الممارسات التي تؤثر على استقلالية المراجع، من بينها ما يلي: (3)

- الحصول على مكافآت أو هدايا من طرف المؤسسة بطريقة ما.

1 - Expertise comptable, « Etablissement des comptes annuels », Centre de librairie et d'édition technique, 1987, p39.

2- إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سابق، ص 34.

3 - Christian Bouvier, « Audit des Achats », Paris, Les éditions d'organisation, 1990, p 42.

- مشاركة المراجع للشركة أو أحد كبار مديريها أو مساهميتها، أو أحد أعضاء مجلس الإدارة في مشروع استثماري.
- كون المراجع وصياً أو منفذاً لوصية خاصة بممتلكات الشركة، مقابل الحصول على منفعة مالية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
- وجود علاقة وطيدة بين المراجع والشركة، كأن يكون أحد مؤسسيها أو وكيل، أو يعتبر كوسيط تمويل لها، أو لأي عضو في مجلس الإدارة.
- وجود صلة قرابة قوية بأحد أعضاء مجلس الإدارة أو أحد مديريها أو مساهميتها، فهذه العناصر تخل بمبدأ الاستقلالية وتتقص منها، وهناك بعض الممارسات التي يتساءل عنها البعض عن مدى تأثيرها على الاستقلالية، ومن بين هذه الحالات قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية وإدارية تتعلق بتصميم النظم والرقابة الداخلية، وهذا لا ينقص من مبدأ الاستقلالية، إذا لم يكن للمراجع دخل في صنع القرارات الإدارية، واعتبار خدماته استشارية فقط.
- وهناك حالة أخرى مثيرة للشك في استقلالية المراجع، وهي قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات محاسبية لعملائه ثم قيامه بمراجعتها، ولكن إذا انحصر عمل المراجع في عملية القيد والترحيل والترصد، ومن ثم إعداد القوائم المالية؛ يكون محافظاً على استقلاليته، شريطة أن تكون مستندات القيد الأولية قد أعدت من طرف الإدارة، وأن المراجع لا يملك أي سلطة على تغيير البيانات بهذه المستندات، ويقوم المراجع بهذا العمل - أي تقديم خدمات المحاسبية - في حالة النقص الفجائي للموظفين لقسم المالية، أو في حالة عدم توفر جهاز مالي للشركة، كما في حالة المؤسسات الصغيرة.
- وهناك بعض الحالات يقوم فيها المراجع بتقديم بعض الخدمات الاستشارية، مثل كيفية إعداد الإقرارات الضريبية، والتمثيل أمام السلطات الضريبية والمحاكم، وهي لا تتبع عمله كمراجع، بل مستشار قانوني مالي أو وكيل لعملية أمام الجهات المعنية، وهذا لا يؤثر على استقلالية المراجع.

ثالثاً: نوعية العمل

تتوقف نوعية العمل المقدم من طرف المراجع على وعيه ونزاهته المهنية، كما يجب على المراجع بذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص، وذلك خاص بتطبيق كل التوصيات المقدمة من طرف المنظمات المهنية، وأن يقوم بتخطيط أعماله مما يسمح له بتخصيص مناسب للمساعدين على مهماته (مساعدين جاهزين أثناء القيام بالمهمة وأكفاء للقيام بالأعمال).

وعلى المراجع احترام قانون أخلاقيات المهنة، وهو عبارة عن مجموعة من القواعد والواجبات التي تحكم وتدير المهنة، ومنها الصدق والأمانة والموضوعية أثناء القيام بأعماله والتعامل مع أفراد فريقه، بالإضافة إلى عدم التورط في أعمال تخل بشرفه وشرف المهنة.⁽¹⁾

رابعاً: السر المهني

يجب على المراجع أخذ كل الإجراءات اللازمة بهدف حفظ سرية المعلومات التي توصل إليها أثناء القيام بوظائفه، ويجب عدم جني أي فائدة شخصية من المعلومات المتوصل إليها، وكذلك بالنسبة للمساعدين.

خامساً: قبول ومتابعة المهمات

إن إنشاء أو المحافظة على العلاقات المهنية مع الزبائن يمكن أن يؤدي بالمراجع إلى أضرار مالية أو معنوية، لذا يجب عليه أن يتخذ الحذر اللازم عند اختيار الزبائن الجدد، كذلك بالنسبة للمحافظة على علاقاته مع زبائنه.

وهناك عوامل متغيرة للمخاطرة، ويجب تقييمها عند كل مهمة، وتتمثل هذه العوامل في:

- تأخر معتبر ومتكرر في إعداد الحسابات الختامية.
- تحديد الأتعاب، عمليات الرقابة، وضعية مالية غير مستقرة قبل قبول المهمات الخاصة بالمراجعة من قبل المراجع، ويجب أن تخضع إلى ما يلي:

- تقييم المخاطر.
- التحقق من احترام مبدأ الاستقلالية.
- التحقق من إمكانية إتمام المهمة بالنظر إلى إمكانيات وكفاءات المكتب.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

غالبا ما يكون تقديم الطلب للمراجع من طرف الزبون، وإذا كان الطلب من قبل أطراف أخرى (النقابات، البنوك، ...) فيجب أن يرفق ذلك بموافقة من المؤسسة محل المراجعة. أحيانا قد يُستخدم الشكل غير المكتوب في طلب المراجع، نظرا للثقة الموجودة بين المراجع وزبونه، غير أنه ينصح من قبل معايير العمل أن يقوم المراجع وزبونه بتحديد التزاماتهما المتبادلة كتابيا عن طريق

1 – Jacques Renard, « Théorie et Pratique », Edition d'organisation, 2000, p 105.

رسالة التكليف بمهمة المراسلة من طرف المراجع، وهناك بعض العناصر التي يجب أن تدرج في هذه الرسالة، وهي: (1)

- هوية الأطراف.
- عرض إجمالي للمهمة، وطبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها، ومدة المهمة.
- واجبات المراجع: اختيار الوسائل اللازمة لتحقيق مهمته، والبحث عن وسائل ضرورية لبناء رأيه مثل استخدام الاستقصاء، التحقيق، ... إلخ، وفي نهاية المهمة يجب عليه تقديم تقريره.
- واجبات الزبون: وفي حالة إذا لم يقم بها، يمكن للمراجع أن يتخلى عن التزاماته.
- شروط مختلفة: إمكانية تمديد مدة المهمة، وتحديد الأتعاب، والقيام بالمهمة حسب نصائح وتوصيات المنظمة المهنية ... إلخ.

أولاً: تخطيط الأعمال

يجب أن تخطط مهمة المراجع على مرحلة معقولة (2) وهي تجرى خلال الدورة وبعد إقفالها، ويجب تخطيطها بطريقة تسمح باحترام بعض الآجال القانونية حتى يبلغ المراجع هدفه بأفضل طريقة، وفي الأوقات المحددة، ويقوم بتخصيص الأعمال بينه وبين مساعديه، وحتى يقوم بتحديد أتعابه بطريقة دقيقة، وجب عليه إنشاء برنامج عمل لمهمته، والذي هو عبارة عن وسيلة عمل تهدف إلى توجيه وإرشاد المراجع ومساعدته أثناء تحقيق مهمة المراجعة، ويحضر انطلاقا من الخصائص والمميزات الخاصة بالزبون وطبيعة المهمة . ويهدف هذا البرنامج إلى:

- تحديد محتوى الفحوصات.
 - التفاوض مع مساعديه حول المهام الموكلة إليهم والوقت اللازم لتنفيذها.
 - تنسيق تخطيط المهمة ومخطط التكاليف لمكتبه.
 - تقسيم الفحوصات على الوقت المتاح لاحترام الفترات المخصصة.
- ويحضر برنامج العمل على مرحلتين:

في مرحلة أولى تتضمن التخطيط الهام للفحوصات المستقبلية، وتسمح هذه المرحلة بالتعرف على الخطوات العريضة للمهمة، وينتج عن هذه المرحلة أربع ركائز أساسية.

- بطاقة التوجيه العام للأعمال.

1 - Expertise comptable, Op. Cit, p 59.

2- إدريس عد السلام إشتيوي، مرجع سابق، ص34.

- التواريخ اللازمة للفحوصات.
- بطاقة التخطيط العام.
- التخطيط.

وفي مرحلة أخرى إنشاء البرامج الموافقة لكل مرحلة أثناء تنفيذ المهمة، ومن أهمها:

- برنامج تقييم الرقابة الداخلية.
- برنامج المصادقات.
- برنامج رقابة الوثائق.
- برنامج رقابة الحسابات وغيرها.

ويمكن تقدير الوقت اللازم لتنظيم المهمة والتخطيط لها بـ 10% من الوقت اللازم للمهمة. (1)

ويجب على المراجع أثناء التخطيط لعمله، الأخذ في الحسبان العناصر التالية:

- نوعية الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقييمه بشكل واف حتى يتمكن من الاعتماد عليه، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
- مخاطر وخصوصيات المؤسسة على مخطط التسيير.
- النوعية التشريعية المحاسبية والاقتصادية للفرع الذي تنتمي إليه المؤسسة.
- قائمة أعمال الرقابة التي يتم إجراؤها، تحدد في إطار رسالة تكليف بمهمة.
- اختيار المساعدين حسب كفاءتهم وخبرتهم.
- احترام الآجال القانونية والجبائية.

ثانياً: العمل في فريق الإشراف

1- العمل في فريق: يتحدد فريق المراجعة حسب طبيعة وحجم المهمة، ويتميز العمل في فريق بتفويض المهام من طرف الخبير المحاسب (المراجع) لمساعديه، هذا التفويض يستلزم إعلام المساعدين والإشراف على أعمالهم، وإعلام المساعدين يعنى معرفة كل مساعد الأهداف الإجمالية للمهمة.

ويتكون الفريق عادة من: الخبير المحاسب، مسؤول المهمة، المساعدين.

أ- الخبير المحاسب: يقوم بضمان المسؤولية الكاملة وتتمثل صلاحياته في:

- ضمان الاتصال مع المستويات العليا للزبون.

1 – Robert Obert, OP .CIT, P 163.

- التفاوض والتصديق ومراقبة موازنة المهمة.
 - تكوين فريق عمل وإنشاء تخطيط المهمة وبرنامج العمل.
 - مراقبة تقدم الأعمال، احترام المعايير وتطبيق مناهج العمل الخاصة بمكتبه.
 - الإشراف على المهمة وأخذ القرارات اللازمة الراجعة إلى الصعوبات المفاجئة.
 - إمضاء كل تقارير البريد (الرسائل).
- إضافة إلى ذلك يعتبر من بين مهام الخبير المحاسب إلى جانب وظيفته كمراجع ما يلي:**
- تنظيم إدارة المحاسبة، وإعطاء حلول لتحسين نظام المعلومات المحاسبية (تصميم الملفات والسجلات).
 - المسك المحاسبي، وإعداد الحسابات الختامية أو القيام بتصحيح المسك المحاسبي للمؤسسات.
 - تقديم النصائح والإرشادات في الميدان الإداري والجبائي.
- ب- مسؤول المهمة:** وهو يقوم بمهمة قيادة المهمة في الميدان، وهو في نفس الوقت مخطط ومنتشط ومشرف على عمل المساعدين، وتتمثل مهامه في:
- ضمان الاتصال الدائم مع الزبون.
 - تحضير عناصر موازنة المهمة، وضمان المتابعة الدائمة، وإعطاء عناصر المراقبة الموازنة للمهمة للخبير المحاسب.
 - المشاركة في تكوين الفريق.
 - إنشاء برنامج عمل وعرضه على الخبير المحاسب وتحديد دور كل فرد.
 - مراقبة التقدم المفصل للأعمال، والتأكد من احترام الآجال.
 - المشاركة مباشرة في الأعمال الصعبة، ومراقبة أوراق العمل المنشأة من طرف المساعدين.
 - ضمان احترام برنامج العمل، وإخبار الخبير المحاسب بكل التغيرات ذات الدلالة للتصديق عليها.
 - إنشاء مشروع التقارير والمذكرات التي يجب إرسالها للزبون.
- ج - المساعدون:** تتمثل مهمة المساعدين في تحقيق الأعمال الموكلة إليهم من طرف مسؤول المهمة، في إطار برنامج العمل، وهم مسؤولون عن نوعية أعمالهم، وفي بعض الحالات يكون لهؤلاء المساعدين فرصة اكتشاف بعض العناصر الجديدة الهامة، ويجب عليهم إخبار مسؤول المهمة بهدف السماح له بأخذ التعديلات اللازمة لبرنامج العمل، ويقومون أيضا بالمشاركة في مراقبة الحسابات عن طريق جمع المعلومات الضرورية عن الدورة.

2- الإشراف: الإشراف نتيجة طبيعية للتفويض، ويكون الإشراف للأهداف التالية:

- مراقبة إتمام الأعمال المتوقعة على أحسن ما يرام ووفقا لبرنامج ومعايير العمل.
- فحص احتمال صحة الحسابات السنوية والوثائق الأخرى المرسلة للزبون.
- المشاركة في تكوين مستخدمي المكتب.
- الإشراف يتم أثناء كل مهمة خاصة في فحص الملفات السامحة بالتأكد من:
 - الفهم الجيد للأهداف من طرف المتدخلين واحترام الموازنات، وتخطيط برنامج العمل.
 - ويتم تجسيد الإشراف بواسطة مذكرات الإشراف، وإمضاء بعض أوراق العمل، ويجب أن تتضمن إمضاء المشرف.
 - أوراق العمل التلخيصية، الموازنات - برنامج العمل - قائمة الاستقصاء.
 - مشروع الحسابات السنوية والتقرير، وتعليق عن التسيير.

ثالثا: التوثيق

- يجب على المراجع الحصول على الدلائل والقرائن الكافية لإثبات صحة العمليات، ومن أمثلتها الفحص المستندي، المصادقات ... ، ومن بين أهداف هذه الوثائق التي تعتبر من بين أوراق العمل:
- المساهمة في تحسين نوعية الأعمال.
 - دعم تقرير المنشأ من طرف المراجع.
 - تشكل مصدر للمعلومات، تعزز ترابط المكتب.

الفرع الثالث: معايير التقرير

يعتبر التقرير الهدف من عملية المراجعة، وذلك نتيجة لاحتوائه على رأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة.

ويرفق هذا التقرير المالي السنوي، والذي يشمل القوائم المالية، الميزانية وجدول حسابات النتائج، جدول التمويل، قائمة الدخل، الملاحق، وذلك لزيادة الثقة لدى قارئ هذا التقرير.

ويختلف مضمون التقرير وشكله من بلد لآخر، غير أن هناك نموذجًا مقدمًا من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وهو الأكثر انتشارًا في مختلف أقطار العالم، وهو يحتوى على عناصر أساسية وهي: (1)

أولاً: عناصر التقرير

- تاريخ التقرير، الموجه إليه التقرير، اسم وعنوان المؤسسة الزبونة، هدف المراجعة ومدتها، التوقيع.
- فقرة النطاق: ويذكر في هذه الفقرة القوائم المالية التي فحصت مع ذكر التواريخ الخاصة بها، وكذلك يذكر المراجع أن عملية المراجعة تمت وفق المعايير المتعارف عليها.
- فقرة إبداء الرأي: وتشمل هذه الفقرة رأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية، ومدى تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، ومدى التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً من سنة لأخرى. (2)

كما يُفترض أن الإفصاح عن البيانات المختلفة، في القوائم المالية ملائم، إلا إذا أشار المراجع إلى غير ذلك.

ثانياً: أنواع التقارير وإعطاء نماذج عنها

- تنقسم التقارير إلى ثلاثة أنواع وفقاً لرأي المراجع المتضمن فيها: (3)
- المصادقة على أن الحسابات الختامية، قانونية صادقة، ويسمى تقريراً بدون تحفظات.
 - المصادقة بتحفظات، يسمى التقرير به رأي متحفظ.
 - رفض المصادقة على الحسابات الختامية.
- في الحالتين الأخيرتين يجب على المراجع، ذكر الأسباب التي أدت إلى التحفظ أو الرفض.

1 - Christian Hersan, Op. cit, p 71.

2- عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص 93.

3 - Robert Obert, OP .CIT, P 164.

1- تقرير بدون تحفظات:

وهو الذي لا يحتوى على أي تحفظ، ولقد قدم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نموذجا عن هذا التقرير وهو كما يلي: (1)

إلى مساهمي الشركة X

التاريخ

لقد قمنا بمراجعة الميزانية العمومية للشركة X في 31 ديسمبر (السنة)، وكذلك قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحجوزة، وقائمة التغير في المركز المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، ولقد تم الفحص طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها؛ لذلك اشتمل على اختبارات للسجلات المحاسبية وإجراءات المراجعة الأخرى، والتي رأيناها ضرورية في الظروف المحيطة.

وفي رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تمثل بصورة عادلة المركز المالي للشركة X في 31 ديسمبر (السنة)، ونتائج الأعمال والتغيير في المركز المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة المتعارف عليها، والتي سبق إتباعها بصورة ثابتة في السنة السابقة.

(الإمضاء)

2- تقرير به رأي متحفظ:

وهو التقرير الذي يبين رأي المراجع المعبر عن صدق القوائم المالية وعدالتها، لكن مع وجود بعض التحفظات، ويسبق المراجع رأيه بكلمة "ما عدا"، أو "باستثناء"، بشرط ألا يكون لهذه التحفظات أثر كبير على الحسابات الختامية، ومن بين الحالات التي تؤدي إلى مثل هذا التحفظ ما يلي:

- عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل التغيير من طريقة الوارد أولا الخارج أولا، إلى طريق الوارد أخيرا الخارج أولا.

- الإفصاح غير الكامل عن جميع البيانات والمعلومات في القوائم المالية وملحقاتها.

- وجود بعض القيود على نطاق المراجعة.

- رهن بعض الموجودات لقاء الحصول على قرض مثلا. (2)

ونموذج هذا التقرير كما يلي:

1- إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص16.

2- عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص94.

يبقى التقرير السابق على حاله، والتي سبق إتباعها بصورة ثابتة في السنة السابقة، باستثناء أن الشركة قد غيرت من طريقة الوارد أولاً صادراً أولاً إلى طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً في تقييم المخزون، وتأثير ذلك على القوائم المالية موضحاً في ملحوظة رقم (...).

(الإمضاء)

3- رفض المصادقة:

ويعنى ذلك أن رأي المراجع يبين عدم عدالة القوائم المالية، ولا تمثل الوضع المالي الصحيح، ولا نتائج الأعمال، ويجب على المراجع ذكر الأسباب التي دفعته إلى ذلك في فقرة وسيطة، ومن الأسباب التي تؤدي إلى هذا الرفض، مخالفة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وذات الأثر الكبير على القوائم المالية الختامية ونموذج عن هذا التقرير، وبعد ذكر الأسباب في فقرة وسيطة يصبح رأي المراجع كما يلي:

في رأينا، وبسبب المخالفات المشار إليها في الفقرة السابقة أن القوائم المالية لا تمثل بصورة عادلة المركز المالي للشركة x في 31 ديسمبر (السنة)، ولا نتائج الأعمال والتغيير في المركز المالي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

(الإمضاء)

- استفادة البنوك من القوائم المالية المصادق عليها وذلك عند رغبتها في إقراض المشاريع، على اعتبار أن كل هذه القوائم تدل على قيمة الموجودات الفعلية لصاحب المشروع لقاء القرض، وكفاية الأرباح في تغطية الفوائد التي سوف تتحقق.
- استفادة المستثمر من القوائم المالية المنشورة، حيث إن هذه الأخيرة تساعده على الحصول على صورة واضحة وحقيقية لنشاط المشروع، مما يسهل اتخاذ قرار الاستثمار.

خلاصة الفصل

المراجعة عبارة عن جملة إجراءات تستهدف الفحص الانتقادي لأنظمة المراقبة الداخلية والعمليات المالية التي أثبتت في الدفاتر من واقع المستندات، للتأكد من سلامتها وانسجامها مع القواعد المحاسبية. يمكن عرض وتصنيف المراجعة من زوايا متعددة وتقسيمات مختلفة كما تم عرضها بالتفصيل ارتكاز هذه الأخيرة على مجموعة من المعايير حيث تتميز هذه المعايير بثباتها من عملية لأخرى، في حين تتغير الإجراءات من مهمة لأخرى لتلائم طبيعة كل حالة على حده، كما تعتمد المراجعة على مجموعة من أدلة الإثبات في رصد للأخطاء المرتكبة وفي حالة وجود أعمال الغش.

الفصل الثاني

خطوات إنجاز مراجعة الحسابات

الفصل الثاني: خطوات إنجاز مراجعة الحسابات

المبحث الأول: المعرفة الشاملة للمؤسسة

المطلب الأول: المعلومات الواجب الحصول عليها

بعد أن يستوفي محافظ الحسابات كل الشروط القانونية التي تمكنه من مباشرة مهامه بكل حياد واستقلالية، لا بد عليه أن يتبع منهجية واضحة وفق مراحل محددة تمكنه من إنجاز مهامه بكل انتظام، لذا فإنه وقبل الشروع في إعطائه الموافقة على المهام المسندة إليه، يجب أن يحترم الأحكام القانونية، ومن ثم فهو يقوم بجمع معلومات شاملة وعامة عن المؤسسة، وبعدها يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية ليتأكد من صحة ودقة المعلومات، ومعرفة مدى إتباع السياسات المعنية من طرف المؤسسة، ثم يقوم بمعاينة وفحص الحسابات السنوية، ثم يقوم المراجع بتجميع العناصر اللازمة والكافية من أجل إعطاء أدلة تتصف بالكم والنوع لتبرير رأيه الذي يدلى به حول الحسابات السنوية.⁽¹⁾

مهما تكن نوعية المهمة الملقاة على عاتق المراجع، فأول ما يبدأ به هو معرفة المعلومات العامة التي تخص المؤسسة موضع المراجعة، حيث إن عملية الحصول على معلومات عامة عن المؤسسة تعتبر مرحلة جد هامة، خصوصا إذا تعلق الأمر بمهمة جديدة (مؤسسة جديدة).⁽²⁾

فيكون الهدف منها تكوين نظرة شاملة وفهم عام لدى المراجع حول المؤسسة، لكي يتمكن من توجيه مهمته بالاعتماد على خصائص المؤسسة.

كما أن تقرب المراجع من المؤسسة يسمح له من جهة التأقلم مع الأنظمة التي تخص المؤسسة، واكتشاف الثغرات، ومن جهة أخرى تتكون لديه رؤية شاملة تسمح له باكتشاف كل العناصر الضرورية، والتأكد من صحة التقييمات أو التقديرات.

من أجل ذلك يقوم المراجع بالإجابة على الأسئلة الثلاثة:

السؤال الأول: ما هي العناصر التي يجب أن يطلع عليها إثر مهمته؟

خلال هذه المرحلة المعلومات التي يجب البحث عنها تخص أساسا:

1- قطاع نشاط المؤسسة: نوع النشاط، المحيط الاقتصادي، مكانة المؤسسة في السوق وخاصة من جانب المنافسة.

1- تريش نجود، "الخطوات والإجراءات العامة لإنجاز مهمة المراجعة المحاسبية"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، سنة 2003، ص 29.

2 - Robert Obert, OP .CIT, P 13.

2- الهيكل العام للمؤسسة: التنظيم، الأسلوب التجاري المنتهج، الأسلوب المحاسبي، وجود مصلحة المراقبة الداخلية، ومدى قدرتها على تسيير المؤسسة.

3- تدفق المعلومات المالية: تضيف وتحدد المعلومات التي لها أثر بالغ على الحسابات، أي تحديد طبيعتها (معطيات متكررة، غير متكررة).⁽¹⁾

المطلب الثاني: التقنيات والوسائل

بعد التعرف على الجوانب التي تمس السؤال الأول، يأتي دور السؤال الثاني، والذي محتواه كالتالي:⁽²⁾

السؤال الثاني: كيف يمكنه الحصول على هذه المعارف؟

من أجل الحصول على المعلومات المذكورة سابقا، يقوم المراجع باستعمال تقنيات ووسائل تتلخص أساسا في:

أولاً: الحوارات تعد بمثابة أول اتصال مع المؤسسة، والتي تجرى مع المسؤولين الرئيسيين المستخدمين من أجل السماح للمراجع بالتدخل في أحسن الظروف الممكنة، إلا أنه من المستحسن تحديد المستوى التدريجي للهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة، أي من القمة إلى الهرم، ويمكن أن يختار الجهة التي يتصل بها للحصول على المعلومة، ولو تطلب ذلك الاتجاه إلى قاعدة الهرم.

ثانياً: الزيارات الميدانية للمنشآت هي زيارات ميدانية لمراكز الإنتاج، التخزين، المكاتب ...، هذه الزيارات تسمح للمراجع تحسين مشاكل المراقبة، ومن أجل فهم أفضل للشركة ونظامها وكذلك نتيج للمراجع فرصة تحسس مشاكل المراقبة.⁽³⁾

ثالثاً: معطيات المراجع الداخلية إن معطيات المراجعة الداخلية تسمح للمراجع باستعمالها كأداة دقيقة لمعرفة سير المعلومات داخل المؤسسة، لأنها تحتوى على مختلف الإجراءات والدراسات والتقارير .

رابعاً: معطيات المراجعة الخارجية تتمثل هذه المعطيات في المجالات الخاصة بالمؤسسة، الزبائن، السياسة التجارية، المجالات الإحصائية ... إلخ.

1 – Jean Raffegean, Pierre Dufilo, Ramon Gonzalez, Frank Ashaworth , "Audit et Contrôle des comptes", presse universitaire de France 1984 , p 62-63.

2- وليام توماس، أمرسن هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 363.

3 – Robert Obert, OP .CIT, P 79.

السؤال الثالث: متى يجب أن يحصل على المعلومة؟

إن المراجع هو الشخص الوحيد الذي يمكنه الحصول على المعلومة قبل التطرق إلى الدراسات المعمقة (مقارنة مع المساعدين والمتريصين الذين يشتغلون معه)، حيث لا يمكن القول بأن البحث عن المعلومات يقتصر على هذه المرحلة من المراجعة، لكن في الحقيقة يبقى الشغل الشاغل بالنسبة للمراجع الذي يقوم طول فترة مهمته باستغلال كل الفرص المتاحة له من جراء إثراء المراجعة بهذه المعلومة الجديدة.

خلال فترة المراجعة وأثناء هذه المرحلة الابتدائية، من المستحسن أن ينشئ المراجع ملفا دائما يتكون

من مجموع المعلومات العامة حول المؤسسة موضوع المراجعة، مثل هذا الملف يسمح بـ:

- الحصول على نظرة شاملة حول المؤسسة، وحول وظائفها.
- إيصال المعلومة إلى أعضاء الفريق الذي يشتغل معه.
- ضبط وتعديل المعلومات.

المطلب الثالث: تجميعات المرحلة الابتدائية (La Synthèse) (1)

الفرع الأول: نقطة التوجيهات العامة

إن كل المعلومات المتحصل عليها يتم تصنيفها في ملف، ويتم تركيبها في نقطة التوجيه العامة للمهمة، والتي تسمى أيضا "مخطط المهمة"، أو البرنامج العام للعمل، والذي يسهل تحضير الميزانية « Budget » حيث إن إعداد برنامج جيد يعتبر بمثابة دليل لكل فريق المراجعة.

- يبرز الميزانية المعدة.
- قاعدة تأسيس معايير تسمح للمراجع بقياس ما تم إنجازه.
- وسيلة ضمان للإدارة على أن المراجعة قد أوكلت إلى جهة ذات كفاءة بالنسبة للمراجعة الداخلية، والتي يعتبر برنامجها قاعدة لتوفير المعلومات التي يحتاجها المراجع الخارجي حول نشاط مصلحة المراجعة.

الفرع الثاني: خطاب المهمة La letter de mission

بعد أخذ نظرة عامة عن المؤسسة، وتكوين برنامج عمل وتقدير تكاليف التدخلات، يستحسن أن يؤكد المراجع كتابيا للمؤسسة كل العناصر الأساسية لمهمته، هذه التأكيدات تأخذ شكل خطاب مهمة، أو ما يعرف بخطاب التعاقد، وحسب المرسوم التنفيذي رقم 136/96 الصادر في 15 أبريل 1995م " قبل أن يبدأ

1- أبو الفتوح علي فضالة، "المراجعة العامة"، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1996، ص 25.

المراجع في تنفيذ مهمته، يجب على هذا الأخير أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة يبين فيها طرق تنفيذ وكالته لا سيما :

- مسئولية المهمة.
- المتدخلون في المهمة.
- أساليب العمل التي تستخدم.
- مدة ومواقيت التدخل والمواعيد القانونية التي يجب احترامها.
- الموعد القانوني لوضع التقرير.
- مقابل الأتعاب.

الفرع الثالث: مذكرة التخطيط

إن التخطيط للمهمة يتم على مستويين:

- 1- على مستوى الملف: من الضروري تحديد تاريخ التدخل لكل ملف، والذي يكون إما ثابتا مثل تاريخ إجراء الجرد، أو قابلا للتعديل مثل تاريخ تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 2- على مستوى مكتب المراجعة: يقوم بتخطيط شامل لمكتب المراجعة ككل من أجل تجنب التشابكات ومراحل الفراغ على المستوى الإجمالي أو بالنسبة لبعض المعاونين.

الفرع الرابع: الميزانية المفصلة

- إن المعرفة الإجمالية للمؤسسة تسمح بتأسيس ميزانية مفصلة والتي تشمل:⁽¹⁾
- تقييم الوقت اللازم للقيام بكل مرحلة من مراحل المراجعة.
 - تقييم هذا الوقت حسب مستويات المعاونين، وذلك تبعا لدرجة تعقيدات العمل، وهيكله فريق المراجعة.
 - توفير الإمكانيات والوسائل اللازمة للالتزامات المراجعة.
 - متابعة الأوقات المخصصة لكل معاون في الفريق، مع تحليل كل الانحرافات التي تظهر.

1- محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003،

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية المختلفة، والتي تخص الجوانب المالية، التنظيمية، والمحاسبية، وذلك ضماناً لحسن سير العمل في المؤسسة، والتقييد بالسياسات الموضوعية. فنظام رقابة داخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من عملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام بقصد تحديد نطاق عمله، وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني نتناول الرقابة والمراجعة الداخلية، ومن ثم مقومات نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات وتعدد نواحيها الإدارية المالية والتنظيمية، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية. كما أصبح نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة، بحيث إن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيعه.

أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

منذ عدة سنوات تدخل مفهوم نظام الرقابة الداخلية في كل المجالات والأنشطة الاقتصادية، وفي معظم البلدان، وفي القطاع العام والخاص، كل هذا أدى إلى تعدد التعاريف المتناولة لنظام الرقابة الداخلية، ولكن ما يمكن ملاحظته أنها تصب كلها في مجرى واحد. وقبل التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية، نبدأ بتناول مصطلح "الرقابة" من النظرية الكلاسيكية، والتي تناولته في سنة 1918م مع فايول (Fayol) فكانت الرقابة تنتمي إلى الأنشطة التي نقول عنها إدارية مثل التنظيم والتنسيق، ففايول يعرف الرقابة على أنها "عملية للتحقق ما إذا كانت الأعمال تتم حسب البرنامج المقرر"⁽¹⁾.

بينما "تايلور" Taylor تطرق إلى مصطلح "الرقابة" لكن بمفهومه الأوسع، والذي هو "الإدارة"، فالإدارة تعلم بكل ما يجب أن يقوم به الموظفون والعمال، وتتحقق مما إذا كان العمل ينفذ بطريقة الحسنة والأكثر اقتصادية، وكان ذلك سنة 1957م.⁽²⁾

1 - Heem .G, "Une approche conventionnaliste de l'évolution du contrôle interne", revue française de gestion, Juin /Juillet, Août 2001, N° 143, p 38.

2 - Ibid, p 39.

فكتاب النظرية الكلاسيكية يعتبرون " الرقابة" مرتبطة بنظام رسمي للسلطة * والتي تظهر في السلم

الهرمي للتسيير .

وبعد تطرقنا لمفهوم "الرقابة" باختصار، نتطرق إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية، نستلها بالتعريف

الذي أتت به المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا (CNCC) ** .

نظام الرقابة الداخلية مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة

بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:

- حماية الأصول.

- مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.

- التسيير المنتظم وبنجاحة لعمليات المؤسسة.

- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة (1) .

بينما تعرف الفيدرالية الدولية للمحاسبة (IFAC) *** " نظام الرقابة الداخلية مكون من مجمل

السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل تحقيق أهدافها، وفي حدود الإمكان تسيير محكم

ونجيع لأنشطتها، فهذه الإجراءات تعنى احترام سياسات التسيير، وحماية الأصول، والوقاية من حالات الغش

والأخطاء واكتشافها، وصحة التسجيلات المحاسبية، مع استخراج معلومات مالية موثوق فيها في الوقت

المناسب" (2)

* - Synthèse formel d'autorité

** - Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

1 - Collins. , Valin . G , op, cit, p 35.

« Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable et autres que la direction définit, applique les surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer :

- La protection de patrimoine ;

- La régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en résultent »

- La conformité des décisions avec la politique de la direction.

*** - International federation of accountants

2 - Mikol. A, "les audits financiers", Nathan, Paris, 1999, p 38.

« Le contrôle interne (internal control system) est l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vu d'assurer dans la mesure du possible la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention des fraudes et des erreurs, l'exactitudes et l'exhaustivité des enregistrements comptables (the accuracy and completeness of the Accounting records) et l'établissement en temps voulu d'information financières fiables ».

إن تعريف (IFAC) قام بتوسيع مجال تطبيق نظام الرقابة الداخلية إلى تسيير الأنشطة.

تعريف (Coopers et Lybrand):

" نظام الرقابة الداخلية عبارة عن صيرورة موضوعة من طرف مجلس الإدارة، المديرين وموظفي

التنظيم، موجهة إلى ضمان تحقيق الأهداف التالية:

- تنفيذ العمليات بنجاحة.

- صحة المعلومات المالية.

- تطبيق القوانين واللوائح السارية المفعول" (1)

ومن التعاريف السابقة نستخلص أن الرقابة الداخلية: هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع

من طرف الإدارة من أجل العمل على ضمان التحكم في الوظائف المؤسسة، بغية الوصول إلى تسيير فعال

للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها.

إذن الرقابة الداخلية هي مخطط تنظيمي من المناهج والإجراءات المحددة من طرف الإدارة لتحقيق

أهداف معينة، كاحترام سياسات التسيير والمحافظة على الأصول، وذلك اعتمادا على مجموعة من الوسائل

كخطة تنظيمية، وطرق وإجراءات ومقاييس مختلفة.

وفيما يلي سرد لأهم الأهداف المرجوة من الرقابة الداخلية على شكل نقاط: (2)

- حماية الأصول، وذلك عن طريق التحقق من حماية أموال المؤسسة، أملاكها، كذلك الأشخاص

الموظفين بها والمتعاملين بها.

- تحقيق نوعية المعلومة عن طريق ضمان، وإلى أقصى حد صحة المعلومات المسجلة، ومراقبة صحتها

وضمن مصداقيتها.

- التحقق من تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة واحترام القوانين.

- تحقيق الاستعمال الاقتصادي والكفاء للموارد، وذلك عن طريق تحسين الأداء وتوجيه الأعمال.

1 - Coopers, Lybrand , "La nouvelle pratique du contrôle interne", Organisation, Paris, 5eme tirage, 2000, p24.

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quand à la réalisation des objectifs suivants :

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- La fiabilité des informations financières
- La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur »

2- Vauris. L , "l'auditeur interne opérationnel aujourd'hui , l'auditeur consultant interne", revue française d'audit interne, N° 109 Mars / Avril 1992, p 11-12.

- التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة من الإدارة.

فنظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو بمثابة أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر، وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب وفي أسرع الآجال.

ثانيا: عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية - في حد ذاتها - قديمة وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك ونذكر منها: كبر حجم المؤسسات، وتعدد العمليات التي تقوم بها، اضطرار الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات دورية دقيقة، والعامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية وصيانة أموال المؤسسة.

فكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها، وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة، الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية، مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.⁽¹⁾

أما بالنسبة للتوزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية، فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات، سواء على التراب الوطني، أو التوسع الذي تعرفه المؤسسات المتعددة الجنسيات، والذي يدعو إلى توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية، مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرية الفرعية، أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.⁽²⁾

كما يتضح هذا التفويض كذلك في شركات المساهمة حيث ظهر انفصال واضح بين أصحاب رؤوس الأموال والإدارة الفعلية لها.

أما بالنسبة للبيانات الدورية التي تحتاجها إدارة المؤسسة، فتظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ أنجع القرارات وأنسبها لتصحيح الانحرافات، وحتى

1- خالد أمين، ع، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل، عمان الطبعة الأولى، 1998، ص 162.

2- صديقي. م، "مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 83.

تكون هذه التقارير صحيحة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لا بد من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

ومن العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية - الحاجة الماسة لإدارة المؤسسة لصيانة وحماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية، يحد ويمنع حدوث الأخطاء والغش، أو تقليل احتمال ارتكابها.⁽¹⁾

ثالثا: أهداف تقييم الرقابة الداخلية (2)

1- معرفة جيدة بالمؤسسة: يسمح التقريب عن طريق الأنظمة ب:

- معرفة جيدة بنشاطات المؤسسة، أماكن الإنتاج، ومخططات التصنيع.
- الإحاطة الجيدة بدورات معالجة المعلومات وتكوين معطيات تسمح باتخاذ القرارات.
- الإدراك الجيد بالحقيقة التي غالبا ما تختفي وراء الأرقام والوثائق التركيبية.
- إن معرفة المؤسسة ومصادقية نظام رقابتها الداخلي، يعطى للمراجع الخارجي (محافظ الحسابات) أكثر الضمانات من تلك التي تستنتج من تطور الرقابات على الحسابات عن طريق سبر الآراء، ونتيجة هذا تعطى ركيزة أكثر تأكيدا للرأي العام على إثبات صحة ومصادقية الحسابات.
- كما تسمح له من جهة أخرى بأن يبين للمسيرين بأن له معرفة جيدة بالمؤسسة، وله دراية بمشاكلهم، وأنه ليس مستشارا ومحافظا للحسابات فحسب، وأن هذه المعرفة تؤدي في النهاية إلى إثراء المهمة وتجعلها أكثر تأكيدا.

2- تقييم الأعمال في الزمن:

بإمكان المراجع الخارجي أن يقوم بتحسين سير نشاط مهمته خلال فترة قصيرة الأجل، وذلك باحترام مواعيد إعداد الوثائق التركيبية (الختامية) من طرف المؤسسات ومختلف الجهات الشرعية (القانونية) لإيداع التقرير، ومن الواضح أنه إذا كانت الأنظمة تثبت درجة عالية من ثقة هذه الأعمال يمكن أن تختصر بطريقة معبرة، وهو ما يوضح الأخذ بعين الاعتبار بالتوصية التالية:

1 تريش نجود، المرجع السابق، ص 39-42.

2 - Allel Hamimi : "Le contrôle interne et l' élaboration du bilan comptable", OPU .Alger 1993, p 22-23-24.

" وجود نظام جيد للرقابة الداخلية يسمح لمحافظ الحسابات بتقسيم عبء العمل على فترة طويلة الأمد، ويسهل كذلك على تخطيط المهام بصفة مجددة، أين يكون جزء كبير من أعمال المراجعة والرقابة منجزا بأكثر سرعة ودقة " .

إمكانية تصحيح المخالفات قبل الاختتام

يجب على المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) أن يعمل كل ما في وسعه لكي يتمكن من إثبات مدى قانونية (صحة) ودقة الحسابات السنوية. كما يساهم محافظ الحسابات في تحسين نوعية المعلومة المالية وكننتيجة:

- التحكم والتسيير الجيد للوقت.
- نسبة ملاءمة بين التكلفة/العالية.
- محاسبة الوثائق الختامية الموثقة بفضل إمكانية تصحيح الأخطاء قبل نهاية الدورة المحاسبية.

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية مع التأثير أو بدون تأثير على الحسابات

الفرع الأول: الرقابة الداخلية مع التأثير على الحسابات

1- حماية الممتلكات والموارد

كلمة الحماية تأخذ هنا معنى واسعا، ويتعلق الأمر بمدة التحويل المادي للأموال، الاحتفاظ، الحماية المادية، متابعة ومراقبة الأصول والوسائل المتاحة من أجل ضمان تماسك المؤسسة، مثلا الحماية ضد التسديدات والمدفوعات المزدوجة، وإجراءات متابعة المقبوضات (التحصيلات).

المخاطر المتأتية من المحيط الطبيعي، مثلا (الكوارث الطبيعية)، فهي ليست متوقعة، فهي تتحكم فيها ضد هذه المخاطر، الحماية الوحيدة والنهائية هي ضمان جيد.

مخاطر أخرى آتية من المحيط البشري (عمال، مسيرين) وكذلك الخطأ، الإهمال، الغش يمكنها أن تلحق أضرارا معتبرة وخطيرة بموارد وممتلكات المؤسسة.

هذه المخاطر يمكن التحكم فيها بسهولة، وذلك بوضع نظام فعال للرقابة الداخلية، حتى وإن كان نظاما لا يسمح بمنع كل الأضرار الملحقة بالممتلكات. بل يجب أن يسمح بإظهارها بأسرع ما يمكن، وبالتالي

تصحيحها على الفور، ويمكن أن يعتبر النظام الجيد للرقابة الداخلية كوسيلة للحماية ضد المخاطر الآتية من ضعف المحيط البشرى (1).

2- انتظامية ودقة المعلومات:

في ميدان تسجيل العمليات المحاسبية فالرقابة الداخلية يجب أن تسمح بضمان:

- أن الوثائق الضرورية لتكملة المعلومات الخارجية (مالية، جبائية،...) تستوفي الشروط المطلوبة.
- أن المعلومات التي تساهم في اتخاذ القرارات تظهر نفس الخصائص على المستوى التطبيقي للرقابة الداخلية المحاسبية، ويمكن أن تقسم إلى أصناف:

- 1- ترخيص العمليات: كتفادي البيع لزبون يظهر خطر عدم القدرة على الدفع ومعروف مسبقا.
- 2- حقيقة العمليات: تفادي تسجيل العمليات الوهمية.
- 3- تكامل العمليات: التأكد من أن العمليات المجرة مسجلة، مثلا (كل السلع المرسله إلى الزبون تكون مقيدة في دفاتر، وأن هذه الأخيرة مقيدة حسابيا).
- 4- تقييم العمليات: وهنا يجب أن يتأكد من أن كل العمليات مقيدة بالقيمة المناسبة، وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها.
- 5- دقة العمليات: كمراقبة الأسعار، الكمية، حسابات الدفاتر.

الفرع الثاني: الرقابة الداخلية بدون التأثير على الحسابات

1- تطبيق القرارات الإدارية: حتى يتسنى لكل واحد تنفيذ الأعمال المفوضة له بطريقة صحيحة التنظيم يجب أن يضمن:

- إبلاغ التعليمات بصفة تامة لأصحابها.
 - نشر المعلومات بكل وضوح لتفادي التفسيرات الخاطئة ممن هي موجهة إليه.
 - ملائمة التعليمات المعطاة مع الوسائل المتاحة للمسؤولين عن تطبيقها.
- 2- تحسين الكفاءات: على كل مستويات المؤسسة مقاييس متخذة لتحسين التنمية، التكلفة، الفعالية للعمليات، هذه المقاييس الأكثر اعتبارا مكونة على شكل إجراءات، ولهذا فهي تشكل عنصرا من العناصر الأساسية المهمة للرقابة الداخلية على معناها الواسع.

1 - Institut de l'Audit Interne et Price water house coopers (p'w'h'c) , "Le management des risques de l'entreprise ; Cadre De Reference Et Techniques D'application" , paris, ed d'organisation, 2005, PAGE 49.

التوصيات المتعلقة بممارسة المهام توضح أن الرقابة الداخلية بدون تأثير مباشر على الحسابات

السنوية تدخل عموماً:

- التحاليل الإحصائية (إنتاج، بيع).
- تحاليل الوقت والعمليات.
- علاقة التسيير.
- برامج تكوين المستخدمين (العمال).
- مراقبة النوعية.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية (1)

الفرع الأول: التقييم الأولي للنظام

وذلك عن طريق اللجوء إلى استقصاء خاص بنظام الرقابة الداخلية باعتباره تقنية لتقييم النظام، فبعد الإجابة عن الأسئلة يتم تحديد نقاط القوة النظرية لنظام الرقابة الداخلية ونقاط الضعف فيه، ولا يكفي المراجع بتحديد نقاط القوة النظرية فقط، بل يسعى لتأكيد ما إذا كانت مطبقة، فوجودها لا يعنى أن نظام الرقابة الداخلية ملائم، بل يجب اختيار درجة تطبيق هذه النقاط، لأنها وفي حالة عدم تطبيقها، تنقلب من نقاط قوة نظرية إلى نقاط ضعف عملية.

الفرع الثاني: مراجعة سير عمل الأنظمة والإجراءات (2)

يكمن دور المحاسب في هذه المرحلة في محاولة خلق رباط بين تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا الرقابة التي ستتم فيما بعد، حيث إنه وبعد الانتهاء من الدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، واقتناء المراجع بنقاط قوة النظام التي سيعتمد عليها، يقوم باختيار الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية التي تساعد في اتخاذ قراره النهائي بخصوص مدى الاعتماد على النظام، وهذا من خلال تحرير برنامج إجراءات، وتجدر الإشارة هنا إلى أن المراجع يقوم بدراسة وتقييم كل جزء أو نظام فرعي من أجزاء نظام الرقابة الداخلية، متضمناً تقييم إجراءات وتعليمات كل جزء منها.

1 - Y. Guyon, "Droit des affaires" , Ed economica , paris ,2004, p387.

2 J. Raffegau et A. Ritz , "Audit opérationnelle", collection, 1992, p67.

الفرع الثالث: تقييم آثار الضعف

يقوم المراجع باستخلاص نقاط الضعف، ويكمن دور المراجع في تقييم هذا الضعف فيما إذا كان: 1- له تأثير هام على الحسابات السنوية: في هذه الحالة يجب إظهار هذا الضعف في "ورقة تقييم النظام" التي تعتبر بمثابة مفتاح، كونها تشتمل على الأنواع الضرورية لتقييم التأثيرات الفعلية لنقاط الضعف على حسابات الدورة.

2- لا يؤثر تأثيرا هاما على الحسابات السنوية: مع ذلك يجب على كل حال تبليغه إلى الزبون، وذلك حتى يحسن هذا الأخير نظامه، بعد أن يكون هذا الانحراف قد حرر على ورقة من أوراق عمل المراجع، وسُلم إلى إدارة المؤسسة.

إنه من الضروري أن تكون هذه الوثائق محددة بشكل جيد، لأنها تستعمل في تحضير تقرير حول نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الرابع: إعداد التقرير النهائي حول الرقابة الداخلية

يتم إجراء نقاش جماعي متعاون وبناء بين المراجع وإدارة المؤسسة لتجمع كل نقاط الضعف في الأنظمة، وفي الحالة العادية فإن هذه النقاشات مع الإدارة تؤكد كتابيا بتقرير حول نظام الرقابة الداخلية، يسمح للمؤسسة بالقيام بالأعمال التصحيحية المؤداة، سواء في الدورة الحالية أو الدورات اللاحقة إلى تحسين الإجراءات التي تؤدي بدورها إلى زيادة صحة الحسابات.

أما فيما يخص التوقيت، فيحسن أن يبعث التقرير إلى المؤسسة بفترة كافية قبل انتهاء السنة، لتمكين هذه الأخيرة من القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة لنقاط الضعف في النظام.⁽¹⁾

ويتضمن تقرير المراجع الذي يبدي فيه رأيه حول نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

- نطاق مهمة المراجع في فحص نظام الرقابة الداخلية.
- الفترة أو تاريخ سريان رأي المراجع.
- التأكيد بأن مسؤولية وضع وتطوير الرقابة على عاتق الإدارة.
- رأي المراجع عما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ككافيا لتحقيق أهدافه العريضة الخاصة بالوقاية، أو منع حدوث الأخطاء والمخالفات ذات الأثر الجوهري على القوائم المالية.⁽²⁾

1 - RB. Caumeil , "Audit financier", op.cit, p 128.

2- وليام توماس، أمرسن هنكي، "المراجعة بيت النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 1020.

المطلب الرابع: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق وتقنيات تخدم المراجع في أداء مهمته وهي:

- بيان لدوران المعلومات.
- المذكرة استجابات حول الرقابة الداخلية.
- اختبارات الفهم والمطابقة.
- الاختبارات الدائمة.

الفرع الأول: بيان لدوران المعلومات

هذه التقنية عبارة عن تسلسل زمني ما، من بدايتها إلى نهايتها، حيث تعتمد على الوصف البياني لمجموع

العمليات المنفذة من طرف المؤسسة في إطار سلسلة أو دورة محددة، تتم بواسطة رموز بيانية من أجل

إبراز:

- وصف الآليات المستعملة من أجل تحويل المعلومات والتعليمات.

- تحديد نقطة انطلاق المعلومات.

- تحديد اتخاذ القرار والمراقبة.

إن استعمال بيان لدوران المعلومات يسمح للمراجع أن يكشف ويسرعة نواحي القوة والضعف، واكتساب

معرفة ونظرة معمقة حول الجهات المدروسة (الرقابة الداخلية)، غير أن مدى نجاعة بيان دوران المعلومات

يتوقف على مدى خبرة المراجع وكيفية معالجته للبيانات.

الفرع الثاني: المذكرة

المذكرة وصف إنشائي، أين يقوم المراجع بتحرير كتابي للحوارات المجرات مع أفراد المؤسسة، ومجموع

العمليات التي قام بها، والوثائق المختلفة التي تحصل عليها (هي عبارة عن وصف كتابي).⁽¹⁾

ويتوقف فهم هذه التقنية على أسلوب الشخص في التحرير، فقد لا تكون مفهومة من طرف الجميع.

1 – Jean Raffegau, Frank Ashaworth , "Audit et Contrôle des comptes", op. cit, p 89-106-107.

الفرع الثالث: استجابات حول الرقابة الداخلية (1)

الدراسة بالاعتماد على استجابات حول الرقابة الداخلية تجعل المراجع يكتشف بطريقة سريعة نقاط الضعف والقوة الموجودة في النظام.

هذه الدراسة تتمثل في طرح عدة أسئلة بطريقة تسمح بالحصول على أجوبة، وتكون الأسئلة بالشكل

التالي:

أمثلة عامة توضيحية

1- هل الفواتير بتقديم الخدمات لديها أدلة خاصة بها ؟ (الخطر: تسجيل أعباء ليس لها علاقة مع الحقيقة).

2- هل هناك شخص يقوم بالتأشير (visa) على الفواتير؟ (خطر: غياب الرقابة).

3- هل الأسعار موجودة في الفواتير ومراقبة مع الطلبية (La commande) ؟ (الخطر: محاسبة الأعباء)

4- هل التسجيل المحاسبي للفواتير يتم في وقته المحدد؟ (الخطر: عدم احترام مبدأ الفصل بين الدورات).

الفرع الرابع: اختبارات الفهم والمطابقة

لكي يتأكد المراجع من أن الإجراءات المطبقة في نظام المؤسسة هي نفسها التي توجد في الواقع، ولهذا الغرض وباعتماد اختبارات المطابقة - يشرع محافظ الحسابات في التحقق من واقعية العمليات المبينة في بيان الدوران خطوة بخطوة من مصدرها الأول إلى نهايتها. وتطبيق هذه الاختبارات يتم بطريقتين:

الطريقة الأولى: الملاحظة والتأكد الشفهي

تكمن في الدخول مباشرة في الاتصال مع مختلف المنافذ من أجل التأكد من مدى سير العمليات والتحقق من العناصر المادية المصرح بها، وأنها فعلا موجودة.

الطريقة الثانية: التأكد البعدي

يعيد محافظ الحسابات التأكد من معطيات بيان الدوران بالرجوع إلى مصدر المعلومة.

هذه الاختبارات تسمح بالمرّة من التحقق والتماس المعطيات المحصلة، وضمان صحة وصدق النظام.

الفرع الخامس: اختبارات الدوام لنقاط الرقابة الداخلية

عند بداية التقييم الأول لنظام الرقابة الداخلية، يقوم محافظ الحسابات بإنشاء ملف يسجل فيه كل عمليات المراقبة المتحقق منها، وأيضا نواحي القوة ونواحي الضعف الخاصة بالنظام.

1- نواحي قيمة النظام:

عندما يعرف وتتضح لدى المراجع نقاط القوة الخاصة بالنظام، يصبح الهدف الرئيس لهذا الأخير هو التأكد من السير الحسن لهذه النقاط، لهذا يستعمل اختبارات المداومة التي يعتمد عليها، ويعرف هل فعلا وظفت هذه النقاط طوال الفترة المدروسة.

2- نواحي ضعف النظام:

يقوم المراجع بفحص نتائج وتأثيرات الضعف وكذلك معرفة تأثيره على الحسابات، ونواحي الضعف، ومعرفة الأخطاء والمخالفات التي قاد إليها الضعف، كما يقوم المراجع بإعطاء التوصيات لتصحيح الضعف الموجود.

إن هذه الاختبارات تسمح لمحافظ الحسابات بتحديد نواحي القوة والضعف للنظام.⁽¹⁾

المبحث الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة

تعتبر أدلة الإثبات من بين معايير العمل الميداني، وذلك لإبداء رأي سليم حول القوائم المالية الختامية محل الفحص، ويعرف الإثبات في المراجعة بأنه: "عملية إقامة الدليل على صدق أو كذب القضايا التي تحويها القوائم المالية الختامية"⁽²⁾ وتتوقف حجبة أدلة الإثبات وقوتها، على توقيت الحصول عليها وارتباطها بالعملية محل الفحص، وكذلك وجود أدلة إثبات أخرى مساعدة للاستنتاجات التي تؤدي إليها.

*** المطلب الأول: حجبة وسائل الإثبات:**

- هناك بعض الاعتبارات التي تجعل أدلة الإثبات أكثر قوة وحجية وهي كما يلي:⁽³⁾
- في حالة الحصول على دليل الإثبات من مصادر خارجية ليست لها علاقة بالمؤسسة، فيكون أكثر قوة وحجية، مما لو تم الحصول عليه من داخل المؤسسة.
 - عندما تكون البيانات المحاسبية والقوائم المالية معدة في ظل نظام رقابي مهمل.

1 - Jean Raffegean, Frank Ashaworth , op. cit, p 102-105.

2- أبو الفتوح علي فضالة، مرجع سابق، ص 53.

3- عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، "الرقابة ومراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، ص 288.

- إن الحصول على المعلومات حول القوائم المالية بطريقة مباشرة عن طريق الملاحظة والفحص الفعلي والتفتيش - له أثر كبير في الإقناع، أكثر من لو تم الحصول عليها بطريقة غير مباشرة.

المطلب الثاني: أنواع أدلة الإثبات

تتمثل أنواع القرائن والأدلة التي يمكن للمراجع الاعتماد عليها مع البحث في طرق الحصول، ودرجة الاعتماد عليها في بناء حكمه حول القوائم المالية فيما يلي: (1)

الفرع الأول: الجرد الفعلي

يعتبر أقوى القرائن وأدلة الإثبات التي يستطيع المراجع الاعتماد عليها، فهو يقوم بالجرد والملاحظة الفعلية لعناصر الموجودات. (2)

فقيام المراجع بالتحقق من الرصيد الدفترى ووجود المبلغ كاملاً في الخزينة - يعتبر من الأدلة القوية على صحة الرصيد الذي تظهره الميزانية، وعليه فإن مشاهدة المراجع للأصول مباشرة يعتبر أشد إقناعاً على وجود الأصل، إلا أنه يجب الإشارة أن هناك نقطة ضعف في هذا الدليل (3) وهو أن وجود الأصل في المؤسسة لا يعنى بالضرورة أنه ملك لها، كما في حالة استئجار بعض الأصول من طرف المؤسسة، وعليه فمن الشروط الواجب توفرها لتحقيق الغاية من الجرد ما يلي:

- الحضور الفعلي لعملية الجرد من طرف المراجع أو أحد مساعديه.
- القيام بمراقبة فعالة على العناصر المماثلة، كي لا يتم إحلال عنصر محل آخر، فمثلاً مراقبة جميع الصناديق الفرعية في حالة القيام بجرد النقدية.

ولإتمام عملية التدقيق يجب على المراجع التأكد من ملكية المؤسسة للأصل موضوع البحث، بالاعتماد على مستندات الشراء أو شهادات تسجيل الملكية، بالإضافة إلى التأكد من صحة تقييم عنصر الموجودات. كما يعتبر من بين أسباب ضعف هذا الدليل عدم تطبيقه على كافة البيانات المحاسبية، فمثلاً الحسابات المدينة ليس لها وجود فعلي وملموس، وبالتالي لا يمكن عدها كما في حالة النقدية، ويستعمل هذا الدليل في حالة الأصول ذات الطبيعة الملموسة.

1- حمدي السقا، مرجع سابق، ص 58.

2- محمد بوتين، مرجع سابق، ص 191.

3- عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، مرجع سابق، ص، 288.

الفرع الثاني: المستندات

تعتبر المستندات من بين الأدلة الهامة في عملية التدقيق والمراجعة لحسابات المؤسسة، ونظرا لأهمية هذا الأمر، تنص القوانين على ضرورة حفظ جميع المراسلات التي يرسلها التاجر أو يستلمها من الموردين والعملاء، بالإضافة إلى الفواتير وجميع المستندات التي تتصل بأعماله التجارية، ومثال ذلك فواتير الشراء والبيع مستندات المصاريف النثرية، العقود ومحاضر الاجتماعات وغيرها.

وهناك بعض الشروط الواجب توفرها في المستند وهي:⁽¹⁾

- أن يكون موجها للمؤسسة وليس لأحد المديرين أو أعضاء الإدارة أو الموظفين.
- أن يكون خاليا من أي مسح أو شطب أو تغيير في الأرقام والكتابة.
- أن يكون موقعا من طرف صاحب السلطة في التوقيع.
- أن يكون تاريخ المستند واقعا ضمن الدورة المالية.
- أن يكون أصليا وليس صورة طبق الأصل، ويجب أن يؤشر من قبل المراجع.

ويمكن تقسيم الأدلة من حيث كفاية الدليل إلى:

أولا: مستندات معدة خارج المؤسسة

وتقسم بدورها إلى:

- 1- مستندات في حيازة المؤسسة: ومن أمثلة ذلك الفواتير وبوالص الشحن والتأمين، ولهذه المستندات قوة في الإثبات، غير أن حيازة المؤسسة لها تجعلها عرضة للتحريف والتعديل، أو قيام مسؤولي المؤسسة بوضع مستندات وهمية محل الصحيحة، لذلك يتطلب الأمر دقة كبيرة من المراجع قبل الاعتماد عليها نهائيا.
- 2- مستندات موجهة مباشرة للمراجع: لهذه المستندات القوة الكاملة في الإثبات، ويمكن للمراجع الاعتماد عليها من أشخاص خارجيين ليس لديهم مصلحة لدى المؤسسة، ومن أمثلة هذه المستندات الحصول على المصادقات من كل عميل بأنه يدين للمؤسسة، وأن قيمة الدين توافق الرصيد الدفترية في دفاتره، وكذلك الحصول على شهادات من التوثيق العقاري عن ملكية المؤسسة لعقار معين... إلخ

1- متولي محمد الجمل، محمد الجزار، "أصول المراجعة"، مكتبة عين الشمس، 1975، ص 294.

ثانيا: المستندات المعدة داخل المؤسسة

تعتبر هذه المستندات أقل قوة في الإثبات من المستندات المعدة خارج المؤسسة، لاحتمال تعديلها وتزويرها، غير أن حبكة نظام الرقابة الداخلية، وسلامة تصميمه وتطبيقه، يجعل من الدليل مستندا صالحا ودقيقا للإثبات، فالشيك مثلا المعد داخل المؤسسة لفائدة مورديها وسيره بدورة محكمة منذ تحريره وتوقيعه واستيفائه من قبل المصرف، وورود قيمته في كشف البنك، يجعل منه دليلا قويا في صحة تسديد الالتزام، ومن أمثلة هذه المستندات: الفواتير المرسله إلى الزبائن، إيصالات القبض، مذكرات الإدخال والإخراج من المخازن

الفرع الثالث: المصادقات

يقصد بها الإقرارات الخطية المطلوبة من الغير من أجل الاعتراف بصحة البيانات، ويعتبر أيضا هذا النوع من وسائل الإثبات من أقوى الأدلة، لأنه يعتبر من بين المستندات المعدة خارج المؤسسة والموجهة للمراجع، وتستعمل لتحقيق العناصر التالية:

- أرصدة الزبائن والموردين.
- قيمة البضائع المودعة لدى وكلاء البيع أو المخازن العمومية.
- قيمة الأوراق المالية لدى المصارف.
- رصيد البنك بتاريخ معين.

وحتى يكون الدليل أكثر إقناعا يجب استلام رسالة المصادقة من قبل المراجع مباشرة، ويمكن تقسيم

المصادقات إلى الأشكال التالية، ولكل محاسنها ومساوئها:⁽¹⁾

- 1- يقوم المراجع بطلب توضيح الرصيد من طرف العميل في نهاية الدورة المالية دون إعلامه بالرصيد في الكتاب المرسل، وتسمح هذه الطريقة للمراجع بمعرفة الرصيد من مصدرين مختلفين، وهما دفاتر المؤسسة ودفتر العميل، ويسمى هذا النوع من المصادقات بالمصادقات البيضاء.
- 2- يتمثل في قيام المراجع بذكر الرصيد في الكتاب المرسل، والطلب من العميل المصادقة في جميع الأحوال، سواء كان الرصيد صحيحا أو خاطئا، ويسمى أيضا بالمصادقات الإيجابية.
- 3- يقوم المراجع بطلب إرسال المصادقة من العميل في حالة كون الرصيد غير صحيح، أما عدم الجواب فيعبر عن صحة الرصيد، وتسمى بالمصادقات السلبية.

1 - Robert Obert , Op, cit, p 97.

غير أن ما يشوب هذه الطريقة، هو أن عدم إرسال المصادقة يكون نتيجة الإهمال والتقصير من طرف الزبون، وليس نظرا لصحة الرصيد.

مما سبق يمكن اكتشاف أن النوع الأول من المصادقات من أفضل الأساليب، إذ يمكن من الحصول على معلومات يمكن الاعتماد عليها في بناء رأي المراجع، نظرا لعدم ذكر الرصيد في الكتاب المرسل، وضرورة إرسال المصادقة إلى المراجع في جميع الأحوال.

الفرع الرابع: الاستفسارات

تتمثل هذه الاستفسارات في قيام المراجع بطلب بعض التوضيحات، خاصة حول المركز المالي، وذلك بتوجيه الأسئلة الشفوية والخطية إلى الهيئة الإدارية في المؤسسة أو الموظفين المختصين، وتستعمل هذه الطريقة غالبا عند تدقيق نظام الرقابة الداخلية والأنظمة المحاسبية والمالية، ومن الواضح أنه يجب على المراجع عند اعتماده على هذا الدليل بذل الحرص الشديد، والتقدير الشخصي لحد كبير.

الفرع الخامس: المراجعة الحسابية

قد تُرتكب أخطاء من طرف محاسبي الشركة أثناء قيامهم بعملية الضرب والجمع والقسمة والترحيل، ولكي يبرهن المراجع على صحة العمليات الحسابية، يجب أن يقوم بإعادة هذه العمليات ليتحقق من سلامة وصحة هذه العمليات، ومن أهم هذه الأعمال ما يلي:

- دراسة أعمال الجمع والضرب والطرح الواردة في المستندات والدفاتر.
- مراجعة الدفاتر اليومية والتأكد من صحة الترحيل من صفحة لأخرى.
- تدقيق صحة التركيز في اليومية العامة من اليوميات المساعدة.
- مراجعة دفاتر الأستاذ العام والمساعد، والتأكد من صحة الترحيل.
- مقابلة إجمالي الذمم والموردين، مع الميزان المساعد للحسابات الشخصية.
- فحص ميزان المراجعة من الناحية الحسابية، والتأكد من توازن الأرصدة.
- تدقيق قوائم الجرد من حيث صحة العمليات الحسابية.
- تدقيق الحسابات الختامية من الناحية الحسابية والتأكد من توازنها.

الفرع السادس: نظام الرقابة الداخلية⁽¹⁾

يجب على المراجع انطلقاً من التوجيهات المعطاة في برنامج عمله، أن يقوم بإجراء تحليل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، بهدف تحديد نقاط الضعف والقوة، وتحديد طبيعة نطاق ووقت تنفيذ أعماله. ففي حالة توفر نظام فعال، فإن ذلك يشكل دليلاً مبدئياً على صحة العمليات المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة.

ويكون النظام الرقابي فعالاً في حال توفره على المبادئ الأساسية، ومن أمثلة ذلك الفصل في المسؤوليات، مما يسمح بتحقيق الرقابة التلقائية، فإذا كان أحد الموظفين يقوم بتنظيم المستند وآخر يقوم بتنفيذه، وثالث يقوم بتسجيله، فإن التلاعب لا يمكن أن يتم إلا في حالة تواطؤ الموظفين جميعاً.

الفرع السابع: بيانات الإدارة

تعتبر من بين وسائل الإثبات - البيانات التي يتحصل عليها المراجع من الإدارة، ومن أمثلة ذلك نذكر:

- قوائم الجرد.
- قائمة للموجودات الثابتة والإضافات الرأسمالية التي تمت خلال السنة.
- الالتزامات التي تعهدت بها الإدارة، مثل البيان الذي يظهر فيه قيمة الأوراق التجارية التي خصمتها المؤسسة ولم يحل ميعاد استحقاقها.

الفرع الثامن: دقة القيود المحاسبية

يعتبر انتظام الدفاتر المحاسبية ودقة القيود المسجلة بها، دليلاً إضافياً يزيد من قناعة المراجع في صحة البيانات المحاسبية والعمليات المسجلة، وحتى يتم الاعتماد أكثر على دقة القيود المحاسبية كوسيلة إثبات، يمكن للمراجع القيام بمقارنات إضافية مع البيانات الخاصة بالسنتين السابقة، ودراسة العلاقة بين المركز المالي باستعمال النسب المالية، وبالتالي تعتبر المقارنات والنسب المالية أدلة إثبات إضافية، والتي تشكل موضع المراجعة القياسية أو الاستدلالية.

الفرع التاسع: المراجعة القياسية

ويسمح هذا النوع من الوسائل للمراجع بالوصول إلى نتائج في وقت مختصر، التي كان يصل إليها في وقت أطول بإتباع المراجعة الحسابية والمستندية، وذلك بواسطة مقارنة بعض العناصر وإيجاد الارتباط بينها ومن أمثلتها:

1 Maders, A, "Le Contrôle Interne", Paris, ed P,U, f , 1998, page 95.

- الرابط بين الاستثمارات والإرادات.
- نسبة المصروفات إلى إجمالي الربح، وملاحظة أي تغيرات مقارنة القرض مع الفوائد المدفوعة عليه.
- دراسة النسبة بين مجمل الربح والمبيعات، ومقارنة هذه النسبة مع مثيلاتها في السنوات السابقة، أو في المؤسسات المماثلة، وغيرها.

* المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في حجم الأدلة

الإثبات في المراجعة هو كل ما يمكن للمراجع تقديمه لتبرير الرأي الذي أبداه في تقريره، وهو بمثابة الركيزة الأساسية لأخذ القرارات المختلفة من واقع الإجراءات التي يتخذها بعد دراسة الحالة المعروضة عليه.⁽¹⁾

وهناك عدة عوامل متحكممة في كمية الأدلة والبراهين وهي كما يلي:

الفرع الأول: درجة المخاطرة

إذا كان احتمال وجود أخطاء وغش في العمليات المحاسبية، وهو ما يؤثر على دقة القوائم المالية الختامية، وجب على المراجع تجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين التي تؤكد عدالة وسلامة هذه البنود، ويعتبر نظام الرقابة الداخلية كعامل له تأثير مباشر على درجة المخاطرة، وكلما كان محكماً ومصمماً بطريقة سليمة، كلما دل ذلك على قلة المخاطرة، وبالتالي يحتاج المراجع إلى عدد أقل من الأدلة والبراهين والعكس صحيح.

بالإضافة إلى ذلك فإن نوعية الحساب لها تأثير كذلك على درجة المخاطرة، فالنقدية مثلا تعتبر أكثر الأصول سيولة، مما يسهل عملية اختلاسها، عكس معدات النقل مثلا ويجب في بند النقدية البحث عن أكبر عدد من الأدلة لتحقيقها.

الفرع الثاني: الأهمية النسبية (المادية)

وهي تختلف من عنصر إلى آخر، كما أنها تختلف بالنسبة لنفس العنصر من مؤسسة لأخرى. فيعتبر العنصر أو معلومات ذات أهمية مادية، إذا كان عدم الإشارة إليها في القوائم المالية له تأثير على المهتم بالقوائم المالية، أو على عدالة القوائم المالية نفسها، ولذلك كلما كانت الأهمية كبيرة، كلما تطلب ذلك عدد كبير من الأدلة والبراهين.

1- متولي محمد الجمل، محمد الجزار، مرجع سابق، ص 322.

الفرع الثالث: تكلفة الحصول على الدليل

يقوم المراجع بمقارنة تكلفة الحصول على الدليل والفائدة من الحصول عليه، ولا يجب على المراجع الامتناع عن دليل معين بسبب التكلفة العالية، ففي هذه الحالة يستوجب عليه الحصول على بدائل أخرى لتحقيق نفس الهدف، فيؤخذ بهذا المعيار عند المفاضلة بين عدد من الأدلة تتفاوت في تكلفة الحصول عليها، إلا أنها تهدف إلى تحقيق نفس العنصر والتأكد منه.

المبحث الرابع: الأخطاء وأعمال الغش

هناك عدة مراحل يجب إتباعها من قبل المحاسب للوصول إلى إعداد القوائم المالية الختامية، إضافة إلى تعدد الأشخاص الذين تنتقل بينهم هذه البيانات، مما يؤدي إلى إمكانية ارتكاب الأخطاء المتنوعة التي يكون سببها جهل المحاسب أو إهماله وتقصيره، بالإضافة إلى تصميمه وتعمده ارتكاب أعمال الغش والاحتيال، مما يتطلب عملية مراجعة هذه البيانات والعمليات، وتوفير المراجعة الطمأنينة في نفوس المسؤولين في المؤسسة عند اتخاذهم القرارات، فيكون أساسها معلومات مستخرجة من دفاتر وسجلات المؤسسة، كما أن وجود شخص خارجي بالمؤسسة يكون له أثر نفسي بين موظفي المؤسسة، مما يجعل القائمين على النواحي المالية والمحاسبية حذرين من الوقوع في الأخطاء.

* المطلب الأول: أنواع الأخطاء

تقسم الأخطاء الممكن ارتكابها إلى الأقسام التالية:⁽¹⁾

الفرع الأول: أخطاء تكشفها أدوات المحاسبة

ويطلق عليها أيضا الأخطاء الارتكابية، وهي التي تحدث بفعل المحاسب، ومنها ما يلي:

- أخطاء الترحيل: فإذا تم ترحيل المبلغ إلى غير حسابه، أو جرى الترحيل بمبلغ مخالف إلى دفتر الاستناد، فيتم اكتشاف ذلك من خلال ميزان المراجعة.
- أخطاء حسابية في أعمال الجمع والطرح والضرب أو القسمة، ويمكن ارتكاب هذا النوع من الأخطاء عند إعداد الفواتير، الإشعارات، كشوفات الرواتب والأجور... ويتم اكتشافها عن طريق المراجعة الحسابية لهذه المستندات.

كما أن هناك بعض الأخطاء يتم اكتشافها بواسطة مذكرة تسوية البنك، فكشوفات الحسابات الشهرية

للعلاء وإرسالها لهم يسمح للعميل باكتشاف الأخطاء إن وجدت في مبلغ دينه

1- عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، مرجع سابق، ص 184.

الفرع الثاني: أخطاء متعمدة وغير متعمدة

وتسمى كذلك أخطاء عدم الإثبات⁽¹⁾ وهي الناتجة عن عدم تسجيل إحدى العمليات بدفتر اليومية، مثل فواتير الشراء أو المبيعات

فالخطأ غير المتعمد وهو الذي ارتكب عن حسن نية ودون سابق إصرار، بغض النظر عن كيفية ارتكابه، أما الخطأ العمدي فهو الخطأ المرتكب عن سوء نية، أي أخطاء مقصودة وتوفر سبق الإصرار أي توفر نية الغش، واكتشاف هذا النوع من الأخطاء ليس بالأمر السهل، بل يتطلب ذلك مراجعة مستندية كاملة، ومن أمثلة الأخطاء المتعمدة ما يلي:

- استلام دفعات من العملاء وعدم تقييدها.
- إدراج أسماء وهمية في كشوفات الأجور، واختلاس قيمة تلك الأجور.
- وهناك بعض الأخطاء المتعمدة الغرض منها التأثير على المركز المالي للمؤسسة مثل:
- تضخيم الأرباح للتلاعب بالأسهم في سوق الأوراق المالية.
- تخفيض الربح للتلاعب بالأسهم ومحاولة التهرب الضريبي وغيرها.

الفرع الثالث: الأخطاء الأساسية

وهي الأخطاء الناتجة عن الجهل أو مخالفة قواعد ومبادئ المحاسبة، وأمثلة ذلك:

- عدم مراعاة مبدأ استقلال الدورات المالية.
- عدم التمييز بين النفقات الإرادية والنفقات الرأسمالية، كما لو سجل المحاسب نفقات إصلاح الآلات على حساب الآلات ... الخ.

* المطلب الثاني: أعمال الغش

أعمال الغش هي الأعمال المرتكبة بتوفر سوء النية والقصد، بغرض اختلاس النقدية أو البضائع أو التلاعب في أرباح المشروع، وغالبا ما يكون التلاعب في النقدية والبضائع من أعمال الموظفين، أما التلاعب في الأرباح فمن اختصاصات الإدارة نفسها.

ويتم اختلاس النقدية بعدة طرق، منها عدم الإثبات للمقبوضات، أو تسجيل نفقات وهمية، أو الأخطاء في الجمع والترحيل.

1 . Mikol, A, LE, "Contrôle interne" , Paris , Ed P,U,f 1998, page 60 .

2. Mikol, A, LE, "contrôle interne" , op.cit, page 61.

وكثيرا ما يساعد نظام رقابي مهلهل في حدوث مثل هذه الاختلاسات، أما عن التلاعب في الأرباح سواء بتخفيضها أو زيادتها، فيكون من أعمال الإدارة، ويتم زيادة الأرباح بطرق عديدة منها : تضخيم المبيعات والإيرادات المستحقة، إنقاص الأعباء والاهتلاكات و المؤونات ... إلخ. وذلك بغرض زيادة نصيب الإدارة من الأرباح، أو التأثير على سعر الأسهم، أو إيهام الغير بحسن إدارة المشروع، أو الحصول على قروض المصارف.

وقد ترغب الإدارة في تخفيض الأرباح باستعمال طرق معاكسة لطرق زيادة الأرباح وتضخيمها، مثل زيادة حصة الاهتلاكات، وذلك لأغراض عديدة، منها التهرب من الضرائب، التأثير على سعر الأسهم، تكوين الاحتياطات السرية

* المطلب الثالث: مسؤولية المراجع عن اكتشاف أعمال الغش والأخطاء

إن تعدد عمليات المؤسسة يجعل صعوبة في مراجعة كل العمليات المجراة في المؤسسة، بل يجب على المراجع الاعتماد على اختبارات، أي اختبار عينات وفحصها، والمراجع لا يعتبر رجل مباحث يجب عليه اكتشاف أخطاء وعمليات الغش التي ترتكب بالدفاتر (1) ، بل يعتبر مسؤولا إذا لم يقم بالعناية المعقولة، أي يجب عليه بذل الجهد الكافي وفحص العمليات والقيام بمهامه، طبقا للمعايير المتعارف عليها في المهنة . ففي حالة بذل العناية الكاملة، ودراسة نظام الرقابة الداخلية، لا يعتبر مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش تاركا الغرض الأساسي للمراجعة، لأن الهدف من المراجعة الشهادة الفنية المحايدة، بأن القوائم المالية تظهر نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي، وهو يعتبر شخصا خارجيا يفترض فيه حسن النية أولا، وفي حالة اكتشاف أن هناك أخطاء ترتكب، وجب عليه توسيع نطاق اختباره، ويتم اكتشافها بصورة غير مباشرة.

وتجدر الإشارة إلى حنكة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها يعمل على التخفيض من الأخطاء وأعمال الغش، ووضع نظام رقابي فعّال يعتبر من اختصاص الإدارة وليس المراجع. غير أن اتساع نطاق استعمال الوسائل الآلية في الأعمال المحاسبية والمالية، قلل من احتمال وقوع الغش والأخطاء، وسهل أمر اكتشافها بسرعة.

1- منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، عمان، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998، ص 87.

المطلب الرابع: حقوق وواجبات ومسؤوليات المراجع وتعيينه

الفرع الأول: حقوق وواجبات ومسؤوليات

حتى يتسنى للمراجع القيام بعمله على أكمل وجه، فيجب أن يتمتع ببعض الحقوق التي تكون له دعماً للوصول إلى أهدافه:⁽¹⁾

- الاطلاع على كافة الوثائق والبيانات التي يراها مهمة لتحقيق غرضه، وذلك في أي وقت ودون قيد.
 - طلب بيانات وإيضاحات من المسؤولين في المؤسسة محددًا الأشخاص والمصادر التي يطلب منها هذه المعلومات.
 - طلب انعقاد جمعية عمومية للشركة، إذا كانت هناك ضرورة لعرض أمر مهم على الأعضاء.
 - في حالة عزله أو عدم تجديد العقد معه، فمن حق المراجع معرفة الأسباب التي أدت إلى ذلك.
 - حبس بعض المستندات أو التقارير المالية التي أعدها إليه، حتى يحصل على نفقات استخراجها، مادام هو الذي قام بسداد هذه النفقات.
 - الاتصال بالمراجعين السابقين الذين قاموا بمهام مراجعة بالمؤسسة محل المراجعة للحصول على بعض المعلومات حولها، ونقاط الضعف بها، والاطلاع على تقاريرهم.
- وفي مقابل تلك الحقوق هناك بعض الواجبات التي يجب الالتزام بها:**
- تركيز الجهود على العمليات الجوهرية التي تؤثر على المركز المالي، والانتباه للأخطاء وعملية الغش أثناء تنفيذ مهمته.
 - الالتزام بحدوده في إطار المهمة الموكلة إليه، أو بإحداث ارتباك في سير المؤسسة، ويجب أن تكون علاقته مع الإدارة والموظفين علاقة تعاون واحترام.
 - إيصال آرائه ومقترحاته التي وجد أنها مفيدة في عملية المراجع، أو الخطة المقررة حتى إذا رأت الإدارة فائدة منها تقوم بالتعديلات اللازمة.
 - الدخول إلى المؤسسة يومياً، وفي الوقت المحدد، وفي أوقات العمل، ويقوم يومياً بتسجيل ما قام به من مراجعة، سواء من ناحية الحسابات أو السجلات أو المستندات والقيود، وذلك في المفكرة الخاصة به.
 - تسجيل ما يحتاج إليه من شروحات وإيضاحات في مفكرته، بهدف الحصول عليها في اليوم الموالي.

1- أبو الفتوح علي فضالة، " المراجعة العامة"، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1996، ص 13.

- تقديم تقرير أو تقارير شاملة عن جميع أعماله، للتعبير عن مدى صحة نتيجة النشاط، ومدى تعبير الميزانية السنوية عن المركز المالي في المؤسسة، ويجب أن يقترح في تقريره المصادقة على الميزانية السنوية، بصورة مطلقة أو مع التحفظ أو إعادتها لمجلس الإدارة.
- من واجب المراجع تحقيق عناصر الميزانية أي الموجودات والمطالب، وذلك بالتأكد من وجودها وصحة تقييمها، ويعتبر ذلك حقا وواجبا في نفس الوقت، لأنه لا يتمكن من إعداد تقريره إلا إذا قام بهذه المهمة على أحسن وجه.

الفرع الثاني: مسؤوليات المراجع

تقسم مسؤوليات المراجع إلى مسؤولية قانونية، وأخرى تقصيرية، وثالثة جنائية، ورابعة تأديبية، ويمكن شرح كل واحدة منها كما يلي:

أولا: المسؤولية المدنية (قانونية) (1)

وتتمثل في المسؤولية الناتجة عن العقد الذي يربط المراجع وموكله، وتسمى المسؤولية العقدية. وتظهر هذه المسؤولية عند إهمال المراجع لواجباته، أو وقوع أخطاء من طرف المراجع، وأدت إلى إلحاق أضرار بمجموع المساهمين، وذلك عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة المساهمة.

ثانيا: المسؤولية التقصيرية

وتشمل مسؤولية المراجع تجاه الغير بخلاف موكله (المساهمين مثلا)، ومن أمثلة ذلك مسؤولية المراجع عن أعمال مساعديه.

ففي حالة صدور خطأ من المساعد (التابع) أثناء قيامه بوظيفته، يكون للمراجع الحق في الرجوع إلى تابعه، بكل ما أداه من تفويض للغير بسبب خطأ أو إهمال تابعه.

1- أبو الفتوح علي فضالة، المرجع السابق، ص 14.

ثالثا: المسؤولية الجنائية

تقع هذه المسؤولية إذا قام المراجع بأعمال تؤدي بالضرر بالمجتمع، ومن هذه الجرائم ذات المسؤولية

الجنائية:

- تعتمد المراجع إثبات بيانات خاطئة، ويكون من نتائجها تضليل جمهور المكتتبين في حسابات وقوائم الشركة، مما يعرضه للعقوبات الجنائية.
- تقديم تقرير كاذب عن المؤسسة محل المراجعة، مما يؤدي إلى الإضرار بالمساهمين، وأموال المؤسسة التي هي جزء من أموال المجتمع.
- التواطؤ في تقديم أرباح خاطئة، وذلك بالتقليل من رقم الربح، بهدف التهرب من الضريبة، سواء الضريبة على أرباح الشركات أو ضرائب أخرى، مما يؤدي إلى الإضرار وضياع حقوق الخزينة.

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية:

ومن ذلك الإخلال بشرف المهمة، مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة التحقيق، وعادة ما تكون الجزاءات

كما يلي:

الإنذار، التوبيخ، الوقف عن العمل لمدة لا تتجاوز سنتين، شطب اسمه من جدول نقابات المحاسبين

والمراجعين.

ومن الأمور المخلة بشرف المهنة ما يلي:

- ألا يشير المراجع في تقريره بأنه محاسب قانوني.
- السماح لعضو آخر باستخدام اسمه في مطبوعاته.
- تحديد أتعابه، يكون له تأثير على تحديد أتعاب زملائه.
- أن يقوم العضو بأعمال متعارضة مع وصفه كمراجع قانوني.
- وضع اسمه على تقرير خاص، بقوائم مالية لم يتم مراجعتها.

الفرع الرابع : تعيين المراجع

إن شركات المساهمة وشركات الأشخاص، ملزمة بضرورة الاستعانة بمراجع قانوني في مراجعة

قوائمها المالية، حيث تحتوي موادها على ما يدل على ذلك، أما في الشركات الفردية فلا يوجد مثل هذا

الإلزام، وذلك لعدم وجود عقد تأسيس، لكن في بعض الحالات تجد نفسها مجبرة بضرورة الاستعانة بخدمات

المراجع، ومثال ذلك حصولها على قرض فيطلب البنك تقديم قوائم مالية مدققة⁽¹⁾ ، ويتم تعيين المراجع في الشركات الفردية من قبل صاحب المشروع، أما في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يتم باتفاق الشركاء، أما في الشركات المساهمة فإن سلطة تعيينه تكون من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين، فيتم تعيينه من طرف من سيوجه له التقرير.

1- إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 45.

خلاصة:

من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل الخاص بمدخل عام للمراجعة فحتى يقدم المراجع رأيه للأطراف المهمة بالمؤسسة ويقتنع هو أيضا، وجب عليه إتباع منهجية معينة، بداية بالتعرف العام على المؤسسة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم مراقبة وفحص الحسابات وتحرير التقرير، وذلك بالاعتماد على المعايير الخاصة بالمراجعة التي تنير الطريق أمام المراجع، فهناك المعايير المتعلقة بشخصيته، وأخرى وجب الانقياد بها أثناء عمله، والتخطيط للمهمة، وهناك معايير تتعلق بكل الوثائق المكتوبة من طرفه ومنها التقرير. بدون شك فإن أخذ هذه المعايير بعين الاعتبار يسهل للقائم بمهمة المراجعة الوصول إلى هدفه بدقة، وبالتالي إقناع الأطراف الأخرى بوضعية المؤسسة الفعلية.

إلى جانب ما سبق وحتى يسهل عمل المراجع أكثر، وجب عليه الالتزام بواجباته، وفي المقابل له الحقوق التي تضمن له العمل بكل حرية، وفي حالة الإخلال بأحد واجباته وعدم الالتزام ببعض حدوده، مثل التصديق على القوائم المالية بأنها عادلة رغم إعطائها الصورة الحقيقية للمؤسسة، الإخلال بشرف المهنة ... إلخ - فتحمل المسؤولية على المراجع، وذلك حسب نوع المخالفة ومنها المدنية، التقصيرية، الجنائية، التأديبية.

ويعتمد المراجع وهو في حالة البحث عن الحقيقة على وسائل الإثبات، والتي تعتبر كمعيار من معايير المراجعة، وتزيد هذه الوسائل من دقة رأي المراجع واقتناعه بالعمل المقدم من طرفه.

الفصل الثالث

تطور المراجعة الداخلية

تمهيد:

على الرغم من أن المراجعة الداخلية قد عرفت منذ زمن غير بعيد، بمعنى أنها حديثة النشأة، إلا أن طبيعة ومجال خدمات المراجعة الداخلية جعلها تتطور بشكل سريع في الآونة الأخيرة، فلقد كانت خدمات المراجعة الداخلية في البداية تتمثل في التركيز الشديد على اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش، وذلك لأنها تعمل بصفة أساسية في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية، وكانت هذه الخدمات تهدف إلى خدمة الإدارة في المقام الأول.

ثم تلا ذلك العديد من التطورات على خدمات المراجعة الداخلية، حيث لم يعد ينحصر اهتمامنا في مراجعة العمليات المحاسبية والمالية، بل اتسع ليشمل تقييم السياسات، والخطط والإجراءات في المؤسسة، إلى جانب تقييم مدى فعالية الوسائل الرقابية المختلفة، وامتد لأكثر من ذلك ليصل إلى غاية التقييم الشامل للأداء التنظيمي بالمؤسسة، وعليه بذلت جهود عديدة متعلقة بالمراجعة الداخلية بغرض جعلها مهنة مستقلة، وذلك بوضع إطار نظري متكامل، تعريف المراجعة الداخلية، معاييرها، دستور وآداب وسلوك المهنة.

فبرزت فكرة المراجعة الداخلية في سنوات الثلاثينيات بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م، حيث أصبحت التشريعات الأمريكية تلزم المؤسسات المقيمة في السوق المالية (البورصة) بإخضاع قوائمها المالية الختامية إلى مراجعة خارجية.

وكانت أتعاب هؤلاء المراجعين تشكل عبئا ثقيلا على المؤسسة، رغم أن عملهم كان يتم في نهاية الدورة وبالاعتماد على عينات فقط، لهذه الأسباب أنشأت المؤسسات المراجعة الداخلية، فأصبحت تتكفل هذه الأخيرة بأنظمة الرقابة الداخلية، وجميع العمليات والوظائف داخل المؤسسة، وذلك بغرض تخفيض عبء المراجعة الخارجية⁽¹⁾.

1 – Lionel Collins, Gerard Vallin, op. cit, p199.

الفصل الثالث: تطور المراجعة الداخلية

المبحث الأول: تطور وظيفة المراجعة الداخلية

إن ضرورة وجود المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، والتي يجب أن تكون تابعة لأكبر سلطة فيها، أصبحت أمراً حتمياً، وإلا فكيف نتصور في عالم اليوم أن مؤسسة ضخمة الحجم يعد عدد عمالها بالآلاف، كما أن تعدد الوحدات والفروع فيها يفرض لا مركزية في التسيير واتخاذ القرارات، لا تتوفر على مثل هذه الخلية التي تسهر على محاربة الانحرافات بشتى أنواعها، عبر مختلف وظائف المؤسسة مركزياً ولا مركزياً، وبدونها كيف يمكن للمسؤولين المركزيين خاصة، وأصحاب المصالح أن يتقوا في المعلومات المتدفقة والتأكد من أنها خالية من الأخطاء والتزوير.⁽¹⁾

وبالتالي نصل إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية من أكثر وظائف المحاسبة والمراجعة تطوراً خلال العقدين الأخيرين، حيث يرى (Ramamrooti) بأنه نتيجة للأثر المتراكم لزيادة حجم ودرجة التعقيد في العمليات، وابتعاد المدراء والملاك عن مصادر العمليات، ظهرت الحاجة إلى نظام إجرائي موضوعي يكون "عيون وأذان الإدارة"، وفي وضع تنظيمي مستقل للتأكد من صحة وسلامة النظام المحاسبي الذي يلخص عمليات وأنشطة المؤسسة، وهو ما أطلق عليه "وظيفة المراجعة الداخلية" داخل المؤسسات.⁽²⁾

ويرى عبد المجيد محمد بأن مفهوم المراجعة الداخلية حدث فيه تطور هام أدى إلى إضافة بعد جديد لهذه الوظيفة، وهو تقييم أداء العمليات أو مراجعة العمليات Operation Auditing، وذلك للوقوف على مدى كفاءة وفعالية العمليات⁽³⁾، حيث تعتبر مراجعة العمليات عملية مراجعة تهدف إلى تحديد كفاءة وفعالية أي قسم من أقسام المؤسسة.⁽⁴⁾

1- عبد الفتاح الصحن، "أصول المراجعة الداخلية والخارجية"، مؤسسة شباب الجامعة، بيروت، 1985، ص 18.

2 - Ramamrooti, S, "International Auditing, history, evolution and prospect", Florida, U.S.A, 2003, p 03.

3- عبد المجيد محمد محمود، محمد توفيق محمد، "دراسات في المراجعة"، "أصول المراجعة"، مطابع الدار الهندسية،

القاهرة، 2002، ص 53.

4 - Arens. A. A, Elder R.S and Beashy, M.S, "Auditing , Assurance Services", 9th edition, USA ,2003, P 736.

ويرى كذلك Mc lemore بأن هناك تحولا هاما في تركيز وظيفة المراجعة الداخلية من المراجعة المالية فقط إلى مراجعة العمليات التي تعطي المراجع الداخلي القدرة على تقييم الالتزام بالعمليات مع الالتزام بالجوانب المالية⁽¹⁾.

وتعتقد الباحثة بأن اتساع وظيفة المراجعة الداخلية لتشمل مراجعة العمليات، من أهم مراحل تطورها، حيث أتيح لوظيفة المراجعة الداخلية مراجعة جميع أنشطة المؤسسة، وبالتالي التعرف على طبيعة وظائف جميع إدارات المؤسسة، وتقييم كفاءتها وفعاليتها.

كما أصبحت مسئوليات المراجع الداخلي تأخذ في الاتساع والانتشار على مستوى المؤسسة، ووضعه في الهيكل التنظيمي أصبح أكثر استقلالية، وبدأ ينفصل عن الإدارة المالية، وذلك حتى يستطيع القيام بمراجعة جميع المستويات الإدارية، ومن ضمنها الإدارة المالية، وأصبح يتبع في هذه المرحلة الإدارة العليا أو مجلس الإدارة.

كما أدى قيام المراجعة الداخلية بمراجعة العمليات إلى تحقيق الكثير من الوفورات للمنشأة، حيث يرى (Pickett)⁽²⁾ بأن استخدام مفاهيم جديدة مثل (الكفاءة، الفعالية، الاقتصاد) في المراجعة الداخلية أوجد أساليب في عملية المراجعة تهدف إلى البحث عن الوفورات في الأنشطة (المؤسسات) محل المراجعة، وقد حققت هذه الأساليب نجاحا كبيرا في تحقيق الكثير من الوفورات للمؤسسة، ومن ثم أصبحت من الأساليب الرئيسية لوظيفة المراجعة.

كما يرى (Forrest) بأن المؤسسات الناجحة أدركت أهمية الوظيفة (المراجعة الداخلية)، فوسعت نطاقها لتشمل (مراجعة العمليات، تقديم المقترحات والتوصيات والاستشارات الهادفة إلى تحسين الأداء)، وبالتالي أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية أداة لإضافة قيمة بالمؤسسة⁽³⁾.

إلا أن وظيفة المراجعة الداخلية قد شهدت تطورا جديدا آخر خلال السنوات الأخيرة، وذلك بعد صدور التعريف الجديد للمراجعة الداخلية.

و أصبح للمراجعة الداخلية أهمية نذكر منها:

أهمية المراجعة:

في الآونة الأخيرة ازدادت أهمية المراجعة الداخلية و ذلك لعدة عوامل :

1 - Mc lemore I, "Expanding the mission of international audit", July, 1997, p69.

2- Pickett; S, K, "The International Auditing, handbook", 2nd edition, 2003, p11.

3 - Forrest; j, "The international auditing based management audit and CPA journal", Vol 69, 1999, P65.

1- أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر حجم المشروعات و انفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المشروعات من الإلمام بكافة الأشياء على هذه المشروعات و بالتالي استوجب الأمر استخدام نظام الرقابة الداخلية و لكي تطمئن الإدارة على سلامة نظم الرقابة الداخلية لابد من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم كفاءة و فعالية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

2- التناثر الجغرافي للعمليات و تزايد نطاق العمليات الدولية .

مع كبر حجم المشروعات تم إنشاء فروع كثيرة كل المناطق المتباعدة أدى ذلك إلى إرسال المراجع الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع حيث أطلق عليه اسم المراجع (المتجول) لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية المعلومات و اقتراح التعديلات و نجاح المراجع المتجول في أداء هذه المهام كان له أثر كبير على نشأة المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية و على اتساع نطاقها و تزايد أهميتها .

3- أعمال مفهوم السيطرة على الشركة : السيطرة تعني قيام مجلس الإدارة بالإلمام بمجريات الأمور بالشركة و القدرة على إدارتها و توجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها ، و تجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة و التقدم التكنولوجي و المنافسة و يرى الباحثون أن المراجعة الداخلية تمد الإدارة العليا بالتحليل و التقييم و الاستشارات و التوصيات عن الأنشطة التي تم فحصها و اكتشاف وضع الغش بتحديد الوفورات و إضافة قيمة و زيادة العائد للمؤسسة فالمراجعة تتضمن نطاق واسع للرقابة و إدارة المخاطر .

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية في الجزائر (1)

ما حدث في الجزائر فيما يخص المراجعة الداخلية يتطلب منا تحليلا عميقا، فوظيفة المراجعة الداخلية مازالت حديثة العهد، حيث لم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينيات.

فلقد كانت الشركات التجارية ذات الأسهم مسيرة في ظل القانون التجاري الفرنسي، إلى أن ظهر القانون التجاري الجزائري الجديد بمقتضى المرسوم 56/75 المؤرخ في 24/09/1975م، والخاص بالشركات التجارية ذات الملكية الخاصة.

وفي سنة 1970م فرضت عمليات المراقبة والحراسة استنادا إلى قانون المالية لتلك السنة، أما في سنة 1971م بمقتضى التنظيم العام رقم 03 المؤرخ في 18 مارس 1971م لوزارة المالية، ظهرت الأسس والطرق

1- الورشة الوطنية حول مراجعة المؤسسات، عنابة، فندق السيوس، أيام 21 و 22 مايو 1994م.

المطبقة في المراقبة، وتم تشكيل هيئة محافظي الحسابات المحترفين، وظهر بعدها مجلس المحاسبة بمقتضى المادة 36 من قانون 05/80 المؤرخ بـ 1980/03/01م.

والفضل في توطيد العلاقة بين مجلس المحاسبة ووظيفة المراجعة الداخلية، حسب ما كتب: "... إن مجلس المحاسبة يشارك في توجيه أعمال المراقبة الداخلية والخارجية الخاصة بالهيئات والمصالح المالية، فهي تتابع تطبيق هذه الأعمال، وتقوم باستغلال النتائج كما يتلقى نسخة من كل التقارير بالضرورة ...".

من خلال هذه المادة نلاحظ أن مجلس المحاسبة يشارك في توجيه أعمال المراقبة الداخلية ويتابع مدى تطبيقها "... ويتلقى التقارير النهائية ...".

لكن في الواقع كيف لنا أن نتصور أن مدير عام لشركة ما، والذي يعتبر المسؤول الأول والأخير عن عمليات التسيير، أن يضع مصلحة المراقبة والمراجعة والتي يمكن أن تنجز أعمال مراقبة وتقارير مراجعة ضده، وفي نفس الوقت يكون بإمكان مجلس المحاسبة الاطلاع عليها ؟ .

هذه الاختلافات أدت إلى مراجعة القانون 80/05 لسنة 1980م في البند 196 من قانون المالية، والذي قلص من مهام هذه الهيئة وسمح بظهور محافظي الحسابات.

كما أنه في سنة 1981 وبمقتضى المنشور الوزاري⁽¹⁾ رقم 381 الصادر في شهر جوان من طرف الوزير الأول، تحددت مهام المراجع الداخلي فيما يلي:

- فحص نوعية معلومات التسيير، وتعيين القواعد والإجراءات، وعند الاقتضاء تقترح تعديلات على ذلك.
 - تنفيذ المراقبة المباشرة بصفة استثنائية في حالة ضعف الهياكل العملية.
 - على هذه الوظيفة أن تعنتي بعدة مجالات وليس بمجال واحد، هو مجال المحاسبة والمالية.
- وجاء القانون 01/88 حيث رسم في المادة 40 منه وضعية محافظي الحسابات، وتبني مهنة هؤلاء المحافظين كمهنة مستقلة، حيث يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها.
- ومع مرور الوقت، بدأت تنشط عدة هيئات رقابية من بينها المتفشية العامة للمالية، والتي تقوم بمراقبة التسيير المالي والمحاسبي، والمتفشية العامة للوزارة (المراجعة الداخلية)، والتي كانت تمارس المراقبة على تسيير المؤسسات العمومية.

1- المنشور الوزاري رقم 381، الصادر بتاريخ 28 جوان 1981، للوزير الأول السيد: محمد بن أحمد عبد النبي .

وعموما فإن المفتشية العامة لمراقبة التسيير والمراجعة الداخلية بدأت فعاليتها في سنوات التسعينيات، ولكن مع بعض الالتباس في الصلاحيات والمهام.

كما أن مهنة المراجعة الداخلية كانت في كل الأوقات محل اهتمام السلطات العمومية، لكن عمليا هذه الوظيفة لم تعرف التطور المطلوب، ويرجع السبب إلى غياب الإطار المعهدي. ومما لا شك فيه أن المراجعين الداخليين من مختلف المؤسسات يمارسون هذه المهنة حسب فهمهم المحدود من خلال ما أسند إليهم من مهام ومخططات، دون أي تفكير جدي بالأمر أو دراسات ابتدائية، رغم ما وفرته الدولة من معاهد لتكوين المراجعين مثل: SNC. ISGP. INF. ENA ... إلخ، فهي المعاهد التي كونت الكثير من المراجعين.

لكن على المستوى الوطني لا توجد أي جمعية احترافية مشتقة من الجمعية الاحترافية للمراجعين الداخليين (I.I.A)، والتي تقدم دعمها من أجل ممارسة وتطوير هذه المهنة، لذلك يبقى المجال واسعا في هذا الميدان.

إن المراجعة الداخلية تحت العديد من التسميات (مفتشية، مصلحة المراقبة ... إلخ)، قد جردت من طبيعتها بسبب المهام والأدوار التي لعبتها عبر مختلف المصالح، والتي وجدت نفسها تابعة لهم، لذا يجدر بنا أن نذكر بأن المراجعة ليست مصلحة أمنية ولا قضائية.

وأخيرا وصفت المراجعة الداخلية بالجزائر بالنشاط التقييمي المستقل، الذي يتم إنشاؤه داخل التنظيم خدمة له، وهي نوع من الإجراءات الرقابية الأخرى تهدف إلى فحص وتقييم كافة التصاميم والفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية.

وتتضمن معلومات وظيفة المراجعة الداخلية اختبارات نظام الرقابة الداخلية، لتحديد ما إذا كان يعمل كما ينبغي، ولا تمتد مسؤولية المراجعة الداخلية إلى تصميم الإجراءات الرقابية أو تطبيقها.

وعن معهد المراجعين الداخليين (I.I.A) في سنة 1999م عُرفت المراجعة كما يلي:

المطلب الثاني : تعريف المراجعة الداخلية وأنواعها

الفرع الأول: تعريف المراجعة الداخلية

عرفت المراجعة الداخلية من طرف معهد المراجعين الداخليين بأنها: " تأكيد موضوعي مستقل ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، وهي تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال تقديم طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة".

- إذن من هذا التعريف يتضح بأن المراجعة الداخلية أصبحت تقوم بعملية تقييم للمخاطر، والحوكمة والتأكد من النظم الرقابية، وتساعد المؤسسة في تحسين عملياتها، وهي كذلك نشاط استشاري.
- وكذلك عرف « Etienne » المراجعة الداخلية على أنها: "عملية تكون داخل المؤسسة، ووظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة".⁽¹⁾
- وعرفت كذلك على أنها: " نشاط مستقل يستعمل في التسيير لمراقبة مجموع الوظائف والنشاطات، فهي نشاط رقابي في أعلى مركز تنظيمي يمارس بتفويض من الإدارة العليا بهدف الملاحظة، وإبداء رأى حول فعالية الوسائل الرقابية الأخرى".⁽²⁾
- وتعرف أيضا: " المراجعة الداخلية نشاط موجود على مستوى مؤسسة معينة، وينصب على فحص العمليات المحاسبية والمالية، وعمليات أخرى بغرض إعطاء صورة واضحة عنها لإدارة المؤسسة".⁽³⁾
- ومما سبق يتبين بأن للمراجعة الداخلية تعاريف عديدة تتفق أغلبها على أن:
- المراجعة الداخلية نشاط مستقل وهادف، ويعطى للمؤسسة درجة التحكم في عملياتها، وكذلك يسمح لها بإعطاء استشارات من أجل وخلق قيمة مضافة.⁽⁴⁾
 - المراجعة الداخلية يجب أن تلعب دورا هاما للتقليل من الأخطار، وتحسين تسيير التكاليف، ورفع قيمة المساهمين⁽⁵⁾
 - المراجعة الداخلية تهدف إلى مساعدة مراكز القرار في المؤسسة للتخفيف من مسؤولياتها، بإعطائها تحاليل هادفة، وآراء وتوصيات، وتقارير مهمة عن محتوى أنشطة المؤسسة.⁽⁶⁾
 - المراجعة الداخلية هي الوسيلة التي تضمن بها الإدارة تأكيد المعلومات، والحماية، والتحكم في سير العمل.⁽⁷⁾

1- صديقي مسعود وبرايق محمد، "انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"، مداخلة مقدمة بالمؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 2005، ص 22.

2 Lionel Collins, Gerard Vallin, op. cit, p200.

3 - HF Stettler, "Audit principes et methode general...", Traduction, j. Raffegean .ED Publi Union ,Paris ,1974, p 11.

4 - Hamini Allel, op cit , 1990, p 35.

5 - Luc Boyer et Autres, op, cit, p 585.

6 - www.ucl.ac.be

7 - www.Thiia.org

- المراجعة تهدف إلى مساعدة المؤسسة على فحص مجموع المصالح، من أجل تحديد درجة التحكم والرقابة، وأيضاً من أجل تشخيص نقاط الضعف ونقاط القوة في التنظيم والتسيير، والهدف هو تحليل فعالية كل مصلحة.⁽¹⁾

- كما تعتبر المراجعة الداخلية عملية تحقيق تتم داخل المؤسسة من طرف أفراد من داخلها، لكنهم مستقلون عن الأنشطة الأخرى، حيث ينحصر عمل المراجع الداخلي في مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مسؤولياتهم بشكل فعال، وذلك بإعطائها تحاليل، وتقديرات، وتوجيهات، وتعليقات ملائمة.⁽²⁾

- كما تعتبر بأنها وظيفة مستقلة للتحسين والمساهمة في الرفع من القيمة المضافة، ومنه فإن المراجع الداخلي أصبح لديه وظيفة جديدة، ألا وهي المساهمة في ثراء المؤسسة وذلك بالرفع من القيمة المضافة.⁽³⁾ كذلك من خلال التعاريف السابقة، يظهر لنا بأن المراجع الداخلي هو طرف ينتمي لنفس المؤسسة من أجل الوقوف على العناصر التالية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- قياس درجة الكفاءة التي تتم بها عملية تنفيذ الوظائف.
- مراجعة نظام المعلومات المحاسبية.
- فحص كافة السجلات، البيانات والمستندات.
- حماية أصول المؤسسة.

ومن كل ما سبق يتضح لنا بأن المراجعة الداخلية لا يستطيع القيام بها شخص واحد، نظراً لكون المراجعة الداخلية تشمل جميع الأنشطة في المؤسسة، ويصعب على شخص واحد أن يكون ملماً بها، وأن تكون له معارف بكل الأنشطة، ولذلك يتوجب الأخذ بفكرة "فريق العمل"، حيث يطلب من فريق العمل الذي يشترط فيه أن يكون على دراية كاملة بالمؤسسة، وكذلك المعرفة بأساليب الفريق، وملماً بالنواحي المالية للتدقيق وإمكانية الاستعانة بأصحاب خبرات أخرى، كالمهندسين المدنيين والكيميائيين.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة الداخلية

إن مجال تدخل وتطبيق المراجعة الداخلية واسع جداً، بحيث يذهب إلى رقابة وجود الاستراتيجيات على مستوى المؤسسة إلى غاية مراجعة وفحص والتأكد من احترام القوانين، التنظيمات والإجراءات.⁽⁴⁾

1 - www.ey. Com / global

2 - www.uacameroun.org

3 - Renard, J, "L'audit interne ce qui fait débat ", Paris Ed, Maxima, 2003, page 10-30.

4 - Jean Faffegean, Fernard Dubois, Op , cit , p 20.

لهذا الغرض فإن المراجعة الداخلية لها أنواع هي:

- المراجعة المحاسبية والمالية.
- المراجعة العملياتية.

1- المراجعة المحاسبية والمالية Audit comptable et financière

ترتكز هذه المراجعة على رقابة صراحة وصحة الإجراءات المحاسبية، وكذلك التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية الناتجة عنها.⁽¹⁾

فالمراجعة المحاسبية والمالية التي تنتمي عادة إلى مجال المراجعة الخارجية، تصادق على مصداقية وصحة الحسابات، وعلى أنها تطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومفهوم المراجعة المحاسبية والمالية هو مفهوم حاذق جداً، خاصة عندما يتعلق الأمر بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، لأن الفرق بين هذين النوعين، خاصة بالنسبة للمراجعة الخارجية التي تولى اهتمامها بالمصادقة على الحسابات، وبالتالي فإن المراجعة الداخلية تهتم بطريقة سير دائرة أو قسم المحاسبة (التنظيم، طريقة العمل، تكوين المستخدمين...)

فالمراجع الداخلي يهدف بالمراجعة المحاسبية والمالية إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب تفادى وقوع خطأ في التسيير.

1 - Lionel Collins, Gerard Vallin, "Audit et contrôle interne", op. cit, 1986, p 208.

2- المراجعة العملية Audit opérationnel :

يعتبرها بعض المتخصصين كمصطلح مرادف للمراجعة الداخلية، لكنه في الحقيقة المراجعة العملية هي جزء من المراجعة الداخلية⁽¹⁾ ، وسمى هذا النوع بالمراجعة العملية لأنه يهتم بكل العمليات وتتمثل أهداف هذا النوع فيما يلي:

- التأكد والتحقق من وجود وفعالية نظام وإجراءات الرقابة الداخلية، بما في ذلك الذي يسمح من التأكد من سلامة وصراحة المعلومات المالية، لأن المراجعة العملية التي لا تركز على المراجعة المالية تعتبر مراجعة غير كاملة.

- ترقية وتطوير تطبيق سياسات الإدارة العليا للمؤسسة.

- تقييم مدى ملاءمة الموارد والمناهج مع الأهداف المسطرة.

- تحليل الهياكل والتنظيم بتطبيق روح الانتقاد.

إن للمراجعة العملية عدة مكونات لا يمكنها فصلها عن بعضها البعض في تطبيق المراجعة، والتي هي مدمجة كاملا في كل مهمة مراجعة.⁽²⁾

1-2 المراجعة المطابقة L'audit de conformité :

وتسمى أيضا بمراجعة الانتظام Audit de régularité ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى فحص وتقييم وفعالية نظام وإجراءات الرقابة الداخلية، ومراقبة نوعية وملاءمة الإجراءات الموضوعية، من أجل ضمان المطابقة أو التطابق مع القوانين، التنظيمات، السياسات والإجراءات.

ومراجعة المطابقة تركز على المقارنة بين القاعدة والواقع (تحليل الأسباب، النتائج المتعلقة بالوضع، وتقديم التوصيات لما يجب أن يكون)، وهذا بمساعدة دليل أو مخطط يتكون من مجموع المعايير والتنظيمات والتشريعات.

إن مراجعة المطابقة تتحقق وتتأكد من أن كل إجراءات ونظام الرقابة الداخلية الموضوعية من أجل تطبيق القواعد الداخلية والخارجية للمؤسسة أنها في الواقع مطبقة وتسير بطريقة كافية.

1- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص 163.

2- Jacques Renard, Op. cit ,p 40 - 46.

2-2 L'audit d'efficacité

في هذا النوع من المراجعة، المراجع لا يملك مراجع أو مخططات مسبقا، وبالتالي فإن المراجع يقيم النظام مع مخطط أو مرجع جديد يقوم بإعداده وفق التطبيقات الدولية المتعارف عليها، وبالتالي يصبح هذا المخطط مثاليا يمكن للمراجع من خلاله القيام بمهامه.

وعلى المراجع الداخلي أن يصدر رأيا، ليس على التطبيق الجيد للقواعد والقوانين بل حتى على نوعية هذا التطبيق.

وتتأكد مراجعة الفعالية من أن إجراءات ونظام الرقابة الداخلية الموضوعة فعالة، ولا يوجد فيه مكان للتعديل، وبالتالي في حالة العكس فإن المراجع يقدم توصيات لفعالية أحسن، بهدف الوصول للأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

3-2 L'audit de management

هذا النوع من المراجعة، يتعدى الدور التقليدي للمراجعة، وهذا في معنى الأهداف التقليدية، ويذهب هذا النوع إلى الحكم على قدرة الموارد البشرية والنظام على الاستغلال الأمثل للمحيط والوسائل المتاحة.

هذه المهمة صعبة جدا، تتطلب من المراجعين مستوى عال جدا وخبرة كافية، وحكم المراجعين يجب أن يكون مصحوبا بتوصيات بواسطة معايير مختلفة:

- مدى ملاءمة الأهداف المسطرة.
 - ملاءمة الوسائل المطبقة في مجال التسيير الداخلي ، والقيادة والوسائل البشرية.
 - الأداءات المحققة في إطار الأهداف المسطرة والمحيط.
- وبالتالي فإن المراجعة التسييرية تركز على تقدير المراجع للسياسة الناتجة عن التسيير، والتي تواجه استراتيجية المؤسسة، كذلك لها دور تقييم المخاطر ونظام الرقابة الداخلية من طرف المصيرين، وذلك طبقا للأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.
- وتتأكد المراجعة التسييرية من أن السياسة المتبناة منسجمة مع استراتيجية المؤسسة، وإذا كان عكس ذلك، فيجب البحث عن الحلول لتقديمها بهدف تحسين الوضعية.

4-2 L'audit de stratégie

وهذه المراجعة تسمى أيضا بمراجعة المديرية L'audit de direction، ويفحص المراجع في هذه الحالة الانسجام العام بين مجموع السياسات والإستراتيجيات للمؤسسة مع المحيط الذي تنمو فيه المؤسسة،

وبالتالي فإن المراجع هنا لا يهتم بالانسجام، وليس بتقييم السياسات، أي مراجعة الانسجام لاستراتيجية وظيفة مع الوظائف الأخرى.

ملاحظة:

إن المراجعة الداخلية تهتم بالوظائف المالية والمحاسبية بنسبة 20% بينما تهتم بالوظائف العملية بنسبة 80% .

موضع المراجعة الداخلية في المؤسسة

إن تنوع تدخلات المراجعة الداخلية يؤدي بهذه الأخيرة إلى إقامة علاقات ضيقة ومتراصة مع مختلف الميادين القريبة والمجاورة للمراجعة الداخلية، وهذا ما يخلق عادة خلط في المفاهيم مع هذه الميادين. هذه العلاقات بين المراجعة الداخلية ومختلف الوظائف الأخرى للرقابة مثل المراجعة الخارجية، والاستشارة، والمفتشية ومراقبة التسيير، تذهب بنا إلى ضبط دور وغايات المراجعة الداخلية، ومن المفيد هنا أن نحدد موضعها مقارنة بالوظائف الأخرى للرقابة التي تظهر في التطبيق.

المطلب الثالث : أهداف المراجعة الداخلية ومميزاتها

يتمثل الغرض الرئيس للمراجعة الداخلية في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة، وذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات وبتقارير صحيحة عن المؤسسة، وهذا يعني أن صفة الشمول من صفات المراجعة الداخلية وتخص كل النشاطات في المؤسسة التي ترى الإدارة جدواها في سبيل إخلاء مسؤولياتها.⁽¹⁾

على ضوء ما تقدم، يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين هما:⁽²⁾

الهدف الأول: الحماية أو التحقق

- ويعنى مفهوم الحماية مراجعة الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من التالي:
- دقة تطبيق الرقابة المحاسبية، وهي إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية.
 - أن أصول المؤسسة قد تمت المحاسبة عنها، وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.
 - اختيار الرقابة الداخلية، خاصة ما يتعلق بالفصل بين وظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.
 - تقييم الضبط الداخلي ، من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله، وذلك بغرض تفادي تكرار الأعمال.

1- عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 153.

2- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 93-94.

ومما هو جدير بالذكر أن المراجع الداخلي لديه الوقت والخبرة حتى يتمكن من انتقاد وتقييم جميع أوجه الرقابة الداخلية، ولذلك يطلق على هدف الحماية المراجعة المالية.

الهدف الثاني: الإنشائي أو التقييمي⁽¹⁾

يعد الهدف الإنشائي امتدادا لمراجعة الأهداف المالية، ولذا فإن مفهوم الهدف الإنشائي يتضمن التأكد من كل جزء من نشاط المؤسسة موضع المراقبة.

ولذا فإن تحقيق هذا الهدف يكون من خلال تأسيس برنامج للمراجعة الداخلية من خلال الخريطة التنظيمية، وليس من خلال التقارير المالية، وبناء على ذلك فإن المراجع الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلا للإدارة العامة، وليس ممثلا للإدارة المالية، وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها، أو مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.

ويمكن القول بأن نظام الرقابة الداخلية مسؤولية مسيري المؤسسة، سواء في تشكيلها أو في برمجتها ومتابعتها، هذه العملية الأخيرة، أي متابعة أعمال الرقابة الداخلي تكون مخولة إلى مصلحة المراجعة الداخلية، أما تشكيلها فهي مسؤولية مصلحة التنظيم، ووضعها يتطلب تدخل مختلف المسؤولين داخل المؤسسة.⁽²⁾

مميزات المراجعة الداخلية

تتصف المراجعة الداخلية بعدة مميزات يجدر بنا التطرق إلى أهمها كما يلي:

الفرع الأول: المراجعة الداخلية ووظيفة جديدة

تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة جديدة على مستويين:

- هي حديثة النشأة لأنها ظهرت بعد نشوب الأزمة الاقتصادية سنة 1929م في أمريكا وفرنسا في سنوات الستينيات.

- هي مهنة جديدة، لأن أصلها وخصائصها لم تبدأ بالظهور وبالتحديد إلا مع بداية الثمانينيات.

1 - Etienne Barbier: "L'audit interne", édition d'organisation, 1996, p 24.

2 - Jacques Renard: "Théorie et pratique de l'audit interne", les éditions d'organisation, 1994, p 81.

الفرع الثاني: المراجعة الداخلية ووظيفة عالمية

يمكن اعتبار المراجعة الداخلية وظيفة عالمية لأنها:

- تطبق على جميع الهيئات والمستويات، والدليل على وجود تنظيمات للمراجعة على كل الأحجام (متعددة الجنسيات، كبيرة، متوسطة، صغيرة) ولكل الأصناف (صناعية، تجارية، خدمية).
- تطبق على جميع الوظائف أينما مورست.

الفرع الثالث: المراجعة الداخلية ووظيفة مؤقتة

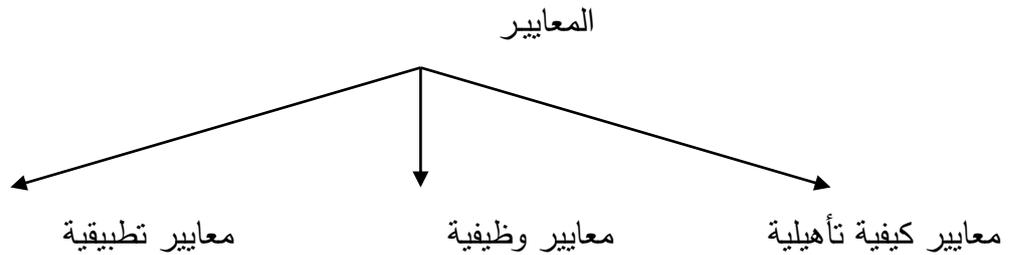
رغم أن عملية المراجعة الداخلية هي عملية دائمة داخل المؤسسة، إلا أنه يمكننا اعتبارها وظيفة أو عملية مؤقتة، وهذا بالنسبة للمصالح والوظائف التي تخضع لها.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية

المعيار هو القاعدة التي توجه الفعل، والمعايير تمثل مرجع لأعمال المراجعين، توضع هذه المعايير من طرف معايير عالمية، وبوجود مكاتب المراجعة الكبرى، وقد تم إعداد أولى المعايير في منتصف السبعينيات في إطار منظمة المراجعة الداخلية (IIA) والتي هي من طرف IFACI، وكان آخر تعديل مس المنظمة سنة 2000م-2001م ووضعه حيز التطبيق في 01/01/2002م.⁽¹⁾

وقد وضعت المعايير للأهداف التالية:⁽²⁾

- تحديد المبادئ الأساسية التي يجب مراعاتها عند تطبيق المراجعة الداخلية.
 - إيجاد إطار مرجعي من أجل تطبيق وتوسيع نشاطات المراجع الداخلي.
 - إعداد مقاييس سير المراجع الداخلي .
 - تسهيل تحسين الإجراءات التنظيمية والعمليات ومعايير المراجعة الداخلية المنشورة من طرف IFACI .
- ويمكن توضيحها في الشكل التالي:⁽³⁾



- فالمعايير التأهيلية، تشرح المميزات التي يجب أن تتوفر في المنظمات أو الأفراد الذين يقومون بنشاطات المراجعة.

- والمعايير الوظيفية تصف طبيعة نشاطات المراجعة الداخلية، وتحديد معايير النوعية التي تسمح بتقييم النشاطات.

1- Claude Grenier et Jean Bonnebouche, "Auditer et contrôler les activités de l'entreprise", édition Foucher, Paris, 2003, p 98-99.

2 - www.theiia. Org.

3 - Claude Grenier et Jean Bonnebouche, OP . CIT, P 100.

- أما المعايير التطبيقية فتوضح المعايير العملية للمهام الخاصة، ونجد إضافة إلى المعايير نصوص تطبيقية ليست إجبارية ولكن تعتبر كتوصيات.⁽¹⁾

وقد حدد المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين المعايير فيما يلي:

المطلب الأول: معيار الاستقلالية والتأهيل المهني (المعيار 100 والمعيار 200)

المراجعة الداخلية هي الأخرى لها معايير خاصة بها، والاختلاف يكمن من ناحية المضمون فقط، أما

المعايير عموماً فتبقى نفسها، وحددها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين فيما يلي:⁽²⁾

الفرع الأول: المعيار 100 الاستقلالية

"المراجعون الداخليون عليهم أن يكونوا مستقلين عن النشاطات الخاصة لعملية المراجعة"، يعني هذا

المعيار أنه لا بد وأن تكون لمصلحة المراجعة الداخلية استقلالية في المؤسسة حتى تستطيع ممارسة أعمالها،

ومهامها على أكمل وجه، وينبغي أن تكون للمراجع الداخلي استقلالية وذلك بتبعيته وخضوعه لأعلى سلطة

في المؤسسة، يتفرع عن هذا المعيار العام معياران ثانويان هما:

110 - الوضعية في المؤسسة: "مصلحة المراجعة الداخلية يجب توقعها في مستوى سلمى، الذي

يسمح لها بمزاولة مسؤولياتها، يعني هذا المعيار ضرورة وجود مكانة مناسبة لهذه المصلحة في الهيكل

التنظيمي للمؤسسة، مما يسمح لها بممارسة عملها بكل حرية ودون أي ضغط.

120 - الموضوعية: "المراجعون الداخليون يجب عليهم القيام بأعمالهم بكل موضوعية" ومحتوى

هذا المعيار يعني أن يكون المراجعون الداخليون موضوعيين في كل مراحل عملهم خلال مهمة المراجعة،

وذلك بعدم تأثرهم بالمحيط والظروف المادية والمعنوية المحيطة بهم.

ومن خلال مواد هذا المعيار نستنتج ما يلي:⁽³⁾

- موقع مصلحة تحدد القانون الأساسي للمراجعة الداخلية.

- ضرورة وجود مخطط المراجعة.

- العلاقات تكون مع الإدارة العامة.

1 - Claude Grenier et Jean Bonnebouche, OP. CIT, P 101.

2 - Lionel Collins, Gerard Vallin, " Audit et contrôle interne", op. cit, 1992, p 91.

3 - Jacques Renard, "Théorie et pratique de l'audit interne", 1998, p 93.

الفرع الثاني: المعيار 200- التأهيل المهني

"يجب على المراجعين الداخليين إنجاز مهامهم بكفاءة ووعي مهني"، جاء هذا المعيار بشكل عام، ويركز على التأهيل المهني والكفاءة المطلوبين بأعمال المراجعة.

ويتفرع عن هذا المعيار ثمانية معايير خاصة، الثلاثة الأولى منها متعلقة بالمصلحة الخاصة بالمراجعة الداخلية، والخمسة الأخرى متعلقة بالمراجع الداخلي نفسه.

210- اختيار وترسيم المستخدمين: " على مصلحة المراجعة الداخلية أن تضمن الكفاءة اللازمة والتكوين الجيد للمراجعين الداخليين، ويجب أن يكونوا في مستوى مهام المراجعة المنجزة" ومضمون هذا المعيار على المصلحة ضمان التكوين الجيد وكفاءة عالية لأعضائها، وتجدر الإشارة كذلك أنه لإنجاز الأعمال بطريقة جيدة والوصول إلى الهدف المرغوب إلا إذا توفرت تلك الشروط في الساهرين على هذه الوظيفة.

220- معرفة تأهيل وكفاءة تقنية: " كفاءة تقنية لازمة لممارسة مسؤولياتهم" إن قوة هذه المصلحة تكمن في قوة وصلابة واتساع معرفة تكوين وتأهيل المراجعين الداخليين بشكل يسمح بممارسة وإنجاز مسؤولياتهم.

230- الإشراف: "وجب على مصلحة المراجعة الداخلية ضمان الإشراف على أعمال المراجعة بطريقة ملائمة ومناسبة"، ويقصد بهذا المعيار وحدة القرار، بمعنى أن لكل عملية مراجعة ومصلحتها لا بد وأن يكون مسؤول يشرف عليها ومن مستوى عال.

هذا فيما يخص المعايير الثلاثة الأولى، أما المعايير الخمسة الأخرى فهي متعلقة بالمراجعين الداخليين.

240- احترام قانون وأخلاقيات المهنة: " على المراجعين الداخليين احترام قانون وأخلاقيات المهنة" ويقصد بهذا المعيار تأكيد مسؤولية المراجع، وإعطاء قوة وسلطة معنوية لتقارير المراجع وتأثيره على نتائج عملية لمراجعة.

250- معارف، تأهيلات وكفاءات تقنية: " المراجعون الداخليون لا بد أن يكونوا ذوي معارف وكفاءات تقنية ضرورية للتنفيذ الجيد لأعمال المراجعة الداخلية"، بعد أن أوجب المعيار 220 بضرورة وجود في خلية المراجعة الداخلية الكفاءات اللازمة لمزاولة الوظيفة، فهذا المعيار يوضح ضرورة كفاءة كل عنصر ينتمي هذه المصلحة في مختلف المعارف وخاصة المحاسبية والمراجعة، ويسمح ذلك بسرعة وفعالية الأعمال التي يقوم بها هؤلاء الأفراد.

260- العلاقات الإنسانية والاتصال: " على المراجعين الداخليين أن تكون لهم القدرة على الاتصال والحوار الفعال"، ويقصد بهذا المعيار أن يكون المراجع على معارف كافية في طريقة الاتصال والتعامل مع الأفراد في المؤسسة، وخاصة أنه يتعامل مع طبائع مختلفة في المؤسسة، ويجب أن تكون له مهارات في الاتصال وإنشاء شبكة من العلاقات.

270- التكوين المستمر: "على المراجعين الداخليين الاعتناء بكفاءتهم بالتكوين المستمر" ويقصد بهذا المعيار ضرورة قيام المراجع بالاطلاع على مختلف التقنيات الجديدة في مجال عمله والحفاظ على مستوى جيد من معارفه مما يمكنه من القيام بأعماله على أحسن وجه.

280- الضمير المهني: " على المراجعين الداخليين مراعاة ضميرهم عند إنجاز المهمات الموكلة إليهم " هذا السلوك يحافظ على كيان المراجع، وبالتالي الهيئة التابع لها بالدرجة الأولى، ويجعل للمراجع حدا لا ينبغي له أن يجتازه وذلك لتعارضه مع المبادئ والقيم.

المطلب الثاني: معيار مجال نطاق العمل ومجال تنفيذ العمل (المعيار 300 والمعيار 400)

" نطاق ومجال عمل المراجعة الداخلية لا بد أن يحتوي الفحص والتقييم لكل ماله علاقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ونوعية تنفيذ المسؤوليات الموكلة"، ويعتبر أهم المعايير وذلك لتركيزه على تقييم نظام الرقابة الداخلية والأداء، كما يؤكد هذا المعيار الشمولية المضاعفة للمراجعة الداخلية:

- الشمولية المضاعفة للمراجعة الداخلية.
- شمولية لكل المنظمات.
- شمولية لكل الوظائف في كل منظمة.

ويضم هذا المعيار خمسة معايير توضحه وتفسره وهي كما يلي:

310- صراحة وشمولية البيانات: " على المراجعين الداخليين أن يتأكدوا من صراحة وشمولية البيانات والمعلومات المالية والوظيفية، وكذلك الوسيلة التي تم بها تعريف، قياس، تصنيف تقديم هذه المعلومات"، وما تجدر الإشارة إليه أن هذا المعيار من بين أهداف الرقابة الداخلية والمبادئ التي تقوم عليها، ويجب على المراجع الداخلي، التأكد من النظام الرقابي المصمم في المؤسسة، والذي يسمح للمسؤولين من الحيابة والحصول على كافة المعلومات لقيادة نشاطه، وأيضا فحص مدى شمولية صراحة البيانات المنجزة والمعدة من طرف مختلف المصالح للاعتماد عليها في التقرير الختامي.

320- احترام السياسات، الخطط، الإجراءات، القواعد والقوانين: "على المراجعين الداخليين أن يفحصوا النظم المحضرة من أجل احترام السياسات، الخطط، الإجراءات، القواعد والقوانين المعمول بها داخل

المؤسسة، والتي يمكن أن يكون لها انعكاس تفسيري على عمليات المؤسسة وعلى تقديم المعلومات، وعليهم التأكد من أن التنظيم متوافق ومتطابق " ويعنى هذا المعيار ضرورة إجراء مراجعات التوافق، والعمل على حسن تطبيق واحترام السياسات والإجراءات والقوانين السارية المفعول في المؤسسة، وذلك بإجراء الاختبارات اللازمة لمنع أي انحراف عن الأهداف المسطرة.

330- حماية الموجودات: " على المراجعين الداخليين التأكد من أن هناك إجراءات كافية متخذة ومتبناة في المؤسسة من أجل حماية أصول المؤسسة "، مضمون هذا المعيار أوجب على المراجع القيام بعملية الفحص للتأكد من مدى نجاعة الإجراءات، ومدى كفايتها لحماية أصول المؤسسة.

340- الاستعمال الرشيد والفعال للموارد: ويعتبر هذا المعيار من بين أهداف الرقابة الداخلية، ويجب على المراجعين الداخليين القيام بعمليات مراجعة للتأكد من فعالية استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرف المسؤولين من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، موارد بشرية، مالية وتقنية ... إلخ.

350- تحقيق الأهداف المسطرة للأنشطة الوظيفية والبرامج: " على المراجعين الداخليين أن يفحصوا أنشطة المؤسسة وبرامجها بغرض الوصول إلى نتيجة مطابقة للأهداف المسطرة، وتحديد ما إذا كانت الأنشطة والبرامج منفذة بالشكل الذي كان متوقعا".

فمن الواضح أن هذا المعيار يمثل تحقيقاً لأحد أهداف الرقابة الداخلية، ويمكن استخراج ثلاث ملاحظات أساسية:

- فحص النشاطات العملية.
- العمل على تنفيذ البرامج طبقاً للتقديرات.
- تحقيق الأهداف يعتبر معيار الفعالية.

أما المعيار 400 تنفيذ عمل المراجعة

يجب أن يحتوى عمل المراجع تخطيط المهمات، وفحص وتقييم المعلومات المتقاة، والتصريح بالنتائج المحصلة والمتابعة "، ويضم هذا المعيار أربعة معايير تسمح بتفسيره وشرحه.

410- تخطيط المهمات: " خلال هذا المعيار يجب على المراجع قبل البدء في أي مهمة مراجعة، التخطيط لها من بدايتها إلى نهايتها، والقيام بالتعديلات اللازمة إذا اقتضت الضرورة ذلك.

420- فحص وتقييم المعلومات: " يجب على المراجعين الداخليين استقبال، وتحليل، وترجمة المعلومات، وتوثيق هذا العمل من أجل فصل وتوزيع وعرض نتائج المراجعة من خلال المعلومات المتحصل

عليها، ويحدد هذا المعيار توثيق عمله ورأيه". ويوضح المعيار أنه من المفيد للمراجع دائما توثيق عمله وآرائه في ملفات منظمة.

430- التصريح بالنتائج: "على المراجعين الداخليين إعداد تقرير حول النتائج المتحصل عليها، أي هناك إقرار معروف ولكن ضروري وهو أنه لا مراجعة بدون تقرير" ويعني هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بتحرير تقرير معبر عن آرائه من خلال المهمة التي قام بها، ويحرر هذا التقرير وفق معايير التقرير المتناولة في الفصل الأول.

440- متابعة التقرير: "يجب على المراجعين الداخليين القيام بمتابعة القيام بالمتابعة من أجل ضمان الأخذ بعين الاعتبار الأعمال التي ذكرها في تقريره، وأن عمل المراجع سيتابع من خلال التقرير".

المطلب الثالث: المعيار 500 تسيير مصلحة المراجعة الداخلية

"يجب على مدير المراجعة الداخلية تسيير مصلحته بطريقة مناسبة ملائمة ومحكمة" وقد أعطى هذا المعيار العام كل الحرية في التصرف لمستولي المصلحة.

ويضم هذا المعيار ستة معايير تسمح بتفسيره وشرحه وهي كما يلي:

510- هدف، كفاءة، مسؤولية: ويعني هذا المعيار ضرورة توفر لدى مدير المراجعة ملف يحدد فيه الأهداف، والكفاءات المطلوبة ومسؤوليات مصلحة المراجعة الداخلية.

520- التخطيط: "يجب على مدير المراجعة الداخلية إعداد الخطط التي تسمح لمصلحته ممارسة نشاطاته"، تحدثنا في المعيار 410 عن التخطيط المفصل للمهنة، والمقصود هنا مخطط المراجعة والذي يتم تخطيطه على مدة طويلة نوعا ما (عامة من ثلاثة إلى خمسة سنوات).

530- سياسات وإجراءات: مثل أي مسؤول عن أي نشاط، مدير المراجعة الداخلية يجب عليه تحديد سياسته وإجراءات العمل الخاصة به، والتي توجه نشاطات أعضاء مصلحته.

540- تسيير وتكوين الموظفين: ويعني هذا المعيار ضرورة قيام مدير المصلحة الخاصة بالمراجعة بإعداد مخطط لتوظيف وتطوير الموارد البشرية الخاصة بمصلحته.

550- مراجع خارجي: يقتضي هذا المعيار ضرورة تعاون المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي وتنسيق الجهود بينهما.

560- مراقبة الجودة: من بين أمور تقدم وتطور مصلحة المراجعة الداخلية القيام بتقييم الفعالية وكفاءات المراجعة الداخلية، ويجب على مسؤول المراجعة الداخلية تحضير الوسائل اللازمة لتنفيذ هذا التقييم.

المبحث الثالث: وسائل المراجعة الداخلية

من أجل تحقيق الأهداف الموكلة لخلية المراجعة الداخلية، فإنها يجب أن تعتمد على الوسائل التالية:⁽¹⁾

المطلب الأول: ضرورة وجود عنصر بشري ذي كفاءة عالية

نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة وتعقدها، يقتضى الأمر أن يكون المراجعون ذوي كفاءات عالية، فيجب أن يكون المراجعون الداخليون على درجة من المعرفة في ميدان المراجعة والمحاسبة، بالإضافة إلى الفروع المعرفية الأخرى، فمثلا وبما أن المراجع يتعامل مع موظفين في المؤسسة ومن طبائع مختلفة أن يكون على دراية بمبادئ علم الاجتماع وعلم النفس، وعلى دراية أيضا بمبادئ الرياضيات ومعرفة تامة بالإعلام الآلي، وكل هذه المعارف هي أدوات ووسائل التسيير الحديث.⁽²⁾

وفي المؤسسة أين تكون وظائفها متنوعة، وعملياتها موزعة ومنتشرة جغرافيا، فإن تنظيم مصلحة

المراجعة يكون كما يلي:

أولا: مدير المراجعة

وهو مكلف بتوجيه تنفيذ برامج المراجعة داخل المؤسسة، هذه المراجعة الداخلية تتضمن فحص وتقييم عدالة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المصمم من طرف المؤسسة لتوجيه نشاطها لتحقيق أهدافها ملتزمة بسياساتها ومخططاتها المسطرة وتتمثل مهامه في:

- تحديد السياسة العامة لقسم المراجعة وإدارة نشاطاتها التقنية والإدارية.
- تحضير وتنفيذ برنامج كامل لفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تقييم فعالية كل المستويات في تسيير موارد المؤسسة واحترام السياسات والإجراءات المطبقة.
- صياغة توصيات وإرشادات من أجل تحسين الرقابة الداخلية المنظمة، والمحافظة على أصول المؤسسة، والعمل على تطويرها وضمان احترام القوانين الرسمية لها.
- مراجعة الإجراءات ووثائق الرقابة الموجهة لضمان الأهداف المتبعة، وكذلك تقييم السياسات والمخططات التي تخص النشاط أو الوظيفة الخاضعة للرقابة.
- السماح بنشر تقارير حول نتائج تحقيقات المراجعة وتوصيات التحسين المطابقة.
- تقييم فعالية النشاطات المنفذة من طرف الإدارة العملية، من أجل علاج القصور المكتشف.
- تنفيذ الفحوصات خاصة عند طلب الإدارة العامة.

1 - Séminaire sur l'audit interne, Oran le 20-21 février, 2001.

2- Laurence. B. Sawyer, op. cit, p 26.

ثانيا: رئيس المجموعة (Superviseur) (1)

وتتمثل مهامه في:

- تحضير برنامج كامل من أجل ضمان تدقيق الميادين المحددة.
- مراقبة نشاطات المراجعين الذين يقومون بفحص مختلف المصالح الوظيفية والعملية
- العمل على الالتزام بالمعايير والمخططات، والموازنات وفترات المراجعة.
- توجيه نشاطات البحث، وإنشاء دليل للتكوين.

ثالثا: رئيس الفريق (Senior) (2)

ويقوم بالمهام التالية:

- توجيه فحوصات الوظائف العملية والوظيفية المسندة إليهم.
- تقييم مدى فعالية النظام الرقابي المصمم من طرف الإدارة العامة.
- تحديد مدى قيام وحدات التشغيل بنشاطاتها في ميادين إنشاء مخططات المحاسبة والأمن والمراقبة طبقا للتعليمات والسياسات والإجراءات المصممة من طرف الإدارة العامة، وفي نفس الوقت احترام الأهداف العامة للمؤسسة والنوعية الجيدة للإجراءات الإدارية.
- برمجة وتحقيق الفحوصات طبقا للمعايير المنشأة.
- صياغة اقتراحات من أجل تصحيح العجز المكتشف، بهدف تحسين شروط العمل وتخفيض التكاليف.
- توجيه عمل المساعدين، وإجراء فحوصات خاصة عند طلب الإدارة.

رابعا: المراجع المؤكد

ويقوم بالمهام التالية:

- توجيه أو المشاركة في تنفيذ فحوصات لنشاطات العملية والوظيفة المسندة إليه.
- تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمسؤولين عن هذه النشاطات.
- التحقق من مدى تنفيذ نشاطات الوحدات العملية طبقا لتعاليم وسياسة الإدارة.
- برمجة وتحقيق فحوصات محدودة.
- الأخذ بعين الاعتبار القصور المكتشف من طرف المراجعة، وتقديم توصيات من أجل تصحيحه بهدف تحسين العمل وتدني التكاليف.

1 - Hamini Allel, op. cit, p 49.

4- pigé, B, "Audit et Contrôle interne", Litec, Paris, 1997, p 65 - 66.

- المشاركة في تنفيذ فحوصات خاصة مطلوبة من طرف الإدارة .
- توجيه نشاطات المراجعين الأصغر .

خامسا: المراجعون الأصغر⁽¹⁾

وتتمثل مهامهم في:

- فحص وتحليل العمليات ومستنداتها عند فحص النشاطات العملية والوظيفية.
- تقييم مدى فعالية وتكليف نظام الرقابة الداخلية المصمم في المؤسسة.
- المساعدة على تحديد هل الوحدات العملية للمؤسسة تقوم بمزاولة مخططاتها، آخذة بعين الاعتبار سياسات وإجراءات الإدارة وتعليماتها.
- تحضير وثائق العمل المجسدة لنتائج الفحوصات.
- الأخذ بعين الاعتبار القصور المكتشف لمختلف الأقسام وصياغة اقتراحات بهدف تحسينها.
- المشاركة في تنفيذ تدخلات خاصة عند طلب الإدارة.

سادسا: كيفية اختيار المراجعين الداخليين:⁽²⁾

تشتترط المراجعة الداخلية الحديثة في مراجعيها الكفاءة اللازمة، والقدرة على الاتصال مع الآخرين في كل مستويات المؤسسة، ومن الأحسن أن يكون للمؤسسة نقص في موظفين بدلا من أشخاص غير أكفاء يهدمون كل ما بناه الآخرون من قبل، نظرا لعدم أهليتهم.

ويجب على مدير المراجعة الأخذ بعين الاعتبار عنصرين مهمين لاختيار المراجعين:

أولا: الكفاءة المهنية

ويعتبر هذا العنصر من بين معايير المراجعة المتعلقة بشخصية المراجع، ويجب على هذا الأخير أن يكون على دراية تامة بعلم المحاسبة وتقنيات المراجعة، وعلى دراية بالفروع المعرفية الأخرى، والمترشح لمهمة المراجعة يجب أن تكون لديه شهادة خبير محاسب أو على الأقل له دراية بمبادئ علم المحاسبة، ويملك شهادة التعليم العالي في تسيير المؤسسات.

ثانيا: نوعية التصرفات

ويتعلق هذا العنصر بمختلف تصرفات المراجع وهي تشمل:⁽³⁾

1- Jacques Renard, op.cit p 38

2 - Lawrence B. Sawyer ,op. cit, p 26.

3 - George R, Terry et Stephen G, Franklin, "les principes du management", Economica, 8eme édition, Paris, 1985, p519.

- القدرة على التأقلم والاندماج.
- القدرة على الفهم.
- القدرة على التحديد والتعيين.

1- القدرة على التأقلم والاندماج

ويعتبر ذلك من بين الشروط الضرورية الواجب توفرها في المراجع، بسبب اختلاف نشاطات المراجعة الداخلية، وتشمل:

- القدرة على التماشي مع مختلف التغيرات للوسط الذي يقابله في مختلف مهامه.
- القدرة على الاستيعاب بسرعة، لا سيما اللغة المتخصصة في المصلحة المراقبة، والقدرة على ترجمتها إلى لغة مفهومة، وفهم بعض الإشارات المستعملة في المصلحة الخاصة لعملية المراجعة.

2- القدرة على الفهم:

القدرة على الفهم من بين الشروط الواجب توفرها في المراجع الداخلي، لأنه في علاقة دائمة مع الأشخاص في المؤسسة.

3- القدرة على التعيين والتحديد

وهو من الشروط الضرورية لمواجهة المشاكل الصعبة ومختلف السلوكيات غير المألوفة، ومثال ذلك:

- مقاومة الضغوطات التي تحاول إبعاد المراجع عن هدفه.
- التمتع بالصلابة والقدرة الكافية، ويكون هدف ذلك عدم التوقف عن العمل.
- الإرادة في العمل لمدة طويلة حتى تكون أعماله منشأة على أساس معلومات حقيقية.

المطلب الثاني: معايير تصاميم خلية للمراجعة الداخلية وموقعها في الهيكل التنظيمي

إنشاء مصلحة للمراجعة الداخلية في المؤسسة من أمر المالكين والمسيرين، وفي حالة وجود هذه المصلحة، فإن الإدارة لا تتحمل مسؤولية ارتكاب الأخطاء والغش، وهناك معايير أساسية لإنشاء وظيفة للمراجعة الداخلية وهي كما يلي: (1)

1- جورج دانيال غالي، "تطوير مهنة المراجعة، المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002-2003، ص 342-352.

أولاً: حجم المؤسسة

عامة لا نستطيع إنشاء مصلحة للمراجعة الداخلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لأنها تتميز بسهولة تسييرها والتحكم فيها، ولا توجد صعوبة لمراقبتها، لكن في المؤسسات الكبيرة الحجم، تتميز بسهولة تسييرها وارتفاع عدد موظفيها وبالتالي صعوبة مراقبتها. وبالنسبة للمؤسسات الوطنية فإنها مضطرة لإنشاء مصلحة للمراجعة الداخلية، وذلك لحل المشاكل الناتجة عن عقد تسييرها، وحجمها الضخم، ويقاس حجم المؤسسة إما برقم الأعمال أو الإنتاج الصناعي أو بعدد الموظفين، ويعتبر المعيار الأكثر قبولا وفي المعدل مراجع لكل 1000 شخص بالمتوسط.

ثانياً: البعد الجغرافي

التوزيع الجغرافي للوحدات يلعب دوراً أساسياً فيما يخص نوعية المعلومات، وبتعقيد الأمور الفنية والمالية والتجارية والبعد التدريجي لإدارة المؤسسة عن وحداتها، يمكن أن يتسبب في تشويه المعلومات المرسله للإدارة (التغذية العكسية)، أو المرسله من وحدة لأخرى، أو كذلك تشويه وسوء فهم تعليمات الإدارة، وفي هذه الحالات فإن المراجع الداخلي يعمل على تقديم تفسيرات وتوضيحات بهدف ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وفهمها في مواطن تنفيذها.

ثالثاً: سياسة التسيير

في الحالات التي تكون فيها استقلالية في تسيير وحدات المؤسسة، أي اللامركزية سلطة القرار، فإن ذلك يستلزم مراقبة ومتابعة قرارات المسيرين بهدف التحقق والتأكد من تطبيق سياسات وتوجيهات الإدارة العامة.

والخطر المتعلق بمعلومات التسيير يكمن في ثلاثة مستويات:

- مستوى فهم الأهداف المرغوب الوصول إليها.
 - مستوى سلامة ودقة المعلومات المقدمة.
 - عدم الالتزام بالسياسات.
- ويلعب المراجع الداخلي دوراً هاماً في التقليل من هذه المخاطر.

رابعاً: كفاءة المستخدمين

من غير شك أن نجاح الرقابة الداخلية يتعلق بمدى كفاءة ومجهودات المستخدمين، والذي يعتبر مقوماً من مقوماتها، ويسمح وجود مستخدمين أكفاء بالشكل المطلوب بالقدرة أو القابلية على التكيف، ولن تكون المعلومات المقدمة من قبلهم أو المتلقاة منهم عرضة لعدم الدقة أو لأي مشكلة أخرى.

وفي هذا الإطار يجب تبني سياسة توظيف الغرض منها جلب أكبر عدد ممكن من الموظفين ذوي الكفاءة المهنية لمختلف المستويات، لأن البحث عن مترشحين جدد يضع مشكلة الخبرة والتكوين، ويجب أيضا تبني سياسة تكوين لتمامشى المستخدمين مع التقنيات الجديدة للتسيير، والإعلام الآلي وغيرها، ويسمح المراجع الداخلي بالتقليل من هذه الأخطار التي قد تنجم عن كفاءة أقل المستخدمين، وذلك عن طريق عقد لقاءات واجتماعات التكوين والتأقلم.

الفرع الخامس: موقع خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة

كما ذكرنا سابقا، حتى تتحقق أهداف خلية المراجعة الداخلية وجب تبعيتها للمديرية العامة، بمعنى استقلاليتها عن وظائف المؤسسة الخاضعة لعملية المراجعة، والتمتع بسلطة الاطلاع على المعلومات الضرورية، لإنجاز مهامها دون أية ضغوط أو تأثيرات.

وفي الجزائر بشكل عام تتبع وظيفة المراجعة الداخلية الإدارة المالية والمحاسبية مباشرة، والقليل من المؤسسات الوطنية نجدها تابعة للإدارة العليا، وهذا يعتبر تطورا في عملية تنظيم المؤسسات الوطنية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعة الداخلية

يرتبط تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة بحجم تنظيمها، أو اختيار مركزية المراجعة أو لا مركزيتها⁽¹⁾

الفرع الأول: حجم التنظيم:

من الواضح أن تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في حالة وجودها تختلف في تنظيمها عن المؤسسات الوطنية والمجمعات الكبرى الدولية، حيث نجد من 1-3 مراجعين في الأولى، ومن 20-100 في الحالة الثانية، وهذه الحالة الأخيرة تقودنا إلى التمييز بين المؤسسات الكبرى الوطنية والمجمعات الكبرى الدولية.

الفرع الثاني: مركزية المراجعة ولا مركزية المراجعة

في المؤسسات الوطنية والمجمعات الدولية، تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية يكون حسب معيار مركزية أو لا مركزية المراجعة، في هذه الحالة يكون كل المراجعين مجتمعين في نفس الفريق في المقر الاجتماعي، وفي الحالة الثانية فإن تنظيم المصلحة يكون منتشرا حسب انتشار وحدات المؤسسة أو المجتمع، وحسب التحقيقات في سنة 1999م، 84% من مصالح المراجعة الداخلية تتميز بتنظيمها المركزي.

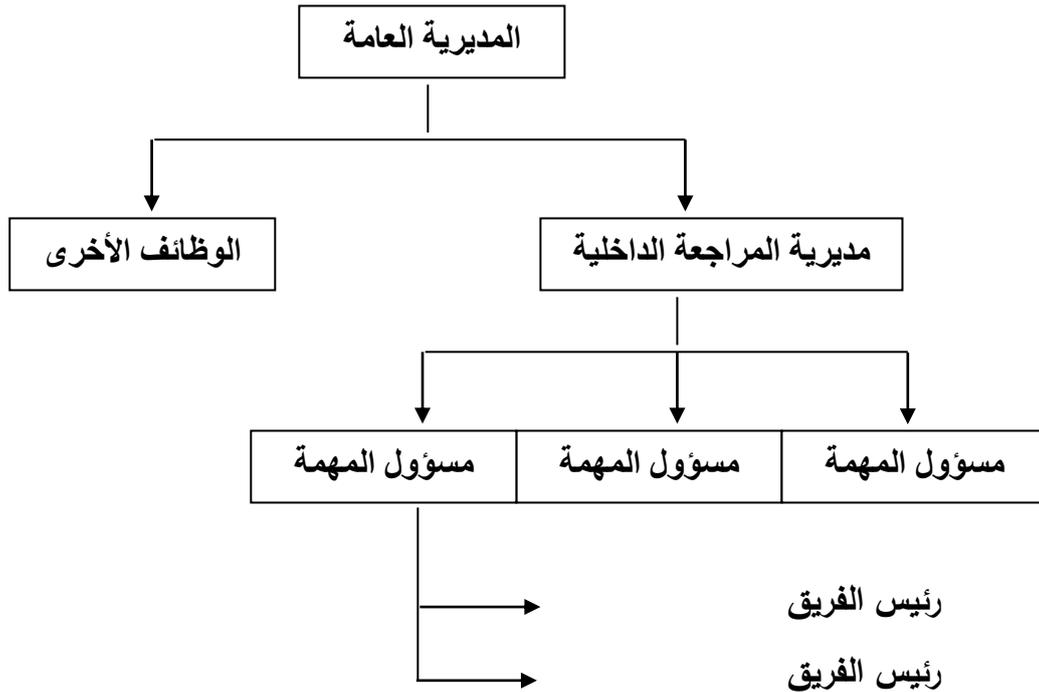
1 -Jacques Renard, «Théorie et Pratique de l'Audit Interne" , op.cit, 2000, p 356.

الفرع الثالث: المؤسسات الوطنية

أولاً: مركزية المراجعة

هناك صيغتان يمكن تبنيهما من طرف المؤسسات:

الصيغة الأولى: الشكل رقم (1) مركزية المراجعة



المصدر:

Jacques Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit Interne", 2000, p 35

في هذه الصيغة تكون خلية المراجعة الداخلية عبارة عن مديرية مقسمة إلى مصالح أو مهام، وكل

مهمة أو مصلحة تضم مراجعين من نفس التكوين، وعامة يمكن التمييز بين المصالح أو المهام التالية:

- مهمة تضم مراجعين مختصين في العمليات التجارية، مراجعة تسويقية، البيع.
- مهمة تضم مراجعين مختصين في العمليات المالية، ومراجعة مالية وتسييرية، والبيع.
- مهمة تضم مراجعين مختصين في الإعلام الآلي.

وتسمح هذه الصيغة بسهولة إدماج مختصين في مصلحة المراجعة الداخلية، وتسمح كذلك بفهم حقل

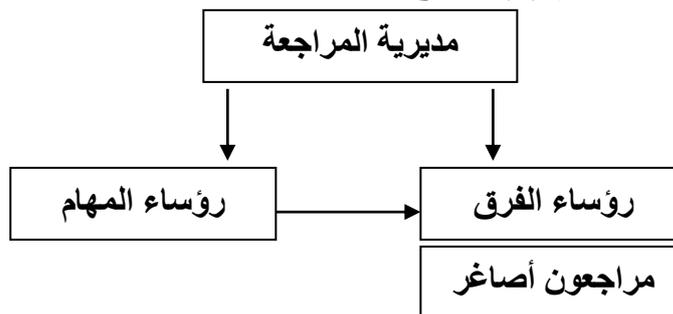
تطبيق المراجعة الداخلية لكل وظائف المؤسسة، ومن أهميتها أيضا يقوم مديرو الأقسام بمحاورة واستفسار

نفس رئيس المهمة الذي يعتبر من نفس ثقافتهم.

غير أنها لا تخلو من بعض السلبيات وهي:

- صعوبة توظيف المراجعين، حيث إن توقف المراجعين عن عملهم يجب تعويضه بمراجعين من نفس التكوين.
- تتطلب هذه الصيغة تبادل الكفاءات من مهمة لأخرى، فمثلا في حالة وجود مشاكل محاسبية ومالية عند القيام بمراجعة المبيعات، فيجب الاتصال بالمراجعين المختصين في المجال، وهو ما يؤدي إلى تعقد التسير، وهذا ما يقودنا إلى:

- الصيغة الثانية: (1) شكل رقم (2) يوضح مركزية المراجعة



المصدر:

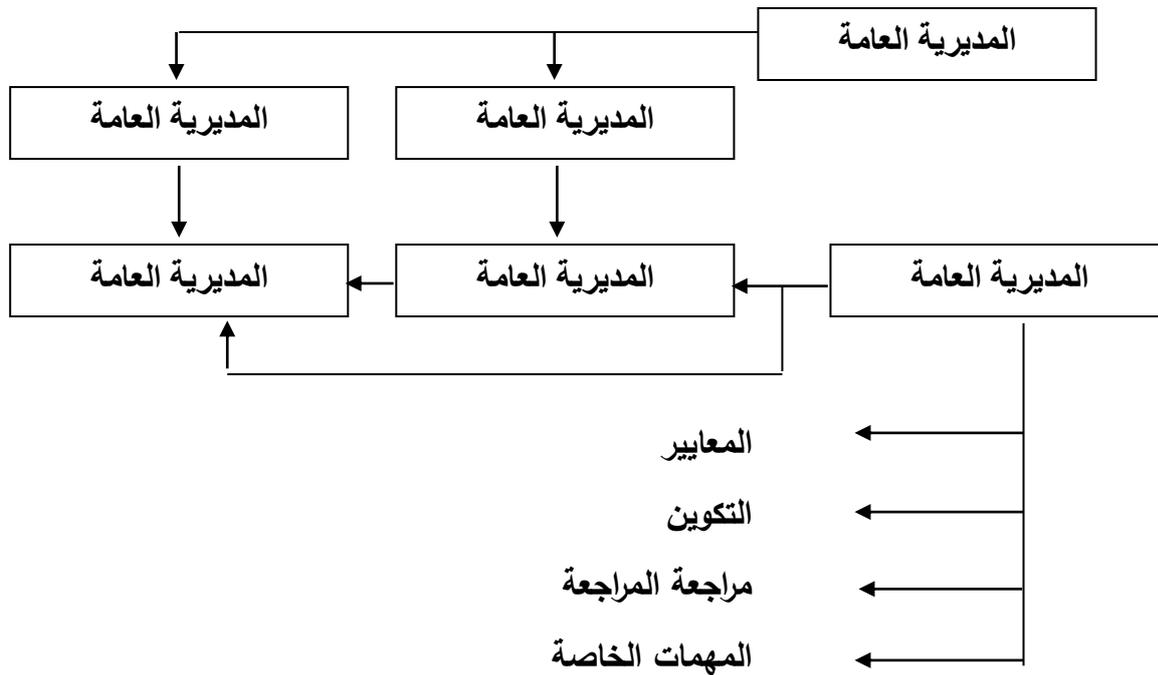
Jacques Renard: "Théorie et Pratique de l'Audit Interne ", 2000. p 358.

في هذه الصيغة، لا نجد مهام محددة مسبقا، ولكل مسؤول مهمة لا يوجد تحت مسؤوليته مراجعون محددون ودائمون، ويكون رؤساء الفرق والمراجعين الأصغر في مجموعات وفي أغلب الأحيان، مرتبطين بالمسؤول عن المراجعة الداخلية، وعند وجود مهمة معينة، يتم تكوين فريق المراجعة بدلالة كفاءة العنصر وحسب توفرهم وفقا للأهداف المسطرة.

وفي هذا النوع من التنظيم يكون المراجعون عامين وليسوا متخصصين، كما هو الحال في الصيغة السابقة، وفي حالة وجود مهمات تتطلب معارف خاصة يتم استدعاء متخصصين في ذلك الميدان. وهذه الصيغة لا تتماشى مع اتساع حقل تطبيق المراجعة الداخلية، وتجعل الحوار والاستفسار صعبا جدا مع الوظائف التقنية والمختصة في تسهيل التطور المنهجي وتزويد المراجعين بخبرات مختلفة، نتيجة الاحتكاك بينهم.

1 – Jacques Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit Interne " , op.cit, 2000. p 358.

ثانياً: لامركزية المراجعة⁽¹⁾ شكل رقم (3)



المصدر: Jacques Renard « Théorie et Pratique de l'Audit Interne »

,op.cit,2000,p 35.

لا مركزية المراجعة تتطلب وجود مصلحة مركزية للمراجعة الداخلية، والتي تقوم بالوظائف الأربعة المبنية في الهيكل التنظيمي السابق، حيث تقوم هذه المصلحة المركزية التي تكون تحت مسؤولية مدير المراجعة بتحديد المعايير اللازمة لمزاولة المهنة، مثل معايير العمل، المنهجية، تنظيم الملفات، وغيرها وتقوم المصلحة المركزية باختيار المراجعين وإبرام اجتماعات لتقديم نصائح وإرشادات للمراجعين في الفروع وتكوينهم، كما تقوم أيضاً بمراجعة عمل فروعها المنتشرة للتحقق من تطبيق التوصيات المقدمة لهم. ومن مهامها أيضاً تحقيق مهمات خاصة، ومن أمثلة ذلك طلب مديرية المؤسسة بإجراء فحص أحد وحداتها، وكذلك في حالة وجود مراجعة داخلية لوحدة معينة، ولكن ذات سرية كبيرة.

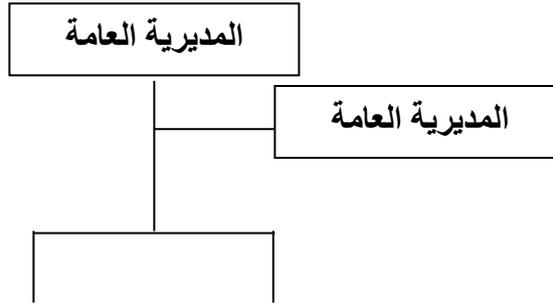
الفرع الرابع: المؤسسات المتوسطة

في حالة وجود خلية للمراجعة الداخلية في هذا النوع من المؤسسات، هناك بنيتان وهما بنية ابتدائية، وبنية بسيطة⁽²⁾

1 – Jacques Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit Interne", op.cit, 2000, p 359.

2- ibid, p 362.

أولاً: البنية الابتدائية شكل رقم (4) البنية الابتدائية لخلية المراجعة في المؤسسات المتوسطة



الوظائف الأخرى

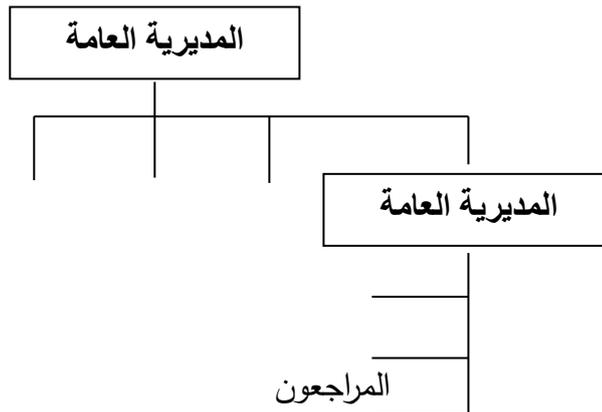
المصدر:

Jacques Renard, « Théorie et Pratique de l'Audit Interne »

,op.cit,2000,p362.

في هذه البنية تمارس الوظيفة من قبل مراجع فقط يكون تابعا للمستويات العليا في المؤسسة، ولكن ما يلاحظ في هذه البنية وجود مراجع وحده، وقد يكون غير متخصص في مجال ما، مما يؤدي إلى استدعاء بعض المتخصصين الخارجيين، وهذا ما قد يؤدي إلى ظهور مشاكل لا يتم حلها في حينها إلا بعد استدعاء هؤلاء المتخصصين.

ثانياً: البنية البسيطة شكل رقم (5)



المصدر: Jacques Renard, "Théorie et Pratique de l'Audit

Interne ",op.cit,2000,p362

وهي البنية الأكثر انتشاراً في المؤسسات، وهي عبارة عن مصلحة تضم أقل من 10 أشخاص، ويتم تنفيذ الأعمال بصفة جماعية، وهذا ما يعمل على تجنب الوحدة للمراجع وانخفاض فرص استدعاء متخصصين خارجيين نظراً لعدد المراجعين الذين قد يكونون من تخصصات مختلفة.

المبحث الرابع: التفرقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، المراجعة الخارجية، مراقبة التسيير، المستشار الخارجي.

المطلب الأول: المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية عبارة عن نظام وإجراءات وخطط في المؤسسة التي تسمح لها بمزاولة نشاطها على أحسن وجه واحترام القوانين والسياسات المرسومة، فهي تشمل جميع أنشطة المؤسسة بما في ذلك إدارة المراجعة الداخلية التي تعتبر كجزء من النظام، ولا يمكن أن يكون هناك قسم خاص بالرقابة الداخلية، في حين أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم بها موظف يسمى المراجع الداخلي، وتهدف إلى التقييم الدوري لهذه النشاطات لحساب الإدارة العامة أو مجلس الإدارة.⁽¹⁾

المطلب الثاني: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

بالرغم من أن المراجع الداخلي والخارجي يعملان في نفس الميدان، ولهم غرض في العمل والمتمثل في:

- وجود نظام جيد للضبط الداخلي يعمل على منع وقوع الأخطاء والتلاعب.
- توفر المؤسسة على نظام محاسبي فعال، يعمل على إعطاء معلومات دقيقة، وفي الوقت المناسب تبني عليها التقارير.

إلا أن هناك اختلافات جوهرية في عملها:⁽²⁾

أولاً: نطاق العمل

نطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية تحدده الإدارة نفسها، فنطاق عمله يتحدد بقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة العليا للمؤسسة للمراجع الداخلي، في حين أن المراجع الخارجي يعتبر موظفاً خارج المؤسسة محايداً ومستقلاً تماماً عن إدارة المؤسسة، ولا يحدد إلا المسؤولية الملقاة عليه سواء بالقانون أو أمر التعيين.

ثانياً: طريقة العمل

ينصب عمل المراجع الداخلي على كافة أنشطة المؤسسة وعملياتها، وعلى طول السنة المالية، أي بصفة دائمة، وذلك بإجراء فحص تفصيلي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة، أما المراجع الخارجي، ولضيق الوقت واتساع وكثرة عمليات المؤسسة خلال الدورة، فيعتمد على المراجعة الاختبارية على أساس عيّنات.

1 - Hamini Allel, Op . cit, p 35.

2- عبد الفتاح الصحن، " مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مرجع سابق، ص 157.

ثالثا: الهدف من المراجعة

المراجع الداخلي معنى باكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومنع حدوثها مستقبلا، ويقوم بفحص الرقابة الإدارية بهدف تحسين وإلزام الموظفين بتطبيق سياسات الإدارة وإجراءاتها، أما المراجع الخارجي فيهدف إلى التأكد من أن الحسابات الختامية المقدمة للمساهمين والجهات الأخرى تعتبر بصدق عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج نشاطها.⁽¹⁾

رابعا: الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة

مسئولية المراجع الداخلي تكون أمام الإدارة، وعليه فإن نتائج مراجعته تكون موجهة للهيئة الإدارية في المؤسسة، باعتباره موظفا داخل المؤسسة تابعا للإدارة العليا، في حين المراجع الخارجي مسؤليته تكون مباشرة للمساهمين وأصحاب رأس المال، وتكون نتائج مراجعته المتمثلة في رأيه الفني المحايد، حول مدى عدالة القوائم المالية موجهة إلى أطراف عديدة سواء إدارية في المؤسسة أو إلى أطراف خارجية، وبالتالي تكون مسؤليته أمام الجهة التي عينته.

المطلب الثالث: المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير ومهمة المستشار الخارجي

تعتبر هاتان الوظيفتان متكاملتين، حيث إن كل واحدة منهما تكمل الأخرى، ونعرف مراقبة التسيير بأنها "الطريقة التي بواسطتها يتأكد المسيرون بأن الموارد تم الحصول عليها ومستعملة بفعالية لتحقيق أهداف المؤسسة"⁽²⁾

ويمكن إبراز المقارنة بين هاتين الوظيفتين فيما يلي:⁽³⁾

- المراجعة الداخلية وسيلة تقييم لرقابة الالتزام وفحص الإجراءات في المؤسسة، في حين أن مراقبة التسيير وسيلة ضرورية لمتابعة قيادة وظائف المؤسسة.
- المراجعة الداخلية تهدف ضمان دقة وموثوقية المعلومات المنتجة، في حين تهدف وظيفة مراقبة التسيير إلى تحسين الكفاءات.
- كلا الوظيفتين تمارسان بصفة دائمة في المؤسسة.
- كلا الوظيفتين مستقلتان وتحت مسؤولية الإدارة العامة المباشرة.

1 - Rober le Duff, " Encyclopédie de Gestion et du Management ", Edition Dalloz, 1999, p 68.

2- Michel Gervais, " Contrôle de Gestion ", Edition Paris – Economica.1983,p 9.

3 - Etienne Barbier, " l'audit Interne", les éditions d'organisation, 1996, p 24.

- المراجعة الداخلية تخص كل نشاطات المؤسسة، في حين أن مراقبة التسيير تعتمد على تقنيات مثل المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية، وتسمح بإنشاء جداول القيادة.
 - دور المراجع التحقق من مصداقية وموثوقية المعلومات، في حين دور مراقب التسيير مساعدة وتحفيز وتحسين الموظفين لبلوغ الأهداف المسطرة.
 - المراجعة الداخلية تقوم باكتشاف والحد من التلاعب والغش والأخطاء، أما مراقبة التسيير تسمح باستخراج الانحرافات بين التقديرات والانجازات وتحليلها وشرحها بهدف قيام المسؤولين باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
 - المراجع الداخلي يقوم بتقديم تقرير مفصل عن الرقابة الداخلية للإدارة العامة لكل وظائف المؤسسة، أما مراقب التسيير يستقبل كل المعلومات الضرورية، وحال التفسيرات المناسبة.
- أما عن المراجعة الداخلية ومهمة المستشار الخارجي⁽¹⁾**
- المستشارون الخارجيون مثل المراجعين الخارجيين لهم دراية بالعالم الخارجي للمؤسسة التي يقومون بخدمتها، وإفادتها بمجموعة شهادات مؤهلة، لا يمكن للمراجعين الداخليين الحصول عليها دائماً.
 - وتمارس هذه المهنة من طرف مكاتب المراجعة، أو من قبل خبراء من اختصاصات مختلفة يقومون بمساعدة المؤسسة بتزويدها بمعارفهم الخاصة.
 - ومحاولة لمقارنة هذه المهمة بوظيفة ومهام المراجعة الداخلية، نعرض مهام المستشار الخارجي في أربع خصائص تتمثل فيما يلي:
 - يُستدعى المستشار الخارجي لأجل مشاكل خاصة ومحددة، تتلاءم وصلاحياته الفنية، وليس له أن يتدخل في شؤون المؤسسة خارج هذا المجال.
 - يرسل في طلب المستشار لهدف معين ومدة مهامه عامة ومحددة.
 - تحت طلب مسؤول معين، يقوم المستشار بإعطاء آرائه له، وقد يكون هذا لمسؤول الإدارة العليا، أو مسير مختص في مجال معين.
 - تبعاً لنصوص مهمته، قد يذهب دور المستشار من تشخيص بسيط للمجهودات إلى المطالبة بتنظيمات أو وسائل جديدة والمساهمة في أعمالهم.

1 - Jacques Renard, " Théorie et Pratique de l'Audit Interne", les éditions d'organisation, 1998, p73.

1- المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يجب على المراجعة الداخلية أن تقيم فعالية النظام وتقتراح له توصيات وتحسينات، ونطاق تدخلها يكون على جميع المستويات والوظائف للمؤسسة، آخذا بعين الاعتبار جمع الأبعاد (المراجع الداخلي هو عبارة عن عضو في المؤسسة ينتمي إليها ويعمل لحساب الإدارة العليا للمؤسسة وبالتالي فهو مرتبط مباشرة بها). أما المراجعة الخارجية فهي عبارة عن وظيفة مستقلة عن المؤسسة، هدفها هو المصادقة على صراحة وانتظام القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة لفائدة المهتمين بها (المساهمين، المستثمرين، البنوك،...). وللوصول إلى هذا الهدف، فعلى المراجع الخارجي أيضا تقييم إجراءات ونظام الرقابة الداخلية الذي هو أساسا ذو طبيعة مالية ومحاسبية.

ولهذا يجب هنا أن نقوم بمقارنة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية لاستخراج أوجه الاختلاف والتشابه.

1-1 أوجه الاختلاف بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

يمكن حصرها في الجدول التالي: جدول رقم (01) أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
- تنفيذ مهمة المراجعة من شخص مستقل عن المؤسسة	- تنفيذ مهمة المراجعة من شخص داخل المؤسسة (مأجور)
- المراجعة الخارجية إجبارية على المؤسسة، فالمشروع يفرض عليها تدقيق محافظ الحساب، بحيث تساعد على اتخاذ القرارات من خارج المؤسسة	- المراجعة الداخلية اختيارية للمؤسسة، فإنشاؤها يدخل ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة، وبالتالي تساعد على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة
- التدقيق في العمليات قصد تحديد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومصادقية المعلومات المالية (مراجعة جزئية)	- التدقيق في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق صحيح للسياسات والإجراءات، فالتدقيق لا يقتصر على الجانب المالي فقط (مراجعة شاملة)
- يكون المراجع مستقلا تماما عن إدارة المؤسسة في كل عمليات الفحص والتقييم	- من الضروري أن يكون المراجع مستقلا عن الخزينة ومصالحة المحاسبة، وكذا باقي وظائف المؤسسة، لكنه يبقى تبع الأوامر الصادرة من إدارة المؤسسة
- مراجعة العمليات تكون في المؤسسة بصفة دورية، يحددها المراجع حسب برنامج تدخلاته (مراجعة ختامية)	- مراجعة العمليات تكون في المؤسسة بصفة مستمرة على مدار أيام السنة

المصدر: Hamini Allel, "le contrôle interne et l'élaboration de bilan comptable",

OPU, Alger, 1993, p 43.

1-2 أوجه التشابه بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

وتتمثل عموما فيما يلي:

- العمل في نفس النطاق أو المجال وهو المؤسسة.
- تطبيق منهجية مشتركة مع اختلاف طفيف جدا.
- امتلاك مستوى كفاءة ومعرفة تسمح بتنفيذ جيد للمراجعة في كل المستويات.

ويبقى في الواقع المراجع الداخلي والخارجي يتقاربان فيما يخص إبداء الرأي للحالة والوضعية المالية للمؤسسة، واكتشاف المخالفات والأخطاء المحاسبية الموجودة في النظام، ثم الإدلاء بها للإدارة العامة، ويختلفان عندما يريد المراجع الخارجي المعارضة والجدال حول بعض الخيارات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة، فعلى سبيل المثال عند تكوين المئونات أو طريقة تقييم الأصول، الشيء الذي لا يسمح للمراجع الداخلي القيام به إلا في حالة الموافقة أو الطلب من الإدارة العامة.⁽¹⁾

المراجعة الداخلية والمستشار الخارجي (الاستشارة)

إن وظيفة الاستشارة الخارجية تمارس من طرف مستشارين، والتي غالبا ما تكون مكاتب مراجعة خارجية، والتي لها معارف متخصصة في ميادين تطبيقية محددة كما ينبغي، وكذلك معارف خاصة بمحيط المؤسسة.

على عكس المراجعة الداخلية، فإن مهمة المستشار هي محدودة زمنيا، وتتعلق بمشكل خاص متعلق بكفاءته التقنية، ويمكن أن تذهب من تشخيص بسيط للمشكل إلى غاية اقتراح نظام جديد، وحتى المساهمة في تشغيله، وعلى المستشار أن يقوم بإعداد تقرير للمسئول الذي قام بتعيينه.

ومما سبق يمكن أن نحصر الاختلاف بين المراجعة الداخلية والاستشارة في الجانب التطبيقي وذلك في

أن:

- المستشار يستدعى من أجل مشكل محدد له علاقة بمعرفته التقنية.
- المستشار يهتم بهدف محدد ومهمته عامة وتكون محددة زمنيا.
- المستشار يحل بسرعة عكس المراجع الداخلي.
- المستشار يمكنه العمل لحساب المراجع الداخلي إذا قام هذا الأخير بطلب المساعدة فيما يخص بعض المواضيع التقنية البحتة كأمن المعلومات مثلا.
- المستشار يضع مخطط نشاط لاستخدام التوجيهات، غير أن المراجع الداخلي غير ملزم بوضع مثل هذا المخطط.

3- المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير

بالموازاة مع ظهور مفهوم تفويض السلطات أو الصلاحيات، ظهرت الحاجة إلى رقابة لاحقة (مستقبلية)

تسمح بتقييم النتائج المتحصل عليها وهذا حسب الأهداف المسطرة.

من بين المسؤوليات التي أسندت إلى مراقبة التسيير نذكر ما يلي:

1 - E. Barbier, "L'audit interne, éd- organisation", Paris, 1996, p 181.

- تصميم وإعداد نظم المعلومات.
 - المساهمة في تصميم الهيكل التنظيمي للمؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة للسلطة.
 - القيام بدراسات اقتصادية والتنسيق فيما بينها.
- وبما أن مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية لهما طبيعة مختلفة، فإنه من الطبيعي أن يكون هناك خلط في المفهوم الناتج عن هاتين الوظيفتين، إذ عرفتا تطورا مقارنا في نفس الفترة، ولهذا يجب أن نقوم بمقارنتهما لرفع الالتباس.

3-1 أوجه التشابه بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير

- لكل منهما نشأة جديدة (حديثة) وهذا مقارنة بالوظائف الأخرى للمؤسسة، مع العلم أن هاتين الوظيفتين حاليا في تطور مستمر.
- مجال تدخلهما يمس جميع أنشطة المؤسسة.
- كلا الوظيفتين تجلب انتباه الإدارة العليا للمؤسسة لبعض المسائل، وتقدم كل منهما توصيات واقتراحات تساعد على اتخاذ القرارات من داخل المؤسسة.
- كل منهما مرتبط مباشرة بالإدارة العليا للمؤسسة.
- كلاهما لا تعتبران وظيفة عملياتية.

2-3 أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير

يمكن حصرها في الجدول التالي: جدول رقم (2) أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية ومراقبة

التسيير

مراقبة التسيير	المراجعة الداخلية
- إلى أين نريد أن نصل؟ - وما هي الطرق؟	- كيف يعمل بما هو موجود حاليا؟ - كيف تطوره؟
- كسينما مستمرة شاملة	- كصورة دورية ومفصلة
- تخطيط ومتابعة العمليات ونتائجها المحققة والاهتمام بتصميم نظام المعلومات وتنفيذه	- مراقبة تنفيذ التوجيهات وسلامة المعلومات واحترام الطرق والنظام وشروط الحصول على النتائج
- تمدنا بمؤشرات عامة في معالم معينة	- تمدنا بالمشاكل التي تواجهنا في الميدان بأسبابها ونتائجها.
- تحاليل موازنة خلية المراجعة	- مراجعة وظيفة مراقبة التسيير
- من أجل التحكم في المستقبل (الخطة) تحليل الحاضر لما لا يتطابق معه (الانحراف)؟ - يبدو أنها تعتقد أن الحقيقة تخونها والخطة على حق.	- تبحث في الماضي الحقيقة الوحيدة من أجل إيجاد ما أمكن فعله أحسن تطبيق في المستقبل يبدو أنه يريد تغيير الماضي
- تحضير (لكنها لا تقرر) الأهداف مستتدة على الفرضيات الموضوعية (تحليل تكلفة الأرباح)	- اكتشاف الوسائل التنظيمية من أجل الوصول إلى الأهداف

IFACI, la direction d'un service d'audit interne, éd- organisation, المصدر:

Paris, 1997, pp 48 - 49.

4- المراجعة الداخلية والمفتشية العامة

يقتررب كثيرا نشاط المفتشية العامة من نشاط المراجعة الداخلية، لكل اختصاصات كل واحدة منهما

يختلف، ولتحديد الفرق بينهما، يجب تحديد المهمة الموكلة لكل منهما والمتمثلة فيما يلي:

1-4 المراجعة الداخلية

تكمن مهمة المراجعة الداخلية في:

- العمل على السير الحسن للأنظمة، وذلك بالبحث عن الخلل الموجود في هذه الأنظمة، وذلك بهدف التحكم الكافي في الأنشطة.
- تحديد مواطن الضعف وتقديم التوصيات والاقتراحات المناسبة للإدارة العليا للمؤسسة، وذلك لتجنب حدوث نفس المشكل مرة أخرى.

4-2 المفتشية العامة

ويكمن دور المفتشية العامة فيما يلي:

- كشف الأخطاء والاختلالات وتحديد مرتكبيها (الاهتمام بالأشخاص عكس المراجعة الداخلية التي تهتم بالأنشطة والأنظمة).
- البحث عن إجابة للسؤال: "من اختلس الأموال؟" أين ذهبت الأموال؟ " فهي تقوم بعمل البحث والتحري والتحقيق، ولتأكد من كل النشاطات التي لها علاقة فيما بينها من أجل إعادة الأصول والموجودات المفقودة.
- اتخاذ كل الإجراءات والتدابير اللازمة من أجل إعادة الأشياء إلى طبيعتها.
- بعد تحديد مهام كل من المراجعة الداخلية والمفتشية العامة، نستطيع الآن توضيح الاختلاف بين هاتين الوظيفتين:
- المفتشية العامة لا تهتم بتفسير القواعد والتوجيهات.
- المفتشية تقوم بإنجاز مراقبة شاملة أكثر مما هو في الفحوصات انطلاقاً من العينات العشوائية باحترام القواعد الإحصائية.
- المفتشية العامة يمكن أن تتدخل في أي وقت وبعفوية بدون المسؤول عنها، بينما المراجعة الداخلية تتدخل بأمر من المسؤول.
- المفتشية العامة تعتمد على كشوفات المراجعة الداخلية من أجل تفتيش المتعاملين فيما بينها.
- ولا ننسى أن للمراجعة الداخلية على مستوى المؤسسة علاقة مع مصالح أخرى غير السابقة، وهي مصالح التنظيم والمناهج وكذلك مصلحة الجودة⁽¹⁾

1- Jacques Renard, Op. cit ,p 84-85 .

المطلب الرابع: الفرق بين نظام الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية

من الضروري التذكير بأن الرقابة الداخلية تقوم على أساس التمييز بين نظام الرقابة ووظيفة المراجعة الداخلية، "أولى التطابقات لإجراءات الرقابة الدائمة يجب أن تكون موجودة في كل وحدات العملياتية للتحقق من صحة وتطابق العمليات والسير السليم (المضبوط) للإجراءات، يتعلق الأمر برقابة أولية التي هي مدمجة ضمن أشكال الرقابة الذاتية وبواسطة الهيكل الإداري المناسب على سبيل المثال وراء الشبايك (BACK-OFFICE) بالنسبة للعمليات السوقية.

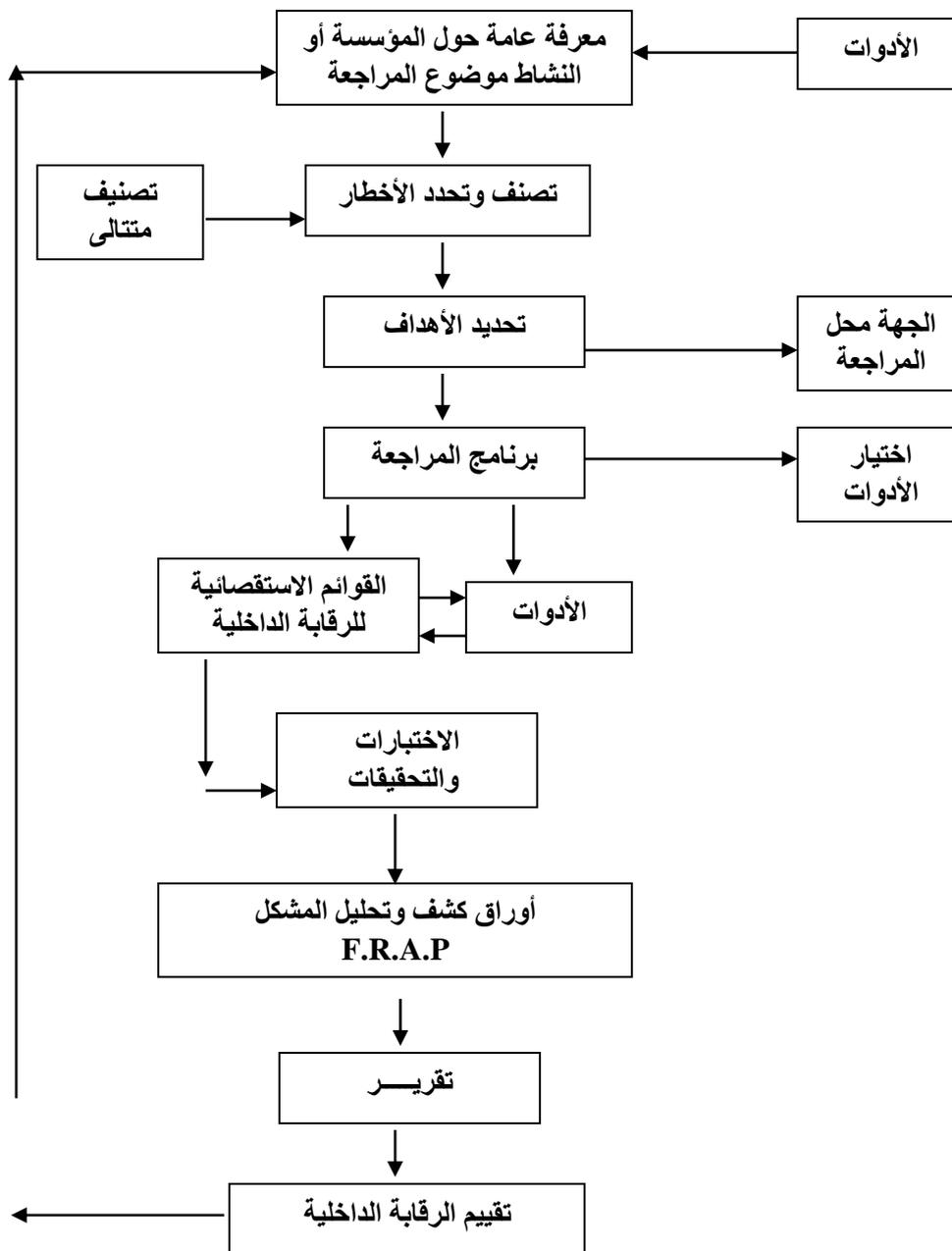
هذه الرقابة تستلزم وجود طرق (أساليب) متناسقة لإحصاء النشاطات والمخاطر وتحديد نقاط الرقابة، وإجراءات الإعلام بالنسبة للمستويات السلمية للإدارة، إذا من الضروري القيام برقابة من الدرجة الثانية خاصة على مستوى المراجعة الداخلية، حتى يتسنى تقييم مدى ملاءمة العمليات واتباع المخاطر المتعلقة بها مقارنة بالصلاحيات الممنوحة.

وظيفة المراجعة الداخلية تشكل " رقابة الرقابة"، وهي تقوم على مفهوم الرقابة البعدية والفعالية المفاجئة (غير المتوقعة)، وكذا تناسق وتجانس وتلاحم أنظمة المراجعة الداخلية.

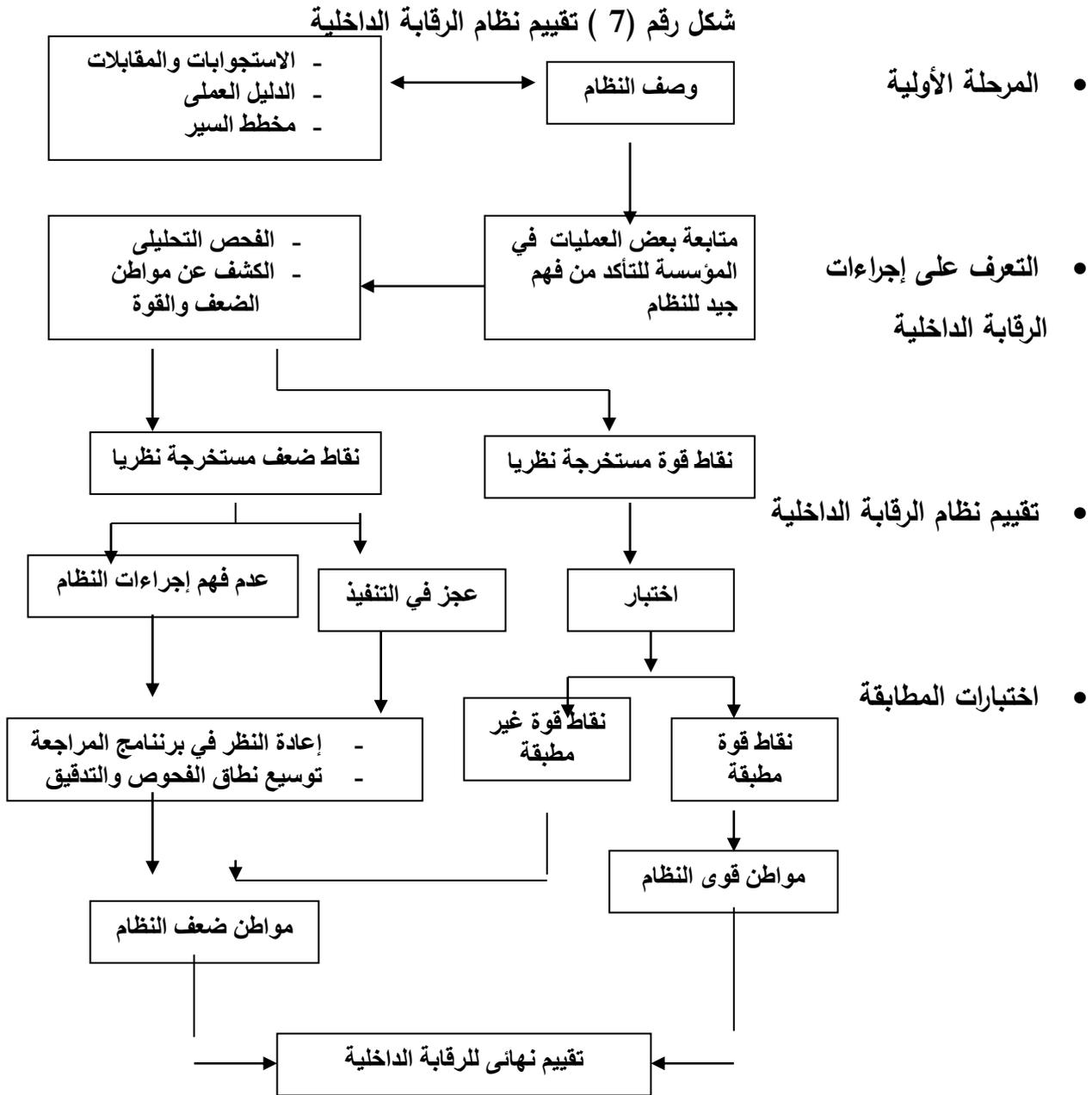
هذا الإجراء يشكل حلا متكاملًا ومتماسكًا يمكن المؤسسة المصرفية من التنويع حسب نشاطاتها، ولكن الغاية التي وجد من أجلها والكيفيات (الشروط التي تصاحبه) والخصائص يجب أن تبقى نفسها مهما كانت النشاطات⁽¹⁾

1 - Lionel Collins, Gérard Vallin, "Audit et contrôle interne Principes", objectifs et pratique éd-Dalloz , Paris 1997, p 80- 81.

وفي الشكل التالي نبين مراحل المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية:
شكل رقم (6) مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: J. Renard, op, cit, p 263.



المصدر:

Synthèse entre, B. Derveaux & Couland, "dictionnaire de management et de contrôle de gestion", éd - DUNOD, p 50 & R. Keravel, "L'évaluation du contrôle interne dans une mission d'audit", éd- FOUCHER ; 1990, p 57.

من خلال الشكلين (رقم 6 و رقم 7) يمكن القول أن مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية تتم عبر المراحل التالية :

- المرحلة الأولى: والمتمثلة في وصف النظام
- المرحلة الخاصة بالتعرف على إجراءات الرقابة الداخلية: وذلك من خلال متابعة بعض العمليات في المؤسسة للتأكد من فهم النظام
- المرحلة الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية: وذلك بالكشف عن مواطن الضعف و القوة
- المرحلة الخاصة باختبارات المطابقة: والغرض منها هو اختبار نقاط القوة و الضعف بغية الوصول إلى التقييم النهائي للرقابة الداخلية

خلاصة:

تضع المؤسسة أهدافا وتسعى إلى تحقيقها، وتحقيقها يهم عدة أطراف منها: المسيرون، الملاك، الزبائن، الموردون، البنوك، ...، الذين يهتمون بالمعلومات المتعلقة بالمؤسسة، وخاصة منها المتعلقة بالنتائج والوضعية المالية، وحتى تتال هذه المعلومات رضى مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، فلا بد أن تكون بعيدة عن كل الشكوك، ولكي تكون كذلك لا بد أن تخضع للرقابة والمراجعة.

فالمراجعة الداخلية تهدف أساسا إلى حماية أصول المؤسسة الضمان الدقة المحاسبية، تحقيق أهداف المؤسسة ... إلخ، وهو ما تشمله أقسامها، وهي المراجعة المحاسبية، التشغيلية ومراجعة المديرية، وذلك من خلال جعل النظام الداخلي فعال، بالإضافة إلى القيام بمراجعة سياسات المؤسسة واستراتيجياتها في سبيل تحقيق ما ترغب المؤسسة في الوصول إليه، وهذا فعلا لا يحقق هكذا، وإنما يجب توفر وسائل تسند عليها هذه المصلحة، والتي تتمثل في كفاءة الأفراد العاملين على هذه الوظيفة، ويعتبر ذلك من بين المعايير الشخصية الواجب توفرها في المراجع، بالإضافة إلى موقعها الذي يجب أن يكون تابعا للمديرية العامة، وهو ما يحقق استقلاليتها عن كل الوظائف الخاضعة لعملية المراجعة.

ففي حالة توفر هذه الوسائل، سوف تحقق المراجعة الداخلية أهدافها، ومنها تحقيق أهداف المؤسسة

ككل.

الفصل الرابع

تنظيم مهمة المراجع الداخلي

الفصل الرابع: تنظيم مهمة المراجع الداخلي

تمهيد:

حسب المهنة، فإن مهنة المراجعة الداخلية تبدأ بتكليف بالمهمة، وتتم بالمرحل التالية:⁽¹⁾

- مرحلة التحضير والدراسة.

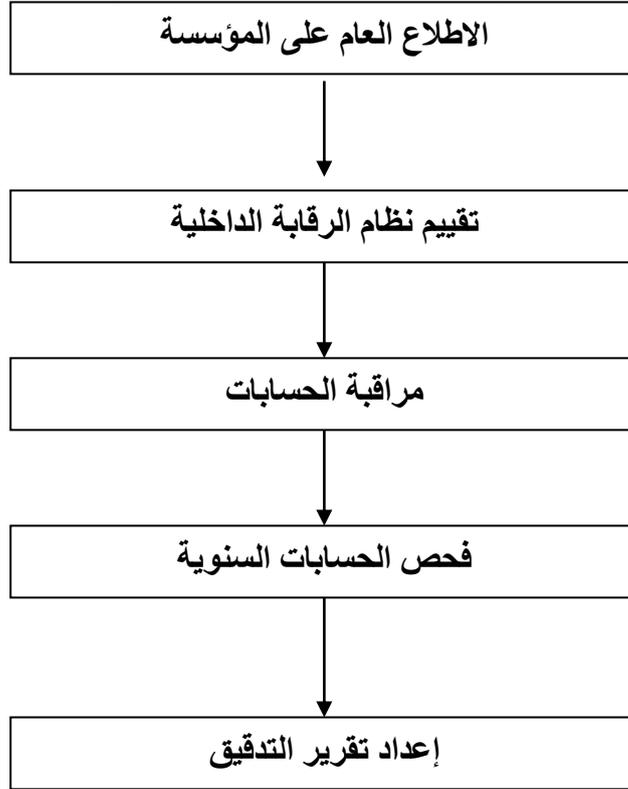
- مرحلة المراجعة الداخلية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- مرحلة إعداد تقرير المراجعة الداخلية.

هناك خطوات يقوم المراجع الداخلي بإتباعها من أجل القيام بمهامه على أحسن وجه والشكل الموالي

يوضح تلك الخطوات:

شكل رقم (8) خطوات قيام المراجعة الداخلي بمهامه



المصدر: Robert Obert, Révision et certification des comptes, Op.cit, p 27.

1 – Claude GRENIER ET Jean Bonnebouche, op, cit, p 57-58.

المبحث الأول: تنظيم مهمة المراجع الداخلي

المطلب الأول: مرحلة التحضير والدراسة

بحكم انتماء المدقق للمؤسسة يجب عليه الاطلاع على كل نشاطاتها، وخصوصيتها ومحيطها الاقتصادي والاجتماعي، من أجل فهم أكبر للأحداث التي لها تأثير على الحسابات التي سيقوم بتدقيقها، وعليه أخذ بعين الاعتبار هذه العناصر أثناء تخطيطه لمهمته، وتحديد المجالات التي تتطلب انتباه خاص واختيار أنسب تقنيات التدقيق، وهذا من خلال الحوارات والزيارات التي يجريها المدقق، فمن خلال هذه الزيارات التي يجريها المدقق، فمن خلال هذه الأخيرة يستطيع المدقق تفهم القيود المحاسبية، وبالتالي إعداد برنامج تدقيق بما يتماشى مع طبيعة أعمال المؤسسة، كما يمكنه أن يكتشف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

ويكون إمام المدقق بمختلف الجوانب المتعلقة بالمؤسسة من خلال الاطلاع على:

- العقد التأسيسي والقانون الأساسي للمؤسسة، المركز الرئيسي، مدة حياة المؤسسة نشاطها الأساسي، رأس المال، أعضاء مجلس الإدارة
- التعرف على فروع المؤسسة وكيفية تعاملها مع المركز الرئيسي، وعما إذا كانت تمسك حساباتها بنفسها أو بمعرفة المركز الرئيسي.
- طلب كشف بأسماء الموظفين المسؤولين بالشركة ومدى اختصاص ومسئولية كل منهم وصور من توقيعاتهم، خاصة أولئك المصرح لهم بالتوقيع على الشيكات والمستندات اللازمة.
- التعرف على التنظيم الداخلي للمؤسسة وأقسامها وإدارتها، وعلاقة كل إدارة بالأخرى، وإذا كان لها تنظيم خاص يجب التطرق إليه.
- كيفية توزيع المهام داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: مرحلة التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يناقش في اجتماع بدأ المهمة مخطط التدقيق بحضور المسؤولين الأساسيين للنشاطات التي سيتم تدقيقها، هذا الاجتماع يسمح بإعداد مخطط التدقيق، الذي يحدد بدقة تواريخ وأماكن ومدة التدقيق، ويوضح بشكل مفصل العمليات والنشاطات والوظائف التي ستخضع للتدقيق.⁽¹⁾

ويمكن القول إن القيام بتنفيذ التدقيق بالخطوات التالية:

1 - Claude Grenier et Jean Bonnebouche, op cit, p 57.

1- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** وتسمح هذه الخطوة بتحديد مناطق الضعف والقوة بنظام الرقابة الداخلية، وذلك بهدف تحديد المناطق التي تحتاج إلى توسع في إجراءات التدقيق، والمناطق التي سيتم بها قصر إجراءات التدقيق، وبصفة عامة التعديلات اللازمة على برنامج التدقيق.⁽¹⁾

ويتضمن نظام الرقابة الداخلية المكونات التالية⁽²⁾

* **محيط الرقابة:** يعتبر محيط الرقابة أساساً للمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية، وتتمثل العوامل التي يتكون منها محيط الرقابة بعوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة، وهي الاستقامة والقيم الأخلاقية، وأساليب التسيير، كما يتعلق بعضها بتنظيم المؤسسة ومدى تفويضها للسلطات وتتمثل باقي العوامل في السياسات الخاصة بالموارد البشرية، وفيما يلي يأتي شرح لهذه العوامل:

- الاستقامة والقيم الأخلاقية: تعتبر الاستقامة والقيم الأخلاقية عنصراً أساسياً للرقابة الداخلية، إذ لا يمكنها أن تتطور من دونها، فالمسؤولون في أعلى هرم السلطة يجب أن يكونوا مثاليين سواء في خطاباتهم أو حتى سلوكهم اتجاه الموظفين أو الغير.

- أساليب التسيير: تعكس أساليب التسيير توجه الإدارة في تسيير المؤسسة، وهذا من خلال وضع الخطط والموازنات التقديرية على أنها الأهداف الأكثر احتمالاً، إتباع نظام محاسبي جيد.

- الهيكل التنظيمي وتفويض السلطات: يمثل الهيكل التنظيمي الإطار الملائم لتنفيذ هدف المؤسسة، فهو يوضح خطوط السلطة والمسئولية بها، في حين يمثل تفويض السلطات تنازلاً لرؤساء عن بعض من مهامهم لمؤوسيتهم بغرض التخفيف من أعمالهم من جهة ولتشجيعهم على بذل الجهود لحل المشاكل من جهة أخرى.

* **تقدير الخطر:** يهتم هذا المكون بتحديد تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات منخفضة، لذا فعلى المؤسسة اتباع إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بتقدير المخاطر، وذلك من خلال محاولة جرد هذه المخاطر والتعرف عليها والبحث عن كيفية التقليل من حدتها.

1- عبد الفتاح الصحن وآخرون، "المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1986، ص 213.

2- جورج دانيال غالي، 2002-2003، مرجع سابق، ص 342-352.

*أنشطة الرقابة: تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات، الإجراءات، القواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملاءمة، وإدارة المخاطر بفعالية، فأنشطة الرقابة تتمثل في كل الأنشطة التي يمارسها الفرد، ويمكن توضيح عوامل تقييم أنشطة الرقابة في:

- الفصل الملائم بين الواجبات: أي أن المهام لا تسند لشخص واحد، وهذا بهدف حماية المؤسسة وأصولها من الاختلاس.

- الوثائق والسجلات الملائمة: تقوم الوثائق والسجلات بدور نقل المعلومات داخل المؤسسة وخارجها، حيث يتم تلخيص وتسجيل كل العمليات التي تمت في المؤسسة في هذه السجلات، إلا أنه ولاعتماد هذه السجلات يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

- الترتيب المسبق والمتتابع.
- إعداد هذه الوثائق في زمن حدوث هذه العملية أو بعد وقوعها بزمن قليل.
- التصميم لأغراض متعددة قدر الإمكان.
- تنظيمها على نحو يعزز الإعداد الصحيح.
- وجود دليل الإجراءات المناسبة.

لذا يجب وضع حماية كافية لهذه الأصول، كإنشاء مخازن مكيّفة ومحمية، بحيث لا يسمح بدخول أي فرد لها.

* الإعلام والاتصال: يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة، والحصول عليها وتشغيلها، وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

* المتابعة: يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية. ويمكن اعتبار المكونات السابقة الذكر كمقاييس يتم على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، على اعتبار أنها تتضمن المعايير التي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، إلا أن هذا التقييم يبقى كتقدير شخصي للمدقق.

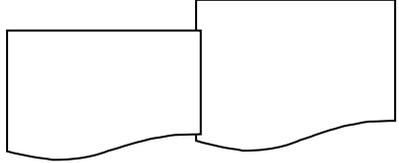
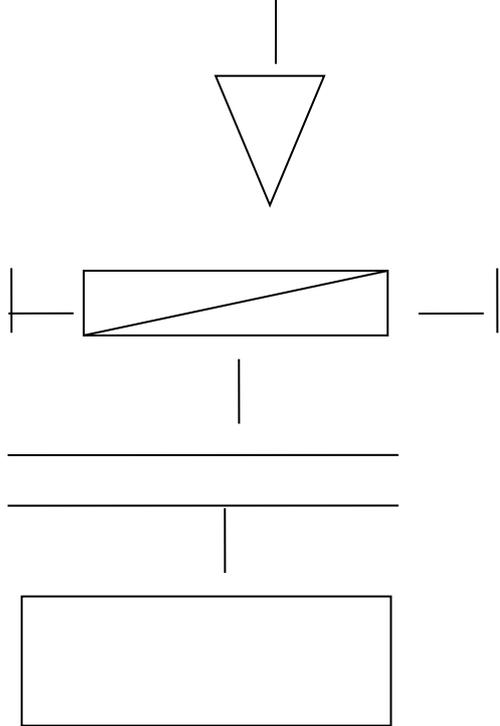
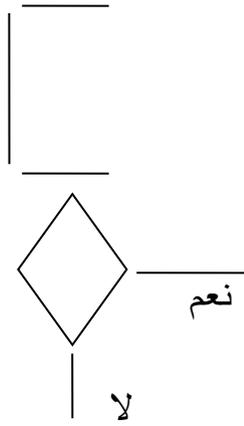
وتتعدد وسائل وأدوات توثيق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ولعل أكثر هذه الوسائل انتشاراً: (1)

1- محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، "أصول المراجعة (الرقابة الداخلية - أساسيات المراجعة)"، دار صفا للطباعة والنشر، القاهرة، 1986، ص 50.

- الوصف الكتابي (النظري): يوضح الوصف الكتابي الإجراءات التي تتبع في أداء كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة في شكل خطوات متتابعة ومتكاملة، وتعد المقابلات والملاحظات من الأساليب الهامة في كتابة التقرير الوصفي.
- المقابلات: تعد المقابلات مع مسؤولي وموظفي المؤسسة أحد أهم مصادر المعلومات التي يستعين بها المدقق في كتابة تقريره الوصفي، ويجب على المدقق الذي يقوم بالمقابلة أن تكون له معرفة كافية بالمؤسسة حتى يتمكن من طرح الأسئلة الملائمة.⁽¹⁾
- الملاحظات: الملاحظة هي تحقيق يقوم به المدقق بمفرده لتكوين رأي عن النظام، فهي أحد الوسائل التي يستعملها المدقق.
- * الخرائط التنظيمية: ويمكن تقسيم الخرائط التنظيمية إلى الخريطة التنظيمية العامة للمؤسسة وخرائط التدفق، حيث توضح الأولى الأقسام والإدارات والفروع التابعة للمؤسسة ومهام ومسئوليات كل منها، وباستعراض الخريطة التنظيمية يمكن التعرف على مدى الفصل بين الواجبات والمسؤوليات كأساس للرقابة الداخلية الفعالة، أما خرائط التدفق فهي توضح الدورة التي تمر بها كل عملية من خلال الأقسام والإدارات التي تضمها الخريطة التنظيمية العامة، ويساعد استخدام الخرائط في الإلمام السريع لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.
- * قائمة الاستقصاء: هي عبارة عن مستند يتضمن مجموعة من الأسئلة، يتم الإجابة عنها بـ "نعم" أو "لا"، ومن ثم يجب أن تصمم هذه الأسئلة بشكل دقيق حتى لا تحتل أي لبس في الإجابة المختصرة، وتغطي هذه الأسئلة أوجه النشاط المختلفة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

1 – George . R.Terry et Stephen, G.Franklin, "les principes du management", économica 8eme édition, Paris 1985, p 521.

الشكل رقم (9):رموز خرائط التدفق

الرمز	معناه
	<p>اتجاه التدفق</p> <p>ملفات من عدة نسخ</p> <p>الاحتفاظ بالملفات Archives</p>
	<p>مقارنة بين ملفين</p> <p>احتفاظ مؤقت</p> <p>عملية محددة ينتج عنها تغير في القيمة أو الشكل أو المكان للمعلومات</p> <p>ملاحظات أو تعليقات إضافية</p> <p>إجراء فيه خيار</p>
	

المصدر: Jacques Renard , "Théorie et Pratique de l'Audit Interne", 3eme

édition Les éditions d'organisation ,Paris , 2000, p.340.

أما مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، فإن المدقق غالباً ما يتبع المراحل التالية:⁽¹⁾

*** الدراسة والتقييم المبدئي للنظام:** تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة شاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وحتى يتمكن المدقق من تكوين هذه النظرة يتوجب عليه تجزئة النظام الرقابي إلى عدد من النظم التحتية، ثم يقوم بدراسة كل منها بالتفصيل، وبعد استكمال الدراسة النظرية يقوم المدقق عادة بتقييم مبدئي للنظام على افتراض أن الإجراءات الرقابية تم تنفيذها كما هو منصوص عليه، فإذا أظهر التقييم أنه لا يمكن الاعتماد على بعض النواحي، فإن المدقق يتجنب هنا القيام بعملية اختبارات الالتزام، ويكثف جهوده على التحقق من بنود القوائم المالية. *** اختبارات الالتزام بتنفيذ إجراءات النظام:** حصول المدقق على معلومات كافية عن النظام، وكفايتها من الناحية النظرية لا يعني أن النظام مضى عنه، فمن الممكن ألا تحترم الإجراءات المذكورة والتي تم ملاحظتها يتم تطبيقها بالفعل، فقد يكون هناك نظام سليم من الناحية النظرية لكن من الممكن أن يصبح معيباً في تطبيقه إذا لم تحترم إجراءاته.

*** التقييم النهائي للنظام وتقديم اقتراحات التحسين للإدارة:** بعد إتمام اختبارات الالتزام يقوم المدقق بإعطاء حكم نهائي عن النظام، وهذا الحكم يكون في شكلين رئيسيين:

- يوجد أي نقص متأكد منه في النظام، فالمدقق هنا بإمكانه استنتاج بأن الرقابة الداخلية جيدة، ويستطيع إذن الاعتماد عليها.

- يوجد نقص في إجراءات الرقابة، والمدقق في هذه الحالة يحاول معرفة أسباب النقص، ويقدر ما إذا كان تكرارها أو عدم اكتشافها يؤثر على سير النظام، وفي هذه الحال يقوم المدقق بتوسيع نطاق التدقيق.

وقد اقترح بعض الباحثين ورقة عمل لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بواسطة المدققين، حيث اهتمت

بتقييم مكونات الرقابة الداخلية السابقة الذكر، وذلك ما نوضحه في الجدول التالي:⁽²⁾

1- جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 342-352.

2- نفس المرجع، ص 382.

جدول رقم (3) : تقييم المدقق لمكونات نظام الرقابة الداخلية

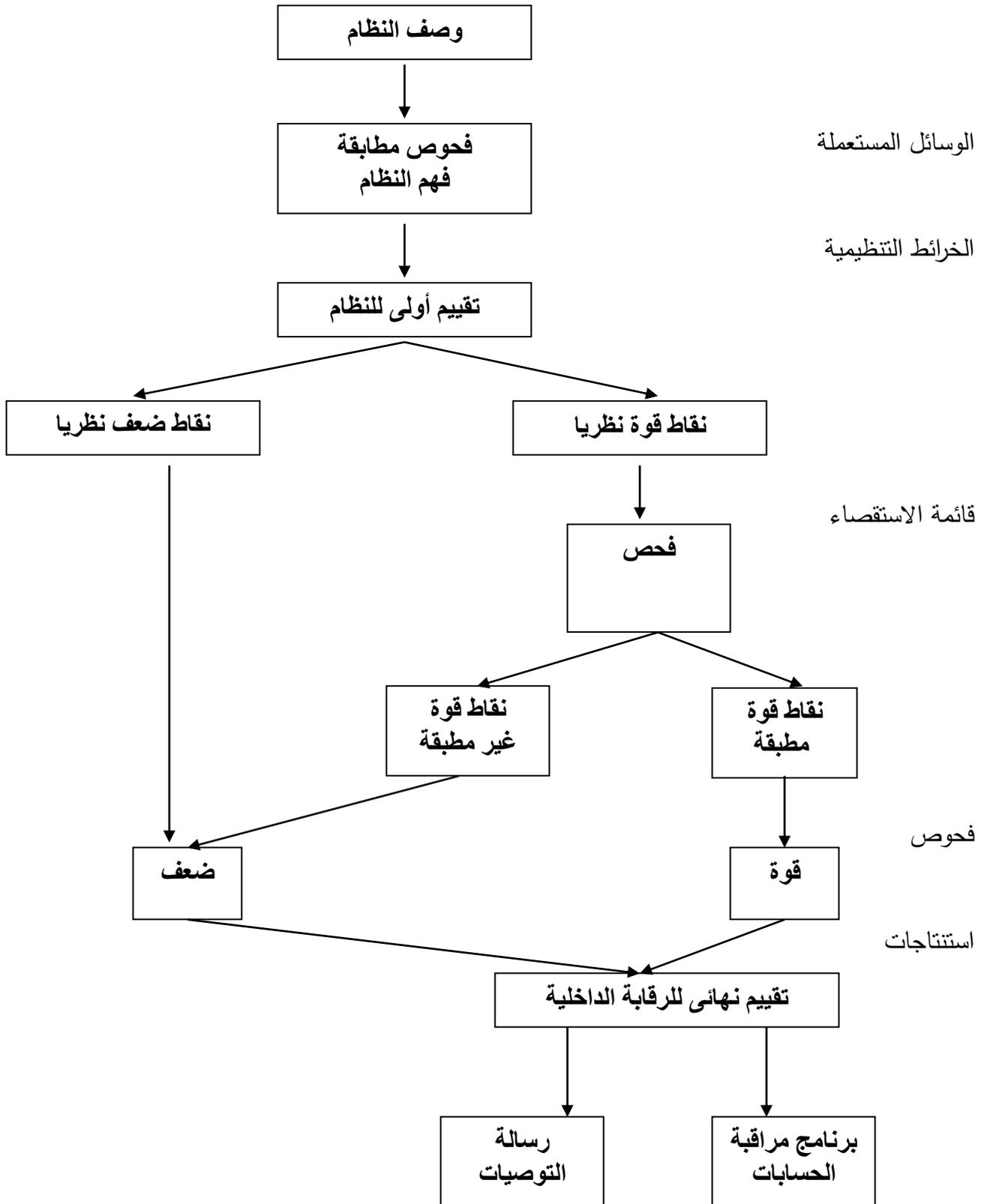
مستوى الفعالية	%20-0	% 40-20	% 60-40	% 80-60	% 100-80
التقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية	توجد نقاط ضعف كبيرة	توجد إمكانيات لإجراء تحسينات	الرقابة مرضي عنها بدرجة منخفضة	الرقابة مرضي عنها بدرجة كبيرة	الرقابة جيدة
محيط الرقابة					
تقدير الخطر					
أنشطة الرقابة					
الإعلام والاتصال					
المتابعة					
النظام ككل					
التقرير	رأي مقيد	إفصاح	توجد مشكلات هامة	كاف	فعال

المصدر: جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص 382

ويمكن توضيح أن هذا العمل معني به بالدرجة الأولى المدقق الداخلي على اعتبار أن التدقيق الداخلي تستعمله الإدارة كأداة لتحسين النظام، ولكسب ثقة المدقق الخارجي وتحسين صورتها مع المتعاملين معها. ويمكن توضيح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

ويوضح لنا الجدول ادناه كل الخطوات الخاصة و الواجبة الاتباع لتقييم نظام الرقابة الداخلية من وصف للنظام، إجراء فحوص مطابقة النظام، تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف ثم التقييم النهائي لنظام الرقابة ووصولاً الى رسالة التوصيات .

شكل رقم (10) خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: Jean Raffegau, Pierre Dufils et Didier de Ménoville, OP, cit, P 58

ب- تنفيذ عمل التدقيق: وهي الخطوة الأساسية في التدقيق بحيث فيها يجري المدقق الاستجابات، الملاحظات، الفحوصات⁽¹⁾

تدقيق الدفاتر والسجلات والعمليات المحاسبية، فيقوم المدقق هنا بجمع الأدلة والإثباتات اللازمة لإبداء رأيه على القوائم المالية للمؤسسة، وهناك عدة إجراءات يمكن للمدقق استخدامها من أجل جمع هذه الأدلة، ويمكن أن نذكر: الفحص، الملاحظة، المصادقات، الاستعلام والاستفسار

ولكي يؤدي المدقق الداخلي مهمته بالشكل الجيد، عليه تخطيط وإعداد أوراق عمل، وهذه الأوراق هي عبارة عن "سجل للإجراءات التي اتبعتها المدقق والاختيارات التي قام بها، والمعلومات التي تحصل عليها والنتائج التي توصل إليها خلال عملية التدقيق"⁽²⁾، كما تعتبر " أدلة مكتوبة وملموسة يتم تجميعها بواسطة المدقق خلال قيامه بإجراءات التدقيق وإعداد التقرير ومن ثم فهي تشتمل على كل ما قام بإعداده المدقق، وما تم الحصول عليه والطرق التي اتبعتها والنتائج التي توصل إليها"⁽³⁾.

المطلب الثالث: مرحلة إعداد تقرير التدقيق الداخلي

لقد ظلت كلمة "شهادة" مستعملة للدلالة على تقرير المدقق إلى أن بدأ التحول إلى لفظ "تقرير" الذي يقابل اللفظة « Rapport » في اللغة الفرنسية، كم هو شائع لدرجة كبيرة في أنحاء العالم، ويرجع سبب هذا التحول إلى أن الشهادة تعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقعة، فلا تعطي إذن إلا إذا وصل مقدمها منزلة اليقين، لذلك فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يعطيه المدقق، لأنه عاجز عن إعطاء شهادة، وهذا يعود إلى أن البيانات المحتواة في القوائم المالية عبارة عن أشياء تقريبية بسبب وجود عنصر التقريب كالاقتلاكات والمؤنات.⁽⁴⁾

والتقرير هو محصلة نهائية لعملية التدقيق، وهذا التقرير يشمل رأي المدقق في القوائم المالية والنتائج التي توصل إليها وما يبدو له من ملاحظات وانحرافات أو مخالفات، والتوصيات التي يراها ضرورية. والتقرير عموما يتضمن ثلاثة أجزاء:⁽⁵⁾

1- Claude Genier et Jean Bonnebouche, op, cit, p 58.

2- إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 90.

3- صلاح ربيعة، " المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية، جامعة الجزائر، ص 75.

4- خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)" ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 127.

5 - Claude Grenier et Jean Bonnebouche, op , cit, p 58.

- ملخص عن مجموع المهمة يسمح لإدارة المؤسسة بالاطلاع السريع لنتائج التدقيق والمدقق يشرح رأيه بشكل عام.
 - تقرير مفصل للمهمة ويحضر للخلاصات والتوصيات.
 - التوصيات وهي ضرورية، لأن التقرير يجب أن يكون منهجيا.
 - ويوجه التقرير للأشخاص المعنيين كمسؤولي المدقق والإدارة العامة، هذه السرية تكون خاصة مع الأطراف الخارجية باستثناء محافظي الحسابات.
- وما يجب معرفته أن المدقق الداخلي لا يتدخل في تطبيق التوصيات.⁽¹⁾
- كما يجب أن يحتوي التقرير على بعض العناصر التي يراها البعض ضرورية، كعنوان التقرير، وتاريخ ومكان الإعداد، وإمضاء المدقق، والمهمة التي كلف بها المدقق، والجهة الموجه لها التقرير، والتصريح برأي المدقق بوضوح فيما قام بتدقيقه، والملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية.⁽²⁾

1 - www.ucl.ac.be

2 - Claude Genier et Jean Bonnebouche, op, cit, p134.

المبحث الثاني : العينات الإحصائية والمراجعة الداخلية

يقضي المراجع معظم وقته عند قيامه بعملية المراجعة في تجميع الأدلة والإثباتات خلال فحصه للعمليات ومختلف الوثائق، حتى تكون أساسا لإبداء الرأي في تقريره النهائي، ففي السابق كان المراجع يقوم بمراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية، غير أن كبر حجم المؤسسات ومن ثم كبر حجم وتعقد العمليات التي تقوم بها وتشعبها، جعل من الصعب أو المستحيل مراجعة جميع العمليات وقيامه بالمراجعة الإختيارية والتي تعتمد أساسا على استعمال العينات الإحصائية وإخضاعها للفحص والاختبار .

وستتطرق من خلال هذا المبحث إلى مجموعة من المفاهيم والمصطلحات الإحصائية والعلاقة بين بعض المتغيرات من خلال المطلب الأول، والتي تعتبر أساسا للتطرق إلى تصميم عينات المراجعة في المطلب الثاني، ومن ثم تقييمها في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفاهيم ومصطلحات إحصائية والعلاقة بين بعض المتغيرات

أولاً: مفاهيم ومصطلحات إحصائية

1- المجتمع

يمكن تعريفه بأنه مجموعة المشاهدات والقياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الإحصائية، والتي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس⁽¹⁾، ففي مجال المراجعة قد يمثل المجتمع:

- كل المستندات الخاصة بعملية معينة مثل (فواتير البيع، فواتير الشراء، أدونات الصرف ...).
- العمليات التجارية التي حدثت في مجال زمني معين.
- حسابات المدينين المسجلين في دفتر الأستاذ عددا وقيمة.
- الصكوك المدفوعة خلال الفترة.
- محاضر الاستلام الخاصة بالبضاعة.

2- العينة:

تمثل العينة مجموعة المفردات أو العناصر التي يتم اختيارها بطريقة إحصائية لغرض اختبارها، ومن ثم مساعدة هذه العينة في تعميم نتائجها على المجتمع المستخرجة منه⁽²⁾، فالعينة هي جزء من الكل، ففي مجال مراجعة العينة يمكن أن تمثل مجموعة من المفردات المختارة من المجتمعات المذكورة أعلاه.

1- جلاطو .ج ، "الإحصاء"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 05.

2- عبد ربه. إ.ع. إ. ، "مبادئ علم الإحصاء"، مطبعة الإشعاع، الإسكندرية، 2001، ص14.

3- رقم الدقة:

يعبر عن أعلى قيمة للخطأ والتي يقبلها المراجع في مجتمع معين، أي بعبارة أخرى هو ذلك الخطأ المسموح به، وتحديد هذه القيمة يخضع لتقدير المراجع وحكمه الشخصي آخذا بعين الاعتبار الظروف المحيطة والأهمية النسبية للمجتمع المراد أخذ عينة منه واختبارها، وعادة ما يعبر عنه بمجال يقع حول قيمة معينة.

كما أن لرقم الدقة علاقة عكسية مع حجم العينة، فكلما رغب المراجع في أن يكون رقم الدقة صغيرا، استوجب ذلك عينة ذات حجم كبير والعكس صحيح.

4- مستوى الثقة:

يتمثل في النسبة المئوية لدرجة التأكد المطلوبة من قبل المراجع والخاصة باستنتاج إحصائي معين، بناء على اختباره للعينة، فيمكن للمراجع أن يقول على سبيل المثال أنه هناك احتمال قدره 90 % بأن الاستنتاج الذي سيحصل عليه من اختبار العينة يمكن الاعتماد عليه، ومن ثم تعميمه على المجتمع.

كما أنه هناك علاقة بين مستوى الثقة ورقم الدقة، فهما مكملان لبعضهما ويجب على المراجع اختيارهما أو تحديدهما في نفس الوقت، وذلك للتعبير على متطلبات العينة تحت الاختيار.

ثانيا: العلاقة بين بعض المتغيرات

هناك علاقة مباشرة وغير مباشرة بين المتغيرات التالية:

(مستوى الثقة، رقم الدقة، درجة الدقة، حجم العينة، كفاية نظام الرقابة الداخلية، درجة المخاطرة)،

وستعرض فيما يلي لبعض من هذه العلاقات⁽¹⁾

أ- العلاقة بين مستوى الثقة ورقم الدقة:

كلما كان رقم الدقة أو الخطأ المسموح به كثيرا، كلما كان مستوى الثقة عال والعكس صحيح، بحيث

إنه إذا كان رقم الدقة صغيرا، كلما كان مستوى الثقة منخفضا، فنستج أن هناك علاقة طردية بين

مستوى الثقة ورقم الدقة.

ب- العلاقة بين درجة الدقة ورقم الدقة:

إذا كان رقم الدقة صغيرا فهذا يعني أن درجة الدقة عالية، والعكس صحيح، فكلما ارتفع رقم الدقة

كلما كانت درجة الدقة منخفضة، وهذا يعني أن هناك علاقة عكسية بين المتغيرين، فتوسع المجال

1- رياض عبد الرؤوف، "استخدام تقنيات المعاينة الإحصائية في تقويم نظم الرقابة الداخلية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير

في المحاسبة، جامعة دمشق - سوريا - 2002، ص12.

المسموح به للخطأ يستلزم درجة الدقة المطلوبة منخفضة، أما إذا كان مجال الخطأ المسموح به ضيقاً يستلزم درجة الدقة المطلوبة عالية.

ج- العلاقة بين درجة الدقة وحجم العينة:

كلما أراد المراجع درجة دقة عالية، عليه أن يسمح بمجال خطأ ضيق، فحجم العينة لا بد أن يكون كبيراً والعكس صحيح، فإذا أراد المراجع درجة دقة منخفضة، وبالتالي رقم دقة كبير فحجم العينة يكون صغيراً، فهناك علاقة طردية بين درجة الدقة وحجم العينة، بينما هناك علاقة عكسية بين رقم الدقة وحجم العينة.

د- العلاقة بين حجم العينة ونظام الرقابة الداخلية:

أساس هذه العلاقة هو درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية كفاء كلما كان عدد العناصر المكونة صغيراً والعكس صحيح، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية غير موثوق به كلما كان عدد عناصر العينة كبيراً، فهناك علاقة عكسية بين كفاية النظام وحجم العينة.

هـ- العلاقة بين درجة المخاطرة ونظام الرقابة الداخلية

بالنسبة لهذه العلاقة فهي مكتسبة، بحيث إنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية كفاء كلما كانت درجة المخاطرة والعكس صحيح، ففي حالة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير كفاء كلما كانت هناك درجة مخاطرة مرتفعة.

والجدول التالي يبين العلاقة بين بعض المتغيرات.

الجدول رقم (4): العلاقة بين بعض المتغيرات الإحصائية

درجة المخاطرة	نظام الرقابة الداخلية	حجم العينة	الدقة		مستوى الثقة	الحالة
			الدرجة	الرقم		
قليلة	جيد	صغير	قليلة	كبير	مرتفع	الأولى
عالية	ضعيف	كبير	كبيرة	صغير	منخفض	الثانية

المصدر: اشتيوي .إ.ع، مرجع سابق، ص 330.

المطلب الثاني: تصميم عينات المراجعة

إن استعمال طريقة العينات في عملية المراجعة تعني تطبيق إجراءاتها على مجموعة معينة من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة، أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع من الحصول على دليل المراجعة، وتقييمه لبعض خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين النتيجة بشأن المجتمع، وسوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى أنواع عينات المراجعة ومصادر الخطر الناتجة عنها.

أولاً: أنواع العينات

إن الاعتماد على نظام العينات عند القيام بالمراجعة الاختبارية، لا يمكن أن يكون دون تحديد نوعها، فهي تنقسم إلى نوعين وهما:

النوع الأول العينات غير الإحصائية

النوع الثاني: العينات الإحصائية

1- العينات غير الإحصائية

يعتمد أسلوب العينات غير الإحصائية على التقدير والحكم الشخصي للمراجع على ضوء مهارته، وفي هذا السياق فإن المراجع يختار العينة دون اللجوء إلى قواعد الاحتمالات الإحصائية، أو أي أسلوب رياضي، فحتى ولو أن معايير المراجعة تستوجب استعمال العينات المكونة إحصائياً، إلا أنها تقبل كذلك استعمال العينات غير الإحصائية، أي تلك المستخرجة دون أي حسابات إحصائية، على أن يكون هذا الحكم منطقياً وله أساس من الصحة⁽¹⁾ ، وفي جميع الأحوال يمكن للمراجع استخدام هذا الأسلوب في الحالات التي يكون فيها المجتمع ممثلاً في وحدات محددة أو متجانسة.

كما أن تطبيق أسلوب العينات غير الإحصائية يستوجب إتباع الخطوات التالية:

- تحديد هدف الفحص.
- تحديد العوامل التي تؤثر على نطاق الفحص.
- تحديد نوع المراجعة.
- تحديد الأسلوب الذي يتبعه المراجع عند اختياره وقيامه بعملية الفحص.
- إذا قرر المراجع استخدام أسلوب العينات غير الإحصائية فعليه القيام بما يلي:
- تحديد حجم العينة.

1 - Revue française de comptabilité , "Auditing and other selective testing procédures", N° 325, septembre 2000, p05.

- اختيار عناصر العينة.
- فحص العينة المختارة.
- تقييم نتيجة العينة.

2- العينات الإحصائية

عكس العينات غير الإحصائية، فالعينات الإحصائية تعتمد على قوانين الاحتمالات والطرق والجدول الإحصائية في تحديد حجم العينة واختيار عناصرها، ومن ثم تقييم النتائج التي توصل إليها مع تعميمها على المجتمع محل الدراسة، ومن أهم الخصائص التي تتميز بها هذه المعاينة هو أن لكل مفردة داخل المجتمع احتمالاً محدداً للظهور في العينة التي يتم اختبارها، وكذلك فإن كل عينة ممكنة لها نفس الحجم، سيكون لها نفس الاحتمال لسحبها⁽¹⁾، كما أن استخدام العينات الإحصائية في المراجعة يتطلب من المراجع الاختيار العشوائي للعينة بالإضافة، إلى طريقتين وهما الاختيار المنتظم للعينة والاختيار بالمصادفة.

أ- الاختيار العشوائي للعينة

إن العشوائية في الاختيار لا تعنى حسب ما يشير له المعنى العام للكلمة، لكن العشوائية في الاختيار تعنى هنا إتاحة فرص متكافئة في الاختيار لكل مفردة من مفردات مجتمع البحث للدخول في العينة المختارة، وبمعنى آخر لا بد من توافر احتمال متساوي لجميع وحدات المجتمع للدخول في الاختيار ضمن مفردات العينة، كما أن مبدأ العشوائية يمكن الوصول إليه باستخدام عدة طرق علمية عند القيام بعملية الاختيار، ومن أهمها والتي يمكن استعمالها في المراجعة نذكر تحديد العينة عن طريق جداول الأعداد العشوائية⁽²⁾، فهذه الطريقة يمكن استخدامها سواء كان حجم العينة صغيراً أو كبيراً، كما تتميز بالسهولة والبساطة، بحيث يتم استعمال جداول أعدت مسبقاً يطلق عليها اسم "الجدول العشوائية"، فهي قد تكون مكونة من رقمين متجاورين اختيرت عشوائياً من مجموعة الأعداد، ورتبت في مجموعة من الصفوف والأعمدة. ويتم استعمال هذه الأرقام عند اختيار العناصر والمفردات المكونة لهذه العينة.

1- سامي مسعود، أحمد شكري الزيموي، "مقدمة في علم الإحصاء الوصفي والتحليلي"، الطبعة الأولى، الأردن، دار حنين للنشر والتوزيع، 1998، ص 33-34.

2- ويليام كوكران، "تقنية المعاينة الإحصائية"، ترجمة أنيس كنجو، الطبعة الثالثة، الرياض، جامعة الملك سعود، 1995، ص 2.

ب- الاختيار المنتظم للعينة

- لاختيار العينة بطريقة منتظمة نقوم بإتباع الخطوات التالية:⁽¹⁾
- نرقم مفردات لمجتمع محل الدراسة من 1 إلى حجم المجتمع.
 - نختار عشوائيا مفردة البداية للعينة من الأرقام 1-9.
 - نحدد مقدار الزيادة المنتظمة حسب العلاقة التالية: **الزيادة المنتظمة = حجم المجتمع/حجم العينة**.
 - نضيف مقدار الزيادة المنتظمة إلى مفردة البداية لنحصل على المفردة التالية المختارة في العينة، ونتابع إضافة الزيادة المنتظمة إلى أن نحصل على مفردات العينة المطلوبة.
- وعند استخدام الاختيار المنتظم يجب على المراجع أن يتأكد أن المجتمع محل الدراسة ليس مكونا بطريقة تؤدي إلى تطابق مفردات أو العناصر المكونة للعينة مع نمط معين من المجتمع.

ج- الاختيار بالمصادفة للعينة

في هذه الطريقة يحاول المراجع أن يقوم باستخلاص عينة من المجتمع محل الدراسة بكل عشوائية، أي دون استثناء أو إدخال عنصر معين إلى العينة خارج العشوائية، لذلك على المراجع أن يأخذ بقدر من الحذر في الاختيار حتى لا يكون منحازا.

ثانيا: مصادر الخطر في عينات المراجعة

ترجع أهمية دراسة الخطر في عينات المراجعة إلى أنه يؤثر في النهاية على سلامة التقارير التي يبدى من خلالها المراجع رأيه حول العمليات، فالخطر المهم الذي يجب أن يتفاداه هو عدم اكتشافه للأخطاء الجوهرية، وحتى يستطيع المراجع التحكم في هذا النوع من الخطر عليه أن يكون له علم بها.

وتشمل مصادر الخطر في عينات المراجعة على نوعين هما:⁽²⁾

1- خطر استخدام نظام العينات:

نعنى بهذا النوع من الخطر أن العينة المختارة لا تمثل المجتمع الذي استخلصت منه هذه الأخيرة، وفي هذه الحالة يستطيع المرجع التحكم في هذا الخطر عن طريق:

- زيادة حجم العينة المسحوبة من المجتمع محل الدراسة
- تعديل معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المعياري أو حتى مستوى الثقة.

1- منصور . ع، صبري، ع وقوقزة، "علم الإحصاء الوصفي المبرمج"، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص 18.

2- جمعة، أ.ح، "التدقيق الحديث للحسابات"، دار الصفاء، عمان، الطبعة، 1999، ص 219.

2- الخطر غير الناتج من استخدام نظام العينات:

هذا النوع من العينات وارد حتى إذا قام المراجع بفحص كل المجتمع محل الدراسة، فهذا النوع من الخطر يستطيع أن يرجع إلى:

- تصميم المراجع لنظام إجراءات المراجعة، بحيث لا يتناسب مع الهدف من الفحص.
- عدم اكتشاف المراجع لخطأ جوهري في المستندات التي تم اختيارها كعينة للمجتمع المراد فحصه.
- إرسال المراجع لمصادقات والردود عليها غير صادقة.
- التطبيق الخاطئ لأسلوب العينات غير الإحصائية.

المطلب الثالث: تقييم العينات الإحصائية في المراجعة

بعد قيام المراجع بتصميم العينات الإحصائية التي يحتاجها وذلك حسب الهدف المراد تحقيقه من عملية المراجعة، يقوم هذا الأخير بتقييم هذه العينات، وذلك باستخدام القياس الإحصائي لها، فمن خلال القياس يمكن للمراجع تحديد حجم العينة، وكذلك تقييم نتائجها، ومن أهم طرق القياس الإحصائي نذكر الأسلوبين التاليين:

- أسلوب العينات التي تختص بالصفات.
- أسلوب العينات التي تختص بالقيمة.

أولاً: أسلوب العينات التي تختص بالصفات

يعتبر هذا الأسلوب مناسباً عندما يتعلق الأمر بتقييم نظام الرقابة الداخلية، ففي هذا الأسلوب يقوم المراجع بمعرفة عدد مفردات العينة من خلال حدود الخطأ ومستوى ثقة معين، كما أن هذا الأسلوب يسمح للمراجع بتحديد معدل الحدوث المتوقع (معدل خطأ المجتمع) في العناصر التالية:

- فواتير الشراء التي ليس لها مستندات مؤيدة.
- فواتير البيع التي لم تسعر تعبيراً سليماً.
- الصكوك التي تحتوي على أخطاء في المبالغ المسجلة بها.

كما يمكن إضافة مختلف الوثائق والمستندات التي لا تحتوي على توقيعات المعنيين أو المسؤولين عند القيام بعمليات تتطلب استخدام هذه الوثائق والمستندات.

ومما سبق يمكن استنتاج أن هذا الأسلوب يختص بدراسة خاصة معينة يتميز بها المجتمع محل الدراسة أو صفة معينة وليس في القيمة التي يحتوي عليها المجتمع محل الدراسة⁽¹⁾ .

وفيما يلي الخطوات المتبعة عند استخدام العينات التي تختص بالصفة وهي كما يلي:⁽²⁾

الخطوة الأولى: تحديد الهدف من عملية المراجعة مثلا اختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الخطوة الثانية: تحديد حجم المجتمع ومواصفاته (مستندات، حسابات، أرصدة، ...)

الخطوة الثالثة: تحديد معدل الحدوث المتوقع، والذي يمكن أن يكون انطلاقاً من خبرة المراجع التي

كونها في السنوات الماضية من ممارسة المهنة.

الخطوة الرابعة: تحديد الخطأ المعياري على أساس مستوى الثقة، وقبل أن نحدد ذلك نود الإشارة إلى أن

الخطأ المعياري يقيس مدى التقارب بين تقدير الخطأ المعياري للعينات وخصائص المجتمع غير المعروفة

المتعلقة بالعينات، بينما يعرف الخطأ بوجه عام بأنه وجود اختلاف في خصائص العينة عن خصائص

المجتمع الذي سحب منه، أما الخطأ المعياري فهو يعني المستوى النمطي الذي يقيس النطاق الذي يتوقع أن

يقع عند معدل الحدوث الفعلي.

بينما مستوى الثقة - وكما ذكرنا سابقاً - يعني تلك النسبة المئوية التي تكون فيها نتيجة العينة تمثل

المجتمع الذي يتم دراسته.

وبناء على ما تقدم فإن الخطأ المعياري يتحدد على أساس الخبرة المكتسبة من طرف المراجع، وعلى

أساس كذلك مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

الخطوة الخامسة: تحديد حجم العينة الذي يتم على ضوء توافر المعلومات التالية:

- حجم المجتمع.

- معدل الحدوث المتوقع.

-معدل الخطأ المعياري.

- مستوى الثقة.

1 - Mc Rae, T.W, "Audit méthode statistique, traduction et adaptation", Raffegau. J et Dubois. F . Publi union, Paris, 1978. p 27.

2 - سعد حسين فتح الله، " مبادئ علم الإحصاء والطرق الإحصائية"، جامعة آل البيت، الأردن ، الأكاديمية للنشر 1998، ص 31.

الخطوة السادسة: تقييم نتيجة العينة، بحيث إن المراجع يجد نفسه أمام ثلاث حالات ممكنة بعد سحب العناصر المكونة للعينة وهي :

حالة 1: معدل الحدوث الفعلي \geq معدل الحدوث المتوقع.

حالة 2: معدل الحدوث الفعلي $<$ معدل الحدوث المتوقع.

حالة 3: أحد المستندات أو أكثر يشير إلى وجود غش وتلاعب أو ضعف نظام الرقابة الداخلية. وحسب الحالات السابقة فبإمكان المراجع أن يكتفي بالعينة المسحوبة إذا وجد نفسه في الحالة الأولى، أما إذا وجد نفسه في الحالة الثانية فعلى المراجع أن يوسع في حجم العينة بزيادة العناصر المكونة لها، أو يستطيع حتى استعمال إجراءات أخرى للمراجعة، كما يمكن له كذلك أن يعيد تقدير الخطأ المعياري ومستوى الثقة.

أما بالنسبة للحالة الثالثة فعلى المراجع أن يتبع أسلوب مراجعة خلاف أسلوب العينات نظرا لخطورة الوضع والمسئولية التي تقع على عاتقه. وبعد تطرقنا لأسلوب العينات التي تختص بالصفات، نتطرق فيما يلي إلى أسلوب العينات التي تختص بالقيمة.

ثانيا : أسلوب العينات التي تختص بالقيمة

إن استخدام هذا الأسلوب من العينات يكون عندما يريد المراجع الوصول إلى نتيجة في شكل قيمة فعلية عكس الأسلوب الأول الذي يستخدم عندما يكون المجتمع محل الدراسة يحتوي على خاصية معينة، والتي عليه تدور دراسة العينة⁽¹⁾

فهذا الأسلوب يعتبر مناسباً جداً للتطبيق في مجال المراجعة نظراً لكونه يمكن المراجع من عمل الاختبارات الكمية ذات القيم العددية.

ويمكن عرض خطوات القياس الإحصائي باستخدام أسلوب العينات التي تختص بالقيمة كما يلي (2) :

الخطوة التمهيديّة: تتمثل في تحديد الهدف من المراجعة والذي يمكن أن يكون بمثابة الحصول على الدليل المناسب على أرصدة الحسابات المقيدة، والتي تشير إلى عدم وجود أخطاء مادية.

الخطوة الأولى: تحديد حجم المجتمع المراد فحصه والذي يمكن أن يكون أحد المجتمعات التالية:

- المدينون.

1 Paul newbold, "statistics for business and economics", third edition , London, prentice-hall international, 1991, p8.

2- جمعة، أ.ج ، "التدقيق الحديث للحسابات"، مرجع سابق، ص 236.

- أوراق القبض.

- إضافات الأصول الثابتة أثناء السنة المالية.

- الاستثمارات التي تتم في الأوراق المالية.

الخطوة الثانية: تحديد حجم العينة، وذلك باستخدام المعادلة التالية:

$$n = \left[\frac{t \cdot z \cdot e}{m - q} \right]$$

حيث إن :

ن : حجم العينة.

ت : حجم المجتمع المراد فحصه.

ز : معامل الثقة والذي يمكن تحديده من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (5): مستوى الثقة وما يقابلها من معامل الثقة.

مستوى الثقة	%70	% 75	% 80	% 85	% 90	% 95	% 99
معامل الثقة	1.04	1.15	1.25	1.44	1.65	1.96	2.58

المصدر: جمعة. أ. ج مرجع سابق، ص 237.

ع: الانحراف المعياري المقدر.

م: الخطأ المقبول.

ق : نقطة التقدير لمجموع الخطأ.

الخطوة الثالثة: اختيار العينة العشوائية، وهنا توجد عدة طرق لاختيار هذه العينة حسب ما رأيناه سابقا.

الخطوة الرابعة: تحديد قيمة الخطأ في العينة.

الخطوة الخامسة: تحديد نقطة التقدير لمجموع الأخطاء، ويتم تقديرها باستخدام المعادلة:

$$q = t - \bar{c}$$

حيث إن:

ت: حجم المجتمع.

ح: متوسط الخطأ، والتي يتم إيجادها من خلال المعادلة التالية:

$$\bar{c} = \frac{\sum c}{n}$$

حيث إن:

مج ح: مجموع مفردة الخطأ في العينة.

ن: حجم العينة.

الخطوة السادسة: احتساب الانحراف المعياري للخطأ، وذلك من خلال استخدام المعادلة التالية:

$$\epsilon = \frac{\sqrt{\text{مج ح} - 2 \text{ن} (\text{ح})^2}}{\text{ن} - 1}$$

حيث إن:

ع: الانحراف المعياري.

ح: مفردة الخطأ على العينة.

ح: متوسط الخطأ في العينة.

ن: حجم العينة.

الخطوة السابعة: احتساب نطاق الخطأ المعياري، وذلك لتقدير خطأ المجتمع عند مستوى ثقة معين،

ويتم قياسه باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{س} = \text{ن} \cdot \text{ز} \cdot \frac{\epsilon}{\sqrt{\frac{\text{ت} - \text{ن}}{\text{ن}}}}$$

حيث إن:

س: نطاق الخطأ المعياري.

ت: حجم المجتمع المراد فحصه.

ز: معامل الثقة.

الخطوة الثامنة حساب حدود مستوى الثقة، والذي يتم باستعمال المعادلتين التاليتين:

$$\begin{aligned} \text{ص} &= \text{ق} + \text{س} \\ \text{د} &= \text{ق} - \text{س} \end{aligned}$$

حيث إن:

ص: الحد الأقصى لمستوى الثقة.

د: الحد الأدنى لمستوى الثقة.

س: نطاق الخطأ المعياري.

ق: نقطة التقدير لمجموع الخطأ.

الخطوة التاسعة: تقييم نتيجة العينة

بعد أن يقوم المراجع بتحديد حجم العينة، يقوم بتقييم مجموع خطأ المجتمع المراد فحصه لكي يحدد ما إذا كان هناك خطأ جوهري وذي أهمية نسبية للمجتمع أم لا، بحيث أن ذلك يتوقف على النتائج الإحصائية المتوصل إليها، ويمكن أن يواجه المراجع حالتين هما:

الحالة الأولى: حدود مستوى الثقة \geq الخطأ المقبول.

الحالة الثانية: حدود مستوى الثقة أو أحدهما $<$ الخطأ المقبول.

بالنسبة للحالة الأولى يمكن اعتبار العينة المختارة من المجتمع أنها ممثلة له، وبالتالي هي مقبولة من طرف المراجع.

أما بالنسبة للحالة الثانية، فالعينة المختارة لا يمكن اعتبارها بأنها ممثلة للمجتمع المستخلصة منه، وعلى المراجع إما:

أ- زيادة حجم العينة بإضافة عناصر أخرى مستخلصة من المجتمع محل الدراسة.

ب- زيادة حجم العينة لنوع معين من المستندات أو الوثائق، ويكون هذا إذا لاحظ المراجع أن

هناك أخطاء متكررة في نوع معين منها لذلك يجب عليه تحليل هذا النوع وفحصه مرة ثانية.

المبحث الثالث: الإطار الحديث لمهنة المراجعة الداخلية

يتكون الإطار الحديث للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية من ثلاثة أقسام هي: (1)

المطلب الأول: إرشاد إجباري **Mandatory Guidance**

ويضم الأجزاء الآتية:

أ - قواعد السلوك المهني (مبادئ أساسية وقواعد للتعامل): وهدفها تقوية المناخ الأخلاقي داخل المهنة، فهي تصف وترشد السلوك المتوقع من المراجع الداخلي، مما يجعلها بمثابة أساس للمقارنة المرجعية داخل المنشأة. وقد تضمنت هذه المبادئ الموضوعية والسرية والكفاءة وجودة الأداء.

ب - معايير الممارسة المهنية.

المطلب الثاني: نصائح عملية **Practice Advisory**

وهي تساعد في تفسير وتطبيق معايير الممارسة في أمور متنوعة للمراجعة (مثل دور المراجع في البيئة الثقافية والأخلاقية للمنشأة، سرية المعلومات، تقييم إدارة المخاطر، الاستقلال، التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية)، وهي تمثل أفضل ممارسات المراجعة الداخلية، لذا ترشد المراجع في تحقيق احتياجات عملاء المراجعة بطريقة أكثر فعالية، وقد أوصي المعهد بشدة على ضرورة الاستفادة من هذه النصائح، وإن كانت ليست لها صفة الالتزام

أما عن إرشادات للتطوير والممارسة **Development and practice aids** وهذا القسم يتضمن نصائح وأساليب لأحسن الممارسات في صورة دراسات بحثية وندوات ومؤتمرات وكتب وخدمات أخرى مرتبطة بممارسة المهنة، وهذه الإرشادات تساعد في تنفيذ إرشادات القسم الأول والثاني.

وقد أوضح المعهد (USA - IIA) أن أهمية هذا الإطار لكل من الممارسين للمراجعة الداخلية ولأصحاب المصالح المهمة بالمهنة تتمثل في الآتي:

- مساعدة المراجعين في الاستجابة لمتطلبات اتساع وتنوع ونطاق عمل المراجعين الداخليين اليوم نتيجة لتزايد حاجة السوق لخدمات المراجعة الداخلية ذات الجودة المرتفعة، ولذا ظهرت الحاجة الملحة إلى إرشاد مهني واضح ومتناسق مقبول ويمكن تطبيقه، وفي هذا الإطار بهذا الطلب.
- يقدم هذا الإطار قيمة مضافة للإدارة العليا والإدارات التنفيذية والمستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى، وذلك من خلال وصفه لممارسات تقييم وتأكيد فعالية المنشأة.

1 - The institute of internal auditors IIA - USA . IIA, "Issues and answers Guidance», Framework. www. theiia.org.

كما أوضح المعهد أن الغرض من وضع معايير الممارسة المهنية يتمثل في:⁽¹⁾

- تصف هذه المراجعة المعايير بدقة المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الممارسة المنشودة للمراجعة الداخلية كما ينبغي أن تكون.
- تقدم إطاراً للأداء وتوجه أنشطة المراجعة التي تضيف قيمة.
- تضع الأساس لقياس أداء المراجعة الداخلية.
- تشجع على تطوير وتحسين عمليات إدارة وتشغيل المنشأة.

ونظراً لأهمية معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في تقييم جودة المراجعة الداخلية، سوف نستعرض فيما يلي موجزاً للمعايير الحديثة التي أصدرها (IIA – USA):

المطلب الثالث: المعايير الحديثة لممارسة المهنة

أصدر معهد (IIA – USA) المعايير الحديثة للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في مجموعتين

رئيسيتين، وأخرى توضيحية هم:

- 1- معايير سلوكية: Attribute Standards وهي تصف خصائص ممارسي المهنة.
- 2- معايير الأداء Performance Standards وهي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، كما تقدم معايير للجودة يمكن على أساسها قياس أداء المراجعة.
- 3- معايير إرشادية للاستخدام Implementation Standards.

والنوع الأخير من المعايير يستخدم في تطبيق المعايير السلوكية ومعايير الأداء في أنشطة معينة للمراجعة سواء كانت تأكيدية أو استشارية (على سبيل المثال مراجعة مدى الالتزام وتفسير الغش، ومشروعات التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية).

وسوف تقوم الباحثة باستعراض موجزاً للمعايير السلوكية ومعايير الأداء نظراً لأنها مجموعة واحدة تم

تحديدها لتطبق على خدمات المراجعة الداخلية بصفة عامة بالمقارنة مع المعايير الإرشادية فلم تحدد بعد.

1 – <http://www.window.state.tx.us/taxinfo/audit/sampling/lesson.htm>.

أولاً: المعايير السلوكية

وتتكون هذه المجموعة من المعايير من أربعة مجموعات فرعية يمكن تلخيصها في:

أ- الغرض والسلطة والمسئولية (1000):

أوضحت المعايير أنه يجب تحديد هذه العناصر الثلاثة في عقد المراجعة في ضوء معايير الممارسة المهنية على أن يعتمد مجلس الإدارة أو من ينوب عنه هذا العقد.

ب- الاستقلال التنظيمي والموضوعية (1100):

أوضحت المعايير أنه لتحقيق الاستقلال للمراجعة الداخلية فإنه يجب أن يرفع تقرير المراجعة إلى المستوى التنظيمي الذي يمكن المراجعة من قيامها بمسئولياتها، وقد أوضحت الإرشادات الإضافية لهذا المعيار أنه يجب أن يكون نشاط المراجعة حر من أي تدخل في نطاق المراجعة وأداء أعمالها وتوصيل نتائجها، ولتحقيق موضوعية المراجعين فإنهم يجب أن يلتزموا باتجاه سلوكي موحد، وغير منحاز مع تجنب تعارض المصالح، كما أوضح المعيار ضرورة الإفصاح عن تفاصيل الإخلال بالاستقلال والموضوعية سواء كان إخلالاً ظاهرياً أو حقيقياً.

ج- التأهيل المهني وبذل العناية المهنية (1200):

وقد أوضحت المعايير أنه يجب يتوافر لدى المراجعين الداخليين المعرفة والمهارات والكفاءات اللازمة لإنجاز مسؤوليات عملية المراجعة، وقد أوضحت الإرشادات الإضافية لهذا المعيار، أنه على المدير التنفيذي للمراجعة أن يحصل على المساعدة من المنشأة الخاضعة للمراجعة، لسد النقص في الكفاءات الخاصة المطلوبة لطاقتهم للمراجعة.

أما بالنسبة لبذل العناية المهنية، فقد أوضحت المعايير أنه يجب أن يبذل المراجع العناية المعايير، أنه يجب أن يبذل المراجع العناية والمهارة المهنية المتوقعة من المراجع الكفاء، وأكن يكون حذراً بدرجة معقولة، وقد أوضحت الإرشادات الإضافية أنه لبذل العناية المهنية يجب على المراجع أن يهتم بـ:

- مدى كفاية العمل المطلوب القيام به لتحقيق الأهداف المنشودة من عملية المراجعة.
- درجة التعقيد والأهمية النسبية للعناصر الخاضعة للمراجعة.
- كفاءة وفعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات إدارة المنشأة.
- احتمال وجود الأخطاء الجوهرية وعدم الالتزام والانحرافات.
- تكاليف المراجعة مقارنة بالمنافع المتوقعة.

كما أضافت الإرشادات إلى أنه يجب على المراجع أن يندرج الإدارة بالمخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهدافها وعملياتها ومواردها، مع ملاحظة أن إجراءات المراجعة لا تضمن تحديد كل المخاطر الجوهرية، حتى مع بذل العناية المهنية المطلوبة.

كما أوضحت المعايير أنه يجب على المراجع الداخلي أن يحسن ويطور مهاراته ومعرفته وكفاءاته الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر.

د- برنامج تأكيد وتحسين جودة المراجعة (1300)

أوضحت المعايير أنه يجب على مدير المراجعة أن يضع برنامجاً لتأكيد جودة المراجعة، ويحافظ عليه ويطوره، بحيث يغطي هذا البرنامج كل جوانب أنشطة المراجعة ويوجه باستمرار فعاليتها، وينبغي أن يصمم بشكل يساعد على تحسين عمليات المنشأة وإضافة قيمة لها، ويؤكد أن أنشطة المراجعة تلتزم بمعايير الأداء المهنية وقواعد السلوك المهني، لذا أوضحت المعايير أنه يجب أن يكون من ضمن أنشطة عملية المراجعة نشاط خاص بتوجيه وتقييم فعالية برنامج تأكيد جودة المراجعة وتحسينها، ويجب أن تشمل عملية التقييم على نوعين من التقييم هما:

أ- التقييم الداخلي ويشتمل على :

- مراجعة مستمرة لأداء عملية المراجعة الداخلية.
- مراجعة دورية، وتتم من خلال التقييم الذاتي للمراجع، أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنشأة لهم معرفة بممارسات المراجعة الداخلية ومعايير أدائها.

ب- التقييم الخارجي:

مثل فحص تأكيد الجودة والذي يقوم به مراجع أو فريق مراجعة مستقل ذو كفاءة من خارج المنشأة، على أن يتم هذا التقييم مرة كل خمس سنوات، ويجب أن يرسل مدير المراجعة نتائج التقييم الداخلي لمجلس الإدارة مع الإفصاح عن مجالات عدم التزام أنشطة المراجعة بالمعايير المهنية أو عدم التزام المراجعين بأداب المهنة، طالما أن هذا الانحراف يؤثر على نطاق وجودة عملية المراجعة.

ثانياً: معايير الأداء

وتشتمل هذه المجموعة من المعايير على سبع مجموعات فرعية هي:

أ- إدارة نشاط المراجعة الداخلية (2000)

إذ يجب أن يقوم مدير المراجعة بإدارة عملية المراجعة بكفاءة، وبما يؤكد أن المراجعة الداخلية نشاط يضيف قيمة للمنشأة، وتتمثل معايير تحقيق ذلك فيما يلي:

- يجب أن يضع مدير المراجعة خطط المراجعة بناء على تقييمه للمخاطر ليحدد أولويات المراجعة وبما يتفق مع أهداف المنشأة، وقد أوضح الإرشاد الإضافي لهذا المعيار أنه يجب أخذ آراء مجلس الإدارة والمدير التنفيذي في هذا الشأن، على أن يتم تقييم المخاطر على الأقل سنويا.
- يجب أن يحصل مدير المراجعة على موافقة مجلس الإدارة والمدير التنفيذي على خطط المراجعة ومتطلباتها (الموارد) والتغيرات الحيوية لهما، كما يجب أن يوضح لهذه الأطراف أثر قيود الموارد على المراجعة.
- يجب أن يتأكد مدير المراجعة من أن الموارد المخصصة له ملائمة وكافية وتستخدم بطريقة فعالة لتحقيق الخطة المعتمدة.
- يجب أن يتعاون ويتناسق جهود مدير المراجعة مع الجهود المختلفة الداخلية والخارجية، والتي تمده بالمعلومات الكافية اللازمة للقيام بالمراجعة وتقليل ازدواجية الجهود.
- يجب على مدير المراجعة أن يرسل تقريرا دوريا لمجلس الإدارة والمدير التنفيذي يوضح فيه الغرض من المراجعة وسلطاتها ومسئولياتها، وأدائها الفعلي مقارنة بالخطة، وإيضاحات عن المخاطر الحيوية وعن إدارة المنشأة ورقابتها وأي أمور أخرى يتطلب المجلس والمدير التنفيذي إيضاحها من مدير المراجعة.

ب- طبيعة عمل المراجعة الداخلية (2100)

- حددت المعايير طبيعة عمل المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية، وعمليات إدارة المنشأة، وقد أوضح المعيار دور المراجعة في كل منها كما يلي:
- يجب أن تساعد إدارة المراجعة الداخلية المنشأة في تحديد وتقييم المصادر الجوهرية للمخاطر، كما تساهم في ترشيد فعالية إدارة المخاطر وتحسينها، وقد أوضحت الإرشادات الإضافية أنه يجب أن يتم تقييم المخاطر المرتبطة بإدارة المنشأة وعملياتها ونظم معلوماتها من حيث تأثيرها على:
 - إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ومدى تكاملها.
 - فعالية وكفاءة التشغيل.
 - حماية الأصول.
 - الالتزام بالقوانين والتعاقدات والتشريعات.
 - يجب أن تساعد المراجعة الداخلية المنشأة في المحافظة على رقابة داخلية فعالة، وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الموجودة والتشجيع على التطوير المستمر له، وقد أوضحت الإرشادات الإضافية أنه يجب أن تتم عملية التقييم هذه في ضوء نتائج تقييمه للمخاطر المرتبطة بإدارة المنشأة وعملياتها ومعلوماتها

- بحيث تغطي عملية التقييم للرقابة البنود الأربعة السابق ذكرها في البند رقم، كما أوضحت الإرشادات الإضافية الخاصة بتقييم المراجعة لنظام الرقابة وتحسينها أن دور المراجع الداخلي يتمثل فيما يلي:
- التأكد من تحقق أهداف البرامج والتشغيل التي حددتها الإدارة وإطلاع المسؤولين بنتائج ذلك.
 - مراجعة العمليات والبرامج للتأكد من مدى تناسق العمليات والبرامج كما هو مطلوب.
 - يجب على المراجع الداخلي التأكد من وضع إدارة المنشأة معايير ملائمة لتقييم الرقابة، وذلك لتحديد مدى تحقق الأهداف المنشودة. وفي حالة عدم وجود معايير ملائمة فإن على المراجع العمل مع الإدارة على تطوير معايير تقييم ملائمة للرقابة.
 - يجب أن تساهم المراجعة الداخلية في عملية إدارة المنشأة وذلك بتقييم عملية الإدارة والعمل على تحسينها، وذلك من خلال قيام المراجع الداخلي بتحديد ما يلي:
 - وضع إدارة المنشأة لمجموعة من القيم والأهداف وتوصيلها بفعالية لجميع الأفراد بالمنشأة.
 - وجود توجهات إدارية لعملية تحقيق الأهداف.
 - إن إمكانية المحاسبة مؤكدة لكل ويحترم الجميع القيم ويحافظوا عليها.
 - وقد أوضح الإرشاد الإضافي أنه يجب على المراجع أن يراجع عمليات المنشأة وبرامجها ليتأكد من تناسقها مع قيم المنشأة.
 - تخطيط المراجعة (2200):
 - أوضحت المعايير أنه يجب أن يعد المراجعون الداخليون خطة لكل عملية مراجعة على أن يتم توثيقها، وقد تضمن ذلك المعيار المعايير الفرعية الآتية:
 - يجب الاهتمام بالعناصر الآتية عند تخطيط المراجعة: أهداف النشاط الخاضع للمراجعة والوسائل المستخدمة في رقابته، والمخاطر الجوهرية المصاحبة له، والموارد اللازمة له، وعملياته، وطرق تخفيض الأثر المتوقع للمخاطر للوصول بها إلى المستوى المقبول لها، ومدى ملائمة وكفاءة إدارة مخاطر النشاط ونظام الرقابة الموضوع له، وفرص إدخال التحسينات الحيوية عليهما.
 - يجب أن توضح أهداف عملية المراجعة نتائج تقييم المراجع الداخلي لكل من مخاطر النشاط الخاضع للمراجعة ورقابته، والعمليات الإدارية المرتبطة به، وقد أوضحت الإرشادات الإضافية أنه يجب على المراجع الداخلي أن يركز عند تحديد أهداف المراجعة على احتمال وجود أخطاء جسيمة وانحرافات وعدم الالتزام وأي إيضاحات أخرى .

- يجب أن يكون نطاق المراجعة الذي تم تحديده كافياً لتحقيق أهدافها، فقد أوضح الإرشاد الإضافي لهذا المعيار أنه يجب أن يشمل نطاق المراجعة الاهتمام بالنظم والسجلات والأفراد والعناصر المادية الملائمة.
- يجب أن يحدد المراجع الموارد الكافية لتحقيق أهداف المراجعة، فاختيار فريق المراجعة يجب أن يتم في ضوء تقييم طبيعة وتعقيد عملية المراجعة، وحدود الوقت والموارد المخصصة لها.
- يجب أن يضع المراجعون الداخليون برنامج عمل لتحقيق أهداف المراجعة، كما يجب توثيقه، وقد أوضح الإرشاد الإضافي لهذا المعيار أنه يجب أن يحدد برامج العمل الإجراءات الخاصة بتحديد تحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء عملية المراجعة.

• أداء عملية المراجعة 2300:

أوضحت المعايير أنه يجب أن يحدد المراجع الداخلي المعلومات الكافية والملائمة والتي يمكنه الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المراجعة، على أن يحدد استنتاجاته من عملية المراجعة في ضوء تحليلية وتقييم تلك المعلومات مع توثيق ذلك، كما يجب على مدير المراجعة الإشراف بعناية على تنفيذ المراجعة ليتأكد من تحقيق الأهداف وتحقيق مستوى الجودة المنشودة وتطوير تأهيل فريق المراجعة.

• توصيل نتائج (2400):

أوضح المعيار ضرورة توصيل نتائج المراجعة بدون تأخير، وأن يشتمل التقرير على أهداف المراجعة، ونطاقها والنتائج الهامة والتوصيات القابلة للتطبيق، وخطط الإجراءات التصحيحية المقترحة من الإدارة الخاضعة للمراجعة.

كما أشار المعيار أنه يجب أن تكون وسائل الاتصال دقيقة وموضوعية وواضحة وواعية، وبنائها متكامل وفي توقيتها الملائم.

كما أوضح المعيار إلى أنه في حالة وجود عدم الالتزام الجوهرى بمعايير فإنه يجب أن يذكر في تقرير المراجعة العناصر التالية:

- المعيار أو المعايير التي لم يتحقق الالتزام بها.
- السبب أو الأسباب من وراء عدم الالتزام.
- أثر عدم الالتزام على وجود المراجعة.

كما حدد المعيار مسؤولية توزيع نتائج المراجعة في شخص المدير التنفيذي للمراجعة، وأن يتم توزيعها على الأفراد الذين يمكنهم أن يعطوا الاهتمام الكافي لنتائج المراجعة.

• متابعة تنفيذ نتائج المراجعة (توجيه عملية التصحيح):

أوضح المعيار أنه يجب على مدير المراجعة أن يقوم بمتابعة الإجراءات تصحيحية التي تقوم بها الإدارة الخاضعة للمراجعة للتأكد من التنفيذ الفعال لهذه الإجراءات مع توجيه هذا التنفيذ إذا لزم الأمر.

• قبول الإدارة للمخاطر:

في حال قبول مدير الإدارة الخاضعة للمراجعة لمستوى المخاطر المكتشف، والذي يعد من وجهة نظر مدير المراجعة أنه مستوى غير مقبول (أي مخاطر جوهرية)، فإنه يجب على مدير المراجعة مناقشة الأمر أولاً مع مدير الإدارة الخاضعة للمراجعة، وإذا لم يصل إلى حل لتلك المشكلة فإنهما يرفعان بتقرير للحالة لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة للبت في الأمر.

في ضوء العرض السابق للمعايير الحديثة للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، ترى الباحثة أن الجهود التي تبذلها معاهد IIA في هذا المجال لتتقوية المعايير وتقديم إطار جيد للآليات، تستهدف الارتقاء بمستوى جودة المراجع والمهنة، قد جاءت متماشية مع الواقع الحديث للمهنة من حيث اتساع نطاق عملها ليشمل توجيه الأداء الاستراتيجي لإدارة المنشأة، حيث أصبح تقييم وتحسين فعالية كل من إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية الشامل، وعمليات إدارة المنشأة من أهم المسؤوليات الحديثة لمهنة المراجعة الداخلية والتي تسعى إلى تحسين الموقف التنافسي للمنشأة في بيئة الجودة الشاملة.

الأمر الذي دعا البعض⁽¹⁾ إلى القول بأن: "معهد (IIA) يعد القوة الدافعة وراء تزايد مهنة المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة خاصة بعد صياغة إطار الممارسة المهنية، وإضافة بعض العناصر المتفق عليها من أدب علم النفس كخصائص أساسية المهنة".

ومع هذا ترى الباحثة أن هناك بعض أوجه القصور التي يمكن توجيهها لهذه الجهود، تحد من دور المعهد في تطوير مقاييس للمراجعة الداخلية تغطي احتياجات بيئة الجودة الشاملة منها على سبيل المثال:

- بصفة عامة تم صياغة المعايير في صورة عبارات عامة لا تتسم بالعمق المطلوب لإرشاد التطبيق، فعلى سبيل المثال:

أ- المعيار السلوكي رقم (1200) والخاص بالكفاءة وبذل العناية المهنية، لم يحدد المعيار ومؤهلات المراجع الداخلي المهني، مثل الحد الأدنى من مستوى التعليم والذي ينبغي أن يصل إليه المراجع الداخلي، أو الشهادات التي ينبغي حصوله عليه، أو أي معيار آخر يمكن تطبيقه، مثل سنوات الخبرة والتدريب، فلا بد من وجود مجموعة محددة من المؤهلات لتقييمه كمهني، كذلك لم يشر المعيار إلى دور المنشأة في عملية

1 - O. Regan, "Genesis of a profession ,towards professional states for internal auditing", auditing journal , 2001,vol 16 ,no 4 .

التطوير المستمر لمهارات ومعرفة وخبرة المراجع الداخلي وإدارة المراجعة الداخلية دون توضيح دور إدارة المنشأة، ونفس هذا الانتقاد يمكن أن توجهه الباحثة لمعيار الاستقلال والسياسات الإدارية اللازمة لحمايته.

ب- المعيار السلوكي رقم (1300) والخاص بوضع برنامج تأكيد وتحسين جودة المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين، فقد نص المعيار على ضرورة أن يقدم البرنامج تأكيدا بأن نشاط المراجعة الداخلية يحقق الالتزام التام مع معايير الممارسة المهنية وقواعد الأخلاق، كما يتطلب المعيار تحفيز المراجعين الداخليين على استخدام عبارة "أن المراجعة تمت طبقا لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية"، طالما أن تقييمات برنامج تأكيد وتحسين الجودة قد توصلت إلى ذلك، وفي حالة عدم الالتزام الجوهري، فإنه يجب الإفصاح عن ذلك لمجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

وترى الباحثة أنه سواء كان تقييم برنامج تأكيد الجودة داخلي أم خارجي، فإن التمسك بضرورة تحقيق الالتزام التام بمعايير الممارسة المهنية قد واجه بعض الانتقادات، حيث أثبتت الدراسة الميدانية أن الالتزام التام بمعايير المراجعة لم يعد هدف العديد من إدارات المنشآت خاصة في ظل فعالية التكاليف وفي ضوء التهديد المستمر من هذه الإدارات باللجوء إلى مصادر خارجية بديلة لإدارة المراجعة الداخلية للقيام بخدمات المراجعة الداخلية، فالتطبيق الكامل لكل معيار قد لا يضيف بالضرورة لفعالية أو قيمة المراجعة بالنسبة للمنشأة، أي أن الجهود والموارد التي تنفق لتحقيق أكبر قدر من المعيار قد يعتبران قيادا على المهنة ولا يحققان نفعاً أكبر للمنشأة⁽¹⁾ كما يؤخذ على التقييم الخارجي لجودة المراجعة الداخلية أنه مكلف لتنفيذه ولا يضمن التحسين المستمر لقسم المراجعة، بل هو تقييم وقتي للجودة⁽²⁾ كما يرى الباحث أن مدة خمس سنوات التي نص عليها المعيار لإعادة الفحص الخارجي تعد مدة طويلة.

ج- لم يتضمن المعيار السلوكي رقم (1300)، والخاص بضرورة وضع برنامج تأكيد وتحسين الجودة، الإشارة إلى أسلوب المقارنات المرجعية كأسلوب للتقييم الخارجي لتأكيد وتحسين جودة إدارة المراجعة الداخلية، والذي أصبح في الواقع العملي للمراجعة الداخلية يمثل الأسلوب الرابع الذي يستخدمه مدير إدارة المراجعة في العديد من المنشآت لتطوير مقاييس أداء المراجعة الداخلية ولتقييم جودتها، بجانب الفحص الداخلي والإشراف وخدمة فحص تأكيد الجودة، بالرغم من أن معهد (UK - IIA) قدم خدمة المقارنة المرجعية من خلال الشبكة الدولية للمعلومات (GAIN) عام 1993م، كما قام مركز الأبحاث التابع له في

1 - Johnston , W.M, and Kirch, D.P, "Benchmarking peer reviews", internal auditor, 1996, p 42-46.

2 - الدكتور زكي محمود هاشم ، "الجوانب السلوكية في الإدارة " ، الطبعة الثانية ، الكويت ، 1978 ، ص 98.

عام 1995م و 1997م بدراسة دور إدارة المراجعة الداخلية كمورد لخدمات المقارنة المرجعية في بيئة الجودة الشاملة للإدارات المماثلة بالمنشآت الأخرى⁽¹⁾.

د- لا بد من إضافة معيار للتخطيط الاستراتيجي طويل الأجل لمراجعة الداخلية، وذلك لمعيار التخطيط الوارد ضمن معايير فرعية لإدارة نشاط المراجعة، فالتركيز في المعيار الفرعي يقتصر على تخطيط عملية المراجعة في ضوء التقييم السنوي للمخاطر دون التحرك الاستراتيجي لإدارة المراجعة نحو تحقيق الأهداف طويلة الأجل للإدارة والعاملين فيها.

هـ- لم يتضمن معيار طبيعة عمل المراجعة (2100) إرشادات كافية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر بالمقارنة بما ورد في مجال تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المنشأة، كما لم تحدد أين يحدث هذا التقييم في عملية المراجعة.

و- وضعت هذه المعايير أساس لقياس جودة أداء عملية المراجعة الداخلية، ولكنها لم تتضمن نموذجاً كميًا لقياس مستوى الجودة المحقق رغم الحاجة الملحة له الآن.

ز- يجب أن تقوم المعاهد القائمة للمراجعين الداخليين مثل: (IIA – USA UK) بدورها كأكاديمية عملية مهنية، وكهيئة تجارية بدون تعارض، فأساس وجودها هو وضع إرشادات لأحسن الممارسات (تكوين للواقع)، لذا يحتاج كل معهد IIA إلى استراتيجية انتشار أكثر فعالية للتحسن المستمر لدوره ومدى قبوله لدى المهنيين وغيرهم، فعلى سبيل المثال برامج تأهيل المراجع MIIA تتميز باتساع محتواها وفعاليتها، لأنها تشمل أكثر من مجرد التركيز على المراجعة الداخلية، بل يشمل علوم أخرى مرتبطة بها مثل الإدارة العامة وغيرها، إلا أن هذه البرامج ينقصها المصداقية نظرنا لانحسار دورها على المراجعين الداخليين ببلد التأهيل، ولاشك أن انتشار هذه البرامج على مستوى العالم يساعد على تطوير المهنة، ويرى البعض أن وجود عضو واحد بالمعهد على الأقل في إدارة المراجعة الداخلية بكل منشأة على مستوى العالم سوف يعمل على استمرارية تحديث وتطوير خدمات المراجعة الداخلية⁽²⁾ نفس القول ينطبق أيضا على جائزة الالتزام بتحسين جودة المراجعة (CQIA) التي يصدرها (IIA – USA).

كما أنه من الملاحظ في الحياة العملية أن مراجعة نظم الجودة لا يقوم بها إلا مراجعون متدربون ومسجلون لدى الهيئات مهنية عديدة على مستوى العالم، أخذت الريادة في المنظمات المهنية

1 - د. إبراهيم رسلان حجازي، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، دار الثقافة العربية، 1998، ص 115.

2 Cunnington T, "Looking to a brave Nez Future", Internal auditor , 2000,p 24.

للمراجعة الداخلية (1) فعلى سبيل المثال وضع مجلس تسجيل الشهادات الجودة (IRAC) مسودة لبعض المعايير يتم على أساسها تصنيف المراجعين في نظم إدارة الجودة، كما يتم على ضوءها تسجيل المراجعين الداخليين في دورات تدريبية، بهدف توسيع آفاقهم العلمية والعملية لمواجهة متطلبات بيئة المعاصرة، ويلاحظ أن الدورات التدريبية قاصرة على المراجعين الداخليين الذين يعملون لدى منظمات حائزة فعلا على شهادات الأيزو (2) .

ولذا ترى الباحثة أنه على المنظمات المهنية للمراجعة الداخلية الاهتمام باحتياجات أفرادها من تنمية المهارات والتعليم والتدريب المستمر بما يساعدهم على تلبية متطلبات بيئة الجودة، كما يعد من وسائل الانتشار أيضا تأسيس منظمات مهنية للمراجعة الداخلية في البلدان المتخلفة على مستوى العالم بصفة خاصة في البلاد العربية، وبما يلائم كل بلد مع المحافظة على عقد المؤتمرات العلنية وتشكيل الاتحادات الدولية والإقليمية بين المنظمات المهنية المختلفة بحيث تكون هناك فرص لإصدار نشرات مشتركة مثلا مع منظمات متخصصة في مهن وعلوم أخرى مثل إدارة مخاطر التشغيل لكي يسترشد بها المراجع في تقييمه لفعالية إدارة المخاطر ومساعدته على تحسين إدارتها .

ويعتبر تقرير (Turnbull) في إنجلترا صورة من صور المشروعات المشتركة الناجحة بين معهد (IIA -UK) ومعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW) (3) فهو يعد قوة لها مكانتها ساهمت في إبراز دور المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل نظم الداخلية وإرشاد وتخفيض المخاطر مما يحقق للمنشآت النجاح والمرونة.

ح- لم تشر معايير المعهد إلى ضرورة وضع سياسات إدارية وتنظيمية لحماية استقلال المراجع الداخلي وموضوعيته.

ط- لم تتناول المعايير الإشارة إلى وضع قائمة ومهام إدارة المراجعة الداخلية.

1 - Jhnston , w, m ,and kirch , d.p ,op .cit ,p 42-46.

2 - Daniels . S .Rab, "Announce internal auditor criteria", Quality progress, Vol , 31, no 7 ,june 1998, p 19.

3 -Cunning ton .t , op . cit ,p 28.

المبحث الرابع : تأثير تكنولوجيا المعلومات على المراجعة الداخلية

تمهيد:

تكنولوجيا المعلومات أصبحت اليوم حاضرة في كل نشاطات المؤسسة ودورها في تسيير هذه الأخيرة يزداد يوماً بعد يوم، فالمعالجة الآلية للمعلومات أدت إلى تطور معتبر في حجم المعلومات التي يمكن أخذها بعين الاعتبار في اتخاذ القرارات بفضل زيادة قدرات التخزين وسرعة المعالجة، لكن استعمال تكنولوجيا المعلومات لا تخلو من المخاطر والتي قد تفوق في حد ذاتها الأنواع الأخرى من المخاطر.

رغم ذلك فإن تكنولوجيا المعلومات بميزاتها وأهميتها ومخاطرها كان لها تأثير واضح على وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة، هذا التأثير يظهر في الجوانب التالية:

1- المراجعة الداخلية أصبحت تتم في وسط يتميز بالاعتماد المتزايد على الإعلام الآلي وتكنولوجياته، بمعنى أن أغلبية الوظائف هي محسوبة (Informatisés)، الشيء الذي يؤثر على طريقة وتقنيات المراجعة.

2- استعمال تكنولوجيا المعلومات أدى إلى بروز مخاطر جديدة يأخذها المراجعون بعين الاعتبار في تخطيط وتنفيذ مهامهم، كما يساهمون في دراستها وتقييمها في إطار يسمى "المراجعة الآلية" هذا النوع من المراجعة أصبح يكتسي أهمية بالغة خاصة مع تزايد موارد تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات.

3- استفادة المراجعين الداخليين من تكنولوجيا المعلومات في تفعيل وتسريع أعمالهم وتحسين نوعية أحكامهم وتوصياتهم، وهذا من خلال استعمالهم للتكنولوجيات ذات الاستعمال العام والتكنولوجيات المعدة خصيصاً لأغراض المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم تكنولوجيا المعلومات

حتى سنة 1980م لم يكن مسيرو المؤسسات يهتمون بكيفية جمع وتخزين، وتوزيع المعلومات في مؤسساتهم، ولم يكونوا يفهمون الكثير عن تكنولوجيا المعلومات المستعملة في تحقيق هذه الأغراض⁽¹⁾.

أولاً: تعريف تكنولوجيا المعلومات

هناك عدة تعاريف لتكنولوجيا المعلومات وتذكر منها:

1- د. سونيا محمد البكري، د. إبراهيم سلطان، "نظم المعلومات الإدارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص11.

1- هي مجموعة المعارف والتقنيات المستعملة في معالجة المعلومات والمعطيات وكذا تقنيات الاتصال.⁽¹⁾

2- هي تطبيق تقنية معينة في تصميم وإنتاج منتج معين⁽²⁾ من التعريف السابقة نستنتج أن تكنولوجيا المعلومات تتعلق بالتقنيات التي تسمح بإنتاج المعلومة (إنتاج المعلومة نعني به جمعها، معالجتها، وتوزيعها).

ثانيا: المميزات التقنية لتكنولوجيا المعلومات

يزداد اعتماد المؤسسات على تكنولوجيا المعلومة يوما بعد يوم، ويعود هذا الأساس إلى توفر هذه التكنولوجيا على ميزات خاصة يمكنها أن تساعد على حل بعض المشاكل العالقة وتتلخص هذه المميزات على النقاط الأساسية التالية:⁽³⁾

1- السرعة

الحواسيب بمختلف أنواعها، حتى منها البسيطة تقوم بمعالجة العمليات بسرعة مليون عملية في الثانية، وهذا ما سمح بتخفيض وقت المعالجة بشكل كبير، مما أدى إلى تجنب المهام اليدوية الخاصة بالحساب وأدائها بشكل سريع جدا.

2- تقريب المسافة

التطور الذي أحدثته تكنولوجيا المعلومات في الاتصال عن بعد مس جانبيين هامين وهما: الأحجام الهائلة من المعلومات التي يمكن نقلها والسرعة الخيالية التي يمكن بها نقل هذه الأحجام.

3- القدرة على التخزين

التكنولوجيا المغناطيسية (أقراص مرنة ومضغوطة) تسمح بتخزين أحجام معتبرة من المعطيات⁽⁴⁾، فالحاسوب الأكثر صغرا يمكن أن يتوفر على أسطوانة صلبة بطاقة استيعاب تقدر بـ 100 مليون رمز

1 - Robert Rein , "systemes d'information et management des organisations", édition Unibert, Paris 1998, p66.

2- د. سونيا محمد البكري، د. إبراهيم سلطان، مرجع سابق، ص12.

3- د. محمد الفيومي، د. أحمد حسن علي حسين، " تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية "، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1998، ص 127.

4 - Humber Lesca, Elisabeth Lesca, "Gestion de l'information ", édition Letec, Paris ,1995, p 51.

وأسطوانة بصرية صغيرة (CD- ROM) يمكن أن تخزن 500 مليون رمز أى ما يعادل 270.000 صفحة مطبوعة.

4- مرونة الاستعمال

إن الحاسوب يتميز بتشكيلة واسعة من الاستعمالات، فالعدد الجذ محدود من الرموز يسمح بتوفيقات شبه لانهاية لتمثيل تنوع كبير جدا في المعلومات.⁽¹⁾

المعلومات التي يمكن أن ينفذها الحاسوب محدودة على مستوى جد بسيط، فالبرنامج المصمم أو المعد لتطبيق معين يحدد تسلسل تنفيذ هذه العمليات، أما بالنسبة لتطبيقات أخرى فيمكن كتابة برنامج آخر.

المطلب الثاني: تأثير استعمال تكنولوجيا المعلومات على المراجعة الداخلية

بغرض التقليل من الوقت المستغرق في مهام المراجعة مع تعظيم فعالية ودقة الرقابات المنجزة ، يجد المراجع نفسه ملزما باستعمال كل وسيلة من شأنها السماح بالوصول إلى هذا الهدف، وهل هناك أفضل من الإعلام الآلي وتكنولوجيا المعلومات لتحقيق هذا المسعى؟، لكن استعمال الإعلام وتكنولوجياه في أعمال المراجعة لا يعني بالضرورة أن هذه الأعمال ستؤدي بالفعالية المطلوبة ما لم تؤخذ بعض الجوانب الهامة بعين الاعتبار (تكوين المراجعين بالتنسيق مع دائرة الإعلام الآلي ... إلخ)⁽²⁾.

كما أن الحاسوب هو الذي يقوم بالأعمال لا يعني دائما أن كل شيء يسير على ما يرام، فهناك بعض السلبيات التي قد تثيرها استعمال تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية، نذكر منها ما يلي:⁽³⁾

أولا: رؤية مسار المراجعة

نظرا للكم الهائل من المعلومات التي تدخل مباشرة إلى الحاسوب، فإن استعمال تكنولوجيا المعلومات غالبا ما يخفي مصدر الوثائق والسجلات التي تسمح بتنظيم مسار المعلومة، هذه الوثائق والسجلات تسمى "مسار المراجعة"، ونظرا لفقدان هذا المسار يجب وضع رقابات أخرى لتعويض القدرة التقليدية على مقارنة مخرجات المعلومات مع المعطيات الموجودة على الوثائق.

1 - Robert Rein, op, cit, p 78.

2 - Etienne Barbier, "Comment évolué la place de l'audit informatique au sein de la fonction de l'audit interne", la revue française de l'audit interne, IFACI, 1996, pp 17-18.

3 - Abvin A. Arens, "Auditing an integrated approach", Prentice Hall edition, 2000, p 331.

ثانيا: الثقة العمياء في مخرجات الحاسوب

في العديد من المؤسسات التي تتميز بالاستعمال المكثف لتكنولوجيا المعلومات، غالبا ما لا يرى الموظفون - الذين يقومون بالأعمال الأولية في معاملة معينة - النتائج النهائية لهذه المعاملة، وبالتالي فهم أقل قدرة على تحديد أخطاء المعالجة، وحتى وإن تمكنوا من رؤية المخرجات النهائية، فغالبا ما يصعب عليهم معرفة الأخطاء لأن النتائج عادة تكون جد مختصرة.

إضافة إلى أن الاعتقاد السائد لدى الموظفين أن المخرجات الناتجة عن استعمال الحاسوب، تتمتع بدرجة عالية من الصحة، وهذا ما يؤدي إلى خطر الثقة العمياء في هذه التكنولوجيا.

ثالثا: ضياع المعطيات

الكثير من المعطيات المخزنة على شكل ملفات إلكترونية مركزة، هذا التركيز قد يؤدي إلى بروز خطر ضياع أو إتلاف ملفات المعطيات مع إمكانية حصول تشتت في المعطيات.

ضياع المعطيات وتبعثرها قد يؤدي إلى إعداد سيئ للقوائم المالية، كما قد يحمل المؤسسة تعطيلات حادة.

المطلب الثالث: شروط نجاح استعمال الإعلام الآلي في المراجعة الداخلية

لنجاح إدخال الإعلام الآلي إلى مصلحة المراجعة الداخلية، ولكي يصبح الحاسوب حقا أداة المراجع التي لا يمكن الاستغناء عنها، فهناك مجموعة من الشروط الواجب توفرها لتحقيق هذا النجاح هي:

أولا: إرادة إدارة المؤسسة

لا يتعلق الأمر هنا بتقديم دعم واسع لبعض المبادرات المعزولة، دعم قد يختفي عند ظهور أولى الصعوبات، بل يتعداه إلى التعبير عن إرادة محددة لتحقيق النجاح.

هذه الإرادة تترجم بتخصيص الوسائل المادية، ميزانيات الاستثمار، الاستغلال، النشاط، التكوين ...

إلخ.

ثانيا: تأييد أعضاء مصلحة المراجعة

هذا التأييد لا يمكن الاستغناء عنه لأن إرادة أعضاء مصلحة المراجعة في تطوير مصلحتهم وتزويدها بأحدث التقنيات يعد أمرا ضروريا للنجاح، وعليه يجب أن يتوفر كل عضو من هؤلاء على تجهيزاته الخاصة.⁽¹⁾

1 - Salah Ben Abdellah, "Internet : nouveauté et outil pour l'auditeur dans le colloque international ", Tunis, octobre 1997, p 28.

ثالثا: التكوين

يجب أن يتم تكوين المراجعين بشكل كاف ومكيف مع الاحتياجات الخاصة، كما يجب أن تكون هناك موازنة بين الأجهزة والبرامج، التكوين والاستعمال العملي.

رابعا: دعم دائرة الإعلام الآلي

دائرة الإعلام الآلي لها دور رئيسي يمكن أن تلعبه في هذا الإطار، فخبرة هذه الدائرة في مجال الإعلام الآلي تسمح لها بتوضيح أعمال فريق المراجعين المكلفين باختيار الأجهزة والبرامج، كما يتم اللجوء إلى هذه الدائرة لإعداد إجراءات التشغيل، الصيانة... إلخ.⁽¹⁾

المطلب الرابع: دور المراجعة الداخلية في التعامل مع المخاطر والتعامل مع الحوكمة

هناك جدل واسع حول اعتبار المراجعة الداخلية مهنة مستقلة، حيث لازالت لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، ولا يتم مزاولتها بشكل منفصل عن الوحدات الاقتصادية، وإنما هي عبارة عن وظيفة أو نشاط يتم إنشاؤه داخل المؤسسة للقيام بعملية المتابعة لنظم الرقابة وإدارة الحوكمة والمخاطر، وبالتالي فإن أهم مقومات هذه الوظيفة المعترف بها هي:⁽²⁾

1- هيكل نظامي نظري.

2- سلطة مهنية.

3- القبول من المجتمع.

4- دستور، آداب وسلوك المهنة.

5- ثقافة مهنية.

كما اعتبرت المراجعة سنة 2003م مهنة قد اكتملت لها جميع الشروط الصارمة التأهيلية التي يتم

تحديدها لأي مهنة وهي:⁽³⁾

1- هيكل معرفي خاص بالمراجعة الداخلية.

2- اعتراف من المهنيين بالواجب الاجتماعي.

3- دستور، آداب، سلوك المهنة.

1 – Sana Ktat, "L'impact des techniques informatiques sur la performance des auditeurs ", <http://www.jn.u-psud.fr/~adis/rubriques/p/jdoctic/ktat.pdf>

2 -Chambres, A, D.Selim G.M, and Vinten G,"Internal auditing", 2 end, Pitmz publishing, London, U K, 1993,p 07-08.

3 -Ramamoorti, op. cit,p98.

- 4- معايير تحكم متطلبات الأداء المهني.
- 5- مصلحة عامة من أجل أداء العمل.
- 6- عملية تعليمية رسمية.

وكذلك يرى Pickett أن أهم العلامات المميزة للمهنة هي:⁽¹⁾

- | | |
|-------------------------------|---------------------------------|
| 1 - برنامج للتدريب | 7- السلوك الأخلاقي |
| 2- هيكل معرفي عام | 8- الصعوبة في التخصص |
| 3- دستور، آداب، سلوك المهنة | 9- المجالات |
| 4- قبول من المجتمع | 10- تجمع مهني |
| 5- الرقابة على الخدمة المقدمة | 11- الالتزام بالتشريعات المهنية |
| 6- ممارسون مؤهلون | 12- الخدمة للمجتمع |

مما سبق ترى الباحثة بأن إجماعا يكاد كاملا على أن المراجعة الداخلية أصبحت مهنة تملك كافة المقومات التي تمتلكها أي مهنة أخرى بحسب الآراء السابقة.

ويوجد نوعا من الفصل بين المراجعة الداخلية ووظيفة المراجع الداخلي، فالمراجعة الداخلية كمفهوم نظري امتلكت كل الصفات المتعلقة بالاعتراف بها كمهنة، إلا أن وظيفة المراجع الداخلي لا تزال وإن امتلكت صفات مهنة المراجعة الداخلية، فمن وجهة نظر الباحثة تنقصها صفتين هامتين:

أ- الاستقلال الكامل عن المؤسسة التي تمارس فيها وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا ينشأ في حالة التعاقد الخارجي، أي قيام طرف خارجي بعملية المراجعة الداخلية، فهو سيقوم بالمراجعة الداخلية، ولكنه ليس مرجعا داخليا تربطه علاقة وظيفية بالمؤسسة.

فالتعاقد الخارجي هو تعاقد مع طرف خارجي لتقديم خدمات للمؤسسة كان يتم تقديمها سابقا من قبل طرف داخلي، وقد انتشر هذا البديل للمراجعة الداخلية خلال العقدين الأخيرين، حيث أصبحت كثير من مكاتب المراجعة تؤدي خدمات المراجعة الداخلية للمؤسسة، فتزايد الاعتماد على التعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يرجع إلى اتفاق المراجعين الداخليين في البعض من المؤسسات في أداء المراجعة الداخلية

1 -Pickett, op, cit, 2003, p 378.

كما ينبغي، أو الرغبة في تخفيض تكلفة عملية المراجعة الداخلية، أو إدخال تقنيات جديدة في أداء نشاط المراجعة الداخلية (1) .

وقد شهد هذا البديل في آونة الأخيرة انخفاضا كثيرا في اللجوء إليه بعد حدوث الكثير من حالات الفشل والتعثر في المؤسسات التي كان أحد أسبابها أن المراجع الخارجي للمؤسسة يقوم بالمراجعة الداخلية لنفس المؤسسة، حيث أصبح يخطر على المراجع الخارجي أداء وظيفة المراجعة الداخلية (2).

أما التعاقد الآخر وهو التعاقد الداخلي، وهو اتجاه يتم فيه استخدام أفراد من داخل المؤسسة من قبل إدارة المراجعة الداخلية للقيام ببعض المهام الخاصة، حيث يتم استخدام هذا الأسلوب عند وجود أفراد داخل المؤسسة يمتلكون معرفة متخصصة في بعض الجوانب التي يفقدها موظفو إدارة المراجعة الداخلية، حيث أجريت دراسة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2003م على 447 مديرا مراجعة، حيث أظهرت أن 77 % من إدارات المراجعة الداخلية تستخدم التعاقد الداخلي من أجل الاستفادة من خبرة أشخاص مؤهلين في النشاط محل المراجعة.

وتلخص الباحثة أن هناك بعض القصور في نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أنها لا تستطيع تغطية كافة جوانب أنشطة المؤسسة من خلال أفراد إدارة المراجعة نفسها، لذلك يتم اللجوء إلى أحد السبيلين السابقين لتغطية القصور (3).

ب- الاستقلال في الأداء فهو بمجرد أن يتم توظيف المراجع الداخلي للقيام بمهامه فهو يعتبر مختصا فقط بالمراجعة الداخلية لهذه المؤسسة فلا يستطيع أن يتولى القيام بوظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسة أخرى، فهو يرتبط بالمؤسسة التي يعمل بها فقط (4).

تساهم جميع وظائف المؤسسة في تحقيق أهداف هذه الأخيرة، ونظرا للتطور الذي شهدته وظيفة المراجعة الداخلية المذكور سابقا، وبحسب التعريف الجديد للمراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين

1- صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، "التعاقد الخارجي بالمراجعة الداخلية"، أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، فيفري 2000، ص 219.

2 - The institute of internal auditors IIA, June 2005, p 05.

3 - Richard, S. Glenn, E.S, Barbara, A, and Lydia , L, "A fresh look at outsourcing", Internal auditor, Vol 60, 5 October 2003, p 65.

4- جورج دانيال غالي، "تطوير مهنة المراجعة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية للطبع والنشر ولتوزيع، الإسكندرية، 2002-2003، ص 49.

الداخليين IIA والذي عرف هذه الأخيرة على أنها: "تأكيد موضوعي مستقل ونشاط استشاري مصمم لإضافة وتحسين عمليات المؤسسة، وهي تساعد على تحقيق أهدافها من خلال تقديم طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة"⁽¹⁾.

من التعريف يتضح لنا بأن للمرجعة الداخلية وظائف جديدة حددها التعريف الجديد، فتبين بأن المراجعة الداخلية تستضيف خدمة للمؤسسة وتساعد على تحقيق أهدافها من خلال استخدام منهج منظم لتقييم وتحسين وتطوير فعالية عمليات الرقابة، إدارة المخاطر والحوكمة.

وبالتالي سنحاول التعرف على هذه الاتجاهات الحديثة والتي انعكست على وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرع الأول: دور المراجعة الداخلية في التعامل مع المخاطر

يمثل دور المراجعة الداخلية في التعامل مع المخاطر إحدى الوظائف الحديثة لإدارة المراجعة الداخلية، حيث يرى الباحثون أن المراجعة الداخلية قد مرت خلال تطورها بمرحلتين:⁽²⁾

المرحلة الأولى: تركز على التأكد من الوجود المادي للأصول والأرقام التي تمثل هذه الأصول، أي إعادة التأكد من صحة العمليات.

المرحلة الثانية: التركيز على نظام الرقابة الداخلية (وقد سبق ذكرها)، وهي الآن في مرحلة جديدة وهي

المرحلة الثالثة وهي مراجعة عمليات المؤسسة من خلال التركيز على المخاطر.

وبالتالي فالمراجعون الداخليون أصبحوا يقومون ليس فقط بفحص ومراجعة نظم الرقابة الداخلية، بل أيضا متابعة المخاطر المحيطة بالمؤسسة، ويقومون بدور أساسي ورئيسي في تحديد مجالات تحسين عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.⁽³⁾

وتعتبر عملية مراجعة المخاطر عملية معقدة لأن المخاطر تتعلق بأحداث وقد تتحقق أو لا تتحقق، وذلك بعكس عمليات المراجعة التقليدية للنقدية، المخزون، الديون، ... إلخ.

وقبل التطرق إلى دور المراجعة الداخلية في التعامل مع المخاطر يجب معرفة ما معنى المخاطر؟

1 - IIA , op, cit, 1999.

2 - Mc Namee, D and , G. Selim, " Risk management, changing the internal auditors paradigm", the IIA, Florida ,1998, p 50.

3 - Lindow and Racej, "Beyond traditional audit techniques", journal of accountancy, Vol 194, 1 July 2002, p 28.

أولاً: مفهوم المخاطر

هناك عدة تعاريف للمخاطر نذكر منها:

1- المخاطر مفهوم يستخدم للتعبير عن الشك أو عدم التأكد من الأحداث و/أو نتائجها التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على أهداف المؤسسة⁽¹⁾.

2- وقد عرف معهد المراجعين الداخليين IIA المخاطر على أنها: "هي الاحتمالات بأن الأحداث عند وقوعها يكون لها تأثير على تحقيق الأهداف، والمخاطر يتم قياسها من خلال تأثيرها وأرجحية حدوثها"⁽²⁾

3- المخاطر هي عدم التأكد الخاص بنتائج الأحداث والتصرفات، سواء تمثلت في فرص إيجابية أو تهديد سلبي، ويجب تحديد المخاطر في ضوء الربط بين أرجحية حدوث الشيء والأثر الناجم عن التعاريف السابقة، يمكن إخراج النقاط التالية:

تتكون المخاطر من جانبين:

أ- جانب إيجابي: ويتمثل في الفرص الناشئة عن المخاطر، وبها يمكن تحقيق أهداف المؤسسة.

ب- جانب سلبي: ويتمثل في التهديد بعدم تحقيق المؤسسة لأهدافها، وعليه فإن المخاطر تمثل مجالا جديدا أو مختلفا للمراجع الداخلي يتطلب منه أساليب، وقدرات جديدة يستخدمها عند قيامه بالتعامل مع هذه المخاطر المحيطة بالمؤسسة.

كما أن دور المراجعة الداخلية يتمثل في المساعدة وتقديم الاستشارة للإدارة فيما يتعلق بتحديد وتقييم التعامل مع المخاطر، وهي الوظيفة الاستشارية إضافة وظيفة التأكيد فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: دور المراجعة الداخلية في تحديد المخاطر

تعتبر عملية تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة هي أولى مراحل التعامل مع المخاطر، وحتى يمكن تحديد جميع المخاطر المحيطة بالمؤسسة، لا بد أن يشترك جميع أفراد المؤسسة في تحديد المخاطر التي تواجه أنشطتهم.

ونظرا لكون دور وظيفة المراجعة الداخلية في تحديد المخاطر هو مساعدة إدارة المؤسسة، فإنها يمكن

أن تقوم بهذا الدور من خلال:

1 – Mc Namee, "Targeting business risk », I A. Vol 57, 1 s, 5 Oct, 2000, p51.

2 – IIA, " Risk based internal auditing position paper", August, 2003, p 14.

1- إجراء عملية (عُد)، (إحصاء) للمخاطر المحيطة بجميع أنشطة المؤسسة، حيث إن استخدام هذا الإجراء سوف يؤدي إلى توفير الإنذار المبكر لتطور المخاطر، وبالتالي إعطاء الوقت الكافي للإدارة من أجل إعداد استراتيجيات الرد الفعالة على هذه المخاطر (1)

2- استخدام الوسائل التقليدية لجمع المعلومات كاستمارات الاستبيان وإجراءات المقابلات مع المديرين بالمؤسسة.

3- استخدام بعض الأساليب العلمية مثل: أسلوب التقييم الذاتي للرقابة، والمخاطر حيث إن استخدام هذا الأسلوب يجعل كل فرد في المؤسسة يساهم بشكل فعال في عملية تحديد المخاطر (2).

4- على المراجع الداخلي عدم التركيز فقط على المخاطر التي ترتبط مباشرة بأهداف النشاط، وإنما يجب أيضا التركيز على المخاطر الأخرى المرتبطة ببيئة النشاط بصفة عامة.

ونلخص بعد عرض هذه النقاط أن عملية تحديد المخاطر تتطلب سلوكيات ومهارات معينة وكذلك خلفيات علمية وعملية متنوعة لدى فريق إدارة المراجعة الداخلية، كما يجب على المراجع الداخلي إدراك أن عملية تحديد المخاطر متداخلة ومتراصة، وبالتالي فإن عملية التحديد الدقيق والشاملة قد تكون صعبة إلى درجة ما، لذلك يجب أن تتسم عملية تحديد المخاطر بالمرونة (المخاطر تتعدد وتتنوع وبالتالي فإنها لا تتسم بالثبات) وأن يتم مراجعتها باستمرار من قبل إدارة المراجعة الداخلية.

الفرع الثاني: دور المراجعة الداخلية في التعامل مع الحوكمة

يرتبط دور وظيفة المراجعة الداخلية في الحوكمة من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة والمخاطر من ناحية، ومن ناحية أخرى تقييم التزام المؤسسة بالقوانين، والتشريعات والمواثيق المتعلقة بالحوكمة، فعلى المراجعين الداخليين الحفاظ على درجة عالية من النزاهة والقيم الأخلاقية (المناخ الأخلاقي) لفاعلية الرقبة الداخلية، وبالتالي فإن الحوكمة تمثل وجود مناخ أخلاقي على مستوى المؤسسة ككل (3).

أولا: مفهوم الحوكمة

هناك العديد من التعاريف الخاصة بالحوكمة منها ما يلي:

1 – H.M. Treasury, op, cit, p 07.

2- Pickett, op. cit, p164.

3 – Verschoor, C, "The ethical climate barometer", internal auditor, Vol 61. Iss. 5, Oct 2004 ,p 38.

- 1- الحوكمة نظام رقابة يتم من خلاله رقابة وإدارة المؤسسة.(1)
 - 2- عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة على أنها: " تتضمن مجموعة العلاقات بين إدارة المؤسسة، مجلس الإدارة، حملة الأسهم، أصحاب المصالح الآخرين، وتقدم الحوكمة إطارا لوضع أهداف المؤسسة وتحديد وسائل تحقيق هذه الأهداف ومتابعة الأداء"(2).
 - 3- وقد عرف معهد المراجعين الداخليين الحوكمة بأنها: " مزيج من العمليات والهياكل التي تم تطبيقها من قبل مجلس الإدارة والإشراف والمتابعة وإيصال المعلومات عن أنشطة المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها" (3).
- من خلال هذه التعاريف ترى الباحثة أن هناك بعض الاتفاق في تعريف الحوكمة في أنها تمثل:
- مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تطبيقها لضمان الحفاظ على مصالح الأطراف المختلفة داخل المؤسسة وخارجها.
 - مجموعة من العلاقات التي تربط فيما بين المستويات المختلفة بالمؤسسة والأطراف الخارجية (أصحاب المصالح).
 - ترتبط الحوكمة بتحقيق أهداف المؤسسة من خلال تعزيز نظم الرقابة وتخفيض المخاطر.
 - الحوكمة الجيدة تتطلب مناخا عاما جيدا على المستوى الكلي، يرتبط بتطبيق قوانين وتشريعات جيدة على مستوى بيئة النشاط الاقتصادي، وليس فقط على مستوى المؤسسة.

ثانيا: دور المراجعة الداخلية في التعامل مع الحوكمة

يعتبر تبني أي ميثاق أو مبادئ الحوكمة هو مسؤولية مجلس الإدارة(4) ولجنة المراجعة بالمؤسسة، وعليه فإن المسئول الأول عن عملية الحوكمة بالمؤسسة هو مجلس الإدارة، ولكنه يعتمد على أطراف أخرى (الإدارة التنفيذية، المديرين، المراجعين) لمساعدته في القيام بمسئوليته في الحوكمة، وبالتالي فإن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر أحد الأطراف التي تساعد الإدارة العليا في عملية الحوكمة.

ففي بيئة النشاط الحالية تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة مساعدة للإدارة التنفيذية، لجنة المراجعة، الإدارة العليا، المراجع الخارجي وأصحاب المصالح الآخرين، إذا تم تجهيزها بالموارد والأفراد، فإنها سوف

1- جيل أمار، " حوكمة الشركات وحتمية التطبيقي التدريبي"، الطبعة الثالثة، واشنطن، دي سي، 2003، ص 61.

2- كاثرين، كوشنا هلبلينج وجون سوليفان، " عرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية"، الطبعة الثالثة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن دي سي، 2003، ص 23.

3 - IIA, op . cit, p 27.

4 -IIA, "Internal audit reporting relationship serving to master", Florida, USA, 2003, p 04.

تقوم بدور هام ورئيسي في تقرير وتفعيل الحوكمة، ويرى معهد المراجعين الداخليين بأن المتطلبات الأساسية من وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة تتمثل في:

- متطلبات الإدارة العليا: وتضم خدمات التأكيد بشأن نظم الرقابة الداخلية، وكذلك خدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر.

- متطلبات لجنة المراجعة: خدمات التأكيد بشأن نظم الرقابة والمخاطر.

- متطلبات الإدارة التنفيذية: خدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر.

ترى الباحثة بأن دور المراجع الداخلي في الحوكمة عبارة عن تقديمه للخدمات التأكيدية الاستشارية، وتقييم صحة المعلومات عن الحوكمة، يتطلب أن تتكون إدارة المراجعة الداخلية من فريق كاف يسمح بتحقيق الفصل في المهام.

على أن يكون هذا الفريق مؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً في مجال الحوكمة يمكنه من القيام بهذا الدور والذي يخدم إدارة المؤسسة، ويمتد إلى خدمة أصحاب المصالح الآخرين وذلك من خلال تقديم معلومات دقيقة وصحيحة عن الحوكمة، والتي يبني عليها هؤلاء قراراتهم اتجاه المؤسسة.

خلاصة الفصل

لانجاز مهمة المراجعة الداخلية يقوم المراجع الداخلي بإتباع بعض الخطوات المحددة مسبقاً ، وقبل الانطلاق في اداء مهمته فيقوم المراجع الداخلي بمرحلة اولية تسمى مرحلة التحضير للدراسة ، تم يقوم بالمراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ليصل الى مرحلة اخيرة وهي اعداد تقرير المراجعة الداخلية .

متبعا المعايير اللازمة ومستخدمنا لبعض التقنيات و الوسائل التي من شأنها تسهيل وتفعيل مهمة المراجعة الداخلية

الباب الثاني

المدخل السلوكي للمراجعة وعلاقات تنفيذ المراجعة الداخلية

الفصل الأول

المدخل السلوكي والعوامل المؤثرة على عمل فريق المراجعة

تمهيد:

إن جهات عديدة داخل المؤسسة تتأثر بنتائج البرامج التي ينفذها فريق المراجعة الداخلية، تنعكس تلك التأثيرات غالباً وفي كثير من الأحيان على سلوك وتصرفات المتأثرين بها، ولعل أكثر الجهات تأثراً من الناحية السلوكية هم الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، الإدارة العليا المراجعون الداخليون أنفسهم، والمراجعون الخارجيون كذلك.

وقد تنشأ عن تلك التأثيرات علاقات متبادلة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومن يقوم بها من جهة، والأفراد الآخرون من جهة أخرى (الجهات السابقة الذكر)، ويتوقف نجاح المراجعة الداخلية في معظم الأحيان على نوعية تلك العلاقات، وعلى مدى إيجابيتها.

وعلى هذا الأساس ستقوم الباحثة بدراسة تلك العلاقات من وجهة نظر سلوكية للوقوف على كيفية وطريقة نشأتها والتعرف على مختلف أنواع تلك العلاقات، وكذلك دراسة كيف أن تلك العلاقات تؤثر على كفاءة ومقدرة المراجع الداخلي، وعلى أهداف المراجعة الداخلية بشكل خاص، وانعكاس ذلك على تصرفات بقية أطراف العلاقة بشكل عام.

وبناء على ما تقدم، فإن هذا الباب يستهدف دراسة تلك العلاقات وفقاً لثلاثة فصول وهي:

الفصل الأول: المدخل السلوكي والعوامل المؤثرة على عمل فريق المراجعة.

الفصل الثاني: علاقات المراجعة الداخلية.

الفصل الثالث: مدى مسؤولية المراجع الداخلي على فحص وتقييم جودة برامج أخلاقيات المؤسسة.

الفصل الأول: المدخل السلوكي والعوامل المؤثرة على عمل فريق المراجعة

نظرا للتطورات التي يشهدها العالم، تعاضم دور مهنة المراجعة، ولعل ذلك من الأسباب التي دفعت كثيرا من الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة إلى الاتجاه نحو المزيد من البحوث لمسايرة الظروف المتغيرة، ونظرا لأهمية العنصر البشري والدور الذي يلعبه هذا الأخير في مكاتب المراجعة، أصبح من الطبيعي الاهتمام بالعوامل المؤثرة على أدائه، حتى تتمكن هذه المكاتب من بلوغ أهدافها.

وتحاول الباحثة في هذا الفصل إبراز أهمية العلوم السلوكية في هذا الشأن، وكذلك الدور الذي يلعبه

العنصر البشري في مكاتب المراجعة والعوامل المؤثرة على أدائه من خلال المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول: المدخل السلوكي في المراجعة.

المبحث الثاني: البيئة الداخلية لفريق المراجعة واختصاصاته.

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على أداء فريق المراجعة.

المبحث الأول: المدخل السلوكي في المراجعة

تتسم العديد من الدراسات والأبحاث التي تمت في هذا الشأن بغرض إظهار أهمية استخدام العلوم السلوكية في تطوير وزيادة كفاءة عملية المراجعة، وذلك عن طريق الربط المستمر بين المراجعة من ناحية والعلوم السلوكية ومفاهيمها من ناحية أخرى.

وتعرض الباحثة هذه الدراسات والأبحاث حسب تسلسلها التاريخي على النحو التالي:

المطلب الأول: الدراسات والأبحاث الرائدة في دراسة أثر المراجعة في السلوك

1- من الدراسات الرائدة في هذا المجال الأبحاث التي أعدها Churchill منفردا وبالاشتراك مع آخرين، والتي اهتمت بدراسة أثر المراجعة على السلوك، ومن أمثلتها البحث الذي أعده Churchill⁽¹⁾ 1962م وحصل به على درجة الدكتوراه، وكان موضوعه الآثار السلوكية للمراجعة - دراسة معملية - ويعتبر هذا البحث من أوائل البحوث التي ركزت الاهتمام على الآثار التي تحدثها مزاوله المراجعة على السلوك، ومن أهم نتائج هذا البحث أن مزاوله المراجعة في حد ذاتها تؤثر على سلوك الخاضعين لها، حتى إذا لم يكن هناك ارتباط بين نتائج المراجعة ونظام الثواب والعقاب.

2- الدراسة التي قامت بها اللجنة المكلفة من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية⁽²⁾ AAA 1966 عن وسائل تطوير مهنة المحاسبة، وقد أوضحت أن المجالات التي ستحدث تطورا في المستقبل تتناول:

- عملية اتخاذ القرارات.
- السلوك الإنساني.
- النواحي الفنية للآلات الالكترونية وتصميم النظم.
- الوسائل الفنية للقياس ونظرية الإعلام.

1 - Curchill, N.C, "Behavioural effects of an Audit : An experimental study", Unpublished ph , D. Dissertation, An Arabor University of Michigan, 1962,p 145.

2 - "Committee to prepare a statement of basic accounting theory : report of the committee", Evanston: American accounting association, 1966, p13.

نقلا عن إبراهيم نادر شحاتة، "دراسة تحليلية لأثر العوامل السلوكية على المراجعة الإدارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان، 1983، ص 11.

3- مسودة البحث المعدة من قبل لجنة التخطيط في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (1) AICPA 1968م، والتي تضمنت أن استمرار تقدم المبادئ المحاسبية لا بد وأن يكون مستندا إلى المفهوم العميق لسلوك المنتفعين بالتقارير المالية.

4- الدراسة التي قامت بها لجنة البحث في العلوم السلوكية المكلفة من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية (2) AAA 1971م فيما يتعلق بتقويم وتحديد المناهج الدراسية المناسبة من العلوم السلوكية للدارسين في مجال علوم المحاسبة، وقد اختارت اللجنة بعض المباحث السلوكية والتي رأت من وجهة نظرها أنها وثيقة الصلة بعلوم المحاسبة وهي:

- الإدراك Reception.

- الدافعية Motivation.

- القلق والصراع Anxiety and conflict.

- الاتجاهات وتغير الاتجاهات Attitudes and Attitude changes.

ثم التحقت بتقريرها مجموعة من المراجع السلوكية التي تساعد الباحثين في مجال علوم المحاسبة.

5- التقرير الذي أعدته اللجنة المكلفة من جمعية المحاسبة الأمريكية (3) AAA 1973م عن وضع مفاهيم أساسية للمراجعة، حيث أوصت اللجنة في تقريرها أنه يجب مراعاة العوامل الإنسانية في أكثر من مجال مثل دور المراجعة وعمليات الفحص وإعداد التقارير.

6- البحث الذي أعده Ling⁽⁴⁾ سنة 1975 والذي أوضح فيه أن المراجعة لم تتطور بصورة كافية، إذا لم يأخذ في الاعتبار التطورات التي تحدث في نظرية الاتصالات والعلوم السلوكية. It (auditing) has not.

1 -Research (Exposure Draft) "Planning committee, American institute of certified public accountants", 1968, p7.

نقلا عن د. عبد المنعم محمود، "تطور إطار المحاسبة - دراسة سلوكية إعلامية"، مجلة المحاسبة والتجارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 17، 1972، ص 292.

2 - "Committee on Behavioral science content of the accounting curriculum", report of the committee, the accounting review, supplement, Vol XLVI, 1971, p 247 - 285.

3 - "Committee on basic auditing concept a statement of basic auditing concepts", American accounting association, 1973, Passim

نقلا عن إبراهيم نادر شحاته، مرجع سابق، ص 13.

4 - Lingg, J. F, "Be more and auditor" , the internal auditor, Aug, 1975, p 26.

advanced for enough to ignore development in communication theory and behavioral science.

7- الرسالة المقدمة من محمود الناغي⁽¹⁾ سنة 1976م للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة وموضوعها الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عملية الرقابة على الحسابات وتبيان أهم المفاهيم التي يمكن الاستفادة منها في هذا المجال.

8- الرسالة المقدمة من عباس رضوان⁽²⁾ سنة 1979 للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة وموضوعها، المنهج العلمي لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد مدى عملية المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لكي ينجح المراجع في التعامل مع العنصر البشري عند قيامه بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يحاول الوقوف على أسباب ودوافع السلوك البشري، وأن يتعرف على مصادر التأثير في هذا السلوك، كما يجب عليه مراعاة النواحي الإنسانية والسلوكية، وأن يحاول ما أمكن التخلص من الشعور السائد لدى العاملين ببوليسية عملية المراجعة، حتى يستطيع أن يكسب ثقتهم وحسن تعاونهم الأمر الذي يساعده على النجاح في إنجاز مهمته.

9- الدراسة التي قام بها د. إبراهيم رسلان⁽³⁾ سنة 1982 وكان موضوعها استقلال مراقب الحسابات - نظرة سلوكية، والفرض الذي يقام عليه البحث هو أن المحافظة على استقلال مراقب الحسابات مسألة ذاتية ترتبط بشخصيته أكثر من ارتباطها بمجموعة القواعد والمعايير، وأوضح أنه يمكن اكتساب الموقف المستقل باعتباره أحد معايير المهنة من خلال عمليات التطابق مع سلوك المجموعة بأن يطبق الفرد سلوكا مستمدا من سلوك المجموعة، لأن هذا السلوك يرتبط بدور مرضي في العلاقة في المجموعة مما يجعل هذا السلوك جزءا من التصور الذاتي للشخص Self image، كما يتم اكتساب السلوك المستقل أيضا من خلال عمليات ذاتية بأن يقبل الفرد تأثير المجموعة، لأن السلوك المفروض من المجموعة يتطابق ويتمشى وينسجم مع قيم هذا الفرد، ومن المحتمل أن يستمر السلوك المكتسب بهذه الطريقة طالما أن العلاقة مع المجموعة مستمرة كعلاقة مرضية، وطالما يتم المحافظة على القيم المناسبة لتطبيق هذا السلوك.

1- محمد سيد الناغي، "الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عمليات الرقابة على الحسابات"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1976، ص 75.

2- عباس أحمد رضوان، "المنهج العلمي لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد مدى عملية المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1979، ص 271.

3- د. إبراهيم رسلان حجازي، "استقلال مراقب الحسابات، نظرة سلوكية"، مجلة المال والتجارة، العدد 159 يوليو 1982، ص 11-25.

10- الرسالة المقدمة من إبراهيم شحاتة⁽¹⁾ سنة 1983 للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، وموضوعها أثر العوامل السلوكية على المراجعة الإدارية، حيث أوضح أنه لكي يتم تطوير المحاسبة والمراجعة بطريقة فعالة يستلزم الأمر ضرورة الربط بين مقوماتها وبين مقومات العلوم التي تبحث في سلوك الإنسان.

11- الدراسة التي قام بها د. محمد توفيق محمد⁽²⁾ سنة 1985م عن الجوانب السلوكية في علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب، حيث دارت هذه الدراسة حول المفاهيم السلوكية التي تؤثر على سلوك أطراف هذه العلاقة (علاقة المراجع بالمنشأة محل المراجعة)، وفقا للنظريات السلوكية آخذا في الحسبان التأثير المرحلي لهذه المفاهيم على أطراف تلك العلاقة، حتى يتسنى أخذ ديناميكية هذه العلاقة في الحسبان، واحتمال تغيير سياسة أطرافها مع مرور الزمن واستمرارية العلاقة، هذا بالإضافة إلى إيضاح العلاقة بين هذه المفاهيم السلوكية وتأثيرها على عملية المراجعة واستقلال المراجع.

12- الدراسة التي قام بها د. إبراهيم شاهين⁽³⁾ سنة 1990م عن الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي، حيث أوضح أن تقرير المراجع الخارجي يعتبر رسالة أو قناة توصيل معلومات المراجعة إلى مستخدمها بحيث تؤثر على سلوكه، وهذه الرسالة قد تؤدي إلى دعم الثقة في القوائم المالية المنشورة أو تهز الثقة بدرجات متفاوتة أو قد تؤدي إلى ضياع الثقة كلية، والسلوك يأخذ عادة شكل قرار يتخذه المستخدم بناء على المعلومات، وهذا القرار هو بمثابة استجابة لهذا المثير الذي وصله في شكل تقرير، ولذا فقد أبدى بهذه الدراسة بعض الاقتراحات التي تساعد على زيادة كفاءة وفعالية التقرير بالنسبة لمستخدميه منها:

أ- أن يقدم المراجع الخارجي تقريرا مختصرا وفقا للأصول المهنية المعروفة .

ب- أن يرفق بهذا التقرير المختصر تقريرا به بعض التفاصيل يوضح لغير المتخصص نطاق عمل المراجع الخارجي، وأسس وصوله إلى الرأي الذي يبديه وعن مدى مسؤوليته وكذلك مسؤولية الإدارة ومعنى المعلومات التي قد تبدو غامضة.

1- إبراهيم نادر شحاتة، مرجع سابق، ص 18.

2- د. محمد توفيق محمد، "الجوانب السلوكية في علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الأول، 1985، ص 424-453.

3- د. إبراهيم عثمان شاهين، "الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي"، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد السابع، يناير، 1990، ص 141 - 170.

من العرض السابق للدراسات والأبحاث التي تمت في مجال المراجعة، وفي إطار الاتجاهات السلوكية تصنيف تلك الدراسات كما يلي:

المطلب الثاني: تصنيف دراسات أثر المراجعة في السلوك

1- دراسات تعلق بالآثار السلوكية التي تحدثها مزاوله مهنة المراجعة على الأشخاص الخاضعين لها مثل الدراسات التي قام بها Churchill منفردا وبالاشتراك مع الآخرين.

2- دراسات من قبل هيئات علمية توصي بضرورة قيام المحاسبين بدراسة العلوم السلوكية لما لها من أثر في إحداث تطور في مهنة المحاسبة والمراجعة مثل الدراسات التي قامت بها اللجان المكلفة من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية وكذلك المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

3- دراسات تعلق بضرورة إلمام المراجع بأهم المفاهيم السلوكية التي يمكن الاستفادة منها في مجال الرقابة على الحسابات، مثل الدراسة التي قام بها محمود الناعى.

4- دراسات تعلق بضرورة إلمام المراجع بمصادر التأثير على السلوك البشرى حتى يستطيع أن يكتسب ثقة وتعاون الأفراد الخاضعين لعملية المراجعة مثل الدراسة التي قام بها عباس رضوان.

5- دراسات سلوكية تعلق باستقلال مراقب الحسابات مثل الدراسة التي أعدها د. إبراهيم رسلان، والدراسة التي أعدها د. محمد توفيق محمد.

6- دراسات انصب على الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي مثل دراسة د. إبراهيم شاهين.

إذن يمكن توضيح المجالات الرئيسية التي استخدمت فيها العلوم السلوكية في مجال المراجعة كما يلي:

المطلب الثالث: المجالات الرئيسية التي استخدمت فيها العلوم السلوكية في مجال المراجعة⁽¹⁾

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- استقلال مراقب الحسابات.

- علاقة مراقب الحسابات بالعميل.

- تقرير مراقب الحسابات.

وعلى الرغم من أهمية هذه الدراسات وتميزها بالتنوع وارتباطها بمجالات مختلفة في المراجعة إلا أنها لم

تتعرض للعديد من المفاهيم والعوامل التي يمكن أن تؤثر على المراجع عند أدائه لمهام وظيفته والتي تحاول الباحثة تناولها بعضها من خلال هذا البحث نظرا لأهميتها.

1- أحمد صالح الأحمد، "الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية دراسة تجريبية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1984، ص45.

المبحث الثاني: البيئة الداخلية لفريق المراجعة واختصاصاته.

يشير التطور التاريخي لمهنة المراجعة إلى زيادة حجم الطلب على خدمات المراجعين كنتيجة منطقية لتطور الكيان القانوني للمشروعات، وانتشار التعامل بالائتمان المصرفي والتجاري، وتطور أنظمة الضرائب، وتطور الإدارة العلمية ونمو النشاط الاقتصادي، وظهور الشركات متعددة الجنسيات.

وقد استوجب هذا التطور أن تتخذ مهنة المراجعة شكلا منظما وأصبحت تمارس من خلال منشآت خاصة يتراوح حجمها من منشآت صغيرة الحجم ومتوسطة إلى منشآت ضخمة عالية لها العديد من الفروع في جميع أنحاء العالم، ويعمل بها آلاف المراجعين.

هذا وتتسم الهياكل التنظيمية لمنشآت المراجعة الصغيرة بالبساطة، ومنشآت المراجعة متوسطة الحجم، فعادة ما يكون هيكلها التنظيمي معقدا، أما منشآت المراجعة الكبيرة فهيكلا التنظيمي يكون أكثر تعقيدا لأنها تمارس نشاطها في كثير من الأحيان في عديد من الدول، وبالتالي فإن هيكلها التنظيمي عادة ما يأخذ شكل شركة "أم" Parent يتبعها العديد من الفروع أو المنشآت التابعة، ومن أمثلة هذه النوعية من المنشآت كبيرة الحجم والتي لها فروع في مصر منشأة Price Waterhouse وكذلك منشأة Arthur Andersen وغيرهما.

وتجدر الإشارة إلى أن مؤسسات المراجعة كبيرة الحجم تكون فرصتها عادة في النجاح والتقدم أكبر من منشآت المراجعة صغيرة الحجم، وذلك نتيجة لقدرتها على تعيين مراجعين أكفاء، والاحتفاظ بهم وإتاحة فرصة أفضل لمساعدة المراجعين على الارتقاء بمستواهم المهني والإداري، وقدرتها على توفير فرص اكتساب الخبرات وفرص التدريب والاستقلال، ومن ناحية أخرى فإن المنشآت المهنية كبيرة الحجم تزداد فرصتها في الحصول على العملاء من الشركات العملاقة، لما لهذه المنشآت من قدرة على تقديم خدمة متميزة لهؤلاء العملاء (1).

ومع انتشار مؤسسات المراجعة المتوسطة وكبيرة الحجم، ظهر نوع من التخصص بين أعضاء المهنة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها منشآت المراجعة إلى العملاء، وتتمثل هذه الخدمات فيما يلي:

- خدمات المحاسبة والمراجعة.

- الخدمات الإدارية والاستشارية.

- الخدمات الضريبية.

1- جمعة محمد محمد على، "أثر حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة على استقلال المراجع، وكفاية تأدية عملية المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1988، ص 55.

وقد يزداد التخصص داخل نشاط المراجعة تبعاً للأنشطة المختلفة التي يزاولها العملاء والتي تتمثل في شركات صناعية وبنوك وشركات تأمين وشركات بترول وشركات سياحية وفنادق وخلافه. كما يزيد التخصص أيضاً داخل نشاط الخدمات الإدارية والاستشارية لیتضمن تبسيط إجراءات العمل والرقابة على الإنتاج وبحوث العمليات وأنظمة المعلومات وخلافه.

وتقوم منشآت المراجعة المتوسطة وكبيرة الحجم بتقسيم المراجعين الذين يعملون بها إلى فرق مراجعة Audit Teams يختص كل فريق بأداء عمل معين، ويختلف حجم واختصاصات هذه الفرق من عملية إلى أخرى، ومن منشأة إلى أخرى.

وتقوم الباحثة بعرض بعض التعريفات المتعلقة بفريق المراجعة وطبيعة عمل هذا الفريق، وكذلك اختصاصاته بغرض التوصل إلى تحديد الفريق الذي يقوم بأداء وتنفيذ عملية المراجعة فعلاً، وذلك من خلال النقاط التالية:

- ماهية فريق المراجعة.
- طبيعة عمل فريق المراجعة.
- اختصاص فريق المراجعة.

المطلب الأول: ماهية فريق المراجعة

عرف فريق المراجعة العديد من الكتاب، فقد عرفه Pratt and Jiambalvo بأنه: "مجموعة من المراجعين المسؤولين عن تنفيذ عملية المراجعة بفعالية، وهو يتكون من مدير، مراجع أول، وواحد أو أكثر من المراجعين المساعدين، ويشرف المراجع الأول مباشرة على أعمال المساعدين، وهو مسؤول عن القيام بعملية المراجعة، وليس بالضرورة أن يقوم المدير بالمتابعة اليومية لعملية المراجعة، وإنما يقوم بمراجعة العمل المنفذ على فترات معينة"⁽¹⁾

وقد عرف Watson فريق المراجعة بأنه "شكل من الأشكال فريق العمل Project teams يتكون من مجموعة صغيرة من الممتهنيين الأعضاء في منشآت المراجعة والذين يعملون بشكل محدد بدقة"⁽²⁾

كما عرف Anderson فريق المراجعة بأنه: "وحدة عمل تأخذ الشكل الهرمي Hierarchical

Working Unit، تتكون من محاسبين في عدة مستويات تنظيمية، وتتمثل فيما يلي:

1 - Pratt and Jiambalvo, J, "Relationship between leader behaviors and audit team performance, accounting organization and society", Vol 6, 1981,p 133.

2 - Watson, D. J.H, "The structure of project teams facing differentiated environments; an exploratory study in public accounting firms", The accounting review, April, 1975, p 262.

Staff Auditor or Junior	مستوى المراجع المساعد
Audit Senior or In charge Auditor	مستوى المراجع الأول
Manager or Supervisor	مستوى المدير أو المشرف
(1) Engagement Partner	مستوى الشريك

من العرض السابق لتعريف فريق المراجعة، نصل الى ان أن التعريف الأول والثالث ركزا على تحديد مستويات الوظيفية التي يتكون منها فريق المراجعة، إلا أنهما اختلفا في عدد تلك المستويات، كما ركز التعريف الأول على ديناميكية العمل داخل الفريق والتي لم يتناولها التعريف الثالث.

أما التعريف الثاني لفريق المراجعة فقد اقتصر على توضيح أن فريق المراجعة يتكون من مجموعة صغيرة من الممتهين، ولم يحدد مستوياتهم الوظيفية، إلا أنه أشار إلى أن هذا الفريق شكل من أشكال فرق العمل، وهذه الفرق تتكون لتحقيق هدف محدد ويعملون بشكل محدد بدقة.

وقد أشار Anderson⁽²⁾ إلى أنه على الرغم من أن المسؤوليات المحددة لكل عضو في الفريق قد يختلف من منشأة مراجعة إلى أخرى، وقد تختلف أيضا من عقد مراجعة إلى آخر في نفس منشأة المراجعة، إلا أنه يوجد بعض العموميات التي يمكن توضيحها كما يلي:

1- أن المراجعين المساعدين يعتبرون مسؤولين عن إنجاز جزء من عملية المراجعة، توكل إليهم بواسطة المراجع الأول وتحت إشرافه.

2- تتمثل مسؤولية المراجع الأول في المشاركة في التخطيط والتنفيذ والإشراف على عملية المراجعة، كما يقوم أيضا بمراجعة أعمال المراجعين المساعدين، وذلك قبل عرضها على المدير أو الشريك للقيام بمراجعتها.

3- يعتبر كل من المدير والشريك مسؤولين مسؤولية مباشرة عن مراجعة أعمال مرؤوسيهم بجانب بعض المسؤوليات الإدارية المتمثلة في:

- محاسبة العميل على أتعاب عملية المراجعة.
- اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالقضايا المحاسبية والمرتبطة بعقد مراجعة أو عملية مراجعة معينة.

هذا وعلى الرغم من أن تنفيذ عملية المراجعة تتم بواسطة أعضاء فريق المراجعة الذين يخضعون لإشراف أعلى مستوى في الفريق، إلا أن الأحكام والقرارات التي تتخذ بواسطة أعضاء الفريق تراجع عند كل

1 - Anderson , R, J, "The external audit", Toronto : Pitman As cited by: Solomon, I, "Multi - auditor judgment / decision making research", journal of accounting literature , Vol, 6, 1987, p 02.

2 - Anderson, R, J , op . cit ,p 2.

مستوى من مستويات فريق المراجعة، وعليه فإن الأحكام والقرارات التي تنشأ من هذه العملية يشار إليها على أنها قرارات وأحكام فريق المراجعة Judgment and decisions audit team (1) .
و أهم ما يتخذه فريق المراجعة:

- 1- تقرير طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة الضرورية.
- 2- يقوم بتكوين استنتاجاته تأسيساً على أدلة الإثبات التي تم تجميعها من خلال تلك الاختبارات.
- 3- يحدد نوع التقرير الذي يجب إعداد لخدمة مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: طبيعة عمل فريق المراجعة

لإنجاز المهام الموكولة إلى فريق المراجعة فإن أعضاء الفريق يجب أن يتضافروا ويتعاونوا أو يتفاعلوا بصورة أو بأخرى، ومثل هذا التفاعل أو التعاون يمكن أن يتم من خلال سهولة الاتصالات بين أعضاء فريق المراجعة، ويحكم طبيعة هذا التفاعل أو التعاون ما تحتويه الكتابات المحاسبية في هذا الشأن بالإضافة إلى ما استقر عليه التعرف في منشآت المراجعة من خلال التطبيق والواقع العملي.

يضاف إلى ذلك ما نصت عليه معايير مهنة المراجعة، مثال ذلك المعيار الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽²⁾ AICPA عام 1978 والخاص بالتخطيط والإشراف، والذي يصف عملية الإشراف على أنها توجيه جهود المرؤوسين في فريق المراجعة ومتابعة أدائهم.

وفي إطار تنفيذ هذه الوظيفة الإشرافية فإن برامج المراجعة وأوراق العمل تتدفق من أعلى إلى أسفل لإتمام عملية المراجعة، أما أدلة الإثبات التي تم التوصل إليها وكذلك الاستنتاجات المؤسسة على تلك الأدلة، فإنها تتدفق من أسفل إلى أعلى، وهذا يعني أنه عند كل مستوى من مستويات فريق المراجعة تتم عملية الإشراف، فكل مستوى في فريق المراجعة يقوم بمراجعة العمل المؤدى وكذلك الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بواسطة المستوى الأدنى، فإذا كان العمل قد تم أدائه بالصورة المطلوبة، فإن أوراق العمل تنتقل إلى المستوى الأعلى في فريق المراجعة، أما إذا كان هناك بعض الملاحظات على ذلك العمل الذي أدى والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإن أوراق العمل تعود لعضو الفريق الذي قام بذلك العمل حتى يقوم بإعادة النظر فيما توصل إليه ويتلافى تلك الملاحظات، وهذه العملية يتم تكرارها حتى يصبح العمل المؤدى على مستوى مطلوب من قبل الشريك.

1 - Solomon, I, op . cit , p 03.

2 - American institute of certified public accountants, "planning and supervision", statement on auditing standards, No 22, New York, 1978, p 43.

بناء على ما سبق يمكن القول إن فريق المراجعة يلعب دورا رئيسيا في إنجاز مهام عملية المراجعة، حيث إنه يعطى طاقة تدعيمية لعملية المراجعة فضلا على أنه يبدي رأيه بشأن العديد من القضايا المتعلقة بعملية المراجعة مثل:

- مدى الإفصاح المطلوب بالقوائم المالية.
- التقرير عما إذا كانت العمليات المحاسبية قد تم تسجيلها وفقا للمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- مدى إتباع منشأة العميل لمبدأ الأهمية النسبية في عرض بيانات القوائم المالية.
- تحديد نوع التقرير الذي يقوم بإعداده.

المطلب الثالث: تكوين واختصاصات صاحب فريق المراجعة

يمكن تقسيم فريق المراجعة إلى مستويات متعددة، إلا أن التقسيم الشائع هو تقسيم فريق المراجعة إلى أربعة مستويات هي:

- مستوى المراجع المساعد.
- مستوى المراجع.
- مستوى المدير.
- مستوى الشريك.

وبالرغم من أن هذا التقسيم هو الأكثر شيوعا، إلا أن هذا لا يمنع من قيام بعض منشآت المراجعة بتقسيم فريق المراجعة إلى مستويات أقل أو أكثر من تلك المستويات السابقة⁽¹⁾، وتتمثل العوامل المحددة لمثل هذا التقسيم عادة في حجم المنشأة أو حجم العمل المتعاقد عليه، وأساس هذا التقسيم يرجع إلى مقدار الخبرات والمهارات الفنية والإدارية التي يتمتع بها المراجع، وتساعد عملية تقسيم فريق المراجعة إلى مستويات مختلفة في إنجاز مهام لا تحتاج إلى خبرة عالية أي المهام المبرمجة أو الروتينية أو الإجرائية إلى المراجعين المساعدين، أما المهام التي تحتاج إلى قدر من الخبرة مثل المهام شبه المبرمجة فإنها يمكن أن تسند إلى المراجع الأول، أما المهام غير المبرمجة أي المهام التي تحتاج إلى مستويات عالية من الخبرة، فإنها يمكن

1- المثال على ذلك منشأة Price Waterhouse حيث تقسم مستويات الفريق إلى خمس مستويات كالآتي

- | | | |
|-------------------|-------------------|----------------------------------|
| - مستوى المساعدين | - مستوى المراجعين | - مستوى المشرفين / مساعدي المدير |
| - مستوى المديرين | - مستوى الشركاء | |

راجع في ذلك:

Price Waterhouse, "Facts and sources of information about the price Waterhouse worldwide organization ", August, 1987, p 47.

أن تسند إلى مراجع يتمتع بخبرة معقولة خلال عشر سنوات مثلا - أو يمكن إسنادها إلى المدير أو الشريك.⁽¹⁾

وفي ضوء التقسيم الشائع لمستويات فريق المراجعة السابق الإشارة إليها، فقد تناول بعض الكتاب⁽²⁾ أهم وأبرز اختصاصات ومهام كل مستوى من تلك المستويات كما يلي:

1- اختصاصات المستوى الأول - مستوى الشريك

يعتبر الشركاء في منشآت المراجعة أعلى درجات السلم الوظيفي، فهم الذين يقومون بوضع السياسات العامة لمنشآتهم، وتحديد الأهداف والعمل على تحقيقها، ويتولى كل شريك من الشركاء عادة رئاسة قسم معين من أقسام المنشأة - في حالة تقسيمها إلى أقسام- بحيث يتولى شريك رئاسة قسم المحاسبة والمراجعة، وآخر رئاسة قسم الضرائب، وثالث يتولى رئاسة قسم الخدمات الاستشارية، هذا بالإضافة إلى شريك يتولى شؤون الأفراد وآخر يتولى الأعمال الإدارية، وإذا تعددت العمليات التي يقوم بها قسم المراجعة، وتنوعت لتشمل مراجعة منشآت ذات أنشطة اقتصادية مختلفة (بنوك شركات تأمين، منشآت تجارية، منشآت صناعية، شركات مقاولات) فإنه قد يتم تخصيص شريك لكل نشاط من تلك الأنشطة، وكذلك الحال بالنسبة لباقي الأقسام.

وقد يعهد بإدارة منشأة المراجعة إلى أحد الشركاء، ويسمى في هذه الحال الشريك المدير - إلا أنه من المعتاد أن يعهد بالإدارة للجنة من الشركاء وتتمثل اختصاصات الشريك في نوعين من الاختصاصات هما:

- اختصاصات إدارية.

- اختصاصات فنية.

أ- الاختصاصات الإدارية للشريك

- رسم السياسات العامة وتحديد الأهداف.

- جذب عملاء جدد وحضور الاجتماعات الهامة مع العملاء.

1- من أمثلة المهام المبرمجة: - المراجعة الحسابية والمستندية لأرصدة الحسابات

- الحصول على أدلة الإثبات بوسائل روتينية

- الفحص المبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية

- إجراء اختبارات مدى الالتزام

- التقييم النهائي لأنظمة الرقابة الداخلية

والمهام غير المبرمجة:

2- راجع في ذلك على سبيل المثال: د. عيسى محمد أبو الطبل، "بعض الموضوعات في مراجعة الحسابات"،

دار الثقافة العربية، القاهرة، 1992، ص 181-186.

- تحديد ومحاسبة العملاء على الأتعايب.
 - تطوير العلاقات مع العملاء والأطراف الأخرى مثل الأجهزة الحكومية والمنظمات المهنية.
 - اختيار وتعيين مراجعين وموظفين جدد.
 - الإشراف على مرؤوسيه ومتابعة أعمالهم والتأكد من أن العمل الذين يقومون به يمتاز بالكفاءة المهنية.
 - رسم البرامج التدريبية للمراجعين.
 - الاطلاع على تقارير متابعة العمل واعتمادها.
 - الاطلاع على خطة العمل واعتمادها.
- ب- الاختصاصات الفنية للشريك**
- الاطلاع على كل ما هو مستحدث في مجال المراجعة لتقديم مستوى جيد من الخدمات، وكذلك من أجل مقابلة المتطلبات الجديدة من قبل العملاء والتي فرضها استخدام المنشآت للحسابات الالكترونية، وغيرها من تكنولوجيا المعلومات المتقدمة.
 - متابعة التطور والتعديلات التي يجريها المشرع على النظام الضريبي والتشريعات الضريبية، وما يستحدث من ضرائب أو يلغى منها.
 - الفصل في المشاكل الناجمة عن عمليات المراجعة والتي تواجه مساعديه.
 - مناقشة تقارير المراجعة مع العملاء قبل الانتهاء من عملية المراجعة.
 - مراجعة الأعمال السابقة مع المدير.
 - الاطلاع على نتائج عمليات المراجعة.
 - مراجعة وتوقيع خطابات الإدارة.
 - مراجعة وتوقيع الميزانية وتقرير مراقب الحسابات.
- 2- اختصاصات المستوى الثاني - مستوى المدير**
- إذا زادت أعباء العمل على الشريك ووجد من الصعب تسيير الأمور بمفرده، فإنه يقوم بتفويض بعض سلطاته إلى المدير أو المشرف ويصبح كل من الشريك والمدير مسئولين عن التأكد من تأدية المنشأة للخدمات لعملائها بأقصى كفاية ممكنة، وفي نفس الوقت بأقل التكاليف وذلك حتى تستطيع منشأة المراجعة مواجهة المنشآت الأخرى المنافسة.

ويعتبر المدير أو المشرف حلقة اتصال بين الشركاء وباقي موظفي المكتب، وكذلك بين منشأة المراجعة والعملاء، كما يقوم بالإشراف على العمل الميداني لعدة عمليات مراجعة في وقت واحد، فهو يعتبر مسئولاً مسئولية كاملة عن نطاق الفحص لهذه العمليات حيث أنه عادة ما يقوم بالمهام التالية:

- القيام بمعظم أعمال التخطيط والإشراف على عمليات المراجعة.
 - إجراء التعديلات اللازمة في تقرير المراجعة.
 - دراسة أوراق المراجعة.
 - الاتصال بالعملاء وبحث المشاكل الناجمة عن عمليات المراجعة معهم.
 - مناقشة التقرير ونتائج عملية الفحص مع العميل.
 - إحالة الموضوعات الهامة للشركاء للبت فيها.
- هذا بجانب بعض المهام الإدارية والفنية الأخرى التي يمكن ذكرها فيما يلي:

أ- المهام الإدارية للمدير

- تدريب المراجعين وتدعيم خبراتهم.
- إعطاء التعليمات للمراجعين والإشراف عليهم وتقييم أدائهم.
- تنمية العلاقات مع العملاء والأطراف الأخرى.
- الاتصال بالعملاء ونقل المعلومات إليهم من حيث خطط وسياسات منشأة المراجعة فيما يتعلق بعملية المراجعة.

- تطوير الخدمات التي تقدمها المنشأة لعملائها.
- التأكد من أن عملية المراجعة قد تمت في الوقت المحدد لها مسبقاً.
- التأكد من أنه قد تم الوفاء بالالتزامات التي عهد بها إلى منشأة المراجعة.
- مراجعة تقارير متابعة العمل.
- إعداد خطة الوقت (الموازنة الزمنية).

ب- المهام الفنية للمدير

- مراجعة الأعمال السابقة والمشاكل ومناقشتها مع المراجع الأول.
- اعتماد طبيعة ومدى الاختبارات.
- التأكد من إتمام عمليات المراجعة.
- مراجعة الميزانية، وتقرير مراقب الحسابات.

3- اختصاصات المستوى الثالث: مستوى المراجع الأول

- يشرف على كل عملية مراجعة، مراجع أول، ويعد مسئولاً عن جميع التفاصيل الخاصة بها، فهو الذي يقوم بتنفيذ مهام وأنشطة المراجعة، وتتمثل مهامه في الآتي:
- إعداد برنامج المراجعة والإشراف على العمل الميداني.
 - توزيع العمل على المساعدين ومعاونتهم في أداء أعمالهم.
 - فحص أوراق المراجعة التي قام المساعدون بإعدادها.
 - فحص محاضر جلسات مجلس الإدارة.
 - فحص الأسس التي اتبعت عند تقييم الأصول، ودراسة هيكل رأس مال المستثمر في المشروع.
 - إعداد الإقرار الضريبي الخاص بالمنشأة.
 - تقرير التعديلات الواجب إدخالها على برنامج المراجعة إذا استدعت الظروف ذلك.
 - إجراء معظم المناقشات مع العميل خلال إتمام عملية الفحص.
 - بحث الأمور الهامة المتعلقة بعملية المراجعة مع المدير.
 - الإشراف على أعمال المساعدين وتدريبهم أثناء القيام بالعمل.
 - تقديم الاستشارات للمراجعين المساعدين وتوجيههم، وفحص ومناقشة كل خطوة من خطوات برنامج المراجعة معهم ووصف أي جوانب غير عادية.
 - التحقق من أن المراجعين المساعدين متفهمون للتعليمات التي أعطيت إليهم.
 - تنويع العمل الذي يعهد به إلى المساعدين لزيادة خبراتهم.
 - تقييم أداء المراجعين المساعدين.
 - تسجيل تقرير متابعة العمل.
 - إعداد خطة العمل.
 - إعداد خطابات الإدارة.
 - القيام بتحقيق الميزانية، وإعداد تقرير مراقب الحسابات.

4- اختصاصات المستوى الرابع: مستوى المراجع المساعد والمبتدئ

- يقوم المراجع المساعد عادة بالأعمال الروتينية التي لا تحتاج إلى مهارات وخبرات فنية كبيرة في مجال العمل، مثل مراجعة عمليات الترحيل والجمع للأرقام المسجلة بالدفاتر والسجلات، فهو يقوم بالعمل التفصيلي في عملية المراجعة تحت إشراف المراجع الأول.

ومن أمثلة العمليات التي يقوم بها:

- المراجعة المستندية للعمليات.

- مراجعة المجاميع.

- مراجعة الترحيلات.

- تحضير بعض الكشوف وإجراء التحليلات.

- إخطار رئيسه المباشر بأي أخطاء أو بنود غير عادية.

من خلال عرض الاختصاصات السابقة للمستويات المختلفة في منشآت المراجعة يمكن الإشارة إلى الحدود الفاصلة بين واجبات كل مستوى من المستويات السابقة، ليست دقيقة وقد يحدث في كثير من الأحيان تداخل هذه الاختصاصات بين مستوى وآخر.

كما تجدر الإشارة إلى أنه كلما اتجهنا إلى المستوى الأعلى زادت الجوانب الإدارية عن الفنية، حيث يقضى الشريك معظم أوقاته في بحث الأمور الإدارية المتعلقة بالمنتشأة، أما المدير فإن اهتماماته الإدارية تقل نسبياً عن الشريك مع زيادة اهتماماته بالجوانب الفنية، مع ملاحظة أن هناك تشابهاً كبيراً بين الوظائف التي يقوم بها كل من المديرين والشركاء وإن لم تكن متطابقة، وعلى العكس مما سبق فإن المراجع الأول يغلب الجانب الفني في عمله على الجانب الإداري، وتمثل الجوانب الفنية محور عمل المراجعين المساعدين حيث إنهم لا يقومون بأي أعمال إدارية إلا بالمشاركة فقط.

ويمكن القول في عبارات أخرى إن مستوى الشريك ومستوى المدير هما مستويان إداريان، أما مستوى المراجع الأول ومستوى المراجع المساعد هما مستويان تنفيذيان، أي أن الفريق الفعلي الذي يقوم بأداء عملية المراجعة هو الفريق المكون من مراجع أول وواحد أو أكثر من المراجعين المساعدين، وهذا الفريق مما لا شك يخضع لإشراف المستوى الإداري (مستوى المدير ومستوى الشريك).

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على أداء فريق المراجعة

تم الإشارة الى ان أن مستوى المراجع الأول ومستوى المراجع المساعد هما القائمان فعلا على تنفيذ عملية المراجعة، ويخضعان في عملهما لتخطيط المدير والشريك، وبالتالي يعتبر أداء كل مستوى على حده الوحدة الأولية التي يتكون منها ويقوم عليها أداء المنشأة ككل، وكذلك يمثل مصدر الحركة والدفع لها، وهو مظهر ومؤشر للنشاط فيها.

إن تصرفات كل مستوى في العمل مثل مواظبته على الحضور واتصاله برئيسه ودرجة استجابته لتوجيهاته، وقيامه ببذل الجهد في أدائه لعمله والنمط والسرعة التي يبذلها، واتصاله وتفاعله مع زملائه في العمل، واستخدامه للأدوات والإمكانيات المادية التي تتيحها المنشأة له، وكذلك انفعالاته ورضائه واستيائه كل هذه التصرفات والأنشطة مما يبديه كل مستوى تكون الأساس فيما تؤديه المنشأة من أنشطة وما تحققه من أداء.

ومن الطبيعي أن يؤدي أداء وسلوك كل مستوى في المنشأة دورا هاما في التأثير على أداء وسلوك المنشأة ككل، وطالما أن السلوك والأداء التنظيميين يحددان سلوك وأداء كل مستوى في المنشأة، فإن هذه الحقيقة لا بد وأن تلفت النظر إلى الأهمية البالغة التي يجب أن تعطى للسلوك الإنساني، حيث إن الأنماط السلوكية السائدة بالتنظيم هي محصلة للعديد من العوامل المعقدة والمتشابكة.

ونظرا لوجود الكثير من العوامل التي تؤثر على سلوك وأداء الأفراد، ذهب الكتاب مذاهب شتى في تحديد هذه العوامل، وقد تناولت معظم الأبحاث تحديد العوامل المؤثرة على سلوك وأداء الفرد في المنظمات بصفة عامة، وهي مرتبطة بالأبحاث في مجال السلوك التنظيمي وعلم النفس الصناعي، وعلى ذلك سوف يتم تبيان المقصود بمجال السلوك التنظيمي وعلم النفس الصناعي، وذلك باتباع النماذج المستقاة من تلك العلوم، وحتى يتمكن من استنباط أهم تلك العوامل وأثرها على أداء مستوى المراجع الأول وكذلك مستوى المراجع المساعد وذلك من خلال النقاط التالية:

- مجال السلوك التنظيمي.
- علم النفس الصناعي.
- النماذج المحددة للعوامل المؤثرة على أداء وسلوك الفرد في المؤسسة.

المطلب الأول: السلوك التنظيمي

يعتبر السلوك التنظيمي أحد المجالات التطبيقية للعلوم السلوكية، ورغم أنه يستقى مادته العلمية من العلوم السلوكية التي تشتمل على علم النفس وعلم النفس الاجتماعي وعلم الاجتماع والاقتصاد، وعلم الأنثروبولوجيا، إلا أنه يختلف عنها من ناحيتين:⁽¹⁾

1- مزيج من المعرفة لعدد من العلوم السلوكية.

2- يركز على السلوك داخل المنظمات.

وهذا الذي يميز مجال السلوك التنظيمي عن مجال العلوم السلوكية الأخرى، فقد تم تعريف مجال السلوك التنظيمي بأنه: "دراسة السلوك الإنساني، اتجاهاته، أدائه في المنظمات مستخدماً نظريات ونماذج ومبادئ مستقاة من علوم أخرى مثل علم النفس وعلم الاجتماع وعلم الأنثروبولوجيا للاستفادة منها في التعرف على إدراك الفرد وقيمه وقدراته على التعلم وتصرفاته عندما يعمل في مجموعة، أو في المنظمة ككل، محلاً للعوامل الخارجية المؤثرة على التنظيم، وعلى موارده البشرية ومهامه وأهدافه واستراتيجياته"⁽²⁾

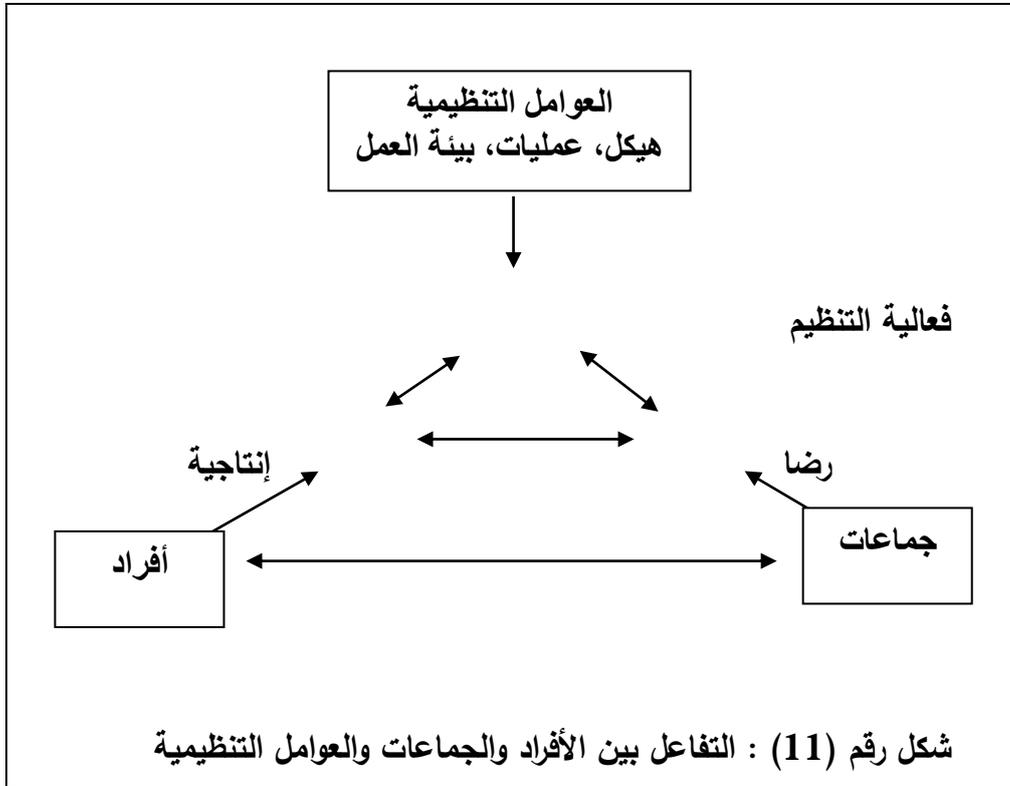
1 - Middlemist, R, D, and Hitt, M.A, "Organizational behavior : managerial strategies for performance", West publishing company, New York, 1988, p5.

2 - Ivancevich, J.M, and Matteson, M.T , "Organizational behavior and management", business publications, inc, Plano 1987, p 3.

ويستفاد من هذا التعريف ما يلي:

1- إن السلوك التنظيمي مجال متكامل يركز على ثلاث مستويات من التحليل لسلوك الفرد، سلوك

الجماعة، سلوك المنظمة ككل،⁽¹⁾ ويوضح الشكل التالي التفاعل بين الأفراد والجماعات والعوامل التنظيمية



حيث إنه عندما تتفاعل هذه العناصر بكفاءة تنتج مخرجات تتمثل في:⁽²⁾

أ- تحسين في الأداء.

ب- رضاء عن العمل.

ت- فعالية التنظيم.

2- إن السلوك التنظيمي هو عبارة عن مجموعة متداخلة من المجالات المختلفة مما يعنى أنه يستخدم مبادئ

ونماذج ونظريات من مجالات أخرى فهو بكامل المفاهيم المستقاة من العلوم الأخرى (السلوكية) فضلا عن

أنه يركز على تطبيقاتها في المنظمات⁽³⁾

1 - Ivancevich, J.M, and Matteson, M.T, op, cit, p03.

2- Middiemist, R. D , and Hitt, M, A, Op . cit, p6.

3 - Ivancevich , J.M, and Matteson, M.T ,op. cit, p03.

3- إن السلوك التنظيمي ليس نظاما أو علما متفق عليه أو مقبولا قبولا عاما له إطاره النظري، فهو مجال من المجالات الحديثة في طور النمو⁽¹⁾

4- يركز السلوك التنظيمي على الاهتمام بالعنصر البشري على اعتبار أن الأفراد واتجاهاتهم وإدراكهم وقدراتهم على التعلم وشعورهم وأهدافهم تمثل الاهتمام الرئيسي للمنظمة.

5- كما يركز السلوك التنظيمي أيضا على الأداء ومعرفة أسباب انخفاض أو ارتفاع مستوى هذا الأداء، ومعرفة أسباب انخفاض أو ارتفاع مستوى هذا الأداء، وكيف يمكن تحسينه، وهل يمكن للتدريب أن يرفع من مستواه؟

6- كما يحاول السلوك التنظيمي الإجابة على العديد من الأسئلة منها ما يلي:

- لماذا يسلك الموظفون سلوكا معينا في المنظمات؟

- لماذا يكون الفرد أو المجموعة أكثر إنتاجية من الآخرين؟

- لماذا يستمر المديرون دائما في البحث عن طريق جديد لتصميم الوظائف وتفويض السلطات؟

وبالتالي يمكن القول إن السلوك التنظيمي يتحدد من خلال مجموعة الأنماط السلوكية السائدة الأفراد العاملين بالتنظيم، وعليه فإن الأداء التنظيمي في مجموعة سوف يتوقف بالدرجة الأولى على تصرفات ومستوى أداء كل فرد يعمل بالتنظيم.⁽²⁾

كما يمكن القول بأن السلوك التنظيمي يتعلق بكيفية تأثير المنظمة على أفكار وشعور وتصرفات العاملين بها، وبطريقة إدراكهم وظائفهم، وطريقة إدراكهم لأنفسهم، والطريقة التي يسلكونها عند أدائهم لواجباتهم أو أعمالهم والتزاماتهم كأعضاء للمنظمة.

كما يتعلق بمحاولة فهم الطرق المختلفة التي تؤثر بها المنظمات على أعضائها حتى يستطيع مساعدة المنظمات على زيادة قدراتها على تحسين الأداء، واتخاذ الإجراءات الوقائية للحيلولة دون الوقوع في المشاكل المتعلقة بالعنصر البشري، وانخفاض مستوى الأداء، ومن ناحية أخرى فإن السلوك التنظيمي يتعلق بفهم الطريقة التي يؤثر بها كل من سلوك وأداء الأفراد وأعضاء التنظيم على أداء وفعالية المنظمة ككل، فالطريق

1 - Ibid, p03.

2- د. محمد علي شهيبي، "السلوك الإنساني في التنظيم"، دار الفكر العربي، القاهرة، 1982، ص 32.

الذي ينسق ويكامل بها المنظمات الأنشطة المتعلقة بأعضائها تحدد عما إذا كان التنظيم سوف ينجح في إنجاز أهدافه أم لا.⁽¹⁾

المطلب الثاني: علم النفس الصناعي⁽²⁾

في هذا الميدان يستثمر علماء النفس ما توافر لديهم من معلومات عن الفروق الفردية وخواص الوظائف النفسية، ويستثمرون ذلك كله في ابتكار وسائل للاختبارات التي تفيد في مجال الاختيار والتوجيه المهني للعاملين في مجال الصناعة، حيث يكون العائد النهائي لتلك الجهود هو وضع العامل المناسب في المكان المناسب، ومما يعود به ذلك من فوائد مزدوجة بالنسبة لكل من العامل والعمل على السواء.

ولقد أثبتت العديد من التجارب أن لكل عامل قدرات ومميزات خاصة، كما أن لكل عمل طبيعة ومواصفات خاصة، وأنه إذا أمكن اختيار العامل الأكثر توافقاً مع عمله فإن إنتاجية ذلك العامل سوف تنمو باستمرار من جهة علاوة على ارتفاع مستوى الكفاية الإنتاجية ذاتها من جهة أخرى.

هذا ولم تقتصر جهودات علماء النفس على عمليتي الاختيار والتوجيه المهني في مجال الصناعة فقط، بل اتجهت جهوداتهم نحو عمليات التدريب والتأهيل المهني، علاوة على إسهاماتهم في مجال دراسة ظروف العمل والأمن الصناعي، وقياس معدلات الأداء وما إلى ذلك.

ويشكل علم النفس الصناعي مع علم الاجتماع الصناعي أحد النقاط الهامة للالتقاء بين علم الاجتماع وعلم النفس، ومن أبرز الدراسات التي جسدت ذلك اللقاء التجارب التي أجريت على بعض عاملات شركة "ويسترن إلكترونيك" والذي اشترك فيها فريق من الباحثين الاجتماعيين والنفسيين بهدف دراسة وقياس الآثار المترتبة على تغيير الظروف المادية في العمل والإنتاجية، ثم اتجه فريق البحث بعد أن أثبتت له التجارب أن تغيير الظروف المادية لم يكن له تأثير فعال في زيادة الإنتاج، واتجه فريق البحث بعد ذلك إلى إحداث تغييرات في فترات الراحة وطرق الترفيه ومدة ساعات العمل، وبالفعل أدى ذلك إلى زيادة إنتاجية الفتيات الستة موضوع التجربة، واللاتي ظلت إنتاجيتهن كما هي حتى بعد تغيير الظروف المادية للعمل بعد ذلك.

1 - Arnold, H.J. and Feldman , D.C , "Organizational behavior: Mc; Graw – Hill, Inc, New York, 1986, p3.

2- لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى : د. صلاح مصطفى الفوال، علم الاجتماع والعلوم الاجتماعية، عالم الكتب، القاهرة، 1982، ص ص 95-96.

- د. مصطفى فهمي، "علم النفس الصناعي"، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، 1979، ص 6-13.

وانتقل اهتمام علم النفس الصناعي الحديث من دراسة الفرد منعزلاً ودراسة البيئة المادية إلى دراسة الفرد والاهتمام بالدوافع والروح المعنوية والعلاقات الإنسانية والروابط التي تربط العاملين بعضهم ببعض كما تربطهم برؤسائهم.

مما سبق يتضح أن علم النفس الصناعي يهدف إلى تهيئة الظروف المادية والنفسية والاجتماعية التي تعمل على كفاية الإنتاج وجودته في ظل ظروف العمل، والتي يكون فيها العامل أكثر رضاء عن عمله وأكثر ارتياحاً له، ولذلك يتناول علم النفس الصناعي حل المشكلات المختلفة التي تعترض الصناعة، أو تؤثر في كفاية الإنتاج، حلاً علمياً، إنسانياً يضع صحة العامل النفسية فوق كل اعتبار. وأهم العوامل التي تحقق للعاملين الصحة النفسية:

1- رغبات العاملين:

هناك رغبات كثيرة للعامل، وتحقيق هذه الرغبات يزيل عنه مشاعر الخوف فيؤدي عمله بروح وثابة، كما يشعر بالاستقرار والأمن النفسي في مجال العمل والأسرة.

2- الروح المعنوية بين جماعة العمال:

هناك علاقة كبيرة بين الروح المعنوية والصحة النفسية، وتتوقف الروح المعنوي للعامل إلى حد كبير على مدى الاستجابة لحاجاته النفسية المختلفة وما يحيط به في عمله من جو مادي ومعنوي، فالروح المعنوية للعمال مرهونة بعوامل وظروف شتى من أهمها القيادة الديمقراطية في المصنع والتقدير المنصف للعامل وتشجيعه على ما يقوم به من أعمال، وإشراكه في وضع خطة العمل وأهدافه، والاستماع إلى شكواه إن شعر بالظلم، وإتاحة فرص التقدم والرقى أمامه وإشعاره أن المؤسسة تهتم براحته.

3- القيادة الديمقراطية:

تساعد القيادة الديمقراطية في المصنع على شعور العمال بالطمأنينة والأمن النفسي، إن الرئيس الديمقراطي في أي عمل، هو الذي يوزع السلطات والمسئوليات على غيره من العاملين معه، ويحل المشكلات عن طريق المناقشات الجماعية مع العاملين معه كفرد منهم، ويشجع كل فرد على إبداء رأيه، كما أنه يحيط الجماعة بجو من الأمن العاطفي يستطيع فيه الأعضاء العمل بطمأنينة.

من العرض السابق لكل من مجال السلوك التنظيمي وعلم النفس الصناعي نصل إلى أن:

1- محور اهتمام السلوك التنظيمي هو دراسة سلوك وأداء الفرد داخل المنظمة، وتحليل العوامل

المؤثرة عليه، لمساعدة المنظمات على زيادة قدرتها على تحسين الأداء واتخاذ الإجراءات اللازمة للحيلولة دون الوقوع في المشاكل، والتي تتعلق بالعنصر البشري وانخفاض مستوى أدائه، وهذا ما يصبو إليه

الباحث من خلال هذا البحث، ولكن عن طريق دراسة سلوك وأداء الفرد في منشآت المراجعة، وتحديد العوامل المؤثرة على أدائه لمساعدة منشآت المراجعة على التنبؤ بهذا السلوك والأداء والسيطرة عليه.

2- محور اهتمام علم النفس الاصطناعي هو دراسة الفرد والاهتمام بدوافعه والعلاقات الإنسانية التي تربط العمال بعضهم البعض، وتربط الرؤساء بالعمال لجعل العامل أكثر رضاء عن عمله وأكثر ارتباطاً به، لكن يلاحظ أن اهتمام علم النفس الصناعي ينصب على أداء العمال في المنشآت الصناعية، فالسؤال الذي يطرح نفسه الآن، هل النتائج التي توصل إليها علماء مجال السلوك التنظيمي وعلم النفس الصناعي فيما يتعلق بالعمال في تلك المنشآت يمكن تعميمها على المستويات المختلفة للمراجعين في منشآت المراجعة، وهي منشآت مهنية تختلف في طبيعتها عن المنشآت الصناعية؟

3- وفي ختام هذا البحث سيعرض الباحث النماذج المختلفة المستقاة من مجال السلوك التنظيمي وعلم النفس الصناعي والتي تحدد العوامل المؤثرة على أداء وسلوك الفرد في المنظمات بصفة عامة.

المطلب الثالث: النماذج المحددة للعوامل المؤثرة على أداء وسلوك الفرد في المنظمة

1- النموذج الأول: (1)

هذا النموذج يتعلق بمحددات سلوك وأداء وفعالية الفرد في المنظمات، وتتمثل تلك المحددات في خمس مجموعات من العوامل التي لها تأثير على سلوك وأداء الفرد في المنظمة.

المجموعة الأولى: الدافعية

تعتبر دافعية الفرد المحدد الأساسي لسلوكه في العمل، وتشير الدافعية إلى جميع القوى التي تعمل داخل الفرد والتي تسبب إتباعه أنواعاً معينة من السلوك وعدم إتباعه أنواعاً أخرى.

وعلى الرغم من أن كل العوامل الأخرى تعتبر هامة لسلوك الفرد الفعال في العمل إلا أن هذه العوامل تكاد تكون عديمة التأثير إذا لم يدفع الفرد للأداء، وتتأثر دافعية الفرد باتجاهاته ومعتقداته وقيمه وحاجاته وأهدافه.

المجموعة الثانية: القدرة

إن الدوافع وحدها لا تساعد الفرد على القيام بالأداء الفعال إذا لم تتوفر القدرة الضرورية للقيام بهذا الأداء، وتشير القدرة إلى المهارات والطاقات الفعلية التي يملكها الفرد والتي يتطلبها الأداء الفعال والمتعلق بعمل معين.

1 - Arnold, H.J. and Feldman , D.C , Op. cit , p 24-25.

ويجب أن تتأكد المنظمات أن الأفراد يملكون القدرات اللازمة لإتباع السلوك المطلوب للأداء الفعال، وهذا يمكن أن يتم إما عن طريق اختيار الأفراد، أو عن طريق خليط من الاختيار والتدريب.

المجموعة الثالثة: الإدراك

يشير إلى الطريقة التي يعي الأفراد بها الرسائل وتفسر بها المعلومات، ومن بين الطرق المستخدمة لفهم سلوك الفرد قيام التنظيم بإرسال رسائل لأعضائه وتتبع أنواع السلوك والأنشطة المتوقعة منهم، وتتعلق هذه التوقعات (بمحتوى الوظيفة- السياسات والإجراءات - القواعد الرسمية - المناقشات مع المشرفين).

2- النموذج الثاني:⁽¹⁾

هذا النموذج يتعلق بالمتغيرات على سلوك وأداء الفرد، ولكي يتمكن المدير من ملاحظة وتحليل سلوك الفرد وأدائه، فإنه ينبغي أن يأخذ في اعتباره ثلاث مجموعات من العوامل التي تؤثر مباشرة على سلوك الفرد، وما يؤديه وتصنف هذه المجموعات الثلاث كما يلي:

- عوامل فردية.

- عوامل نفسية.

- عوامل تنظيمية.

وتحتوي كل مجموعة على عدد من العناصر الفرعية، فعلى سبيل المثال تتضمن العوامل الفردية والقدرات والمهارات ، وهكذا بالنسبة للمجموعتين الأخريين.

ومعنى ذلك أن سلوك الفرد معقد لأنه يتأثر بعوامل وخبرات وأحداث متنوعة، وما إذا كان المدير يستطيع تعديل أو تشكيل أو إعادة صياغة السلوك يعتبر أمرا جدليا بين علماء السلوك وممارسي الإدارة، فعلى سبيل المثال من المتفق عليه أن تغيير أي من العوامل النفسية يتطلب تشخيصا دقيقا ومهارة وصبرا وفهما من جانب المدير . كما لا توجد طريقة متفق عليها يستطيع أن يستخدمها المدير لتغيير الشخصيات والاتجاهات والإدراك وأنماط التعلم، وبالإضافة إلى هذا فإن أنماط سلوك الأفراد تتغير باستمرار وإن كان ذلك يتم ببطء.

وفي وسط هذا كله فإن المدير يرغب بالتأكيد في إحداث تغيير في السلوك يؤدي إلى تحسن في الأداء، وبالإضافة إلى هذا فإن السلوك البشري أعقد بكثير من أن تفسره تعميمات تنطبق على جميع الأفراد.

1 – Ivancevich, J.M, and Matteson, M.T,op. cit, p 54-55.

مما سبق يتضح أن العوامل المؤثرة على أداء الفرد في المنظمات كثيرة ومتشابهة ومعقدة، علاوة على أن علماء السلوك قاموا بتقسيم تلك العوامل تقسيمات متعددة، فمنهم من قام بتقسيمها إلى عوامل سلوكية وأخرى تنظيمية، ومنهم من قام بتقسيمها إلى عوامل فردية وعوامل نفسية وعوامل تنظيمية، ومنهم من قام بتقسيمها إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية، ومنهم من اقتصر فقط على العوامل السلوكية. وعلى الرغم من قيام علماء السلوك بتقسيم العوامل المؤثرة على أداء الفرد في المنظمات تقسيمات متعددة ومتشعبة، إلا أنهم متفقون على أن العامل الأساسي المسؤول عن الاختلاف في السلوك البشري أساسه الاختلافات الفردية، وهذه الاختلافات يمكن النظر إليها على أنها دالة في كثير من العوامل السابقة الذكر، ولكن العامل الأساسي في العوامل الأساسية في العوامل التنظيمية يتمثل في الإشراف لما لهما أكبر الأثر على الجانب السلوكي للفرد.⁽¹⁾

1 - Hellriegel, D, Slocum, J, and Woodman, R, "Organizational behavior", West publishing company, Boston, 1986, p23.

الفصل الثاني

علاقات تنفيذ المراجعة الداخلية

الفصل الثاني: علاقات تنفيذ المراجعة الداخلية

المبحث الأول: علاقة التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

يعد التعاون أحد المظاهر الإيجابية للتفاعل الاجتماعي داخل المؤسسة، ويعد من المطالب الأساسية التي تتادي بها الإدارة العليا وتسعى إلى الوصول إلى تحقيقه بين جميع أفراد المؤسسة، لذا فإن التعاون بين المراجع الداخلي والأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة يعد أحد المتطلبات الأساسية في هذا الاتجاه. فالمراجع لا يتمكن بسهولة من الوصول إلى أهدافه وتقييماته للعمليات بدون تضافر جهود وتعاون العديد من الأشخاص الذين يقومون بهذه العمليات.

ويهدف هذا المبحث إلى دراسة العلاقة التعاونية وإمكانية وجودها بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة وبالتالي إبراز أهمية وجود مثل هذه العلاقة.

* المطالب الأول: إمكانية وجود علاقة تعاونية بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة

يعد التعاون أحد المظاهر الإيجابية للتفاعل الاجتماعي داخل المؤسسة، ويعد من المطالب الأساسية التي تتادي بها الإدارة العليا وتسعى إلى الوصول لتحقيقه بين جميع أفراد المؤسسة، لذا فإن التعاون بين المراجع الداخلي والأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة يعد أحد المتطلبات الأساسية في هذا الاتجاه، فالمراجع لا يتمكن بسهولة من الوصول إلى أهدافه وتقييماته للعمليات بدون تضافر جهود وتعاون العديد من الأشخاص الذين يقومون بهذه العمليات .

ويهدف هذا المبحث إلى دراسة العلاقة التعاونية وإمكانية وجود هذه الأخيرة بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة، وبالتالي إبراز أهمية وجود مثل هذه العلاقة.

إن اختلاف وجهات النظر بين المراجع الداخلي والشخص الذي تخضع أعماله للمراجعة قد يكون راجعا إلى طبيعة أعمالهما والأدوار المسندة إلى كل منهما داخل المؤسسة، ووجود مثل هذا الاختلاف لا يعد أمرا مرغوبا فيه دائما، بل على العكس فربما يكون وجوده مفيدا لزيادة فعالية المراجعة الداخلية.

فاختلاف وجهات النظر هذه قد تدفع المراجع الداخلي إلى المزيد من البحث عن أسباب حدوث الانحرافات أو الأخطاء، وهذا من شأنه أن يوصله إلى حقائق كان من غير الممكن أن يصل إليها لولا اختلافه مع الشخص الخاضع للمراجعة، ولا شك أن الحقائق تزيد من موضوعية المراجعة الداخلية وتدعم أهميتها في نظر أفراد المؤسسة (1).

¹ Joseph -F, "Lingg Be more than Just an Abditor", The internal anditor, August 1978, p 22.

فرغم وجود اختلاف وجهات النظر تلك، لكن هذا لا يمنع بالضرورة من وجود أهداف مشتركة بين المراجع الداخلي والأفراد الخاضعين للمراجعة، فهما وإن اختلف أسلوبهما في حل المشاكل المطروحة، فإنهما غالبا ما يسعيان إلى تحقيق المصالح الكلية للمؤسسة التي يعملان فيها. وعليه يمكن القول بأن هناك مجال مشترك يمكن المراجعين الداخليين والأشخاص الخاضعين للمراجعة أن يعملوا من خلاله، وبالتالي فإنه على كل منهما أن يسعى مخلصا إلى إنشاء العلاقة التعاونية بينهما والعمل على أن تكون هذه الأخيرة فعالة ومحاولة الحفاظ عليها وتنميتها باستمرار. وفي الواقع فإن المراجع الداخلي يستطيع أن يتعامل مع الأشخاص الخاضعين لمراجعته على أساس علاقة تفاعلية إيجابية، وذلك إذا تمكن أولا من اكتساب احترامهم واقتنعوا بأنه يستطيع مساعدتهم في حل مشاكلهم وتحسين عملياتهم دون أن يتعرضوا للمساءلة أو توجيه اللوم إليهم⁽¹⁾. وتعتقد الباحثة أنه في مثل هذه الحالة الإيجابية يمكن للأشخاص الخاضعين للمراجعة أن يفصحوا عن كل ما يعرفونه حول عملياتهم أمام المراجع الداخلي بثقة واطمئنان.

المطلب الثاني : أهمية التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة

يعد التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة عاملا هاما في إنجاح عملية المراجعة الداخلية في أغلب الحالات⁽²⁾، ويمكن إبراز أهمية هذه العلاقة التعاونية من خلال التالي:

أولاً: من غير المعقول أن يكون المراجع الداخلي ملما بجميع الجوانب الفنية للعمليات والأنشطة التي يراجعها، وبالتالي فإن عمله لا يكون كاملا، بمعنى يكون عمله ناقصا إذا لم يتلق المعلومات الدقيقة عن الأمور أو الجوانب السابقة الذكر من الأشخاص الذين يقومون بها أو يشرفون عليها. فابسط الطرق لجميع المعلومات هو إجراء مقابلات مباشرة مع جميع أفراد المستويات الإدارية وإجراء حوارات في شكل أسئلة عن كيفية تنفيذهم لمهام أعمالهم⁽³⁾.

ولن يتمكن المراجع الداخلي من الحصول على معلومات حقيقية إذا كان لدى من يسأله عنها شعور بعدم الثقة في المراجعين، وعدم الاطمئنان إليهم، أو إذا كان لديه أدنى شك بأن مثل هذه المعلومات من الممكن أن تستخدم ضده في المستقبل⁽⁴⁾.

¹ -L-E Berry , "The Internal Auditor," Are you a Thick Skinned Auditor", February 1976 p 45.

² -David A Hoag , " Measuring Audit effectiveness", The IA, April 1981, p 72.

³ - Walter, O .Bagget, "A management approach to operational auditing", the IA , February 1982, p 45.

⁴ -Walter, O . Bagge, op. cit, p 46.

ثانياً: إن الأشخاص الخاضعين للمراجعة إذا كانوا مقتنعين بأن المراجع الداخلي هو محل التعاون معهم، وبالتالي سوف يقومون بإخبار المراجع الداخلي بنقاط الضعف الموجودة في العمليات أو في المؤسسة ككل، وذلك بسبب الممارسة اليومية والخبرة.⁽¹⁾

ثالثاً: إن المراجع الداخلي إذا ما شعر بتعاون الأشخاص الخاضعين للمراجعة معه، يجعله ذلك يشعر بأنه ينتمي إلى أفراد المؤسسة، وهذا الشعور سيدفعه إلى تقديم مساعدات تساهم في تسهيل تأدية واجبات الأشخاص الخاضعين للمراجعة.⁽²⁾

رابعاً: تساعد علاقة التعاون على زيادة قبول الأشخاص الخاضعين للمراجعة لعملية المراجعة في حد ذاتها. وقبول من يقوم بها كذلك، حيث إن هذا القبول يؤدي في كثير من الأحيان إلى خلق حالة من الاستعداد النفسي لدى الشخص الخاضع للمراجعة لقبول توصيات المراجع الداخلي، وعدم الاعتراض على نتائج مراجعته.⁽³⁾

وتعتقد الباحثة أن التعاون بين المراجع الداخلي والأشخاص الخاضعين للمراجعة والتفاهم الكلي بينهما يعد أمراً بالغ الأهمية، فبدون هذا التعاون لن يتمكن المراجع من الوصول إلى نتائج حقيقية وفعالة، ولن يتوصل كذلك إلى إحداث التغييرات اللازمة التي ينبغي أن تترتب عن تلك النتائج والتوصيات.

المطلب الثالث: علاقة التضارب بين المراجعة الداخلية والأفراد الخاضعين للمراجعة

نتيجة لقيام المراجع بأعماله المحددة داخل المؤسسة، قد تنشأ بينه وبين الشخص الذي يراجع أعماله علاقة غير إيجابية، وربما تصل تلك العلاقة في كثير من الأحيان إلى درجة التضارب.⁽⁴⁾ فإذا ما تصور الشخص الذي يخضع للمراجعة بأن المراجع يسعى إلى اصطياد أخطائه، والتقارير عن سوء تصرفاته إلى الإدارة العليا، فإن شعور هذا الشخص سوف يكون غير ودي نحو المراجع الداخلي، وفي هذه الحالة فإن ذلك الشخص سوف يتخذ موقفاً عدائياً نحو المراجع، وربما تكون نتيجة هذا الاتجاه رفض الشخص الخاضع للمراجعة تعاونه مع المراجع الداخلي، وفي كثير من الحالات تهرب الشخص من أن تخضع أعماله لأية مراجعة أو تقييم مهما كانت الغاية من عملية المراجعة⁽⁵⁾

¹ - Joseph, F, Lingg, op. cit p 24.

² - A.D, chambers, "Internal auditing", theory and practice, London ,1981, p 124.

³ - أ. محمد شوقي عطا الله، "المراجعة الداخلية كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين"، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الثامن 1967، ص 12.

⁴ - مصطلح التضارب، العديد من علماء السلوك يستخدمون مصطلح الصراع.

⁵ - الدكتور إبراهيم عثمان شاهين، "الآثار السلوكية لمدخل المراجع الداخلي" كلية التجارة، القاهرة، 1981، ص 07.

المبحث الثاني: التضارب الكامن في طبيعة دور المراجع الداخلي

إن المراجع الداخلي شخص يؤدي دورا داخل المؤسسة، والمتوقع من المراجع الداخلي في الوقت الحالي الكثير، فإن ذلك يلزمه بذل المزيد من الجهود ليحافظ على حقه في الدور المسند إليه⁽¹⁾ هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى ينبغي على المراجع الداخلي أن يدخل في عملية تفاوض مع بقية المجموعات التنفيذية والاستشارية لتحديد دور كل شخص منهم.

كما ينبغي على المراجع الداخلي أن يدرك أن عمله يتمثل في إبداء النصيحة الاستشارية، وليس إصدار الأوامر، وأن نتائج عمله تباع إلى الآخرين ولا تفرض عليهم، ولذلك فإن دور المراجع الداخلي في أية مؤسسة يعد دورا استشاريا واقتراحاته غير ملزمة.⁽²⁾

وتقوم طبيعة الدور الاستشاري على أساس الرضا وقبول هذا الدور، ولا تستند على الإكراه كأساس للعمل أو تنفيذ هذا الدور من خلال التأثير على الآخرين، فالعمل بالإكراه سوف يؤدي إلى تعطيل مهام المراجعة⁽³⁾.

من خلال ما تقدم ترى الباحثة أن لهذه النقطة أهمية كبيرة لأن إدراكها وتفهمها واجب على كل مراجع داخلي، فقد تضيع الكثير من الجهود نتيجة عدم تعاون الأشخاص التنفيذيين مع المراجع الداخلي إذا ما شعروا بأنه يتعامل معهم بأسلوب صاحب السلطة التنفيذية، في الوقت الذي كانوا يتوقعون منه أن يتصرف معهم من الناحية الاستشارية، ويجتهد في تقديم النصائح البناءة لهم بأسلوب سهل ومقنع.

المطلب الأول: صورة المراجع الداخلي

تعانى صورة المراجع الداخلي كثيرا، فتكونت لدى معظم الأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعته فكرة أنه طرف خارجي غريب عنهم، وأنه ليس سوى العين السيئة للإدارة العليا، والتي لا ترى سوى الأخطاء والانحرافات، وعلى أنه كذلك يهمل المشاعر الإنسانية ولا يهتم إلا بالمنطق.⁽⁴⁾

¹ - د. محمد محمود خيرى، "اتجاهات التطور في المراجعة الداخلية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، 1981، ص 227.

² - د. محمد محمود خيرى، مرجع سابق، ص 228.

³ - R.E, "Seiler « the operational audit", the south western publishing company, 1960, p 330.

⁴ - Joseph, F, Lingg, op. cit, p 23.

وتعتقد الباحثة أن هذه الصورة إذا ما تكونت لدى شخص داخل المؤسسة، فإنها كفيلة بإبعاد المراجع الداخلي عن المجال الذي يمكن أن يحقق فيه أهدافه المسطرة مسبقاً، وحتى إذا ما كانت النتائج والتوصيات التي يقدمها المراجع الداخلي جداً إيجابية.

وفي الواقع فإن للمراجع الداخلي ثلاث صور ينظر إليه من خلالها وهي:

1- الصورة التي يكونها الآخرون له.

2- الصورة التي يكونها المراجع الداخلي لنفسه.

3- الصورة الحقيقية للمراجع الداخلي .

وأى اختلاف بين هذه الصور يؤدي -غالباً- إلى إحداث مشاعر سلبية نحو المراجع الداخلي ، وتنتج عن هذا في النهاية رفض الأشخاص الخاضعين للضريبة المساعدة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية، فالمراجع الداخلي رغم محاولاته العديدة التي يبذلها يظهر بصورة الخبير أو المستشار، فإن طبيعة دوره نفسها تجعله يبدو كأحد رجال الشرطة.⁽¹⁾

فالمراجع الداخلي وأثناء قيامه بمهامه سوف يطلع بالضرورة على معظم أوجه القصور لدى أفراد الخط التنفيذي، والعيوب الموجودة، فعلى الرغم من المحاولات العديدة التي يبذلها المراجع الداخلي كذلك من أجل الحصول على اعتراف الآخرين داخل المؤسسة به وقبولهم لدوره على أنه موجد لخدمتهم، فإن الكثيرين من منهم مازالوا ينظرون إليه على أنه يمارس رقابة الإدارة العليا عليهم.

ولا شك أن الدلالات السلبية لكلمة " الرقابة" تقوى الدلالات السلبية لكلمة "المراجعة" وتزيد من صعوبة الحصول على التأييد التام لجهود المراجعين الداخليين من قبل الأشخاص الخاضعين للمراجعة⁽²⁾، فالرقابة بالنسبة للأفراد قد لا تكون عملية محببة إلى أنفسهم⁽³⁾ .

وفي الواقع، فإن طبيعة عمل المراجع الداخلي لا تساعد في التخلص من الصورة المنسوبة إليه على أنه " رجل شرطة"، فهناك العديد من المؤشرات التي تجعل معظم أفراد المؤسسة لا يقتنعون بجدية دوره الاستشاري، ومن هذه المؤشرات ما يلي:⁽⁴⁾

1- دورة تقارير المراجعة الداخلية من المراجعين الداخليين إلى الإدارة العليا وبالعكس.

¹ - A.D Chambers, op. cit, p 124.

² - الأستاذ محمد السيد الجزار، "الرقابة علي التكاليف"، القاهرة، 1981، ص255.

³ - Lawrence Mullins, "Improving management control systems" , May 1983, p31.

⁴ -A.D Chambers, op, cit, p 124- 125 .

- 2- خط الاتصال المفتوح والتقارير المباشر إلى المدير العام.
- 3- حق المراجع الداخلي في القيام بأية مراجعة وفي أي وقت يشاء.
- 4- حرية المراجع الداخلي في مراجعة وتقييم سجلات وأعمال الأفراد وفي جميع الأوقات التي يختارها.
- 5- حق الدخول إلى جميع النظم بدون قيود.

المطلب الثاني: خوف الخاضع للمراجعة من نتائج المراجعة الداخلية

يتخوف الشخص الذي تخضع أعماله للمراجعة الداخلية من نتائج هذه المراجعة لسببين هما "الخوف من العقوبة، الخوف من التغيير"

الفرع الأول: خوف الشخص الخاضع للمراجعة من العقوبة

التقرير النهائي لأعمال المراجعة الداخلية عبارة عن ملخص مكتوب تنقل فيه جميع الملاحظات والمقترحات وتوصيات المراجع الداخلي إلى الإدارة العليا، ولا شك أنه يتضمن الأخطاء والانحرافات إن وجدت، وكذلك أسباب حدوثها، وبالتالي فالإدارة العليا تستخدم تلك التقارير كأساس لمساءلة المديرين، أو توقيع العقوبة عليهم، وهنا تنشأ حالة الخوف لدى الأفراد الذين روجت أعمالهم.⁽¹⁾

وتعتقد الباحثة بأن معظم المديرين والأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، سوف يقاومون كل من تسبب أو يتسبب في تعريضهم لمواجهة أي شكل من أشكال العقوبة سواء كانت مادية أو معنوية، ومن هنا تبدأ حالة التضارب بين المراجع الداخلي والأشخاص الخاضعين للمراجعة.

لذلك ينبغي في هذه الحالة على الإدارة العليا أن تبين لجميع المستويات الإدارية بأن نتائج المراجعة الداخلية لن تأخذ أساساً لتوقيع العقوبة على أحد داخل المؤسسة، وإنما هي وسيلة لمعالجة الانحرافات، وبهذا يمكن التقليل من حدة المخاوف وآثارها السلبية على العلاقات المذكورة من قبل.

الفرع الثاني: خوف الشخص الخاضع للمراجعة من التغيير

إن خوف الشخص الخاضع للمراجعة من التغييرات التي قد تحدث أو تترتب عن نتائج المراجعة أو توصيات المراجع الداخلي له مبرراته السلوكية، فأى تغيير في ممارسات هذا الشخص قد يتطلب منه تغيير في سلوكه العادي، قد يحول الشخص المطالب بالتغيير إلى شخص ذي نشاط عدواني ضد محدث التغيير أو المتسبب فيه، وبالتأكيد إذا ما حدث التغيير سوف يواجهون الاتهام الأول والأخير للمراجع الداخلي.⁽²⁾

¹ - تيسير أحمد أزمقنا، "تعزيز قبول التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العامة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الأردنية، 1994، ص 161.

² - د. زكي محمود هاشم: الجوانب السلوكية في الإدارة" الكويت، الطبعة الثانية، وكالة المطبوعات 1978، ص 265.

بمعنى أن يُنظر إلى المراجع الداخلي على أنه دافع إلى التغيير أو محفز له، وبالتالي فإن مقاومتهم لهذه المطالبة قد تتجه إلى مقاومة دور المراجع الداخلي . (1)

وترى الباحثة أنه مهما كانت أسباب مقاومة نتائج المراجعة الداخلية التي قد تؤدي إلى رفع الكفاية الإنتاجية، فإن على المراجعين الداخليين أن يجمعوا كافة الأسباب والمبررات التي تؤدي إلى قبول نتائجهم وتوصياتهم.

المطلب الثالث: سلوك المراجعين أثناء تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

إن نسبة كبيرة من الانطباعات الشخصية عن المراجع الداخلي تتكون لدى أفراد المؤسسة خلال فترة خضوع أعمالهم للمراجعة الداخلية، كما أن معظم اتجاهات هؤلاء الأفراد ومواقفهم من المراجع الداخلي تتغير وفقا لسلوك المراجعين وتصرفاتهم الظاهرة أثناء فترة المراجعة.

فالمراجعون الذين يضعون أنفسهم في مركز القوة على الأشخاص الخاضعين للمراجعة، ويستبدون في استعمال الصلاحيات الممنوحة لهم، يمكنهم بسهولة إفساد العلاقة التي تربطهم مع من يتعاملون معهم. ويؤدي سلوكهم هذا إلى إحداث حالة من التضارب في تلك العلاقات وفي أقرب الأوقات. (2)

وقد تزداد حدة العداوة بين المراجعين الداخليين والأشخاص الخاضعين للمراجعة لتصرفات البعض منهم، والذين يحاولون باستمرار إثبات نجاحهم من خلال إظهار عجز الخاضعين للمراجعة، فهم يقومون بتوجيه الانتقادات السلبية دون التقدم بمقترحات تساعد على معالجة الأوضاع الخاطئة إن وجدت. (3)

وعلى الرغم من اعتراف مختلف الباحثين في مجال المراجعة بأن العنصر الإنساني أصبح عنصرا مهما وهاما في نجاح مهمة المراجعة الداخلية، فالاعتبارات والمفاهيم السلوكية أصبحت مجالا بالغ الأهمية، الأمر الذي دعا العديد للمطالبة بتدريسها ضمن مقررات المحاسبة والمراجعة بشكل جوهري (4) .

وترى الباحثة بأن عملية جعل التدريبات السلوكية من خلال مفاهيمها الجديدة سيصل في النهاية إلى تحسين صورة المراجعة الداخلية، ومن يقوم بها لدى الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية.

¹ - A.D Chambers,op.cit, p 127.

² -Leonard, E, Berry , op, cit, p 45

³ - أحمد محمد زامل، " اتجاه جديد في المحاسبة الإدارية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارية السنة التاسعة، العدد الأول، 1998، ص125.

⁴ - Sawyer, L, B, " An internal audit philosophy", I.A, August 1995. p 42.

المبحث الثالث: علاقات المراجع الداخلي

المطلب الأول: علاقة المراجع الداخلي مع الإدارة العليا

إن الإدارة العليا هي التي تحدد نطاق المراجعة الداخلية وحدود مسؤولياتها، وسياستها، وبذلك فإن المراجعة الداخلية تتدخل في مستوى خدمة المراجعة الداخلية بشكل مباشر. ومن ناحية أخرى فإن الإدارة العليا تعتبر المراجعين الداخليين بمثابة عينها وضميرها اليقظين، لذلك فالإدارة العليا تطلب من المراجعين الداخليين المحافظة دائماً على الأمانة، والاستقامة الشخصية والحرص على اليقظة والموضوعية، والعمل على تنمية قدراتهم الفنية، وحتى اشتراكهم في حل المشكل الإدارية.⁽¹⁾ وبالتالي ينبغي على الإدارة العليا أن تضمن للمراجعين الداخليين درجة من الحرية في العمل، بحيث تتجنب التدخل المباشر في أعمالهم، وحتى أنشطتهم اليومية، فالتدخل قد يضعف من الاستقلال الذاتي لهم، فعندما يجد المراجع الداخلي نفسه غير حر في تحديد أسلوب أداء مهامه، فهذا يشعره بالقلق وعدم الرضى عن العمل، وهذا يؤثر سلباً على جودة الأعمال التي يقوم بها هذا المراجع الداخلي، ونتيجة لذلك قد تقوم الإدارة العليا بالتدخل كذلك لترفع مستوى خدمات مراجع الداخلي، أو قد تضطر للتعاقد مع أطراف خارجية بغية طلب الخدمات التقييمية (كما سبق الحديث عنها في الباب الأول)، وهذا قد يؤدي إلى اهتزاز صورة المراجع الداخلية في أعين المراجعين الداخليين في حد ذاتهم، وكذلك اهتزازها في أعين باقي أفراد المؤسسة.⁽²⁾

وبناءً على ما سبق يمكن القول إن الإدارة العليا يمكنها أن ترفع من كفاية وظيفة المراجعة الداخلية، من خلال دعمها وتأييدها لبرامج المراجعة الداخلية ومتطلباتها، وضمان استقلالية المراجع الداخلي.

¹ - د. زكي محمود هاشم، مرجع سابق، ص 267.

² - A.D Chambers, op. cit, p 118.

المطلب الثاني: العلاقات الوظيفية داخل وحدة المراجعة الداخلية

بعد النجاح في إنجاز العمل على الوجه الصحيح من الأمور التي تهم الفرد العامل في أي مؤسسة، فهذا المطلب يعد من أعلى مستويات الأهمية لدى المراجعين الداخليين.

فمن خلال الأعمال المنفذة بنجاح يستطيع المراجعون اكتساب الشرعية كمتخصصين داخل مؤسساتهم، وإذا ما سار جميع أعضاء المؤسسة من أدنى المستويات الإدارية إلى رئيس مجلس الإدارة وراء توصيات المراجعين الداخليين، واتخذوا قراراتهم بناء على نتائج المراجعة دون تردد، عندها فقط يمكن القول بأن المراجعين الداخليين قد تحملوا جميع مسؤولياتهم بأمانة، وقاموا بواجباتهم على أكمل وجه، وتحققت بذلك أهدافهم، ومنها تحقق أهداف المؤسسة ككل.⁽¹⁾

كما يستطيع مدير إدارة المراجعة الداخلية المساهمة في إنجاز عمل أو مهمة فريق المراجعة الداخلية من خلال تعزيز وجودهم ومساندتهم على التمسك بوجهات نظرهم، وقد اقترح البعض على مديري المراجعة الداخلية إتباع ما يلي:⁽²⁾

1- السماح للمراجعين الداخليين بالتعبير عن وجهات نظرهم الشخصية فيما يخص المشاكل المتعلقة بالمجال العام للمراجعة الداخلية.

2- تطوير وتنمية الجهود التعاونية بين كافة المراجعين الداخليين، وتشجيع أسباب التعاطف والترابط الفكري بينهم.

3- تشجيع المراجعين الداخليين على مواجهة حالات الخلاف التي قد تقع مع الأشخاص الخاضعة أعمالهم لعملية المراجعة، وعدم التهرب منها بغية الوصول إلى حل يتفق عليه الجميع.

حيث تمثل مشكلة مواجهة الحالات الخلافية مع الأشخاص الخاضعة أعمالهم للمراجعة الداخلية - نقطة جوهرية في مجال العلاقات الوظيفية للمراجعة الداخلية.

وترى الباحثة أن السعي لإيجاد علاقات تعاونية فعالة بين المراجعين الداخليين وكافة أفراد التنظيم يتطلب من المراجعين الداخليين عدم البحث عن القضايا الخلافية مع الآخرين لمجرد إثبات الذات، أو حبا في النزاع، وأن يحاولوا مواجهة كافة المشاكل بكثير من اليقظة والمرونة، فالمرونة مطلوبة، لأن التصلب في الرأي يقدم صورة لا تعكس واقع المراجع الداخلي وفي الوقت نفسه تبقى الخلافات قائمة بدون حلول.

¹ - Sawyer, L, B, op.cit, p 30.

² - Spencer E, Hodges, " Courage: key to top – notch audit", I.A ,August 1990, p 17-18.

لكن عندما تسود العلاقات الوظيفية المتوازنة والإيجابية بين مدير المراجعة الداخلية والمديرين، فهذا من شأنه خلق فريق مراجعة داخلية أكثر تماسكا وحماسا للقيام بأعمال جماعية فعالة تحقق أهداف المراجعة الداخلية وتساهم بالتالي في تحقيق أهداف المؤسسة ككل، وربما تمتد تلك العلاقات لتصل إلى الأشخاص الخاضعين للمراجعة الداخلية، ليصبحوا أكثر جدية واقتناعا بتنفيذ توصيات المراجعين الداخليين عندما يتعاملون هؤلاء معهم على هيئة فريق واحد يحظى بتأييد الإدارة العليا.

المطلب الثالث: علاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي

الفرع الأول: أساس العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

يقوم المراجع الخارجي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة بهدف تكوين رأى فني محايد عن كفايته الإنتاجية، بقصد تحديد مدى إجراءات المراجعة الاختبارية التي سيقوم بها.⁽¹⁾ وبما أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بأعمال تعد جزءا هاما من نظام الرقابة الكلى للمؤسسة، وبالتالي فالمراجع الخارجي يقوم بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية لتحديد مستوى اختباراته وإجراءات مراجعته، وبالتالي فالمراجع الخارجي يقيم ما يلي:⁽²⁾

- أ- درجة استقلالية المراجع الداخلي عن مسؤولي الوظائف التي يقوم بمراجعتها.
 - ب- عدد الموظفين المؤهلين وذوي الخبرة المستخدمين في إدارة المراجعة الداخلية.
 - ت- أدلة الإثبات المتاحة والتي توثق الأعمال التي أنجزتها هيئة المراجعة الداخلية.
 - ث- مدى جدية الإجراءات المتخذة من الإدارة الرئيسية بناء على تقارير المراجعة الداخلية.
- وبناء على ما تقدم يمكن القول إنه كلما كانت تقارير المراجعة الداخلية فعالة كلما قام المراجع الخارجي بتطبيق نطاق مراجعته، وعدد اختباراته والعكس صحيح.

لكن مهما بلغت كفاية وفعالية المراجعة الداخلية في أي مؤسسة، فإنها لا تعد بديلا عن المراجعة التي ينبغي أن يقوم بها المراجع الخارجي، وذلك لأن كلا من المراجع الداخلي والخارجي له أهداف مختلفة وخدمات متميزة.⁽³⁾

¹ - د. محمد نصر الهواري والدكتور أحمد سلطان محمد، " أساسيات المراجعة "، القاهرة، مكتبة غريب، 1987، ص06.

² - IFACI, "les nouveaux instruments financiers", guide de l'audit en entreprise- Paris, octobre 1990, p 120.

³ - د. محمد نصر الهواري ود. أحمد سلطان محمد، مرجع سابق، ص07.

الفرع الثاني: علاقة التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

لا ينبغي أن يرفض فريق المراجعة الداخلية التعاون مع فريق المراجعة الخارجية، وذلك من أجل رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية بغرض زيادة أو رفع فعالية النظام الكلي للمراجعة (المراجعة الداخلية والخارجية).⁽¹⁾

ومما لاشك فيه أن أدوار المراجعين الداخليين تختلف كثيرا عن أدوار المراجعين الخارجيين⁽²⁾ وعلى الرغم من ذلك، فإنه تبقى هناك علاقة تفاعل متبادلة بينهما، ومن الممكن تنسيق هذه العلاقة بهدف زيادة التعاون بينهما.⁽³⁾

غير أن الباحث Page ركز على المساعدة التي يمكن ان يقدمها المراجع الخارجي للمراجع الداخلي ، وقد صنفاها في نوعين أساسيين وهما: ⁽⁴⁾

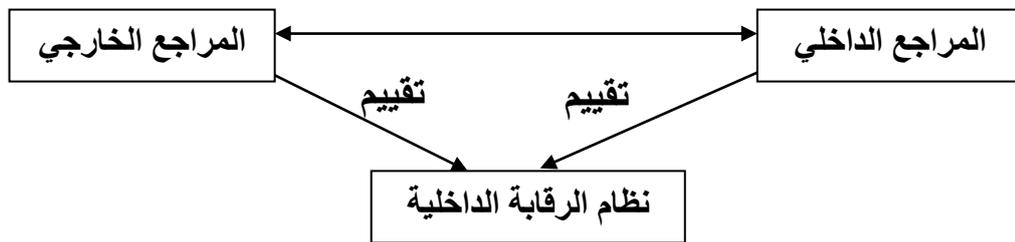
المنف الأول

يقوم المراجع الخارجي بتقييم موضوعي غير متحيز لنظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإنه يستطيع تقديم توصيات من شأنها أن تساعد دراسة وتحليل الاتجاهات المستقبلية.

المنف الثاني

نتيجة لقيام المراجع الخارجي بتقييماته في مؤسسات مختلفة تتكون لديه الخبرة الكافية والعالية والمعرفة الواسعة بنظم الرقابة الداخلية، وبالتالي يستطيع تقديم التحليلات والتقييمات والتوصيات التي تساهم في تحسين عمليات المؤسسة، وبالتالي تساعد هذه الأخيرة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية، والشكل التالي يوضح العلاقة سابقة الذكر:

مساعدة



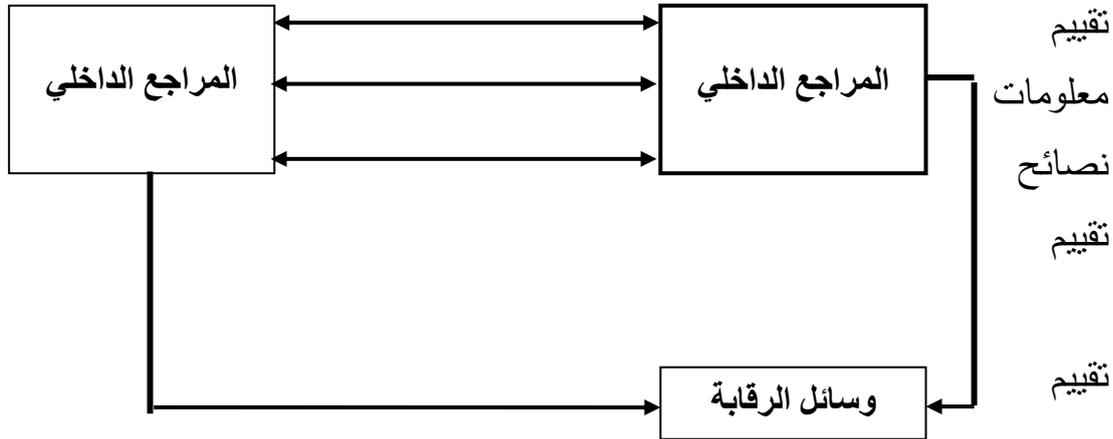
¹ – L.B. Sawyer, op. cit, p 27.

²– د. محمد عبد الرحمن العائدي، "مدخل مقترح لزيادة كفاءة وفعالية النظام الكلي للمراجعة"، القاهرة، 1984، ص 31.

³– الأستاذ محمد محمد الجزار، مرجع سابق، ص 260.

⁴ R. Frank- Page, "How external auditors can help you to evaluate internal control", the I.A, October 1980, p 59-60.

إن الباحث Page ركز على المساعدات التي تقدمها المراجعة الخارجية لنظيرتها المراجعة الداخلية؛ لأن Page أصلاً مراجع خارجي، والدليل على ذلك أن الباحث Ferrier وهو مراجع داخلي يعتقد عكس ما يراه Page، فينظر إلى مفهوم العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي على أنها علاقة منفعة متبادلة، وأكثر من ذلك على أنها علاقة تقييم متبادلة ويصورها على النحو التالي: (1)



وفي ظل هذا المفهوم للعلاقة فإن Ferrier يرى بأنه يمكن للمراجع الداخلي أن يقيم أعمال المراجع الخارجي ويقدم رأيه فيها إلى لجنة المراجع أو الإدارة العليا، فالمراجع مَعْنَى كذلك بعملية تقييم أعمال المراجع الخارجي كجزء من معرفة فعالية التكاليف التي تتحملها مؤسسته مقابل الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي كخبير أو مستشار من خارج المؤسسة. (2)

الفرع الثالث: استخلاص العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

إن العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي سوف تنعكس بالتأكيد على عملية المراجع ككل، فالعلاقة المثلى سوف تؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية واقتصادية عملية المراجعة، أما العلاقة غير الجيدة قد تؤدي إلى ازدواج العمل وزيادة تكلفة عملية المراجعة، وقد حدد أربعة مستويات للعلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وهي: (3)

¹ -R.J. Ferrier, op . cit, p 23.

² L.B. Sawyer,op. cit, p 51.

³ -Felix ; w, "The relationship between internal and external auditors", The IIA, Florida, USA 1998, p23.

المستوى الأول: التعايش Coexistence

وهو أَدنى مستوى لهذه العلاقة وفيه يقوم كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بمهامه بشكل منفصل، حيث يتم وضع خطة المراجع وتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتحليل المخاطر من قبل المراجع الداخلي والخارجي بشكل مستقل وبوضوح.

المستوى الثاني: التنسيق Coordination

وفيه يقوم المراجع الداخلي والخارجي بتحليل عملية المراجعة بشكل مستقل، إلا أنهم يتبادلون المعلومات حول تحليل مخاطر النشاط، وفيه تتم محاولات للتنسيق بين خطط المراجعة لكل منهما.

المستوى الثالث: التكامل Integration

وفيه يتم تبادل نماذج المخاطر وخطط عملية المراجعة لكل من المراجع الداخلي والخارجي، والقيام بعملية مراجعة مشتركة، وتوسيع عملية توحيد جهود المراجعين.

المستوى الرابع: الشراكة Partnering

وفيه كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لديهم مهمة مشتركة تشمل المراجعة المالية، مراجعة الالتزام، ومراجعة النظم وفي هذا المستوى تعمل الوظيفتان معا لتحديد الاحتياجات والتوقعات لعملية المراجعة بالمنشأة ومواجهة هذه المتطلبات من خلال جهود تكاملية ومشاركة، وهو المستوى الأمثل لهذه العلاقة.

وحتى يستطيع المراجع الخارجي الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بهذا المستوى، لا بد أن تحقق له وظيفة المراجعة الداخلية الاعتمادية Reliable، حيث أشارت Brune إلى بعض المميزات التي حددها بعض المراجعين الخارجيين من ثلاثة من أشهر مكاتب المراجعة، ومن وجهة نظرهم للاعتمادية Reliability على وظيفة المراجعة الداخلية وهي: (1)

- هيئة مؤهلة Competent Staff.
- استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية Independence of Internal Audit Function.
- الاستجابة للنتائج Responsiveness to Findings، وهو مدى استجابة الإدارة العليا ولجنة المراجعة العليا لنتائج تقارير المراجعة الداخلية وإجراء التغييرات اللازمة وفقا لهذه التقارير.

¹ - Brune .C, "Internal auditing", Audit wire, Vol 26 N°:1/Jan/ Feb 2004, p 25-26.

- عندما لا يوجد تعاقد مع طرف خارجي للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية Function that is not Outsourced، أي تتم وظيفة المراجعة الداخلية بمعرفة موظفي المنشأة وموجودة ضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة.
- وجود خطة متكاملة للمراجعة الداخلية Solid Audit Plan، وذلك بغرض تنسيق جهود عملية المراجعة ككل.
- العمل بجودة عالية High Quality of Work.
- التواصل مع المراجع الخارجي Communication with External Auditor .
- ويرى Brune بأن هذه المميزات للاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية من قبل المراجع الخارجي هي في معظمها متطلبات وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA، وهي بالتحديد أفضل ممارسة لنجاح وتطور أي إدارة للمراجعة الداخلية.
- ومن المفيد لأداء عملية مراجعة بجودة عالية تحقيق درجة عالية من الثقة والاعتمادية بين كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين كأفراد Individuals، وهو أمر متعلق بالجوانب السلوكية لهؤلاء الأفراد، حيث يرى ECIIA⁽¹⁾ بأن العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي هي علاقة بين أشخاص، مدير المراجعة الداخلي وشريك المراجعة من مكتب المراجع الخارجي، والذي يمكنهم تحديد شكل العلاقة، فطبيعة العلاقة بينهم لا يمكن فرضها، بل يجب أن يكونوا مقتنعين بالفائدة الناتجة عن التعاون فيما بينهم، والتي تساهم على المدى البعيد في رفع مكانة المراجعين الداخليين والخارجيين في نظر أصحاب المصالح المرتبطين بالمنشأة والمستفيدين في النهاية من جودة المراجعة.
- وأن العلاقة التي تحكمها وتنظمها معايير الأداء المهني لكل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- والعلاقة العملية تؤثر فيها بعض العوامل الأخرى كألعاب عملية المراجعة والحكم الشخصي للمراجع الخارجي على المراجع الداخلي والجوانب السلوكية لكل مراجع اتجاه الآخر.

¹ - ECIIA, "European confederation of institutes of internal auditors", Brussels, Belgium, 2000, p10.

جدول رقم (6): والاختلافات الموجودة بين المراجعة الداخلية والخارجية مبنية في الشكل التالي: (1)

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية	فيما يتعلق بـ
المصادقة على القوائم المالية والرقابة الداخلية	على تقديم الخدمات المرتبطة بالجوانب المالية، التشغيلية، الغش والتلاعب، التأكيد، الاستشارات والحوكمة	التركيز
عرض الحسابات بصورة سليمة	نظام سليم للرقابة الداخلية وإدارة المخاطر	الأهداف
التقارير المالية	النظم ككل، الالتزام، مراجعة الغش والتلاعب	نطاق العمل
تحديد الأنشطة الهامة ومدى إظهارها في القوائم المالية	تحديد مخاطر النشاط الأساسية لتقييم مدى احتمال حدوثها وتأثيرها، وتقديم التوصيات الملائمة	المخاطر
تتضمن خطة المراجعة خطوات لاكتشاف أي غش أو تلاعب	تتضمن خطة المراجعة خطوات معينة لاكتشاف أي وجود للغش أو التلاعب	الغش والتلاعب
معايير المراجعة (أمريكية - دولية - محلية)	معايير المراجعة الداخلية	المعايير
قانونية تبنها أصحاب المصالح والمجتمع	اتجاه لجنة المراجعة والإدارة العليا	المسئولية
مستقلة عن المنشأة	مستقل عن العمليات والأنشطة من خلال الوضع التنظيمي في المنشأة ولكنه غير مستقل عن المنشأة	الاستقلال
تقرير نمطي موجز منشور لأصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية	تقارير شاملة للإدارة التنفيذية ولجنة المراجعة	التقرير
المصادقة على صحة القوائم ونظام الرقابة الداخلية، وتقييم الإصدارات المهنية الجديدة ومدى تأثيرها المحتمل على المنشأة	التقرير إلى لجنة المراجعة وظيفياً وتقديم الرأي حول المخاطر التي تواجه المنشأة، نظام المراجعة الداخلي ، مستوى الالتزام	لجنة المراجعة

¹ - Richards, D, "Internal and external auditors inside and out", May 2002 , p 24.

	بالسياسات والتشريعات والقوانين	
تقديمها إلى مجلس الإدارة و لجنة المراجعة لاتخاذ الإجراءات المصححة	تحديد المشكلات، تقديم التوصيات والمساهمة في وضع الحلول	النتائج
متابعة حدود و خصوصا في المجالات المالية	متابعة المعنيين للتأكد من تنفيذ المقترحات والتوصيات.	المتابعة

المصدر: Pickett, 2003, p 80 & Ricards, 2002,p 24

الفصل الثالث
مدى مسئولية المراجع الداخلي عن فحص
وتقييم جودة برامج أخلاقيات المؤسسة

الفصل الثالث: مدى مسؤولية المراجع الداخلي عن فحص وتقييم جودة برامج أخلاقيات المؤسسة

تمهيد

تشير "أخلاقيات المؤسسة" إلى سلوك المؤسسة في شكل قيم ومعتقدات اجتماعية راسخة ومعترف بها، مصدرها غالبا العقيدة والتقاليد والأعراف والتعاليم المتوارثة والقوانين الملزمة. ومصطلح "أخلاقيات المؤسسة" يغطي أموراً لا يوجد اتفاق عام بشأنها، ومع ذلك فإن هناك افتراضاً ضمنياً بوجود أخلاقيات سليمة يمكن تحديدها بشكل كاف بالنسبة للسلوك الإنساني، بحيث إن العمل الأخلاقي للمؤسسة وللمديرين يمكن - إلى حد ما - أن يتم قياسه وتقويمه في ضوء معايير معينة، تساعد في تحديد ما هو الصواب وما هو الخطأ⁽¹⁾.

فمعايير أخلاقيات المؤسسة باعتبارها عنصراً أساسياً في بيئة الرقابة الداخلية تحدد المدى المقبول والمسموح به للعاملين بالمؤسسة أن يعملوا في حدوده بدون انحرافات عنه⁽²⁾، وتركز أخلاقيات المؤسسة عادة على جوانب الأمانة والعدالة والاستقامة والمصادقية والشرعية لكل ما تقوم به المنشأة من أعمال، والصلة المشتركة بين جميع جوانب هذه الأخلاقيات تتمثل في سلامة وصحة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة.

وبالرغم من أنه في الحقيقة توجد معايير تقويم سلامة وصحة أخلاقيات المؤسسة ومعمول به حالياً إلى حد كبير، مثل (الالتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها، العلاقات مع المديرين، معايير للصحة والأمان) إلا أنها تحتاج إلى أن تكون واضحة لمديري المؤسسة والعاملين بها والمجتمع في صورة دليل رسمي لقواعد الأخلاق، نظراً لأن هذه القيم تعتبر جزءاً من الحاجيات الاجتماعية الواسعة والتي تزايد الاهتمام بها حديثاً باعتبارها أحد السبل الحيوية لعلاج مخاطر المؤسسة الأساسية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية بها، فالجودة الشاملة تقوم على الالتزام بالقيم والمبادئ الأخلاقية المحددة مقدماً⁽³⁾.

1- السيد أحمد السقا، "المراجعة الداخلية، الجوانب المالية والتشغيلية"، الفصل الحادي عشر، ص 617-622.

2 -Maynard, G, R, op. cit, p 24-28.

3- السيد أحمد السقا، "المراجعة الداخلية، الجوانب المالية والتشغيلية"، نفس المرجع، ص 618.

المبحث الأول: الدراسات الميدانية للمراجعة الداخلية لأخلاقيات المؤسسة

هذا وقد أجريت في السنوات الأخيرة العديد من الدراسات الميدانية للتعرف على مدى قيام المراجعة الداخلية فعلا بمراجعة أخلاقيات المؤسسة، ومن أهم هذه الدراسات - دراسة Reinssten & Rito 1996⁽¹⁾.

حيث تضمنت حصر لنتائج الدراسات السابقة في هذا المجال مما يجعلها تعد مرجعا لتطور مسئولية المراجع الداخلي في مجال أخلاقيات المؤسسة، ويوضح الجدول التالي ملخصا لبعض الدراسات ونتائجها والتي تضمنتها دراسة Reinssten & Rito 1996 مع إضافة الباحثة لدراسات أخرى حديثة في هذا المجال. جدول رقم (7): تطور مسؤولية المراجع الداخلي في مجال أخلاقيات المؤسسة

نتائج الدراسة	الدراسة
أوضحت النتائج أنه يجب أن تفصح مراجعة أخلاقيات المؤسسة عن الصفقات والعمليات والنفقات غير الأخلاقية، مثلما تفصح صحة وسلامة توزيعات التكاليف، أي الإفصاح عن الانحرافات الأخلاقية السلبية المالية وغير المالية	1- دراسة (Savoie 1977)
أوصت الدراسة بأنه يجب على المؤسسات أن تضع لنفسها معايير أخلاقية وتنتشرها بين أفرادها لتحقيق النتائج المستهدفة، وأنه يجب على المراجعين الدخلى أن يساعدوا في إرشاد هذه العملية	2- دراسة (Arlow and Ulrich 1981)
أوضحت الدراسة أن هناك شك في أن تقوم أقسام المراجعة الداخلية بدور ملموس في إرشاد الالتزام بأدلة المعايير الأخلاقية، وأن على المراجعين أن يفحصوا بعناية مزايا إجبار المؤسسات على وضعها دليل لمعايير الأخلاق. وأوضحت الدراسة أن هناك حماسا شديدا بين المراجعين الداخليين للقيام بمسؤولياتهم المتزايدة	3- دراسة (Sanderson and Varner 1984)

1- Reinsstein, A. and Rito, R.B, " Corporate ethical standards audit managers views", internal auditing , summer 1996, p.16-25.

<p>أوصت الدراسة أنه لضمان الالتزام بمعايير أخلاقية كل من المؤسسة والمعايير الدولية والإقليمية وقواعد أخلاق معهد المراجعين الدخيلين، فإنه يجب على المراجعين فحص مدى ملاءمة وفعالية هيكل الرقابة الشاملة بالمؤسسة</p>	<p>4- دراسة (Bomett 1987)</p>
<p>أوضحت الدراسة أن 80% من الخاضعين للدراسة (مديري إدارات المراجعة الداخلية ومراقبي المؤسسات الخاضعة للدراسة) يروا ضرورة الاهتمام بأخلاقيات الأعمال، وأن وجود أدلة رسمية لهذه الأخلاقيات يشكل مصدر للضغط على أفراد المنشأة لتحقيق أهداف الربح بعكس الحال في حالة عدم وجود مثل هذه الأدلة</p>	<p>5- دراسة Rich et al, 1990</p>
<p>أوضحت الدراسة أن هناك حماسا شديدا بين المراجعين الداخليين للقيام بمسؤولياتهم المتزايدة</p>	<p>6- دراسة Bull 1991</p>
<p>اكتشفت الدراسة أنه في العديد من المنشآت الخاضعة للدراسة يقوم المراجعون الداخليون بها بحماية وترشيد السياسات الأخلاقية لها، وذلك من خلال التقرير عن المخالفات الأخلاقية المتوقعة والعمل كمستشارين للمساهمة، فيحل المشاكل الأخلاقية الخطيرة المتوقعة وتخصيص قنوات اتصال مباشرة للمراجع لسماع المشاكل الأخلاقية (خطوط اتصال ساخنة)</p>	<p>7- دراسة Feder 1992</p>
<p>أوضحت النتائج أنه يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا أكثر مساهمة في تحسين العلاقات بالمنشآت من خلال إرشاد الالتزام بمتطلبات أدلة المعايير الأخلاقية</p>	<p>8- دراسة Gaven et 1991 al,</p>
<p>أوضحت الدراسة أن 71% من إجابات أعضاء معهد المراجعين الداخليين الخاضعين للدراسة ترى أن هناك منافع معترف بها من وجود مثل هذه الأدلة بالمؤسسات، وأن 58% من إجاباتهم أشارت إلى تنفيذهم العملي لتقييم مدى الالتزام بها</p>	<p>9- Reacock and 1991 Pelfeg,</p>

<p>أوضحت الدراسة أن مخاطر تكنولوجيا الكمبيوتر تمثل الآن مخاطر متنامية للمؤسسات، وقد أثبتت الدراسة احتمال أدلة قواعد الأخلاق بالمؤسسات الخاضعة للدراسة على معايير سلوكية خاصة باستخدام نظم وبرامج الكمبيوتر تحت مسميات مختلفة ضمن آليات نظام الرقابة، وأنه مع تزايد اهتمام المؤسسات بمثل هذه الموضوعات يتزايد أهمية استجابة المراجع الداخلي للمسؤوليات الحديثة المصاحبة لتلك المجالات</p>	<p>Summers, 1991 دراسة 10-</p>
<p>في دراسة مقارنة لدور المراجعة الداخلية في مجال علاقات المؤسسة بين دولتي أمريكا واليابان، توصل الباحثون إلى أن عددا قليلا من المراجعين الداخليين في اليابان يقوم بمراجعة أخلاقيات المؤسسة ودراسة احتمالات الغش، ويرجع ذلك إلى ثقافة المؤسسات في اليابان، والتي تعكس ثقافة قومية تقوم على ديكتاتورية أخلاقية تقضي بأن الطبيعة البشرية أساسا سليمة، وتضع التناسق الاجتماعي والوعي الجماعي فوق الأداء الفردي، وأن أساسيات وإجراءات كل المؤسسات تنمي ذلك الاتجاه، لذا فإن الافتراض الياباني هو أن أفراد الجماعة تعمل لصالح الكل مما ينمي الثقة والحافز والولاء، بعكس ثقافة المؤسسة الأمريكية</p>	<p>Buenger 1991 دراسة 11- & Zamir⁽¹⁾</p>
<p>أوضحت نتائج الدراسة أن حماية بيئة المؤسسة أصبح موضوع حيوي في السنوات الأخيرة، ويتزايد اللجوء إلى المراجعين الداخليين لتقييم مدى استجابة المؤسسة للقوانين البيئية الملائمة وفحص وتقييم الخسائر والعقوبات المتوقعة لعدم استجابة المنشأة لها</p>	<p>12- دراسة 1992 Rittenbery et al ;</p>
<p>اهتمت هذه الدراسة بالبحث عن طرق لتخفيض الاتجاه المتزايد نحو نشر التقارير المالية المضللة، وأثبتت الدراسة أن</p>	<p>Strawser 1993 دراسة 13- et al,</p>

1 - Buenger, E, and Zamir, A, "Managing communications in internal auditing, internal auditor", June 1991, p 131-134.

<p>المراجع الداخلي في المؤسسات الحكومية الخاضعة للدراسة ينفذ بصفة عامة مسؤولياته الجديدة.</p>	
<p>وترى هذه الدراسة أنه لتدعيم دور المراجع الداخلي في تحسين العلاقات العامة واكتشاف الغش، فإنه يجب على المؤسسات أن يعمل المراجع الداخلي لديها في خدمة الخطوط الأخلاقية الساخنة.</p>	<p>14- دراسة 1994 Leinicke et al,</p>
<p>أثبتت نتائج الدراسة أن السياسات الأخلاقية الفعالة تعد أداة مهمة جدا للمؤسسات التي تسعى لرقابة الغش، وأن اختلاف البيئة الثقافية للمؤسسات يؤدي اختلاف السياسات الأخلاقية لها، وأن 77 % من الخاضعين للدراسة قد أشاروا إلى أن مؤسساتهم تنشر معايير لأخلاقيات الأعمال في كتيبات رسمية، ويرى الباحثان أنه يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يوقع على قائمة أخلاق المؤسسة للدلالة على التزامه بأخذ المعايير الأخلاقية في اعتباره أثناء عملية المراجعة التي يقوم بها للمؤسسة، كما أوضحت الدراسة أن 35.5 % من الإجابات قامت مؤسساتهم بالإفصاح العام عن السياسات الأخلاقية ونتائج المراجعة الأخلاقية ضمن تقاريرها السنوية لكي تصل إلى كل متخذي القرارات الداخلية والخارجية.</p>	<p>15- دراسة 1996 Reinstein and Rito</p>
<p>توصل Ethies Resource Center في دراسته الحديثة عن أخلاقيات الأعمال القومية إلى أن ثلث العاملين الخاضعين للدراسة تقريبا في المؤسسات التي ليس بها برامج أخلاقية يشعرون أحيانا بضغط عليهم يدفعهم للعمل بطرق غير سليمة من أجل تحقيق أهداف النشاط، وأن ¼ الإجابات تعتقد أن مؤسساتهم تتجاهل الاتصالات غير الأخلاقية من أجل تحقيق</p>	<p>16- دراسة 1998 Vansco⁽¹⁾</p>

1 - Vansco, P.R, op. cit, p 71.

<p>أهداف النشاط، بعكس الحال في المؤسسات التي لديها برامج أخلاقية، حيث يعد تقارير لإدارتها عن الانحرافات الملحوظة في هذا المجال، وأن المراجع الداخلي يهتم فعلا بكل الأمور الخاصة بالضياع والغش وعدم الكفاءة وعدم الفعالية وتعارض المصالح مهما كان مصدرها وبغض النظر عن المؤسسة .</p>	
<p>أوضحت نتائج الدراسة التي قام بها بنك Federal Reserve أن فحص المعايير الأخلاقية للمؤسسة يعد عنصرا أساسيا للبيئة الفعالة للرقابة الداخلية، وأن وظيفة المراجعة الداخلية في هذا المجال هي تأكيد وجود المعايير الأخلاقية الضرورية و نتائج التطبيق ملاءمة بالمؤسسة ، حيث يعتبر وضع المؤسسة لمعاييرها الأخلاقية الفعالة أحد السبل الحيوية لعلاج مخاطرها الأساسية، كما تعتبر المراجعة الداخلية لمدى الالتزام بهذه المعايير أداة لتحسين برنامج إدارة مخاطر المنشأة بصورة ملموسة.</p>	<p>17- دراسة Maynard⁽¹⁾1999</p>

اتضح من الجدول أن هناك اهتماما متزايدا من إدارات المؤسسات بأخلاقياتها واتجاهها لوضع أدلة رسمية بها وحرصها على إمام العاملين بها والالتزام بتطبيقها باعتبارها من مجالات الأداء الإداري الشامل، فهي أحد السبل الحيوية لعلاج المخاطر الرئيسية للمؤسسة، فسلامة أخلاقيات هذه الأخيرة تعتبر من الدعائم الحيوية لفعالية أنشطة أي منها، وقد ترتب على ذلك أن أصبحت مراجعة جودة هذه الأخلاقيات من المهام المستحدثة الملحة للمراجعين الداخليين، والتي تهدف إلى تدعيم جهود المهنة لخدمة المؤسسة ومديريها، الأمر الذي سيشجع للمراجع الداخلي فرصة أكبر لتعميق خدماته في مساعدة الإدارة وترشيدها في حل مشاكل هذا المجال الجديد والمطلوب لتحقيق أهداف الجودة الشاملة لها .

فالمجتمع بطوائفه المختلفة (محليا ودوليا) يتوقع أن تحافظ كل مؤسسة على سياسات أخلاقية قوية تضمن لها التفوق التنافسي خاصة بعد انهيار العديد من المؤسسات الاقتصادية على مستوى العالم وتزايد عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين الخارجيين واتهامهم بالتقصير في أدائهم لمهامهم.

1 - maynard G. A, op. cit, p 24-28.

المطلب الأول: مبررات تأييد مسؤولية المراجع الداخلي

لدخول المراجع الداخلي مجال أخلاقيات المؤسسة مبررات: (1)

1- أن قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أخلاقيات المؤسسة لا يتعارض مع معايير الممارسة المهنية الحديثة التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (IIA1999)، والتي أشارت إلى أنه يجب أن يهتم المراجع باحتمالات وجود مخالفات (سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة) وتعارض المصالح، كما يجب على المراجع أن يندرج إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها ولجنة المراجعة بالأنشطة والظروف التي يتوقع المراجع أن يحدث فيها انحرافات جوهرية باحتمال مرتفع وذلك بغض النظر عن مصدر الخطر وحجم المؤسسة.

2- أن مراجعة أخلاقيات المؤسسة ممكن أن تحدث بصورة منطقية أثناء القيام بعملية المراجعة الداخلية الدورية.

3- أن مراجعة أخلاقيات المؤسسة تتم أساسا للاستخدامات الإدارية الداخلية.

4- أن المراجعين الداخليين ملائمون أكثر للقيام بترشيح مدى الالتزام بأدلة المعايير الأخلاقية، ويرجع ذلك إلى الاتصال المباشر للمراجعين الداخليين والمستمر مع الإدارة العليا والمستويات التنظيمية المختلفة بالمؤسسة، مما يجعلهم عادة لديهم إلمام أكبر بأمر المؤسسة والتي تمكنهم من مساعدتها في مجال الوفاء بمسئولياتها عن أخلاقيات الأعمال.

5- أن توصيات لجنة Treadway خلقت فرصة جديدة لمهنة المراجعة الداخلية في هذا المجال، حيث أوضحت في تقريرها (1987م) بأنه يجب على المراجع الداخلي مساعدة المؤسسة على إعداد تقارير مالية سليمة، كما ألزمت المؤسسة بأن تهتم بالنتائج غير المالية للمراجعة الداخلية، هذا بالرغم من أن اللجنة قد أوصت بأنه يجب على لجان مراجعة المنشآت أن تراجع برامج الإدارة في إرشاد الالتزام بدليل معايير الأخلاق، إلا أن الدراسات التطبيقية أثبتت أن عملاء المراجعة الداخلية (مثل مديري المؤسسات العامة والخاصة ولجان المراجعة والمراجعين الخارجيين المتعاملين معها والتشريعيين والأطراف الأخرى المهنية) يتوقعوا أن يتحمل المراجعون الداخليون الجزء الأكبر من العبء الفعلي لهذا العمل، نظرا لأنهم يعتبرون المراجعين الداخليين مجموعة أفراد لها معرفة واسعة بالمؤسسة وخبرة مهنية مستقلة تؤهلها للقيام بمثل هذه المهام.

1 - Arlow, P, and Ulrich T,A, "Auditing your organization's Ethics", the internal auditor, Aug 1981, p 26-31.

- Reinstein, A, and Rito.R.B ,op. cit, p 17- 23.

- maynard G. A op. cit, p 24-28.

6- أن مراجعة جودة المعايير الأخلاقية المطبقة بالمؤسسة سوف يحسن من برنامج إدارة مخاطر المؤسسة بصورة ملموسة باعتبار أن التأكد من الوجود الفعلي لتلك المعايير ومدى جودتها والعمل على تحسينها باستمرار يعد أحد الوسائل العلاجية الهامة لهذه المخاطر.

المطلب الثاني: الدور المقترح للمراجع الداخلي،

يمكن إيجاز نطاق الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي في مجال أخلاقيات الأعمال - السبل المقترحة المختلفة لخدمة المؤسسة في هذا المجال - والتي ستؤثر على تطوير مقاييس مستوى جودة المراجعة فيما يلي:⁽¹⁾

1- كل الأنشطة الرئيسية الخاضعة للمراجعة:

أي اعتبار معايير سلامة وصحة أخلاقيات الأعمال جزءا من كل أنشطة التشغيل، ويتبع ذلك اعتبار أن هذه المعايير نفسها تعد جزءا من أنشطة الفحص والتقييم للمراجع الداخلي بحيث يمكن تغطية أخلاقيات الأعمال في برامج المراجعة الداخلية، ويتطلب ذلك أن يقوم المراجع بدور ناصح أخلاقي Ethical Advisor عند تقييمه لمدى الالتزام العلي بها في مجالات رئيسية معينة بهدف إرشاد وتحسين علاقات المؤسسة وأدلة الأخلاق.

2- الالتزام القانوني:

في حالات كثيرة يتم تغطية متطلبات أخلاقيات المؤسسات من تشريع معين، وفي هذه الحالات تترتب مسؤولية إضافية للمراجع الداخلي لتقييم مدى الالتزام بمتطلبات هذا التشريع (مراجع قانوني).

3- الفحص المباشر لأخلاقيات الأعمال:

في حالة إذا خصصت المؤسسة وحدة تنظيمية تقوم بمراقبة تنفيذ برنامج أخلاقيات المؤسسة، فإنه يجب على المراجع فحص عمل هذه الوحدة وتقييمه دوريا مثل أي نشاط تنظيمي بالمؤسسة.

4- مستشار أخلاقي لعمليات تطوير برنامج أخلاقيات الأعمال وتحديث دليل أخلاقيات المنشأة

وذلك من خلال فحص وتقييم أسباب الانحرافات الأخلاقية وسبل علاجها، وإعداد تقرير بالملاحظات المجمع من الشكاوي التي وصلت إليه، أي يحمل المراجع الداخلي مسؤولية عمل فحص كامل لمشكلات

1- يمكن الرجوع في ذلك إلى ، أ- السيد أحمد السقا، "المراجعة الداخلية: الجوانب المالية والتشغيلية"، مرجع سابق،

ص619-620.

Reinstein, A and Rito, op. cit , p. 22-33.2-

المؤسسة في مجال أخلاقيات الأعمال والقيام بتقييم لما تم أدائه في التعامل مع هذه المشاكل. (الخطوط الساخنة).

5- تقييم مدى سلامة الإفصاح العام عن السياسات الأخلاقية ومدى شمولها وملاءمتها ونتائج مراجعة أخلاقيات المنشأة

وهكذا فإنه لتأكيد تحقيق جودة نظام الرقابة الداخلية الشاملة للمؤسسات وإدخال التحسين المستمر اللازم عليه - لا بد أن يساهم المراجع الداخلي بدور ملحوظ في مجال أخلاقيات الأعمال.

المطلب الثالث: متطلبات مراجعة أخلاقيات المؤسسة

أوضحت الدراسات السابقة أنه لتقوية وإحكام نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، فإنه يجب على المؤسسات أن تضع وتنفذ برنامجاً لأخلاقياته نظراً للمزايا التي يحققها وجود ذلك البرنامج، بعكس المؤسسة التي ليس لديها مثل هذا النوع من البرامج، هذا وتفتقر الباحثة على ضوء ما اشتملت عليه هذه الدراسات أن تكون مكونات تنفيذ ومراجعة برامج أخلاقيات المؤسسة كما يلي:⁽¹⁾

1- تفهم الإدارة العليا لمشاكل أخلاقيات الأعمال من حيث تحديد الأنشطة التي يتوقع لها حدوث انحرافات جوهرية عن معايير أدائها وتفهمها لتلك الأنشطة وتقييمها بحيث تحدد الإدارة مدى الاهتمام الذي ينبغي أن تعطيه لتلك الأنشطة من أجل إنجازها بمستويات عالية من الأخلاقيات (أي تحديد درجة مخاطر سوء الأخلاق).

2- التعبير عن الفهم بوضع سياسات أخلاقية قوية محددة تعكس ثقافة الإدارة العليا حول أخلاقيات الأعمال المطلوب تحقيقها ومحاولة وضع معايير كمية ووصفية لأخلاقيات الأعمال.

3- تحتاج هذه السياسات إلى أن تدعم بإجراءات واضحة تغطي تطبيق السياسات على عمليات المؤسسة.

4- ينبغي إحاطة كل العاملين بالسياسات والإجراءات والمعايير الأخلاقية بشكل عملي للحصول على اهتمامهم مع نشر أدلة لمعايير الأخلاق تشتمل على أمثلة للسلوك الجيد وأمثلة للسلوك السيئ.

5- يجب على الإدارة العليا استخدام جميع الوسائل الممكنة في تنفيذ العمليات لإظهار اهتمامها ببرنامج أخلاقيات الأعمال، إذ ينبغي أن تحرص الإدارة على توفير متابعة دورية للبرنامج للتأكد من ملائمة الالتزام به.

Reinstein, ب-

1- يمكن الرجوع في ذلك إلى، أ- السيد أحمد السقا، مرجع سابق، ص619.
A and Rito, op. cit , p.16-25.

6- ينبغي أن تفكر الإدارة العليا في توفير تغطية ملائمة يقوم بها المراجعون الداخليون تأكيد الاهتمام بالمخاطر الأخلاقية المرتبطة بالجوانب المالية والنية مع تدعيم الإدارة لموضوعيتهم وكفاءتهم المهنية وتوفير الموارد اللازمة لهم.

7- يجب على الإدارة العليا أن تفصح في تقاريرها السنوية عن سياستها لأخلاقيات المؤسسة ونتائج عمليات المراجعة الداخلية لها.

8- يجب على المراجع تطوير الأدوات والأساليب والمقاييس الملائمة المطلوبة للقيام بهذا الدور، فلإنجاز تلك المراجعة يجب أن تقوم إدارة المراجعة بفحص عملية توصيل تلك المعايير والأساليب المستخدمة في التوصيل، باعتبار أن هذه الإجراءات جزء من إجراءات المراجعة الدورية، كما أن فحص مدى الالتزام الفعلي بهذه المعايير يجب أن يتضمن تقييم لعملية تصميم تلك المعايير ومصادرها.

المبحث الثاني: مدى مسؤولية المراجع الداخلي عن فحص وتقييم جودة إدارة علاقات المؤسسة

Business and Administration Relationships (B& AR)

نظرا لاعتماد فلسفة الجودة الشاملة على المدخل السلوكي في الإدارة (مدخل العلاقات الإنسانية)، لذا يجب على إدارة المؤسسة التي ترغب في التطبيق الناجح لهذه الفلسفة ضرورة الاهتمام بالإدارة الفعالة لعلاقات المؤسسة (B& A R) بهدف تنسيق وتوجيه الجهود المختلفة نحو تحقيق التفوق التنافسي لها، فكل نشاط يؤدي بهذه الأخيرة يتم بواسطة الأفراد ومن خلالهم، وتملاً للعلاقات التنظيمية وعلاقات الأعمال أرجاء المؤسسة وترابطها معا.

هذا وقد أثبتت الدراسات السابقة في مجال الجودة أن أسباب فشل العديد من مجهودات الجودة هو عدم تنفيذ مراجعة داخلية موضوعية للعلاقات الكلية للمؤسسة وللتأثيرات المتبادلة بينها بهدف تحليل وتطوير عملية الاتصالات التنظيمية الداخلية، فغالبا ما يتم تجاهل القيم بهذه المراجعة، ويرجع ذلك إلى العديد من المؤسسات التي تطبق برامج الجودة تتجاهل أهمية التزام كل من المديرين والعاملين بأدوارهم المنشودة في الاتصالات الرئيسية وفي طرق وأساليب التدعيم المصاحبة لتلك البرامج، فكل ما ينفذ فعلا في هذه الأخيرة هو صياغة الأساليب الموضوعية لتنفيذ برامج الجودة أو إعادة تصميمها واستخدامها بلغة أو بمصطلحات فنية، الأمر الذي يؤدي إلى الاعتقاد بأن تطبيق العاملين لاتجاه الجودة وإدراكهم للتغيرات المصاحبة لهذا الاتجاه الجديد سيكون بدون أو بالقليل من التدخلات أو التأثيرات الشخصية من جانبهم، ومثل هذا الاعتقاد يتجاهل كلية أن أساس الأداء التنظيمي الناجح هو الاعتراف بأن عملية الاتصال الداخلي التنظيمي هو عملية معقدة ويفسرها العاملون بأنفسهم، وبناء على هذا التفسير يقوم العاملون بتنسيق جهوداتهم وتولي أدوارهم فيها ووضع المعايير الفلسفية المستخدمة في أداء العمل، ولذا حجر الأساس في التطبيق الفعال لأي برنامج للجودة ينبغي أن ينصب أساسا على إعادة تعريف وتحديد كل قنوات الاتصال المختلفة بالهيكل التنظيمي للمنشأة مع وضع الإجراءات والتعليمات الخاصة بتحقيق جودة علاقات المؤسسة للوصول إلى شفافية ووضوح تلك العلاقات.⁽¹⁾

وتعتبر المراجعة الداخلية الأداة الداخلية الفعالة للتأكد من مدى الالتزام بهذه الإجراءات والتعليمات للمساعدة في تحقيق الشفافية المنشودة، لذا فقد أثارَت أهمية هذا المجال اهتمام أدب المراجعة الداخلية والممارسين لها نحو مدى إمكانية توسيع نطاق مسؤولية المراجعة الداخلية وتطوير دورها الذي تؤديه

1- بهاء محمد زكي، مرجع سابق، ص 585-594-595.

للمؤسسة، وذلك بافتراض أن هذا النشاط قادر على التقرير عن النواحي السلوكية المختلفة للعناصر الإنسانية في المؤسسة بالصورة التي تساعد إدارة هذه الأخيرة في توجيه السلوك والتنبؤ باتجاهاته لتحقيق أهدافها (1). ولذا أثير حديثا التساؤل حول كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساعد في المحافظة على جودة علاقات المؤسسة والتحسين المستمر فيها بهدف تحسين جودة الرقابة المرنة، ومن ثم تحسين جودة العمليات (بما فيها عمليات الفحص والتقييم الذي تقوم به المراجعة الداخلية لخدمة المؤسسة) طالما أصبح ينبغي على المراجع الداخلي في بيئة الجودة الشاملة أن يضع أهدافه بالشكل الذي يخدم تحقيق أهداف الجودة الشاملة وقيامه بدوره الوقائي لدفع المؤسسة إلى الأمام (2) خاصة وأن الاتجاه للعولمة أدى إلى زيادة تعقد مشكلة الرقابة المحاسبية بالمؤسسات (3).

وفي نفس الوقت تثبت الدراسات الميدانية الحديثة للجوانب السلوكية لعملية المراجعة الداخلية أن نتائج المراجعة الداخلية ومقترحاتها أصبحت تعد مصدرا مهما للرقابة في المؤسسات، باعتبار أن المراجعة الداخلية وظيفة حيوية جوهرها النقد والتركيز على الجوهر والبحث عن الحقائق، وعن مدى مصداقية المؤسسة وما لديها من المهارات والقدرات ما يمكنها من المساهمة في زياد القيمة الاقتصادية لهذه الأخيرة، ومن ثم تستحق مكانة بارزة في الهيكل التنظيمي للإدارة العليا واعتبارها مركز من المراكز الرئيسية للمسئولية بالمؤسسة إلى جانب كونها مركز لتدريب قادة المستقبل.

فالمعلومات التي يمكن للمراجعة الداخلية أن تقدمها للإدارة تعد جزءا حيويا في هيكل المعلومات الذي تحتاجه الإدارة العليا وإدارة المؤسسة في البيئة المعاصرة (4). فالمراجعة تعد مصدرا للتوجيه المستقبلي لها فهو قائم على التقييم الموضوعي للماضي والحاضر وتوقعات المستقبل، كما أن المراجعة الداخلية تشجع على التعاون الاختياري بين الأفراد في المؤسسة وتحسين التنسيق بين إدارتها وأقسامها والتغلب على مشكلة الاستئثار بالمعلومات الخاصة لتحقيق الإدارات والأقسام مصالح فردية لها (أي مشكلة التعظيم الجزئي للأهداف)، أي أن المراجعة الداخلية أصبحت وسيلة للمساعدة في مواجهة التعارض بين القيم الفردية والقيم الجماعية واستغلال الفرض، وتعمل على تحقيق أكبر عائد ذو منفعة جماعية.

1- السيد أحمد السقا، مرجع سابق، ص 652.

2 - Rotliff, R, L, and Brackner, J .W, "Relationship, internal auditors", Feb 1998, p37-41.

3 - Dittenhofer, M, "Behaviour aspects of internal auditing « Revisited »", op, cit, p 27.

4- محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 149.

وبذلك تساعد المراجعة الداخلية على نشر الثقافة الإيجابية للجودة الشاملة بالمؤسسة والمحافظة عليها وتحسينها من خلال المساهمة الوقائية لها في إدارة علاقاتها باعتبارها من المجالات الحديثة للأداء الإداري الشامل وأحد المهام الحديثة التي تزيد من أهمية دور المراجعة الداخلية في البيئة المعاصرة⁽¹⁾، إذ ينبغي أن يقوم المراجع بتقييم البيئة الثقافية للمؤسسة من أجل المساعدة في تحسين كل من عملياتها ومعايير أدائها وموقفها التنافسي.

المطلب الأول: متطلبات مراجعة العلاقات Relationship Audit

تعد مراجعة العلاقات أحد المجالات الحديثة التي كان يصعب على المراجعة الداخلية القيام بفحصها المنتظم باستخدام إجراءات المراجعة التقليدية، ولكن مع تزايد اهتمام إدارة المؤسسة بأهمية فهم وتحسين علاقات المؤسسة (B & AR) باعتبارها عنصرا أساسيا في إدارة التفوق التنافسي بغض النظر عن حجمها، ومع تزايد محاولات إدارة المؤسسة وضع طرق لقياس جودة هذه العلاقات، أصبح يمكن للمراجعة الداخلية مراجعة تلك العلاقات كجزء من المراجعة الداخلية الدورية، فمن المؤكد أن نتائج المراجعة وإنذاراتها في هذا المجال سوف تحسن عمليات المؤسسة.⁽²⁾

ولا شك أنه يتطلب لوفاء المراجعة الداخلية بهذه المسؤولية الحديثة ضرورة اتفاق المهتمين بالمهنة على معايير للأداء وإرشادات ملائمة تمكن المراجع من القيام بمساهمة فعالة في الارتقاء بجودة علاقات المؤسسة، ونظرا لعدم استقرار (تحديد) الدراسات السابقة - في مجال أهمية الاتصالات الفعالة لتطبيق ونجاح برامج الجودة - على العوامل السلوكية التي تحكم هذه العلاقات.⁽³⁾

لذا فقد شهدت السنوات الأخيرة عددا من الدراسات والبحوث المحاسبية التي ركزت على جودة علاقات المراجعة الداخلية بين أعضاء المهنة وبينهم وبين المستفيدين من خدماتهم المهنية، خاصة وأن الدور الرقابي الوقائي الحديث للمراجعة الداخلية في بيئة الجودة الشاملة والذي يتطلب ضرورة تطوير وتوسيع مهام ومسئوليات المراجعة، يتطلب أيضا ضرورة توسيع دائرة علاقات المراجعين نتيجة ظهور أنواع جديدة من العلاقات بين المراجع والمستفيدين من خدماته المهنية (عملائه) والتي يجب أخذها في الحسبان للارتقاء

1- يمكن الرجوع في ذلك إلى:

- "Perspectives, Knowledge and power, internal auditing & business risk", 2001, pp 14-18.

- Kachelmeier, S, J, and Shhata, "Internal audition and voluntary cooperation in firms", Across-cultural experiment, the accounting review, vol 72, No,3 July 1997, p 407-431.

2 - Ratliff, R,L, and Brackener, J, W,op. cit, p 43.

3- بهاء محمود زكي، مرجع سابق، ص 568-585.

الفصل الثالث: مدى مسؤولية المراجع الداخلي عن فحص وتقييم جودة برامج أطلاق المؤسسة

بجودة الخدمة والارتقاء بمستوى المهنة، إذ يجب أن تأخذ المراجعة الداخلية بالنظر الكلية في إدارة علاقاتها كأسلوب للتعامل مع عملائها وذلك بهدف ضمان الوصول إلى اتفاق مشترك حول أفضل السبل لحل المشاكل التي يكتشفها المراجع الداخلي والتي تكون سببا لإعاقة المنشأة لتحقيق أهدافها للجودة الشاملة.⁽¹⁾ وتتطلب هذه النظرة الكلية ضرورة أن تبني المراجعة الداخلية علاقات فعالة مع كل أصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة Shareholders وليس فقط مع إدارتها، بل يجب توسيع علاقات المراجعة لتشمل أطراف لا تعتبر تقليديا من أصحاب المصالح مثل العاملين بالمؤسسة، المساهمين، العملاء، الإدارة الاستراتيجية، الجهات الحكومية الإشرافية والمنظمات الرقابية والجمهور بصفة عامة.⁽²⁾ وتعرض الباحثة في الجدول التالي موجزا لبعض هذه الدراسات بهدف محاولة استخلاص وحصر الإرشادات المقترحة المشتركة فيما بينها باعتبارها تعد - من وجهة نظر الباحثة - أفضل المقاييس المتاحة لتقييم جودة المراجع الداخلي في مجال مراجعة جودة العلاقات بهدف مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها للجودة الشاملة.

جدول رقم (08): ملخص بنتائج بعض الدراسات في مجال المراجعة الداخلية للعلاقات (B & AR)

الدراسة	النتائج
1- دراسة أحمد حسين على 1989 ⁽³⁾	تناولت الدراسة علاقات المراجع الداخلي بالخاضعين للمراجعة والمراجع الخارجي، وترى الدراسة أن المسؤولية عن الارتقاء بجودة علاقات المراجعة الداخلية تقع في المقام الأول على أقسام المراجعة الداخلية وعلى المراجعين الداخليين أنفسهم، وقد حددت الدراسة إرشادات مقترحة لكل منهما، ومنها على سبيل المثال إعداد برامج تدريب منتظمة للمراجعين الداخليين، والتقييم الدوري لأدائهم وتغلب

1 - Stein, J, and Holcombe, M, op, cit, p 21.

2- يمكن الرجوع في ذلك إلى:

أ- Garitte, J.P. Building Bridges, "internal auditor", Aug1998, p26-31.

ب- Small, L. M , "Respect and how to get it, internal auditor", Aug 1998, pp 40-45.

ج- أيمن فتحي أحمد الغباري، "الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وأهميتها في تحديد الاتجاهات المستقبلية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد السادس والخمسون، 2000، ص 318-324.

3- أحمد حسين علي حسن، مرجع سابق، ص 23-49 .

<p>إدارة المراجعة على النواحي السلوكية التي تحكم علاقات المراجع بالغير وتسبب القلق والتوتر وعدم التعاون</p>	
<p>تناولت الدراسة العوامل التي يجب أن تهتم بها إدارة المراجعة الداخلية لتحقيق شبكة اتصالات فعالة لها، وتتمثل في الآتي: طبيعة ومجال المراجعة الداخلية ومدى احترام النظم المحاسبية بالمنشأة، والهيكل التنظيمي للمؤسسة بخطوط السلطة والاتصالات، والعلاقات غير الرسمية والنظرة الكلية لنتائج المراجعة على مستوى المؤسسة</p>	<p>2- دراسة 1991 Buenger & Zamir⁽¹⁾</p>
<p>قدمت الدراسة الإرشادات الآتية من وجهة عميل المراجعة بهدف رفع جودة علاقات المراجع الداخلي معه لكي يتفوق في مهنته: المعرفة الجيدة بالحاضرين في اجتماعات المراجعة، صياغة التقرير في صورة مبسطة ومنظمة، التركيز على عرض النقاط المطلوبة والمحددة مقدما مع الإدارة (معطيات المراجعة)، الالتزام بالخريطة التنظيمية للمؤسسة وتكوين فريق عمل مع إدارة هذه الأخيرة، وفن التفاوض والمتابعة والتقرير عن مدى النجاح في إدخال التغييرات المستهدفة</p>	<p>3- دراسة 1991 Davidson⁽²⁾</p>
<p>أوضحت الدراسة أن دور المراجع الداخلي في إدخال التحسينات المستمرة في المؤسسة يتوقف على سلامة علاقاته مع مصادر السلطة الرسمية بها، وقد عرضت الدراسة إرشادات للمراجع الداخلي للارتقاء بجودة هذه العلاقات منها: ضرورة تطوير المراجع الداخلي لمهارته في أدب التعامل مثلما يطور مهاراته المهنية في ظل قواعد السلوك المهني، والاهتمام بمدى تأثير مصادر السلطة في المنشأة على قبول توصيات ونتائج عملية المراجعة ومراجعة العلاقات الرسمية، ويجب على المراجع الداخلي أن يكون خبيرا جيدا في التنظيم غير الرسمي</p>	<p>4- دراسة 1992 Sawyer, L.B.⁽³⁾</p>

1 - Buenger, E, and Zamir A, op. cit p 131-134.

2 - Davidson, P, "The great communicators, internal auditor", Dec, 1991, p, 26-31.

3 - Sawyer, L.B, "The political side of internal auditing, internal auditing", Feb, 1992, p 26-33.

<p>ومصادر السلطة غير المنظورة، لكي يحصل على مؤشرات حيوية عن دوافع واتجاهات الأفراد نحو التنظيم ونحو وظائفهم ونحو بعضهم البعض.</p>	
<p>تناولت الدراسة علاقة المراجع الداخلي بالخاضعين للمراجعة كأحد أبعاد عملية تقييم أداء المراجعين الداخليين من وجهتي نظر التقييم: وجهة نظر المراجعين الداخليين ووجهة نظر مشرفي المراجعين. وقد أثبتت الدراسة عدم وجود اهتمام كافي بأهمية المحافظة على جودة العلاقات كبعد لتقييم الأداء، وقد يرجع ذلك إلى أن تقييم ذلك البعد غير معترف به رسمياً أو لا يركز عليه بصورة رسمية في كل المؤسسات كجزء من تقييم الأداء الفردي، أو قد تكون علاقات المراجع مع الخاضعين غير محسوسة بدرجة كبيرة (لانعزال المراجع الداخلي عن الخاضعين للمراجعة) وبذلك تكون أقل قابلية للقياس، أو قد يفترض أن أهمية المقاييس الكمية تغطي على أهمية المقاييس الوصفية في تقييم الأداء، أو لوجود اختلافات للجودة بين وجهات نظر المقيم. فمثلاً قد يرى أفراد المراجعة أن كل من الميل للصدقة مع العميل والاتجاه غير الحاد نحوه يُنشؤون علاقات جيدة معه، ولكن قد يكون للمشرفين اهتمامات أخرى بخلاف ذلك، وتوصي الدراسة بأنه يجب على إدارات المراجعة الداخلية أن تهتم بالتعاون وتكوين علاقات إيجابية مع الخاضعين للمراجعة ومنح مكافآت على ذلك للمراجعين</p>	<p>5- دراسة 1993 Forgary & Kalbers⁽¹⁾</p>
<p>توصلت الدراسة إلى أنه لنجاح المراجعة الداخلية في فحص وتقييم إدارة العلاقات الشاملة وحل مشاكلها فإنه يجب على المراجعين بناء الثقة والاحترام في المراجعة ذاتها ومع كل المتعاملين معهم، وقد قدمت الدراسة الإرشادات التالية للمراجع الداخلي لمساعدته في هذا المجال:</p>	<p>6- دراسة 1994 Stein and Holcombe⁽²⁾</p>

1 - Forgary, T. J. and L. P, "Internal auditor's performance: A comparison of self – ratings and supervisor ratings, managerial auditing journal", Vol 8, No 4, 1993, p, 22-26.

2 - Stein, J, and Holcombe, M, op. cit, p 20-24.

<p>التأكيد على فهم أهداف العميل ونمط تفكيره وإبراز ذلك بكل سبل الاتصالات وفي كل الأوقات أثناء عملية المراجعة، والمساعدة في تطوير حلول واقعية مع العميل وتأكيد القوة بين المراجع وعميله، واستخدام أدوات التغذية العكسية بعد الانتهاء من عملية المراجعة، وحرص إدارة المراجعة الداخلية على إدخال التغييرات الملائمة عليها بناء على نتائج التغذية العكسية وذلك لتنمية مهارات المراجعين وبصفة خاصة مهاراتهم في إدارة علاقاتهم الكلية لتحقيق أهداف الجودة (المراجع كمدير علاقات)</p>	
<p>قدمت الدراسة الوصايا التالية للمراجع الداخلي والتي تمثل إرشادات له لتحقيق الجودة في أدائه المهني، وتدور هذه الإرشادات حول علاقاته بعملائه بصفة عامة، منها: إدخال التحسين على النشاط الخاضع للمراجعة، وضرورة دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية، والقدرة على النقد الحكيم مع تحفيز الأفراد على التحسين، وأن يوضح عقد المراجعة الداخلية منح للمراجعين الداخليين السلطة لتحديد ما إذا كان يتم تنفيذ الوظائف طبقا للسياسات والإجراءات، وما إذا كانت تتم طبقا للممارسات الإدارية الجيدة، كما يجب أن يستفيد من خبرة ومعرفة مدير الإدارة الخاضعة للمراجعة لما لها من تأثير على حجم العينات المطلوبة لإثبات مصداقية الشهادات التي تقدم للمراجع عن سلامة أداء العمل، ويجب على المراجع الداخلي أن يلم بثقافة أي تنظيم ومصادر السلطة بالمؤسسة Politics، ويجب على المراجع أن يتحاشى الأخطاء في المراجعة لكي تكون النتائج لها قيمة.</p>	<p>7- دراسة 1995 Sawyer⁽¹⁾</p>
<p>تناولت الدراسة أحد جوانب العلاقات التنظيمية للمراجعة الداخلية ألا وهو كيفية معالجة المراجع لمشكلة اختلاف الرأي مع عملائه والتي عادة تصاحب عملية المراجعة الداخلية، وعلى ضوء إجابات</p>	<p>8- دراسة 1996 Allen⁽²⁾</p>

1 Sawyer, L.B, "An internal audit philosophy", internal auditor, Aug 1995, p. 46-55.

2 - Allen, R, D, "Managing internal audit conflicts, internal auditor", Aug 1996, p 58-61.

<p>الخاصين للدراسة تم استخلاص إرشادات - لمساعدة المراجع على تحسين جودة علاقاته، ومن ثم كفاءة وفعالية عملية المراجعة- لكل من : تحاشي المراجع للخلافات غير الضرورية، والتعامل مع الخلافات التي لا مفر منها، وإدارة الخلافات.</p>	
<p>تناولت الدراسة بعض الجوانب السلوكية للعلاقة بين المراجع الداخلي والخاضعين للمراجعة مع تقديم إرشادات للمراجع لحل مشاكل تلك الجوانب، وذلك بهدف تحسين جودة هذه العلاقة، وقد تمثلت تلك الجوانب في: ضرورة تحفيز المراجع الداخلي للخاضعين للمراجعة على التعاون الإيجابي مع المراجع، وفهم المراجع لأسلوب الإدارة الخاضعة للمراجعة وفلسفتها، وإدارة المراجع لحالات رفض الأخذ بمقترحات المراجع، وإدارة معوقات إنجاز المراجعة، والإلمام بالمفاهيم السلوكية العامة التي تحكم كل أنواع مشاكل علاقات الأفراد، والإلمام بالخصائص المشتركة للأفراد، والإلمام بحاجة الفرد للإحساس المتوازن والشعور بذاته وأهمية المحافظة على تحقيق هذه الاحتياجات، واستخدام وسائل الاتصال الملائمة بفعالية للبحث عن الحقائق، وضرورة التعاون في إنجاز المراجعة، والإلمام بمحددات السلوك التنظيمي، والإلمام بثقافة المنشأة عند تخطيط المراجعة وإعداد التقارير وتقييم تلك الثقافة بهدف تحسين عمليات المؤسسة ومعايير أدائها وموقفها التنافسي</p>	<p>9- دراسة 1997⁽¹⁾ Dittenhofer</p>
<p>أوضحت الدراسة أنه بدون وجود مناخ مليء بالثقة بين أفراد المؤسسة فلن يتحقق لها التفوق، فالثقة تعتبر حصنا لرؤى Visions الإدارة في المستقبل، وأداة لتوجيه الأداء إلى الابتكار والتفوق، ويجب على المراجع الداخلي أن يوازن بين مسؤولياته عن فحص وتقييم</p>	<p>10- دراسة 1997⁽²⁾ Kimbrough</p>

1 - Dittenhofer, M, "Behavioral aspects of internal auditing- revisited, managerial auditing journal", Vol 12, No 1, 1997, p 23-27.

2 - Kimbrough, R, "Faceliting trust, internal auditor", Aug 1997, p. 64-66.

<p>وترشيد الكفاءة والفعالية ومسئوليته عن المحافظة على الثقة بين أفراد المؤسسة وتحسينها من أجل تنمية روح التعاون التنظيمي، خاصة وأن الدور الوقائي الحديث للمراجعة يتطلب من المراجع ضرورة التأثير الإيجابي على ثقافة المؤسسة باقتراح الإجراءات التي تخفض أو تحد من الدوافع السلبية وإحلالها بروح الثقة والتعاون مما يجعلها تعتبر مساهمة قيمة من المراجع للمحافظة على هيكل الرقابة الداخلية.</p> <p>وقد توصلت الدراسة إلى النتيجة الآتية:</p> <p>يجب على المراجعين الداخليين أن يحددوا السبل الملائمة لإبراز أهمية الثقة وتوضيح ارتباطها بالإنتاجية والتفوق، كما يجب أن يضعوا أنفسهم ليس كرجال بوليس ولكن كأفراد في فريق يثبت بالدليل الواضح تحمله المسؤولية والولاء والاتجاه الحريص والاهتمام بالقرارات الإدارية المختلفة، فعندما يتوافر للثقة مثل هذه الظروف فإن هذا يعني تعاون أكبر مع المراجع.</p>	
<p>أوضحت الدراسة أنه يجب على المراجعة الداخلية أن تكون إحدى دعائم شبكة الاتصالات الفعالة التي تحقق الجودة والاستقرار بالمؤسسة وذلك بترشيد وتحسين تلك الشبكة من خلال نشر روح الوحدة والتعاون لمساعدة المنشأة وأفرادها وربطهم جميعا بالمصلحة المشتركة، ولتحقيق ذلك يجب أن تكتسب المراجعة احترام وثقة عملائها، ويجب على المراجعة أن تقيم علاقات مع كل أصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة لذا يجب أن تغير المفهوم التقليدي للعميل، كما أن استخدام أسلوب التقييم الذاتي يساعد في تقوية مفهوم المشاركة ويرقع من جودة فريق المراجعة .</p>	<p>11- دراسة 1998 ¹⁾Garitte</p>
<p>اقترحت الدراسة سبع استراتيجيات يجب على المراجع الداخلي إتباعها حتى يمكنه الارتقاء بمكانة المراجعة وزيادة أهميتها وتحسين</p>	<p>12- دراسة 1998 ²⁾Small</p>

1 - Garitte j. P, Op.cit, p, 26-31.

2 Small, L. M, Op . cit, p, 40-45

<p>قدرتها على المساهمة في ترشيد القرارات الإستراتيجية للمؤسسة المعاصرة (أي لكي يكتسب المراجع الداخلي احتراماً أكبر) وتوضح هذه الإستراتيجيات كيفية تطوير المراجع الداخلي لجودة علاقاته، وتتمثل هذه الإستراتيجيات في:</p> <p>الرغبة والالتزام الدائم بالحصول على اعتراف وتأييد من الإدارة العليا بأهمية دور ومكانة المراجعة الداخلية بهذه الأخيرة وتحديد العضو المؤثر في الإدارة العليا أو لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة والذي سيكون المؤيد الرئيسي لكي تأخذ المراجعة مكانتها فيها، والتركيز على تبسيط الجوهر والتركيز على الموضوع مباشرة وتسويق دور المراجعة في المؤسسة، مما يؤدي إلى اقتصادية عملية المراجعة، الاهتمام بالمخاطر الكلية ومطالبة الإدارة بالصياغة الكمية للمخاطر بأنواعها وإرشادها في تحديد أولويات المخاطر ووضع معايير لها، والتفاعل مع الإدارة العليا. وتتصح الدراسة بأن يتم التغيير من جانب الإدارة أولاً، فبمجرد أن تدرك الإدارة العليا ما يقوم به المراجع من أجل صالح المؤسسة فإنها سوف تسعى إلى وضعه في أعلى مستوى تنظيمي</p>	
<p>تناولت الدراسة إبراز دور المراجعة الداخلية كوسيلة لحماية جودة علاقات المؤسسة (B & A R)، فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك معيارين رئيسيين للاتصال يجب توافرها لإنجاح أي علاقة هما: معيار تحقيق أطراف العلاقة لأهدافها (الاستفادة) ومعيار شعور أطراف العلاقة بالرضا التام، كما أوضحت نتائج الدراسة الشروط اللازمة لتحقيق تلك المعايير وهي: تدخل أهداف ومصالح أطراف العلاقة والثقة المتبادلة بينهما، والاحترام المتبادل واستخدام الوسائل الملائمة للاتصال الفعال، وتتمثل الانعكاسات الحيوية لنتائج هذه الدراسة على مجال المراجعة الداخلية في أنها تمد المراجعين بأداة</p>	<p>13- دراسة 1998¹⁾ Rotliff & Brackner</p>

1 - Rotliff, R, L, and Brackner, J .W, op. cit, p, 38-40.

<p>عملية ملائمة لمراجعة العلاقات، ألا وهي المقاييس المرجعية Benchmark لجودة العلاقات، فعلى ضوء نتائج الفحص والتقييم المنتظم لمدى توافر الشروط الأربعة السابقة في علاقات المؤسسة ومعايير العلاقة الناجحة يمكن للمراجعة أن تقيم جودة علاقات هذه الأخيرة وتقدم المقترحات الملائمة للارتقاء بجودة هذه العلاقات مما يساهم في تحسين الموقف التنافسي.</p> <p>وقد قدمت الدراسة إرشادات للمراجع لمراجعة جودة علاقات المؤسسة</p>	
<p>أوضحت الدراسة أن علاقات المراجع الداخلي تتمثل في العملاء الخارجيين، المساهمين، الإدارة التنفيذية، الإدارة الإستراتيجية، وقد اقترحت الدراسة للتغلب على مشكلة توتر العلاقات في المراجعة الداخلية أن يتبع المراجع الداخلي الإرشادات التالية : التوازن المناسب في التقرير وعقد ورشة عمل قبل إعداد التقرير مع الإدارة بخصوص الأداء الذي تم مراجعته للتأكد على مدى صحة استنتاجات المراجعة الداخلية ومدى فعالية الحلول المقترحة وبالتالي ستكون الإدارة راضية عن مخرجات المراجعة، ويجب أن تتناسب وجهات نظر المراجعة مع حجم وأشكال مخاطر العمل من منطلق أن أغلب المؤسسات الناجحة ليست بعيدة عن المخاطر لوجود علاقة طردية بين المخاطر والنمو.</p>	<p>14- دراسة 2000 أيمن⁽¹⁾</p>

في ضوء نتائج الجدول يمكن استخلاص الإرشادات المشتركة والتي ستمثل - من وجهة نظر الباحثة - أفضل المقاييس المقترحة لتقييم جودة المراجعة الداخلية في هذا المجال وبما يساعدها في مواجهة عقبات ومشاكل الارتقاء بجودتها وتتمثل تلك المقاييس فيما يلي:

1- أيمن فتحي أحمد الغباري، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وأهميتها وتحديد الاتجاهات المستقبلية، مرجع سابق، ص

المطلب الثاني: ضرورة تطوير المراجع الداخلي مهاراته في الاتصال (فن التعامل مع الغير)

حيث يعتبر المراجع الداخلي مراجعا كفاء عندما يكون موصل كفاء A great communicator وذلك لأن هذه المهارات تعد عنصرا أساسيا وضروريا في كل مراحل عملية المراجعة الداخلية (1) خاصة وأن نشاط المراجعة يعد نشاطا مستمرا منذ لحظة دخول المراجع موقع المراجعة وحتى لحظة حكمه على الإجراءات التصحيحية التي تتخذها المؤسسة، وقد أثبتت الدراسات أن هذه المهارات تحتل الأهمية النسبية الثانية بين المهارات التي يحتاجها المراجع الداخلي في عمله اليوم، بينما تحوز مهارة القدرة على التحليل (السببي، والمنطقي) المرتبة الأولى في الأهمية. (2)

ويتطلب تطوير مهارة الاتصال لدى المراجع ضرورة تنمية قدراته على التحفيز والتعاون مع عملاء المراجعة والخاضعين لها (أي التسويق الداخلي للمهنة) بهدف تنمية روح التعاون الإيجابي بينهم وتغيير الانطباعات السلبية والتوقعات الخاطئة لدى الخاضع للمراجعة نحو المراجعة والمراجع، ومن ثم تخفيض أو الحد من فجوة التوقعات لديهم وتحاشي ظهور أوجه خلاف غير ضروري بينهم، مما يسهل على المراجع عملية إقناعهم بآرائه وسلامة توصياته ومقترحاته الضرورية بإدخال التغييرات المقترحة من أجل التحسين (3) ويتطلب قيام المراجع الداخلي بذلك ضرورة الإلمام الواعي بأهداف المؤسسة والتي تبرر ضرورة القيام بالمراجعة، وفي نفس الوقت تعد أداة للحكم على أداء المراجع وتوجيه أهدافه فلا بد من التعرف على ما يقود المراجعة والأنشطة التي تتعامل معها، إذ يجب أن يتم تحديد أهداف المراجعة وربط نتائجها برؤى المؤسسة، والتي على أساسها يتم وضع السياسات الإستراتيجية والبرامج والموازنات والتعليمات وأساليب تقييم الأداء مما يمكن المراجعة من المساهمة في الإدارة الاستراتيجية للمنشأة من خلال تقديمها للمقترحات والنصائح الملائمة، ولا بد من إبراز الاهتمام بأهداف العميل بكل سبل الاتصال الملائمة (شفوية، كتابية) وفي كل أوقات عملية المراجعة.

كذلك يتطلب الأمر ضرورة فهم أسلوب ونمط تفكير العميل والإلمام بالمفاهيم السلوكية العامة التي تحكم كل أنواع مشاكل علاقات الأفراد، وبالخصائص العامة لهم، وبالحاجة الملحة للمحافظة على تحقيق احتياجات الأفراد للتوازن النفسي، ومراعاة الفروق الفردية بين الخاضعين للمراجعة، واختلاف رد فعلهم اتجاه المراجعة، واستخدام المراجع لوسائل الاتصال الفعالة سواء البشرية أو الفنية (الاستماع الجيد، المناقشة،

1 - Davidson, op. cit, P 26.

2 - Stein , J, and Holcombe, M, op. cit, p 25.

3- Allen, R, D, op. cit, p 58-59.

التقرير الفعال)، كذلك أساليب الاتصال الملائمة (المقابلات الشخصية، الاجتماعات، الملاحظات) ولا شك أن التزام المراجع بالخريطة التنظيمية للمؤسسة وخطوط السلطة والاتصالات بها يساعد المراجع كثيرا في تحديد قنوات الاتصالات في المراجعة ومتطلبات عرض تقارير المراجعة الإدارية الفعالة لمعوقات إنجاز المراجعة، إذ يجب أن تنظم المراجعة قنوات اتصالاتها بما يلائم أهدافها والمطلوب منها.

وقد يتطلب الأمر في بعض الأحيان أن يقوم المراجع بعرض مقترحاته بإدخال التغييرات وأهميتها وأسبابها وذلك أثناء المراحل المختلفة للمراجعة وليس الانتظار حتى عرض التقارير في الاجتماع الختامي⁽¹⁾ ولا شك أن مسؤولية المراجع عن وضع إطار فعال لبناء التعاون معه سوف يمكنه من الحصول على البيانات التي يحتاجها وفي أقل وقت مع احتفاظه بموضوعيته واستقلاله.

المطلب الثالث: مسؤولية المراجع الداخلي عن المحافظة على الثقة بين أفراد المؤسسة وتحسينها

فالدور الوقائي الحديث للمراجعة الداخلية في المؤسسة التي تسعى للتفوق يتطلب من المراجع التأثير الإيجابي على الثقة بين الأفراد وتحسينها، وذلك لأهمية وجود وتأثير الثقة على نجاحها، فالثقة هي حصن لآمال إدارة المؤسسة في المستقبل وأداة للتوجيه الذاتي للأداء نحو الابتكار والتفوق المستمر، ووجود الثقة يحقق مكاسب لكل أطراف العلاقات البشرية مما يجعلهم يؤيدون القرارات المتخذة ويلتزمون باتجاه التخطيط المقترح والقيم الأخلاقية المحددة⁽²⁾. وفي ظل بيئة الثقة قد يوجد الاختلاف في الرأي ولكن نجد المعارضين أمنا في عرض آرائهم لمساعدة المؤسسة على السير معه لمواجهة الصعوبات بطريقة إيجابية، ولذا يجب أن تكون المراجعة الداخلية أحد دعائم شبكة علاقاتها وأداة مساعدة في ترشيد تحسينها لتحقيق الجودة والاستقرار⁽³⁾ ويتطلب قيام المراجع بهذا الدور:

أولاً: نشر روح الوحدة والتعاون بين أفراد المنشأة وربطهم جميعا بالمصلحة المشتركة.

ثانياً: اقتراح الإجراءات التي تخفض أو تحد من الدوافع السلبية وإحلالها بروح التعاون والثقة مما يساعد في المحافظة على هيكل قوي للرقابة الداخلية للمؤسسة.

1- يمكن الرجوع إلى :

- Allen, R, D, op. cit, p 58-61.

- Sawyer, L.B, "An internal audit philosophy", op. cit, p 47-78

- Davidson, op. cit, p 26- 31.

- Dittenhofer, M, op.cit, p 23-27

2- Kimbrough, R, B, op. cit, p 64-66.

3 - Graitte, J, P, op.cit, p.28.

ثالثاً: التزام المراجع بقواعد السلوك المهني الذي وضعه معهد (IIA – USA) كمعايير لعلاقات المراجع الداخلي مع الغير وكأساس لبناء الثقة في المهنة وكذلك قواعد السلوك التي تحددها له إدارة المؤسسة.

رابعاً: يجب عليه استخدام السبل الملائمة لتوضيح أهمية الثقة وعلاقتها بالإنتاجية والتفوق.

خامساً: إقامة الدليل الواضح على تحمله لمسئوليته وولائه للمؤسسة واتجاهه الحريص واهتمامه بالقرارات الإدارية المختلفة، إذ يعتبر ظهور المراجع بسلوك واتجاه واضحين يمكن الوثوق بهما بمثابة البنية الأساسية في المؤسسة، وسوف يترتب على قيام المراجع بوفائه بهذه المسؤولية أن تصبح المراجعة الداخلية بمثابة ضمير المؤسسة في مجال الثقة.⁽¹⁾

رابعاً: وجوب حصول المراجع الداخلي على التأييد والدعم من المصادر الرئيسية للسلطة بالمؤسسة إذ يتوقف دور المراجع فيما يتعلق بتأثيره الإيجابي على المؤسسة وقبول نتائج المراجعة وتنفيذ مقترحاته في التحسين المستمر على مدى سلامة علاقاته بمصادر السلطة الرسمية وغير الرسمية⁽²⁾، لذا فمن أجل الارتقاء بجودة علاقات المراجعة يجب أن يحصل المراجع على دعم وتأييد يمكن رؤيتهما ويبرز إمداد المراجعة بالسلطة اللازمة والملائمة، والتي تؤدي إلى إيجاد احترام كافي لدور المهنة في المؤسسة⁽³⁾. فلا بد من تحقيق توازن القوة بين المراجع الداخلي وعميله ينبع من خلال وضع سياسات وتعليمات تحقق احترام أفراد المؤسسة للنظام المحاسبي بها وأدواته وتقديم المراجع لمقترحات فعالة من أجل التحسين.⁽⁴⁾

ويتطلب حصول المراجع على دعم وتأييد السلطات الرسمية وغير الرسمية ضرورة توافر ما يلي:

1- إلمام المراجع بالبيئة الثقافية والتعرف على مصادر السلطة بها ومدى تأثيرها على قبول توصيات ونتائج المراجعة، حيث يساعد ذلك في نجاح مناقشاته وتقييمه لقنوات العلاقات في المؤسسة، فالمراجع الماهر هو الذي ينجز مراجعة داخلية تحقق معايير الممارسة المهنية، وفي نفس الوقت ترضى مصادر السلطة بها، وتساهم البيئة الثقافية التي تعتبر بمثابة مصدر للسلطة غير المرئية⁽⁵⁾ والتي يجب أن يقيّمها المراجع من أجل المساعدة في تحسين كل من عملياتها ومعايير أدائها وموقفها التنافسي⁽⁶⁾ فبالرغم من ضرورة أن يتصف

1- Kimbrough, R, B, op. cit, p 65.

2. Sawyer, L.B, "The political side of internal auditing", op. cit, p 27.

3 – Sawyer, L.B " An internal audit philosophy", op. cit, p. 47

4- Stein, J, and Holcombe, M,op. cit, p 23.

5- Dittenhofer, M, "Behavioural aspects of internal auditing", revisited op. cit, p-27

6- Sawyer, L.B, op. cit,p 28.

المراجع بالكفاءة والنزاهة والولاء لكي يكتسب صفة المهنية أمام قرنائه ورؤسائه إلا أن هذه الصفات تفقد أهميتها في حالة عدم إلمام وفهم المراجع لسلطات وثقافة المؤسسة الخاضعة للمراجعة.

2- يجب على المراجع الداخلي أن يكون خبيراً في التنظيم غير الرسمي ومصادر السلطة غير المنظورة، لكي يستطيع جمع أدلة ومؤشرات فعالة عن دوافع واتجاهات الأفراد نحو مؤسساتهم ونحو وظائفهم ونحو بعضهم البعض، ويمكن للمراجع استخدام أساليب مثل الملاحظة والمناقشة والعمل على تكوين قنوات حيوية للمعلومات لتحديد مصادر السلطة الفعلية بها وتقييم مدى ارتباطها بالصالح العام، الأمر الذي سيساعده في توجيه علاقاته⁽¹⁾، ونظراً لأن طبيعة وأهداف وقنوات شبكة الاتصالات لدى المراجع تتأثر بالعلاقات غير الرسمية، فإن التوقعات المهنية في المراجع تتطلب أن يكون أهلاً للثقة فيما يتعلق بعلاقاته غير الرسمية، فالحرص والحذر وبذل العناية المهنية المعقولة والمحافظة على الاستقلال تعد عناصر حيوية لمصادقية المراجعة والتي يجب أن يراعيها المراجع أثناء عملية استخلاص Debriefing المعلومات المفيدة من الاستفسارات التي يجريها المراجع أثناء عملية المراجعة⁽²⁾ فلن تنقص المصادقية من الحديث الفضفاض طالما حافظ المراجع على مهنيته، وينبغي ألا يهمل المراجع قوة تأثير الكلمة في التنظيم غير الرسمي، ففي ظل الثقافة الإيجابية الفعالة يجب أن تتسع شبكة علاقات المراجعة لتشمل قنوات الاتصال الرسمية وغير الرسمية.

3- يجب أن يوضح عقد المراجعة أن للمراجعين الداخليين السلطة ليس فقط لتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذ الأنشطة طبقاً للسياسات والإجراءات المحددة مقدماً، ولكن أيضاً تحديد ما إذا كانت هذه الأنشطة تتم طبقاً للممارسات الإدارية الجيدة، وأن الإجراءات التصحيحية التي تدخلها الإدارة تدعم ذلك، فكل مخالفة وعدم مطابقة يكتشفها المراجع تتبع جذورها من انحراف الإدارة عن تطبيق مبادئ الإدارة الجيدة (المراجع كمدير إداري)⁽³⁾.

4- يجب أن يتضمن الدعم الإداري للمراجعة على كل من تصميم هيكل تنظيمي فعال لعلاقات المؤسسة يعمل على تنسيق وتسهيل العلاقات الناجحة للمراجع، وكذلك توفير كافة التسهيلات والموارد اللازمة للارتقاء بجودة تلك العلاقات.

1 - Sawyer, L.B, op. cit, p 29.

2 -Buenger, E, and Zamir A, op. cit, p 134.

3 -Sawyer, L.B, "An internal audit philosophy", op. cit, p 49-50.

5- مراجعة العلاقات الرسمية بالمؤسسة، حيث يقوم المراجع بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات التنظيمية الرسمية وإجراءاتها وتعليماتها المحددة مقدما، وتتطلب هذه المراجعة المحادثة مع الأفراد وفهم كيفية تأثير الذات على الأحداث والتنبؤ بمستقبلها أي تحديد ما هو متوقع أن يفعله في ظل القرارات المختلفة للمؤسسة⁽¹⁾.

6- يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين الرغبة والالتزام الدائمين بأهمية الحصول على اعتراف وتأييد من الإدارة العليا بأهمية دور ومكانة المراجعة الداخلية بالمؤسسة، ويتطلب إظهار المراجع لذلك ضرورة إدخال تغييرات في كيفية أدائه من حيث أولويات وأدوات وعلاقات المراجعة وإعطاء الأولوية للمساعدة في إدارة المخاطر الحيوية الكلية لها، إذ ينبغي ألا تقتصر مراجعة المخاطر على المقاييس المالية فقط بل ينبغي أن تشمل أيضا على المخاطر غير المالية مثل مخاطر طريقة تفكير الإدارة العليا، ومطالبة الإدارة العليا بالصياغة الكمية للمخاطر بأنواعها وإرشادها في وضع وتحديد أولويات المخاطر ووضع معايير لها، والعمل على تحسين حدود المخاطر المقبولة لها، فإذا لم يستطع المراجع قياس المخاطر فلن يستطيع تتبعها ورقابتها لمعرفة مدى الالتزام بحدودها المقبولة، ولاشك أن تركيز كل من خطة المراجعة الإستراتيجية والسنوية على فحص مؤشرات الأداء التي تغطي المخاطر الرئيسية في المؤسسة، وتوسيع وإدارة علاقات المراجعة في كل المستويات التنظيمية .

على هذا الأساس سوف يؤدي إلى تحقيق اقتصادية المراجعة وتحسين مقدرتها على المساهمة في ترشيد القرارات الإستراتيجية لمؤسسة اليوم ومن ثم الارتقاء بمستوى المهنة باعتبار أن دورها هو البحث عن الحقائق وإثبات مدى مصداقيتها.⁽²⁾

سادسا: التأكيد على أهمية التعاون في عملية المراجعة واستخدام أدوات التغذية العكسية الملائمة للحصول على تعليقات العملاء عن جودة أداء المراجع وتوصياته والحلول المقترحة من المراجعة حيث تركز فلسفة الجودة الشاملة على ضرورة تشكيل فرق عمل تكون مسئولياتها التصدي لمشكلات الجودة الشاملة، فهي تعتبر من العناصر الأساسية للتطبيق الناجح لإدارة الجودة الشاملة والتي تهدف إلى بناء الثقة في النظام وتحسين عملية الاتصال داخل المؤسسة فضلا عن تحفيز الأفراد على التنفيذ.⁽³⁾ وتعتبر فرق العمل أسلوبا من أساليب الإدارة بالمشاركة وتقوم على حقيقة أن أفضل من يقوم بتقييم مشكلات إحدى الوظائف وتقديم

1 Sawyer, L.B.: "The political side of internal auditing", op. cit, p 29-30.

2 - Small, L. M, op. cit, p 40-45.

3- أمير أحمد السيد التونسي، مرجع سابق، ص 193-194.

الحلول المحتملة لها هم أقرب الناس ارتباطا بهذه الوظيفة (العاملين)، وقد أكدت الدراسات صحة ذلك، ولكن تم إثبات العديد من حالات فشل قيام فرق العمل بدورها في الولايات المتحدة الأمريكية واليابان وذلك لتجاهلها متطلبات نجاحها مثل: التنوع وليس الإلزام، معالجة التوقعات غير الموضوعية لأعضائها والحاجة إلى دعم الإدارة المستمر.⁽¹⁾

ولذا يجب على المراجع الداخلي أن يضع إطارا لبناء هذا التعاون بحيث يحقق المشاركة في المعلومات وحل المشاكل مع العميل والتأكد من عدم وجود مفاجآت أو سوء فهم بين الإدارة الخاضعة للمراجعة والمراجع الداخلي أثناء مراحل عملية المراجعة وعند إعداد التقرير النهائي وذلك لضمان الوصول إلى مقترحات عملية واقعية وليدة الفكر المشترك بينهما⁽²⁾، فوجود علاقات إيجابية مع الخاضعين للمراجعة وخطوط اتصال مفتوحة يعدان من مستلزمات حل أي خلاف جوهري حول التوقعات عن أداء المراجعة فيما بين المراجعين أنفسهم في موقع العمل أو بينهم وبين مديريهم وموجهيهم في إدارة المراجعة أو بينهم وبين العاملين بالمؤسسة⁽³⁾ ففي حالات عديدة يتم إدخال التحسينات والتغيرات الإيجابية أثناء المراجعة إذا قام المراجع بعرض مقترحاته وأهمية إدخال التعديلات وأسبابها أثناء المراحل المختلفة بالمراجعة، وليس الانتظار حتى عرض التقرير النهائي في الاجتماع الختامي، ففي هذه الحالة يتيح المراجع الفرص لأن يساهم الخاضع للمراجعة بأفكاره الخاصة في حل المشاكل وإمداد المراجع بالمعلومات المطلوبة في أقل وقت وبأقل جهد.

ولا شك أن اختلاف الرأي يعد عنصرا طبيعيا في مهنة المراجعة - مما يحسن جودة أدائه ومساهمته التنظيمية وفعاليته الشخصية⁽⁴⁾، ويجب على المراجع دائما أن يكون سيد الموقف في حالة اختلاف الرأي، وطالما أن رأيه مدعم بالأدلة الملائمة والكافية، فيجب على المراجع أن يتذكر دائما أن مهنته هي المراجعة وليس هناك مفاضلة على ذلك⁽⁵⁾، وهناك عدة أساليب يمكن استخدامها في مثل هذه الحالة مثل التراضي عندما يكون الوضع منسيا والتفاوض من أجل الوصول إلى حل مقبول للمشكلة وطلب الدعم من السلطات العليا إذا لزم الأمر، ولذا ينظر إلى فرق العمل المشتركة في المراجعة على أنها مفتاح تحقيق فعالية العلاقات بين المراجع وعملائه والتي كافحت المهنة لمدة طويلة من أجل الوصول إليها.⁽⁶⁾

1- وليام مور وهربرت مور، مرجع سابق، ص 219- 230- 231.

2 - Stein, J, and Holcombe, M, op. cit, p 20 - 24

3 -Forgerty, T. J. and Kalbers, L. P, op. cit, p 26.

4 - Allen, R, D, op, cit, p 60-61.

5 Dittenhofer, M, "Behavioural aspects of internal auditing", revisited op, cit, p. 24

6 - Flesher, D. L and Zanzing, J . S, OP. cit, p 331.

ويتطلب التعاون في المراجعة ضرورة الأخذ في الحسبان العوامل الآتية: (1)

- 1- التزام المراجع بقواعد السلوك المهني عند أداء عمله، حيث نعد من المتطلبات الأساسية للارتقاء بجودة أدائه والتي ينبغي ألا يمارس دور المشرف أو الرئيس على الإدارات التنفيذية بالمؤسسة، وعدم إبداء الرأي في الإدارة بل في العمل المكلف بمراجعته والبعد عن تصيد الأخطاء والتشكيك في أفراد المؤسسة.
- 2- تطوير إطار للتعاون مع الجهة الخاضعة للمراجعة للمساعدة في القيام بوضع برنامج المراجعة وإنجاز المراجعة.
- 3- عقد ورشة عمل قبل إعداد التقرير مع الإدارة الخاضعة بخصوص الأداء الذي تمت مراجعته للتأكيد على مدى صحة استنتاجاته ومدى فعالية الحلول المقترحة لضمان تنفيذ الإدارة لها.
- 4- الإشارة إلى النواحي الإيجابية للأداء الخاضع للمراجعة لتحقيق التوازن في عرض نتائج المراجعة بتقرير المراجعة.
- 5- يجب أن يشتمل التقرير على الإشارة إلى تقدير المراجع للتعاون والمساعدة التي حصل عليها أثناء قيامه بعملية المراجعة سواء كانت المساعدة في تحديد نطاق الفحص أو حل المشاكل أو تحديد الإجراءات التصحيحية.
- 6- استخدام أسلوب التقييم الذاتي يساعد على تقوية مفهوم التعاون وجودة فريق المراجعة، ويمكن للمراجع استخدام أدوات التغذية العكسية الرسمية أو غير الرسمية (الرسمية مثل قوائم الاستقصاء وغير الرسمية مثل المحادثة)، لتطبيق أسلوب التقييم الذاتي، إذ تعكس نظرة الآخرين للمراجع والتي تعتبر ترجمة حيوية لطريقة تعاملهم معه ومدى فهمهم لما يعرضه عليهم، وعلى ضوء نتائج التقييم يجب أن تقوم إدارة المراجعة والمراجع بإدخال التغييرات الملائمة على مكونات عملية المراجعة، وذلك لتطوير وتنمية مهارات المراجعين وخاصة في إدارة علاقاتهم الشاملة لتحقيق أهداف الجودة الشاملة للمراجعة و المؤسسة.

1- يمكن الرجوع إلى :

أ- أيمن فتحي أحمد الغباري، مرجع سابق، ص 414-415.

ب- إبراهيم رسلان حجازي، مرجع سابق، ص 190.

ج- Dittenhofer, M, "Behavioural aspects of internal auditing", revisited op, cit, p. 24

د- Stein, J, and Holcombe, M, op, cit, p 23-24

وترى الباحثة أن إقامة علاقة فعالة للتعاون في المراجعة يعد تحدياً جديداً للمراجع الداخلي يهدف إلى أن يعمل كل من المراجع والخاضع للمراجعة والمستفيد منها معاً للتحسين المستمر لظروف العمل كل منهم، ونواتج أعمالهم مع احتفاظ المراجع بموضوعيته واستقلاليته.

المبحث الثالث: مشكلة استقلال المراجع الداخلي

سوف تتناول الباحثة الدراسة التحليلية لمشكلة استقلال المراجع الداخلي في النقاط التالية:

- 1- أهمية استقلال المراجع الداخلي.
- 2- القيود التي تؤثر على استقلال المراجع الداخلي.
- 3- متطلبات استقلال المراجع الداخلي.

المطلب الأول: أهمية استقلال المراجع الداخلي

في بيئة سوف تتسع وتتعدد وتتطور علاقات ومسئوليات المراجع الداخلي بالمنشأة باستمرار⁽¹⁾ حيث يتطلب قيام المراجع الداخلي بمهامه المستحدثة ضرورة توافر العوامل الآتية:⁽²⁾

1- خطوط اتصال مفتوحة بصفة منتظمة مع كل أفراد المؤسسة، وذلك لاهتمام بالتغذية العكسية الفورية (السلبية والإيجابية) المستمرة عن المجالات الخاضعة للمراجعة بهدف إثبات مصداقية المعلومات وتقديم النصيحة المهنية الملائمة لكل المستويات وتمهيد الطريق للتحسين المستمر للجودة الشاملة، كما أن التعاون مع الخاضعين للمراجعة يهدف إلى محاولة تحسين جودة الأعمال الخاضعة للمراجعة وتحسين موقف الخاضع للمراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة الداخلية (أداء ونتائج)، لذا فإن المراجعين الداخليين اليوم مطلوب منهم العمل بصورة أكثر قربا من عملائهم عن ذي قبل ليكونوا أكثر دقة وسلامة في أحكامهم وتوصياتهم ومقترحاتهم مما يعود بالنفع العام على المؤسسة.

2- الالتزام بالأهداف والقيم الأخلاقية التي تضعها إدارة المؤسسة لخلق بيئة جودة شاملة فعالة بها، فبجانب دور المراجع الداخلي في تحسين كفاءة وفعالية عملياتها أصبح للمراجع دور في نشر نمط الممارسات الأخلاقية والسلوكية المختار من قبل الإدارة العليا عبر أقسام وإدارات المؤسسة بما فيها إدارة المراجعة الداخلية (رقابة سلوكية)، وقد يتطلب الأمر اقتراح المراجع الداخلي تطوير هذه الأهداف والقيم، أي أصبح مطلوبا من المراجع الداخلي المهني اليوم القيام بدوره الوقائي للجودة الشاملة من خلال تأثيره الإيجابي على عملياتها وقيمتها.

وقد ترتب على ذلك تزايد أهمية تدعيم استقلال المراجع الداخلي والمحافظة عليه لضمان الحصول على خدماته المهنية بجودة مرتفعة والتي أصبحت اليوم مطلبا جوهريا لكافة الأطراف التي لها علاقة بنتائج

1 - "The institute of internal auditors (IIA – USA) about the internal auditing profession, all in a day's work, who are internal auditors?" , www.theiia.org .

2 - "The institute of internal auditors (IIA – USA) about the internal auditing profession, all in a day's work", www.theiia.org

عملية المراجعة الداخلية، فهناك علاقة ارتباط قوية بين جودة الخدمة التي يقدمها المراجع وبين درجة استقلاله وحياده عند قيامه بإجراءات المراجعة وإبداء رأيه طبقاً للمعايير المهنية⁽¹⁾، ولا يعني التركيز على العميل، لتلبية احتياجاته وتوقعاته من المراجعة الداخلية، التضحية باستقلال المراجع الداخلي.

فالاستقلال يعتبر الدعامية الأساسية التي تعتمد عليها المراجعة الداخلية في حصولها على مكانتها المميزة (كرقابة فوق الرقابات الداخلي) في المؤسسة - فهو ضروري للإنجاز الفعال لكل من أهداف ووظائف المراجعة الداخلية.⁽²⁾

لذا أثير التساؤل حديثاً حول كيفية احتفاظ المراجع الداخلي باستقلاله وفي نفس الوقت يساهم بفعالية في التوجيه والتحسين المستمر لجودة كل من التشغيل وإدارة المخاطر والبيئة الحديثة للرقابة الداخلية بهدف مساعدة الإدارة العليا لإحكام سيطرتها على المنشأة في ظل المتغيرات المتعددة والمختلفة لبيئة المؤسسة⁽³⁾، فبالرغم من أن الاعتناق والإحساس القوي بقيم فلسفة الجودة الشاملة سوف يتحكم في الأداء الشخصي للمراجع الداخلي وفي تقييمه لأنشطة الخاضعين للمراجعة إلا أن طبيعة الدور الرقابي للمراجعة الداخلية محاطا ببعض القيود التي تؤثر في استقلال المراجع الداخلي وتزيد من أهمية تدعيمه، وتتمثل هذه القيود فيما يلي:

المطلب الثاني: القيود التي تؤثر على استقلال المراجع الداخلي

1- إن إدارة المراجعة الداخلية ليس لها سلطة إدارية⁽⁴⁾، أي لا تتخذ القرار التنفيذي المناسب نيابة عن الإدارة التنفيذية، وإنما يقتصر دورها على ترشيد وتوجيه الإدارة التنفيذية في اتخاذها لقراراتها على ضوء نتائج واكتشافات المراجعة الداخلية⁽⁵⁾ فالمراجع الداخلي لا يفرض سلطانه على العاملين ولا يأمر بتغيير الإجراءات المتبعة ولا يقوم بتصحيح الأخطاء في الحسابات، ولا يتدخل في منح سلطات الإشراف على العاملين، لأن

1- كمال الدين مصطفى الدهراوي، "توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره على الاستقلال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني المجلد الثامن والعشرون، سبتمبر 1991، ص 397.

2 - Chum, Cal, "On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions, managerial auditing journal", Vol 12, No 4/5, 1997, p 249.

3 - Allison, D. L, "internal auditors and audit committee, internal auditor", Feb 1994, p 50.

4 -Dittenhofer, M, "Reengineering the internal auditing organization", managerial auditing journal", Vol 16 No.8, 2001, p 268.

5- أحمد على إبراهيم، "التأصيل المهني للمراجعة الداخلية (دراسة تطبيقية)" ، مجلة الدراسات والبحوث، كلية التجارة - جامعة بنها، السنة الثامنة عشر، العدد الأول، سنة 1998، ص 111.

تدخله في ذلك يجعله سلطة إدارية تخرجه عن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية⁽¹⁾، لذا قد يصاب المراجع بالإحباط عندما لا يقدر الآخرون المجهود الكبير الذي يقوم به وإهمالهم للتوصيات الملائمة التي يقترحها، الأمر الذي يفقده الحماس في العمل، وقد ينعكس ذلك على موضوعيته ونزاهته، وترى الباحثة أن مدى جودة تأييد المؤسسة له سوف يدعم استقلاله وجودة أدائه.

2- يؤدي قيام المراجع الداخلي بتصميم وتنفيذ الإجراءات والنظم وغيرها إلى إنقاص استقلاليته، فهي لا تعتبر من وظائف المراجعة الداخلية⁽²⁾ فمن الصعب قيام المراجع الداخلي بتقديم تلك الخدمات بجانب قيامه بتقديم الخدمات المهنية للمراجعة الداخلية، أو تحقيق تلك المهام بشكل متوازن⁽³⁾ فمن الممكن أن يؤثر هذا الدور المزدوج للمراجع الداخلي على موضوعية حكمه لكفاءة وفعالية وجودة نظام سبق أن اشترك في تصميمه، ومن ثم فإن نقص الموضوعية سيؤثر بالتأكيد على جودة أداء المراجعة الداخلية، وقد أثبتت الدراسات⁽⁴⁾ السلوكية التي تمت في هذا المجال أن موضوعية المراجع الداخلي تتأثر في حالة قيامه بمراجعة نظام سبق له أن اشترك في تصميمه بمؤثرين: هما:

أ- تأثير المعلومات التي سبق تخزينها في ذاكرة المراجع الداخلي، وهناك ثلاثة نتائج من دراسة هذا المؤثر تتمثل في:

- أن المراجع الذي يراجع نظاما سبق له أن اشترك في تصميمه سيكون أكثر قدرة على تحديد موطن القوة في هذا النظام.
- أن المرجع الذي تعامل سابقا مع النظام ولديه معرفة وخبرة سابقتين عن نوعه ولكنه لم يشترك في تصميمه أو تعديله سيكون أكثر قدرة على تحديد مواطن الضعف في هذا النظام.
- أن المراجع الذي ليس لديه أي خبرة أو معرفة مسبقة بنوع النظام سيكون أقل قدرة على تكوين رأي عن النظام و تفسير الأدلة المتاحة لديه.

1- محمود شوقي عطا الله، مرجع سابق، ص 204.

2- إبراهيم عثمان شاهين، "أصول المراجعة"، الطبعة الثالثة، بدون نشر، 1992، ص 313.

3- حسن محمد حسن أبو زيد، مرجع سابق، 222.

4- منها علي سبيل المثال: - أحمد حسين علي حسين، " دور المراجعة الداخلية في خدمة الإدارة ومساعدة المراجع الخارجي: أهمية مشاكل وحلول"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا الملحق الثالث، العدد الأول، السنة التاسعة، 1989، نقلا عن:

- Plumilee, R. D, "The standard of objective for internal auditors: Memory and bias effects, journal of accounting research", Autumn, 1985, p 683-699.

ب- التحيز الطبيعي عند تقييم الشخص لعمله، حيث ستتأثر موضوعية المراجع بإرجاع أسباب أوجه الخلل أو القصور بالنظام الذي سبق له أن اشترك في تصميمه إلى عيوب في تنفيذ النظام وليس في تصميمه، وقد أثبتت النتائج بصفة عامة، ميل ذو الخبرة والمعرفة من المراجعين الذين يراجعون عمل الآخرين إلى أن يكونوا أكثر انتقاداً للنظام مقارنة بكل من المراجع الذي يراجع عمل اشترك فيه من قبل أو المراجع الذي ليس له أية خبرة بنوع النظام تحت المراجعة.

وبالرغم من وضوح النتيجة النهائية لهذه الدراسة وهي ألا يراجع المراجع الداخلي أي نظام أو نشاط سبق أن كان له سلطة عليه أو كان مسئولاً عن تنفيذه، إلا أن هذه الدراسات أوضحت تزايد أهمية عاملي الخبرة والمعرفة المسبقة بنوع النظام إذا لم يشارك المراجع الداخلي في تصميمه أو تعديله، ولذا ترى الباحثة أن الخبرة والمعرفة المسبقة يمكن الحصول عليها من خلال التدريب والتعليم المستمر للمراجع الداخلي، وتتفق الباحثة مع الرأي⁽¹⁾ الذي يفضل دعوة المراجع الداخلي لحضور الاجتماعات التي يناقش فيها تصميم النظم واختيار الوسائل ووضع اللوائح والإجراءات حتى تتضح له أغراضها والأسباب التي دعت إلى استخدامها، كما سيتيح له حضور هذه الاجتماعات الفرصة لإبداء ملاحظاته كمراقب على الأقل، يتأثر عمله بهذه الأمور.

المطلب الثالث: علاقة التبعية التي تربط المراجع الداخلي بالمؤسسة

إن علاقة التبعية التي تربط المراجع الداخلي بالمؤسسة باعتباره موظفاً بها تحد من استقلاله، فهو يلتزم في مواجهتها بالتزامات عقد العمل المبرم بينهما، ويخضع لإشراف وتوجيهات إدارة المؤسسة التي لها حق تعيينه وفصله وتحديد راتبه ومكافآته وتقييم أدائه، وهي التي تملك وحدها حق ترقيته إلى درجة أعلى أو تخطيه في الترقية وهي تلتزم كافة المبررات في محاولة للضغط على المراجع الداخلي لتجبره على الخضوع لها، ومن ثم فقد يقدم نتائج فحصه ومراجعتة إليها عاملاً على بذل أقصى جهد لمقابلة رغباتها.

1- محمود شوقي عطا الله، مرجع سابق، ص 210-211.

ولذا فإنه حتى في حالة وضع إدارة أو قسم المراجعة الداخلية في الخريطة التنظيمية للمؤسسة تابعا للإدارة العليا، أي رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام فإن علاقة التبعية تظل قائمة لأنها لازالت خاضعة لهذه الإدارة العليا مما يفقدها بعض استقلالها في الرأي⁽¹⁾ فالمراجع الداخلي باعتباره أحد موظفي المؤسسة لن يمكنه تقديم رأي حيادي عن مدى فعالية وكفاءة وجودة أداء المستوى الإداري الأعلى الذي يتبعه مقارنة بالمستويات الإدارية الأقل⁽²⁾ لذا لن يستدعي ليقوم بمراجعة أعمال رؤسائه⁽³⁾.

ولاشك أن ذلك سوف يعوق المراجع الداخلي في تقييم الجودة الشاملة للمؤسسة، ولذا يرى البعض⁽⁴⁾ حلا لهذه المشكلة أن يقوم المراجع الداخلي بأداء عملية المراجعة الداخلية في المستويات الإدارية الدنيا والوسطى والتي تحتاج إلى قدر كبير من التفاصيل، في حين يوكل إلى المراجع الخارجي القيام بالمراجعة الداخلية لأداء الإدارة العليا وقراراتها وسياساتها بشرط أن يكون تكليف المراجع الخارجي بأداء تلك الوظيفة من قبل الجمعية العمومية للمؤسسة الخاضعة للمراجعة مع الاستعانة بعمل المراجع الداخلي طبقا للمعايير المهنية المتبعة في هذا الشأن.

وترى الباحثة عدم اتساق هذا الرأي منطقيا لأن مراجعة أي نشاط في المؤسسة هو في الواقع تقييم لجودة عمل الإدارة كما أن توصيات ومقترحات المراجع الداخلي عن المستويات الإدارية الدنيا والوسطى ستكون نابغة في نفس الوقت عن رأيه المهني في مدى كفاءة الإدارة العليا في استغلالها للموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة .

كما ترى الباحثة أنه إذا كان اعتراض الدارة العليا على القيام بالمراجعة الداخلية للجودة الشاملة ينبع من قلقها اتجاه مسألة مراجعة جودة القرارات الدارية وأهلية المراجعين الداخليين للحكم على سلامة تلك القرارات، على أساس أن أحدا لا يستطيع الجزم بصواب الإدارة في كل القرارات التي تتخذها وخصوصا في ضل

1- يمكن الرجوع إلى:

أ- McHugh. J. and Raghunandann K, "Hiring and firing the chief internal auditor, internal auditor" , Aug 1994, p 37-38.

ب- عبد المنعم محمود، "أساسيات المراجعة"، القاهرة ، بدون ناشر، 1998/1997، ص 224-225.

2- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة، دار النهضة العربية، سنة 2000، ص 156.

3- Allison, D. L, op. cit, p 50.

4- يمكن الرجوع إلى:

أ- أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة"، المرجع السابق، ص 156.

ب- السيد أحمد السقا، المراجعة الداخلية، الجوانب المالية والتشغيلية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار الثاني عشر، ص 672.

الضغوط العديدة الحالية التي تتخذ فيها كثيرا من تلك القرارات، كما أنه من السهل الحكم على كثير من القرارات بالخطأ بعد توفر المعلومات التي كانت غائبة وقت اتخاذ القرار .

فإن الرد على ذلك هو أن المراجعة الداخلية في بيئة الجودة الشاملة تركز على الأنظمة والعمليات ومراحل اتخاذ القرار أكثر من القرارات نفسها كما أن مشاركة الإدارة الخاضعة للمراجعة والاهتداء بآرائها في تحديد المعايير التي تحدد جودة الأنظمة مع الاستعانة بالخبرة الاستشارية الخارجية المرموقة - إذا لزم الأمر ذلك - مع الكفاءة لمهنية للمراجعين الداخليين كل ذلك سوف يخفف كثيرا من القلق تجاه مراجعة الجودة الشاملة.

الباب الثالث
منهج مقترح لرفع كفاية المراجعة الداخلية
(الإطار النظري)

الفصل الأول:
الإعلام عن المراجعة الداخلية

تمهيد:

إن أكثر علاقات المراجعة الداخلية عرضة للاضطراب، وأبرز هذه العلاقات هي العلاقات التي تقوم بين المراجعين الداخليين والأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة وأن تضاربها ينعكس سلباً على مقدرة المراجعين على تأدية أعمالهم بنجاح، وبالتالي فإن هذا التضارب قد يُخفف من درجة كفاية وظيفة المراجعة الداخلية، أما بقية علاقات المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا، أو مع المراجعين الخارجيين، أو فيما بين أفراد المراجعة الداخلية ومديرها، فإنها تميل إلى التوازن والاستقرار.

وعليه فإن الباحثة خصصت هذا الفصل لتقدم من خلاله منهجاً يقترح على المراجعين الداخليين تطبيقه في مراجعاتهم وذلك بغرض إعادة الاستقرار والتوازن للعلاقات المضطربة بينهم وبين أفراد المؤسسة. ويستند المنهج المقترح تغيير الاتجاهات لأن اتجاهات الأفراد تلعب دوراً كبيراً. وبالتالي فإنه إذا عدل أفراد المؤسسة اتجاهاتهم نحو المراجعة الداخلية ونحو تنفيذها تعديلاً إيجابياً فإنهم على الأرجح سوف يعدلون سلوكهم وتصرفاتهم الظاهرة لتصبح أكثر تعاونية مع المراجعين الداخليين بهدف إنجاح وظيفة المراجعة الداخلية.

وبما أن اتجاهات الأفراد تنتمي إلى العوامل المكتسبة وليس إلى العوامل الفطرية على السلوك الإنساني، فإنه من الممكن أن يغير الأفراد من اتجاهاتهم في الوقت الذي يقتنعون فيه بوجود التغيير. وفي الواقع، فإن عملية تغيير الاتجاهات تتوقف غالباً على حصول الفرد على معلومات جديدة تتعلق بموضوع الاتجاه سواء كانت هذه العلاقة مباشرة أو غير مباشرة. ويحدث تغيير الاتجاهات الناتجة عن المعلومات الجديدة بإحدى الطريقتين التاليتين أو كليهما: (1)

الطريقة الأولى: تغيير حقيقي في موضوع الاتجاه يحصل على أثره معلومات جديدة عن هذا الموضوع فيتبعها تغيير في اتجاه الأفراد حياله.

الطريقة الثانية: تغيير المعلومات عن موضوع الاتجاه. يمكن أن يغير الأفراد من اتجاهاتهم حيال موضوع معين نتيجة حصولهم على معلومات جديدة عنه لم تكن معروفة لديهم من قبل وفي هذه الحالة فإن اتجاهات هؤلاء الأفراد تتغير حتى ولو لم يحدث تغيير في خصائص موضوع الاتجاه ذاته.

(1) الدكتور إبراهيم الغمري، "السلوك الإنساني والإدارة الحديثة"، الإسكندرية، دار الجامعات المصرية، 1985، ص 126 -

ومن ناحية أخرى فإن عملية تغيير الاتجاهات تتخذ مظهرين أساسيين هما⁽¹⁾:

المظهر الأول: تغيير الاتجاه حيال موضوع ما من مؤيد إلى معارض أو من موافق إلى غير موافق أو بالعكس أي أن التغيير هنا يكون في نوعية الاتجاه نفسه.

المظهر الثاني: ويكون التغيير منصباً على درجة الاتجاه نفسه بمعنى تأكيد إيجابية أو تأكيد سلبية حيال موضوع معين.

ومما سبق، فإن الباحثة تهدف من اقتراح تطبيق هذا المنهج في المراجعة الداخلية إلى إحداث تغييرات في اتجاهات أفراد المؤسسة حيال المراجع والمراجعة الداخلية، بحيث يحصل عن هذا التغيير أن تصبح اتجاهاتهم إيجابية إذا كانت سلبية (المظهر الأول: نوعية الاتجاه). وأن تصبح أكثر إيجابية إذا كانت في الأصل كذلك (المظهر الثاني: درجة الاتجاه) وذلك كله من أجل دفع أفراد المؤسسة في مختلف المستويات الإدارية ليوجهوا سلوكهم نحو تقديم العون والمساعدة إلى المراجعين الداخليين، لإنجاح مراجعاتهم المختلفة وحتى يحدث المنهج المقترح تغييرات في اتجاهات أفراد المؤسسة، فقد بني على فروض البحث والتي تتمثل في تقديم معلومات جديدة عن المراجع الداخلي وعن وظيفته إلى كافة أفراد المؤسسة من خلال إتباع ثلاثة أساليب متكاملة وهي:

أولاً: القيام بعملية إعلامية تشترك فيها الإدارة العليا مع إدارة المراجعة الداخلية وكافة المراجعين الداخليين، الغرض من هذه العملية الإعلامية هي تعريف أفراد المؤسسة بماهية المراجعة الداخلية، أهدافها الحقيقية شرط أن يتم إقناعهم من خلال هذه العملية بأن أهداف المراجع الداخلي لا تتعارض مع أهدافهم العامة والخاصة.

ثانياً: قيام المراجع الداخلي بتقديم معلومات عن أهدافه التي يسعى إليها بصورة عملية، وذلك من خلال إثباته لجميع أفراد المؤسسة بأن وظيفة المراجعة الداخلية مفيدة لكل فرد منهم وأن المراجع الداخلي يقدم خدمات إدارية على مستوى عال من الكفاية والفعالية. وأن هذه الخدمات تستهدف صالح المؤسسة ككل بما فيه الصالح الشخصي لكل عضو فيها.

ثالثاً: قيام المراجع الداخلي بانتهاج أسلوب سلوكي إيجابي في التعامل مع كافة الأفراد الذين تخضع أعمالهم لمراجعته، وذلك قبل وأثناء وبعد إجراء عمليات المراجعة.

(1) الدكتور إبراهيم الغمري، مرجع سابق، ص 99-104.

غير أن نجاح المنهج المقترح في التطبيق العملي يتوقف على وجود بيئة عمل تتوفر فيها الشروط

التالية:

(1) أن يتمتع أعضاء هيئة المراجعة الداخلية بمهارات فنية عالية وفي مختلف التخصصات التي تتطلبها المراجعات الداخلية المختلفة.

(2) أن تدرك الإدارة العليا أهمية دور المراجعة الداخلية وتوفير لها التأييد والحماية.

(3) أن تتوفر جميع الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لبرامج المراجعة الداخلية سواء كانت برامج وظيفية أم تدريبية أو مهنية.

(4) أن تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالاستقلال التنظيمي وأعضائها بالاستقلال الوظيفي.

بافتراض توفر تلك الشروط فإن الإطار النظري الذي يشتمل على المبررات المنطقية والإمكانيات العملية لتطبيق هذا المنهج سوف يتم تناوله في ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: الإعلام عن المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: الإثبات العملي لأهمية المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: المعاملة الإنسانية في المراجعة الداخلية.

الفصل الأول: الإعلام عن المراجعة الداخلية

المبحث الأول: موجبات الإعلام عن المراجعة الداخلية

إن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في تزويد أعضاء التنظيم بالمعلومات والتقييمات والتوصيات المتعلقة بمختلف أنشطة وعمليات المؤسسة التي يعملون فيها، بهدف مساعدة هؤلاء الأعضاء على القيام بأعمالهم، وتحمل مسؤولياتهم بكفاية⁽¹⁾.

ولا يبحث المراجعون الداخليون عن الأخطاء أو الانحرافات كهدف نهائي لهم، وإنما يبحثون عنها من أجل اكتشاف أسباب حدوثها، واقتراح وضع سياسات رقابية ملائمة لمنع حدوثها ما أمكن، واتخاذ الإجراءات الإدارية المناسبة للحد من أثارها في حالة حدوثها. ولا يكفي المراجعون الداخليون بذلك، بل يحاولون تقديم توصيات بناءً إلى الإدارة الرئيسية من واقع فحوصاتهم وتقييماتهم من شأنها أن تساعد في تطوير الأنشطة، وتحسين طرق تنفيذها.

وربما تكون الحقيقة السابقة للمراجع والمراجعة الداخلية غير معروفة لمعظم الأفراد في بعض منظمات الأعمال، ليس هذا فحسب، بل قد تكون لديهم صورة سلبية عن المراجعة الداخلية وعن تنفيذها، لدرجة أنهم قد يعتقدون بأن عملية المراجعة الداخلية لا تعدو أن تكون أكثر من مجرد عملية لتصيد الأخطاء والبحث عن الانحرافات، وأن المراجع الداخلي لا يهتم أكثر من ذلك، بل وقد يسود الاعتقاد لدى بعض هؤلاء الأفراد بأن نتائج أية مراجعة داخلية لا بد وأن يترتب عليها نتائج ضارة مادياً أو معنوياً بالأشخاص الذي خضعت أعمالهم لها⁽²⁾.

والأمر في هذه الحالة سواء أكانت تلك الصورة السلبية للمراجعين والمراجعة الداخلية لدى أفراد التنظيم قد تكونت نتيجة خبراتهم السابقة عن تعاملهم مع المراجعين، أم لسوء فهم الغاية من المراجعة الداخلية، أم جهل تلك الغاية تماماً. فالنتيجة واحدة، وهي أن المراجعين لن يجدوا سهولة في اعتراف أفراد المؤسسة بأدوارهم، ولا سهولة في الحصول على تعاونهم في إنجاز برامج مراجعاتهم، وحتى سهولة في قبول نتائجهم وتوصياتهم.

¹- The Institute of Internal Auditors, (Iia), "The Internal Auditor", august 2003, P14.

²-Allen Weiss, "Who, s A Fraid Of the Big, Bad Auditor?", Supervisory Management, August 1996, P 5.

ويمثل هذا الوضع تشويهاً لحقيقة دور المراجع الداخلي، ولصورة وظيفته داخل المؤسسة، الأمر الذي ربما يؤدي إلى الحد من كفاية وظيفة المراجعة الداخلية عموماً، وإنحصار دورها عن تحقيق أهدافها وهذا ما دعا L.B.Sawyer إلى الإشارة إلى خطورة هذا الوضع بقوله:

"إنه يكفي سوءاً أن لا يفهم طلبة إدارة الأعمال في المعاهد والجامعات معنى المراجعات أو التقييمات التي ينجزها المراجع الداخلي للعمليات. والأسوأ من ذلك أن يتساوى المديرون والعاملون في جهلهم بما يمكن أن تقدمه لهم وظيفة المراجعة الداخلية من خدمات بناءة".⁽¹⁾

وحتى يمكن تعظيم صورة المراجعة الداخلية داخل منظمات الأعمال أجل ودفع أفراد التنظيم إلى تغيير اتجاهاتهم نحو المراجع ونحو المراجعة الداخلية، للحصول على تعاونهم مع المراجعين لإنجاح عملية المراجعة الداخلية، فإنه لا بد مبدئياً من القيام بحملة إعلامية داخل مؤسسة تستهدف ما يلي:⁽²⁾

1- إبراز أن المراجعة الداخلية وظيفية وجدت لخدمة أهداف المؤسسة ككل، وتوضيح دورها في تحقيق تلك الأهداف.

2- تعريف أفراد المؤسسة بأن المراجع الداخلي ليس من بين أهدافه اكتشاف الأخطاء التي تقع في المؤسسة والبحث عن الانحرافات بحد ذاتها، وإنما يسعى إلى اكتشافها بهدف معالجة الآثار المترتبة عليهما، ووضع السياسات التي تكفل الحد من حدوثهما.

3- تعريف أفراد المؤسسة بإمكانيات المراجعين الداخليين في مجالات التخصصات الإدارية المختلفة، وتعريفهم بما يمكن أن يقدمه هؤلاء المراجعون في تلك المجالات، والتأكيد لهؤلاء الأفراد بأن المراجعين قادمون لمساعدتهم في إنجاز متطلبات أعمالهم وليس إلى أرباك تلك الأعمال.

4- الطلب من أفراد المؤسسة تقديم المساعدة للمراجعين الداخليين، على أن توضح طريقة تقديم هذه الأخيرة وفي أي المجالات، وأن يتم إبراز أثر هذه المساعدة على نجاح المراجعة الداخلية.

وتعتقد الباحثة بأن مثل هذه العملية الإعلامية سوف تُحدث تأثيراً إيجابياً على سلوك الأفراد ذوي الاتجاهات السلبية نحو المراجع والمراجعة الداخلية، لأن هذه العملية سوف تكون بمثابة تقديم معلومات جديدة إلى أصحاب تلك الاتجاهات عن حقيقة المراجعة الداخلية وعن أهداف تنفيذها وهما موضوع تلك الاتجاهات السلبية، هذا بالإضافة إلى أن تلك الحملة الإعلامية سوف تزيد من درجة إيجابية اتجاهات الأفراد

¹-Lawrence B. Sawyer, "Tomorrow, s Internal Auditor", The Internal Auditor ,(August 1998, P 16.

²-Arens, A.A, Elder, R.J. and Beasley, "modern auditing", M.S, 2006, U.S.A, P193.

المحايدون نحو المراجع والمراجعة الداخلية، وكذلك ترفع من درجة تعاون الأفراد ذوي الاتجاهات الإيجابية نحو المراجع والمراجعة الداخلية أصلاً.

ومن ناحية أخرى، فإن تلك الحملة الإعلامية إنا ما تأيدت من الإدارة العليا، فإنها سوف تحقق نوعاً من الاطمئنان النفسي والاستقرار لدى الأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة أثناء تأدية تلك الأعمال. وهذا الاستقرار يُعد هدفاً بحد ذاته، لأن حدوثه يُسهم في رفع الكفاية الإنتاجية الكلية للمؤسسة، حيث أن الفرد الخائف أو المضطرب من المراجعة الداخلية أو من نتائجها لن يستطيع إنجاز ما هو مطلوب منه كالشخص غير المضطرب.

ومما تقدم يمكن القول بأن الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية له موجباته الفعلية ومبرراته المنطقية التي تتمثل في الإسهام في تحقيق أهداف المنظمة ككل من خلال:

أولاً: تعاون الأشخاص الخاضعين للمراجعة مع المراجعة لإنجاح عملية المراجعة الداخلية، والاشتراك معه في اقتراح التوصيات التي تستهدف تحسين العمليات.

ثانياً: قيام الأشخاص داخل المؤسسة بإنجاز عملياتهم بكفاية دون خوف أو اضطراب ودون محاولة لإخفاء الأخطاء والانحرافات أو التهرب من مواجهتها.

المبحث الثاني: كيفية الإعلام عن المراجعة الداخلية

ينبغي أن تكون عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية وعن أهدافها الحقيقية، وعما يسعى المراجعون الداخليون إلى تحقيقه، عملية مستمرة، ويجب أن تتم بتنسيق جهود عدة جهات وهي:

المطلب الأول: إدارة المراجعة الداخلية

يقع على عاتق إدارة وحدة المراجعة الداخلية في أية مؤسسة مسئولية إعلام أفرادها في كافة المستويات الإدارية، بماهية ووظيفة المراجعة الداخلية، وتعريفهم بما يستطيعون توقعه من خدماتها، ويمكن أن يتم ذلك الإعلام من خلال الآتي:

- 1- إصدار دليل سنوي يحتوي على أهداف وإمكانيات وفوائد وظيفة المراجعة الداخلية، بحيث يكون هذا الدليل متاحاً للجميع داخل المؤسسة (1).
- 2- إصدار بعض النشرات الدورية التي تحتوي على آخر السياسات (2). والإجراءات التي يمكن إتباعها في تنفيذ عميلة المراجعة الداخلية.
- 3- عقد ندوات يلتقي فيها مندوبون عن مختلف الوحدات الإدارية داخل المؤسسة تناقش فيها النواحي السلوكية للمراجعة الداخلية والصعوبات التي يتعرض لها المراجعون أثناء تنفيذ مراجعاتهم، والطلب من أولئك المندوبين طرح المقترحات للتغلب على تلك الصعوبات.
- 4- إصدار تقرير سنوي يُعرض على جميع مديري الوحدات الإدارية داخل المؤسسة بحيث يحتوي على الإنجازات التي قامت بها وحدة المراجعة الداخلية خلال السنة المنتهية، وبين نسبة ما تحقق من الأهداف المرسومة، ويوضح المشكلات السلوكية التي واجهتها، وكيفية التغلب عليها. وأية بيانات أخرى تريد إدارة المراجعة الداخلية إعلام أفراد المؤسسة بها (3).

المطلب الثاني: الإدارة العليا:

يمكن أن تُسهم الإدارة العليا في دعم العملية الإعلامية عن المراجعة الداخلية باعتمادها جميع ما يصدر عن إدارة وحدتها من نشرات دورية أو كتيبات سنوية، أو ندوات موسمية أو تقارير سنوية. كما أنها تستطيع أن تُسهم في تحسين صورة المراجعة الداخلية في نظر جميع أعضاء المؤسسة من خلال إعلامهم بما يلي:

1- Stanley C. Gross, "Extend Internal Audit Influence", The Internal Auditor, (October 1976, P17.

2 - الصبان، محمد تيسير ومحمد الفيومي، "المراجعة بين التنظير والتطبيق"، بيروت، الدار الجامعية، 2003 ص 124.

3 - الصبان محمد تيسير ومحمد الفيومي، مرجع سابق، ص 126.

- 1- أن نتائج المراجعة الداخلية وتوصيات المراجع لن تتخذ أساساً عندها لتوقيع العقوبات على أي شخص داخل المؤسسة إلا في الحالات التي يثبت فيها سوء النية.⁽¹⁾
- 2- أنها تركز اهتمامها على منح التقدير الأدبي والمكافآت المادية للأشخاص الذين تُظهر نتائج المراجعة الداخلية أنهم يستحقون ذلك التقدير وتلك المكافآت.
- 3- أنها لا تهتم باكتشاف الأخطاء والانحرافات بقدر اهتمامها بكيفية القضاء على أسباب وجودها، وتلافي أثارها السلبية.

المطلب الثالث : المراجعون الداخليون:

ينبغي على كل مراجع داخلي أن يقوم بعملية إعلام شخصي عن أهداف المراجعة الداخلية، وعن طبيعة مراجعاته لكل فرد داخل المؤسسة. وفي كل مرة يُكلف فيها بإجراء مراجعة أو تقييم لدى أية وحدة إدارية ينبغي عليه أولاً أن يعقد لقاءات تمهيدية مع مديرها تسبق عملية المراجعة بحيث يقوم من خلال تلك اللقاءات بإطلاع هؤلاء المديرين على نوعية المراجعات التي ينوي القيام بها، وعلى الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها من هذه المراجعات، والطريقة التي سوف يتبعها في تنفيذ تلك المراجعات. ويحدد الفترة التي يمكن أن يمضيها في مراجعاته تلك ويقدم استعداداً للتعاون مع أفراد تلك الوحدة ومساعدتهم على إنجاز عملياتهم. وتُعد هذه اللقاءات من أهم أجزاء عملية الاتصال بين المراجعين الداخليين والأشخاص الذين سوف تخضع أعمالهم للمراجعة لأنها تحقق الأهداف التالية:⁽²⁾

- 1- توضيح الغرض من المراجعة الداخلية ونوعيتها.
- 2- تفادي إرباح العمل في الوحدات محل المراجعة.
- 3- الاتفاق على خطة المراجعة وجدولة تواريخها.
- 4- شرح دور المراجعة الداخلية بشكل عام داخل المؤسسة.

وبالمقابل، فإن المراجعين الذين يحيطون أهدافهم ونواياهم بالسرية، فإن الأشخاص الذين سوف تخضع أعمالهم للمراجعة غالباً ما ينظرون إلى هؤلاء المراجعين وكأنهم يكيدون لهم سوء النية وبالتالي فإن هؤلاء الأشخاص ربما يحاولون تأجيل مراجعة عملياتهم باختراق أية أسباب، أو محاولة تقديم بيانات ومعلومات مضللة إلى المراجعين الداخليين عن سير عملياتهم، وفي هذه الحالة قد تُهدم الاتصالات بين هؤلاء

¹- أبو زيد كمال خليفة، "مدخل لتقييم المراجعة الداخلية إطار المراجعة و المراجع"، جامعة صنعاء، اليمن، 1986، العدد6، ص197.

²-Chambers, A.D, Selim G.M. and Vinten G, "Internal Auditing", 2nd Pitman Publishing Landon UK, (1993), P 25.

الأشخاص وبين المراجعين، وتنخفض الاتجاهات التعاونية لدى الأشخاص محل المراجعة نحو المراجعين، وينعكس هذا الوضع غالباً على كفاية المراجعة الداخلية لأن الاتصالات الفعالة والاتجاهات التعاونية عند الأشخاص محل المراجعة، تمثل أهم المتطلبات التي قد يحتاج إليها المراجعون الداخليون في تنفيذ مراجعاتهم⁽¹⁾.

المطلب الرابع: المشرفون التنفيذيون⁽²⁾:

بعد أن يتم اللقاء بين المشرفين التنفيذيين وبين المراجعين الداخليين ويتم الاتفاق بينهما على ترتيبات المراجعة الداخلية، ويكون المشرفون قد فهموا أهداف المراجعة الداخلية واقتنعوا بأهمية التعاون مع المراجعين على تحقيقها. عندها يستطيع هؤلاء المشرفون أن يسهموا في إنجاح العملية الإعلامية عند مرؤوسيههم عن المراجع والمراجعة الداخلية. حيث يمكنهم أن يتأكدوا من الأفراد العاملين تحت إشرافهم بأن المراجع⁽³⁾ الداخلي قادم لمراجعة أعمالهم بهدف التوصل إلى أسباب ما يمكن أن يخفض قدرتهم على القيام بتلك الأعمال بكفاية أكبر.

وبالتالي فإن المراجع الداخلي لا يبحث مثلاً عن الأخطاء والانحرافات بحد ذاتها كهدف نهائي، وإنما يستهدف من وراء ذلك التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية، وإيجاد الطرق والأساليب التي تكفل المحافظة عليه، وبالتالي المحافظة على عمليات المؤسسة وتطويرها، وأن نتائج المراجعة الداخلية وتوصيات المراجع سوف تعود عليهم جميعاً بالفائدة سواءً من خلال التوصية بعقد دورات تدريبية لبعضهم أم من خلال التوصية بمددهم ببعض الأفراد لمساعدتهم في إنجاز الأعمال داخل وحدتهم.

ولا شك في أن مثل هذا الإيضاح من هؤلاء المشرفين سوف يُزيل كثيراً من القلق أو الخوف الذي كان يساور معظم الأفراد تحت إشرافهم من المراجع والمراجعة الداخلية، حيث إن هذا الإيضاح يتم من قبل المشرفين عليهم والذين يعتقدون بأنهم حريصون عليهم وعلى مصالحهم أكثر من أية جهة أخرى داخل المؤسسة⁽⁴⁾.

¹-Frاند W. Baker, "The Team Approach To Auditing", The Internal Auditor , June 1978 P 59.

²-brink, V.Z. and Witt, "Modern Internal Auditing," New york, fourth edition, 1982, P 42.

³- The Institute of Internal Auditors (IIA-UK), "The role of internal Audit", 1999.
www.iaa.org.uk/about_role.htm/

⁴- Cunmington, T, "looking to a Brave new Future, internal Auditor", 2000, www.iaa.org.uk/

المطلب الخامس: رجال الجامعات والمعاهد التجارية العليا :

يمكن لرجال الجامعات والمعاهد التجارية العليا أن يُسهّموا في توضيح المفاهيم السلوكية للمراجعة الداخلية لتعزيز العملية الإعلامية عنها داخل المنظمات بالإضافة إلى دورهم داخل أروقة الجامعات والمعاهد التجارية التي يعملون فيها، وذلك من خلال تطبيق الآتي⁽¹⁾:

- 1- كتابة مقالات عملية تطرح أفكارًا سلوكية يمكن أن تطور من أساليب تنفيذ المراجعة الداخلية.
- 2- الإسهام في حل بعض مشكلات المراجعة الداخلية ذات الصبغة السلوكية التي تظهر في بعض منظمات الأعمال.
- 3- الاشتراك في الندوات أو الاجتماعات التي تعقدها منظمات الأعمال لمناقشة أساليب تطوير وظيفة المراجعة الداخلية لديها باستخدام المفاهيم السلوكية⁽²⁾.

خلاصة الفصل

إن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في تزويد أعضاء التنظيم بالمعلومات والتقييمات والتوصيات المتعلقة بمختلف أنشطة وعمليات المؤسسة التي يعملون فيها، بهدف مساعدة هؤلاء الأعضاء على القيام بأعمالهم، وتحمل مسؤولياتهم بكفاءة. فعملية إعلام الشخص الخاضعة أعماله للمراجعة عن المراجعة امر جد ايجابي ، ينبغي أن تكون عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية وعن أهدافها الحقيقية، و عما يسعى المراجعون الداخليون إلى تحقيقه مستخدمة طرق مختلفة للإعلام .

¹-Michael J.Barrett, Donald W. Baker and David D. Weiss, "Internal Auditing In The Accounting Curriculum", The Internal Auditor, August 1974, P. 59-60.

²- حميد عبد الرحمن بن إبراهيم "خصائص جودة المراجعة"، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية المجلد 35، العدد 3، ص 405.

الفصل الثاني

الإثبات العملي لأهمية المراجعة الداخلية

الفصل الثاني : الإثبات العملي لأهمية المراجعة الداخلية

المبحث الأول: المراجعون الداخليون كأعضاء في فريق الإدارة

يضم فرق الإدارة عادة مجموعة من المديرين الذين يعملون سويًا من أجل تحقيق الهدف الكلي للمؤسسة التي ينتمون إليها. ويقع على عاتق كل مدير منهم مسئولية إدارة وحدة تنظيمية لها أهداف فرعية ينبغي أن تتسق مع أهداف باقي الوحدات الأخرى في داخل المؤسسة بحيث تشكل مجمل تلك الأهداف، الهدف الرئيسي للمؤسسة⁽¹⁾.

وإذا كان كل مدير منهم مسئولاً عن تحقيق أهدافه الفرعية، فهو مسئول أيضاً عن إدراك الأهداف الفرعية التي تخص زملاءه المديرين، ويجب عليه مساعدتهم دائماً على تحقيقها، أخذاً في الاعتبار، أن تحقيق الهدف الرئيسي للمنظمة هو القضية الأولى بالرعاية دائماً.

ولا شك في أن مدير وحدة المراجعة الداخلية له أهدافه الفرعية الخاصة به، والتي ينبغي أن تتسق مع أهداف باقي الوحدات الإدارية الأخرى في داخل المؤسسة، لذا فإنه ينبغي على أي مدير للمراجعة الداخلية أن يقوم بمساعدة كافة مديري الوحدات الفرعية على تحقيق أهدافهم، لكي يتسنى له اكتساب عضوية شرعية في فريق الإدارة معهم.

وحتى يتمكن مدير المراجعة الداخلية من اكتساب تلك العضوية والمحافظة عليها، ينبغي عليه أن يقدم خدماته المختلفة لكافة أعضاء فريق الإدارة من خلال الإطار الفكري الذي يقبله هؤلاء الأعضاء⁽²⁾. لذا ينبغي على مدير المراجعة الداخلية، وعلى المراجعين التابعين له أن يتعلموا الطريقة التي يفكر بها هؤلاء الأعضاء⁽³⁾.

ومن ناحية أخرى، فإن المراجع الداخلي لا يفكر بأسلوب المدير فلن يتمكن من خدمة أهداف المؤسسة، وذلك لأن مراجعة العمليات Operational Auditing التي يجريها ما هي إلا جزء من نظام الرقابة الإدارية. وهذا النوع من المراجعات يتطلب منه أن يكون ملماً بجميع خلفيات الأنشطة الإدارية، وأن

¹ - الأستاذ/ محمد السيد الجزار، "المحاسبة الإدارية: الإطار الفكري"، الطبعة الثانية؛ القاهرة، 2006

ص 111.

²-brink, V,Z, and witt, op. cit, p48.

³-Ellis J. Glenn , "Toward Better Internal Auditing", The Internal Auditor , April 1977, p 20.

يظل منسجماً مع وجهة النظر الإدارية، ويحاول باستمرار أن يحقق الإنجازات التي من شأنها أن توصل إلى الهدف النهائي للمؤسسة⁽¹⁾.

وبناءً على ما تقدم، فإن المراجع الداخلي لن يتمكن غالباً من تأدية دوره كمساعد إداري فعال إذا لم يفهم المبادئ الإدارية على حقيقتها، فهو كمتخصص في الرقابة ينبغي أن يكون مُدرِّكاً لجميع المبادئ التي تحكم سير الوظائف الإدارية، لأن الرقابة تُعد عملية منتشرة في جميع الوظائف. فعملية التخطيط تحتاج إلى رقابة فعالة، كما أنه لا يمكن أن تكون هناك رقابة فعالة بدون وجود خطة سليمة، وكذلك الحال بالنسبة لعملية إعداد الموظفين وتدريبهم، وإعداد الإطارات القيادية، وتصميم الهياكل التنظيمية، وعملية التنسيق والتوظيف، جميعها وظائف إدارية تتم في ظل نوع أو آخر من الرقابة⁽²⁾.

وفي الواقع، تميل الإدارة الرئيسية عادة إلى تقدير واحترام المهنيين والاستشاريين الذين يقدمون خدمات فعلية تساعد الموظفين أو العاملين عندها. وهذه الخدمات دائماً يطلبها الأشخاص الذين يحتاجون إليها، وهم الذين يقدرون قيمتها الحقيقية. لهذا فإنه ينبغي على المراجع الداخلي أن يتعرف على احتياجات الأشخاص الذين يتعامل معهم داخل المؤسسة، حتى يتمكن من تقديم خدماته التي تلبّي تلك الاحتياجات. وهذا الأمر يتطلب منه أن يبذل جهوداً مكثفة لمعرفة تفاصيل عمليات ووظائف المنظمة التي يعمل فيها، لكي يصبح لدوره الاستشاري أهمية معروفة وفائدة ملموسة⁽³⁾.

غير أن الاحترام أو التقدير الاجتماعي لدور المراجع الداخلي لا يحدث نتيجة لإدراك المراجع لأهمية دوره الاستشاري، وإنما يحدث عندما يدرك الآخرون قيمة هذا الدور وأهميته لهم، وعند ذلك سوف يجد المديرون عديداً من الأسباب التي تشجعهم على التعاون مع المراجع الداخلي لإجراء المراجعة الداخلية لمختلف عملياتهم. ومن هذه الأسباب ما يلي⁽⁴⁾:

- 1- يرحب كثير من المديرين بالنظرة الموضوعية الخارجية إلى عملياتهم ما دامت تتم بشكل متخصص، وتخلق الفرصة المناسبة للمناقشة وعرض وجهات النظر حولها.
- 2- يتوفر للمراجعين الداخليين الوقت الكافي لفحص نقاط الضعف أو الانحرافات من وقت لآخر و بانتظام.

¹-Lawrence B. Sawyer,"Auditing Anything Under the Sun", The Internal Auditor, December 1981, p 30-31.

²-Adamec, B.A. and Telenka, J.H, "Self, Directed Audit Team, internal Auditor", April 1996. p 320.

³-Sawyer, L,B, "An internal Audit philosophy", IA August, 1995, P 28.

⁴- أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لمراجعة الحسابات"، دار الصفاء للنشر والطباعة، عمان، 2000، ص143.

3- يملك المراجعون الداخليون مهارات فنية أو أدوات تحليلية قد لا تكون متوفرة عند المديرين التنفيذيين أو غير متاحة لهم.

وإذا كانت تلك الأسباب هي التي تشجع المديرين على قبول خضوع عملياتهم للمراجعة الداخلية، فإن المراجع الداخلي تدعوه وتشجعه أسباب أخرى للسعي إلى القيام بتلك المراجعات الواسعة والمتعمقة لمختلف عمليات المؤسسة ولعل من أهم تلك الأسباب ما يلي⁽¹⁾.

1- يُعد مجال مراجعة العمليات مجالاً واسعاً، وعمل المراجع الداخلي في مثل هذا المجال قد يشبع لديه الحاجات الوظيفية، إذ يشعره ذلك العمل بأهمية وظيفته.

2- تقدم مراجعة العمليات غالباً برهاناً ملموساً إلى الآخرين على أهمية المراجعة الداخلية، وذلك من خلال وضع التوصيات اللازمة لخفض التكاليف أو تحسين الربحية، أو من خلال معالجة أوجه الضعف لنظام الرقابة الداخلية التي كان وجودها يؤدي إلى الضياع⁽²⁾.

ومما تقدم، تستخلص الباحثة أن المراجعين الداخليين يملكون الإمكانيات والمبررات المنطقية، وكذلك الفرصة لأن يكونوا أعضاءً فعالين في فريق الإدارة، ويستطيعون من خلال تلك العضوية أن يُساهموا في تحسين العمليات الإدارية - إذا ما اعترف الآخرون لهم بهذه العضوية - الأمر الذي قد يرفع من منزلتهم ومكانة وظيفتهم داخل المؤسسة.

¹-Carles A. Gravitt, "on Ethical Report Writing", The Internal Auditor, April 1982, p 39.

²-Corbel Bernard et Murry Bernard, "L'Audit Qualité Interne: démarche et Technique de Communication", Paris Afnor, 2000, p 59.

المبحث الثاني: مجالات الإثبات العملي لأهمية المراجعة الداخلية:

يستطيع المراجعون الداخليون دعم حملتهم الإعلامية عن ماهية المراجعة الداخلية وعن أهدافها الحقيقية، وعن فوائدها لكافة أفراد المؤسسة خلال قيامهم بتقديم خدمات ملموسة تؤيد ما جاء في أقوالهم، وما وعدوا به خلال تلك الحملة. وذلك بهدف اكتساب ثقة هؤلاء الأفراد وإقناعهم بأن الهدف الأساسي للمراجعة هو السعي إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى لمؤسستهم.

وعليه، فإن ينبغي على المراجعين الداخليين عدم الاكتفاء بمحاولة تقديم الخدمات المتوقعة عادة منهم، وإنما بذل المزيد من الجهود للنجاح دائماً في تقديم تلك الخدمات مضافاً إليها خدمات أخرى تفوق ما هو متوقع منهم. هذا بالإضافة إلى أنهم ينبغي أن يدركوا بأنه إذا كان من مسؤولياتهم القيام بمراجعات وتقييمات لأنشطة وعمليات المنظمة وتقديم توصيات من شأنها أن تؤدي إلى تحسين تلك الأنشطة والعمليات، فإنهم ينبغي ألا يقوموا بتلك المراجعات والتقييمات من أجل إبعاد المسؤولية عنهم فقط، وإنما من أجل الحرص على تنفيذ تلك المراجعات والتقييمات بكفاية وفعالية بدافع أقوى من إبعاد المسؤولية، وهو أن نجاحهم فيها غالباً ما يكون له تأثيرات سلوكية إيجابية على اتجاهات وسلوك من ينتفع بنتائجها. فغالباً ما يكون إقناع الأفعال أقوى من إقناع الأقوال.

ويُعد نجاح المراجعين الداخليين في تقديم مزيد من الخدمات لكافة أفراد المؤسسة بمثابة تقديم معلومات جديدة عن ماهية المراجعة الداخلية، وعن إمكانيات تنفيذها بصورة عملية الأمر الذي قد يحدث تغييراً إيجابياً في اتجاهات وسلوك هؤلاء الأفراد حيال المراجع والمراجعة الداخلية. وهذا التغيير هو المقصود في تقديم المنهج المقترح في هذا الباب.

وبعد أن تبين في المبحث السابق أن المراجعين الداخليين ينبغي أن تكون لديهم الإمكانية الحقيقية للنجاح في تقديم خدمات ذات صبغة إدارية، وفي مختلف التخصصات، فإن الباحثة تعرض في هذا المبحث بعض المجالات الهامة التي يمكن للمراجعين أن يقدموا متن خلالها تلك الخدمات. وسوف يتم تناول تلك المجالات ضمن فرعين رئيسيين هما:

المطلب الأول: مجالات تحسين العملية الإدارية.

المطلب الثاني: مجالات تحسين عملية الاتصال داخل المؤسسة.

المطلب الأول: مجالات تحسين العملية الإدارية.

الفرع الأول: التخطيط

مع الأخذ بعين الاعتبار أن وظيفة التخطيط تظل في مقدمة وظائف الإدارة الرئيسية، فإن المراجعين الداخليين يمكنهم أن يقدموا خدماتهم الفعلية في هذا المجال من خلال الآتي:

1- بما أن أول خطوة في التخطيط تنطلق من تحديد الوضع القائم في المؤسسة فإنه يجب على المراجعين الداخليين أن ينجحوا في تحديد كافة الأوضاع القائمة داخل المؤسسة بدقة وأمانة عن طريق القيام بمراجعات وتحليلات لتلك الأوضاع⁽¹⁾.

2- القيام بمراجعة وتقييم الخطط المقترحة في ضوء الاعتبارات التالية: (2)

- يجب أن تصلح الخطط المقترحة لتسهيل تحقيق الأهداف المرسومة.
- يجب أن تكون الخطط الفرعية منسجمة مع الخطط الرئيسية.
- يجب أن يؤخذ في الحسبان عند وضع الخطط، القيود المختلفة مثل الموارد المالية المحدودة، والتطورات التكنولوجية والإمكانات البشرية المتاحة.
- يجب أن تكون الخطط مرنة بدرجة يمكن معها التكيف مع الظروف الطارئة، ومواجهة النتائج التي يمكن أن تتولد عن تلك الظروف.

الفرع الثاني: التنسيق

هناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى جعل التنسيق ضعيفاً في المؤسسة، ولعل أهمها ما يلي⁽³⁾:

- تشابك خطوط السلطة وتداخل الوظائف الإدارية.
- قبول الإدارة الرئيسية لأفكار أحد المديرين التنفيذيين أو تفضيلها على أفكار الآخرين. الأمر الذي قد يخلق حالة من الصراع بين أولئك المديرين وانعدام التعاون بينهم.
- عدم وجود معايير محددة للأداء.
- ضعف نظم الاتصالات داخل المؤسسة.

¹-Gerge S. Odiorne,"Objectives - Focused Management and Internal Auditing", The Internal Auditor, June 1980, p 59.

²- L. B. Sawyer, op. cit, P38.

³- Olivier Lemont et Pierre Schick, "Guide de self – Audit", Edition d, organisation ,1998 , p92.

2- جون هوسبرس، "السلوك الإنساني"، مقدمة في مشكلات علم الأخلاق، الإسكندرية، 1983، ترجمة الدكتور علي عبد المعطي محمد، ص 40.

وحيث إن للمراجعين الداخليين احتكاك مباشر واتصال دائم مع جميع الوحدات الإدارية داخل المؤسسة يحكم طبيعة أعمالهم، ومقتضيات واجباتهم، فإنه ينبغي عليهم اكتشاف جميع الأسباب التي تُضعف عملية التنسيق بين مختلف الوحدات الإدارية، وينبغي عليهم أيضاً أن يوجهوا نظر الإدارة الرئيسية والإدارات الفرعية إلى النتائج السلبية التي يمكن أن تترتب على ضعف التنسيق. كما يجب عليهم أن يتقدموا بمقترحات وتوصيات مدروسة للتغلب على تلك الأسباب وتلافي حدوثها مرة أخرى.

الفرع الثالث: ترشيد القرارات

يمكن للمراجعين الداخليين أن يُسهّموا في ترشيد القرارات الإدارية من خلال تضمين تقارير المراجعة الداخلية بيانات ومعلومات دقيقة بشأن الأمور التالية⁽¹⁾:

- مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات الإدارية .
 - فعالية تكلفة البرامج المختلفة.
 - مدى تحقيق أهداف البرامج أو الأنشطة الإدارية.
 - أية مشكلات إدارية تتطلب بحثاً فورياً واتخاذ قرارات تصحيحية بشأنها.
- ومن ناحية أخرى، فلكي تكون القرارات الإدارية فعالة فلا يكفي⁽²⁾. أن تكون مقبولة من الناحية المنطقية النظرية فقط، وإنما يجب أن تكون أيضاً واقعية وممكنة التنفيذ. ولعل من أهم مقومات تنفيذ القرارات هو أن تكون نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة تعمل بآلية مناسبة، ونظم تغذية المعلومات المرتدة Feedback فيها سريعة ودقيقة. وبالتالي فإن المراجعين الداخليين يمكنهم أن يجعلوا الإدارة الرئيسية مطمئنة وهي تتخذ قراراتها بأن تلك القرارات سوف تنفذ في ظل مناخ رقابي ملائم، إذا قام هؤلاء المراجعون باتخاذ جميع التدابير اللازمة لضمان سلامة نظم الرقابة الداخلية من خلال قيامهم بالآتي⁽³⁾:

- الفحص الدوري المنتظم لإجراءات الرقابة الداخلية.
- لفت نظر الإدارة الرئيسية نحو بعض الظروف التي طرأت داخل المؤسسة والتي تتطلب تعديلاً في إجراءات الرقابة الداخلية، مثل اتساع نطاق العمل، أو زيادة المسؤوليات الاجتماعية للمؤسسة أو إدخال المعلومات الآلية.

¹-Jean P. Goyer, "Let's Make Auditing More Effective", The Internal Auditor October 1976, p44.

²-Stittler H.F, "Audit Principes et Methodes generale ", traduction Jean Raffegau, Edition Publi union , paris, 1996, p 148.

³-Roger Phillips, "What Senior Management Expects and Needs From Auditors", The Internal Auditor, December 1982, P34.

الفرع الرابع: الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة⁽¹⁾

يستطيع المراجعون الداخليون مساعدة الإدارة الرئيسية في مجال استخدام الموارد المادية يمكن للمراجعين أن يقدموا خدماتهم في ترشيد استخدامها من خلال الآتي⁽²⁾:

- دراسة احتياجات الإدارات والأنشطة والعمليات توطئة لتخصيص تلك الموارد تخصيصاً أمثل.
- اقتراح بعض أساليب استخدام تلك الموارد في ضوء الأهداف الموضوعية.
- تقديم بعض المقترحات أو التوصيات التي تجعل كثيراً من أنواع التكاليف تحقق أهدافاً اقتصادية واجتماعية وشخصية بفعالية أكبر.

أما في مجال الموارد البشرية، فإن المراجعين الداخليين يمكنهم إثبات فعالية وظيفتهم من خلال الإسهام في مراجعة وفحص استخدام هذه الموارد وتقييم هذا الاستخدام. والإدارة الرئيسية تتطلع إلى المراجعين ليقوموا بتلك المراجعة بشيء من الاهتمام لسببين هما⁽³⁾:

1- تُعد الموارد البشرية المتمثلة في الأفراد العاملين في أية منظمة من أهم مواردها. فالتطور المطرد في القوانين الخاصة بالتوظيف والظروف الاقتصادية غير المواتية مثل الكساد، جعل الإدارات الرئيسية في مؤسسات الأعمال تحرص باستمرار على تقييم مواردها البشرية من أجل العمل على تنميتها، والاستفادة من إمكانياتها أقصى فائدة.

2- تتوقع الإدارة الرئيسية أن يكون تقييم المراجعين لهذه الموارد⁽⁴⁾ هو التقييم الأكثر تعبيراً عن الواقع لأنهم أكثر الناس خبرة وتأهيلاً وقرعاً للقيام بمراجعات وتحليلات موضوعية.

الفرع الخامس: وضع النظم والإجراءات الجديدة

ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقدموا مقترحات بناء بشأن النظم والإجراءات الجديدة، ليس فقط استناداً إلى اهتمامهم بدقة وسلامة نظم وإجراءات الرقابة في جميع المجالات، وإنما كنتيجة لخبرتهم الواسعة نسبياً في تحليل وتقييم تلك النظم والإجراءات⁽⁵⁾.

¹- Herbert E. Striner, "Internal Auditing and The Business School Curriculum", The Internal Auditor, June 1978, p.42.

²- أمال محمد كمال إبراهيم ونشاء عطية فراج، "دراسة تحليلية لأهمية لجان المراجعة واختصاصاتها والدوافع الاختيارية"، مجلة الجمعية العربية للمحاسبة الإدارية، العدد الأول والثاني، ماي 1996، ص111.

³-Robert P. Moffie, "The Affirmative Action Audit", The Internal Auditor, October 1982, P 28.

⁴- حسن عبد الحميد العطار، "نتائج احتراف المراجع الداخلي في كل محدداته المهنية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، فيفري 2000، ص245-246.

⁵- C. Lawrence Schuler, " The Need For Professional Internal Auditing In Saving and Loan Associations", The Internal Auditor, October 1981, p56.

وفي الواقع فإنه يمكن النظر إلى النتائج والتوصيات التي يتوصل إليها المراجعون الداخليون بعد إجراء مراجعاتهم العادية للعمليات على أنها تمثل الإسهام الفعلي من جانبهم في المرحلة الأولى من مراحل وضع النظم والإجراءات الجديدة، لأن هذه النتائج والتوصيات غالبًا ما تُشكل الأساس الذي تستند إليه الإدارة الرئيسية في الحكم على سلامة النظم والإجراءات القديمة، وفي تقدير الحاجة إلى وضع نظم أو إجراءات إضافية أو جديدة.

وعلى الرغم من أن دور المراجعين الداخليين لا يمتد إلى وضع الإجراءات أو إلى تصميم النظم الجديدة، ويتوقف دورهم عند حد تقديم النتائج والتوصيات، إلا أنهم يمكن أن يلعبوا دورًا إرشاديًا في التحليل الأولى للنظم، واقتراح بعض المعايير الأساسية لتصميم النظم والإجراءات الجديدة، وتوضيح طرق تنفيذ تلك الإجراءات والنظم، ودراسة كافة الاعتبارات التي سوف تحكم نجاح تطبيقها، إذا ما طلبت منهم الإدارة الرئيسية القيام بمثل هذا الدور⁽¹⁾.

وحتى لو اقتصر دورهم على مجرد تقديم التوصيات بشأن وضع النظم الجديدة، فإنه ينبغي على المراجعين أن يحاولوا جاهدين التأثير على إدراك الإدارة الرئيسية لإقناعها بتبني تلك التوصيات وتنفيذها. ولن يتسنى لهم ذلك إلا من خلال إعطاء جميع الأدلة والبراهين المنطقية والعملية على مدى صلاحية تلك التوصيات.⁽²⁾ ومحاولتهم تلك تُعد ضرورية، لأن الإدارة الرئيسية عندما تتبنى تلك التوصيات، وتضع النظم والإجراءات على أساسها، ويثبت التطبيق العملي فعالية تلك النظم والإجراءات عندها سوف يلمس الجميع إسهام المراجعة الداخلية في تحسين العملية الإدارية.

الفرع السادس: حل المشكلات الإدارية

يعتقد (Rarcpv)⁽³⁾ أن دور المراجع الداخلي ينحصر في اكتشاف المشكلات، أو التحقق من وجودها، وإن هذا الدور ينبغي ألا يمتد إلى حل تلك المشكلات. وتبرير هذا الاعتقاد لديهم هو أن مجرد اكتشاف مواطن المشكلات وأسبابها يُعد من وجهة نظرهم إسهامًا فعليًا في حلها.

وبالمقابل فإن (Chambers)⁽⁴⁾ يعتقد بأن الاكتفاء باكتشاف الأخطاء أو مواطن الإخفاقات والمشكلات فقط لا يخدم وظيفة المراجعة الداخلية، ولأهداف المؤسسة، ولا يفيد الشخص الذي خضعت

¹- G. H. Hyde, "The Internal Auditor", April 1980, p71.

²- د رافت علي رضوان، "معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية"، كلية التجارة، 1983، عين شمس، ص 171.

¹- أمال محمد كمال إبراهيم وثناء عطية فراج، مرجع سابق، ص 112.

⁴- A. D. Chambers, op. cit, p23.

أعماله للمراجعة والذي يفضل دائماً أن يتلقى المساعدة الحقيقية في حل المشكلات التي تواجهه كرئيس تنفيذي.

فمثلاً عندما تكون هناك مشكلة في الالتزام بمعايير الأداء الموضوعية، فإن مثل هذه المشكلة تكون معروفة تماماً نتيجة الانحرافات السالبة التي يبينها معدل الأداء الفعلي. ولكن ربما تكون أسبابها غير معروفة على وجه التحديد، فيوكل إلى المراجع الداخلي أمر دراستها، والتحقق من السببين التاليين أو كليهما يقف وراء حدوث تلك المشكلة⁽¹⁾:

السبب الأول: تكون المعايير الموضوعية للأداء غير واقعية، ومن الصعب الالتزام بها أو تحقيقها.

السبب الثاني: تكون تلك المعايير واقعية وممكنة التطبيق، ولكن الأفراد المكلفون بتنفيذها أو الالتزام بها لا يمتلكون التدريب الكافي لذلك، أو أن عددهم غير كاف لتحقيقها، أو أن ظروف العمل لا تساعدهم على الالتزام بها.

فهما كان سبب حدوث تلك الانحرافات، فإن المراجع الداخلي وفقاً للرأي الأول، سوف يرفع تقريراً إلى الإدارة الرئيسية يضمنه أسباب حدوث هذه المشكلة الإدارية، تاركاً لها مسئولية اتخاذ ما تراه مناسباً من إجراءات للتغلب على هذه الأسباب، وفي الوقت الملائم لها.

ولا يكتفي المراجع⁽²⁾ الداخلي بتوضيح أسباب حدوث الانحرافات، وإنما ينبغي عليه أن يقدم مقترحات بشأن تعديل المعايير إذا كانت صعبة التطبيق عملياً، على أن يوضح مدى التعديل الذي يجب أن يتم، ويبين الصعوبات التي تعترض سبيل تنفيذه، وما يترتب عليها من أعباء إضافية تتحملها المؤسسة، وفي حالة ما إذا كان حدوث الانحرافات يعود إلى السبب الثاني، فينبغي على المراجع الداخلي أن يقدم في تقريره توصيات عملية وخطوات محددة للتغلب على العيوب التي تتعلق بالأفراد أو بظروف عملهم.⁽³⁾ هذا بالإضافة إلى تبيان الآثار المادية والسلوكية التي قد تترتب على تأخير ترك المشكلة بدون حل.

وتعتقد الباحثة أن أصحاب الرأي الأخير يمثلون وجهة النظر الحديثة في مفهوم المراجعة الداخلية الفعالة، وفضلاً عن ذلك فإن الباحثة تؤيد هذا الرأي لاعتبارين:

¹- W. P. Leonarde, op. cit, p 68.

²- محمد عبد العزيز حجازي، "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة"، مؤتمر مارس 2003، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص76.

³- د مختار حمزة، د رسمية على خليل، "السلوك الإداري"، دار المجمع العلمي، جدة، 1987، ص12.

أولهما: أن الإدارة الرئيسية عندما تجد أمامها تقريراً متكاملًا يتضمن أسباب حدوث المشكلة، والمقترحات المعقولة لحلها، بالإضافة إلى دراسة وافية عن العواقب التي سوف تترتب على هذا الحل أو التي سوف تترتب على تركه، فإن ذلك من شأنه أن يحفزها على التفكير جديًا بضرورة الإسراع في حل هذه المشكلة، وبذلك يلعب المراجعون الداخليون دورًا تحفيزيًا لحل المشكلات الإدارية.

ثانيهما: إذا ما تم النظر إلى المشاركة المراجع الداخلي في حل المشكلات الإدارية من زاويتها كخدمة تؤديها وظيفة المراجعة الداخلية، فإنه يمكن زيادة الاعتراف بالمراجعين الداخليين، وبالتالي قبولهم من معظم أفراد المؤسسة، عن طريق زيادة عدد المرات التي يقدم فيها المراجعون حلولاً ملائمة للمشكلات المطروحة، ليس هذا فحسب، بل ومن خلال صدق تنبؤهم بمشكلات مستقبلية كانوا قد أوصوا باتخاذ احتياطات مناسبة لمنع وقوعها أو السيطرة على نتائجها في حالة وقوعها.

المطلب الثاني: مجالات تحسين عملية الاتصال داخل المؤسسة

الفرع الأول: الاتصال الرأسي:

تمثل وظيفة المراجعة الداخلية أحد معالم حلقات الاتصال والرقابة بين أعضاء المؤسسة. فإذا كان المراجع الداخلي يساعد مؤسسة في المحافظة على كافة أنشطتها متماسكة وفعالة، فإنه في نفس الوقت يحافظ على هذه الأنشطة متواصلة فيما بينهما في محيط سريع التغير⁽¹⁾.

وحتى تستطيع وظيفة المراجعة الداخلية خدمة المؤسسة ككل، فإنه ينبغي على المراجعين الداخليين أن يمتلكوا مهارات الاتصال المختلفة. فهذه المهارات ضرورية لأنهم يتعاملون باستمرار مع الإدارة العليا، ومع المستويات الإدارية الأخرى داخل المؤسسة ويتعاملون بصورة مباشرة مع الأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة. فإذا لم تكن هناك علاقة ذهنية متولدة عن الخلفية العلمية، والتجربة الشخصية، والاتصال الفعال بين الجميع، فإن المشاركة العقلية والتعاون الإيجابي لن يحدث بينهم⁽²⁾.

وتعتقد الباحثة أنه في جميع الأحوال يجب على المراجعين الداخليين أن يزيدوا من فعالية قنوات الاتصال بينهم وبين الإدارة العليا من ناحية، وبينهم وبين الأشخاص الخاضعين لمراجعاتهم من ناحية أخرى. وذلك لسببين هما: (3)

الأول: لزيادة فعالية عملية الاتصال داخل المؤسسة.

¹-A. D. Chambers, op. cit, p 25.

²- Rchard Holman, "Communication: An Essential Element Of Internal Auditing", The Internal Auditor, Dec-ember 1981, p 43.

³- Rokliff, R. L. and Beackner, J.W, "Delatin ouslips, Internal Ankiror", Feb,1998 , p 48.

والثاني: لجعل الاستجابة لتقاريرهم أكثر إيجابية من قبل الجميع.

فالاتصال مع الإدارة العليا، واضح الأهمية، والسبب هو أن هناك بعض الأمور الخاصة يجب أن تُناقش مع الإدارة العليا، لأنها ربما تكون ذات طبيعة حساسة تحتاج إلى قرار حاسم وفوري، مثل أمور النقدية، وتوريدات البضائع، وظروف التخزين، وشكاوي العملاء. لذا فإن هذا الاتصال تقتضيه الضرورة العملية. وفي نفس الوقت يتمكن المراجع من خلال مناقشة تلك الأمور مع الإدارة العليا من أن يكون معرفة كافية برغبات الإدارة العليا، ويطلع على ردود أفعالها المختلفة، الأمر الذي يجعله مستقبلاً قادراً على تلبية احتياجاتها ومراعاة رغباتها، وهذا من شأنه أن يبرز أهمية دوره، وفائدة وظيفته على أعلى المستويات في المؤسسة.

أما دور المراجع الداخلي كحلقة اتصال، بين الإدارة العليا وبين المستويات التنفيذية المختلفة، فيمكن أن تبرز أهميته من خلال قيام المراجع بنقل رسائل خاصة أو بواسطة تقارير المراجعة، تحمل وجهات نظر العاملين في مختلف المستويات التنفيذية حول الأنشطة والعمليات التي يقومون بها، وتتعلق بالسياسات والطرق والإجراءات التي يرغبون في تعديلها لتصبح أكثر واقعية أو أكثر قابلية للتطبيق، أو تتعلق بالتحسينات التي أدخلوها على أساليب عملهم⁽¹⁾.

وتوصيل رسائل الخاضعين للمراجعة أمر بالغ الأهمية، والأهم منه⁽²⁾ هو أن يتلقوا ردوداً عليها من الإدارة العليا. فعدم تلقيهم لهذه الردود قد يولد لديهم مشاعر الحيرة، الأمر الذي لا يستطيعون معه تحديد ما إذا كانوا قد حققوا نجاحاً أو فشلاً، وبالتالي لا يستطيعون تحديد ما إذا كانوا قد حققوا مستويات طموحهم أم لا. وربما تؤدي مثل هذه الحيرة إلى خفض الروح المعنوية لديهم أو إصابتهم بالإحباط⁽³⁾. وفي هذه الحالة قد تزداد المشاعر السلبية لديهم نحو المراجعة الداخلية ونحو من يقوم بها.

وترى الباحثة أن النتيجة السابقة منطقية، ويمكن أن يستنتج منها أن اعتراف الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة سوف يصبح متزايداً بالمراجعين الداخليين، إذا ما استطاع هؤلاء المراجعون نقل رسائل وجهات نظر أولئك الأشخاص إلى الإدارة العليا بدون تحريف، وتمكنوا بعدها من موافاتهم برسائل تحمل موافقة الإدارة العليا على طلباتهم ومقترحاتهم، أو وعداً منها بدراسة وجهات نظرهم بجدية وفي أسرع وقت ممكن.

¹-W. P. Leonard, op. cit, p 207.

²- الدكتور إبراهيم عثمان شاهين، "الأثار السلوكية لمدخل المراجع الداخلي"، العدد 145، ماي 1981، ص8-9.

³-Robert B. Benneti, "Motivational Aspects of Participation In The Planning and Control system", Cost and Management, September – October 1974, p 40.

وفي الواقع، توجد في أغلب المنظمات مشكلة في توصيل سياسات الإدارة العليا، والإجراءات التي تعتمد عليها إلى المستويات التنفيذية. وغالبًا ما يُساء فهمها في تلك المستويات، أو قد لا تكون معروفة لدى الأفراد فيها على الإطلاق⁽¹⁾. وفي هذه الحالة مثلاً يستطيع المراجع الداخلي أن يلعب دورًا فعالاً. وبالمقابل، فإن ينبغي على المراجع الداخلي أن يفسر للمستويات الإدارية العليا أنه هناك آراء يبديها الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة حتى ولو كانت هذه الآراء متعارضة مع النتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجع في نهاية مراجعته⁽²⁾.

الفرع الثاني: الاتصال الأفقي

تتزايد الحاجة إلى المعلومات الدقيقة والمعتمدة في حالة اتخاذ القرارات الإدارية، وخصوصًا في تلك القرارات المتعلقة بالاستخدام للموارد المحدودة. ويعاني متخذ القرارات في كثير من المؤسسات عدم سهولة الحصول على المعلومات والبيانات التي يحتاجها لأسباب قد تعود إلى ما يلي⁽³⁾:

- 1- قلة المعلومات المتاحة من الغير.
 - 2- تحيز مقدم المعلومات، فكثيرًا ما يقدم الشخص معلومات تتفق مع رغباته، ويتوقع أن يُكيف القرار المتخذ وفقًا لأهدافه الخاصة.
 - 3- ضخامة حجم البيانات الناتج عن تضخم حجم المعاملات التبادلية المعقدة. وفي خضم هذه البيانات ربما تختفي معلومات ذات أهمية خاصة.
- إن النزاع على المعلومات خصيصة كامنة في السلوك القراري، ويتركز هذا النزاع حول محالين الأول، اقتناء المعلومات والظاهرة التي تعبر عنه تُعرّف بظاهرة الفائض التنظيمي، وتتمثل في سعي متخذ القرار إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات لتدعيم موقفه، عن طريق حرمان الآخرين منها. والمجال الثاني، تفسير المعلومات وتعبر عنها ظاهرة التحيز القطاعي، وفي هذه الحالة يقوم متخذ القرار بتفسير المعلومات المقدمة إليه في ضوء مصالح واحتياجات القطاع الذي يرأسه.

وتعتقد الباحثة أنه بإمكان المراجع الداخلي وبما يملك من خبرة في تقييم النظم، ومن بينها نظم المعلومات، وبماله من إطلاع واسع على عملية تقييم النظم، ومن بينها نظم المعلومات، وبماله من إطلاع واسع على عملية الاتصالات داخل المؤسسة، أن يقدم مقترحات من شأنها أن تخفف من حدة النزاع حول

¹-T. Burgess, "In Hand book for Auditors", op. cit, p 7-9.

²-A. D Chambers, op. cit, p 225.

³-Alvin A, Arens and James K. Loebbecke, "Auditing: An Integrated Approach", 2nd ed; New Jersey: prentice – Hall, Inc. Englewood Cliffs, 1980, p 1-2.

كمية المعلومات وتفسيرها. فالمراجع الداخلي المعاصر يستطيع أن يقضي على ظاهرة النزاع، وذلك عن طريق توفير مصادر المعلومات اللازمة والملائمة لجميع متخذي القرارات داخل المؤسسة (الفائض التنظيمي) وعن طريق توحيد التفسير لكافة المعلومات (التحيز القطاعي).

ومن ناحية أخرى، فإن المراجع الداخلي قد لا يتمكن من توفير جميع مصادر المعلومات، ولكنه من خلال مراجعاته وتقييماته قد يكتشف أن هناك خللاً في نظام المعلومات يتسبب في حدوث فائض في المعلومات لدى بعض الجهات الإدارية يقابله نقص في بعضها الآخر. أو يكتشف أن هناك سعياً إلى اقتناء المعلومات في جهات أخرى.

وفي هذه الحالة ينبغي على المراجع أن ينبه الجميع إلى خطورة هذا الوضع الذي قد يترتب عليه حدوث ما يسمى بعبء المعلومات Information Overload الأمر الذي يؤدي في كثير من الحالات إلى خفض فعالية عملية الاتصالات داخل المؤسسة⁽¹⁾.

وبالإضافة إلى أن المعلومات الزائدة قد تعوق عملية الاتصال، فإنها غالباً ما يترتب عليها ردود أفعال سلبية مثل، إهمال بعض البيانات أو الفشل في تشغيلها أو الانتظار حتى يخف تدفقها، أو الاستبعاد وفقاً لأولويات غير مدروسة، أو التقريب بطريقة غير صحيحة، أو التهرب من مواجهة اتخاذ القرارات المبنية عليها⁽²⁾.

ورود الفعل السابقة تؤدي ليس فقط إلى اتخاذ قرارات قليلة الفعالية، وإنما قد تؤدي إلى اتخاذ أسوأ القرارات الإدارية. وبصفة عامة، ينبغي أن لا تزيد المعلومات عن حاجة متخذ القرار وما تطلبه طبيعة المشكلة المطروحة، وليس لأن لها آثاراً سلوكية سلبية كالسابقة فحسب، وإنما لأن إعداد وتشغيل هذه المعلومات يحتاج إلى تكاليف إضافية كان من الممكن تجنبها لو أنتجت تلك المعلومات بالقدر اللازم فقط.

وحيث إن أهم قرار ينبغي على المراجع الداخلي أن يتخذه هو تحديد أي نوع من المعلومات مطلوب لحسن إدارة المشروع⁽³⁾. وحيث إن المراجع الداخلي خبير في نظم المعلومات، وقنوات تدفقها، فإن المراجع يستطيع أن يقدم مقترحات وتوصيات من شأنها أن تجعل نظم المعلومات تعمل لإنتاج القدر اللازم وفي الأوقات الملائمة.

¹-A. D. Chambers, op. Cit, p 128.

²-Robert H. Asgton, "Behavioral Implications of Information Overload in Managerial Accounting Reports", Cost and Management, July- August, 1974, p 38.

³- الدكتور عبد الفتاح الصحن، "الرقابة المالية: دراسة ونقد وتحليل"، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1979، ص6.

الفصل الثالث

المعاملة الإنسانية في المراجعة الداخلية

المبحث الأول: مبادئ للتعامل السلوكي في المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: تطبيق مفهوم المشاركة في المراجعة الداخلية.

الفصل الثالث: المعاملة الإنسانية في المراجعة الداخلية

المبحث الأول: مبادئ للتعامل السلوكي في المراجعة الداخلية.

طالب مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) أعضائه بتفهم العلاقات الإنسانية ومراعاتها عند إعداد وتنفيذ برامج المراجعة الداخلية، وأوجب عليهم أيضاً الاحتفاظ بعلاقات إيجابية مع الأشخاص الذي تخضع أعمالهم للمراجعة. حيث جاء في البند الأول من الفصل السادس في الخيار الثاني من معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي صدرت عن المجمع عام 1978م ما نصه:

" يجب على المراجعين الداخليين أن يفهموا العلاقات الإنسانية، وأن يحتفظوا بعلاقات إيجابية مع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة".⁽¹⁾

وتُعد هذه المطالبة بمثابة اعتراف من المجمع بأهمية العلاقات الإنسانية وأبعادها السلوكية في مجال تكوين وتعديل اتجاهات الأشخاص محل المراجعة اتجاه وظيفة المراجعة الداخلية، واتجاه تنفيذها، وذلك بغرض إنشاء علاقات تعاون بين هؤلاء الأشخاص وبين المراجعين الداخليين، وفي نفس الوقت تمثل هذه المطالبة إشارة واضحة إلى أهمية تلك العلاقة التعاونية في مجال رفع كفاية وظيفة المراجعة الداخلية⁽²⁾.

وفي الواقع، فإن ملامح العلاقات التي تنشأ بين المراجعين الداخليين والأشخاص محل المراجعة تتبلور من خلال التعامل اليومي الذي يتم فيما بينهم. وتتوقف الصبغة التعاونية أو الإيجابية لهذه العلاقات في الغالب على الأسلوب التعاملية الذي ينتهجه المراجعون الداخليون في تنفيذ مراجعاتهم، وعلى إدراك المراجعين لردود الأفعال السلوكية المنعكسة عند الأشخاص الخاضعين للمراجعة نتيجة لمعاملتهم بهذا الأسلوب⁽³⁾.

ولن يتسنى ذلك الإدراك للمراجعين الداخليين إلا من خلال تفهمهم لبعض المفاهيم السلوكية، كمبادئ نظرية التعلم الشرطي، التي نادى بعض الباحثين باللجوء إليها لتفسير العلاقة التي تربط بين المراجع الداخلي والأشخاص الذين تراجع أعمالهم، والاستناد إلى نماذجها لإصلاح ما فسد من تلك العلاقة⁽⁴⁾.

1-IIA: "The Internal Auditor", guidance Framework, www.iaa.org.uk/

2- الدكتور محمد محمود خيرى، "اتجاهات التطور في المراجعة الداخلية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، 1981، ص 229-230.

3-Mortimer A. Dittenhofer, " What Does The Auditor of Small, Local Government Need?", The Internal Auditor, June 1982, p 46.

4-R. N. Blakeney, et al, "The Accounting Review", op. cit, p. 901-906.

فينبغي على المراجعين الداخليين أن يتفهموا بدقة مبادئ التعامل مع الآخرين، وخصوصًا مبادئ تحليل التعامل Transactional Analysis، فوفقًا لهذا التحليل يتم التعامل الإنساني في إحدى الصور الثلاث التالية⁽¹⁾:

- الصور الأبوية Parent Image: وتنطوي على توجيه الانتقادات، وإلقاء الأوامر، وتشديد المواعظ.
- الصورة الطفولية Child Image: وتتميز بالطابع العاطفي وسرعة ردود الفعل الدفاعية.
- الصور الرشيدة Adult Image: وتتسم بالموضوعية، والالتزان، والعقلانية.

وكل تعامل بوحدة من تلك الصور له رد فعل معين، يتمثل في قيام الطرف الآخر بإتمام التعامل على أساسه، فمثلًا إذا تعامل (أ) مع (ب) بصورة أبوية، فإن (ب) يرد عليه بصورة طفولية. أما إذا تعامل معه بصورة رشيدة، فإن (ب) لا يجد مفرًا من الرد عليه وفقًا لهذه الصورة العقلانية.

والمراجع الداخلي كإنسان لا بد وأن يتعامل مع الخاضعين للمراجعة بوحدة من تلك الصور، وسوف تكون ردود أفعالهم مناسبة لما يُعاملون به. فإذا ما تصرف المراجع الداخلي بالصورة الأبوية، وابتدر الشخص الخاضع للمراجعة بالنقد، وتوجيه المواعظ، فإن ذلك الشخص سوف يستجيب لهذه الانتقادات والتوجيهات بصورة طفولية تتسم بالغضب والرفض أو بتصرفات عدوانية، ومثل هذه العلاقة التعاملية محكوم عليها بالفشل. أما إذا تصرف المراجع الداخلي كخادم للشخص الذي يراجع عمله، بحيث يتطلع إلى إرضائه بشتى الوسائل، ويحاول تنفيذ رغباته مهما كان الثمن، فإن المراجع يكون بذلك قد تصرف بصورة طفولية. وهذه الصورة تنتافي تمامًا مع دوره كمستشار، وبالتالي لن يخدم هذا التعامل أيًا منهما.

ولكن إذا ما تصرف المراجع الداخلي بالصورة العقلانية أو الرشيدة البالغة، فإنه بذلك يكون قد استخدم المنطق في تعامله، وقدم تحليلاته واستشاراته بشكل موضوعي.

وبالتالي فإن رد فعل الشخص الخاضع للمراجعة سوف يكون ردًا منطقيًا بصورة بالغة رشيدة، وسوف يكون تقبله لنتائج وتوصيات المراجع مبنياً على المنطق أيضًا⁽²⁾.

ومما تقدم يتضح أن الصورة التعاملية التي تتسجم مع الدور الاستشاري للمراجع الداخلي هي الصورة الرشيدة. وفي إطار هذه الصورة فإن الباحثة تقترح أن يطبق المراجع الداخلي في تعامله مع الأشخاص الذين

1-Susan E. Walima, "Cooperative Auditing and Beyond", The Internal Auditor, December 1976, p 27-29.

2- جورج غالي دانيال، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص 149-150.

يُراجع أعمالهم ثلاثة مبادئ تستهدف إنشاء علاقة تعاونية وإيجابية معهم تستغل في تحقيق الأهداف الكلية للمنظمة. وتلك المبادئ هي:

المبدأ الأول: معاملة الخاضعين للمراجعة بأسلوب دبلوماسي.

المبدأ الثاني: التنويه بجهود الخاضعين للمراجعة وتجنب انتقادهم سلبياً.

المبدأ الثالث: تجنب أسلوب المفاجآت في المراجعة الداخلية.

المبدأ الأول: معاملة الخاضعين للمراجعة بأسلوب دبلوماسي

يتطلب عمل المراجع الداخلي درجة عالية من الدبلوماسية أو الحنكة في التعامل مع الأشخاص. والحنكة ما هي إلا القدرة على توجيه الموارد المادية منها والبشرية نحو تحقيق الأهداف المرسومة، لذا ينبغي على المراجع الداخلي أن يتعلم أولاً كيف يكون دبلوماسياً محنكاً إذا ما أراد أن يكون فعالاً⁽¹⁾.

ومن متطلبات الدبلوماسية أن يبدأ المراجع الداخلي عمله بالتعرف على مدير الوحدة المنوي مراجعة أعمالها، ومحاولة كسب ثقته من خلال توضيح الغرض من الزيارة، وقيام ذلك المراجع باطلاع المدير على الإجراءات التي سوف يتخذها في تأدية مهمة المراجعة المكلف بها عنده. ويطلب منه المساعدة لإنجاح هذه المهمة، وكذلك ينبغي عليه أن يتعامل بنفس هذا الأسلوب المهذب مع بقية أفراد الوحدة.

وفي أثناء تنفيذ عملية المراجعة، يجب على المراجع الداخلي أن يناقش مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة في العديد من النتائج والأمور، ليس كفرصة لإظهار الحقائق فحسب، وإنما كأسلوب لفتح قنوات اتصال فعالة معهم، وتهيئة الأجواء النفسية لقبول توصياته مستقبلاً⁽²⁾.

والدبلوماسية والحنكة لا تتعارض مع كثير من الصفات الشخصية التي ينبغي على المراجع الداخلي أن يتحلى بها، ويتعامل مع الآخرين على أساسها، مثل الأخلاق والصدق والصراحة والأمانة⁽³⁾. بل على العكس، فإن هذه الصفات من مقومات الحكمة والدبلوماسية أيضاً. فتعامل المراجع الداخلي مع الآخرين بصدق وصراحة وإخلاص سوف يدفعهم إلى التصرف معه بمثل هذه الصفات، والعكس صحيح⁽⁴⁾.

وتعتقد الباحثة أن الصدق في التعامل، والاستقامة في الأخلاق والمحافظة على مشاعر الآخرين من شأنها أن تُظهر المراجع الداخلي أمام الخاضع للمراجعة بصورة الخبير الذي يسعى إلى مساعدته، وتبعد عن

1-Lawrence A. Noxon Power, Profits and Politics, "The Internal Auditor", April 1977, p45.

2- جورج غالي دانيال، مرجع سابق، ص153.

3- دكتور محمد محمود خيرى، مرجع سابق، ص235.

4-L. B. Sawyer, "The Internal Auditor", 1995, op. cit, p 13.

مخيلته صورة رجل الشرطة الذي يبحث عن الأخطاء فقط، أو صورة النائب العام الذي يبحث عن أدلة الاتهام والإدانة.

ولكن الدبلوماسية والحنكة لا تعني في أية حالة التخلي عن اليقظة أو الإغراق في حسن النية الأعمى⁽¹⁾.

فاليقظة ضرورة عملية تقتضيها حالات ومواقف كثيرة يتعرض لها المراجع الداخلي أثناء عمله. فمثلاً يجب أن يكون المراجع يقظاً في الحالة التي يُبدي فيها الشخص - الذي يخضع عمله للمراجعة - موافقته السريعة على ضرورة إجراء التصحيحات فور اكتشاف المراجع لبعض الانحرافات أو الأخطاء، فقد تكون هذه الموافقة بدون مناقشة كمحاولة من جانب الخاضع للمراجعة تهدف إلى وقف استمرار المراجع في إجراء بحثه واختباراته، والتي يخاف الأول من أن تتمخض عن اكتشاف انحرافات وأخطاء أكبر وأخطر يعرفها هو، ويعلم أنه سوف يتعرض للمساءلة الشخصية لو اكتشفت، لهذا فهو يحاول بتعهده السريع أن يطمئن المراجع بأن الذي تم اكتشافه هو الانحراف أو الخطأ الوحيد، وأن باقي الأنشطة والعمليات سليمة⁽²⁾.

وكذلك الحال، ينبغي أن يكون المراجع الداخلي يقظاً وحذراً عند متابعته للإجراءات التصحيحية السابق إقرارها، فلا يقبل التأكيدات والتفسيرات المختلفة للأوضاع بديلاً عن تيقنه الشخصي من خلال جمع البيانات الحقيقية أو المعاينة على الطبيعة إذا لزم الأمر⁽³⁾.

لذا توصي الباحثة بأن يحافظ المراجع الداخلي على يقظته وحذره، دون تخذل عن مقتضيات التعامل السلوكي الإيجابي، فليس هناك تعارض بين الدبلوماسية واليقظة أو الحذر.

المبدأ الثاني: التنويه بجهود الخاضعين للمراجعة وتجنب انتقادهم سلبياً

الاعتراف بالجهود والأفكار:

عندما يتعامل المراجع الداخلي مع السلوك الإنساني يجب عليه أن يدرك بأنه يتعامل مع صور ذهنية وعاطفية بحتة، فكل إنسان يرغب في التعبير عن أفكاره الخاصة، ويرغب أيضاً في الشعور بأنه قادر على القيام بعمله، وأنه حر في اتخاذ قراراته الذاتية، ويتطلع باستمرار إلى قيام الآخرين بإعلان اعترافهم بجهوده وأفكاره⁽⁴⁾.

1-L. B. Sawyer, "The Internal Auditor", August 1998, op. cit, p. 25.

2-Mortimer A. Dittenhofer, "Reporting Auditor Compliance", The Internal Auditor, October 1976, p 84.

3-E. H. Cunningham, op. cit, p 503.

4-W. P. Leonard, op. cit, p 141.

ومن المفروض أن يتصرف المراجع الداخلي الحديث كمحترف⁽¹⁾، فيراعى تلك الخاصية البشرية عند تعامله مع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعته، وذلك من خلال تضمين تقريره ملاحظات عن الأعمال الناجحة والمبتكرة، ويذكر إلى جانبها أسماء الأشخاص الذين قاموا بها⁽²⁾، وفضلاً عن ذلك يجب أن يُشيد بهذه الأعمال أمام رؤساء هؤلاء الأشخاص، ويوصي لهم بمكافآت مادية، وثناءات رسمية تنشر داخل الوحدة أو المؤسسة بشكل ملائم.

وعلى الرغم من الآثار السلوكية الإيجابية المحتملة التي قد تترتب على عملية المديح والثناء، فإن هناك من يعتقد بأن لها آثار سلوكية سلبية بالمقابل.

فبعضهم يرى أن إلقاء المديح والثناء بدون مناسبة ولمن لا يستحقه أو لمن يستحقه ولكن بأكبر مما يستحق، قد يولد في نفوس العاملين لاسيما الذين قاموا بأعمال وقدموا أفكاراً حقيقية تستحق التنويه - شعوراً بعدم جدية مثل هذه الثناءات⁽³⁾، وبذلك تفقد فاعليتها المتوقعة كعملية تحفيزية.

وبعضهم الآخر يرى أن مدخل الثناء هذا ربما يكون مدخلاً من الصعب على المراجع الداخلي أن يحافظ عليه، وبذلك فإنه في الحالات التي يغيب فيها المديح أو الثناء سواء أكان بقصد أم بدون قصد، سوف يُفسر هذا الغياب على أنه انتقاد ضمني للشخص الذي لم يُمتدح، وسوف ينعكس هذا التفسير على سلوك ذلك الشخص سلبياً⁽⁴⁾.

وترى الباحثة أن هناك ضرورة لاعتراف المراجع الداخلي بالجهود والأعمال والأفكار للأسباب التالية:

- 1- لإشباع حاجة تقدير الذات عند الشخص المُبدع.
- 2- تقضي الأمانة المهنية ذكر الأعمال الإيجابية مع الأعمال غير الموقفة في الوحدات محل المراجعة.
- 3- ربما يكون التنويه العلني حافزاً لبقية أفراد المؤسسة نحو تطوير عملياتهم وأفكارهم.
- 4- قد يكون الاعتراف في تقرير المراجع حافزاً للإدارة العليا على تطبيق التوصيات المتعلقة بالأعمال المعترف بها، وفي جميع الوحدات التنظيمية المماثلة.
- 5- زيادة فعالية العلاقة بين المراجع الداخلي والأشخاص محل المراجعة، لأن الاعتراف بالأعمال الإيجابية يجعل الجميع يتيقن أن المراجع لا يبحث عن الأخطاء والانحرافات ومواطن الضعف وتوجيه الانتقادات السلبية، وإنما بهدف إلى التقرير عن الحقيقة فقط وكما هي.

1- الدكتور عبد الحميد عقدة، مرجع سابق ص200.

2- الدكتور عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 09.

3-L. E. Berry, "The Internal Auditor", Loc, op. cit, p 43.

4-A. D. Chambers, op. cit, p 239.

تجنب الانتقادات السلبية:

يلجأ كثير من المراجعين الداخليين "غير المحترفين" إلى توجيه الانتقادات السلبية والشخصية المباشرة إلى الأشخاص الذين توجد لديهم انحرافات، أو أخطاء⁽¹⁾، ومثل هذا التصرف سوف ينعكس سلبياً على مشاعر وإدراكات هؤلاء الأشخاص نحو المراجع الداخلي وحتى نحو وظيفة المراجعة الداخلية بشكل عام. إلا أن النظرة الحديثة للمراجعة الداخلية الآن تطالب بتجنب توجيه الانتقادات الشخصية لأي فرد مهما كانت نتائج المراجعة⁽²⁾.

وبدلاً من توجيه الانتقادات الشخصية وربطها بالانحرافات، فإنه يمكن الإشارة إلى تلك الانحرافات كثرغرات في نظام الرقابة الداخلية، مع وضع توصيات ملائمة للتغلب عليها. ويُترك للإدارة العليا أن تحدد من المسئول شخصياً عن هذه الانحرافات⁽³⁾.

المبدأ الثالث: تجنب أسلوب المفاجآت في المراجعة الداخلية

إن من أبسط مقتضيات التعامل السلوكيين الأفراد وأهمها، هو ألا يتم هذا التعامل على أساس المفاجأة، وحيث إن عملية المراجعة الداخلية من أولها إلى آخرها تعد تعاملًا بين المراجعين كأفراد والأشخاص الخاضعين للمراجعة، فإنه ينبغي استبعاد أسلوب المفاجئة في هذه العملية، وخصوصاً من جانب المراجع، كأن يذهب إلى الأشخاص المقرر مراجعة أعمالهم، ويطلب منهم الاستعداد الفوري للمراجعة الداخلية مع أشعارهم بتعمده ذلك الإجراء.

وكذلك الحال، عند نشر النتائج أو إصدار التقارير النهائية للمراجعة، فيجب ألا تتم هذه بصورة مفاجئة لأن ذلك قد يُعد من قبل الذين تمسهم هذه النتائج والتقارير بأنه تشهير بهم وبدون علمهم⁽⁴⁾.

وتعتقد الباحثة أن مجرد لجوء المراجع الداخلي إلى أسلوب الزيارات المفاجئة يعني بالضرورة اكتشاف الأخطاء التي يتوقع زوالها لو لم يلجأ لهذا الأسلوب، ومهما حاول المراجع أن يقدم تبريرات منطقية أو عملية، أو أن ظروف الحال اقتضت ذلك، فإن تصرفه هذا لن يُفسر من قبل الأشخاص محل المراجعة المفاجئة إلا على نحو واحد، وهو اكتشاف الأخطاء فقط، وهذه هي الصورة التي يعمل كافة المراجعين الداخليين حالياً على إزالتها.

1-L. B. Sawyer, "The Internal Auditor", 1976, op. cit, p 18.

2-T. Burgess, "In Handbook For Auditors", op. cit, p 7-27.

3- إبراهيم رسلان حجازي، مرجع سابق، ص 162.

4- IIA, "Internal Audit Reporting Relationship", Florida, USA, 2003, p 16.

المبحث الثاني: تطبيق مفهوم المشاركة في المراجعة الداخلية

مفهوم المشاركة:

لقد أصبح تطبيق أسلوب المشاركة Participation من سمات الإدارة الحديثة، إذ أخذ رجال الإدارة في كثير من الحالات يدعون بعض العاملين لديهم للاشتراك في اتخاذ القرارات التي سوف تُلقى مسئولية تنفيذها على عاتقهم. وقد نجح تطبيق هذا الأسلوب في إعداد الموازنات التخطيطية⁽¹⁾.

والمشاركة في الواقع، ما هي إلا عملية اتخاذ قرار مشترك من قبل شخصين أو أكثر، شريطة أن يكون لهذا القرار تأثير مستقبلي على متخذه⁽²⁾.

وحتى تكون المشاركة فعالة، فينبغي أن تكون مشاركة فعلية، ومتكافئة بين الأطراف المشاركة في صياغة القرار، بحيث يسود بينهم شعور بالإقناع والافتتاح، ولن يتسنى ذلك إلا إذا اقتتعت السلطة التي لها حق اتخاذ القرارات بجدوى مشاركة الأطراف المنفذة لها.

والمشاركة الفعلية تُزيد من فرص التلاقي بين الأهداف الشخصية والأهداف الكلية داخل المؤسسة حتى تصل إلى درجة انسجام الأهداف Goals Congruence، والتي تتمثل في حدوث أكبر توافق ممكن بين الأهداف الشخصية لمتخذي القرار والهدف النهائي للمؤسسة، وللدرجة التي يصبح لدى الأفراد فيها شعور بأن أهداف المؤسسة تمثل أهدافهم الخاصة. ويحرص رجال الإدارة في الوقت الحاضر على تحقيق ذلك الانسجام لأن ذلك من شأنه أن يخفف حدة التضارب في مؤسساتهم ويحسن الاتصالات فيها⁽³⁾.

وتتحقق حالة الانسجام تلك من خلال إعطاء الحاجات البشرية جانباً من الاهتمام والعناية والإشباع، بيد أن إشباع الحاجات لا يعني فقط مقابلتها بالمكافآت المادية الملائمة على أهميتها، وإنما يعني أيضاً إشباع معنوي (سيكولوجي) مثل الاعتراف بالإنجازات، وشغل المناصب الإدارية اللاتقة والتحديد الواضح لحدود السلطة والمسئولية، والعمل في ظل معايير أداء عادلة، والمشاركة في اتخاذ القرارات التي لها تأثير مستقبلي على هذه الحاجات⁽⁴⁾.

وبالمقابل، فيجب الحذر والابتعاد عن المشاركة غير الفعلية التي تركز على المظاهر الخارجية للمشاركة الحقيقية، مثل اشتراك أحد طرفي القرار في الاجتماعات للمشاركة الحقيقية، مثل اشتراك أحد طرفي

1- الدكتور هشام أحمد حسبو، "الاتجاهات السلوكية في المحاسبة"، القاهرة، مكتبة عين شمس، 1981، ص146.

2- أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة"، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص92-93.

3- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص95.

4- الدكتور هشام أحمد حسبو، مرجع سابق، ص149.

القرار في الاجتماعات المعقودة لاتخاذها ولكن دون الأخذ برأيه على الرغم من وجاهته⁽¹⁾. والخطورة في هذه الحالة تكمن في أنه إذا ما أدرك الشخص بأن مشاركته كانت زائفة، فإن شعورًا بعدم الثقة بالأطراف الأخرى سوف يتولد عنده، وبالتالي فإن قبوله للقرار المتخذ سوف يكون أقل مما لو لم يشترك في اتخاذه بهذه المشاركة الصورية.

ويمكن القول بأن المشاركة بصورتها الفعلية تُعد وسيلة فعالة لإنجاح القرارات المتخذة على أساسها، لأنها تمثل حافزًا للمشاركين على تبني جميع النتائج المترتبة عليها. ومنطق هذه النتيجة واضح، وهو أنه إذا كان مسموحًا للشخص بأن يشارك في وضع المتطلبات التي سوف يواجهها في المستقبل، فإنه سوف يبذل كل ما في وسعه ويقدم أحسن ما عنده من أجل الوفاء بهذه المتطلبات، لأنه ملتزم بها، وعدم وفائه بها يُشعره بسوء تقديرته السابقة لإمكاناته الفعلية، وفي الغالب، لا يرغب أحد في مواجهة مثل هذه المسألة الذاتية⁽²⁾.

المراجعة بالمشاركة:

بناءً على مفهوم المشاركة السابق فقد اقترح البعض تطبيق مدخل المشاركة في المراجعة الداخلية كوسيلة لتحقيق أهدافها، وذلك من خلال تكوين فريق عمل، يضم المراجعين الداخليين وممثلين عن الأشخاص الخاضعين للمراجعة، مهمته إنجاز متطلبات عملية المراجعة الداخلية. ووفقًا لهذا الاقتراح فإن المراجع الداخلي يمكنه أن يذهب في تطوير علاقاته مع الخاضعين للمراجعة إلى أبعد الحدود، حتى تصل هذه العلاقة إلى درجة الاعتناق Emphathetic، والحرص على عدم إلحاق الأذى بأي طرف في هذا الفريق. وربما تصل أيضًا إلى أن يأخذ المراجع الداخلي نصيبًا من تنفيذ توصيات المراجعة التي قام بها هذا الفريق⁽³⁾.

وعند تطبيق هذا الاقتراح فإن استجابة الشخص الخاضع للمراجعة وردود أفعاله نحو المراجع الداخلي ستكون في الغالب أقل عدوانية⁽⁴⁾، كما أن هذا الشخص سوف يميل إلى الاستماع إلى نصائح المراجع الداخلي ومحاولة الاستفادة منها، وبذلك تتكون أمام المراجع الداخلي فرصة أكبر للنجاح في وظيفته⁽⁵⁾.

1- إبراهيم رسلان حجازي، مرجع سابق، ص 165.

2-Marc Levine, "The Behavioral Implications of Participative Budgeting, Cost and Management" , March – April 1981, p 30.

3- الدكتور إبراهيم الغمري، مرجع سابق، ص 134-135.

4- Carlee Bonarder Rurry Bernard, op. cit, p 79-80.

5- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 147.

وعلى الرغم مما تقدم، فإن كثيراً من المراجعين الداخليين مازالوا يعتقدون بأن مدخل المراجعة بالمشاركة يفوق نطاق المراجعة الداخلية، وأنه كأسلوب عمل بحاجة إلى مزيد من الاختبار، وأنهم يوردون بعض المخاوف من أن يؤدي تطبيقه إلى انتهاك المبدأ التقليدي للمراجعة، من خلال تبني طريقة عمل تنشأ منها مودة مع الخاضعين للمراجعة، أو من خلال إشراك إدارة الوحدة محل المراجعة في تحديد العمليات التي ينبغي مراجعتها، وتوقيتها، والكيفية الملائمة لفحصها، في حين أن الأسلوب أو المبدأ التقليدي للمراجعة يُعطى للإدارة العليا وإدارة المراجعة الداخلية وحدهما حرية اختيار العمليات الواجب مراجعتها وبالأسلوب والكيفية والتوقيت الملائم من وجهة نظرهما.

وترى الباحثة أنه إذا كان من الصعب على المراجعين الداخليين في الوقت الحاضر انتهاك المبادئ التقليدية للمراجعة الداخلية، فإن ذلك لا يعني بالضرورة استبعاد أسلوب المراجعة بالمشاركة كلياً، مع ضرورة تطبيق مفهوم المشاركة في المراجعة الداخلية في مجالين على الأقل كخطوة أولى على الطريق. وهذان المجالان هما:

المجال الأول: إشراك الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة في مناقشة نتائج هذه المراجعة وتوصياتها.

المجال الثاني: إشراكهم أيضاً في صياغة التقرير النهائي للمراجعة.

المجال الأول: مناقشة نتائج وتوصيات المراجعة مع الخاضعين لها

يفضل أن تتم مناقشة النتائج المبدئية التي تتعلق بانحرافات ذات مغزى مع الأشخاص المعنيين في الوحدات محل المراجعة، وذلك بمجرد التوصل إليها كلما أمكن ذلك. وتعد هذه المناقشة خطوة أولى نحو النجاح، لأنه سوف ينتج عنها غالباً تقليل لجهود المراجع، من خلال تلقيه عرضاً كاملاً للحقائق من المسؤولين في تلك الوحدة أولاً بأول، الأمر الذي يجعله أكثر قدرة على تقديم توصيات عملية، بناءً على هذه النتائج - تؤدي إلى تحسين العمليات⁽¹⁾.

ومن ناحية أخرى، فإن مثل هذه المناقشة قد تفيد في تحسين العلاقة بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع مباشرة للمراجعة. فقد يرغب هذا الشخص في الإدلاء ببعض المعلومات عن تلك النتائج والردود حول الملاحظات عليها⁽²⁾، أو تقديم تفسيرات لها، وفي مثل هذه الحالة ينبغي أن يسمح للخاضع للمراجعة

1-Robert J. Ryan, "Obtaining and Reporting Auditor Comments", The Internal Auditor, October 1976, p 82.

2-Rotliff, R. L. and Beacfner, J, W, op. cit, p 56-57.

مباشرة في تقديم كل ما عنده، وإلا فإنه سوف يشعر بالغبن والظلم، ولن تجده مستعداً للتعاون مع المراجع الداخلي في كثير من الحالات مستقبلاً⁽¹⁾.

أما بالنسبة للتوصيات، فإن لإشراك مديري الوحدات محل المراجعة في مناقشتها - توطئة لصياغتها - أثاراً سلوكية وعملية إيجابية وهي:

1- تشجيع هؤلاء المديرين على الإسهام في حلول المشكلات المطروحة بما لديهم من خبرة ومعرفة، ومهما كانت هذه الحلول فإنها سوف تكون أفضل مما لو انفرد المراجع الداخلي بوضعها.

2- توفير شعور الأمان للمديرين الذين اشتركوا في مناقشة وصياغة التوصيات المتعلقة بعملياتهم، من خلال إدراكهم بأنه لن تكون هناك توصيات مفروضة عليهم قسراً، أو أنهم لن يتمكنوا من الالتزام بها، وهذا الشعور يمنحهم الثقة بالنفس، والإحساس بالاستقلالية الفعلية في ممارسة شئون إدارتهم الخاصة⁽²⁾.

3- في كثير من الأحيان تؤدي الحقائق المقدمة من الأشخاص الخاضعين للمراجعة إلى تغيير في النتائج وصياغة التوصيات، لذا فإن عملية إشراكهم في مناقشتها تتيح الفرصة لتعديلها قبل وضعها في القرار النهائي للمراجعة⁽³⁾.

وفي الواقع، فإن المراجعين الداخليين يؤيدون حالياً وجهة النظر التي تنادي بضرورة مناقشة جميع النتائج والتوصيات مع الإدارة محل المراجعة قبل نشرها ضمن التقرير النهائي، ويؤيدون أيضاً الاستعانة بخبراتهم وآراءهم عند الصياغة النهائية للتوصيات⁽⁴⁾.

المجال الثاني: المشاركة في صياغة التقرير النهائي للمراجعة

ينبغي على المراجع الداخلي أن يجرى مشاورات عديدة قبل إصدار تقريره النهائي. ومن الضروري أن يكون جزء كبير من هذه المشاورات مع مديري الوحدات التي خضعت للمراجعة، وذلك بغية إطلاعهم على موجز وافٍ عن نتائج المراجعة وتوصياتها والمنوي إدراجها في التقرير النهائي، ومن خلال تلك المشاورات يستطيع أن يتعرف على مواقفهم واتجاهاتهم نحو المراجعة التي أجراها عندهم، ونحو الطريقة التي اتبعها في

1- Norman Morris, "How Does Your Audit Department Rate?" The Internal Auditor , October 1978, p 74.

2- G. E. Hyde, "The Internal Auditor", Dec. 1982, op. cit, p 22.

3- J. F. Lingg "The Internal Auditor", op. cit, p 25.

4- Cornelius E. Tierney, "Audit Reports – Some Behavioral Aspects For Improvement", The Internal Auditor, June 1977, p 76.

ذلك. وفضلاً عن ذلك إتاحة الفرصة أمام هؤلاء المديرين لفهم وإدراك ما سيرد في تقرير المراجعة مستقبلاً وأهميته في سير عملياتهم⁽¹⁾.

ومن ناحية أخرى، فإنه إذا كان المراجع الداخلي مسؤولاً عن إبلاغ الإدارة العليا عن أية نتائج وتوصيات يصل إليها، فإن عليه مسؤولية أخرى وهي الحصول على احترام وثقة الإدارات التنفيذية التي راجع أعمالها. ويمكنه أن يوفق بين هاتين المسؤوليتين من خلال تقرير المراجعة النهائي⁽²⁾. حيث يستطيع أن يضع في تقريره جميع الإجراءات التصحيحية التي أجريت للانحرافات السابقة، أو الإجراءات المنوي اتخاذها لعلاج الأخطاء والانحرافات، ووجهة نظر مدير الوحدة محل المراجعة في تحديد مسؤولية هذه الانحرافات⁽³⁾. كما أنه يستطيع اكتساب احترام الإدارة التنفيذية من خلال التزامه بعدم نشر محتويات تقريره أو تسريبها إلى الآخرين قبل التشاور مع المعنيين في الوحدات محل المراجعة.

وعملية التشاور تلك تعني ضمناً أن تبقى عملية المراجعة الداخلية مفتوحة حتى يتسنى للأشخاص محل المراجعة الدفاع عن مواقفهم وأوضاعهم الوظيفية، كما أن المراجعة لن تنتهي قبل أن يعبر كل شخص خضع عمله مباشرة للمراجعة عن رد فعله بشأن نتائجها، والتوصيات والمقترحات والاعتراضات التي يرغب في أن يحتويها تقرير المراجعة النهائي⁽⁴⁾.

وبالإضافة إلى ما تقدم، فإنه ينبغي على المراجع الداخلي أن يعرض مسودة تقريره على إدارة الوحدة محل المراجعة للأسباب التالية⁽⁵⁾:

- 1- للتأكد من أن جميع الحقائق قد وضعت بشكلها الصحيح.
- 2- للتأكد من أن بعض المصطلحات الفنية المستعملة في الوحدة محل المراجعة قد وردت في التقرير بمعناها الصحيح.
- 3- لطمأنة الإدارة محل المراجعة على موقفها أو على آرائها.

وترى الباحثة أن تقرير المراجعة النهائي الذي يتم إعداده بالتشاور مع مديري ومشرفي الوحدات الإدارية التي خضعت أعمالها للمراجعة، يُعد بمثابة خطة عمل مستقبلية، إذ أنه بهذا الشكل يوجه عناية المديرين

1- Olivier Lemant et Pierre Schick, op, cit, p 102.

2- الصبان محمد تيسير، مرجع سابق، ص 129.

3 -A. D. Chambers, op. cit, p 223.

4- الدكتور عبد الحميد عقدة، مرجع سابق، ص 93.

5- Brink, V, Z, op, cit, p 49.

واهتمامهم نحو إيجاد الحلول الملائمة للمشكلات الإدارية التي اكتشفت، أكثر من الاهتمام بالدفاع عن أنفسهم ومواقفهم أمام الإدارة العليا.

وفضلاً عن ذلك، فإن هذا الأسلوب يُظهر المراجع الداخلي بصورة المستشار أو الخبير المتعاون، وينزع عنه الصورة البوليسية التي طالما التصقت به وبأسلافه.

ومن أجل الوصول إلى نظام مراجعة داخلية فعال يجب أن تشمل الخطوط العريضة لصلاحيات ومسئوليات المراجع الداخلي الأمور التالية كحد أدنى وهي:

- تحديد الصلاحيات التي تخول المراجع الداخلي القيام بتأدية عمليات الرقابة والمراجعة المالية على العمليات المختلفة ومدى تمشيها مع القوانين والأنظمة والتعليمات وغيرها من أنواع المراجعة.
- إعطاء الحق للمراجع الداخلي للحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجعة والإطلاع على السجلات المالية والمستندات وسجلات الموجودات والموظفين.
- تحديد نطاق عملية المراجعة اللازم تأديتها بالنسبة للبندين السابقين.
- تحديد أية قيود أو محددات يجب على المراجع الداخلي ملاحظتها عند قيامه بمهمته.
- تحديد مبادئ وقواعد المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، والالتزام بها من قبل المراجعين الداخليين.

صفات المراجع الداخلي الشخصية:

إن فعالية وظيفة المراجع الداخلي تتوقف على توفر بعض الصفات والقدرات الشخصية للقائمين على تنفيذ برامجهم، فالمدقق الداخلي الناجح هو الذي يضمن نجاح وفعالية المراجعة الداخلية، والمراجع الداخلي الفاشل هو أقدر الناس على جعل عمليات المراجعة الداخلية بغیضة ويزيد من أعدائها داخل التنظيم ويقلل من نتائجها الإيجابية، وعليه فإن وظيفة المراجعة الداخلية تتطلب نوعية من المراجعين تتوفر فيهم الصفات التالية⁽¹⁾:

1- الوعي الإداري:

وتتطلب هذه الصفة من المراجع الداخلي أن يدرب نفسه على التفكير كما يفكر مدير الأعمال حتى يتمكن من تحقيق ما ترغب فيه الإدارة العليا، وهذا يعني أن ينظر المراجع الداخلي إلى الأمور داخل المشروع من منظور إداري بحيث يربط بين العلاقات المتداخلة بشرية كانت أم مادية، ويوازن بين المهارات

1- أحمد صالح العمرات ، " المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي " ، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، 1990 ، ص 25-26.

الوظيفية والإدارية، وتتعرز قيمة خدمات المراجعة الداخلية عند الإدارة العليا عندما يمتلك المدقق الداخلي معرفة تامة بأحوال المشروع من حيث تاريخه وعملياته والعاملين فيه والاتجاهات المستقبلية.

2- الدافع الشخصي:

يعبر الدافع الشخصي لدى المراجع الداخلي عن تطلعاته ورغباته في تحسين نوعية المراجعة التي يقوم بها، وهذا الدافع هو الذي يجعله مؤهلاً للقيام بأدوار إدارية عالية المستوى ويدفعه إلى محاولة تنفيذ واجباته الرسمية بطريقة مقبولة من الخاضعين لها ومن الإدارة العليا على حد سواء.

3- الحكمة وبعد النظر:

إن المراجع الداخلي الحصيف هو الذي يخطط للعمليات التي سينفذها قبل ابتدائه بها، وأثناء مباشرته للمراجعة يكون مرناً بحيث يقوم بإجراء التعديلات اللازمة على البرامج التي خططها مسبقاً في ضوء المستجدات من الظروف.

4- القدرة الاتصالية:

تتطلب وظيفة المراجعة الداخلية قدرة عالية على الاتصال، تساعد المراجعون على تبادل المعلومات والحقائق حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين للتدقيق من جهة وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى.

5- المثابرة:

يحتاج تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية جهوداً فكرية وجسدية كبيرة ولا يصل المراجعون إلى نتائجها في مدة قصيرة. لذلك فإن المراجع الداخلي الذي لا يمتلك صفة المثابرة سوف يتوقف عن العمل غالباً قبل الوصول إلى نتائج حقيقية توصل إلى أهداف وحدة المراجعة الداخلية.

6- الابتكارية:

يفترض في المراجع الداخلي أن يكون محباً للإبداع والابتكار ودائم البحث عن الطرق والأساليب المحسنة لإنجاز الأعمال التي يؤديها، وكذلك الأعمال التي يؤديها بقية العاملين في المشروع، ونظراً لأن المراجع الداخلي يطلع على مختلف الأساليب المطبقة في الوحدات المختلفة داخل المشروع، فإن الفرصة متاحة أمامه لكي يبتكر أساليب وطرق إدارية جديدة.

7- اللياقة:

وهي الطريقة الإيجابية التي يتعامل بها المراجع الداخلي مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة، وتتضمن هذه الصفة أيضاً القدرة على إبداء الملاحظات، وأحياناً توجيه الانتقادات البناءة دون استشارة

غضب الشخص الموجه له الانتقاد، فالمدقق اللبق يعطي عناية خاصة لعلاقته مع الآخرين فيتجنب الإساءة إليهم وجرح شعورهم، وحتى يتمكن من تحقيق ذلك، يجب أن يراعي شعور الآخرين، ويمكن امتلاك هذه الصفة عن طريق دراسة المشاعر والأحاسيس الإنسانية، وإدراك ردود الفعل البشرية، ويمكن تنمية هذه الصفة بالتعلم والتدريب.

8- الصدق والأمانة:

يجب أن يكون المراجع الداخلي صادقاً وأميناً في عمله ومع نفسه، ذا ضمير حي ويعمل بوعي من ضميره، لا يشهد إلا بعد التأكد واليقين، وما يعتقد أنه الحقيقة.

9- المعرفة:

على المراجع الداخلي أن يكون ملماً بفروع المحاسبة المختلفة وبمبادئ إدارة الأعمال وأسس وضع أنظمة الرقابة الداخلية ذا إطلاع متنبهاً للتطورات في مجال تخصصه والمجالات التي لها علاقة بالاقتصاد والإحصاء وأن لا يخرج عن دائرة اختصاصه كما يجب أن يكون متمكناً من لغته قادراً على التعبير بها كتابةً وتحدثاً بكل وضوح⁽¹⁾.

- يجب على المراجع الداخلي أن يكون صبوراً جداً لأن الجزء الأكبر من عمله ذو طبيعة روتينية تدعو للملل.

- على المراجع الداخلي أن يكون كتوماً أميناً يحافظ على أسرار العمل التي يطلع عليها أثناء قيامه بواجباته ووظيفته.

- أن يكون المراجع الداخلي سيد نفسه لا سلطان عليه غير ضميره، وأن يضع مصلحة عمله في مصلحته من حيث الأولوية⁽²⁾.

- ألا يوافق المراجع الداخلي على أية عملية إلا إذا تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها.

الاعتراف بالمراجعين الداخليين وتعزيز قبولهم:

إن وظيفة المراجعة الداخلية تختلف عن أية وظيفة أخرى داخل المشروعات أو منظمات الأعمال من حيث طبيعتها، كما أنها تختلف أيضاً عن طبيعة مهنة المراجعة الخارجية وهذا الاختلاف يتطلب اعترافاً بها كوظيفة متميزة، على اعتبار أن المراجعين الداخليين ليسوا تابعين إلى إحدى المهن الأخرى، ويعود هذا

1- خالد أمين عبد الله ، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية " ، الجامعة الأردنية ، ، 1986 ، ص 15-16.

2- خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 20.

التمييز إلى أن للمراجع الداخلي أهدافاً مختلفة ومجالات مختلفة ونتائج مختلفة وعملاء مختلفين ومهارات مختلفة عن كل ما يناظرها في الوظائف أو المهن الأخرى.

ويؤيد هذا الاتجاه سوير (Sawyer) حيث يقول:

- " نحن - المراجعين الداخليين - لسنا أحسن ولا أسوأ من أحد، ولكننا فقط مختلفون عن الآخرين، فوظيفتنا ليست فرعاً من المحاسبة العامة أو فرعاً من المحاسبة الإدارية، أو فرعاً من الهندسة الصناعية، أو فرعاً من تحليل النظم، نحن فقط مراجعون داخليون".

وحفاظاً على هذا التميز والاختلاف والنجاح فيه، يطلب سوير (Sawyer) من المدققين الداخليين بذلك المزيد من الجهود العملية والعلمية والدراسية لإثبات الجدارة في استحقاق وظيفة متميزة تسمى التدقيق الداخلي **فينادي بما يلي:**

- " يجب ألا تختفي موهبتنا وقيمنا المتميزة، كما يجب أن يكون معترفاً بها، ويفتضي ذلك إعطاءها الحياة والحركة، وإلا فإن عملاءنا ربما يفكرون في البحث عن خدماتنا لدى المستشارين الإداريين أو في مكاتب وشركات المحاسبة العامة، وعندئذ سوف تكون مهنتنا منبوذة وخدماتنا ضعيفة وفعاليتنا أضعف".

مما سبق نجد أن سوير (Sawyer) يلقي بعبء إثبات هوية التدقيق الداخلي على عاتق المدققين أنفسهم، إذ أنه يطالبهم بالتمسك باستقلالهم وحيادهم وسعيهم إلى النجاح، خوفاً من أن تفقد وظيفة التدقيق الداخلي مواقعها المتقدمة في منظمات الأعمال.

لذلك فإن (Sawyer)⁽¹⁾ يطلب من المدققين الداخليين السعي إلى اكتساب اعتراف الآخرين بالتدقيق الداخلي كوظيفة مستقلة متميزة.

أما هارمير (Harmeyer)⁽²⁾ فيطالب بأكثر من الاعتراف، حيث يقول:

- " يجب علينا كمدققين ألا نكتفي بمجرد الاعتراف، بل يجب علينا أن نسعى إلى القبول والقبول اعتراف غير رسمي ولكنه ذاتي يحدث دون ضغوط خارجية ينطوي على الاقتناع أكثر من الإجبار ويؤدي غالباً إلى اتخاذ مواقف إيجابية تجاه الموضوع أو الشخص المقبول. وهذا القبول هو الذي يجب على المدققين الداخليين أن يسعوا من أجل الوصول إليه كهدف نهائي، أما الاعتراف فيمكن النظر إليه كهدف مرحلي، لأن قبول الجهات الأخرى للمدققين الداخليين لاسيما الأشخاص الذين تخضع أعمالهم

1- Sawyer Dawrence, "Tomorrow is Internal Auditors", The Internal Auditors, June 1978, p 43-44.

2Harmeyer, W. James, " Acceptance Credibility The Internal Auditor", Oct 1978, p 33-38.

للتدقيق يفتح مجالات التعاون والثقة بين المدققين والآخرين الذي يقبلون أدوارهم، ولا شك أن التعاون يثمر دائماً نتائج إيجابية أكثر من التنازل⁽¹⁾.

وعلى الرغم من ضرورة استمرار المراجعون الداخليون في جهودهم لتحقيق قبولهم من الأطراف الذين يؤثرون ويتأثرون بالمراجعة الداخلية، فإنه يجب التنبيه إلى ضرورة عدم التنازل عن الأهداف الأساسية أو الإجراءات المتعارف عليها كتمن لهذا القبول. وإلا فما فائدة هذا القبول وهذا الاعتراف إذا كان الثمن هو التنازل عن الأهداف والتغاضي عن الأخطاء والانحرافات التي يرتكبها الآخرون بغية مرضاة هؤلاء الآخرين؟
منهج للتعامل الإنساني في المراجعة الداخلية:

يشتمل هذا المنهج على مجموعة من المرتكزات التفاعلية التالية:

أولاً: معاملة الخاضعين للمراجعة الداخلية بأسلوب دبلوماسي:

يتطلب عمل المراجعين الداخليين درجة عالية من الدبلوماسية أو الحكمة ، فإذا ما أراد المراجعين الداخليين أن يكونوا فعالين فيجب عليهم التحلي بصفات الحكمة أولاً، لأن معظم المشكلات التي تواجههم أثناء عملهم تكون ناتجة عن الأسلوب الذي يتعاملون به مع الآخرين. وتقتضي الحكمة من أي مراجع داخلي عندما يكلف بتدقيق أعمال إحدى الوحدات الإدارية أو الإنتاجية اتباع الخطوات التالية:

- 1- بدء العمل من عند مدير الوحدة، وذلك بقصد لقاء معه يوضح فيه نوعية المراجعة التي كلف بها، وبعض الإجراءات العامة وطلب مساعدة المدير لإنجاح مهمته.
- 2- الانتقال إلى مواقع العمل الميداني، سواء كانت عنابر إنتاج أو أقسام إدارية أو مستودعات.
- 3- فتح قنوات الاتصال مع المعاملين من خلال مناقشات حول قضايا عامة تهم المؤسسة ككل.
- 4- الرجوع إلى مدير الوحدة المختص في حالة اكتشاف انحرافات أو أخطاء، وعدم تجاوزه إلى المسئول الأعلى منه، لأن ذلك من شأنه أن يسبب حالة من العداوة المبكرة نحو المراجعين.

ثانياً: التنويه بالتميز من أعمال وأفكار الخاضعين للمراجعة:

يُعد الثناء على كل عمل ناجح من الدوافع الاجتماعية التي تنميها إدارة المؤسسة لتحقيق رغبات العاملين لديها، وتتعلق هذه الدوافع بالجانب العاطفي الذي لا يقل أهمية عن الجوانب المادية عند الأفراد لذلك فكثيراً ما يشعر الإنسان بالسعادة عندما يوجه إليه إطراء أو ثناء على أعماله المتميزة لأن ذلك يُعد بمثابة اعتراف من الآخرين بما قدمه من أفكار أو إنجازات.

1- فوزي بشري أحمد، "العلاقات الإنسانية في المنظمات الصناعية"، جامعة حلوان، 1995، ص 24-28.

ثالثاً: تجنب الانتقاد السلبي للأشخاص الخاضعين للمراجعة:

يلجأ كثير من المراجعين الداخليين غير المحترفين إلى توجيه الانتقادات السلبية والشخصية المباشرة إلى الأشخاص الذين توجد لديهم انحرافات أو أخطاء، ومثل هذا التصرف سوف ينعكس سلبياً على مشاعر وإدراكات هؤلاء الأشخاص نحو المراجع الداخلي ونحو وظيفته بشكل عام.

رابعاً: الابتعاد ما أمكن عن أسلوب المباغثة في المراجعة:

من أبسط مقتضيات التعامل السلوكي بين الأفراد وأهمها هو ألا يتم هذا التعامل على أساس المباغثة والمفاجأة، وحيث إن عملية المراجعة الداخلية من أولها إلى آخرها تعد تعاملًا إنسانياً بين المراجعون كأفراد والأشخاص الخاضعين للمراجعة كبشر، فإنه يجب استبعاد أسلوب المباغثة من هذه العملية (يستثنى من ذلك حالات جرد موجودات الصناديق والمستودعات حيث يجب أن تكون مفاجئة).

ويستهدف تطبيق هذا المنهج تحقيق ما يلي: (1)

1- تعزيز العلاقات الإيجابية الموجودة فعلاً بين المراجعين الداخليين وبين الموظفين الخاضعين للمراجعة الداخلية.

2- تحويل الاتجاهات السلبية لدى بعض الخاضعين للمراجعة الداخلية نحو المراجع إلى اتجاهات إيجابية.

3- حصول المراجعين على أكبر قدر ممكن من المعلومات الدقيقة والإيضاحات حول العمليات بأقصر وقت وبأقل الجهود والتكاليف.

4- إشباع حاجات تقدير الذات لدى الخاضعين للمراجعة الداخلية.

5- ضمان قبول توصيات المراجعون الداخليون بأقل قدر من مقاومة المنفذين.

6- تعظيم صورة المراجعة الداخلية داخل المنظمة.

وتعتقد الباحثة أن هذا المنهج يعتبر نموذجاً في تعزيز قبول مفهوم المراجعة الداخلية إذا ما تم تطبيقه ومراعاته والأخذ به، حيث إنه يؤدي إلى خلق صورة إيجابية عن هذا الأخير وعن وظيفته كما يخلق جواً من المودة بين المراجعين الداخليين والموظفين الذين تخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية مما يؤدي إلى التعاون الفعال والإيجابي بين الطرفين.

1- هشام أحمد حسبو، "الاتجاهات السلوكية في المحاسبة"، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981، ص 65-68.

الفصل الرابع

دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة المنهج المقترح
للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

المبحث الأول: إعداد الدراسة التجريبية (الميدانية)

المطلب الأول: الهدف من الدراسة

تستهدف هذه الدراسة اختبار المنهج المقترح في الباب الثاني، لرفع كفاية وظيفة المراجعة الداخلية، وسيتم هذا الاختبار عن طريق قياس الاتجاهات الحالية لدى أفراد العينة تجاه المراجع الداخلي وتجاه الوظيفة المراجعة الداخلية، ويتم إعادة قياس اتجاهاتهم مرة أخرى ولكن بعد تزويد كل أفراد العينة السابقة بمعلومات تتعلق بأربعة أساليب، والتي يقوم عليها هذا المنهج⁽¹⁾، والنتيجة النهائية لهذه الدراسة سوف تعد مؤشراً إلى مدى صلاحية المنهج المقترح للتطبيق العملي.

المطلب الثاني: منهج الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على مقياس (Likert) لقياس الاتجاهات وهو يقوم على وضع عبارات معينة ترتبط بالمجال الذي تعمل فيه الاتجاهات، وقد قسم Likert الإجابة على كل عبارة إلى خمسة أجزاء يختار كل فرد الإجابة التي تتناسب وجهة نظره في العبارة الموازية لها.

وتتراوح تلك الإجابات بين التأييد الكامل في جانب والرفض الكامل على الجانب المعاكس، وفيما بين هذين الإجابتين توجد الإجابات الثلاث الباقية وذلك على النحو التالي:

5	4	3	2	1
غير موافق نهائياً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً

وتشير الأرقام الواردة في داخل المربعات إلى الوزن أو القيمة العددية (الدرجة) لكل إجابة من الإجابات السابقة، وبتجميع درجات الإجابات التي يضعها الفرد للعبارات المختلفة الخاصة بالعنصر موضوع القياس يتم الحصول على اتجاه الفرد الموجب نحو موضوع القياس.

المطلب الثالث: إعداد قائمة الاستقصاء

من أجل قياس اتجاه أفراد عينة الدراسة الميدانية نحو المراجعة الداخلية ونحو من يقوم بها، تم تصميم قائمة استقصاء خاصة، وقد احتوت هذه القائمة على عبارات مؤيدة، وأخرى معارضة للمراجعة الداخلية ولمنفذها. وتم وضع قائمة الأسئلة (الاستبيان) التي عرضت قبل توزيعها على الأساتذة المشرفين، وكذلك ذوي الاختصاص من مراجعين داخليين وحتى المراجعين الخارجيين (مراجعة الحسابات). حيث تم الاختيار الأولى

1- يمثل كل أسلوب من الأساليب الأربعة فرضاً من فروض هذا البحث.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

على عينة من موظفي المؤسسة، وكان عددهم عشرين موظفًا، وقد تم توزيع قوائم الاستقصاء على العينة السابقة الذكر، كما طلب منهم الإجابة على كافة العبارات الواردة في القوائم، مع حرية السؤال عن المعنى المقصود بكل كلمة وردت فيها، وبعد الاختبار الأولى المصغر تم تعديل القائمة، وبحسب الملاحظات التي أوردها أفراد عينة الاختبار، وظهرت بشكلها النهائي في خمسة وسبعين سؤالاً من أجل الإلمام بفرضيات البحث الرئيسية الأربعة والتي كانت هي:

الفرضية الأولى: يقوم المراجع الداخلي بالعملية الإعلامية لمراجعته ولا يبين أهدافها.

الفرضية الثانية: المراجع الداخلي لا يقدم خدمات للأشخاص الذين تخضع أعمالهم بمراجعته.

الفرضية الثالثة: لا ينبغي على المراجع الداخلي التعامل بسلوك إيجابي مع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعته.

الفرضية الرابعة: لا تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه، ولا تؤدي إلى تحسين الأداء وتحقيق نتائج أكثر للمؤسسة.

المبحث الثاني: تنفيذ الدراسة الميدانية

المطلب الأول: اختبار مجتمع الدراسة:

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

المبحث الثاني : تنفيذ الدراسة الميدانية

سيتم في هذا المبحث التطرق إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، ومحاولة إعطاء نظرة حول تطورها التاريخي، والتركيز على أهم المهام والأهداف الإستراتيجية التي تسعى إلى تحقيقها، كما يتم تبين أهم المنتجات التي تُنتجها المؤسسة وعملاؤها وموردوها، وكذا المؤسسات الحليفة والشركات المنافسة لها، كما يتم التطرق إلى بعض مؤشرات نشاطها الاقتصادي، ويتم عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة ولكل قسم من أقسامها، بهدف إعطاء نظرة شاملة وواضحة على نظامها المعلوماتي.

المطلب الأول: نظرة حول المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

الفرع الأول: أسباب اختيار المؤسسة محل الدراسة

حاولنا في هذا الفصل تبين الدور الذي تلعبه مختلف تطبيقات تكنولوجيا المعلومات والاتصال على النظام المحاسبي للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة، وقد تم اختيار هذه المؤسسة لأسباب التالية:

- المكانة المعتبرة التي تحتلها المؤسسة في الاقتصاد الوطني؛ إذ تفرد بإنتاج وتسويق أجهزة القياس والعتاد والتنظيم على المستوى الوطني؛
- تعتبر من بين المؤسسات الوطنية التي شهدت جميع العمليات الإصلاحية في مجال التسيير، كما حظيت باهتمام كبير من طرف الدولة، بهدف جعلها من المؤسسات الناجعة والقادرة على منافسة المؤسسات الأجنبية؛
- توظف المؤسسة إطارات سامية ذات خبرة واسعة في مجال التسيير المالي والمحاسبة؛
- مؤسسة منفتحة على الجامعة، إذ قدمت لنا كل التسهيلات لمباشرة العمل الميداني، كما أتاحت لنا فرصة الإطلاع على جميع الوثائق الداخلية دون أي تحفظ.

الفرع الثاني: تقديم المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

تعتبر المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة من أهم وأقدم المشاريع الاقتصادية على مستوى ولاية سطيف، والوحيدة من نوعها على المستوى الإفريقي في مجال صناعة الميكانيك الدقيقة. هي مؤسسة اقتصادية عمومية تابعة لقطاع الصناعات الثقيلة، تختص في صناعة مختلف أجهزة القياس والمراقبة المستعملة في قياس الماء والكهرباء والغاز والبنزين، كما تختص أيضا في صناعة بعض أنظمة التحكم الكهربائي كالقواطع وأزرار التماس والموصلات الحرارية، وتعد منتجاتها واسعة ومتنوعة موجهة لمختلف الاستعمالات (المنزلية، الصناعية، الفلاحية). تتموقع المؤسسة بالمنطقة الصناعية جنوب شرق مدينة العلمة

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

على الطريق الرابط بين ولاية باتنة والعلمة، أما مقرها الاجتماعي فيتواجد على الطريق الرابط بين العلمة ومدينة جميلة، وفي مجملها تتربع على مساحة قدرها 130.000م²، منها 45.000م² مغطاة. ولأفضل تعريف بالمؤسسة محل الدراسة نعرض البطاقة التعريفية التالية:

الجدول رقم 9: بطاقة تعريفية بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

ENAMC Entreprise Nationale des Appareils de Mesure et de Contrôle	المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة	التسمية
	1.462.825.000 دج	رأس المال الاجتماعي
SGP EQUIPAG la Société de gestion des participations équipements industriels et agricoles	شركة تسيير المساهمات للتجهيزات الصناعية والفلاحية	ملكية رأس المال الاجتماعي
E.P.E-S.P.A <i>Entreprise Publique Economique Société Par Action</i>	مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم	الطبيعة القانونية
BP 248, Route de Djemila, El Eulma, Sétif	ص.ب 248، الطريق الوطني الرابط بين العلمة وجميلة -سطيف	العنوان
	+ 213 (0)36 87 32 70	الهاتف
	http://www.amc-dz.com	الموقع الالكتروني

المصدر: وثائق المؤسسة

لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الفرع الثالث: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

إن المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة هي الوحيدة من نوعها على المستوى الوطني والإفريقي في مجال تطوير وإنتاج واستيراد وتصدير وتسويق أجهزة العد والقياس والتنظيم والحماية، وكل لواحق هذه الأجهزة ومكوناتها، ما يمنحها مكانة إستراتيجية كبيرة في الاقتصاد الوطني نظراً للأسباب التالية:

▪ تساهم المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة في التغطية الكلية لاحتياجات السوق الوطنية من العدادات وأجهزة المراقبة؛

▪ توفر مناصب شغل عديدة ما يساهم في التخفيض من أزمة البطالة على المستوى المحلي؛

▪ تساهم في نقل أحدث التكنولوجيات الحديثة وتطوير قطاع الصناعات الميكانيكية الدقيقة عن طريق إبرام اتفاقيات، وإقامة علاقات مع أكبر المتعاملين الاقتصاديين على المستوى العالمي.

الفرع الرابع: أهداف المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

تسعى المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة إلى التغطية الكلية لمجمل احتياجات السوق الوطنية من العدادات وأجهزة المراقبة، وتوسيع وتطوير جملة منتجاتها للتماشي وطلبات السوق، كما تسعى أيضاً للبحث عن أسواق جديدة (خارجية) لتصدير منتجاتها عبر انتهاج سياسية شراكة فعالة مع المستثمرين الأجانب والمحليين لتطوير الإمكانيات التكنولوجية المتوفرة لديها، بغية تجاوز التأخر التكنولوجي الكبير الذي تعاني منه المؤسسة ومنتجاتها مقارنة بالمؤسسات الأجنبية. ويمكن تلخيص أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في النقاط التالية:

▪ تغطية حاجيات السوق الوطنية من أجهزة القياس والمراقبة؛

▪ تصدير منتجاتها إلى الأسواق الخارجية وبالخصوص إلى بلدان المغرب العربي وإفريقيا؛

▪ تطوير وتوسيع جملة منتجاتها؛

▪ إعادة الاعتبار للصناعة الثقيلة، خاصة الصناعات الميكانيكية الدقيقة؛

▪ البحث عن شركاء أجنبية بغية جذب أحدث التكنولوجيات المستعملة في الخارج.

الفرع الخامس: التطور التاريخي للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

مرت المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة كغيرها من المنشآت الاقتصادية الجزائرية بعدة مراحل أساسية يمكن تلخيصها في:

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

أ- مرحلة ما قبل إعادة الهيكلة: يعود ظهور المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة إلى سنة 1975، ففي إطار المخطط التنموي الذي انتهجته الجزائر آنذاك والهادف إلى إرساء هياكل قاعدية للصناعات الثقيلة، تقرر إنشاء مصنع خاص بإنتاج العدادات. انطلقت الأشغال في المشروع سنة 1976، وتولت الشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONELGAZ* تنفيذه وتسييره، إضافة إلى مجموعة من الشركات الوطنية التي ساهمت في انجاز هذا المركب هي:¹

- الشركة الوطنية لانجاز الهياكل القاعدية والبناء SONATIBA** تكفلت بالهندسة والأشغال العمومية.
- الشركة الوطنية للحديد SONOMETOL*** تكفلت بالتركيب والهياكل.
- شركة SMIT تكفلت بشبكة المياه والغاز، التطهير، الهواء المكيف، والمرافق الصحية.

* *Société Nationale de l'Electricité et du Gaz.*

¹ موقع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، على الخط (<http://www.sonelgaz.dz/Ar/article30,42>)، يوم 25/12/2009

** *Société Nationale de Travaux Infrastructures et de Bâtiment.*

*** *Société Nationale des matériaux métalliques et tôles.*

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

كما تم الاستعانة بشركات أجنبية لإنجاز ورشات هذه المؤسسة أهمها:

الجدول رقم 10: الشركات الأجنبية وجنسياتها والورشات التي شاركت في إنشائها

اسم الشركة	جنسيتها	الورشة المنجزة
Landis & Myr	سويسرية	عداد الكهرباء
Singer	الولايات المتحدة الأمريكية	منظم الغاز
Aquametro	سويسرية	عداد الماء
Telemecanique	فرنسية	أزرار التماس والموصلات الحرارية
Nouvo Pignone	إيطالية	موزع البنزين والمازوت
A.B.B Storz	ألمانية	القواطع التلقائية

المصدر: وثائق الشركة.

دامت الأشغال والانجازات خمس سنوات بين 1976 و 1980 نظراً لكبير حجم المركب الذي تم فيه تجميع كل نشاطاتها الإنتاجية، وبقيت المؤسسة تابعة إلى الشركة الأم SONALGAZ. تُعد سنة 1980 بمثابة نقطة انطلاق المؤسسة في نشاطها؛ حيث تم بهذا التاريخ صناعة عداد الكهرباء، أما باقي المنتجات فقد تسلسل إنتاجها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 11: التسلسل الزمني لبداية نشاط المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

تاريخ الانطلاق	نوع المنتج
1980	عداد الكهرباء
1981	عداد الماء
1982	عداد الغاز
1983	منظم الغاز
1985	القواطع التلقائية
1990	الموصلات الحرارية
1990	أزرار التماس
1991	موزع البنزين والمازوت

المصدر: من إعداد الباحثة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

ب- مرحلة ما بعد إعادة الهيكلة: سنة 1983 ونظراً إلى برنامج إعادة هيكلة الاقتصاد الجزائري، تمت إعادة هيكلة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONALGAZ، ليتم فصل ست مؤسسات من ضمنها المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة عنها¹، وهذا بموجب المرسوم 635/83 المؤرخ في 05/11/1983، وتم إسناد الوصاية على المؤسسة محل الدراسة لوزارة الصناعات الثقيلة.

وقد شهدت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تطوراً سريعاً على جميع المستويات والأصعدة، الأمر الذي ساعدها على الدخول في مرحلة الاستقلالية؛ حيث تم فحص مشروع استقلاليتها بمجلس الحكومة المنعقد في 17 مارس 1989، لتعقد رسمياً أول جمعية عمومية لها في 10 جويلية من نفس السنة، أين تم تنصيب مجلس إدارتها وتحديد رأسمالها الاجتماعي الذي قدر آنذاك بـ 30.000.000 دج، لتصبح مؤسسة عمومية اقتصادية مستقلة ذات أسهم "EPE-SPA"، وقد عرف رأسمالها الاجتماعي تطوراً كبيراً عبر الزمن؛ حيث بدأت العمل برأس مال قدره 30.000.000 دج (3 مليار سنتيم) ليقدّر سنة 1993 بـ 105.000.000 دج، ثم يرتفع بعدها إلى 560.000.000 دج سنة 1998، ليلبغ 770.000.000 دج سنة 1999، وأضحت قيمته في الوقت الراهن مساوية لـ 1.462.825.000 دج.

كما بلغ عدد عمال المؤسسة 564 عاملاً سنة 2009 في حين أصبح هذا العدد 756 عاملاً سنة 2014 حسب الندوة الصحفية المنعقدة مع المدير العام يوم 23 ماي 2014 بفندق الهضاب بسطيف متوزعون بين اطارات و اعوان تنفيذ واعوان تحكم واكبر نسبة كانت تابعة لقسم الكهرباء وتم اختيار عينة عشوائية تتكون من 450 عاملاً . في حين كان الرد على اسئلة الاستبيان من قبل 202 عاملاً في المرحلة الاولى بينما كانت 254 اجابة تحص الاربعة فرضيات المطروحة سابقاً.

ج- آفاق المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة: لا تكتفي المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بصفقتها مؤسسة رائدة على المستوى الوطني لسوق أجهزة القياس والمراقبة، بل تعتزم تطوير نشاطها عن طريق تصنيع منتجات جديدة، إضافة إلى تطوير منتجاتها الحالية لتصبح ذات جودة عالية، عمالتمكّنها من التصدي لمنافسة المنتجات الأجنبية على مستوى السوق المحلية، وكذا غزو الأسواق الخارجية، ما يسمح للمؤسسة باكتساب بعد دولي، وضمان تدفقات معتبرة من العملة الصعبة من شأنها ضمان بقائها وتطورها في المستقبل.

¹ موقع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، على الخط (<http://www.sonelgaz.dz/Ar/article30,30>)، يوم 25/12/2009.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

رغم الجهود الكبيرة والمؤشرات الاقتصادية الايجابية التي تتمتع بها المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة في الوقت الحالي؛ على رأسها توفر إمكانيات مالية ذاتية ضخمة واحتكار شبه تام للسوق الداخلية، إلا أن كل محاولات المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة لتصدير منتجاتها إلى الخارج باءت بالفشل، وهذا لسبب واحد هو التأخر التكنولوجي الكبير الذي تعاني منه المؤسسة ومنتجاتها، ففي الوقت الحالي يعتمد إنتاج العدادات في الخارج على تكنولوجيا المكونات الالكترونية، بينما تعتمد المؤسسة الوطنية في منتجاتها على تكنولوجيا المكونات الميكانيكية الدقيقة، كما تباع المنتجات الأجنبية بأسعار منخفضة إذا ما قورنت بالأسعار التي تفرضها المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة رغم التطور التكنولوجي الذي تتمتع به.

وتعتمد المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة استدراك التخلف التكنولوجي الذي تعاني منه عن طريق انتهاز سياسة الشراكة مع الشركات الخارجية التي ترغب في ذلك، وقد استطاعت المؤسسة إبرام عقدي شراكة مع إحدى كبريات المؤسسات الأجنبية التي تنشط على المستوى العالمي، هما المؤسسة الأمريكية (Sensus Metering Systems) لتطوير صناعة عداد الماء، والمؤسسة الفرنسية (Schneider Electric) من أجل تطوير صناعة عداد الكهرباء¹.

المطلب الثاني: نشاط المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

الفرع الأول: تشكيلة منتجات المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

تقوم المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بتسويق تشكيلة متنوعة من المنتجات ذات الجودة العالية* التي تغطي كلا من ميادين القياس، المراقبة، التحكم، والحماية، ويمكن توضيح مختلف منتجاتها في الجدول الموالي:

موقع شركة تسيير المساهمات للتجهيزات الصناعية والفلاحية، على الخط

http://www.sgpequipag.dz/presentation_amc.htm يوم: 2009/12/25.

* ما مكنها من الحصول على شهادة الإيزو 9001 "ISO 9001 version 2000" منذ جانفي 2001.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الجدول رقم 12: تشكيلة منتجات المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

الشركة المانحة للرخصة	نوع المنتج	المنتج	الخط
شركة LANDIS سويسرا	الإلكترو-ميكانيكي: - أحادي الطور (monophasé) من نوع: CL 43 F3 ، C11 (10-40) أمبير . - ثلاثي الطور triphasé : ML 240 F3.	عداد الكهرباء	الكهرباء
شركة SAGEM فرنسا	الإلكتروني: - أحادي القطب (monophasé) CX 1500 - ثلاثي الأقطاب (triphase) CX 2500		
شركة A.B.B. STORZ ألمانيا	- أحادي القطب S161 - ثنائي الأقطاب التفاضلي F192 - رباعي الأقطاب التفاضلي F194	قواطع Disjoncteur	

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

شركة Télémécanique فرنسا	<ul style="list-style-type: none"> - أزرار التماس ثلاثية الأقطاب LC1D - موصلات حرارية ثلاثية الأقطاب LR1D - قاطع أزرار LE1D - أزرار التماس المساعدة CA2DN - أزرار التماس المساعدة LA1D 	<ul style="list-style-type: none"> أزرار التماس Contacteur موصلات حرارية Discontacteur 	
شركة AM COM American Meter Company الو.م.أ	<ul style="list-style-type: none"> - عداد الغاز من نوع AC5M - منظم الغاز 1293-1893 B 	منتجات الغاز	
شركة Aqua-Metro سويسرا	<ul style="list-style-type: none"> - أحادي القذف 3 م³ سا TNRE - متعدد القذف 3 م³ سا SNR15 - متعدد القذف 5 م³ سا SNR20 	عداد الماء	السوائل
شركة Nuevo- Pignonie إيطاليا	<ul style="list-style-type: none"> - عداد البنزين مع العارض الميكانيكي - عداد البنزين مع العارض الالكتروني - قدرة التفريغ 50 لتر / دقيقة - قدرة التفريغ 90 لتر / دقيقة 	عداد البنزين	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على موقع المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة، وثيقة

الالكترونية تم الاطلاع عليها في (http://www.amc-dz.com/ligne_electricite.php)

و (http://www.amc-dz.com/ligne_fluides.php)، يوم: 2009/12/25.

من الجدول السابق، يمكن القول أن أغلب منتجات المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة ناجمة عن الحصول على ترخيص من أحسن الشركات الأجنبية التي تنشط على المستوى العالمي، كما تعمل

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

المؤسسة على عرض وتطوير منتجات جديدة كونها طرحت خلال سنة 2007 في السوق منتجين جديدين متمثلين في موزعات الوقود من نوع Global Star، وكذا عدادات الغاز الصناعية من نوع G6¹.
الفرع الثاني: المحيط التنافسي للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة وموقعها في السوق المحلية:

تمتعت المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بحماية الدولة لمدة طويلة جداً، ما جعل منها المؤسسة الوطنية الوحيدة في الجزائر المنتجة لعدادات الكهرباء والغاز، كما ترتبط المؤسسة باتفاقيات مع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز تكتسب بموجبها حق الشراء الحصري (Exclusif) لعداد الكهرباء والغاز على المستوى المحلي.

لكن في الآونة الأخيرة، شهدت سوق أجهزة القياس والمراقبة على المستوى الوطني ظهور مؤسسات خاصة منافسة للمؤسسة محل الدراسة، تتمتع منتجاتها بنفس مواصفات وجودة منتجات المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة؛ كمؤسسة ENERGIKAL بغرداية ومؤسسة CETEL بتلمسان، ما خلق جواً من المنافسة بين المؤسسات، إضافة إلى شروع بعض المؤسسات التجارية في استيراد مختلف العدادات من الخارج كشركة ITAF بالجزائر العاصمة، هذا ما دفع بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة إلى إتباع سياسة تجارية من شأنها المحافظة وتوسيع حصتها السوقية، وقد تعلقت سياستها بمتغيرين أساسيين هما سعر منتجاتها والمدة اللازمة لإنتاجها، حيث عملت المؤسسة على تخفيض المدة الزمنية التي تستغرقها في إنتاج منتجاتها، لأن مختلف زبائنها يشترطون التعجيل في استلام مشترياتهم، كما اعتمدت المؤسسة تخفيض أسعارها عن طريق تقليص حجم مصاريف المستخدمين؛ إذ لجأت إلى توظيف عمال يعملون وفق عقود عمل ذات مدة محددة مسبقاً (CDD)* حسب الحاجة، كما اعتمدت تشجيع الخروج الإرادي للمستخدمين الدائمين (Permanents) إلى التقاعد عن طريق منحهم علاوات تشجعهم على الخروج كلاً حسب مدة عمله داخل المؤسسة، وقد نجحت هذه السياسة في تخفيض عدد المستخدمين الدائمين، وبالتالي تقليص مصاريفهم من جهة، ومن جهة أخرى أصبح بإمكان المؤسسة التحكم في حجم المستخدمين المتعاقدين حسب برنامج الإنتاج، ما مكن المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة من تخفيض سعر

¹ Bulletin d'information semestriel "AM.C.OM", numéro 5, mai 2007.

* Contrat de travail à durée déterminée

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

منتجاتها بـ 20 % عما كانت عليه قبل ظهور المؤسسات المنافسة¹، واستطاعت المؤسسة بفضل هذه السياسة كسب ثقة العملاء. وراعت المؤسسة التماشي ومعايير الجودة العالمية من أجل مساعدتها على البقاء، وتمكينها من المحافظة على احتكار السوق والتصدي للمنافسة الخارجية.

الفرع الثالث: أهم المتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

تعتبر المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة من أهم المشاريع الاقتصادية على المستوى الوطني والإفريقي، ويمكن التأكيد على ذلك بالنظر إلى حجم العلاقات التجارية التي تربطها بكبريات المؤسسات سواء على المستوى الوطني أو الخارجي، ويمكن تقسيم المؤسسات المتعاملة مع المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

أ- المؤسسات الممونة للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة:

يمكن تقسيم المؤسسات التي تساهم في تمويل المؤسسة محل الدراسة إلى قسمين:

1) المؤسسات الوطنية: تضم هذه الفئة كل المؤسسات المحلية التي تساهم في تمويل المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بمختلف المواد واللوازم التي تساعد على القيام بنشاطها سواء كانت عمومية أو خاصة، ويمكن عرض أهم المؤسسات الوطنية التي تتعامل مع المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة في الجدول التالي:

الجدول رقم 13: أهم المؤسسات الوطنية الممونة للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

نوع التعاملات التي تربطها بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة	المؤسسات الوطنية	
	الولاية	الاسم
تمون المؤسسة بكل أنواع اللوالب (Boulonnerie,) (Coutellerie	سطيف	BCR
تمون المؤسسة بالدهن	سطيف	ENIP
تمون المؤسسة بالمواد البلاستيكية	سكيكدة	ENIP
تمون المؤسسة بالمواد البلاستيكية	وهران	ENIP
تمون المؤسسة بالزيوت	سطيف	NAFTAL

¹ الوثائق الداخلية لمديرية التجارة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

تمون المؤسسة بالورق	سطيف	SMC
تمون المؤسسة بالمواد المساعدة في عملية التلحيم	الجزائر العاصمة	SOVTELEC

المصدر: الوثائق الداخلية لمديرية التجارة.

2) المؤسسات الأجنبية: تضم هذه الفئة كل المؤسسات الأجنبية التي تساهم في تمويل المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالمواد الأولية وقطع الغيار والمواد الكيميائية والمواد الثانوية التي تدخل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في عملية الإنتاج. يمكن التركيز على أن مساهمة المؤسسات الخارجية في تمويل المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة يفوق الـ 80 % من إجمالي مشترياتها، هذا ما يكلفها مبالغ باهظة من العملة الصعبة. ويمكن عرض أهم المؤسسات الأجنبية التي تتعامل مع المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة في الجدول التالي:

الجدول رقم 14: أهم المؤسسات الأجنبية الممونة للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

نوع التعاملات التي تربطها بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة	المؤسسات الأجنبية	
	الدولة	الاسم
تمون المؤسسة بمركبات عداد الكهرباء	فرنسا	Sagem
تمون المؤسسة بالمواد الأولية والقطع الغيار	ألمانيا	Otto Wolf
تمون المؤسسة بالمواد المعدنية	المملكة المتحدة	B Mason
تمون المؤسسة بالمواد الكيميائية	فرنسا	Ciba Geifi
تمون المؤسسة بالمواد الأولية	إيطاليا	Per Strop
تمون المؤسسة بالمواد الكيميائية	النمسا	Gebeuet Grilla
تمون المؤسسة بالمواد الأولية	بلجيكا	Klubert Bricate
تمون المؤسسة بالمواد الكيميائية وقطع الغيار ومواد ثانوية	ألمانيا	A B B
تمون المؤسسة بالمواد الأولية	سويسرا	Allu Menziken
تمون المؤسسة بالمواد الأولية	ألمانيا	August Krempel

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

المصدر: الوثائق الداخلية لمديرية التجارة.

ب- أهم زبائن المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة:

تمتعت المؤسسة محل الدراسة منذ نشأتها كفرع تابع للشركة الوطنية للكهرباء والغاز، ولمدة طويلة حتى بعد استقلاليتها، بحماية أسواقها ودعم الدولة لنشاطها، ما جعل منها المؤسسة الوطنية الوحيدة في الجزائر المنتجة لعدادات الكهرباء والغاز. تسوّق المؤسسة منتجاتها لكبريات الشركات الوطنية المستهلكة لمختلف العدادات؛ وتتمثل في الشركة الوطنية للكهرباء والغاز والمؤسسة الوطنية للمياه ADE*، وشركة الأشغال الكهربائية KAHRIF، والمؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات الناقلة للغاز KANAGHAZ، ما يجعل منها أكبر وأهم زبائن المؤسسة على المستوى الوطني.

* L'Algérienne Des Eaux.

رغم التقدم والجهود الكبيرة المحرزة إلا أن منتجات المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة لم تستطع اقتحام الأسواق الخارجية، ويعود هذا الفشل إلى تضافر جملة من الأسباب التي يتجلى أهمها في الارتفاع الكبير في تكلفة منتجات المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة، ما يجعلها غير قابلة لمنافسة المنتجات الأجنبية، كما يمكن التركيز على التفوق التكنولوجي (سواء في تقنيات الإنتاج أو المنتج) الذي استطاعت المؤسسات الخارجية تحقيقه، أو التنوع الكبير في تشكيلة المنتجات التي تعرضها المؤسسات الخارجية بما يغطي كل احتياجات القطاعات الاقتصادية.

الفرع الرابع: أهم مؤشرات نشاط المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

يمكن استعراض أهم المؤشرات الاقتصادية التي تعكس الصحة الجيدة لنشاط المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة خلال الخمس سنوات الأخيرة في

الجدول التالي:

الجدول رقم: (15) أهم مؤشرات نشاط المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

السنوات البيان	2003	2004	2005	2006	2007
مبيعات بضاعة	383.759.418,77	159.245.821,08	96.653.145,73	75.328.617,57	123.074.348,15
إنتاج مباع	3.676.298.699,19	3.883.850.434,91	3.525.898.160,08	2.783.599.847,90	2.853.275.148,05
خدمات مقدمة	6.430.790,05	8.113.927,71	37.539.356,40	42.547.723,05	52.309.328,30
رقم الأعمال*	4.066.488.908,01	4.051.210.183,7	3.660.090.662,21	2.901.476.188,52	3.028.658.824,5
نتيجة الدورة الإجمالية	305.799.934,55	364.851.659,24	403.767.135,81	504.629.202,97	564.322.367,4

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على جدول حسابات النتائج للفترات 2003 - 2007، الملحق: رقم.

* رقم الأعمال = مبيعات بضاعة + إنتاج مباع + خدمات مقدمة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالحلمة

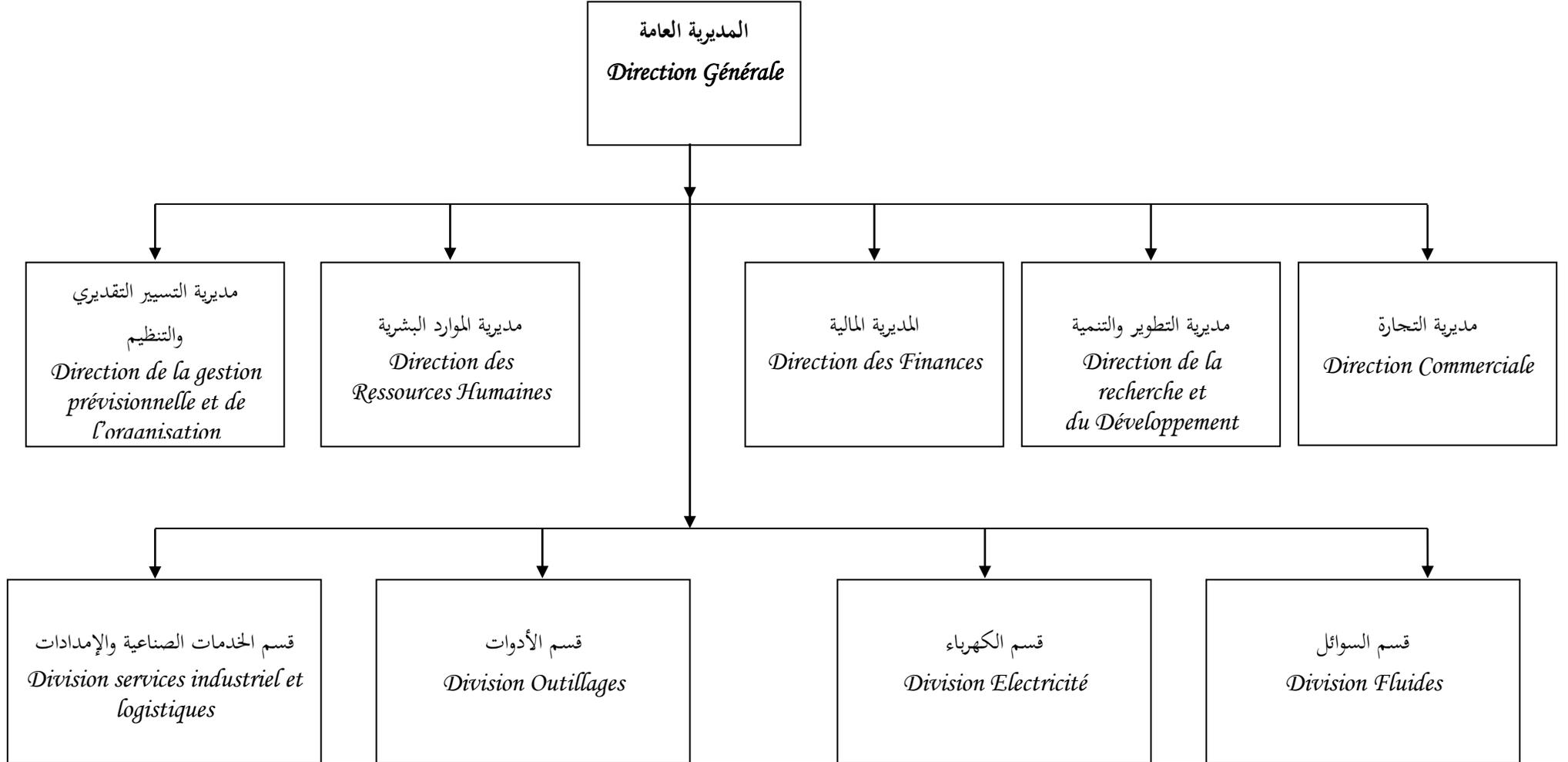
يلاحظ من الجدول أن نتيجة الدورة الإجمالية (قبل الضريبة) خلال فترة الدراسة في تزايد دائم ومستمر، ويمكن شرح ذلك بتزايد رقم أعمال المؤسسة من جهة (الانخفاض في المبيعات المسجل في سنة 2006 راجع إلى تخفيض المؤسسة لسعر بيع منتجاتها، وتزامن هذا التاريخ مع انتهاء الصفقة التي تم عقدها مع شركة (NAFTAL)، ومن جهة أخرى الانخفاض المستمر في مصاريف المستخدمين الناتجة عن سياسة الحد من التوظيف التي تتبعها المؤسسة.

المطلب الثالث: مختلف مستويات السلطة وأقسام المسؤوليات في المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة

تعتمد المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة في تحديد مختلف مستويات السلطة القائمة بها وتقسيم المسؤوليات والأعمال على الهيكلية حسب الوظائف الأساسية للمؤسسة، والهيكلية حسب طبيعة المنتج، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم : (12) الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة



المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة من:

الفرع الثاني: المديرية العامة

تمثل أعلى مستوى إداري بالمؤسسة والمتمثلة في شخص المدير العام، يقوم بالإشراف العام على المؤسسة لضمان حسن سيرها ومراقبة مختلف أنشطتها، كما يتكفل بالتنسيق بين مختلف مسيري المؤسسة. تتفرع عن المديرية العامة عدة مديريات تتمثل في الإدارات الوظيفية والإدارات التشغيلية.

الفرع الثالث: الإدارات الوظيفية

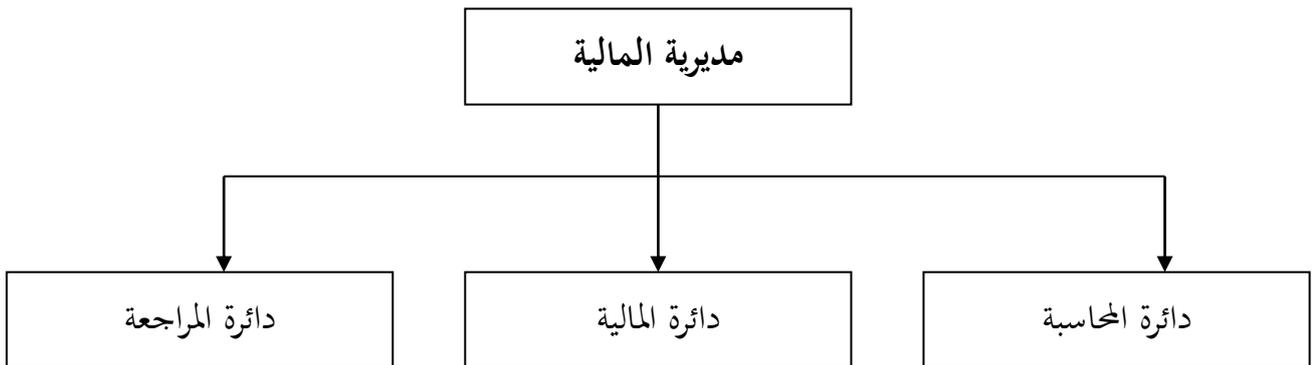
تعتبر هيكلية المؤسسات حسب مختلف الوظائف الأساسية القائمة في تلك المؤسسات من أقدم وأسهل الطرق المستعملة، كما تُعتمد هذه الطريقة في أغلب المؤسسات الجزائرية، حيث تم تحديد خمس وظائف أساسية للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة، وتم تخصيص مديرية لكل وظيفة منها:

أ- مديرية المالية: تسهر مديرية المالية على القيام بالوظائف التالية:

- تحديد نتيجة الدورة؛
- ضمان كفاية مصادر التمويل الداخلية والخارجية؛
- تجميع مختلف العمليات المحاسبية التي تقوم بها الوحدات، وتحضير الميزانية الموحدة للمؤسسة؛
- متابعة الخزينة والكشوفات المحاسبية والقيام بالمراجعة المالية والمحاسبية.

والشكل التالي يبين هيكل مديرية المالية:

الشكل رقم 13: هيكل مديرية المالية



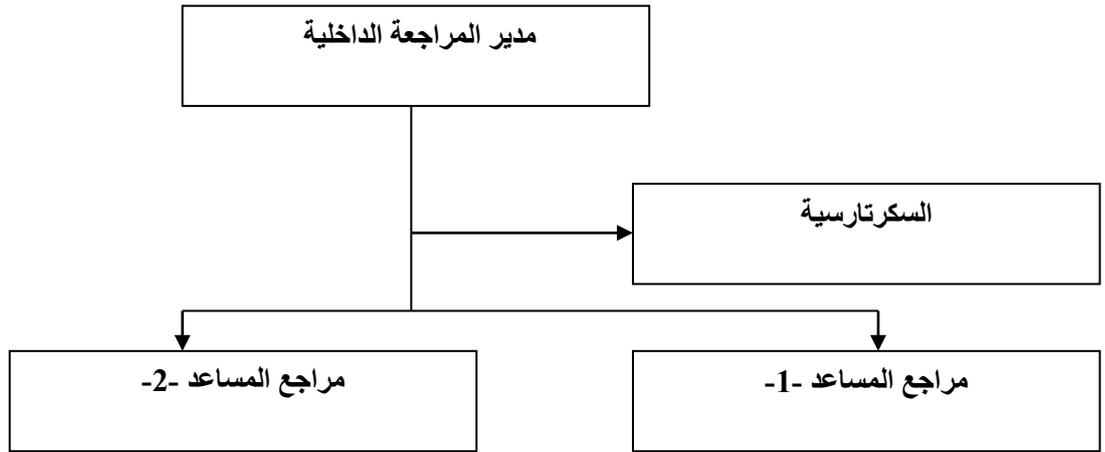
المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

ب- الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية :

هيكل تنظيمي لمديرية المراجعة (أنظر الشكل أدناه) للمؤسسة A.M.C يتوافق مع التنظيم الإداري للمؤسسة و يتطلب تشكيلة بسيطة من المراجعين الذين يسهل اختيارهم من بين العاملين بالمؤسسة كما يسمح بتنفيذ مهمات مراجعة متنوعة تشمل جميع أنشطة و وظائف المؤسسة بما فيها الجانب المالي و المحاسبي .

الشكل رقم 14 مشروع هيكل تنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية بمؤسسة A.M.C



المصدر : وثائق خاصة بمديرية الموارد البشرية

تتكون دائرة المراجعة من شخص واحد هو نفسه رئيسها والذي يتم تعيينه من داخل المؤسسة (توظيف داخلي) بناء على خبراته الواسعة في مجال المحاسبة .

وفي سنة 2001 استلم مهام المراجعة واصبح مسؤولاً بصفة مباشرة امام المدير المالي و المحاسبي فالمراجع الداخلي يتولى مسؤولية الاشراف على قسمه و السهر على نجاح مهمات المراجعة وتسيير افراد قسمه بدءا باختيار المراجعين المساعدين وتولي مهمة تكوينهم وتقسيم العمل عليهم فالمراجع المساعد يقوم بتنفيذ عمليات الفحص و التدقيق وعرض و مناقشة نتائج الفحوصات مع مسؤوله المباشر اثناء او عند انتهاء كل مهمة مراجعة .

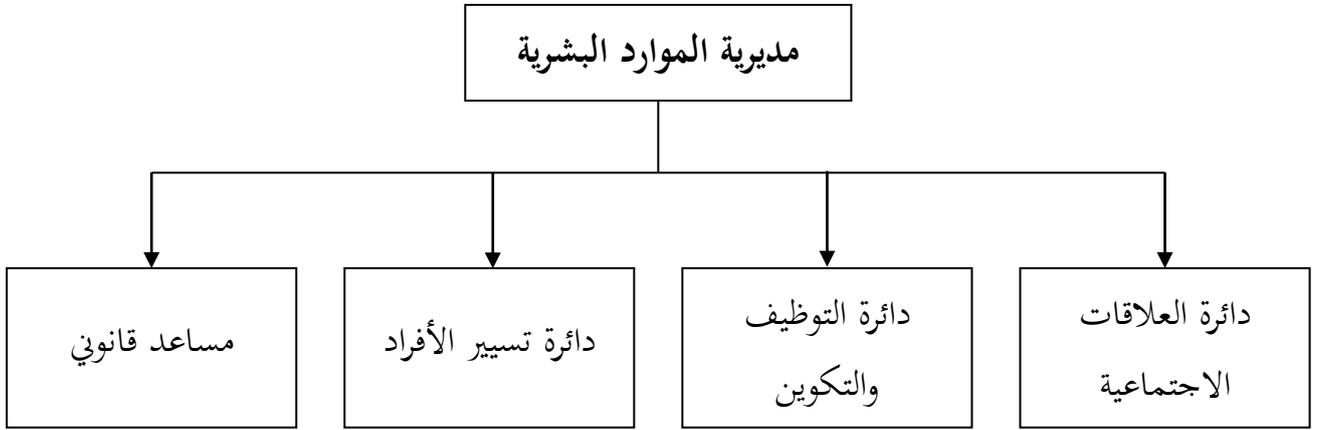
الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

ج- مديرية الموارد البشرية: تسهر مديرية الموارد البشرية على القيام بالوظائف التالية:

- تحديد سياسة لإدارة الموارد البشرية على مستوى المؤسسة ومتابعة تنفيذها؛
- السهر على تطبيق قانون العمل؛
- التكفل بعملية توظيف اليد العاملة التي تحتاجها المؤسسة؛
- متابعة ومعالجة ظاهرة التغيب على مستوى المؤسسة.

والشكل التالي يبين هيكل مديرية الموارد البشرية:

الشكل رقم 15: هيكل مديرية الموارد البشرية



المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة.

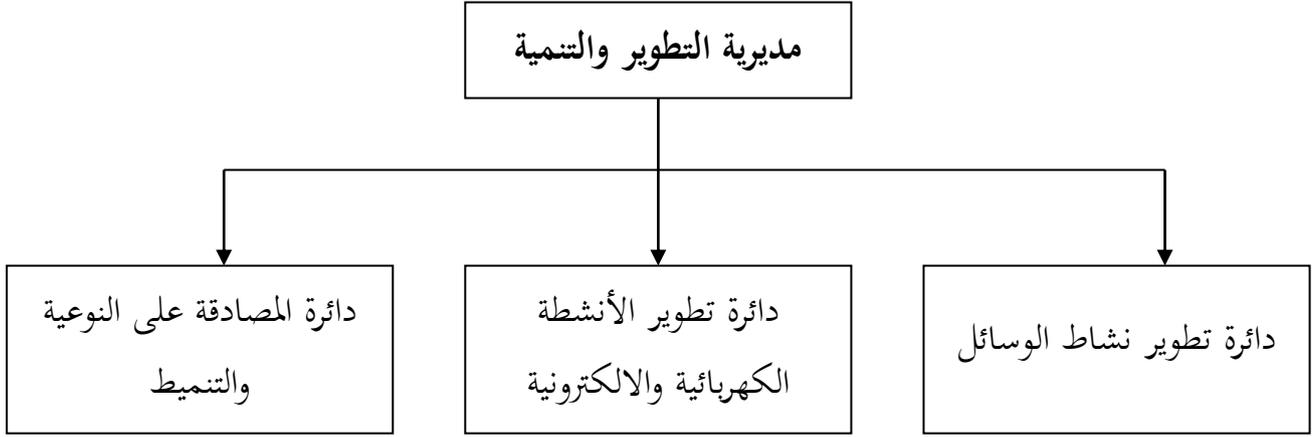
ج- مديرية التطوير والتنمية: تضطلع مديرية التطوير والتنمية بالوظائف التالية:

- تصميم وتطوير مختلف منتجات المؤسسة؛
- تسعى لتنميط (standardisation) مختلف منتجات المؤسسة لتتماشى والمعايير العالمية؛
- دراسة ومتابعة المشاريع الجديدة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

والشكل التالي يبين هيكل مديرية التطوير والتنمية:

الشكل رقم 16 : هيكل مديرية التطوير والتنمية



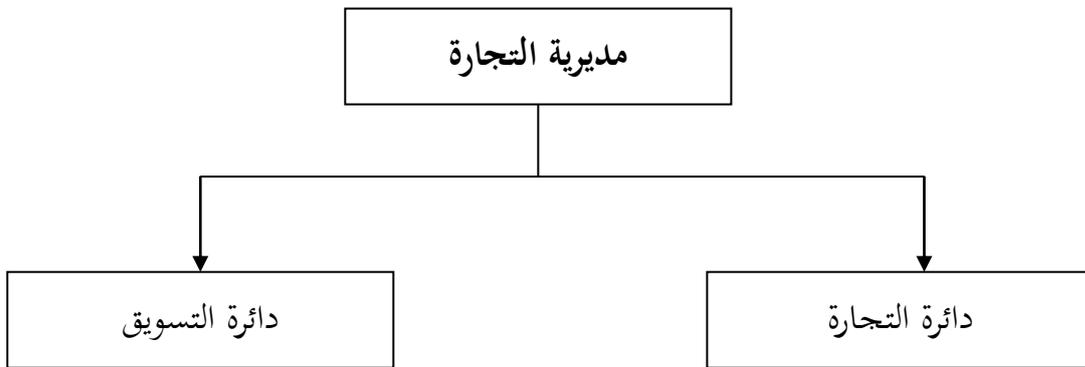
المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة.

د- مديرية التجارة: تسهر مديرية التجارة على القيام بالوظائف التالية:

- السهر على التسويق الحسن لجميع منتجات المؤسسة ومحاولة تطوير رقم أعمالها؛
- دراسة السوق الوطنية ومتابعة منافسي المؤسسة سواء في الداخل أو الخارج؛
- البحث عن أسواق جديدة؛
- ضمان وتحسين خدمات ما بعد البيع.

والشكل التالي يبين هيكل مديرية التجارة:

الشكل رقم 17 : هيكل مديرية التجارة

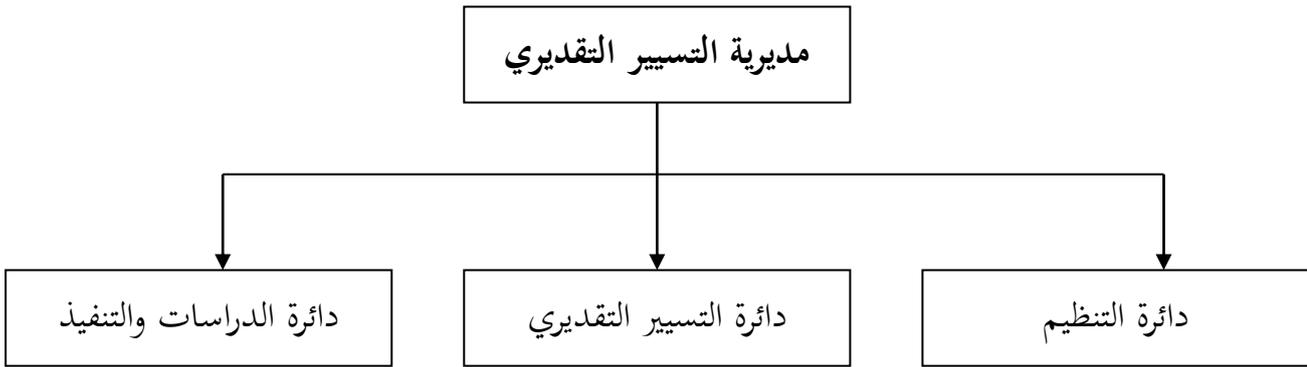


المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة.

ه- مديرية التسيير التقديري والتنظيم: تسهر مديرية التسيير التقديري والتنظيم على القيام بالوظائف التالية:

- إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحديد إجراءات العمل بها؛
 - تحضير الميزانيات التقديرية وتقارير التسيير الدورية؛
 - وضع قنوات الاتصال للإعلام الآلي بالمؤسسة.
- والشكل التالي يبين هيكل مديرية التسيير التقديري والتنظيم:

الشكل رقم 18: هيكل مديرية التسيير التقديري والتنظيم



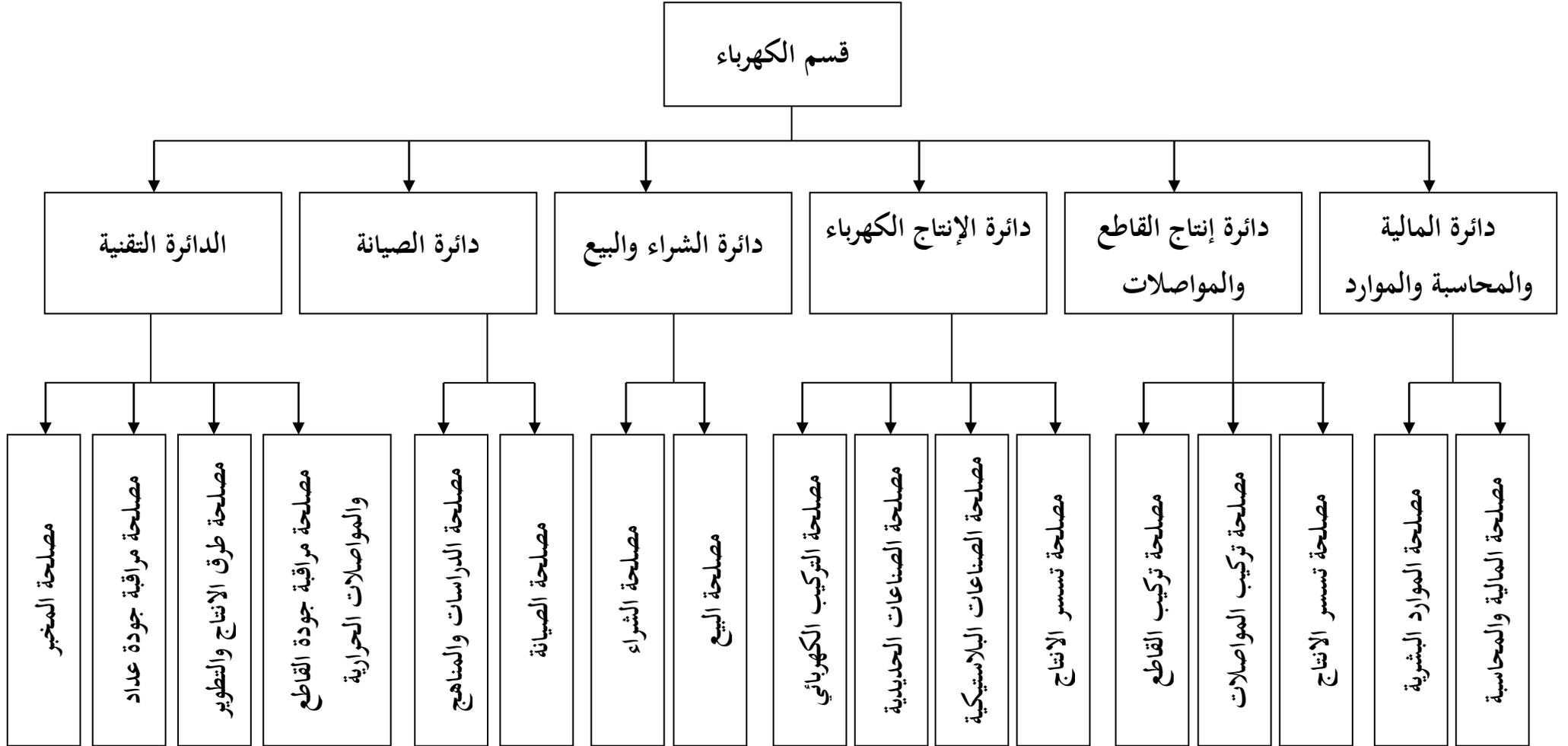
المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة.

الفرع الرابع: الأقسام التشغيلية

يتم هيكلية المؤسسات حسب طبيعة الأنشطة أو المنتجات التي يتم إنتاجها في تلك المؤسسات، ويتم استعمال هذه الطريقة على مستوى الوحدات الإنتاجية. حسب هذه الطريقة تم تحديد أربعة أنشطة أساسية للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة، وتم تخصيص مديرية لكل منتج أو نشاط تقوم به المؤسسة، وهي:

أ- قسم الكهرباء: يعد هذا القسم من أهم أقسام المؤسسة من حيث رقم الأعمال وعدد العمال، يختص في تصنيع وتركيب وبيع كل المنتجات المرتبطة بالكهرباء كعدادات الكهرباء، القواطع، أزرار التماس والموصلات الحرارية بأنواعها، والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لقسم الكهرباء:

الشكل رقم : 19 الهيكل التنظيمي لقسم الكهرباء

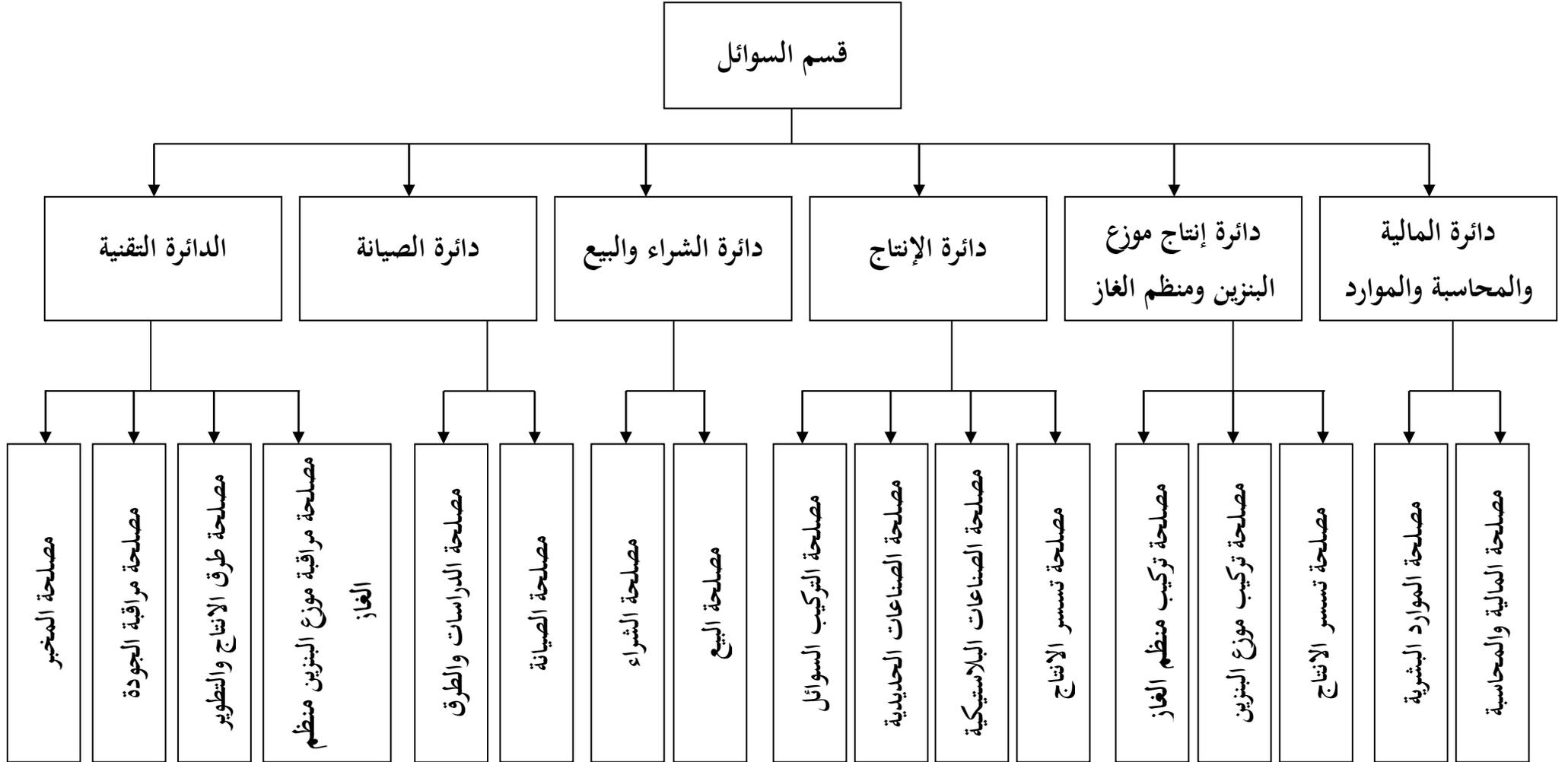


المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة

**الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة**

قسم السوائل: يتم في هذا القسم تصنيع وتركيب كل المنتجات التي تستعمل لقياس السوائل المختلفة؛
كعدادات الماء والغاز وكذا موزعات البنزين والمازوت، والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لقسم السوائل:

الشكل رقم 20: الهيكل التنظيمي لقسم السوائل

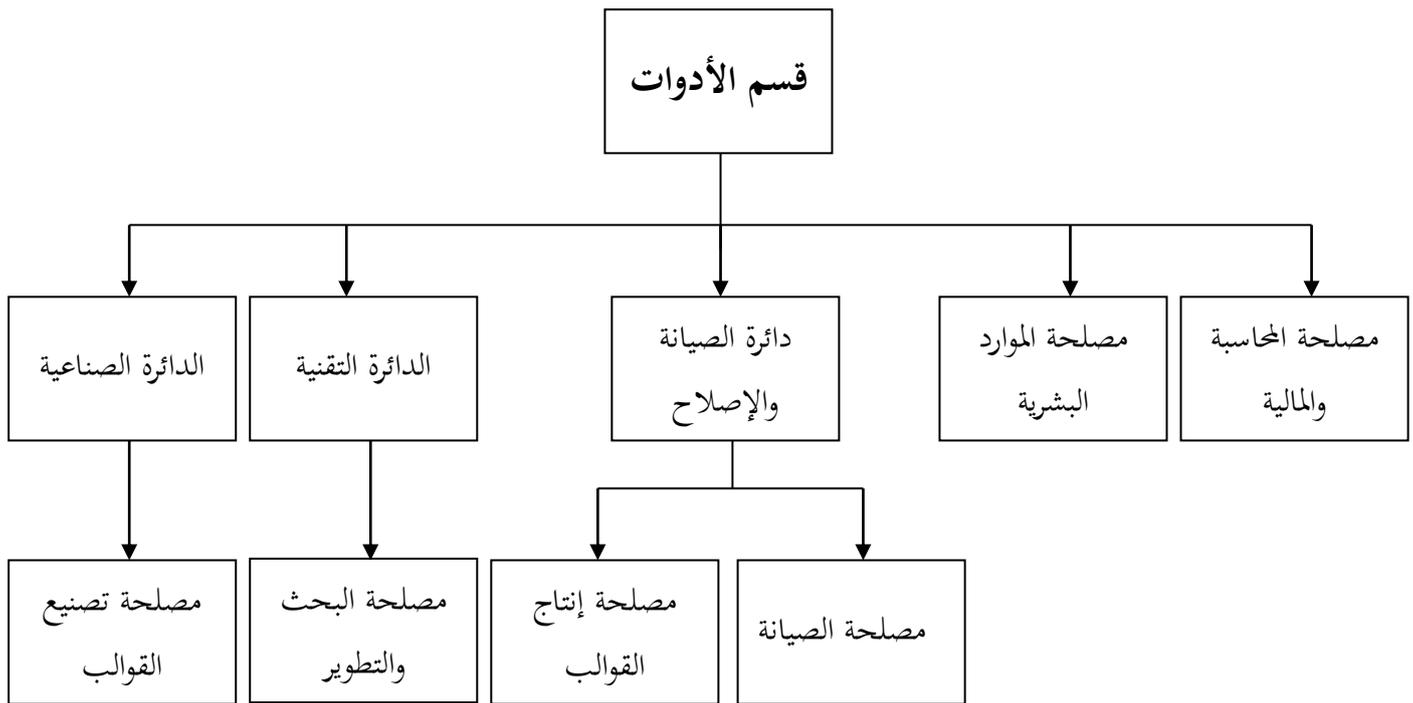


المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

ج- قسم الأدوات: يأخذ هذا القسم على عاتقه عملية تصميم، تصنيع، شراء، صيانة وإصلاح مختلف الأدوات واللوازم التي يتم استعمالها في عمليات الإنتاج، كما يختص في عملية صنع، شراء وتصليح مختلف القوالب (moules industrielle) التي تحتاجها الأقسام الأخرى لإنتاج مختلف منتجات المؤسسة، والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لقسم الأدوات:

الشكل رقم 21: الهيكل التنظيمي لقسم الأدوات

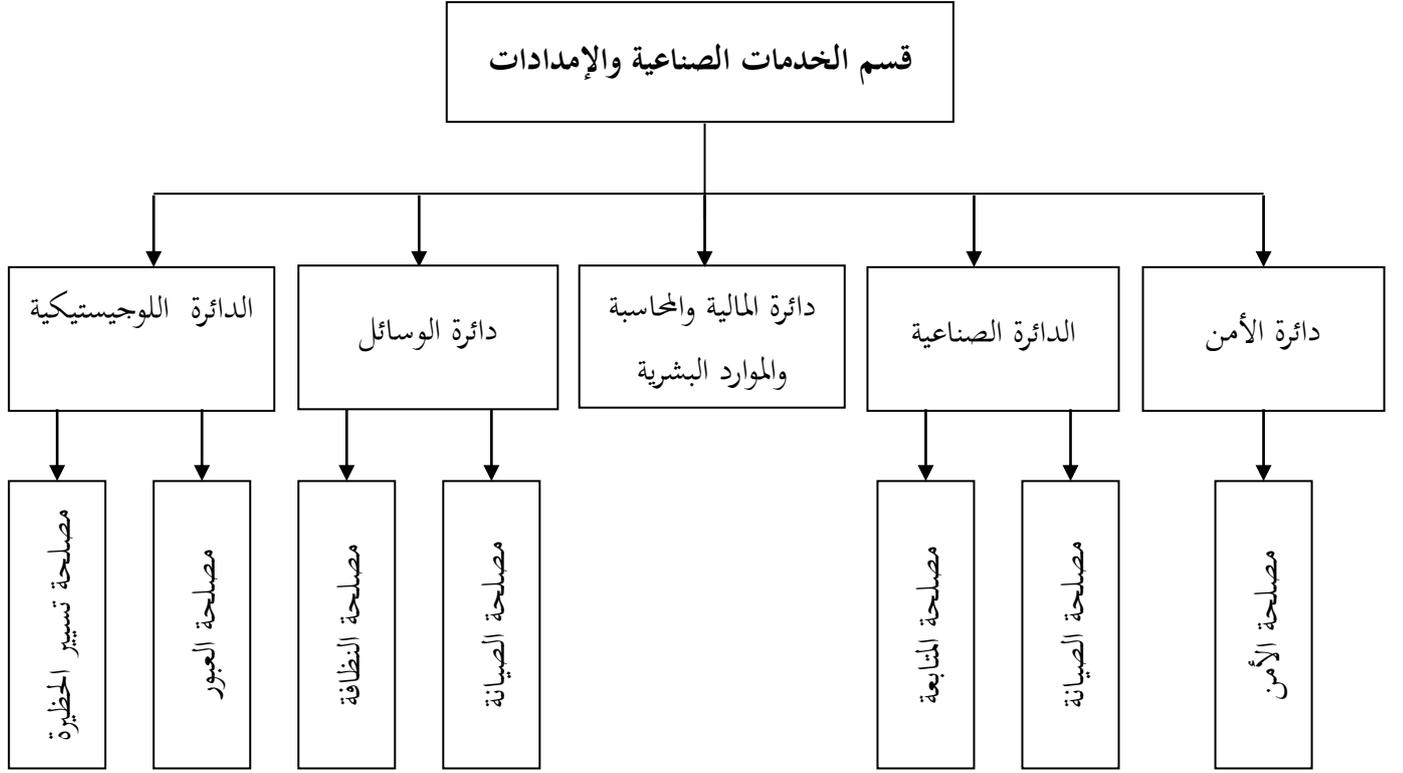


المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة.

د- قسم الخدمات الصناعية والإمدادات: يهتم هذا القسم بتوفير جل الخدمات الاجتماعية المختلفة والإمدادات اللوجيستكية التي تسهل سير نشاط الأقسام الأخرى من أمن، نقل العمال، النظافة، أعمال الصيانة وغيرها، والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لقسم الخدمات الصناعية والإمدادات:

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الشكل رقم 22: الهيكل التنظيمي لقسم الخدمات الصناعية والإمدادات



المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة.

المطلب الرابع: توزيع قوائم الاستقصاء وجمعها

تمت الدراسة التجريبية الحالية على مرحلتين:

المرحلة الأولى:

تم توزيع قائمة استقصاء على جميع أفراد العينة والتي كان عددها 450، وقد طلب منهم الإجابة عليها ثم إعادتها إلى الباحثة، وقد تمت الإجابة عليها فعلا من قبل أفراد العينة المختارة، حيث الدراسة الأولية احتوت على 20 سؤالا، تم استرجاع 202 فقط منها وكان الغرض منها هو:

* تعزيز قبول المراجعة الداخلية في المؤسسة E.N.A.M.C من قبل الموظفين الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، وكانت أسئلة الاستبيان الخاصة بالمرحلة الأولى كما يلي:

استبيان الدراسة الميدانية القسم الأول:

هذا الجزء من الاستبيان هو من أجل: "رأي كل موظف في مهمة المراجعة الداخلية".

مكونات الاستبيان:

تكونت الإستبانة من قسمان:

أ- القسم الأول: يحتوي على بعض الأسئلة التي غرضها معرفة بعض المعلومات الشخصية عن الموظف الذي سيقوم بتعبئة الاستبيان، فيسجل (القسم الذي يعمل به، مؤهله العلمي، تخصصه، جنسه، عدد سنوات الخبرة، عمره، وعلاقته بالمراجعة الداخلية)، ويحتوي على 20 سؤالاً الغرض منها تعزيز قبول المراجعة الداخلية. (أنظر للملحق رقم 01 ص 400)

ب- القسم الثاني: هذا القسم يحتوي على أربعة وسبعون سؤالاً موزع على عينة مقدرة ب 450 عاملاً في حين تم استرجاع 254 استبياناً قابلاً للتطبيق. تتمثل الأسئلة حول الرأي القائلين بتعبئة الاستبانة في نشاط المراجعة الداخلية وعلاقة الأفراد الخاضعة أعمالهم للمراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي نفسه، وهو جوهر البحث، وكذلك دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء، وذلك باختبار واحدة من خمسة إجابات التي تمثل المدى الذي تم اختياره لقياس المتغيرات. وبالتالي نكون قد قسمنا القسم الثاني بدوره إلى جزئين :

- جزء أول: يخص دراسة علاقة الأفراد مع المراجع الداخلي،

- جزء ثاني: يخص دور المراجعة في تحسين الأداء (أنظر للملحق رقم 02 ص 406)

تحليل البيانات: أساليب تحليل البيانات:

- تحليل الأهمية النسبية للاختيارات.

- التحليل الوصفي الإحصائي.

أ- تحليل الأهمية النسبية للاختيارات:

* المتغير التابع:

- أهمية المراجعة الداخلية ومدى ميولها: (الأسئلة من 1 إلى 4)

تبين أن نسبة من اختار الإجابات الإيجابية تفاوتت من سؤال إلى آخر، فتراوحت بين 58% و 99%، وبشكل عام كانت نسبة الإجابات الإيجابية أكثر من 85%، وهذا يشير إلى قبول مفهوم المراجعة الداخلية والتأكيد على أهميتها وضرورتها.

وعليه نقول بأن وجود وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة أمر في غاية الأهمية، نظراً للدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في مساهمتها في منع وقوع الأخطاء واكتشاف حوادث التلاعب والاختلاس والتزوير، أما بالنسبة للأسئلة الخاصة بضرورة وجود مراجعين داخليين في المؤسسة، فقد بلغ متوسط الإجابات على هذا السؤال

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

4.737، كما أن 99% من الموظفين في عينة الدراسة يرون وجود مراجعين داخليين في مؤسستهم يعتبر ضرورياً جداً.

* أما بالنسبة للأسئلة الخاصة برؤية الموظفين للمراجع الداخلي فكان متوسط الإجابات 4.292، إذا أن 89% من الموظفين في عينة الدراسة يقابلون وجود المراجعين الداخليين في المؤسسة بارتياح كبير وكبير جداً.

* أما بالنسبة للأسئلة التي تخص المراجعة الداخلية وتزويد المؤسسة بالمعلومات اللازمة والضرورية، فقد بلغ متوسط الإجابات على هذه الأسئلة 3.772، إذا أن 69% من الموظفين في عينة الدراسة يعتقدون أن دور المراجع الداخلي في تزويد الشركة بالمعلومات كبير، كذلك وترى الباحثة أن المراجع الداخلي عندما يقوم بتدقيق كامل وشامل لمعاملات المؤسسة كلها وليس عن طريق العينات، فإن أمامه فرصة كبيرة للإطلاع على كافة المعلومات المتعلقة بنشاطات المؤسسة المختلفة، خاصة إذا كانت المراجعة مالية محاسبية وإدارية، حيث إن ارتباط المراجع الداخلي يكون عادة مع المدير العام للشركة، فإنه يطلع على سير العمل في مختلف الأقسام والدوائر، ويبين له كافة المخالفات التي ترتكب أو التجاوزات التي تتم، وبالتالي فإن المراجعة الداخلية تعتبر مصدراً جيداً وكبيراً لتزويد الإدارة بالمعلومات.

* أما بالنسبة للأسئلة المتعلقة بدور المراجعة الداخلية ودورها في مساعدة الشركة على حماية ممتلكاتها، فقد بلغ متوسط الإجابات 4.248، إذا أن 84% من الموظفين في عينة الدراسة يرون أن دور المراجعة الداخلية في مساعدة المؤسسة على حماية ممتلكاتها كبير جداً.

وترى الباحثة أن المراجع الداخلي عندما يقوم بواجبه وبشكل جيد في منع التلاعبات والأخطاء والاختلاسات، وبالتالي فهو يعتبر الحارس الأمين الذي يحمي ممتلكات المؤسسة.

* أما بالنسبة للأسئلة الخاصة بدور المراجع الداخلي في مراقبة صحة العمليات، فقد بلغ متوسط الإجابات على هذا السؤال 4.267، إذا أن 88% من الموظفين في عينة الدراسة يرون أن دور المراجع الداخلي في مساعدة المؤسسة لرقابة صحة عملياتها هو دور كبير جداً.

وبالتالي يمكن القول بأن المراجعة الداخلية دورها هو منع حدوث الخطأ قبل وقوعه، وبالتالي فالمراجعة الداخلية تصبح العين الساهرة على رقابة صحة العمليات.

وترى الباحثة أن قيام المراجعة الداخلية بتزويد الشركة بالمعلومات وبحماية ممتلكاتها ورقابة صحة عملياتها، كل ذلك يعتبر من النتائج الإيجابية الهامة التي تؤدي إليها عملية المراجعة الداخلية، كما يجب على

**الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة**

المؤسسات أن تهتم بنشاط وظيفة المراجعة الداخلية من جميع الجوانب، بحيث وجود مراجعة مالية بغية التأكد من صحة العمليات المالية، ومراجعة محاسبية بغية التأكد من صحة العمليات المحاسبية، والمراجعة الإدارية التي تعمل على التأكد من تطبيق كافة الأنظمة والقرارات والتعليمات الإدارية والتفديد بها وكذلك حماية ممتلكات المؤسسة وأصولها.

ويبين الجدول التالي درجة الإجابة (أهميتها) لكل سؤال من الأسئلة الموضحة أدناه:

جدول رقم (16): درجة الإجابة للأسئلة المتعلقة بأهمية المراجعة الداخلية ومدى قبولها

رقم السؤال	موضوع السؤال	موافق جداً %	موافق %	محايد %	أرفض %	أرفض جداً %
1	ضرورة وجود مراجعين داخليين	84.65	14.36	0.99	-	-
2	اعتماد متزايد على المراجعة الداخلية	33.66	43.16	10.89	8.42	3.47
3	وجود مراجعين في الشركة	43.16	45.05	8.42	2.97	-
4	درر المراجع الداخلي في حصول الشركة على معلومات	26.73	42.08	14.85	14.36	1.98
5	عمل المراجع يؤدي إلى نتائج إيجابية	32.67	57.92	4.95	1.49	2.97
6	أهمية إعداد التقرير ودرجة الرضا عن المراجع الداخلي	44.06	43.08	9.40	2.97	0.49
7	من الأفضل أن يكون في الشركة مراجعة	74.75	4.94	18.32	0.99	0.99

ب- شخصية المراجع الداخلي:

إن الأسئلة التي تخص شخصية المراجع الداخلي وصفاته أثناء قيامه بمهام المراجعة فمتوسط الإجابات على تلك الأسئلة قد بلغ 3.787 حيث إن 69% من الموظفين في عينة الدراسة يفضلون التعامل مع المراجع الداخلي الذي يتمتع بالشخصية الجادة، وأن 31% منهم يفضلون التعامل مع المراجع الداخلي ذي الشخصية المرحة.

وترى الباحثة أن شخصية المراجع الداخلي تلعب دوراً هاماً في تعامله مع الآخرين، فالشخصية الجادة والمرحة والهزلية كل منها تعكس نظرة مختلفة للآخرين عن المراجعة الداخلية. فالمراجع ذو الشخصية الجادة

**الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة**

يفرض احترامه على من يتعامل معهم، وبالتالي يحسب له الموظفون حساباً قبل أن يفكروا في ارتكاب الأخطاء أو المخالفات، تجنباً للمواجهة معه، عكس المدقق صاحب الشخصية الهزلية المرحة، حيث إن هذا الأخير يطمئن الموظف الذي يتعامل معه، مع أنه يستطيع أن يمرر المخالفة من بين يدي المراجع الداخلي بسهولة، معتمداً على خفة دمه، وعلى براعته في خلق جو من المرح حول المراجع.

وترى الباحثة أنه قد تكون الشخصية الجادة للمراجع الداخلي ذات أثر سلبي وغير مقبول لدى بعض الموظفين، والذين يعتقدون أن المراجع الداخلي موجود لاكتشاف أخطائهم ومخالفاتهم، لذلك لا يرغبون في التعامل معه، ولكن أثرها يكون إيجابياً على المؤسسة، أما الشخصية المرحة فإنها تكون إيجابية على الموظفين، ولكنها سلبية بالنسبة للمؤسسة.

ويبين الجدول أدناه التكرارات النسبية لشخصية المراجع الداخلي:

جدول رقم (17) التكرارات النسبية لشخصية المراجع الداخلي

شخصية المراجع	عدد التكرارات	التكرارات النسبية
الجادة جداً	21	10 %
الجادة	118	58.5 %
المرحة	62	31 %
المرحة جداً	1	0.50 %
الهزلية	0	0
المجموع	202	100 %

ج- كفاءة المراجع الداخلي:

تعني الكفاءة النجاح في استخدام المهارات والقدرات الشخصية والموارد المتاحة أفضل استخدام ممكن. فالمراجع الكفاء يعرف كيف يتعامل مع من حوله من الموظفين، ويكون مقتنعاً في تصرفه، كما أنه يكون مقتنعاً في معالجته، كما يكتشف أخطاء الآخرين بحكمة وهدوء دون إثارة ضجة حولها.

ومن أجل رفع مستوى كفاءة أداء المراجع الداخلي، فإن الإدارة قد تلجأ لتدريبه من أجل تعديل سلوكه من الناحية المهنية أو الوظيفية، وذلك لاكتساب المعارف والخبرات التي يحتاج إليها الفرد للحصول على

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

المعلومات التي تنقصه، ومعرفة الاتجاهات الصالحة للعمل والأنماط السلوكية والعادات اللازمة، وذلك إلى جانب استخدام الإدارة للتعليم كوسيلة لتعديل أفكار وسلوك المراجعين والموظفين على حد سواء. وقد بلغ متوسط الإجابات على الأسئلة المتعلقة بكفاءة المراجع الداخلي 4.584 حيث أن 61% من الإجابات في عينة الدراسة اختارت الكفاءة العالية جداً، وهذا يدل على أهمية الكفاءة العالية في تعزيز قبول مفهوم المراجعة الداخلية، ومن المنطقي أن طبيعة عمل المراجع بحاجة إلى كفاءات عالية، وخاصة أن معايير المراجعة الداخلية والخارجية أيضاً تتطلب أن يكون لدى المراجع الكفاءة اللازمة والمناسبة، وعليه يمكن القول أن المراجع الداخلي غير الكفاء سيكون عرضه لارتكاب الكثير من الأخطاء والمخالفات، ولا يحسن الحكم على الأمور، وهذا بدوره يؤدي إلى اهتزاز وزعزعة ثقة الإدارة وثقة الموظفين به، وبالتالي ثقته بنفسه.

كما أنه سيؤدي بالموظفين الذين تخضع أعمالهم للمراجعة إلى اللامبالاة في عملهم حتى لو أدى ذلك إلى ارتكاب أخطاء ومخالفات لأنهم لن يحسبوا للمراجع الداخلي حساباً. وترى الباحثة كذلك أن الموظفين عندما يلمسون بالمراجع الداخلي الدافع الشخصي لتحسين نوعية عمليات المراجعة، وعدم الربط بين العلاقات الشخصية، والعمل وأنه يتمتع بالمتابعة والصبر، وأنه قادر على توجيه الملاحظات والانتقادات البناءة دون إثارة غضبهم، فإنه سوف يكون أقرب إليهم ويعزز قبول مفهوم المراجعة الداخلية لديهم.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

جدول رقم (18) التكرارات النسبية لكفاءة المراجع الداخلي:

التكرارات النسبية	عدد التكرارات	كفاءة المراجع الداخلي
61 %	124	عالية جدًا
36 %	72	عالية
3 %	6	عالية نسبيًا
0	0	منخفضة
0	0	منخفضة جدًا
100 %	202	المجموع

كما لا يفوت الإشارة إلى أن المراجع الداخلي أصبح دوره معترفًا به أكثر من الماضي، حيث الاعتراف المتزايد بالمراجعة الداخلية كوظيفة إدارية ورقابته فعالة تخدم أهداف المؤسسات ككل، لذا يجب على المراجع الداخلي بذل المزيد من الجهود للمحافظة على حقه في هذا الدور المسند إليه بكافة أبعاده، إذ عليه كذلك أن يدرك تمامًا بأن عمله استشاري وليس تنفيذي، وأنه يتمثل في إعطاء النصيحة، لا في إصدار الأوامر، وأن مهمته ونتائج أعماله تقدم إلى الآخرين ولا تفرض عليهم، وعليه فإن خدمات المراجع الداخلي تدخل في باب الخدمات الاستشارية، وأن مقترحاته وتوصياته تؤخذ بها ولكنها لا تتمتع بقوة الإلزام.

د- سلوك المراجع الداخلي:

إن المراجع الداخلي يتصرف في المواقف المختلفة في محاولة للتوفيق بين أفكاره ومشاعره المتنوعة، كذلك فإنه يسلك سلوكًا رشيدًا في الاستجابة للتفاعل مع الموظفين، ففي كل مرة يتعرض المراجع الداخلي لمواجهة مع الموظفين، فإنه سيتعين بما لديه من اتجاهات محددة في اختيار نمط السلوك الملائم لذلك، فإن سلوك المراجع الداخلي في هذا المجال يعتبر من الأمور الهامة التي تلعب دورًا رئيسيًا في تعزيز قبول مفهوم المراجعة الداخلية، وبالتالي زيادة هذا القبول من الأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعة الداخلية.

أما إذا تكونت لديهم سلبية قائمة على تصور بأن المراجع الداخلي يتحرك ضمن إطار عمل معقد وغير مرن، وأنه كثيرًا ما يهمل المشاعر الإنسانية ولا يعبأ إلا بالمنطق، وأنه ينعزل عن الحياة الاجتماعية، فإن هذه الصورة لن تعزز قبول مفهوم المراجعة الداخلية.

**الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة**

وقد تبين من تحليل نتائج الاستبيان أن 96 % من الموظفين في عينة الدراسة يشعرون أن المراجع الداخلي طرف متعاون مع زملائه الآخرين، بينما لا يشعر 4 % منهم بذلك وقد بلغ متوسط الإجابات عن الأسئلة الخاصة بسلوك المراجع الداخلي 4.861.

ويرى 84 % من الموظفين أن المراجع الداخلي يتعامل مع الآخرين معاملة الحريص على أعمال المؤسسة، بينما يرى 3 % من الموظفين أنه يتعامل مع الآخرين معاملة الوفاء للأصدقاء، حيث إن المراجع في بعض الأحيان يكون في موقف حرج، فيما إذا اكتشف خطأ أو تلاعب من قبل أحد الموظفين الذين يعتبرون من أصدقائه المقربين، فهذا إما أن يقوم بواجبه ويكتب تقريراً يؤدي فيه صديقه ، أو أن يتغاضى عن الخطأ ويرضي صديقه، كما يرى 9% منهم بأنه يتعامل مع الآخرين معاملة فوقية، ويرى 3.5 % أنه يتعامل مع الآخرين معاملة انتهازية، ويرى 0.5% أنه يتعامل مع الآخرين معاملة الابتزاز .

وفي الحقيقة أن المراجع الداخلي الذي يتعامل مع الآخرين من منطلق الحرص على أعمال الشركة قبل أي اعتبار آخر يكون أقرب إلى الموظفين وقبولهم، لذا نجد أن 84% من الموظفين اختاروا هذه الإجابة.

والجدول التالي يبين التكرارات النسبية لسلوك المراجع الداخلي

جدول رقم (19)

رقم السؤال	موضوع السؤال	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
1	يعتبر المراجع الداخلي طرفاً متعاوناً	19 %	25 %	25 %	3.5 %	0.5 %
2	يعتبر المراجع الداخلي بمثابة زميل وصديق	29 %	84 %	17 %	5.5 %	0.5 %
3	يوجد مركزية في العمل عند المراجعة فتتم المراجعة الداخلية	8.5 %	5.5 %	33 %	46 %	7 %

ويلاحظ كذلك من الجدول أعلاه بالنسبة للسؤال الخاص بمركزية العمل، فقد بلغ متوسط الإجابات 2.624 وتبين أن 8% من الموظفين في عينة الدراسة يشعرون بالمركزية بالعمل بدرجة عالية جداً عندما يقومون بمراجعة قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة، كما أن 33 % من الموظفين يشعرون بالمركزية بدرجة قليلة و 46 % منهم يشعرون بدرجة قليلة جداً، و 7% منهم يشعرون أنه لا توجد مركزية في قسم المراجعة الداخلية بتاتاً.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

وبالتالي نصل إلى أن الموظفين الخاضعين للمراجعة عندما يلمسون تعاون المراجع الداخلي معهم ومراعاته لمشاعرهم الإنسانية، وأنه يعمل على إعطاء النصيحة لهم ويتعامل معهم بالمنطق وروح الجماعة، مع حرصه على تحقيق أهداف المؤسسة ككل - سوف يقومون بالتعاون معه من أجل إنجاز مهامه.

و- سرعة إنجاز المراجع الداخلي لعمله

إن الموظف المفضل في الشركة هو الذي ينجز معاملاته بسرعة وبدون تأخير، لذلك فإنه في الغالب يكون أكثر قبولاً من الموظف الذي يتأخر في إنجاز المعاملات.

وقد بلغ متوسط الإجابات عن الأسئلة الخاصة بسرعة إنجاز المراجع الداخلي لمهامه 3.639 وتبين أن:

9% من الموظفين في عينة الدراسة يشعرون أن عمل المراجع الداخلي يؤدي إلى تأخير في إنجاز عمل الشركة دائماً أو غالباً، بينما 36% منهم يشعرون أنه يؤدي إلى تأخير إنجاز عمل المؤسسة أحياناً، بينما 55% يرون أنه نادراً ما يؤدي إلى تأخير إنجاز عمل المؤسسة أو لا يؤدي أبداً.

ي- اكتشافات المراجع الداخلي:

إن الأخطاء التي يكتشفها المراجع الداخلي أثناء قيامه بواجبات وظيفته والطريقة التي يتبعها على سبيل معالجة هذه الأخطاء سواء بإبلاغ المسؤولين بوجود خطأ مرتكب من قبل أحد الموظفين، أو إبلاغ الموظف نفسه لتصحيح خطأه الذي ارتكبه، أو رفع تقرير رسمي حول الموضوع - تلعب دوراً هاماً في نظرة الموظفين للمراجع الداخلي في مدى قبول المراجعة الداخلية.

فكانت نسبة الإجابات 55% من طرف الموظفين الذين يرون أنه في حالة اكتشاف المراجع الداخلي للخطأ فإنه يفضل دائماً أو غالباً تصحيحه مع الموظف المختص بدلاً من رفع الأمر إلى المسؤولين. و 15% من إجابات عينة الدراسة يرون أن المراجع الداخلي يفضل رفع الأمر وإبلاغه للمسؤولين، و 30% منهم من ذوي الرأي المحايد.

وهذا يدل على أن أغلبية الموظفين يرغبون في تصحيح الخطأ الذي يرتكبونه بأنفسهم.

ه- دعم الإدارة العليا للمراجع الداخلي:

إن الإدارة العليا للمؤسسة تقوم بإعداد الأهداف العامة والشاملة الواجب تحقيقها، كما يتم تحديد الأهداف الفرعية والسياسات على مستوى الوحدات التنظيمية، والتي تساعد على تحقيق الأهداف العامة، حيث إن دور المراجع الداخلي يأتي في هذه الحالة ويتمثل في مراجعة وتدقيق أداء الموظفين الذين تخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية على ضوء المعايير الموضوعية من قبل الإدارة العليا التي يقاس عليها أداء العاملين، فمن

هنا نجد أن للمراجع الداخلي دورًا هامًا في تحديد مدى التزام الموظفين بالمعايير الموضوعية، ومن هذه الزاوية يفضل أن يشارك أيضًا في كتابة التقارير السنوية للموظفين التي تعد لتقييم أدائهم من ناحية عملية وسلوكية لمعرفة مدى التزامهم بالمعايير والأهداف المسيطرة من قبل الإدارة العليا، ويرجع السبب في ضرورة مشاركة المراجع في وضع التقارير كون هذا الأخير له صورة واضحة عن كل موظف ويستطيع تحديد الموظف الجيد الملتزم بأنظمة المؤسسة وقراراتها، والقيود على مصالحها.

كما ترى الباحثة أن المراجع الداخلي يجب أن يُعطي دورًا هامًا في لجان شئون الموظفين التي تدرس وتنسب وتقرر ترقية الموظفين ومنحهم المكافآت والحوافز لما للمراجع الداخلي من تصور واضح عن إنجازات وسلوك كل موظف.

ومن هذه الزاوية ترى الباحثة أيضًا أنه على الإدارة العليا أن تعطي المراجع الداخلي حقه في الدعم ومنحه الصلاحيات الواسعة التي تمكنه من أن يلعب مثل هذا الدور حيث أن ذلك سيعود على المؤسسة بنتائج إيجابية، نظرًا أن الموظفين الذين تخضع أعمالهم للمراجعة سيحسبون للمراجع حسابًا يدفعهم للعمل الجاد المنتج والتقييد بسياسات الشركة وأنظمتها وقراراتها والابتعاد عن ارتكاب الأخطاء وغير ذلك من السلوكيات التي تعتبر مخالفة في نظر المؤسسة رغبة منهم في كسب رضى المراجع الداخلي عن عملهم.

وبالتالي نصل إلى أن دعم الإدارة العليا للمراجع الداخلي يؤدي إلى تقوية مركز هذا الأخير في المؤسسة. حيث إن الإدارة العليا تستطيع أن تساهم في تكوين علاقة تعاونية بين المراجعين الداخليين والأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة من خلال:

- 1- تأييد خطط وبرامج المراجعة الداخلية وتدعيم استقلال المراجعين.
- 2- الإسهام في الإعلام عن أهداف المراجعة الداخلية.
- 3- التأكيد لجميع العاملين في المستويات الإدارية المختلفة بأن نتائج المراجعة الداخلية وتوصيات المراجعين لن تأخذ أساسًا للعقوبات ضد أي موظف في المؤسسة.

وقد بلغ متوسط الإجابات عن دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية 3.822 ويتبين أن:

- 63% من الموظفين في عينة الدراسة يلمسون أن دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية كبير جدًا أو كبير.

- 12% يلمسون أن دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية قليل جدًا أو قليل.

- 24% منهم كانت إجاباتهم محايدة.

**الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة**

ومنه يمكن القول إن الإدارة العليا عندما تتبني وجهة نظر المراجعة الداخلية، فإنما لقناعتها بدورها الفعال في العمل على تطبيق أنظمة المؤسسة وقراراتها وسياستها، وكذلك حرصها على المصلحة العامة للمؤسسة من جهة، وثقتها بأن وجهة نظر المراجع الداخلي تكون غالبًا صائبة من جهة أخرى، وهذا ما تعكسه نتائج الإجابات أعلاه.

* التحليل الوصفي الإحصائي:

يبين الجدول التالي رقم (20) متوسط اختيارات كل متغير ومعاملات الاختلاف لها:

جدول رقم (20) المتوسط ومعامل الاختلاف لكل متغير

رقم المتغير	المتغير	المتوسط	معامل الاختلاف %
y	1- أهمية وضرورة المراجعة الداخلية	4.2	11.9
N1	2- شخصية المراجع الداخلي	3.8	16.4
N2	3- كفاءة المراجع الداخلي	4.1	14.2
N3	4- سلوك المراجع الداخلي	3.8	14.8
N4	5- سرعة إنجاز المراجع الداخلي	4.3	13
N5	6- اكتشافات المراجع الداخلي	3.6	10.5
N6	7- دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية	3.1	16.1

ويتبين من هذا الجدول ما يلي:

1- أن متوسط الإجابات للمتغيرات المستقلة: الشخصية، الكفاءة، السلوك، السرعة، الاكتشاف ودعم الإدارة العليا لا تختلف عن بعضها البعض إذ بلغت على التوالي:
4.2/ 3.8/ 4.1/ 3.8/ 4.3/ 3.6/ 3.1 مما يشير إلى أن الإجابة التي حصلت على الأغلبية هي الإجابة رقم (4)، وهذا يعني أن الاتجاه العام هو تفضيل المراجع الداخلي ذو الشخصية الجادة، والذي يكون بكفاءة عالية، والمتعاون مع الموظفين، والذي لا يسبب لهم التأخير في أعمالهم، والذي يفضل تصحيح الخطأ مع الموظف المختص دون رفع الأمر إلى المسؤولين، وغالبًا ما يكون على حق عندما يعيد معاملة لتصويبها، كما أنه نادرًا ما يعتمد إلى تصيد الأخطاء ويعمل على منع الخطأ قبل وقوعه، كما يعمل على حماية المؤسسة من حوادث الاختلاسات والسرقة، كما أن متوسط الإجابات الخاصة بدعم الإدارة العليا

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

لوظيفة المراجعة الداخلية كان 3.1 بنسبة 16.1 % مما يعني أن الموظفين الذين يلمسون أن هناك دعما معقولا من الإدارة العليا للمراجع الداخلي، وأن هذا الدعم يقابل أحيانا بالاحترام.

2- تحليل الارتباط والانحدار: جدول رقم (21) : تحليل الارتباط والانحدار

x6	x5	x4	x3	x2	x1	y	
						1	Y
					1	0.118	X1
				1	0.092	0.231	x2
			1	-0.082	+0.075	0.239	x3
		1	0.191	0.041	0.128	0.347	x4
	1	0.142	0.072	-0.126	0.002	0.347	x5
1	0.132	0.065	0.089	-0.09	0.091	0.415	x6

يتبين من المصفوفة أعلاه ما يلي:

المتغير التابع (y) أهمية وضرورة المراجعة الداخلية يربط بالمتغيرات المستقلة التالية: (x4) سرعة المراجع الداخلي، (x5) اكتشاف المراجع الداخلي، وكذلك (x6) دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية، حيث بلغت معاملات الارتباط 0.347، 0.347، 0.415 على التوالي:

• كما أن المتغير التابع (y) أهمية وضرورة المراجع يرتبط بالمتغيرات المتنقلة (x2) الكفاءة و(x3) السلوك بدرجة متوسطة، حيث بلغت معاملات الارتباط 0.239، 0.231 على التوالي.

• كما أن كذلك المتغير التابع (y) أهمية وضرورة المراجعة يرتبط بالمتغير المستقل شخصية المراجع الداخلي (x1) بدرجة أقل حيث بلغ معامل الارتباط 0.118.

إن المتغيرات المستقلة:

- (x1) الشخصية و(x2) الكفاءة.
- (x1) الشخصية و(x3) السلوك.
- (x1) الشخصية و(x4) السرعة.
- (x1) الشخصية و(x6) الاكتشافات.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

- (3 x) السلوك و(5 x) الاكتشافات.
 - (5 x) الاكتشاف و(6 x) دعم الإدارة العليا.
- ترتبط مع بعضها ارتباطاً خطياً، وقد كان هذا الارتباط بدرجة كبيرة بين (1 x) الشخصية و (4 x) سرعة الإنجاز حيث كان الارتباط 0.128 ، أما الارتباطات فكانت بدرجة متوسطة ضعيفة بين المتغيرات المستقلة الشخصية (1 x) واكتشافات المراجع الداخلي حيث كان الارتباط 0.002.
- نتيجة أسئلة استبيان القسم الأول:
- بينت نتائج الدراسة ما يلي:

- أن وجود وظيفة المراجعة الداخلية في كافة المؤسسات أمر في غاية الأهمية والضرورة نظراً للدور الذي لعبته وتلعبه هذه الوظيفة بالعمل على منع الأخطاء والغش، والمخالفات، التجاوزات، التزوير والتأكد من أن جميع الموظفين في مختلف المستويات الإدارية يقومون بعملهم وواجباتهم كما حددت لهم.
- كما أن الموظفين يقابلون وجود المراجعين الداخليين بارتياح كبير.
 - أن درجة رضى الموظفين عن دور المراجع الداخلي في المؤسسة كانت 58% وهذه النسبة غير كافية، وتعني أن المراجع الداخلي لا يقوم بدوره على أكمل وجه، وأنه بحاجة إلى تعزيز وتدعيم.
 - أن 69% من الموظفين في عينة الدراسة يفضلون المراجع الداخلي طرف متعاون مع زملائه.
 - أن 82% من الموظفين في عينة الدراسة يشعرون أن سرعة إنجاز العمل في مصلحة المراجعة الداخلية تعتمد على أهمية المعاملة بالنسبة للمؤسسة، وأن 55% من الموظفين يرون أن المراجع الداخلي لا يقوم بتأخير أعمالهم.
 - أن 55% من الموظفين في عينة الدراسة يفضلون أن يتم تصحيح الخطأ مع الموظف المختص بدلاً من رفع الأمر إلى المسؤولين عند اكتشافه من طرف المراجع الداخلي.
 - أن 64% من الموظفين في عينة الدراسة يلمسون أن هناك دعماً من الإدارة العليا للمراجعة الداخلية، كما أن 73% يرون أن هذا الدعم يقابل بالاحترام.
 - أن للمراجع الداخلي مصلحة واضحة في تكوين علاقة تعاونية إيجابية مع موظفي المؤسسة، وخصوصاً ذوي المناصب الإدارية التنفيذية، لذا يجب على المراجع الداخلي دائماً إيجاد الطرق والأساليب التي تخلق إمكانية لقيام مثل هذه العلاقات بين الطرفين.
- وهذه النتيجة الأخيرة كانت تخص القسم الأول من الدراسة التطبيقية.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

أما القسم الثاني من الاستبيان والذي كان غرضه التأكد من فرضيات البحث الأربعة المذكورة في الإشكالية والتي كانت:

الفرضية الأولى: يقوم المراجع الداخلي بالعملية الإعلامية لمراجعته وبيبين أهدافها.

الفرضية الثانية: المراجع الداخلي يقدم خدمات للأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعته.

الفرضية الثالثة: ينبغي على المراجع الداخلي التعامل بسلوك إيجابي مع جميع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعته.

الفرضية الرابعة: قيام وظيفة المراجعة الداخلية بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلة والتقرير عنها يؤدي إلى تحسين الأداء وتحقيق نتائج أكثر للمؤسسة.

واحتوت أسئلة الاستبيان بالقسم الثاني على أربعة وسبعين سؤالاً تضم أسئلة خاصة بالفرضيات الأربعة المطروحة سابقاً، وكانت أسئلة الاستبيان كما يلي:

الأسئلة من السؤال الأول (1) إلى غاية السؤال (ثلاثة وثلاثون) (33) هي أسئلة تخص الفرضية الرابعة.

أما الأسئلة من السؤال 34 - 74 هي أسئلة تخص الفرضيات (الثلاثة) (الأولى، الثانية، الثالثة).

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

ثانياً: أسئلة الاستبيان

ومن أجل اتجاه أفراد عينة الدراسة التجريبية نحو المراجعة الداخلية، ونحو من يقوم بها، تتم تصميم قائمة الاستقصاء خاصة، وقد احتوت هذه القائمة على عبارات مؤيدة، وأخرى معارضة للمراجعة الداخلية ولمنفذها، بحيث يكون مجموع 4 درجات الإجابة معبراً عن اتجاهات الفرد المجيب نحوهما، والجدول التالي يوضح كل ما يتعلق بالعبارات المؤيدة والمعارضة وأوزان الإجابات المختلفة عليها.

جدول رقم (22) يوضح درجات وترتيب أرقام عبارات الاستبيان

العبارات المعارضة						العبارات المؤيدة					
سلبي		محايد	إيجابي		الاتجاه	سلبي		محايد	إيجابي		الاتجاه
غير موافق بالمرة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدًا	الإجابة	غير موافق بالمرة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدًا	الإجابة
5	4	3	2	1	الدرجة	1	2	3	4	5	الدرجة
نص العبارة					الرقم	نص العبارة					الرقم
أوجه التقصير الموجودة على مستوى المؤسسة وعلى مستوى النظام يتم اكتشافها بالمصادفة					35	أوجه التقصير الموجودة على مستوى المؤسسة يتم اكتشافها من طرف المراجعة الداخلية					34
يشبه دور المراجع الداخلي في المؤسسة دور رجل الشرطة إلى حد كبير					49	يتوفر للمراجعين الداخليين الفهم الكامل لعمل البرامج الآلية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية					40
يهتم فقط المراجع الداخلي بنجاحه في أداء واجباته مهما كانت النتائج					52	مقترحات المراجعين الداخليين للأساليب العلمية الحديثة من أجل تعيين أدائهم أثناء ممارسة مهنتهم					43
ينظر المراجع الداخلي إلى جميع الأشخاص الخاضعين لمراجعته على أنهم متهمون حتى تثبت براءتهم					58	مقترحات وتوصيات المراجعين الداخليين تلاقي القبول والمكافأة المالية والمعنوية					44

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

46	هناك تنسيق وتكامل بين عمل المرجع الداخلي وعمل المراجع الخارجية	59	ينبغي على الأشخاص الخاضعين للمراجعة عدم التوسع في الكشف عن أسرار عملياتهم أمام المراجع الداخلي
47	وجود استراتيجية فعالة لتحضير أفراد فريق المراجعة	61	يقوم المراجع الداخلي بنقل وجهات نظرًا الأشخاص الخاضعين للمراجعة إلى الإدارة العليا
48	يحاول المراجع الداخلي مساعدة أفراد المؤسسة على تأدية أعمالهم	64	على الرغم من صلاحية وجهات نظر الأشخاص الخاضعة أعمالهم للمراجعة فإن المراجع غالبًا ما يرفضها
54	ضرورة تواجد الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة في مواقع عمل المراجعة وتعاونهم مع فريق المراجعة.	68	تؤدي عملية المراجعة في كثير من الحالات إلى تأخير في إنجاز أعمال معظم الأشخاص الخاضعين للمراجعة
55	هناك عمليات تحسين يتم تنفيذها بناء على توجيهات فريق المراجعة	50	يترتب على نتائج المراجعة الداخلية أضرارًا شخصية تلحق بالأفراد الذين تخضع أعمالهم لمراجعة.د.
57	هناك سرعة استجابة لإدارة الخاضعة للمراجعة لتنفيذ توجيهات فريق المراجعة	51	لا تحدث نتائج م.د في معظم الأحيان
60	يعتبر تعاون الأشخاص الخاضعين للمراجعة مع المراجع الداخلي عاملاً هاماً في نجاح عملية المراجعة الداخلية	53	لا تحدث نتائج (م.د) في معظم الأحيان شعورًا بخيبة الأمل لدى الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة.
62	يتصرف المراجع الداخلي كصديق ومرشد لجميع الأفراد	45	يتم تقييم عمل وظيفة المراجعة الداخلية من قبل مصدر خارجي بشكل

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

			دوري (3-5 سنوات).
66	يساهم المراجع الداخلي في تحسين عمليات الاتصال داخل المؤسسة	65	تشكل عملية المراجعة الداخلية أداة رقابية ضاغطة على أعصاب الأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة.
67	يعتبر تعاون الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة مع المراجع الداخلي عاملاً هاماً في إنجاح عملية المراجعة		
36	إدارة المراجعة الداخلية مدركة لجميع المخاطر المحيطة بالمؤسسة		
37	يتم وضع معايير لقياس وتقييم أهداف المراجعة الداخلي		
38	الإدارة العليا تعقد اجتماعات مع فريق (م.د) لتقييم أدائهم ومناقشة إمكانية التحسين		
39	فريق المراجعة الداخلية يشعر أنه يصنف قيمة للمؤسسة		
41	تعتبر المراجعة الداخلية كوسيلة رقابية فعالة لخدمة أهداف المؤسسة ككل		
42	تساهم (المراجعة.د) في تحسين العملية الإدارية		
56	تأييد واحترام الأفراد الخاضعين للمراجعة لدور المراجعة الداخلية كأداة رقابية موضوعية مستقلة هدفها تقييم أدائهم		

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

		يضيف نشاط إدارة المراجعة الداخلية قيمة للمؤسسة من خلال التوصيات والمقترحات التي تقدمها	69
		موظفو إدارة (م.د) يدركون السلوك الأخلاقي المقبول والغير المقبول وفقاً لنظام المؤسسة	70
		يملك فريق المراجعة الخبرة والتدريب اللازم لأداء جميع المهام دون الحاجة إلى الخبراء والاستشاريين	71
		ضرورة وجود م.د ذات جودة عالية	63
		هناك تطابق بين الأهداف الشخصية مع أهداف المراجعة الداخلية وأهداف المؤسسة ككل	72
		الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية يسهل عملية نقل البيانات داخل الإدارة مع الإدارات الأخرى	73
		هل يتم إعطاء التعليمات الكافية للأفراد المستخلفين في حالة غياب الأفراد التابعين لمصلحة المراجعة	74

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

ملاحظة (1):

الفرضية الرابعة قد خصص لها جزء خاص من الأسئلة، والذي كان عدده ثلاثة وثلاثين سؤالاً بدورها والغرض منها هو معرفة دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء، وهو كما سبق الذكر في الجزء النظري أحد الاهتمامات الحديثة للمراجعة الداخلية.

ملاحظة (2):

الأسئلة الأربعة والسبعون قسمت بدورها إلى جزئيين:

الجزء الأول: احتوى على واحد وأربعين سؤالاً تخص فرضيات المنهج المقترح سابقاً من الفرضية الأولى إلى الفرضية الثالثة.

وبعد ذلك تم وضع العبارات السابقة في صورة قائمة استقصاء جاء في أولها بعض التعليمات التي يطلب من المجيب أن يلتزم بها عند إجابته على تلك العبارات، وقد وضعت العبارات المؤيدة والمعارضة بتسلسل متداخل حتى لا تكون العبارة السابقة موحية للعبارة اللاحقة لها.

وهذه هي المرحلة الثانية من الدراسة الميدانية بعد ما قدمناه بالمرحلة الأولى، وهي دراسة مدى قبول المراجعة الداخلية في المؤسسة.

توزيع قوائم الاستقصاء وجمعها في المرحلة الثانية:

تتم المرحلة الثانية من الدراسة الميدانية عبر مرحلتين هما:

المرحلة الأولى: تم توزيع قوائم الاستقصاء على جميع أفراد العينة، وقد طلب منهم الإجابة عليها ثم إعادتها، وقد تمت فعلاً الإجابة عنها من قبل 254 موظفاً.

المرحلة الثانية: يتم تقسيم عينة الدراسة التي أجابت على المرحلة الأولى السابقة إلى ثلاث مجموعات وعلى النحو التالي:

المجموعة (أ): بلغ عدد هذه المجموعة (86) موظفاً وفي هذه المرحلة وزعت عليهم نفس قائمة الاستقصاء والتي سبق وأن أجابوا عن مثلها في المرحلة الأولى، ولكن بعد أن أرفق بهذه القائمة معلومات تغطي الفرض الأول والثاني والذي يتعلق بالعملية الإعلامية عن المراجع الداخلي والمراجعة الداخلية، وقد طلب منهم الإجابة عن قائمة الاستقصاء بعد قراءة المعلومات المرفقة بها بعناية (أنظر الملحق رقم 3 ص).

المجموعة (ب): وعدد هذه المجموعة (88) موظفاً وفي هذه المرحلة وزعت عليهم نفس قائمة الاستقصاء التي سبق وأن أجابوا عن مثلها في المرحلة الأولى ولكن بعد أن أرفق هذه القائمة معلومات تقضي الفرض

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجمرة القياس والمراقبة بالعلمة

الثاني والذي يتعلق بالإثبات العملي لفائدة المراجعة الداخلية وأهميتها، وتوضح تلك المعلومات لمدى
الإمكانيات والخدمات التي يمكن للمراجع الداخلي أن يقدمها إلى جميع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم
لمراجعته.

المجموعة (ج): وعدد هذه المجموعة (80) موظفًا وفي هذه المرحلة وزعت عليهم نفس القائمة التي سبق
وأن أجابوا عليها في المرحلة الأولى، ولكن بعد أن أرفق بهذه القائمة معلومات تغطي الفرض الثالث للمنهج،
والذي يتعلق بأسلوب التفاعل الإيجابي الذي ينبغي أن يتبعه المراجع الداخلي مع جميع الأشخاص الذين
تخضع أعمالهم لمراجعته.

وبعد أن أجاب جميع أفراد العينة في المجموعات الثلاث السابقة على قوائم الاستقصاء الموزعة عليهم، ومن
عملية جمع هذه القوائم تمهيدًا لفرزها وإعطاء الدرجات المناسبة لها وفقًا للإجابات المختلفة عليها.

قائمة الاستبيان الموزعة على جميع أفراد العينة

في المرحلة الأولى من الدراسة التجريبية

المرحلة الأولى من الدراسة التجريبية:

تقوم الباحثة بإعداد دراسة للحصول على درجة دكتوراه علوم في الاقتصاد .

تحت عنوان "تحليل العلاقة القائمة بين المراجع الداخلي والأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية"

وقائمة الاستقصاء الموجودة بين يديك هي جزء من هذه الدراسة.

وفي بداية القائمة يوجد بعض البيانات المطلوبة عنك شخصياً يرجى وضعها في أماكنها لأنها تعتبر

ضرورية لاستكمال الدراسة في المرحلة الثانية.

قائمة الاستبيان الموزعة على المجموعة (أ)

من المرحلة الثانية الدراسة التجريبية

لقد سبق لك أخي الموظف أن أجبت عن الأسئلة في القائمة السابقة، ويرجى منك أن تجيب على الأسئلة مرة أخرى بعد أن تقرأ المعلومات التالية:

بصفتك شخصاً تخضع أعماله للمراجعة الداخلية، وقبل ابتداء عملية المراجعة، جاءك المراجع الداخلي، وشرح لك أهداف المراجعة الداخلية والغرض الرئيسي من مراجعته الحالية، وأخبرك بأنه قادم ليس من أجل تصيد الأخطاء عندك، وإنما للتعاون معك في التغلب على الأخطاء إن وجدت، وأكد لك بأن الإدارة العليا، أخبرته بأنها لن تتخذ نتائج المراجعة التي سوف يتوصل إليها، ذريعة لإيقاع العقوبة أو الجزاء عليك، وأعلمك بأن هدفه الأول والأخير هو تسهيل وتحسين طرق وأساليب أداء أعمالك من أجل رفع الكفاية الإنتاجية في الوحدة التي تعمل بها، وتعهد لك بأنه سوف يحاول توصيل وجهات نظرك حول العمليات بها، وتعهد لك بأنه سوف يحاول توصيل وجهات نظرك حول العمليات إلى الإدارة العليا، كما سوف يشرح خطط وسياسات الإدارة العليا والأهداف التنظيمية.

ويحاول أن يوضح الأوامر والتعليمات التي أصدرتها الإدارة العليا إلى كل من يطلب منه ذلك تحت إشرافك، ثم قام بعد ذلك بتوضيح الفرق بين المراجعة الداخلية التي يقوم بها هو حالياً، والمراجعة المالية التي يقوم بها المراجع الخارجي (مراقب الحسابات)، فأوضح أن المراجعة الداخلية تتعلق بجميع العمليات المالية وغير المالية، وتزود جميع أعضاء الإدارة بالتقييمات والفحوصات والبيانات اللازمة لاتخاذ قراراتهم، وما هي إلا فحص وتقييم شامل لجميع الأنشطة بهدف تحسينها، بينما يتعلق عمل المراجع الخارجي بالأمر المالية فقط، وفي ختام حديثه إليك طلب منك مساعدته في أداء وظيفته. (أنظر قائمة الملاحق ملحق رقم 03 ص

(414

قائمة الاستبيان الموزعة على المجموعة (ب)

في المرحلة الثانية من الدراسة التجريبية

لقد سبق لك أن أجبت عن الأسئلة في القائمة المرفقة، والباحث يشكرك على تعاونك في المرة السابقة، ويرجو منك أن تجيب على الأسئلة مرة أخرى بعد أن تقرأ المعلومات التالية:

"قام المراجع الداخلي بإثبات عملي، وبرهنة فعلية على حسن نيته تجاهك، وعلى فائدة وأهمية وظيفته لك أثناء، وبعد مراجعته لأعمالك، وذلك من خلال الآتي:

- 1- قام بفحص وتقييم جميع الأنشطة التي تقع تحت إشرافك، واكتشف بعض الأخطاء فيها، فقام بإبلاغك عنها، وأبدى رأيه بشأنها، واستمع إلى رأيك حولها، وقدم لك اقتراحات بناءة للتغلب عليها.
 - 2- لم يشر في تقريره النهائي إلى الأخطاء التي وجدها لديك منفردة، وإنما ذكر إلى جانبها آراءك الخاصة حولها وجهودك المبذولة للتغلب عليها.
 - 3- وضع في تقريره النهائي توصية بتخفيف معايير الأداء التي يقاس بها أدائك، لأنه يعتقد بأن هذه المعايير غير واقعية وصعبة التطبيق.
 - 4- أوصى إلى الإدارة العليا بعقد دورات تدريبية لبعض الأفراد العاملين تحت إشرافك، لأنه يعتقد بأن القصور في أدائهم راجع إلى نقص في التدريب.
 - 5- أوصى إلى الإدارة العليا تزويدك ببعض الأفراد لأنه اقتنع بوجهة نظرك.
 - 6- ضمن تقريره النهائي بعض الإنجازات غير العادية التي تحققت في الوحدة التي تعتبر مسئولاً عنها، وأوصى إلى الإدارة العليا بضرورة اتباع نفس أساليب وطرقك في الوحدات الأخرى داخل المنظمة.
 - 7- نقل إلى الإدارة العليا اقتراحك بشأن تحسين العمليات، ونقل إليك رد الإدارة العليا عليه.
 - 8- أطلعك على بعض الأساليب والطرق التنفيذية التي عرفها في وحدات مشابهة لوحدةك، وبعد أن طبقتها وجدت أنها تختصر من الوقت وتقلل من الجهود التي كنت تبذلها قبل تطبيقها.
 - 9- قدم نصائح وتدريباً للأفراد العاملين تحت إشرافك حسنت من أدائهم بعد فترة من الزمن.
- (أنظر قائمة الملاحق ملحق رقم 03 ص 410)

قائمة الاستبيان الموزعة على المجموعة (ج)

في المرحلة الثانية من الدراسة التجريبية

"اتبع المراجع الداخلي عند قيامه بمراجعة أعمالك الخطوات التالية:"

- 1- قام بزيارة لمكتبك، قبل الذهاب إلى الأقسام والفروع التابعة لك وقدم إليك نفسه، وأخبرك بأنه قادم لمراجعة العمليات التي تتم تحت إشرافك.
- 2- طلب منك أن ترافقه إلى الأقسام والفروع التابع لك وتقدمه إلى الأفراد العاملين فيها، وتطلب منهم مساعدته.
- 3- طلب منك أن تحدد له موعدًا يناسبك لبياسر مراجعة العمليات التابعة لك، والأنشطة التي تشرف عليها.
- 4- وبعد أن حددت له الموعد المناسب، طلب منك أن تحدد معه المجالات التي ترغب في فحصها ومراجعتها وتقييمها، وناقشك فيها وبعد ذلك اتفقتما عليها.
- 5- في أثناء مراجعته اكتشف بعض الأخطاء لدى العاملين تحت إشرافك فأبلغك بها، وناقشها معك قبل أن يكتبها في تقريره النهائي.
- 6- كان يطلعك أولاً بأول على النتائج التي يتوصل إليها.
- 7- في نهاية المراجعة قدم إليك مسودة التقرير النهائي وطلب منك التعليق على النتائج والتوصيات الواردة فيه.
- 8- وضع في تقريره النهائي وجهات نظرك الخاصة بالنتائج والتوصيات كما وضع فيه تعليقاتك وأراءك التي تخالفه فيها.
- 9- كان يعامل جميع الأفراد العاملين تحت إشرافك طيلة فترة المراجعة باحترام، ولا يحاول تعطيل أعمالهم، وكان يستمع جيداً إلى مقترحاتهم ويشجعهم على التعاون معه.

(أنظر قائمة الملاحق ملحق رقم 03 ص 410)

المبحث الثالث : نتائج الدراسة الميدانية:

أولاً: استخراج النتائج

بعد أن جمعت قوائم الاستقصاء في المراحل الثلاث (أ،ب،ج) المذكورة سابقا والتي تخص القسم الثاني والخاص بالتأكد من فرضيات البحث الثلاثة الأولى، و تمت وفقا للخطوات التالية:

1- قسمت قوائم الاستقصاء المجاب عليها في المرحلة الأولى من هذه الدراسة إلى ثلاث مجموعات، وفقاً للمجموعات الثلاث في المرحلة الثانية منها، أي أنه تم وضع إجابة الموظف في المرحلة الأولى مع إجابته في المرحلة الثانية.

2- تم وضع درجات لكل قائمة استقصاء بناءً على إجابة صاحبها ووفقاً للأوزان أو الدرجات المعطاة لكل عبارة من عبارات القائمة، وهذه الدرجات سبق توضيحها في مفتاح الحل المبين في جدول العبارات والأوزان الوارد سابقاً.

3- تمت المقارنة بين الدرجة الكلية الحاصل عليها الموظف المجيب في المرحلة الأولى من الدراسة مع الدرجة الكلية التي حصل عليها نفس الموظف في المرحلة الثانية، وقد تم استخراج هاتين الدرجتين، وكانت للنتائج لكل مجموعة من مجموعات الدراسة .

4- تم تجميع إجابات العبارات المختلفة من القائمة وفقاً لأجزائها الخمسة والوزن الخاص بكل جزء، وذلك لكل مجموعة على حدة ولمرحلي الدراسة، وبعد ذلك تم استخراج متوسط درجات الإجابة عن كل عبارة، ثم تمت المقارنة بين متوسط الدرجات التي حصلت عليها العبارة الواحدة في المرحلة الأولى مع متوسط الدرجات التي حصلت العبارة في المرحلة الثانية، وقد استخرج الفرق بين المتوسطين .

ثانياً: تحليل النتائج

نظراً لأن قائمة الاستقصاء تحتوي على أربعة وسبعين عبارة، فإن الدرجة القصوى لكل قائمة سوف تكون (100) مائة درجة.

وسوف تتبع نوعين من التحليل للنتائج التي تخصصت عنها الدراسة التجريبية السابقة هما التحليل الوصفي والتحليل الإحصائي.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

1- التحليل الوصفي للنتائج:

أ- نتائج الموظفين:

لقد تبين من استعراض نتائج درجات أفراد عينة الدراسة بمجموعاتهم الثلاث (الملحق رقم) أن المعلومات المقدمة إليهم في المرحلة الثانية قد أحدثت تأثيرات مختلفة، وفيما يلي تفصيلاتها:

- هناك بعض الأفراد الذين تأثروا إيجابياً وبعضهم الآخر تأثر سلبياً، أو أنه لم يتأثر على الإطلاق، وهم موزعون على النحو التالي:

المجموعة (أ):

البيان	المتأثرون إيجابياً	المتأثرون سلبياً	غير المتأثرين	الإجمالي
العدد	50	24	12	86
النسبة	% 58.14	% 27.91	% 13.95	% 100

المجموعة (ب):

البيان	المتأثرون إيجابياً	المتأثرون سلبياً	غير المتأثرين	الإجمالي
العدد	64	16	8	88
النسبة	% 72.73	% 18.18	% 9.09	% 100

المجموعة (ج):

البيان	المتأثرون إيجابياً	المتأثرون سلبياً	غير المتأثرين	الإجمالي
العدد	40	34	6	80
النسبة	% 50	% 42.50	% 7.50	% 100

- يتضح من التحليل السابق أن الموظفين الذين تأثروا إيجابياً كانوا يشكلون النسبة الأكبر من مجموع الموظفين في المجموعات الأخرى، وهذه النتيجة تؤيد فروض المنهج المقترح.

- بلغ عدد الأفراد الذين تأثرت اتجاهاتهم سلبياً المرحلة الثانية من الدراسة 74 موظفاً من كل المجموعات الثلاث، وعلى الرغم من أن المعلومات التي قدمت إليهم في المرحلة الثانية من الدراسة قد أحدثت تأثيرات سلبية على اتجاهاتهم، إلا أن اتجاهات خمسين موظفاً منهم ظلت في مستوى الاتجاه الإيجابي، وبمعنى آخر

**الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة**

فقد كانت اتجاهات هؤلاء الأفراد في المرحلة الأولى من الدراسة إيجابية، أي أن الدرجات التي حصل عليها كل موظف منهم في المرحلة الأولى والمرحلة الثانية كانت أكثر من 60 درجة.

- بلغ عدد الموظفين الذين كانت اتجاهاتهم سلبية في المرحلة الأولى من الدراسة (14) أربعة عشر، وفي المرحلة الثانية منها تأثرت اتجاهاتهم نتيجة تقديم المعلومات إليهم على النحو التالي:
1- أربعة منهم أصبح اتجاههم إيجابياً وهم:

الدرجات			
المجموعة	المرحلة 1	المرحلة 2	الفرق
ب	55	68	13 +
ب	54	83	29 +
ج	53	89	36 +
ج	45	67	22+

2- واحد منهم أصبح اتجاهه أقل سلبية (أي أن تأثير المعلومات عليه كان إيجابياً)، ولكن بقية درجات إجابته دون الستين وهو:

الدرجات			
المجموعة	المرحلة 1	المرحلة 2	الفرق
ب	41	53	12 +

والخمس أفراد السابقين حدث لهم تغيير إيجابي في اتجاهاتهم نتيجة تلقيهم للمعلومات في المرحلة الثانية من الدراسة وهذا يساهم في تأييد فروض المنهج المقترح.

3- الاثنان الباقيان أصبح اتجاههما أكثر سلبية (أي أن تأثير المعلومات عليهما كان سلبياً) فحصلوا على درجات أقل من الدرجات التي حصلوا عليها في المرحلة الأولى، وبذلك بقيت درجاتهما في المرحلتين دون الستين وهما:

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الدرجات			
المجموعة	المرحلة 1	المرحلة 2	الفرق
أ	53	51	2-
ب	57	52	5-

والسبب أنه أصبح اتجاه هذين الشخصين أكثر سلبية بعد تلقيهما معلومات توضيحية عن موضوع الاتجاه محل القياس، ربما يكون عائداً إلى أحد السببين أو كليهما:

- أ- إما أن كلا منهما لم يفتتح بجدية هذه المعلومات ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع العملي.
ب- وإما أن لكل منهما تجربة شخصية مع المراجع الداخلي مازال تأثيرها أقوى من تأثير المعلومات المقدمة، وأن هذه التجربة هي التي تسيطر على اتجاهاته نحو المراجعة الداخلية ونحو من يقوم لها .

4- نتائج العبارات:

عند استعراض متوسط الدرجات التي حصلت عليها كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء في مرحلتي الدراسة، تبين أن المعلومات التي قدمت إلى أفراد كل مجموعة من مجموعات الدراسة الثلاث، قد أحدثت تأثيرات مختلفة على تلك العبارات تفصيلها كالتالي:

- هناك بعض العبارات تأثرت الإجابة عنها إيجابياً وبعضها الآخر إما أن يكون تأثراً سلبياً، أو أنه قد بقي على حاله لم يتأثر على الإطلاق، وفيما يلي تفصيلات التأثيرات:

المجموعة (أ)

البيان	العبارات المتأثرة إيجابياً	العبارات المتأثرة سلبياً	العبارات الغير متأثرة	الإجمالي
العدد	45	30	-	75
النسبة	% 60	% 40	-	100

بالرجوع إلى العبارات التي تأثرت الإجابة عليها سلبياً تبين أنها تقع في قسمين:

القسم الأول: عبارات كانت الإجابة عنها في المرحلة الأولى إيجابي، وفي المرحلة الثانية أصبحت أقل إيجابية، إلا أنها مازالت فوق درجة المحايد (أي أنها حصلت في المرحلتين على درجات إيجابية ولكنها في المرحلة الثانية كانت أقل من الأولى).

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

القسم الثاني: عبارات كانت الإجابة عنها في المرحلة الأولى سلبية، وفي المرحلة الثانية أصبحت أكثر سلبية.

المجموعة (ب)

البيان	العبارات المتأثرة إيجابياً	العبارات المتأثرة سلبياً	العبارات الغير متأثرة	الإجمالي
العدد	71	2	2	75
النسبة	% 95	% 2.5	% 2.5	%100

إن الإجابة على هذه العبارات في المرحلة الثانية أصبحت أقل إيجابية.

المجموعة (ج):

البيان	العبارات المتأثرة إيجابياً	العبارات المتأثرة إيجابياً سلبياً	العبارات الغير متأثرة	الإجمالي
العدد	67	6	2	75
النسبة	% 86.344	% 8	% 2.67	% 100

ويتحليل العبارات التي تأثرت سلباً نجدها تقع في قسمين:

الأول: كانت الإجابة عنها إيجابية في المرحلة الأولى، وأصبحت في المرحلة الثانية أقل إيجابية، ولكنها مازالت فوق درجة المحايد، أي أن الإجابة عليها في المرحلتين إيجابية.

الثاني: كانت الإجابة عنها في المرحلة الأولى سلبية، وفي المرحلة الثانية أصبحت أكثر سلبية.

ومما تقدم يتضح بأن العبارات المتأثرة إيجابياً تشكل النسبة الكبرى من إجمالي العبارات في كافة مجموعات الدراسة، وهذا يعني أن المعلومات التي قدمت إلى كل مجموعة من المرحلة الثانية من الدراسة، قد أحدثت تغييراً إيجابياً في اتجاهات أفرادها، وقد انعكس هذا التغيير بصورة ملموسة على إجاباتهم في هذه المرحلة، فأصبحوا أكثر موافقة على العبارات المؤيدة للمراجع والمراجعة الداخلية، وأقل موافقة على العبارات المعارضة لهما وهذه النتيجة تؤيد ملاءمة المنهج السلوكي.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

المجموعة (ج):

متوسط درجات الإجابة			
رقم العبارة	المرحلة 1	المرحلة 2	التأثير الذي أحدثته المعلومات
33	2.33	2.20	أصبحت أكثر سلبية (تأثير سلبي)
44	2.73	3.00	أصبحت أقل سلبية (تأثير إيجابي)

هاتان العبارتان من العبارات المعارضة للاتجاه الإيجابي نحو المراجعة الداخلية ونحو من يقوم بها، وقد وضعت لهما الأوزان على هذا الأساس أي أن الإجابة عنهما "بموافق جداً" تأخذ درجة واحدة فقط، وتتدرج أوزان أو درجات الإجابات حتى تأخذ الإجابة "غير موافق بالمرّة" عليها (5) خمسة درجات، إلا أن أفراد المجموعات الثلاث يبدو أنهم فهموها على أنها من العبارات المؤيدة للاتجاه الإيجابي نحو المراجعة الداخلية ونحو من يقوم بها وهم موافقون عليها.

كما نجد أن المعلومات المقدمة إلى كل مجموعة من المرحلة الثانية من الدراسة قد أحدثت تأثيرات متباينة على كل من العبارتين في كافة المجموعات، فالنسبة للإجابة على العبارة رقم (33) فقد كان تأثير المعلومات عليها سلبياً في المجموعتين (أ) و (ج) وإيجابياً في المجموعة (ب)، وهذه النتيجة تؤيد إلى حد ما التحليل السابق (سوء فهم العبارة). أما بالنسبة للإجابة على العبارة رقم (44) فقد كان تأثير المعلومات عليها إيجابياً لدى كافة المجموعات، وهذه النتيجة تؤيد صحة الفروض الخاصة بالمنهج المقترح.

(ب) التحليل الإحصائي للنتائج (1):

1- اختبار تماثل مجموعات الدراسة التجريبية:

ورد في مقدمة هذا الباب أن المنهج المقترح يعد منهجاً متكاملًا، أي أنه يجب أن تطبق أساليبه الثلاثة بصورة متكاملة إذا ما أريد له أن يحقق نتائج فعالة، ولذلك فإن اختبار هذا المنهج ينبغي أن يتم عليه كاملاً، ومن قبل كافة أفراد العينة⁽¹⁾.

* فقد قمنا بتقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات لتقوم كل مجموعة باختبار أحد الأساليب الذي يمثل فرضاً من فروض المنهج المقترح، ومع ذلك فإنه من خلال تحليل نتائج دراستنا الحالية الاستدلالية على تأثير المعلومات المتعلقة بالمنهج المقترح ككل على كافة أفراد العينة، إذا ما تأكدنا من تماثل اتجاهات هؤلاء

1- تم استخدام الكمبيوتر في التحليل الإحصائي للنتائج.

**الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة**

الموظفين نحو المراجع الداخلي ونحو وظيفة موضوع القياس، وذلك قبل تزويدهم بهذه المعلومات، وبناءً على ما تقدم، فقد قمنا باختبار (T. Teste) بين المجموعات الثلاثة، وبواقع كل مجموعتين على حدة، وذلك من أجل معرفة مدة تماثل اتجاهات الموظفين وتشابه ردود أفعالهم اتجاه المراجع الداخلي ووظيفته، وقد اتخذت إجابات المرحلة الأولى من الدراسة التجريبية كأساس لهذا الاختبار وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار كالتالي:

المقارنة بين	ت الفعلية	ت. الجدولية	معامل الثقة	درجات الحرية ⁽¹⁾	الفوارق
المجموعة (أ)، (ب)	0.44	1.68	% 95	85	غير معنوية
المجموعة (أ)، (ج)	0.36	1.70	% 95	87	غير معنوية
المجموعة (ب)، (ج)	0.71	1.70	% 95	79	غير معنوية

يتضح من الجدول السابق أن هناك تماثل بين اتجاهات الموظفين في المجموعات الثلاثة تجاه المراجعة الداخلية وتجاه من يقوم بها قبل أن يتلقوا أية معلومات عنها (م.د و م خ) وهذا التماثل يعتبر قوياً لأن ت (الفعلية) أقل بكثير من ت الجدولية، وبمستوى ثقة يصل إلى 95 %، ولهذا فلا فروق معنوية توجد بين المجموعات الثلاثة، وبناءً على ما تقدم، فإن المعلومات التي قدمت إلى أفراد المجموعة (أ) في المرحلة الثانية من الدراسة التجريبية من المحتمل جداً أنها ستحدث تغييراً لدى أفراد المجموعتين (ب، ج)، ونفس الحال مع بقية المعلومات المقدمة إلى كل من المجموعتين الأخيرتين، وبالتالي يمكن تعميم نتيجة كل مجموعة من مرحلتي الدراسة على كل من مجموعتي هذه الدراسة، وعليه يمكن القول أن المنهج المقترح متكامل .

2- اختبار تأثير المعلومات المقدمة مع المرحلة الثانية من الدراسة التجريبية (اختبار الفروض)

لقد أظهر التحليل الوصفي للنتائج أن هناك فروقاً إيجابية بين مرحلتي الدراسة التجريبية، وفي كافة مجموعاتها وتعود هذه الفروق غالباً إلى المعلومات المقدمة إلى كل مجموعة في المرحلة الثانية من هذه الدراسة.

1 - درجات الحرية تساوي (ن-1) وحسبت كما يلي : (1-80) = 79 و (1-88) = 87 و (1-86) = 85.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

وهذا يعني أن المعلومات المتعلقة بفروض المنهج المقترح قد أحدثت تغييرات إيجابية في اتجاهات أفراد مجموعات الدراسة الثلاثة تجاه المراجعة الداخلية وتجاه من يقوم بها وهذا هو الغرض، ولكن السؤال المهم الذي يجب الإجابة عليه وهو "هل تعد هذه الفروق فروقاً معنوية ذات دلالة إحصائية" ؟
ومن أجل الإجابة على هذا السؤال كان لا بد من إجراء اختبار نتائج مرحلتي الدراسة التجريبية والخاصة بكل مجموعة من مجموعاتها على حدة، وذلك من أجل التعرف على مدى تأثير تلك المعلومات (والتي تعتبر المتغير الوحيد الذي أدخل إلى الدراسة التجريبية في المرحلة الثانية منها)، على اتجاهات أفراد كل مجموعة من الناحية الإحصائية وبالتالي تحديد مدى صحة فروض المنهج في ضوء هذا الاختبار.
وبالتالي قمنا بإجراء اختبارات لاستخراج معنوية الفروق بين نتائج المرحلة الثانية بعد تقديم المعلومات ونتائج المرحلة الأولى قبل تقديم المعلومات وقد كانت النتائج على النحو التالي:

المجموعة	ت الفعلية	ت. الجدولية	معامل الثقة	درجات الحرية (1)	الفوارق
المجموعة (أ)	1.34	1.68	% 95	85	غير معنوية
المجموعة (ب)	2.58	1.68	% 95	87	معنوية
المجموعة (ج)	1.83	1.70	%95	79	معنوية

بالنظر إلى الجدول السابق يتضح أن الفرق بين المجموعة الأولى والمرحلة الثانية من الدراسة في المجموعة (أ) فرقاً غير معنوي بدرجة ثقة 95% وبدرجات حرية 85 وذلك لأن "ت" الفعلية عند هذا المستوى أقل من "ت" الجدولية، وبناءً على هذه النتيجة يكون الغرض الذي اختبرته هذه المجموعة مرفوضاً من الناحية الإحصائية.

أما الفرق بين مرحلتي الدراسة في المجموعة (ب) فرقاً معنوياً بدرجة ثقة تصل إلى 95% وبدرجة حرية تصل إلى 87، وكذلك الحال بالنسبة للمجموعة (ج) فإن الفرق بين مرحلتي الدراسة فيهما فرقاً معنوياً وبدرجة ثقة 95% وبدرجة حرية 79 وبناءً على ذلك، فإن الفرضيتين هاتين والتي تم اختبارهما يعدان مقبولان من الناحية الإحصائية وطبقاً للتحليل السابق، فإنه يمكن القول بأن التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة التجريبية قد أيد ودعم التحليل الوصفي لها بالنسبة لنتائج المجموعتين (ب،ج)، أما بالنسبة للمجموعة (أ) فإن

1- درجات الحرية تساوي (ن-1) وحسبت كما يلي : $79 = (1-80)$ و $87 = (1-88)$ و $85 = (1-86)$.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

التحليل الإحصائي لم يؤيد التحليل الوصفي لها بدرجة كبيرة وربما يكون أحد السببين التاليين أم كلاهما وراء حدوث الفروق الغير معنوية بين مرحلتي الدراسة في المجموعة (أ):
السبب الأول: عدم اقتناع موظفي المجموعة بصدق المعلومات المعطاة لهم.
السبب الثاني: أو عدم وثوقهم من إمكانية تطبيق ما ورد في الحياة العملية، ولكن على الرغم من عدم تأييد الفرض (أ) إحصائياً فإنه من الناحية المنطقية لا يمكن رفضه رفضاً تاماً بمجرد أن فروقه الإيجابية غير معنوية وذلك لأن النتيجة السابقة كنت متوقعة على معامل الثقة 95% وبدرجات حرية 85، ولكن إذا اختبرت هذه الفروق عند معامل ثقة يصل إلى 90% وبنفس درجات الحرية 85 فإن "ت" الفعلية 1.34 سوف تكون أكبر من "ت" الجدولية عند هذا المستوى، وهي تساوي هنا 1.30، وبالتالي فإن هذا الفرض يكون مقبول إحصائياً عند هذا المستوى من الثقة.

ومنه يمكن القول أن الفرض يعد مقبولاً بدرجة معقولة، ولا يمكن رفضه لاسيما وأن التحليل الوصفي السابق قد أظهر أن 58.14% من مجموع أفراد المجموعة (أ) قد حدث في إجاباتهم تغيير إيجابي في المرحلة الثانية من الدراسة نتيجة المعلومات المقدمة إليهم عن هذا الفرض في تلك المرحلة.

3- خلاصة الدراسة التجريبية:

- استهدفت هذه الدراسة التجريبية مدى صحة فروض المنهج السلوكي المقترح والذي تم تقديمه كأساس لرفع كفاية وظيفة المراجعة الداخلية.
- أجريت هذه الدراسة على الموظفين في المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة كونهم يمارسون حالياً عمليات تخضع للمراجعة الداخلية ويتعاملون مع المراجع الداخلي.
- تم تقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات كل مجموعة منها على علم بمهمة اختبارات فروض المنهج المقترح.
- تم هذا الجزء من الدراسة عبر المرحلتين، وكان الهدف من المرحلة الأولى هو قياس اتجاهات أفراد كل مجموعة نحو المراجع الداخلي ونحو وظيفته كما تحكمت خبراتهم الشخصية البحتة، أما المرحلة الثانية منها فقد كان هدفها قياس اتجاهات هؤلاء الموظفين بعد أن تم تزويدهم بمعلومات تغطي فروض المنهج المقترح.
- اعتبر الفرق بين اتجاهات الموظفين في مرحلتي الدراسة ناتجاً عن المعلومات التي قدمت في المرحلة الثانية من الدراسة عن فروض المنهج المقترح ودالة على مدى صحة هذه الفروض.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

- بتحليل نتائج الدراسة تبين أن جميع فروض هذا المنهج المقترح مؤيدة ومقبولة من الناحية الوصفية والإحصائية وقد تبين أن المنهج المقترح يعد منهاجاً متكاملًا يساعد على إحداث تغييرات إيجابية في اتجاهات الموظفين فيما لو طبقت أساليبه الثلاثة معًا، ومع أي موظف في آن واحد .
- بناء على التحليل السابق يمكن القول بأن المنهج المقترح يعد منهاجًا قابلاً لتطبيق الميداني وفي الحياة العملية وأنه الأرجح سوف ينتج عنه نتائج إيجابية تسهم في جعل المراجع الداخلي أكثر كفاية والمراجعة الداخلية أكثر فعالية، والأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية أكثر تقبلًا لها وأكثر تعاونًا مع من يقوم بها.

الجزء الثالث من الدراسة الميدانية: ويضم هذا الجزء الأسئلة الخاصة بالفرضية الرابعة من فروض البحث وكان الغرض منه هو تبيان دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء، ويضم الأسئلة الثلاثة والثلاثون سؤالاً المذكورة في جدول الاستبيان الأول الذي ضم أربعة وسبعون سؤالاً سابقاً حيث إن عدد أسئلة هذا الجزء الأخير وهو ثلاثة وثلاثون سؤالاً مرتبة من رقم (1 إلى 33 سؤالاً).

الغرض من هذه الأسئلة هو اختبار فرض البحث الرابع وهو:

"قيام وظيفة المراجعة الداخلية بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه يؤدي إلى تحسين الأداء وتحقيق نتائج أكثر للمؤسسة"

اختبار الفرض الرابع: كان التوصيف الإحصائي لهذه الأسئلة وفقاً لمخرجات الحاسب الآلي كما يلي:

جدول رقم (23)

التوصيف الإحصائي لأسئلة الفرض الأول من خاصة الاستبيان

رمز المتغير	اسم المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
X 1	- أوجه التقصير الموجودة في المؤسسة وعلى مستوى نظام الرقابة الداخلية يتم تحديدها نتيجة حدوث تجاوزات غير قانونية	3.89	0.74
X2	- سياسات الموارد البشرية المطبقة تسمح بتوظيف وتطوير كفاءات وقدرات الأفراد لتحقيق أهداف	3.82	0.70

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	اسم المتغير	رمز المتغير
		المؤسسة	
1.03	3.21	- يتم إعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة في نهاية السنة المالية	X3
0.44	3.75	- إجراءات الرقابة المطبقة حاليًا تمثل مانعًا فعالاً للارتكاب أي مخالفات	X4
0.57	1.87	- وضع وظيفة المراجعة الداخلية في سلم التدرج الوظيفي للمؤسسة	X5
0.62	164	- تتقبل الإدارة التنفيذية الملاحظات عن أي قصور في نظام الرقابة وأي مقترحات لتطوير هذا النظام	X6
0.52	1.75	- يتم التوقيع على تقرير المراجعة الداخلية من قبل الشخص المسؤول ويتحمل المسؤولية الكاملة عند اكتشاف أي تقصير لاحقاً	X7
0.77	2.07	- توجد أساليب ملاءمة لتحديد وتقييم معوقات تحقيق أهداف المؤسسة	X8
1.12	2.92	- الإدارة التنفيذية تتعامل مع انتهاك المعايير الأخلاقية والسلوكية بشكل عادل وبقوة في الوقت الملائم وفقاً لنظام المؤسسة	X9
0.45	2.14	- الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة يحقق الإشراف والقيادة لجميع أنشطة المراجعة	X10
.042	2.21	- الهيكل التنظيمي في إدارة المراجعة الداخلية يسهل عملية نقل البيانات داخل الإدارة ومع الإدارات الأخرى	X11
0.58	3.74	- هل ترون أنه من الضروري لتحسين المستمر لخدمات وظيفة المراجعة الداخلية التقييم الدوري	X12

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية

لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	اسم المتغير	رمز المتغير
		والمنتظم للتقارير ونتائج المراجعة الداخلية.	
0.36	3.14	- يستطيع المراجع الداخلي الفحص والتقارير عن أي نشاط من أنشطة المؤسسة أو أي مستوى إداري في المؤسسة	X13
0.48	3.32	- هل ترون أنه ومن أجل التحسين المستمر لجودة المراجعة الداخلية تطوير مواصفات وظيفية المراجع الداخلي	X14
0.52	2.10	- هل يكون حضور المسؤولين عن إدارة عمليات المراجعة للاجتماع الافتتاحي والختامي مع الخاضعين للمراجعة ومع مسؤولي الأنشطة التي سيتم فريق المراجعة	X15
0.87	2.61	- هل ترون أنه من الضروري للتحسين المستمر لخدمات وظيفية المراجعة الداخلية القيام بالتقييم المنتظم لعلاقات فريق المراجعة مع الأفراد الخاضعين للمراجعة بالاعتماد على: * مستوى رضا الإدارة الخاضعة للمراجعة * عدد الشكاوي ضد فريق المراجعة * سرعة استجابة فريق المراجعة لتنفيذ توجيهات رئيس الفريق	X16
0.77	3.68	- هل ترون ضرورة لوضع وظيفية المراجعة الداخلية في مستوى إداري مرتفع بالهيكل التنظيمي للمؤسسة.	X17
0.48	3.60	- هل ترون ضرورة لوضع قائمة رسمية بمهام وظيفية المراجعة الداخلية على ضوء التغييرات الحديثة	X18

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	اسم المتغير	رمز المتغير
		ومعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية	
0.52	1.74	- هل هناك تغيير للمفهوم التقليدي للمستفيد من خدمات المراجعة الداخلية ليشمل كل لأصحاب المصالح المرتبطة بعملية المراجعة الداخلية	X19
0.34	3.13	- إرساء محاور المسألة التأديبية لأعضاء فريق المراجعة الداخلية حال قيامهم بمخالفة قواعد وآداب السلوك المهني لكي يكون هناك طابعاً إلزامياً لمثل تلك القواعد	X20
0.44	3.73	- هل ترون ضرورة لعرض معايير الممارسة المهنية وقواعد آداب السلوك المهني من خلال موقع مخصص للمنظمة على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) بحيث يكون هذا الموقع بمثابة مرجع إلكتروني من شأنه العمل على تحسين وظيفة المراجعة الداخلية	X21
0.62	1.60	- التنسيق مع السلطة التشريعية على إصدار قانون يلزم المراجع الداخلي بإبلاغ أجهزة السلطة التشريعية بأي وقائع أو مخالفات جسمية مالية أو أخلاقية تقع بالمؤسسة مع تشديد العقوبات المدنية والجنائية على المراجعين الداخليين في حالة مخالفتهم للقانون	X22
0.65	3.24	- هل ترون أنه من الضروري للتحسين المستمر للمراجعة الداخلية قيام السلطات بإنشاء منظمة مهني مستقلة	X23
0.70	2.82	- هل ترون أنه من الضروري تنظيم شؤون مزاولة	X24

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	اسم المتغير	رمز المتغير
		المهنة ومراعاة مصالح أعضائها	
0.40	2.20	- هل ترون أن إصدار قواعد السلوك المهني الأخلاقي وإطار لمعايير الأداء المهني يدعمان على الاستقلال والرقابة الذاتية وبدل العناية المهنية المعقولة	X25
0.74	2.05	- إدارة المراجعة الداخلية تظهر بوضوح التزامها بالنزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التزامها بذلك في أنشطتها اليومية	X26
1.03	3.21	- الإدارة التنفيذية للمؤسسة تقوم وبشكل متكرر بشرح أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال اللقاء بموظفي إدارة المراجعة الداخلية	X27
0.87	3.12	- يقوم فريق المراجعة الداخلية بدورات تكوينية تدريبية بشكل منتظم في مختلف أنشطة المؤسسة لرفع قدرتهم لمواكبة تطورات العمل في المؤسسة	X28
0.52	1.76	- هل ترون ضرورة التنسيق مع الجامعات والخبراء المختصين لإعادة النظر دورياً في المعايير السائدة للممارسة المهنية وتحديثها بما يلاءم ظروف التطور المهني والاقتصادي والتكنولوجي محلياً وعالمياً	X29
0.31	4.11	- هل توجد روابط عائلية بين الموظفين ورؤساء المصالح في المؤسسة	X30
0.42	3.87	- هل هناك تنسيق وتكامل بين عمل المراجع الخارجي والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وعمل المراجع الداخلي	X31
0.84	3.53	- هل الملفات الخاصة بمصلحة المراجعة الداخلية	X32

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

رمز المتغير	اسم المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	محفوظة ومحمية من جميع مخاطر المحو أو الإتلاف		
X33	- إذا توفرت الإجراءات والأساليب والعناصر الموضحة بالأسئلة السابقة في وظيفة المراجعة الداخلية فإن ذلك سوف يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الوظيفة ومنه تحقيق أهداف المؤسسة ككل	4.14	0.59

ولغرض ترتيب أهمية تأثير الأسئلة على فرض البحث الرابع، وباستخدام المتوسط الحسابي تم التوصل إلى ترتيب الأسئلة بحسب أهميتها وفقاً للجدول التالي:

رمز المتغير	اسم المتغير	متوسط حسابي	انحراف معياري	الترتيب
x33	إذا توفرت الإجراءات والأساليب والعناصر الموضحة بالأسئلة السابقة في وظيفة المراجعة الداخلية فإن ذلك سوف يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الوظيفة ومنه تحقيق أهداف المؤسسة ككل	4.14	0.09	الأول
x30	- هل توجد روابط عائلية بين الموظفين ورؤساء المصالح في المؤسسة	4.11	0.31	الثاني
X1	- أوجه التقصير الموجودة في المؤسسة وعلى مستوى نظام الرقابة الداخلية يتم تحديد نتائج حدوث تجاوزات غير قانونية	3.89	0.74	الثالث
X31	- هل هناك تنسيق وتكامل بين عمل المراجع الخارجي والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وعمل المراجع الداخلي	3.87	0.42	الرابع
X 2	- سياسات الموارد البشرية المطبقة تسمح	3.82	0.70	الخامس

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية

لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الترتيب	انحراف معياري	متوسط حسابي	اسم المتغير	رمز المتغير
			بتوظيف وتطوير كفاءات وقدرات الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة	
السادس	0.44	3.75	- إجراءات الرقابة المطبقة حاليًا تمثل مانعًا فعالًا للارتكاب أي مخالفات	X 4
السابع	0.58	3.74	- هل ترون أنه من الضروري للتحسين المستمر لخدمات وظيفية المراجعة الداخلية التقييم الدوري والمنظم للتقارير ونتائج المراجعة الداخلية	X 12
الثامن	0.43	3.73	- هل ترون ضرورة لعرض معايير الممارسة المهنية وقواعد آداب السلوك المهني من خلال موقع مخصص للمنظمة على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) بحيث يكون هذا الموقع بمثابة مرجع إلكتروني من شأنه العمل على تحسين وظيفية المراجعة الداخلية	X21
التاسع	0.77	3.68	- هل ترون ضرورة لوضع وظيفية المراجعة الداخلية في مستوى إداري مرتفع بالهيكل التنظيمي للمؤسسة	X 17
العاشر	0.49	3.60	- هل ترون ضرورة لوضع قائمة رسمية بمهام وظيفية المراجعة الداخلية على ضوء التغييرات الحديثة ومعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية	X18
الحادي عشر	0.84	3.53	- هل الملفات الخاصة بمصلحة المراجعة الداخلية محفوظة ومحمية من جميع مخاطر	X 32

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

رمز المتغير	اسم المتغير	متوسط حسابي	انحراف معياري	الترتيب
	المحو أو الإلتلاف			
X 14	- هل ترون أنه ومن أجل التحسين المستمر لجودة المراجعة الداخلية تطوير مواصفات وظيفة المراجع الداخلي	3.32	0.48	الثاني عشر
X23	- هل ترون أنه من الضروري للتحسين المستمر للمراجعة الداخلية قيام السلطات بإنشاء منظمة مهني مستقلة	3.24	0.65	الثالث عشر
X 3	-يتم إعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة في نهاية السنة المالية	3.21	1.03	الرابع عشر
X27	- الإدارة التنفيذية للمؤسسة تقوم وبشكل متكرر بشرح أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال اللقاء بموظفي إدارة المراجعة الداخلية	3.20	1.01	الخامس عشر
X13	- يستطيع المراجع الداخلي الفحص والتقرير عن أي نشاط من أنشطة المؤسسة أو أي مستوى إداري في المؤسسة	3.14	0.36	السادس عشر
X 20	- إرساء محاور المسألة التأديبية لأعضاء فريق المراجعة الداخلية حال قيامهم بمخالفة قواعد وآداب السلوك المهني لكي يكون هناك طابعا إلزاميا لمثل تلك القواعد	3.13	0.34	السابع عشر
X28	- يقوم فريق المراجعة الداخلية بدورات تكوينية تدريبية بشكل منتظم في مختلف أنشطة المؤسسة لرفع قدرتهم لمواكبة تطورات	3.12	0.87	الثامن عشر

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى ملاءمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الترتيب	انحراف معياري	متوسط حسابي	اسم المتغير	رمز المتغير
			العمل في المؤسسة	
التاسع عشر	1.12	2.92	- الإدارة التنفيذية تتعامل مع انتهاك المعايير الأخلاقية والسلوكية بشكل عادل وبقوة في الوقت الملائم وفقاً لنظام المؤسسة	X 9
العشرون	0.70	2.82	- هل ترون أنه من الضروري تنظيم شؤون مزاولة المهنة ومراعاة مصالح أعضائها	X24
الحادي والعشرون	0.87	2.61	- هل ترون أنه من الضروري للتحسين المستمر لخدمات وظيفية المراجعة الداخلية القيام بالتقييم المنتظم لعلاقات فريق المراجعة مع الأفراد الخاضعين للمراجعة بالاعتماد على: * مستوى رضا الإدارة الخاضعة للمراجعة. * عدد الشكاوي ضد فريق المراجعة. * سرعة استجابة فريق المراجعة لتنفيذ توجيهات رئيس الفريق.	X 16
الثاني والعشرون	0.42	2.21	- الهيكل التنظيمي في إدارة المراجعة الداخلية يسهل عملية نقل البيانات داخل الإدارة ومع الإدارات الأخرى	X11
الثالث والعشرون	0.40	2.20	- هل ترون أن إصدار قواعد السلوك المهني الأخلاقي وإطار لمعايير الأداء المهني يدعمان على الاستقلال والرقابة الذاتية وبدل العناية المهنية المعقولة	X 25
الرابع والعشرون	0.45	2.14	- الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة يحقق	X10

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الترتيب	انحراف معياري	متوسط حسابي	اسم المتغير	رمز المتغير
			الإشراف والقيادة لجميع أنشطة المراجعة	
الخامس والعشرون	0.52	2.10	- هل يكون حضور المسؤولين عن إدارة عمليات المراجعة للاجتماع الافتتاحي والختامي مع الخاضعين للمراجعة ومع مسؤولي الأنشطة التي سيتم فريق المراجعة	X 15
السادس والعشرون	0.77	2.07	- توجد أساليب ملائمة لتحديد وتقييم معوقات تحقيق أهداف المؤسسة.	X8
السابع والعشرون	0.74	2.05	- إدارة المراجعة الداخلية تظهر بوضوح التزامها بالنزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التزامها بذلك في أنشطتها اليومية	X26
الثامن والعشرون	0.57	1.87	- وضع وظيفة المراجعة الداخلية في سلم التدرج الوظيفي للمؤسسة	X5
التاسع والعشرون	0.52	1.76	- هل ترون ضرورة التنسيق مع الجامعات والخبراء المختصين لإعادة النظر دوريًا في المعايير السائدة للممارسة المهنية وتحديثها بما يلائم ظروف التطور المهني والاقتصادي والتكنولوجي محليًا وعالميًا	X 29
الثلاثون	0.52	1.75	- يتم التوقيع على تقرير المراجعة الداخلية من قبل الشخص المسؤول ويتحمل المسؤولية الكاملة عند اكتشاف أي نقص لاحقًا	X 7
الحادي والثلاثون	0.55	1.74	- هل هناك تغيير للمفهوم التقليدي للمستفيد من خدمات المراجعة الداخلية ليشمل كل لأصحاب المصالح المرتبطة بعملية المراجعة	X 19

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

الترتيب	انحراف معياري	متوسط حسابي	اسم المتغير	رمز المتغير
			الداخلية	
الثاني والثلاثون	0.62	1.64	- تتقبل الإدارة التنفيذية الملاحظات عن أي قصور في نظام الرقابة وأي مقترحات لتطوير هذا النظام	X6
الثالث والثلاثون	0.62	1.60	- التنسيق مع السلطة التشريعية علي إصدار قانون يلزم المراجع الداخلي بإبلاغ أجهزة السلطة التشريعية بأي وقائع أو مخالفات جسمية مالية أو أخلاقية تقع بالمؤسسة مع تشديد العقوبات المدنية والجنائية على المراجعين الداخليين في حالة مخالفتهم للقانون.	X 22

الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة النموذج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة

- تحليل النتائج:

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

* المتغير المستقل X إذا توفرت كل الإجراءات والأساليب والعناصر الموضحة بالأسئلة السابقة في وظيفة المراجعة فإن ذلك يؤدي إلى تحسين الأداء بالمؤسسة، يعتبر متغير مؤثر بشكل هام على دور المراجعة الداخلية في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومنه يمكن القول أن مجموعة الأساليب والإجراءات هذه إذا ما تم تنفيذها من قبل وظيفة الداخلية فإن ذلك بالتأكيد سوف يؤدي إلى فعالية دور المراجعة الداخلية في فحص وتقييم التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية من ناحية ومن ناحية أخرى إلى تحسين الأداء بالمؤسسة.

* المتغير X هل الملفات الخاصة بمصلحة المراجعة الداخلية محفوظة ومحمية من جميع المخاطر كالمحو والإتلاف يعتبر إجراء مؤثرا على دور المراجعة الداخلية وتعتقد الباحثة أن هذا الإجراء والخاص بحماية الملفات الخاصة بالمراجعة الداخلية من التلف والحرق والإتلاف لا يعتبر المؤثر الرئيسي في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من بين المتغيرات الأخرى المذكورة في أسئلة القائمة.

• المتغير المستقل X إجراءات الرقابة المطبقة حالياً تمثل مانعاً فعالاً لارتكاب أي مخالفات يؤثر على دور المراجعة الداخلية في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يرتبط بوجود إدارة مراجعة داخلية فعالة.

• المتغير المستقل X أوجه التقصير الموجودة في المؤسسة وعلى مستوى نظام الرقابة الداخلية يتم تحديدها نتيجة تجاوزات غير قانوني يعتبر عاملاً مؤثراً على دور المراجعة الداخلية بشكل مباشر وتعتبر المراجعة الداخلية هي الإدارة الرقابية التي تمكن المؤسسة من معرفة أوجه التقصير على الموجودة في المؤسسة.

• المتغير المستقل X "أوجه التقصير في نظام الرقابة الداخلية يتم تحديدها من خلال المراجع الخارجي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة" يعتبر إجراء مؤثراً على دور المراجعة الداخلية في فحص وتقييم نظام الرقابة، وترى الباحثة بأن هذا يعبر بشكل عكسي عن دور المراجعة الداخلية في فحص وتقييم نظام الرقابة حيث من المفترض أن يكون تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة من خلال أنشطة المتابعة المستمرة من قبل موظفي إدارة المراجع الداخلية. ثم جاءت باقي المتغيرات المستقلة لأسئلة الفرض الرابع بحاسب الترتيب في التأثير على دور المراجعة الداخلية وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

**الفصل الرابع : دراسة ميدانية لاختيار مدى ملائمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية
لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالعلمة**

من خلال النتائج السابقة يتضح مدى تأثير وظيفة المراجعة الداخلية بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقارير عنه يؤدي إلى تحسين الأداء بالمؤسسة، وعليه يجب توسيع نطاق عمل وظيفة المراجع الداخلية لتشمل جميع أنشطة نظم الرقابة بالمؤسسة، والتقارير عن ذلك إلى مجلس الإدارة وعدم وضع أي قيود على نطاق عملها.

خاتمة

خاتمة الدراسة التجريبية :

تُعد المراجعة الداخلية وظيفية تقييم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة لفحص ومراجعة كافة أنشطتها كخدمة لأهداف هذه المؤسسة، وذلك عن طريق تزويد مختلف أعضاء المؤسسة بالمعلومات والتقييمات والتحليلات والتوصيات التي تعينهم على تحمل مسؤولياتهم بكفاية وفعالية.

ونتيجة لاتساع المشاريع وتعقد عملياتها، والتطور السريع في استخدام الآلات والمعدات، وتعدد استخدامات الحاسبات الإلكترونية في مجال الإدارة والإنتاج، ولجوء الإدارات إلى تطوير أساليبها في تنظيم وإدارة الأعمال باستمرار، فقد اتسع نطاق المراجعة الداخلية وتعددت أهدافها، الأمر الذي ضاعف من الأعباء الملقة على عاتق المراجعين الداخليين في هذه الأيام.

وفي الواقع، فإن مهمة المراجع الداخلي تُعد من المهام الصعبة، ذلك لأنه يجب عليه أن ينجح في إنجاز المتطلبات الفنية لوظيفة المراجعة الداخلية، وفي نفس الوقت عليه أن يوفق بين اتجاهات متضادة ويوازي بين متطلبات سلوكية متعارضة في طبيعتها، وخصوصاً في داخل التنظيمات التي لا تخلو من الصراعات المختلفة ضمن إطار معقد من التفاعلات والعلاقات الإنسانية.

ولذلك فإن نجاح المراجع الداخلي في تأدية واجباته لا يتوقف على مهاراته الفنية والمهام الجيد بجميع الجوانب الإجرائية لوظيفة المراجعة الداخلية فقط، وإنما يجب عليه فضلاً عن ذلك أن يبرع أيضاً في مهارات أخرى تنتسب إلى المفاهيم السلوكية البحتة. وبالتالي فإنه يمكن القول بأن كفاية المراجعة الداخلية تتوقف على مراعاة جوانب عديدة بعضها فني وبعضها الآخر سلوكي.

وتشتمل الجوانب الفنية على الإجراءات والوسائل الفنية، والمعايير المهنية التي تتبع في إعداد وتنفيذ برامج المراجعة الداخلية، وكذا في إعداد التقارير النهائية بالنتائج والتوصيات التي تتمخض عنها تلك البرامج، وقد أصبحت هذه الجوانب مستقرة تقريباً على الصعيدين الأكاديمي والمهني ومتعارفاً عليها فيما بين المهتمين بالمراجعة الداخلية.

أما الجوانب السلوكية فإنها تتعلق بالتأثيرات النفسية التي تترتب على عملية المراجعة الداخلية أو الآثار السلوكية التي تتولد عن تصرفات المراجعين الداخليين أثناء إعداد وتنفيذ مراجعاتهم، وما ينشأ منها عن

توصياتهم، والتي تنعكس بالتالي على اتجاهات ومواقف فئات مختلفة داخل التنظيم وخارجه تجاه المراجع والمراجعة الداخلية.

وقد حظيت الجوانب السلوكية للمراجعة الداخلية باهتمام الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة منذ مطلع ستينات هذا القرن. فقد أجريت عدة دراسات وبحوث ميدانية منذ ذلك التاريخ حتى الآن.

ومن واقع الدراسات السلوكية السابقة التي أُتحت للباحثة فرصة الإطلاع عليها في هذا المجال اتضح أن معظمها قد ركز على العلاقة التي تربط بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة، دون التعرض لباقي علاقات المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا أو علاقتهما الوظيفية داخل وحدة المراجعة الداخلية، وكذلك لم تتعرض أي منها للعلاقات التي ينبغي أن تسود بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين (مراقبي الحسابات). وبالتالي لم تتعرض تلك الدراسات لآثار السلوكية المحتملة لتلك العلاقات، ولا لمدى تأثيرها على كفاية وفعالية المراجعة الداخلية، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فقد لوحظ أيضاً أن أغلب تلك الدراسات لم تستخدم المفاهيم السلوكية في كيفية التغلب على العلاقات السلبية التي يمكن أن تتولد عن وظيفة المراجعة الداخلية، وعن تصرفات منفذها.

ويستلزم تحقيق هذا الهدف دراسة وتحليل علاقات المراجعة الداخلية، لذلك فقد قامت الباحثة بدراسة مختلف الجوانب لعلاقات تنفيذ عملية المراجعة الداخلية. فتبين أن هناك علاقة تضارب غالباً ما تنشأ بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة تعود أسباب وجودها إما إلى التضارب الكامن في طبيعة دور المراجع الداخلي، وإما إلى خوف الشخص الخاضع للمراجعة من نتائج المراجعة الداخلية، وإما إلى الطريقة غير المناسبة التي يتبعها بعض المراجعين في تنفيذ برامج مراجعاتهم، ومن ناحية أخرى، تبين أنه توجد فرصة كبيرة أمام المراجع والشخص الخاضع للمراجعة لتكوين علاقة إيجابية أساسها التعاون المتبادل، ونتيجتها الحتمية نجاح عملية المراجعة الداخلية على عكس ما إذا سادت بينهما علاقة التضارب.

وفضلاً عما سبق فقد تبين للباحثة من دراسة الاعتبارات الوظيفية التي تحكم علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا أن النظرة الإيجابية من جانب الإدارة العليا نحو وظيفة المراجعة الداخلية، قد تسهم كثيراً في رفع مستوى الخدمات التي يقدمها المراجعون الداخليون.

أما الروابط الوظيفية التي تنظم علاقة المراجعين الداخليين فيما بينهم من ناحية، وفيما بينهم وبين مديريهم من ناحية أخرى، فقد بين التحليل أن توازن تلك الروابط يخلق نوعاً من التعاضد داخل وحدة المراجعة الداخلية ينعكس إيجابياً على مستوى ونوعية خدمات المراجعة الداخلية.

وحتى يمكن التعرف على الآثار لعلاقة المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي فقد استلزم ذلك دراسة الأساس الذي تقوم عليه تلك العلاقة، لمعرفة طبيعتها، وتحديد إمكانيات كل مراجع منهما، وإلقاء الضوء على القيود المفروضة على أدوارهما. وعلى الرغم من وضوح اختلاف طبيعة تلك الأدوار وأهدافها فإن هناك منافع متبادلة تعزز فعالية نتائج المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إذا ما تم التنسيق بين المراجع الداخلي ونظيره الخارجي على أساس من التفاهم والتعاون المتكافئ بينهما. وتتمثل تلك المنافع في صورة معلومات ونصائح وخبرات متبادلة وفي صورة تخفيض للزواج في تنفيذ المراجعات لبعض المجالات المشتركة بينهما.

ومن واقع دراسة وتحليل جميع الاعتبارات التي تحكم علاقات المراجعة الداخلية المختلفة اتضح أن جميع تلك العلاقات تميل إلى التوازن والاستقرار، فيما عدا العلاقة التي تربط بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة، فإن أسباب اضطرابها تفوق غالباً أسباب توازنها.

ولكي ترتفع كفاية وظيفة المراجعة الداخلية فلا بد من إعادة الاستقرار والتوازن إلى علاقة المراجعين الداخليين مع بقية أفراد التنظيم الذين تخضع أعمالهم للمراجعة في حالة اضطراب تلك العلاقة، وتنميتها في حالة توازنها. لهذا فإن الباحثة تقترح تطبيق منهج قد يحقق هذه الغاية إذا ما تكاملت أساليبه التالية:

أولاً: تنظيم حملة إعلامية مستمرة تستهدف تعريف أفراد المؤسسة بماهية المراجعة الداخلية وبأهدافها الحقيقية، بغية دفعهم إلى التعاون مع المراجعين الداخليين، ولإنجاح برامج مراجعة وتقييم العمليات والأنشطة الإدارية التي ينجزها هؤلاء الأفراد. ويمكن دفع تلك العملية الإعلامية إلى الأمام عن طريق تنسيق جهود الإدارة العليا وهيئة المراجعة الداخلية والمشرفين التنفيذيين، وقد تشتمل تلك الحملة الإعلامية على إصدار نشرات دورية عن المراجعة الداخلية، ونشر تقارير سنوية داخل المؤسسة عن إنجازات وحدة المراجعة الداخلية فيها، وعقد ندوات موسمية تناقش المشكلات السلوكية التي تواجه برامج المراجعة الداخلية، وكذلك كتابة مقالات علمية حول طبيعة وأهداف وفوائد المراجعة الداخلية تنشر في الدوريات المعتمدة. هذا فضلاً عن

القيام بعملية إعلام شخصي عن برامج المراجعات تتم من خلال اللقاءات اليومية بين المراجعين الداخليين والمشرفين التنفيذيين والأشخاص الخاضعين للمراجعة.

ثانيًا: قيام المراجعين الداخليين بتقديم خدمات فعّلية متميزة تثبت عمليًا أهمية المراجعة الداخلية، لأن إقناع الأفعال غالبًا ما يكون أقوى من إقناع الأقوال. ويمتلك المراجعون الداخليون إمكانية تلك الخدمات نظرًا لأنهم يملكون دراية واسعة بجميع خلفيات العمليات والأنشطة الإدارية من واقع خبرتهم في مراجعتها وتقييمها. ويستطيع المراجعون الداخليون إبراز أهمية وظيفتهم من خلال الإسهام في تحسين العملية الإدارية في مجالات التخطيط والتنسيق وترشيد القرارات والاستخدام الأمثل للموارد وتطوير النظم والإجراءات وحل المشكلات الإدارية المطروحة. وفضلا عن ذلك يمكنهم الإسهام في تحسين الاتصالات داخل المؤسسة.

ثالثًا: اتباع مبادئ المعاملة الإنسانية في المراجعة الداخلية، لأن المراجعين الداخليين يمكنهم المحافظة على علاقات إيجابية مع أفراد التنظيم الذين يخضع أعمالهم للمراجعة، من خلال التصرف معهم وفقًا لمبادئ التعامل الإيجابي، التي ربما تتمثل في معاملة الخاضعين للمراجعة بأسلوب دبلوماسي ينطوي على اليقظة والمرونة، والتنويه بجهودهم وأفكارهم وتجنب انتقادهم سلبياً بصورة شخصية، وعدم اللجوء إلى أسلوب المفاجآت في إتمام التعامل معهم سواء أكان في مجال تنفيذ مراجعة أعمالهم أم في حالة نشر تقارير بنتائج تلك المراجعات، ومن ناحية أخرى يمكن تعزيز العلاقات التعاونية بين المراجعين الداخليين وبقية أفراد التنظيم بتطبيق مفهوم المشاركة في المراجعة الداخلية، وذلك من خلال مناقشة نتائج وتوصيات المراجعة مع الأشخاص الخاضعين لها قبل مناقشتها مع المسؤولين عنهم. وإشراك مديري الوحدات الإدارية التي خضعت أعمالها للمراجعة في صياغة التقرير النهائي لتلك المراجعة.

ولمعرفة مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي، أجرت الباحثة دراسة تجريبية لهذه الغاية، تمت على المؤسسة الوطنية لإنتاج الأجهزة القياس والمراقبة. وقد جمعت بيانات هذه الدراسة بأسلوب قوائم الاستقصاء على مرحلتين، حيث أجاب أفراد العينة في المرحلة الأولى على محتويات الاستقصاء من واقع خبرتهم الشخصية عن المراجع والمراجعة الداخلية. وأجابوا عليها في المرحلة الثانية من واقع المعلومات التي أرفقت بقوائم الاستقصاء التي أجابوا على مثلها في المرحلة الأولى.

خاتمة

والهدف من الدراسة بهذه الصورة هو مقارنة اتجاهات مفردات الدراسة تجاه المراجع والمراجعة الداخلية قبل وبعد إعطائهم تلك المعلومات التي غطت أساليب المنهج الذي يُقترح أن يطبقه المراجعون الداخليون. وقد أثبت التحليل الوصفي والإحصائي لنتائج الدراسة التجريبية:

أن المنهج يُعد قابلاً للتطبيق في الحياة العملية، وسوف يؤدي تطبيقه غالباً إلى إحداث نتائج إيجابية تساهم في رفع كفاية المراجعة الداخلية.

ثانياً: النتائج

نستخلص من خلال الدراسة ما يلي:

أولاً: إن وجود نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسة أمر في غاية الأهمية نظراً للدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في هذه المؤسسة بالعمل على منع الخطأ والغش والمخالفات والتجاوزات، بما فيها اكتشاف حوادث السرقة والتزوير والتلاعب، وكذلك التأكد من أن جميع الموظفين والعمال في مختلف المستويات الإدارية يقومون بعملهم وواجباتهم كما حددت لهم.

ثانياً: لا تلقى المراجعة الداخلية ترحيباً كبيراً من قبل معظم أفراد المؤسسة لواحد من السببين التاليين أو كليهما:

السبب الأول: خوف الشخص الخاضع للمراجعة من أن يترتب على نتائج وتوصيات المراجعة الداخلية توجيه عقوبة اليه مثلاً أو لوم.

السبب الثاني: خوف الشخص الخاضع للمراجعة من نتائج المراجعة الداخلية إذا ما كانت هذه الأخيرة تمس بعض التغييرات في الممارسات الحالية أو الأعمال التي تقود عليها، الأمر الذي يلزمه بذل جهد أكبر وتحمل أعباء إضافية.

ثالثاً: يرتبط دور المراجع الداخلي بنظم الرقابة، وحيث إن هذه النظم تدرك على أنها تهديد لإشباع حاجات الأفراد، ففي كثير من الحالات تنشأ حالة من الرفض لدور المراجع الداخلي، لذا يمكن القول بأن دور المراجع ينطوي بطبيعته على أسباب رفضه.

رابعاً: تشدد حدة رفض الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة لدور المراجع الداخلي وتوصياته في الحالات التالية:

- 1- عندما لا يقوم المراجع الداخلي بمراعاة المشاعر البشرية عند الأشخاص الذين تراجع أعمالهم.
- 2- عند إهمال المراجع الداخلي للاعتبارات السلوكية أو تجاهل متطلبات العلاقات الإنسانية أثناء تنفيذ مراجعاته.

رابعاً: هناك إمكانية كبيرة لزيادة فرص التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة. وهناك أهمية أكبر لهذا التعاون في مجال نجاح المراجعة الداخلية.

خامساً: تزداد فرص قبول أفراد المؤسسة للمراجعة الداخلية ويزداد اعترافهم بدور من يقوم بها، في الوقت الذي يتم فيه إعلامهم بماهية هذه المراجعة، وتعريفهم بأهدافها الحقيقية.

سادساً: كلما نجح المراجع الداخلي في الإثبات العملي لأهمية وظيفة المراجعة الداخلية وفائدتها لجميع أفراد المؤسسة - أدى بذلك إلى تغيير إيجابي في اتجاهات هؤلاء الأفراد نحو المراجعين الداخليين ونحو وظيفتهم.

سابعاً: عندما يتبع المراجع الداخلي أسلوب تعامل إيجابي مع جميع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية أثناء وضع وتنفيذ برامج هذه المراجعة، فإنه بذلك يسهم في توجيه دوافع هؤلاء الأشخاص نحو المراجعة الداخلية ونحو من يقوم بها.

ثامناً: عندما تزيد المراجعة الداخلية من دعمها وتأييدها لبرامج ومتطلبات وحدة المراجعة الداخلية، فتدفع المراجعين إلى تكثيف جهودهم من أجل رفع كفايتهم وزيادة إنتاجيتهم.

تاسعاً: عندما يعلم جميع أفراد المؤسسة أن الإدارة العليا تولي اهتماماً لوظيفة المراجعة الداخلية، فسوف يعملون على التعاون مع المراجعين الداخليين لإنجاح عمليات المراجعة الداخلية.

عاشراً: عندما تسود بين أفراد المؤسسة ووحدة المراجعة الداخلية علاقات إيجابية، فإن المراجعين الداخليين سوف يزدادون شعوراً بالأمان الوظيفي والرضا عن العمل، فيحاولون تطوير مهاراتهم الفردية، وزيادة قدراتهم الجماعية من خلال التعاون بينهم.

ثالثاً: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة وحتى يمكن جعل المراجعة الداخلية أداة إدارية أكثر فعالية، والمراجعين الداخليين أكثر مقدرة على إنجاز برامجهم، والأشخاص الخاضعين للمراجعة أقل اعتراضاً على نتائجها وتوصيات تنفيذها، فإن الباحثة توصي بما يلي:

أولاً: يجب على الإدارة العليا لأي مؤسسة أن تقتنع بضرورة المراجعة الداخلية ووجهة النظر السلوكية من أجل تحسين صورة المراجع الداخلي، فنقوم الإدارة العليا بالتنسيق مع وظيفة المراجعة الداخلية من أجل

خاتمة

تنظيم حملة إعلامية، تستهدف تعريف أفراد المؤسسة بماهية المراجعة الداخلية وأهدافها الحقيقية والمتمثلة في خدمة أهداف المؤسسة ككل، وأن تبين الإدارة العليا لأفراد المؤسسة أنها لن تتخذ نتائج المراجعة الداخلية كأساس لتوجيه الاتجاهات أو توقيع العقوبات عليهم إلا في حالة الاختلاس، الغش، الإهمال المتعمد.

ثانيًا: عمل الإدارة العليا على مكافأة أصحاب الأفكار والجهود المتفوقة والتي أشارت إليها نتائج مراجعات أعمالهم، على أن تتم المكافأة بصورة علنية تساعد على إنجاح الحملة الإعلامية التي شاركت فيها.

ثالثًا: اتباع المراجع الداخلي لمدخل الإعلام الشخصي المباشر مع الأفراد الذين ستخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية، بحيث يعلن لهم في أول لقاء عن الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها من أجل الوصول إلى ما يهدف إليه.

رابعًا: يبين المراجع الداخلي للأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة أن هدف المراجعة ليس فقط اكتشاف الأخطاء لكن البحث عن الأخطاء أو الانحرافات السلبية أصبح يتم بهدف تحديد مواطن الإجراءات الرقابية واتخاذ التدابير اللازمة لإزالتها ومنع تكرار حدوثها مرة أخرى.

خامسًا: اقتناع المراجع الداخلي بمفهوم المشاركة الفعلية في تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، وذلك بالاتفاق مع مديري الوحدات التي ينوي مراجعة أعمالها، فيشاركونهم حتى في صياغة مسودات التقارير عن تلك المراجعة، أو إطلاعهم عليها للتعليق على محتوياتها مع الأخذ بعين الاعتبار إدراج تعليقاتهم عليها ضمن محتويات التقارير النهائية للمراجعة الداخلية.

سادسًا: تركيز المراجع الداخلي على تقديم خدمات فعلية تساعد الأفراد الخاضعين للمراجعة على تأدية أعمالهم بسهولة، كما يعمل أيضًا على تحسين الاتصالات داخل المؤسسة.

سابعًا: مراعاة المراجع الداخلي للاعتبارات السلوكية للأفراد الذين تخضع أعمالهم لمراجعته، وبالتالي فإن هذا الأمر يتطلب منه عدم التعامل معهم من منطلق أنهم متهمون حتى تثبت براءتهم.

ثامنًا: عدم توجيه الانتقادات السلبية مباشرة إلى أي فرد من أفراد المؤسسة سواءً كان الانتقاد شخصيًا أم مكتوبًا في التقرير النهائي للمراجعة.

تاسعًا: يجب على المراجع الداخلي ألا ينسى أثناء إعداد تقرير مراجعته أن يذكر الإنجازات المتفوقة التي حققها الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة مع التوضيح بجهودهم التعاونية.

عاشرًا: قيام الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة بإطلاع المراجع الداخلي على كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بسير عملياتهم وأنشطتهم. مع تقديم كل المساعدات والمعلومات التي يطلبها منهم المراجع الداخلي، لكي يتمكن هذا الأخير من النجاح بقيام مهامه على أحسن وجه وفي المجالات المحددة سابقًا.

حادي عشر: الأشخاص الخاضعون للمراجعة عليهم التعامل مع المراجع الداخلي كصديق ومستشار يمكن الاستفادة من خبراته واللجوء إليه عند مواجهة بعض المشاكل العملية.

ثاني عشر: تطوير مقدرات المراجعة في الكليات والمعاهد التجارية بإدخال مفاهيم العلوم السلوكية المرتبطة بعمل المراجعين بصفة عامة، ويمكن أن يتم ذلك بتعاون الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة وكذلك مع الباحثين في التخصصات العلوم السلوكية، العلوم الاجتماعية.

ثالث عشر: أن موضوع مدى وجودة تأييد إدارة المؤسسة لوظيفة المراجعة الداخلية بهدف تدعيم استقلال المراجع الداخلي وموضوعية المراجعة الداخلية للارتقاء بجودتها يعتبر أحد المشاكل الهامة التي تحظى حاليًا باهتمام الهيئات المهنية وغيرها، ومع ذلك لم يتم إرساء قواعد متفق عليها بالرغم من أهمية تلك المشكلة وكثرة البحث فيها. فقد أصبح تدعيم استقلال المراجع الداخلي مطلبًا جوهريًا لكافة الأطراف التي تهتم بنتائج عملية المراجعة الداخلية نظرًا لوجود علاقة ارتباط قوية بين جودة الخدمة التي يقدمها المراجع وبين درجة حياده واستقلاله.

آفاق البحث:

بالنسبة لآفاق البحث فإن هذه الدراسة تعتبر بمثابة بداية و انطلاقاً لدراسات أخرى تتناول المراجعة الداخلية من زاوية يعتقد البعض أنها غير مهمة لكن في الأصل هي جوهر نجاح مهمة المراجعة الداخلية و من بين المواضيع التي أراها في هذا الصدد و التي تكمل موضوع بحثنا هي :

1- دراسة لحالات تشتت حدة رفض الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة و لدور المراجع الداخلي.

خاتمة

- 2- عواقب إهمال المراجع الداخلي للاعتبارات السلوكية أثناء تأدية مهامه.
- 3- الصعوبات السلوكية التي تواجه المراجع الداخلي أثناء تأدية مهامه.
- 4- التدقيق الاجتماعي كتقنية لدراسة علاقات العمل.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر و المراجع :

قائمة المصادر و المراجع :

أولاً: المراجع العربية:

- 1 - إبراهيم رسلان حجازي الاتجاهات الحديثة في المراجعة دار الثقافة العربية 1998
- 2 - إبراهيم الغمري، السلوك الإنساني والإدارة الحديثة - الإسكندرية - دار الجامعات المصرية 1985
- 3 - إبراهيم رسلان حجازي، استقلال مراقب الحسابات، نظرة سلوكية، مجلة المال والتجارة، العدد 159 جويلية 1982.
- 4 - إبراهيم عثمان شاهين: الآثار السلوكية لمدخل المراجع الداخلي " كلية التجارة، القاهرة، 1981 ، العدد 145 ، ماي 1981.
- 5 - إبراهيم عثمان شاهين، الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع جامع الأزهر للبنات، العدد السابع، جانفي ، 1990.
- 6 - أبو الفتوح على فضالة: "المراجعة العامة" دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1996
- 7 - أبوزيد كمال خليفة "مدخل لتقييم المراجعة الداخلية إطار المراجعة، المراجع "جامعة صنعاء - اليمن 1986 العدد 6
- 8 - أحمد حلمي جمعة "المدخل الحديث لمراجعة الحسابات" دار الصفاء للنشر والطباعة، عمان 2000
- 9 - أحمد صالح العمران - " المراجعة الداخلية"، الإطار النظري والمحتوى السلوكي - دار البشير للنشر والتوزيع، عمان 1990
- 10 - إدريس عبد السلام إشتيوي " المراجعة معايير وإجراءات"، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلام، 1990.
- 11 - الأستاذ محمد السيد الجزار "الرقابة على التكاليف" القاهرة 1981.
- 12 - الأستاذ/ محمد السيد الجزار، المحاسبة الإدارية: الإطار الفكري (الطبعة الثانية؛ القاهرة) 2006

قائمة المصادر و المراجع :

- 13 - أمين السيد أحمد لطفي "دراسات متقدمة في المراجعة" دار النهضة العربية، مصر 2000
- 14 - جلاطو .ج: الإحصاء، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 15 - جمعة، أ.ح: "التدقيق الحديث للحسابات" دار الصفا، عمان الطبعة، 1999.
- 16 - جورج دانيال غالي: تطوير مهنة المراجعة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية للطبع والنشر وتوزيع، الإسكندرية 2002-2003.
- 17 - جون هوسبرس، "السلوك الإنساني " مقدمة في مشكلات علم الأخلاق، الإسكندرية 1983 ترجمة الدكتور على عبد المعطى محمد
- 18 - جيل أمار " حوكمة الشركات و حتمية التطبيقي التدريبي " الطبعة الثالثة، واشنطن دي سي 2003 .
- 19 - حسين القاضي وحسين دحدوح: " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية" دار وراق للنشر والتوزيع، عمان 1999.
- 20 - خالد أمين عبد الله - علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية الجامعة الأردنية، يمانى، 1986
- 21 - خالد أمين، ع: التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، عمان الطبعة الأولى 1998، ص 162.
- 22 - خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.
- 23 - رأفت على رضوان "معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية " كلية التجارة عين شمس 1983،
- 24 - زكى محمود هاشم: الجوانب السلوكية في الإدارة" الكويت، الطبعة الثانية، وكالة المطبوعات 1978.
- 25 - سامي مسعود، أحمد شكري الريماوي، مقدمة في علم الإحصاء الوصفي والتحليلي، الطبعة الأولى، الأردن، دار حنين للنشر والتوزيع 1998.
- 26 - سعد حسين فتح الله، مبادئ علم الإحصاء والطرق الإحصائية، جامعة آل البيت، الأردن ، الأكاديمية للنشر 1998.

قائمة المصادر و المراجع :

- 27 - سونيا محمد البكري، د. إبراهيم سلطان " نظم المعلومات الإدارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 .
- 28 - الصبان، محمد تيسير، ومحمد الفيومي "المراجعة بين التنظير والتطبيق"، بيروت، الدار الجامعية 2003
- 29 - عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1986.
- 30 - عبد الفتاح الصحن، " أصول المراجعة الداخلية والخارجية" مؤسسة شباب الجامعة، بيروت 1985.
- 31 - عبد الفتاح الصحن، أحمد نور "الرقابة ومراجعة الحسابات" مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، بيروت 1989.
- 32 - عبد الفتاح الصحن، الرقابة المالية: دراسة ونقد وتحليل (الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1979).
- 33 - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- 34 - عبد المجيد محمد محمود، محمد توفيق محمد، "دراسات في المراجعة"، "أصول المراجعة" مطابع الدار الهندسية، القاهرة، 2002.
- 35 - عبد ربه. إ. ع. إ : مبادئ علم الإحصاء، مطبعة الإشعاع، الإسكندرية، 2001.
- 36 - عيد حامد معيوف الشمري "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية"، ط1 الرياض، معهد الإدارة العامة 1994
- 37 - فوزى بشرى أحمد، "العلاقات الإنسانية في المنظمات الصناعية"، جامعة حلوان 1995.
- 38 - كاترين، كوشنا هلبلينج وجون سوليفان " غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية" الطبعة الثالثة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن دي سي 2003.

قائمة المصادر و المراجع :

- 39 - كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001.
- 40 - متولي محمد الجمل، محمد الجزار، "أصول المراجعة" مكتبة عين الشمس، 1975.
- 41 - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي: "المراجعة وتدقيق الحسابات" ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003
- 42 - محمد الفيومي، د. أحمد حسن على حسين " تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية " مكتبة الإشعاع، الإسكندرية 1998.
- 43 - محمد بوتين "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق " ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003 .
- 44 - محمد سيد الناغي، الاتجاهات السلوكية ودورها فدى تطوير عمليات الرقابة على الحسابات، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1976.
- 45 - محمد عبد الرحمن العايدي، "مدخل مقترح لزيادة كفاءة وفعالية النظام الكلى للمراجعة" القاهرة 1984.
- 46 - محمد على شبيب، السلوك الإنساني في التنظيم، دار الفكر العربي، القاهرة، 1982.
- 47 - محمد نصر الهوارى والدكتور أحمد سلطان محمد (أساسيات المراجعة) القاهرة، مكتبة غريب، 1987.
- 48 - محمد نصر الهوارى ومحمد توفيق محمد، أصول المراجعة (الرقابة الداخلية - أساسيات المراجعة)، دار صفا للطباعة والنشر، القاهرة، 1986.
- 49 - مختار حمزة، د رسمية على خليل، "السلوك الإداري " دار المجمع العلمي، جدة 1987.
- 50 - مصطفى فهمي، علم النفس الصناعي، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، 1979
- 51 - منصور . ع، صبري، ع وقوقزة: علم الإحصاء الو صفى المبرمج، دار الصفاء عمان الطبعة الأولى، 1999.

- 52 - هشام أحمد حسبو، " الاتجاهات السلوكية في المحاسبة"، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981 .
- 53 - ويليام كوكران، تقنية المعاينة الإحصائية، ترجمة أنيس كنجو، الطبعة الثالثة، الرياض، جامعة الملك سعود، 1995.

الرسائل

- 55- أحمد صالح الأحمد، الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية دراسة تجريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس -القاهرة- 1984
- 56- تريش نجود ، الخطوات والإجراءات العامة لإنجاز مهمة المراجعة المحاسبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، سنة 2003
- 57- رياض عبد الرؤوف، استخدام تقنيات المعاينة الإحصائية في تقويم نظم الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق - سوريا -2002.
- 58- صديقي مسعود: مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2000.
- 59- تيسير أحمد أزمقنا، تعزيز قبول التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العامة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الأردنية ، 1994.
- 60- صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية، جامعة الجزائر .
- 61-عباس أحمد رضوان، المنهج العلمي لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد مدى عملية المراجعة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1979 .
- 62-جمعة محمد محمد على، أثر حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة على استقلال المراجع، وكفاية تأدية عملية المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1988.

المقالات و الدوريات و المؤتمرات و التقارير :

- 63- أحمد على إبراهيم، التأصيل المهني للمراجعة الداخلية (دراسة تطبيقية)، مجلة الدراسات والبحوث، كلية التجارة - جامعة بنها، السنة الثامنة عشر، العدد الأول، سنة 1998
- 64 - أحمد محمد زامل: " اتجاه جديد في المحاسبة الإدارية" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة السنة التاسعة، العدد الأول 1998
- 65 - أمال محمد كمال إبراهيم وثناء عطية فراج، دراسة تحليلية "لأهمية لجان المراجعة واختصاصاتها والدوافع الاختيارية"، مجلة الجمعية العربية للمحاسبة الإدارية، العدد الأول والثاني - ماي 1996.
- 66 - أيمن فتحي أحمد الغباري، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وأهميتها في تحديد الاتجاهات المستقبلية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد السادس والخمسون، 2000.
- 67 - تقرير الخبير المحاسبي "جويمة العمري"، "المراجعة المحاسبية والتحليل المالي" تقرير خبرة رقم 04 أكتوبر 1998.
- 68 - حسن عبد الحميد العطار "نتائج احتراق المراجع الداخلي في كل محدداته المهنية"، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، فيفري ، 2000.
- 69 - حميد عبد الرحمن بن إبراهيم "خصائص جودة المراجعة"، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية المجلد 35، العدد 3.
- 70 - صبيحي، محمد حسنى عبد الجليل "التعاقد الخارجي بالمراجعة الداخلية " أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، فيفري، 2000 .
- 71 - صديقي مسعود وبراء محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة بالمؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة ، 2005.
- 72 - كمال الدين مصطفى الدهراوي، توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره على الاستقلال، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني المجلد الثامن والعشرون، سبتمبر ، 1991

قائمة المصادر والمراجع :

- 73 - محمد توفيق محمد، الجوانب السلوكية في علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الأول ، 1985.
- 74 - محمد شوقي عطا الله، "المراجعة الداخلية كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الثامن 1967 .
- 75 - محمد عبد العزيز حجازي "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة" مؤتمر كلية التجارة - جامعة القاهرة، مارس 2003 مارس.
- 76 - محمد محمود خيرى، "اتجاهات التطور في المراجعة الداخلية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، 1981.
- 77 - الورشة الوطنية حول مراجعة الحسابات ، فندق السيوس عنة ، أيام 21-22 ماي 1994.

القوانين و الأوامر :

- 78 - الأمر 107/69 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970م ، المادة 38
- 79 - المرسوم التنفيذي 173/70 المتعلق بمهام مراجع الحسابات
- 80 - القانون 10/88 المتعلق باستقلالية المؤسسات
- 81 - القانون 80/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
- 82 - المرسوم 173/70 المؤرخ في: 16/11/1973م .
- 83 - القانون 05/80 المؤرخ في 01/03/1980م، هذا القانون سمح بإلغاء المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970م، و المرسوم 173/70 المتعلق بمهام وواجبات مراجع الحسابات
- 84 - المادة 05 من نفس القانون 05/80 المؤرخ في 01/03/1980م .
- 85 - المادة 30 من الأمر في 16/11/1971م المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات.
- 86 - المادة 05 من المرسوم 252/74 المؤرخ في: 28/11/1974م المتعلق بلجان الشؤون الاجتماعية والثقافية.

قائمة المصادر و المراجع :

- 87 - المادة 10 من الأمر 16/75 المؤرخ في 21/11/1975م الذي حدد العلاقات الرئيسية بين المؤسسات الاشتراكية، سلطة الإدارة الوصية والإدارات الأخرى التابعة للدول.
- 88 - المادة 10 من المرسوم 149/75 المؤرخ في 21/11/1975م والمتعلق بمجلس الإدارة للمؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي.
- 89 - القانون 01/88 المؤرخ في 12/01/1988م
- 90 - القانون 08/91 المؤرخ في 27/04/1991م المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 91 - بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13/01/1992م المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01/12/1997م
- 92 - المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25/09/1996م
- 93 - المرسوم 635/83 المؤرخ في 05/11/1983، وتم إسناد الوصاية على المؤسسة محل الدراسة - المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس و المراقبة - لوزارة الصناعات الثقيلة.
- 94 - المنشور الوزاري رقم 381 الصادر بتاريخ 28 جوان 1981 للوزير الأول السيد: محمد بن أحمد عبد النبي

ثانياً: المراجع الأجنبية والفرنسية:

- 95 - A.D, chambers, "Internal auditing", theory and practice, London 1981 ,
- 96 - Abvin A. Arens , "Auditing an integrated approach", Prentice Hall edition, 2000.
- 97 - Adamec, B.A. and Telenka, J.H: "Self, Directed Audit Team, internal Auditor", April 1996 .
- 98 - Allel Hamimi : "Le contrôle interne et l' élaboration du bilan comptable", OPU .Alger 1993.

- 99** - Allen Weiss: "Who, s afraid of the Big, Bad Auditor?", Supervisory Management. August 1996.
- 100** - Allen, R, D: "Managing internal audit conflicts, internal auditor", Aug. 1996.
- 101** - Allison, D. L: "internal auditors and audit committee, internal auditor", Feb, 1994.
- 102** - Alvin A, Arens and James K. Loebbecke: "Auditing: An Integrated Approach", (2nd ed; New Jersey: prentice – Hall, Inc., Englewood Cliffs, 1980 .(
- 103** - American institute of certified public accountants, "planning and supervision", statement on auditing standards, No, 22, New York, 1978.
- 104** - Anderson , R, J: "The external audit", Toronto : Pitman As cited by: Solomon, I, "Multi – auditor judgment / decision making research ,
- 105** - Arens, A.A, Elder, R.J. and Beasley: “modern auditing” M.S. 2006 U.S.A.
- 106** - Arens. A. A: Elder ? R.S and Beashy, M.S: "Auditing , Assurance Services", 9th edition, USA 2003.
- 107** - Arlow, P, and Urlich T,A: "Auditing your organization’s Ethics", the internal auditor, Aug; 1981.
- 108** - Arnold, H.J. and Feldman , D.C : "Organizational behavior: Mc; Graw – Hill, Inc, New York, 1986.
- 109** - As cited by Churchill, N.C, "Audit recommendations and management auditing, a case study and some remarks", journal of accounting research, vol 4, no 1, spring, 1966.
- 110** - Bernard Corbet et Bernard Murry: "L’Audit qualité interne" Paris AFNOR . 2000.
- 111** - Brink, V,Z. and Witt: "Modern Internal Auditing,” New york, fourth edition, 1982. Page 42 .

- 112** - Brune .C: "Internal auditing", Audit wire, Vol 26 N°:1/Jan/ Feb 2004
ECIIA: "European confederation of institutes of internal auditors", Brussels, Belgium, 2000.
- 113** - Buenger, E, and Zamir, A: "Managing communications in internal auditing, internal auditor", June 1991.
- 114** - Bulletin d'information semestriel " AM.C.OM" , numéro 5, mai 2007
- 115** - C. Lawrence Schuler: " The Need For Professional Internal Auditing In Saving and Loan Associations", The Internal Auditor (October 1981 .(
- 116** - Carles A. Gravitt: "on Ethical Report Writing", The Internal Auditor, (April 1982 .(
- 117** - Chambers, A.D, Selim G.M. and Vinten G: "Internal Auditing" 2nd Pitman Publishing Landon UK (1993 .(
- 118** - Chambres, A, D.Selim G.M, and Vinten G: "Internal auditing", 2 nd ed, Pitmz publishing, London, U K 1993.,
- 119** - Christian Bouvier: « Audit des Achats », Paris. Les éditions d'organisation .1990.
- 120** - Chum, Cal: "On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions, managerial auditing journal", Vol 12, No.4/5, 1997.
- 121** - Claude Grenier et Jean Bonnebouche: "Auditer et contrôler les activités de l'entreprise" , édition Foucher, Paris, 2003.
- 122** - Code de commerce Algérien", OPU, Alger, 1975.
- 123** - Committee on basic auditing concept a statement of basic auditing concepts", American accounting association, 1973, Passim
- 124** - Committee on Behavioral science content of the accounting curriculum", report of the committee, the accounting review, supplement. Vol. XLVI, 1971
- 125** - Committee to prepare a statement of basic accounting theory : report of the committee", Evanston: American accounting association, 1966.

- 126** - Coopers, Lybrand : "La nouvelle pratique du contrôle interne", Organisation, Paris, 5eme tirage, 2000.
- 127** - Corbel Bernard et Murry Bernard: "L'Audit Qnalite Interne: demarche et Technique de Commuincation". Paris Afnor, 2000 .
- 128** - Cornelius E. Tierney: "Audit Reports – Some Behavioral Aspects For Improvement", The Internal Auditor, (June 1977 .(
- 129** - Cunmington, T, "looking to a Brave new Future, internal Auditor", 2000.
- 130** - Curchill, N.C: "Behavioural effects of an Audit : An experimental study", Unpublished ph , D. Dissertation, An Arabor University of Michigan, 1962.
- 131** - Daniels . S .Rab: "Announce internal auditor criteria", Quality progress. Vol . 31. no 7 jule 1998.
- 132** - David A Hoag : " Measuring Audit effectiveness", The IA April 1981
- 133** - Davidson, P: "The great communicators, internal auditor", Dec, 1991.,
- 134** - Dittenhofer, M: "Behavioural aspects of internal auditing- revisited, managerial auditing journal", Vol 12, No,1, 1997 .
- 135** - Dittenhofer, M: "Reengineering the internal auditing organization", managerial auditing journal", Vol 16 No.8, 2001.
- 136** - E. Barbier: "L’audit interne, éd- organisation", Paris, 1996.
- 137** - Ellis J. Glenn: "Toward Better Internal Auditing", The Internal Auditor (April 1977 .(
- 138** - Etienne Barbier: " l’audit Interne", édition d’organisation, 1996.
- 139** - Etienne, Barbier, "Comment évolué la place de l’audit informatique au sein de la fonction de l’audit interne", la revue française de l’audit interne, IFACI, 1996.
- 140** - Expertise comptable, « Etablissement des comptes annuels », Centre de librairie et d’édition technique, 1987.

- 141** - Felix ; w: "The relationship between internal and external auditors", The IIA, Florida, USA 1998.
- 142** - Forgarty, T. J. and L. P: "Internal auditor's performance: A comparison of self – ratings and supervisor ratings, managerial auditing journal", Vol 8, No,4, 1993.
- 143** - Forrest; j; "The international auditing based management audit and CPA journal", Vol 69. 1999.
- 144** - Frand W. Baker: "The Team Approach To Auditing", The Internal Auditor (June 1978..(
- 145** - G. H. Hyde: "The Internal Auditor", April 1980 .
- 146** - Garitte, J.P. Building Bridges: "internal auditor", Aug.1998 .
- 147** - George R, Terry et Stephen G, Franklin: "les principes du management", Economica, 8eme édition, Paris, 1985.
- 148** - Gerge S. Odiorne: "Objectives – Focused Management and Internal Auditing", The Internal Auditor (June 1980.(
- 149** - Guide d'audit: "Ministère de l'économie (ALEM) Inspection générale des finances"
- 150** - Harmeyer, W. James: " Acceptance Credibility The Internal Auditor", Oct, 1978 .
- 151** - Heem .G : "Une approche conventionnaliste de l'évolution du contrôle interne", revue française de gestion, Juin /Juillet, Août 2001, N° 143.
- 152** - Hellriegel, D, Slocum, J, and Woodman, R, : "Organizational behavior", West publishing company, Boston, 1986.
- 153** - Herbert E. Striner: "Internal Auditing and The Business School Curriculum", The Internal Auditor, (June 1978 .(
- 154** - HF Stettler ; "Audit principes et méthode général..." , Traduction, j. Raffegean .ED Publi Union .Paris 1974.

- 155** - Humber Lesca, Elisabeth Lesca: "Gestion de l'information ", édition Letec, Paris 1995.
- 156** - IFACI: "les nouveaux instruments financiers", guide de l'audit en entreprise-Paris, octobre 1990.
- 157** - IIA: " Risk based internal auditing position paper", August 2003.
- 158** - IIA: "Internal Audit Reporting Relationship". Florida, USA, 2003.
- 159** - IIA: "Internal audit reporting relationship, serving to master", Florida USA. 2003.
- 160** - IIA: "The Internal Auditor", guidance Framework
- 161** - Institut de l'Audit Interne et Price water house coopers (p'w'h'c) : "Le management des risques de l'entreprise ; Cadre De Reference Et Techniques D'application" , paris ed d'organisation, 2005,
- 162** - Ivancevich, J.M, and Matteson, M.T : "Organizational behavior and management", business publications, inc, Plano1987.
- 163** - J. Raffegeau et A. Ritz : "Audit opérationnelle", collection, 1992
- 164** - J.O.R.A N° : 03, du 05/01/1992.
- 165** - J.O.R.A N°: 20, du 01/05/1991.
- 166** - Jacques Renard: " Théorie et Pratique de l'Audit Interne" les éditions d'organisation .1998.
- 167** - Jacques Renard: "Théorie et pratique de l'audit interne", les éditions d'organisation, 1994.
- 168** - Jacques Renard: « Théorie et Pratique », Edition d'organisation, 2000.
- 169** - Jean P. Goyer: "Iet's Make Auditing More Effective", The Internal Auditor (October 1976 (
- 170** - Jean Raffegean, Pierre Dufilo, Ramon Gonzalez, Frank Ashaworth.

- 171 - Jean Raffegean. Fernard dubois et Didier De Menonvill « L'Audit opérationnel » Presse Universitaire de France 1984.
- 172 - Johnston , W.M, and Kirch, D.P: "Benchmarking peer reviews", internal auditor, des .1996.
- 173 - Joseph -F: "Lingg Be more than Just an Abditor", The internal anditor, August 1978
- 174 - journal of accounting literature" , Vol, 6, 1987.
- 175 - K- Belamiri : "la mission du commissariat aux comptes", Revue SNC N° 14 . 1997.
- 176 - Kachelmeier, S, J, and Shhata: "Internal audition and voluntary cooperation in firms": Across- cultural experiment, the accounting review, vol 72, No,3 July 1997.
- 177 - Kimbrough, R, B: "Faceliting trust, internal auditor", Aug. 1997.
- 178 - L. Collins et G. Vallin Audit et contrôle interne .Dalloz 1986.
- 179 - Lawrence A. Noxon Power, Profits and Politics: "The Internal Auditor", (April 1977 .(
- 180 - Lawrence B. Sawyer: "Auditing Anything Under the Sun", The Internal Auditor (December 1981 .(
- 181 - Lawrence B. Sawyer: "Tomorrow, s Internal Auditor" The Internal Auditor (August 1998 .(.
- 182 - Lawrence Mullins: "Improving management control systems" , May 1983.
- 183 - L-E Berry : "The Internal Auditor;“ Are you a Thick Skinned Auditor", February 1976
- 184 - Lindow and Racej: "Beyond traditional audit techniques", journal of accountancy, Vol 194, 1 July 2002.
- 185 - Lingg, J. F: "Be more and auditor" , the internal auditor, Aug, 1975.

- 186** - Lionel Collins et Gerard Vallin : "Audit et contrôle interne", (aspects financière) Opérationnelles et stratégiques, Dalloz gestion 4 ème édition Paris 1992.
- 187** - Lionel Collins, Gerard Vallin: "Audit et contrôle interne Principes, objectifs et pratique éd-Dalloz", Paris 1997.
- 188** - Maders, A: "Le Contrôle Interne", Paris ed P,U, f , 1998.
- 189** - Marc Levine: "The Behavioral Implications of Participative Budgeting, Cost and Management" , (March – April 1981 .(
- 190** - Mc lemore I: "Expanding the mission of international audit", July 1997 .
- 191** - Mc Namee, D and , G. Selim: " Risk management, changing the internal auditors paradigm", the IIA, Florida 1998.
- 192** - - Mc Namee: "Targeting business risk » I A. Vol 57, 1 ss, 5 Oct; 2000.
- 193** - Mc Rae, T.W. "Audit méthode statistique, traduction et adaptation", Raffegau. J et Dubois. F . Publi union, Paris, 1978.
- 194** - McHugh. J. and Raghunandann K: "Hiring and firing the chief internal auditor, internal auditor" , Aug, 1994, pp 37-38 .
- 195** - -101 Michael J.Barrett, Donald W. Baker and David D. Weiss: "Internal Auditing In The Accounting Curriculum", The Internal Auditor, (August 1974 .(
- 196** - Michel Gervais: " Contrôle de Gestion " , Edition Paris – Economica.1983.
- 197** - Middlemist, R, D, and Hitt, M.A: "Organizational behavior : managerial strategies for performance", West publishing company, New York, 1988.
- 198** - Mikol, A, LE: "Contrôle interne" , Paris , Ed P,U,f 1998.
- 199** - Mikol. A: "les audits financiers", Nathan. Paris, 1999.
- 200** - Mortimer A. Dittenhofer: " What Does The Auditor of Small, Local Government Need?", The Internal Auditor (June 1982 (

- 201** - Mortimer A. Dittenhofer: "Reporting Auditer Compliance", The Internal Auditor, (October 1976).(
- 202** - Norman Morris: "How Does Your Audit Department Rate?" The Internal Auditor (October 1978).(
- 203** - O. Regan: "Genesis of a profession ,towards professional states for internal auditing", auditing journal , 2001,vol 16,
- 204** - Olivier Lemont et Pierre Schick: "Guide de self – Audit". Edition d, organization 1998 .
- 205** - P. Candan et L. Tongard: " Audit des associations, organisation", Collection Audit, 1990.
- 206** - Paul newbold; "statistics for business and economics", third edition , London: prentice-hall international, 1991
- 207** - Perspectives, Knowligge and power, internal auditing & business risk", 2001.
- 208** - Pickett; S, K: "The International Auditing, handbook" 2nd edition, 2003.
- 209** - Pigé, B, : "Audit et Contrôle interne", Litec, Paris, 1997.
- 210** - Plumilee, R. D: "The standard of objective for internal auditors: Memory and bias effects, journal of accounting research", Autumn, 1985.
- 211** - Pratt and Jiambalvo, J: "Relationship between leader behaviors and audit team performance; accounting; organization and society", Vol 6; 1981.
- 212** - Price Waterhouse, "Facts and sources of information about the price Waterhouse worldwide organization ", August, 1987.
- 213** - Principe de base de l’audit formation vérificateur IGSF, 14 mai 2007.
- 214** - R. Frank- Page: "How external auditors can help you to evaluate internal control”, the I.A, October 1980 .

- 215** - R.E: "Seiler « the operational audit", the south western publishing company, 1960.
- 216** - Ramamrooti, S: "International Auditing, history, evolution and prospect", Florida, U.S.A, 2003.
- 217** - Rchard Holman, "Communication: An Essential Element Of Internal Auditing", The Internal Auditor, (Dec-ember 1981 .(
- 218** - Reisnstein, A. and Rito, R.B. Corporate ethical standards audit managers views, internal auditing , summer 1996.
- 219** - Renard, J: "L’audit interne ce qui fait débat ", Paris Ed, Maxima, 2003 .
- 220** - Research (Exposure Draft) "Planning committee, American institute of certified public accountants", 1968.
- 221** - Revue française de comptabilité : "Auditing and other selective testing procédures", N° 325, sebtembre 2000.
- 222** - Richard, S. Glenn, E.S, Barbara, A, and Lydia , L: "A fresh look at outsourcing ", Internal auditor, Vol 60, 5 October 2003.
- 223** - Richards, D “Internal and external auditors inside and out” May 2002
- 224** - Rober le Duff: " Encyclopédie de Gestion et du Management ", Edition Dalloz. 1999.
- 225** - Robert B. Benneti: "Motivational Aspects of Participation In The Planning and Control system", Cost and Management, (September – Ectober 1974 .(
- 226** - Robert H. Asgton: "Behavioral Implications of Information Overload in Managerial Accounting Reports", Cost and Management (July- August 1974 .(
- 227** - Robert J. Ryan: "Obtaining and Reporting Auditor Comments", The Internal Auditor, (October 1976 .(
- 228** - Robert Obert : " Synthèse droit et comptabilité : Audit et commissariat aux comptes, aspect internationaux" Dunod. Paris,2006, ISBN.

- 229** - Robert P. Moffie: "The Affirmative Action Audit", The Internal Auditor (October 1982 .)
- 230** - Robert Rein : "systèmes d'information et management des organisations", édition Unibert, Paris 1998.
- 231** - Roger Phillips: "What Senior Management Expects and Needs From Auditors", The Internal Auditor, (December 1982 .)
- 232** - Rokliff, R. L. and Beackner, J.W: "Delatin ouslips, Internal Ankiror", Feb,1998 .
- 233** - Rotliff, R, L, and Brackner, J .W: "Relationship, internal auditors", Feb 1998
- 234** - SAADI Nacer- Eddine et MAZOUZ Ali: "La pratique du commissaire aux comptes en Algérie", Tome 01, ed- SNC, Alger 1993.
- 235** - Salah Ben Abdellah: "Internet : nouveauté et outil pour l'auditeur dans le colloque international ", Tunis, octobre 1997.
- 236** - Sana Ktat : "L'impact des techniques informatiques sur la performance des auditeurs."
- 237** - Sawyer Dawrence: "Tomorrow is Internal Auditors" The Internal Auditors, June1978 .
- 238** - Sawyer, L.B. "An internal audit philosophy, internal auditor, Aug ; 1995.
- 239** - Sawyer, L.B: "The political side of internal auditing, internal auditing", Feb;1992.
- 240** - Séminaire sur l'audit interne: Oran le 20-21 février, 2001 .
- 241** - Small, L. M : "Respect and how to get it, internal auditor", Aug 1998 .
- 242** - Spencer E, Hodges: " Courage: key to top – notch audit", I.A August 1990 .
- 243** - Stanley C. Gross: "Extend Internal Audit Influence", The Internal Auditor (October 1976 .)

- 244** - Stittler H.F: "Audit Principes et Methodes generale " traduction Jean Raffegau, Edition Publi union , paris 1996 .
- 245** - Susan E. Walima: "Cooperative Auditing and Beyond", The Internal Auditor, (December 1976 .(
- 246** - Synthèse formel d'autorité
- 247** - The Institute of Internal Audirors (IIA-UK) "The role of internal Audit", 1999.
- 248** - The institute of internal auditors (IIA – USA) about the internal auditing profession, all in a day's work, who are internal auditors"?
- 249** - The institute of internal auditors (IIA – USA) about the internal auditing profession, all in a day's work ."
- 250** - The institute of internal auditors IIA – USA . IIA. "Issues and answers. Guidance". Framework. [www. theiia.org](http://www.theiia.org) .
- 251** - The institute of internal auditors IIA: June 2005
- 252** - The Institute of Internal Auditors", (Iia), The Internal Auditor august 2003 .
- 253** - Vaurs. L : "l'auditeur interne opérationnel aujourd'hui : l'auditeur consultant interne", revue française d'audit interne, N° 109 Mars / Avril 1992.
- 254** - Verschoor, C: "The ethical climate barometer", internal auditor. Vol 61. Iss. 5; Oct 2004.
- 255** - Walter, O .Bagget: "A management approach to operational auditing", the I.A , February 1982 .
- 256** - Watson, D. J.H: "The structure of project teams facing differentiated environments; an exploratory study in public accounting firms", The accounting review April, 1975.
- 257** - Y. Guyon: "Droit des affaires" , Ed economica , paris ,2004.

- 259 - [www. fr. wikipedia. org/wiki/avdiat_comptable_et_financier](http://www.fr.wikipedia.org/wiki/avdiat_comptable_et_financier)
- 260 - <http://www.sonelgaz.dz/Ar/article>
- 261 - [www. ucl.ac.be](http://www.ucl.ac.be)
- 262 - www.Thiaa.org
- 263 - [www.ey. Com / global](http://www.ey.Com/global)
- 264 - www.uacameroun.org
- 265 - www.ucl.ae.be
- 266 - [http://www.sonelgaz.dz/Ar/article30,42,\(](http://www.sonelgaz.dz/Ar/article30,42,()
- 267 - <http://www.sonelgaz.dz/Ar/article30,30>
- 268 - http://www.sgpequipag.dz/presentation_amc.htm
- 269 - <http://www.window.state.tx.us/taxinfo/audit/sampling/lesson.htm>.
- 270 - www.iaa.org.uk/about_role.htm/
- 271 - www.iaa.org.uk/
- 272 - [http:// www.jn.u-psud.fr/~adis/rubriques/p/jdoctic/ktat.pdf](http://www.jn.u-psud.fr/~adis/rubriques/p/jdoctic/ktat.pdf)
- 273 - www.iaa.org.uk/

فهرس

الفهرس

	<u>شكرو تقدير</u>
	<u>اهداء</u>
أ-ف	<u>الإطار العام للبحث</u>
155-01	<u>الباب الأول: التأصيل العلمي للمراجعة، والمراجعة الداخلية</u>
01	<u>* الفصل الأول: مدخل عام للمراجعة</u>
02	تمهيد
03	المبحث الأول: التطور التاريخي للمراجعة:
03	المطلب الأول: أصل ومعنى المراجعة وتطورها
05	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المراجعة
06	المطلب الثالث: أهداف المراجعة
08	المبحث الثاني: أنواع المراجعة:
08	المطلب الأول: تبويب المراجعة من حيث حدودها
09	المطلب الثاني: تبويب المراجعة من حيث مدى الفحص
10	المطلب الثالث: تبويب المراجعة من حيث التوقيت
11	المطلب الرابع: تبويب المراجعة من حيث الالتزام والاستقلال
13	المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر
13	المطلب الأول: الإصلاحات القانونية التي مست مهنة المراجعة في الجزائر
17	المطلب الثاني: الهيئات والميكانيزمات التي تسيّر مهنة المراجعة في الجزائر

20	المبحث الرابع: معايير المراجعة الدولية
21	المطلب الأول: معايير المنظمات
22	المطلب الثاني: المعايير المتعارف عليها
33	* <u>الفصل الثاني: خطوات إنجاز مهمة مراجعة الحسابات</u>
34	المبحث الأول: المعرفة الشاملة للمؤسسة
34	المطلب الأول: المعلومات الواجب الحصول عليها
35	المطلب الثاني: التقنيات والوسائل
36	المطلب الثالث: تجميعات المرحلة الابتدائية (La Synthèse)
38	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
38	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته
43	المطلب الثاني: الرقابة الداخلية مع التأثير أو بدون تأثير على الحسابات
45	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الرابع: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
49	المبحث الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة
49	المطلب الأول: حجية وسائل الإثبات
50	المطلب الثاني: أنواع أدلة الإثبات
55	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في حجم الأدلة
56	المبحث الرابع: الأخطاء وأعمال الغش
56	المطلب الأول: أنواع الأخطاء
57	المطلب الثاني: أعمال الغش

58	المطلب الثالث: مسؤولية المراجع عن اكتشاف أعمال الغش والأخطاء
59	المطلب الرابع: حقوق وواجبات ومسئوليات المراجع وتعيينه
63	- ملخص الفصل
64	* الفصل الثالث: تطور المراجعة الداخلية
66	المبحث الأول: تطور وظيفة المراجعة الداخلية
68	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية في الجزائر
70	المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية وأنواعها
76	المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية ومميزاتها
79	المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية
80	المطلب الأول: معيار الاستقلالية والتأهيل المهني (المعيار 100 والمعيار 200)
82	المطلب الثاني: معيار مجال نطاق العمل ومجال تنفيذ العمل (المعيار 300 والمعيار 400)
84	المطلب الثالث: المعيار 500 تسيير مصلحة المراجعة الداخلية
85	المبحث الثالث: وسائل المراجعة الداخلية
85	المطلب الأول: ضرورة وجود عنصر بشري ذي كفاءة عالية
88	المطلب الثاني: معايير تصاميم خلية للمراجعة الداخلية وموقعها في الهيكل التنظيمي
90	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعة الداخلية
95	المبحث الرابع: التفرقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، المراجعة الخارجية، مراقبة التسيير، المستشار الخارجي.
95	المطلب الأول: المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

95	المطلب الثاني: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
96	المطلب الثالث: المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير ومهمة المستشار الخارجي
104	المطلب الرابع: الفرق بين نظام الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية
108	خلاصة
155	* الفصل الرابع :تنظيم مهمة المراجع الداخلي
111	المبحث الأول: تنظيم مهمة المراجع الداخلي
111	المطلب الأول: مرحلة التحضير والدراسة
111	المطلب الثاني: مرحلة التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية
119	المطلب الثالث: مرحلة إعداد تقرير التدقيق الداخلي
121	المبحث الثاني: العينات الإحصائية والمراجعة الداخلية
121	المطلب الأول: مفاهيم ومصطلحات إحصائية والعلاقة بين بعض المتغيرات
124	المطلب الثاني: تصميم عينات المراجعة
127	المطلب الثالث: تقييم العينات الإحصائية في المراجعة
133	المبحث الثالث : الإطار الحديث لمهنة المراجعة الداخلية:
133	المطلب الأول: إرشاد إجباري
133	المطلب الثاني: نصائح عملية
134	المطلب الثالث: المعايير الحديثة لممارسة المهنة
144	المبحث الرابع: تأثير تكنولوجيا المعلومات على المراجعة الداخلية
144	المطلب الأول: مفهوم تكنولوجيا المعلومات

146	المطلب الثاني: تأثير استعمال تكنولوجيا المعلومات على المراجعة الداخلية
147	المطلب الثالث: شروط نجاح استعمال الإعلام الآلي في المراجعة الداخلية
148	المطلب الرابع: دور المراجعة الداخلية في التعامل مع المخاطر والتعامل مع الحوكمة
235-156	<u>الباب الثاني: المدخل السلوكي، وعلاقات تنفيذ المراجعة الداخلية</u>
157	* <u>الفصل الأول: المدخل السلوكي والعوامل المؤثرة على عمل فريق المراجعة</u>
159	المبحث الأول: المدخل السلوكي في المراجعة
159	المطلب الأول: الدراسات والأبحاث الرائدة في دراسة أثر المراجعة في السلوك
163	المطلب الثاني: تصنيف دراسات أثر المراجعة في السلوك
163	المطلب الثالث: المجالات الرئيسية التي استخدمت فيها العلوم السلوكية في مجال المراجعة
164	المبحث الثاني: البيئة الداخلية لفريق المراجعة واختصاصاته
165	المطلب الأول: ماهية فريق المراجعة
167	المطلب الثاني: طبيعة عمل فريق المراجعة
168	المطلب الثالث: تكوين واختصاصات صاحب فريق المراجعة
174	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على أداء فريق المراجعة
175	المطلب الأول: السلوك التنظيمي
178	المطلب الثاني: علم النفس الصناعي
180	المطلب الثالث: النماذج المحددة للعوامل المؤثرة على أداء وسلوك الفرد في المنظمة

183	<u>* الفصل الثاني: علاقات تنفيذ المراجعة الداخلية</u>
184	المبحث الأول: علاقة التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي
184	المطلب الأول: إمكانية وجود علاقة تعاونية بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة
185	المطلب الثاني: أهمية التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة
186	المطلب الثالث: علاقة التضارب بين المراجعة الداخلية والأفراد الخاضعين للمراجعة
187	المبحث الثاني: التضارب الكامن في طبيعة دور المراجع الداخلي
187	المطلب الأول: صورة المراجع الداخلي
189	المطلب الثاني: خوف الخاضع للمراجعة من نتائج المراجعة الداخلية
190	المطلب الثالث: سلوك المراجعين أثناء تنفيذ عملية المراجعة الداخلية
191	المبحث الثالث: علاقات المراجع الداخلي
191	المطلب الأول: علاقة المراجع الداخلي مع الإدارة العليا
192	المطلب الثاني: العلاقات الوظيفية داخل وحدة المراجعة الداخلية
193	المطلب الثالث: علاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي
200	<u>* الفصل الثالث: مدى مسؤولية المراجع الداخلي عن فحص وتقييم جودة برامج أخلاقيات المؤسسة</u>
202	المبحث الأول: الدراسات الميدانية للمراجعة الداخلية لأخلاقيات المؤسسة
207	المطلب الأول: مبررات تأييد مسؤولية المراجع الداخلي

208	المطلب الثاني: الدور المقترح للمراجع الداخلي
209	المطلب الثالث: متطلبات مراجعة أخلاقيات المؤسسة
211	المبحث الثاني: مدى مسؤولية المراجع الداخلي عن فحص وتقييم جودة إدارة علاقات المؤسسة
213	المطلب الأول: متطلبات مراجعة العلاقات
222	المطلب الثاني: ضرورة تطوير المراجع الداخلي مهاراته في الاتصال (فن التعامل مع الغير).
223	المطلب الثالث: مسؤولية المراجع الداخلي في المحافظة على الثقة بين أفراد المنشأة وتحسينها
230	المبحث الثالث: مشكلة استقلال المراجع الداخلي
230	المطلب الأول: أهمية استقلال المراجع الداخلي
231	المطلب الثاني: القيود التي تؤثر في استقلال المراجع الداخلي
233	المطلب الثالث: علاقة التبعية التي تربط المراجع الداخلي بالمؤسسة
353-236	<u>الباب الثالث: منهج مقترح لرفع كفاءة المراجعة الداخلية - الإطار النظري</u>
237	<u>* الفصل الأول: الإعلام عن المراجعة الداخلية</u>
240	المبحث الأول: موجبات الإعلام عن المراجعة
243	المبحث الثاني: كيفية الإعلام عن المراجعة الداخلية
243	المطلب الأول: إدارة المراجعة الداخلية
243	المطلب الثاني: الإدارة العليا
244	المطلب الثالث: المراجعون الداخليون

245	المطلب الرابع : المشرفون التنفيذيون
246	المطلب الخامس : رجال الجامعات والمعاهد العليا التجارية
247	<u>الفصل الثاني: الإثبات العملي لأهمية المراجعة الداخلية</u>
248	المبحث الأول: المراجعون الداخليون كأعضاء في طريق الإدارة
251	المبحث الثاني: مجالات الإثبات العملي لأهمية المراجعة الداخلية
252	المطلب الأول : مجالات تحسين العملية الإدارية
257	المطلب الثاني : مجالات تحسين عملية الاتصال داخل المؤسسة
261	<u>* الفصل الثالث: المعاملة الإنسانية في المراجعة الداخلية</u>
262	المبحث الأول: مبادئ للتعامل السلوكي في المراجعة الداخلية
268	المبحث الثاني: تطبيق مفهوم المشاركة في المراجعة
279	<u>الفصل الرابع : دراسة تجريبية لاختبار مدى ملاءمة المنهج المقترح للتطبيق العملي بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بالعلمة</u>
280	<u>* المبحث الأول:إعداد الدراسة التجريبية.</u>
280	المطلب الأول:الهدف من الدراسة
280	المطلب الثاني : منهج الدراسة
280	المطلب الثالث: إعداد قائمة الاستقصاء
282	<u>المبحث الثاني: تنفيذ الدراسة الميدانية</u>
282	المطلب الأول:نظرة حول المؤسسة
288	المطلب الثاني: نشاط المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس و المراقبة.
296	المطلب الثالث : مختلف مستويات السلطة و أقسام المسؤوليات في المؤسسة.

307	المطلب الرابع : توزيع قوائم الاستقصاء و جمعها.
332	<u>المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية</u>
332	أولاً: استخراج وتحليل النتائج
332	ثانياً: تحليل النتائج
354	خاتمة
364	المراجع
384	الفهرس
393	فهرس الجداول والأشكال
396	الملاحق

فهرس الأشكال

91	شكل (1) يوضح مركزية المراجعة (الصيغة الأولى)
92	شكل (2) يوضح مركزية المراجعة (الصيغة الثانية)
99	شكل (3) يوضح لا مركزية المراجعة
94	شكل (4) يوضح البنية الابتدائية لخلية المراجعة في المؤسسات المتوسطة
94	شكل (5) يوضح البنية البسيطة لخلية المراجعة في المؤسسات المتوسطة
105	شكل (6) يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
106	شكل (7) يوضح تقييم كيفية نظام الرقابة الداخلية
110	شكل (8) يوضح خطوات قيام المراجع الداخلي بمهامه
115	شكل (9) يوضح رموز خرائط التدفق للمراجعة
118	شكل (10) يوضح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
176	شكل (11) يوضح التفاعل بين الافراد والجماعات والعوامل التنظيمية
297	شكل (12) يوضح الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة
298	شكل (13) يوضح هيكل مديرية المالية
299	شكل (14) مشروع هيكل تنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية بمؤسسة A.M.C
300	شكل (15) يوضح هيكل مديرية الموارد البشرية
301	شكل (16) يوضح هيكل مديرية التطوير والتنمية
301	شكل (17) يوضح هيكل مديرية التجارة
302	شكل (18) يوضح هيكل مديرية التسيير التقديري والتنظيم
319	شكل (19) يوضح هيكل التنظيمي لقسم الكهرباء
303	شكل (20) يوضح الهيكل التنظيمي لقسم السوائل
305	شكل (21) يوضح الهيكل التنظيمي لقسم الأدوات
307	شكل (22) يوضح الهيكل التنظيمي لقسم الخدمات الصناعية والإمدادات

فهرس الجداول

99	جدول رقم (1) أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية الخارجية
102	جدول رقم (2) أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير
117	جدول رقم (3) تقييم المدقق لمكونات نظام الرقابة الداخلية
123	جدول رقم (4) العلاقة بين بعض المتغيرات الإحصائية
130	جدول رقم (5) مستوي الثقة وما يقابلها من معامل الثقة
198	جدول رقم (6) الاختلافات الموجودة بين المراجعة الداخلية والخارجية
202	جدول رقم (7) تطور مسئولية المراجع الداخلي في مجال أخلاقيات المؤسسة
214	جدول رقم (8) ملخص بعض الدراسات في مجال المراجعة الداخلية للعلاقات
283	جدول رقم (9) بطاقة تعريفية بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة
286	جدول رقم (10) الشركات الأجنبية والورشات التي شاركت في إنشاء المؤسسة
286	جدول رقم (11) التسلسل الزمني لبداية نشاط المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة
289	جدول رقم (12) تشكليه منتجات المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة
292	جدول رقم (13) أهم المؤسسات الوطنية الممونة للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة
293	جدول رقم (14) أهم المؤسسات الأجنبية الممونة للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة
295	جدول رقم: (15) أهم مؤشرات نشاط المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة.
310	جدول رقم (16) درجة الإجابة للأسئلة المتعلقة بأهمية المراجع الداخلية ومدى قبولها
311	جدول رقم (17) التكرارات النسبية لشخصية المراجع الداخلي
313	جدول رقم (18) التكرارات النسبية لكفاءة المراجع الداخلي
314	جدول رقم (19) التكرارات النسبية لسلك المراجع الداخلي

317	جدول رقم (20) المتوسط اختيارات كل متغير ومعاملات الاختلاف لها
318	جدول رقم(21) تحليل الارتباط والانحدار
322	جدول رقم (22) أسئلة استبيان القسم الثاني من الدراسة الميدانية
341	جدول رقم (23) التوصيف الإحصائي لأسئلة الفرد الأول

ملاحق

ملحق رقم 01 : استبئانة الغرض منها تعزيز قبول المراجعة الداخلية

الرجاء وضع خطين حول الإجابة التي ترونها مناسبة من بين الإجابات الخمسة الملحقة بكل سؤال:

1- أري أن وجود مراجعين داخليين في الشركة:

أ- ضروري جداً.

ب- ضروري.

ج- محايد.

د- غير ضروري.

هـ- غير ضروري جداً.

2- أشعر أن هناك اعتماد متزايد على التدقيق الداخلي في الشركة بشكل:

أ- كبير جداً.

ب- كبير.

ج- محايد.

د- قليل.

هـ- قليل جداً.

3- إن وجود مراجعين داخليين في الشركة يقومون بمراجعة عملي، أقابله بارتياح.

أ- كبير جداً.

ب- كبير.

ج- محايد.

د- قليل.

هـ- قليل جداً.

4- إن دور المراجعة الداخلية في مساعدة الشركة على رقابة صحة عملياتها:

أ- كبير جداً.

ب- كبير.

ج- محايد.

د- قليل.

هـ- قليل جداً.

5- أري أن المراجعة الداخلية أن يجب أن تغطي صلاحيات:

أ- واسعة جداً.

ب- واسعة.

ج- محدودة.

د- محدودة.

هـ- محدودة جداً.

6- أعتقد أن عمل المراجع الداخلي يؤدي إلى نتائج إيجابية:

أ- كبيرة جداً.

ب- كبيرة.

ج- محايد.

د- قليلة.

هـ- قليلة جداً.

7- أعتقد أن هناك أهمية إعداد تقرير شهري للمدير العام حول المخالفات التي يتم اكتشافها من قبل المراجعة الداخلية:

أ- كبيرة جداً.

ب- كبيرة.

ج- محايد.

د- قليلة.

هـ- قليلة جداً.

8- أري من الأفضل أن يكون المراجع الداخلي حاصلاً على شهادة:

أ- علياً جداً.

ب- عليا .

ج- بكالوريا .

د- مستوي نهائي .

هـ- أخرى..... حددها .

9- أرى من الأفضل التعامل مع المراجع ذي الشخصية:

أ- الجادة جداً .

ب- الجادة .

ج- المرححة .

د- المرححة جداً .

هـ- الهزلية .

10- اعتقد أن كفاءة المراجع الداخلي لها أثر على:

أ- ثقة الموظفين به .

ب- ثقة الإدارة به .

ج- ثقته بنفسه وتمسكه بموقفه .

د- طريقة تعامله مع الآخرين .

هـ- محاولة الموظفين التأثير على موقفه .

11- أشعر أن المراجع الداخلي يعتبر طرفاً متعاوناً مع زملائه:

أ- دائماً .

ب- غالباً .

ج- أحيانا .

د- نادراً .

هـ- أبداً .

12- أشعر أن المراجع الداخلي في الشركة يتعامل مع الآخرين:

أ- الحريص على أعمال الشركة .

ب-الوفاء للأصدقاء.

ج-الفوقية.

د-الانتهازية.

هـ-الابتزاز.

13- عند اكتشاف خطأ ما من قبل المراجع الداخلي فإني أن أُرغب أن يتم:

أ- تصحيحه من قبل المراجع مباشرة.

ب-تصحيحه من قبل الموظف المختص.

ج-إرجاع ذلك إلى مدير المراجعة.

د- إرجاع ذلك إلى مديره.

هـ- لا أهتم أبداً.

14- احترم المراجع الداخلي عندما يكون تابعاً.

أ- للإدارة العليا.

ب-للمدير المالي.

ج-لمدير الحسابات.

د- للمستشار المالي.

هـ- مستقلاً بذاته.

15- ألمس أن هناك دعماً للمراجع الداخلي من قبل الإدارة العليا:

أ- كبير جداً.

ب-كبير.

ج-معقول.

د- قليل.

هـ-قليل جداً.

16- تبعاً لاكتشاف المراجع فإني أُرغب أن يتم :

أ- منع حوار في حالة اكتشاف إنجاز.

ب- اشتراك المراجع في حالة الإنجاز فقط.

ج- إبعاد المراجع عن هذه المواقف.

د- وضع نتيجة الاكتشاف في ملف الموظف.

هـ- توقيع عقاب على الموظف

17- اشعر أن وظيفة المراجعة الداخلية تصيد الأخطاء أكثر من اكتشافها:

أ- دائماً.

ب- غالباً.

ج- أحياناً.

د- نادراً.

هـ- أبداً.

18- أري أن المراجعة الداخلية هي الدرع الذي يحمي الشركة من حوادث الاختلاسات والسرقة والتزوير في المستندات.

أ- دائماً.

ب- غالباً.

ج- أحياناً.

د- نادراً.

هـ- أبداً.

19- أشعر أن سرعة الإنجاز في دائرة المراجعة الداخلية يعتمد على:

أ- أهمية المعاملة للشركة.

ب- معرفة القسم بمصدر المعاملة.

ج- استخدام الوسائط.

د- مصلحة المراجع الداخلي.

20- اعتقد أن كفاءة المراجع الداخلي لها أثر على:

أ- ثقة الموظفين به.

ب- ثقة الإدارة به.

ج- ثقته بنفسه وتمسكه بموقفه.

د- طريقة تعامله مع الآخرين.

هـ- محاولة الموظفين التأثير على موقفه.

ملحق رقم 02 : أسئلة الاستبيان

غير موافق بالمرة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	الأسئلة
					1- أوجه التقصير الموجودة في المؤسسة وعلى مستوى نظام الرقابة الداخلية يتم تحديدها نتيجة حدوث تجاوزات غير قانونية.
					2- سياسات الموارد البشرية المطبقة تسمح بتوظيف وتطوير كفاءات وقدرات الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة.
					3- يتم إعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة في نهاية السنة المالية.
					4- إجراءات الرقابة المطبقة حالياً تمثل مانعاً فعالاً للارتكاب أي مخالفات.
					5- وضع وظيفة المراجعة الداخلية في سلم التدرج الوظيفي للمؤسسة.
					6- تتقبل الإدارة التنفيذية الملاحظات عن أي قصور في نظام الرقابة وأي مقترحات لتطوير هذا النظام.
					7- يتم التوقيع على تقرير المراجعة الداخلية من قبل الشخص المسئول ويحمل المسؤولية الكاملة عند اكتشاف أي تقصير لاحقاً.
					8- توجد أساليب ملائمة لتحديد وتقييم معوقات تحقيق أهداف المؤسسة.

					9- الإدارة التنفيذية تتعامل مع انتهاك المعايير الأخلاقية والسلوكية بشكل عادل ويقوة في الوقت الملائم وفقاً لنظام المؤسسة.
					10- الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة يحقق الإشراف والقيادة لجميع أنشطة المراجعة.
					11- الهيكل التنظيمي في إدارة المراجعة الداخلية يسهل عملية نقل البيانات داخل الإدارة ومع الإدارات الأخرى.
					12- هل ترون انه من الضروري للتحسين المستمر لخدمات وظيفة المراجعة الداخلية التقييم الدوري والمنتظم للتقارير ونتائج المراجعة الداخلية.
					13- يستطيع المراجع الداخلي الفحص والتقارير عن أي نشاط من أنشطة المؤسسة أو أي مستوي إداري في المؤسسة.
					14- هل ترون انه ومن أجل التحسين المستمر لجودة المراجعة الداخلية تطوير مواصفات وظيفة المراجع الداخلي.
					15- هل يكون حضور المسؤولين عن إدارة عمليات المراجعة للاجتماع الافتتاحي والختامي مع الخاضعين للمراجعة ومع مسؤولي الأنشطة التي سيتم فريق المراجعة.
					16- هل ترون أنه من الضروري للتحسين المستمر لخدمات وظيفة المراجعة الداخلية القيام بالتقييم المنتظم لعلاقات فريق المراجعة مع الأفراد الخاضعين للمراجعة بالاعتماد على: * مستوي رضا الإدارة الخاضعة للمراجعة. * عدد الشكاوي ضد فريق المراجعة. * سرعة استجابة فريق المراجعة لتنفيذ توجيهات رئيس الفريق.
					17- هل ترون ضرورة لوضع وظيفة المراجعة الداخلية في مستوي إداري مرتفع بالهيكل التنظيمي للمؤسسة.

					18- هل ترون ضرورة لوضع قائمة رسمية بمهام وظيفية المراجعة الداخلية على ضوء التغييرات الحديثة ومعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
					19- هل هناك تغيير للمفهوم التقليدي للمستفيد من خدمات المراجعة الداخلية ليشمل كل لأصحاب المصالح المرتبطة بعملية المراجعة الداخلية.
					20- إرساء محاور المسألة التأديبية لأعضاء فريق المراجعة الداخلية حال قيامهم بمخالفة قواعد وآداب السلوك المهني لكي يكون هناك طابعاً إلزامياً لمثل تلك القواعد.
					21- هل ترون ضرورة لعرض معايير الممارسة المهنية وقواعد آداب السلوك المهني من خلال موقع مخصص للمنظمة على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) بحيث يكون هذا الموقع بمثابة مرجع إلكتروني من شأنه العمل على تحسين وظيفة المراجعة الداخلية.
					22- التنسيق مع السلطة التشريعية على إصدار قانون يلزم المراجع الداخلي بإبلاغ أجهزة السلطة التشريعية بأي وقائع أو مخالفات جسمية مالية أو أخلاقية تقع بالمؤسسة مع تشديد العقوبات المدنية والجنائية على المراجعين الداخليين في حالة مخالفتهم للقانون.
					23- هل ترون أنه من الضروري للتحسين المستمر للمراجعة الداخلية قيام السلطات بإنشاء منظمة مهني مستقلة.
					24- هل ترون أنه من الضروري تنظيم شؤون مزولة المهنة ومراعاة مصالح أعضائها.
					25- هل ترون أن إصدار قواعد السلوك المهني الأخلاقي وإطار لمعايير الأداء المهني يدعمان على الاستقلال والرقابة

					الذاتية وبدل العناية المهنية المعقولة.
					26- إدارة المراجعة الداخلية تظهر بوضوح التزامها بالنزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التزامها بذلك في أنشطتها اليومية.
					27- الإدارة التنفيذية للمؤسسة تقوم وبشكل متكرر بشرح أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال اللقاء بموظفي إدارة المراجعة الداخلية.
					28- يقوم فريق المراجعة الداخلية بدورات تكوينية تدريبية بشكل منتظم في مختلف أنشطة المؤسسة لرفع قدرتهم لمواكبة تطورات العمل في المؤسسة.
					29- هل ترون ضرورة التنسيق مع الجامعات والخبراء المختصين لإعادة النظر دورياً في المعايير السائدة للممارسة المهنية وتحديثها بما يلاءم ظروف التطور المهني والاقتصادي والتكنولوجي محلياً وعالمياً.
					30- هل توجد روابط عائلية بين الموظفين ورؤساء المصالح في المؤسسة.
					31- هل هناك تنسيق وتكامل بين عمل المراجع الخارجي والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وعمل المراجع الداخلي.
					32- هل الملفات الخاصة بمصلحة المراجعة الداخلية محفوظة ومحمية من جميع مخاطر المحو أو الإتلاف.
					33- إذا توفرت الإجراءات والأساليب والعناصر الموضحة بالأسئلة السابقة في وظيفة المراجعة الداخلية فإن ذلك سوف يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الوظيفة ومنه تحقيق أهداف المؤسسة ككل.
					34- أوجه التقصير الموجودة على مستوى المؤسسة يتم

					اكتشافها من خلال المراجعة الداخلية.
					35- أوجه التقصير الموجودة على مستوى المؤسسة وعلى مستوى نظام الرقابة الداخلة يتم اكتشافها بالمصادفة.
					36- إدارة المراجعة الداخلية مدركة لجميع المخاطر المحيطة بالمؤسسة.
					37- يتم وضع معايير لقياس وتقييم تحقق أهداف المراجعة الداخلية.
					38- الإدارة العليا تعقد اجتماعات مع فريق المراجعة الداخلية لتقييم أدائهم ومناقشة إمكانية التحسين.
					39- فريق المراجعة الداخلية يشعر بأنه يضيف قيمة المؤسسة.
					40- يتوفر لدي المراجعين الداخليين الفهم الكامل لعمل البرامج الآلية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.
					41- تعتبر المراجعة الداخلية كوسيلة رقابية فعالة لخدمة أهداف المؤسسة.
					42- تساهم المراجعة الداخلية في تحسين العملية الإدارية داخل المؤسسة.
					43- ضرورة استخدام المراجعون الداخليون للأساليب العلمية الحديثة من أجل تحسين أدائهم أثناء ممارسة مهنتهم.
					44- مقترحات وتوصيات موظفي إدارة المراجعة الداخلية الجيدة تلاقي القبول والمكافأة المالية والمعنوية.
					45- يتم تقييم عمل وظيفة المراجعة الداخلية من قبل مصدر خارجي بشكل دوري (مثلاً 3-5 سنوات).

					46- هناك تنسيق وتكامل بين عمل المراجع الخارجي وعمل المراجع الداخلي.
					47- وجود إستراتيجية فعالة لتحضير أفراد فريق المراجعة.
					48- يحاول المراجع الداخلي مساعدة أفراد المؤسسة على تسهيل تأدية أعمالهم.
					49- يشبه دور المراجع الداخلي في المؤسسة دور رجل الشرطة إلى حد كبير.
					50- يترتب على نتائج المراجعة الداخلية أشارا شخصية تلحق بالأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة.
					51- لا تحدث نتائج المراجعة الداخلية في معظم الأحيان.
					52- يهتم فقط المراجع الداخلي بنجاحه في أداء واجباته مهما كانت النتائج.
					53- لا تحدث نتائج المراجعة الداخلية في معظم الأحيان شعوراً بخيبة الأمل لدي الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة.
					54- ضرورة تواجد الأفراد الخاضعين للمراجعة في مواقع عمل المراجعة وتعاونهم مع فريق المراجعة.
					55- هل هناك عمليات تحسين تم تنفيذها بناء على توجيهات فريق المراجعة في المؤسسة محل المراجعة.
					56- تأييد واحترام الأفراد الخاضعين للمراجعة لدور المراجعة الداخلية كأداة رقابية موضوعية مستقلة هدفها تقييم أدائهم.
					57- هل هناك سرعة لاستجابة الإدارة الخاضعة لمراجعة لتنفيذ توجيهات فريق المراجعة.

					58- ينظر المراجع الداخلي إلى جميع الأشخاص الخاضعين لمراجعتهم على أنهم متهمون حتى تثبت براءتهم.
					59- ينبغي على الأشخاص الخاضعين للمراجعة عدم التوسع في الكشف عن أسرار عملياتهم أما المراجع الداخلي.
					60- يعتبر تعاون الأشخاص الخاضعين للمراجعة مع المراجع الداخلي عاملاً هاماً في إنجاح عملية المراجعة الداخلية.
					61- يحرص المراجع الداخلي في معظم الأحيان على نقل وجهات نظر الأشخاص الخاضعين للمراجعة حول العمليات إلى الإدارة بأمانة.
					62- يتصرف المراجع الداخلي كصديق ومرشد لجميع أفراد المؤسسة.
					63- هل ترون أن هناك أهمية لوجود وظيفة مراجعة داخلية ذات جودة. مرتفعة بالمؤسسة لكي تساعد في تحقيق أهداف إستراتيجية.
					64- على الرغم من صلاحية وجهات النظر التي تعرض الأشخاص الخاضعون للمراجعة بشأن أعمالهم إلا أن المراجع غالباً ما يرفضها.
					65- تشكل عملية المراجعة الداخلية أداة رقابية ضاغطة على أعصاب الأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة.
					66- يساهم المراجع الداخلي في تحسين عمليات الاتصال داخل المؤسسة.
					67- يعتبر تعاون الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة مع المراجع الداخلي عاملاً هاماً في إنجاح عملية المراجعة الداخلية.

					68- تؤدي عملية المراجعة الداخلية في كثير من الحالات إلى تأخير في إنجاز أعمال معظم الأشخاص الخاضعين للمراجعة.
					69- يضيف نشاط إدارة المراجعة الداخلية قيمة للمؤسسة من خلال التوصيات والمقترحات التي تقدمها.
					70- موظفو إدارة المراجعة الداخلية يدركون السلوك الأخلاقي المقبول والغير مقبول وفقاً لنظام المؤسسة.
					71- يملك فريق المراجعة الداخلية المعرفة والخبرة والتدريب الكافي واللازم لأداء جميع المهام دون الحاجة إلى الخبراء والاستشاريين.
					72- هل هناك تطابق الأهداف الشخصية مع أهداف المراجعة الداخلية وأهداف المؤسسة ككل.
					73- الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية يسهل عملية نقل البيانات داخل الإدارة ومع الإدارات الأخرى.
					74- هل يتم إعطاء التعليمات الكافية للأفراد المستخلفين في حالة غياب الأفراد التابعين لمصلحة المراجعة.

ملحق رقم 03 : الاستبيان

أولاً: بيانات شخصية (يرجي وضعها نظراً لأهميتها)

الاسم واللقب: المستوى التعليمي:

سنوات الخبرة: القسم:

ثانياً: يرجى وضع علامة (+) في خانة الإجابة التي تعتقد أنها تعبر عن رأيك في العبارات التالية

رقم	العبارات	الإجابات				
		موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بالمرّة
34	أوجه التقصير الموجودة على مستوى المؤسسة يتم اكتشافها من طرف المراجع الداخلية.					
40	يتوفر لدى المراجعين الداخليين الفهم الكامل لعمل البرامج الآلية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.					
43	مقترحات وتوصيات المراجعين الداخليين للأساليب العلمية الحديثة من أجل تعيين أدائهم أثناء ممارسة مهنتهم.					
44	مقترحات وتوصيات المراجعين الداخليين تلاقي القبول والمكافأة المالية والمعنوية					
46	هناك تباين بين عمل المرجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي.					
47	وجود إستراتيجية فعالة لتحضير أفراد فريق المراجعة.					
48	يحاول المراجع الداخلي مساعدة أفراد المؤسسة					

					على تأدية أعمالهم.	
					ضرورة تواجد الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة في مواقع عمل المراجعة وتعاونهم مع فريق المراجعة.	54
					هناك عمليات تحسين يتم تنفيذها بناء على توجيهات فريق المراجعة.	55
					هناك سرعة استجابة الإدارة الخاضعة للمراجعة لتنفيذ توجيهات فريق المراجعة.	57
					يعتبر تعاون الأشخاص الخاضعين للمراجعة مع المراجع الداخلي عاملاً هاماً في إنجاح عملية المراجعة الداخلية.	60
					يتصرف المراجع الداخلي كصديق ومرشد لجميع الأفراد	62
					يساهم المراجع الداخلي في تحسين عمليات الاتصال داخل المؤسسة.	66
					يعتبر تعاون الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة مع المراجع الداخلي عاملاً هاماً في إنجاح عملية المراجعة .	67
					إدارة المراجعة الداخلية مدركة لجميع المخاطر المحيطة بالمؤسسة.	36
					يتم وضع معايير لقياس وتقييم أهداف المراجعة الداخلي	37
					الإدارة العليا تعقد اجتماعات مع فريق (م.د) لتقييم أدائهم ومناقشة إمكانية التحسين.	38

					فريق المراجعة الداخلية يشعر أنه يضيف قيمة للمؤسسة.	39
					تعتبر المراجعة الداخلية كوسيلة رقابية فعالة لخدمة أهداف المؤسسة ككل.	41
					تساهم (المراجعة.د) في تحسين العملية الإدارية.	42
					تأييد واحترام الأفراد الخاضعين للمراجعة لدور المراجعة الداخلية كأداة رقابية موضوعية مستقلة هدفها تقييم أدائهم.	56
					يضيف نشاط إدارة المراجعة الداخلية قيمة للمؤسسة من خلال التوصيات والمقترحات التي تقدمها.	69
					موظفو إدارة (م.د) يدركون السلوك الأخلاقي المقبول والغير المقبول وفقاً لنظام المؤسسة.	70
					يملك فريق المراجعة الخبرة والتدريب اللازم لأداء جميع المهام دون الحاجة إلى الخبراء والاستشاريين.	71
					ضرورة وجود م.د ذات جودة عالية.	63
					هناك تطابق بين الأهداف الشخصية مع أهداف المراجعة الداخلية وأهداف المؤسسة ككل.	72
					الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية يسهل عملية نقل البيانات داخل الإدارة مع الإدارات الأخرى.	73
					هل يتم إعطاء التعليمات الكافية للأفراد المستخلفين في حالة غياب الأفراد التابعين لمصلحة المراجعة.	74

					أوجه التقصير الموجودة على مستوى المؤسسة وعلى مستوى النظام يتم اكتشافها بالمصادفة.	35
					يشبه دور المراجع الداخلي في المؤسسة دور رجل الشرطة إلى حد كبير.	49
					يهتم فقط المراجع الداخلي بنجاحه في أداء واجباته مهما كانت النتائج.	52
					ينظر المراجع الداخلي إلى جميع الأشخاص الخاضعين لمراجعته على أنهم متهمون حتى تثبت براءتهم.	58
					ينبغي على الأشخاص الخاضعين للمراجعة عدم التوسع في الكشف عن أسرار عملياتهم أمام المراجع الداخلي.	59
					يقوم المراجع الداخلي بنقل وجهات نظراً الأشخاص الخاضعين للمراجعة إلى الإدارة العليا.	61
					على الرغم من صلاحية وجهات نظر الأشخاص الخاضعة أعمالهم للمراجعة أن المراجع غالباً ما يرفضها.	64
					تؤدي عملية المراجعة في كثير من الحالات إلى تأخير في إنجاز أعمال معظم الأشخاص الخاضعين للمراجعة.	68
					يترتب على نتائج المراجعة الداخلية إضراراً شخصية تلحق بالأفراد الذين تخضع أعمالهم لمراجعة.د.	50
					لا تحدث نتائج م.د في معظم الأحيان.	51

ملخص

تحليل العلاقة القائمة بين أفراد المؤسسة و المراجع الداخلي

* دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس و المراقبة E.N.A.M.C العلما

تتمثل قضية المراجعة الداخلية أحد القضايا الهامة التي تشغل الفكر المحاسبي في الأونة الأخيرة على كل من الصعيدين المحلي و العالمي و قد أثيرت هذه القضية و اكتسبت اهتماما واسع النطاق مع بداية القرن الحادي و العشرون استنادا إلى معلومات التقارير المالية المستقاة من القياس المحاسبي للأحداث المالية لذا تشهد عملية المراجعة الداخلية تطورا غير مسبوق و أصبحت مهنة المراجع الداخلي باعتبارها أداة للرقابة فوق كل الرقابات من الوظائف المساندة الهامة للإدارة و العمود الفقري لمنظمات الأعمال و بالتالي أصبحت مهمة المراجع من المهام الصعبة فعليه إن ينجح في انجاز المتطلبات الفنية لمهمته و في نفس الوقت بين متطلبات سلوكية داخل المؤسسات التي لا تخلوا من الصراعات المختلفة ضمن إطار معقد من العلاقات و التفاعلات الإنسانية . و قد بدأت الجوانب السلوكية للمراجعة الداخلية تأخذ حضاها من اهتمام و عناية الباحثين في مجال المحاسبة و المراجعة فأصبحت المراجع الداخلي ملزم بإيجاد طريقة للتأثير على اتجاهات و مواقف أفراد التنظيم و دفعهم لزيادة جهودهم التعاونية معه بهدف الوصول إلى الإنتاجية القصوى للمؤسسة ككل .

الكلمات المفتاحية :

المراجعة الداخلية - المراجع الداخلي - المتطلبات الفنية - المتطلبات السلوكية .

Abstract :

The analysis of the relationship between the employees and the internal auditor

* practical study up E.N.A.M.C - El Eulma

Recently, the internal audit represents a major issue at both domestic and global levels. In the beginning of the twenty first century, this issue developed and gained large interests according to the financial events. All these factors led to the evolution of the internal audit and thus giving more importance to the internal auditor Who becomes the backbone of the administration. His task consists of controlling and achieving all the functional as well as the behavioral requirements among the employees within the company. Researchers start to focus more on the behavioral requirements in the field of accountancy and audit so the internal auditor has to find out a way to influence all the staff to maximize output.

Key words:

Internal audit , internal auditor , functional requirements , behavioral requirements.