

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية " تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (IIA)"

"دراسة حالة مؤسسة مدبغة جيجل spa"

أ.بوعزيز ابراهيم أ.د. عمورة جمال
جامعة البليدة -2-

ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم الممارسة العملية لوظيفة المراجعة الداخلية بمديرية المراجعة الداخلية لفرع مدبغة جيجل SPA التابعة لمجمع النسيج و صناعة الجلود Groupe Textiles & Cuirs GETEX (GETEX- spa) مقارنة مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، الصادرة عن جمعية المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA)، وذلك عن طريق المقابلة المباشرة من خلال توجيه أسئلة مباشرة للمراجع الداخلي بالمديرية، بالإضافة إلى أسئلة عن طريق الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات، التي على ضوءها تم التوصل إلى مجموعة من النتائج حول مدى تبني واحترام المراجع الداخلي للمعايير الدولية (IIA) المتعلقة بالممارسة العملية لأداء مهمة المراجعة الداخلية، وعلى اثر هذه النتائج تم اقتراح مجموعة من التوصيات للرفع من جودة المراجعة الداخلية، باعتبار هذه الوظيفة من الركائز الأساسية لنظام الرقابة الداخلية. الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، معايير الصفات، معايير الأداء، الرقابة الداخلية.

Abstract

The purpose of the present study is to evaluate the professional practice of internal audit function in the sub-directorate of the tannery enterprise, which belongs to the textile and leather industry complex "GETEX" in Jijel, where we conducted a comparison between internal audit function in the enterprise mentioned above and the international standards of internal audit issued by the American Association of Internal Auditors (IIA), by interviewing internal auditors in the sub-directorate through directing a range of questions, also a questionnaire was distributed in order to evaluate the internal control system of purchases, where the study was concluded with some results about the extent of adoption and respect of international standards by internal auditors, which is related to the methodological controls of the internal audit function performance. Proceeding from these results, a set of recommendations was suggested to raise the quality of internal audit, as this function is considered one of the basic pillars of the system of internal control.

Keywords: Internal audit, trail standards, performance standards, internal control.

مقدمة

بعد الفضائح و الاتهامات المالية للمؤسسات الاقتصادية العالمية أصبحت المراجعة الداخلية من الضرورات التي تشغل الهيئات العالمية في الوقت الحالي، إذ أوصت التقارير العلمية في جميع دول العالم على ضرورة الاهتمام بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في المؤسسات، و المتمثل في توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص و تقويم النشاطات المالية و الإدارية و التشغيلية، و توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجياتها بشكل صحيح، و كذلك تحديد المخاطر التي تواجه الشركة و متابعة كيفية علاجها.

وتعتبر المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) الأكثر شيوعا و تطبيقا في العالم، بحيث أصبحت بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الداخلي و تحديد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بعملية المراجعة.

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية

وتجاوبا مع هذه التغيرات الحديثة التي طرأت على وظيفة المراجعة الداخلية، بادرت الكثير من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية ضمن بنيتها التنظيمية، بهدف تطوير نظام الرقابة الداخلية لمواجهة بيئة الأعمال الحالية، و استعمالها كأداة لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال خدمات التأكيد و الاستشارة التي تقدمها، بالإضافة لما تقوم به من تقييم و مراجعة وظائف المؤسسة.

مما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث فيما يلي: ما مدى توافق و انسجام منهجية إنجاز مهمة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة مع متطلبات المعايير الدولية؟

و للإجابة على الإشكالية الرئيسية نطلق من فرضية رئيسية مفادها:

ليس هناك انسجام مابين الممارسة العملية لوظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و ما تنص عليه المعايير الدولية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (IIA).

الأسئلة الفرعية:

و للإجابة على الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الاتجاهات المعاصرة لتطور مفهوم المراجعة الداخلية؟

- ما مدى إدراك المراجعين الداخليين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للضوابط المنهجية للممارسة العملية التي تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي؟

- ما هي أوجه التشابه و الاختلاف بين الممارسة العملية للمراجعة الداخلية المطبقة في مؤسسة مدبغة جيغل معالجة

الجلود مقارنة مع ما تنص عليه المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد (IIA)؟

أهداف الدراسة

- تبين الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية كمدخل للقيمة المضافة للمؤسسة الاقتصادية و كوظيفية تسيريه حديثة و خصوصا فيما يتعلق بمعاييرها الدولية.

- يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في استخراج نقاط التشابه و الاختلاف بين الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مقارنة بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (IIA)، في ظل غياب قوانين تنظم مهنة المراجعة الداخلية في الجزائر.

- تبيان ضرورة مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المحلية والدولية من طرف المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، و خصوصا تلك التطورات التي تعرفها مهنة المراجعة الداخلية و المواضيع ذات الصلة بها، مثل: الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، و حوكمة الشركات.

الدراسات السابقة:

- دراسة (العايب، 2010) الموسومة بعنوان "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري و الممارسات الدولية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، ومحاولة مقارنته مع الممارسات الدولية، وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية بعيدة بعدا شديدا عن الممارسات الدولية، بل أن هذا الواقع لا يتناسب مع ما يجب أن يكون مطبقا بناء على ما تقتضيه المعايير المهنية الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، و كذلك أخلاقيات المهنة. كما بينت أن التطبيق الفعلي للمتطلبات الأساسية التي تسمح

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية

ممارسة مهنة التدقيق بالشكل الذي يسمح لها بإثبات فعاليتها، و كفاءتها، يتم بوتيرة جد بطيئة، و هذا الأمر ينطبق في نفس الوقت على المؤسسات الكبيرة و الصغيرة على حد سواء.

-دراسة (نفاذ 2007)، و هي بعنوان " دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، دراسة حالة مجمع صيدال"، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الداخلية في العملية الادارية و درجة الاستفادة منها، خصوصا في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة. بمختلف أصنافها (إستراتيجية، تكتيكية و تنفيذية). توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن متخذي القرارات مهما كانت مستوياتهم الإدارية، فإنهم في حاجة إلى الاعتماد على معلومات ذات نوعية، الأمر الذي يجعل المراجعة الداخلية كأداة مساعدة في توفير المعلومات و ضمان نوعيتها، وبتالي دعم و تفعيل القرارات المتخذة في المؤسسة. ولهذا قام مجمع صيدال باعتماد وظيفة المراجعة الداخلية التي لعبت دورا كبيرا في عملية صنع القرارات. بمختلف أنواعها في المجمع، الأمر الذي جعله يحقق نتائج إيجابية متلاحقة، وقد أوصى الباحث بمعالجة النقائص الملاحظة، منها ضعف الموارد المادية و البشرية و التقنية المتاحة لهذه الوظيفة.

- دراسة (Bota-Avram and Palif, 2010) " Measuring and assessment of internal audit's effectiveness"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الطرق الأكثر استعمالا في تقييم أداء التدقيق الداخلي بإتباع منهج التحليل الأساسي. وقد توصل الباحثان إلى أن المدققين الداخليين أصبحوا يواجهون تحديات صعبة في ظل اضطراب الأحوال الاقتصادية محليا و دوليا، مما يجعل القيمة المضافة التي يساهم بها التدقيق الداخلي ذات أهمية بالغة، الأمر الذي يدفع بالمدققين الداخليين إلى الاهتمام أكثر فأكثر بالبحث عن أفضل الطرق في قياس و تقييم فعالية التدقيق الداخلي. كما يبين البحث وجود عدة طرق و أدوات بعضها كمية و أخرى نوعية، ويرى الباحثان أن اختيار طريقة التقييم أو القياس يتعلق بتحقيق الهدف الرئيسي للقياس و التقييم، ألا وهو الحصول على تصور ملائم لفاعلية التدقيق الداخلي، و تقييم الحجج من اجل الاستثمار في الموارد الضرورية في سبيل تحقيق تطور جيد لوظيفة التدقيق الداخلي.

أهمية الدراسة:

ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة أنها تناولت موضوع المراجعة الداخلية في مؤسسة اقتصادية جزائرية في إطار مقارنة حديثة ديناميكية، يبرز فيها مدى إدراك المراجع الداخلي لمعايير المراجعة الداخلية المتمثلة في معايير الصفات و معايير الأداء، بالإضافة إلى الاعتماد على المدخل المعياري في التقييم، حيث اعتمدنا على معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد IIA، كمرجعية في تقييم الضوابط المنهجية في أداء مهمة المراجعة الداخلية.

منهج الدراسة

إشكالية البحث مستمدة من تقييم واقع الممارسة العملية لوظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، و من ثم فالمنهج الوصفي التحليلي مع الدراسة الميدانية يمكننا من تحليل و تفسير واقع وظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة من الوظائف الحديثة في هذه المؤسسات، و ذلك بالرجوع إلى مختلف الأدبيات و المساهمات في مجال المراجعة الداخلية.

أولا: الإطار النظري

1. مفهوم المراجعة الداخلية الحديثة:

فيما يخص التعاريف المقدمة للمراجعة الداخلية نذكر منها ما يلي :

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية

"المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية، لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة و العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى".¹

- كما عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة و المستشارين الداخليين IFACI على أنها "نشاط مستقل، موضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكّمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح لتحسين و المساهمة في خلق القيمة المضافة".²

أما التعريف الحديث الصادر عن معهد المراجعين الداخليين، كما ورد في المعايير الدولية لممارسة المهنة للمراجعة الداخلية "نشاط تأميني واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة إكساب المنظمة آلية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركة".³

2. أهداف وخصائص المراجعة الداخلية الحديثة وفقا للمعايير الدولية:

للمراجعة الداخلية هدفان أساسيان هما:⁴

1.2. هدف الحماية: لقد كانت وظيفة المراجعة في البداية تهدف إلى فحص كل من النظام المحاسبي و الرقابة الداخلية و التأكد من سلامتهم و الذي بدوره يهدف إلى حماية المؤسسة من السرقة و الإختلاس، وكان دور المراجع الداخلي ينصب على:

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها.

- حماية أصول المؤسسة بالإضافة إلى الاستخدام الكفء لموارد المؤسسة.

- التأكد من ملائمة السياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين و اللوائح الموضوعة من قبل المؤسسة.

2.2. هدف البناء: مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لها، تتمثل في تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على نواحي النشاط و تقييم اقتراح العلاج لمختلف الأنشطة و وظائف المؤسسة التي تمت مراجعتها، كما تعمل المراجعة الداخلية على تقديم مختلف الخدمات الاستشارية لتلبية احتياجات الإدارة. وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و تفعيل إدارة المخاطر بالإضافة إلى دعم الحوكمة و منه إضافة قيمة للمؤسسة.

2-3- خصائص المراجعة الداخلية الحديثة:

لقد أوضحت إحدى الدراسات خصائص و صفات المراجعة الداخلية المعاصرة كما يلي:⁵

- نشاط تآكيدي: حيث تكمن مهمتها في تقديم خدمات تآكيدية للإدارة و المؤسسة ككل، وذلك من خلال التآكد من حسن سير العمل و فحص مختلف العمليات المالية و التشغيلية في المؤسسة، و التقييم الفعال و الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي أو استنتاجات تخص عمليات إدارة المخاطر، و الرقابة، و عمليات الحوكمة.

- نشاط استشاري: من خلال تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة المتمثلة بتوجيهات تقدم للإدارة و مجلس الإدارة فيما يتعلق بأعمال الأنشطة المختلفة في المؤسسة، و مثال ذلك تقديم المشورة و النصح فيما يتعلق بمسودات السياسات المختلفة و تدريب الموظفين و مراقبة التقييم الذاتي و دعم التخطيط الاستراتيجي.

- نشاط موضوعي: حيث يكون بعيدا عن التحيز أثناء تقديمه الخدمات المختلفة و ممارسة مهامه.

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية

- نشاط مستقل: أي استقلاليته عن أية نشاط إداري أو مالي أو حتى الإدارة العليا في المؤسسة ليتحقق تقديم خدماته المختلفة بموضوعية و حيادية و يتحقق ذلك بتبعيته المباشرة إلى لجنة المراجعة.

-2-4- دور المراجعة الداخلية وفق المقاربة بالأخطار كمدخل للقيمة المضافة وفقا للمعايير الدولية

أظهر الاستطلاع الذي قام به المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين في نوفمبر لعام 2006 على عينة من المراجعين على المستوى العالمي أن المجالات الثلاث الجدا أساسية التي يركز عليها نشاط المراجعة الداخلية تتمثل في: نظام إدارة المخاطر، مراقبة تقييم الامتثال للقوانين و أخيرا الوقاية و اكتشاف الغش. و الجدول الموالي يبين نتائج الاستطلاع بهذا الخصوص.⁶

الجدول رقم 1: الميادين الأساسية لتدخل نشاط المراجعة الداخلية

النسبة (%)	الميادين الأساسية لنشاط المراجعة الداخلية
67	نظام إدارة المخاطر
64	الامتثال للقواعد و التشريعات
69	الغش (وقاية/ كشف)
46	تقييم إدارة نظم المعلومات
47	تحسين و تكوين حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر و الامتثال
52	حوكمة المؤسسات

Source : IFACI, l'audit interne en France et dans le monde : points de repères et tendances du CBOK (Common body of Knowledge), les cahiers de la recherche, France, juin 2008, p 36

ومن الملاحظ أن نتائج هذا الاستطلاع تؤكد أن 67% من أفراد العينة يركزون اهتمامهم على مراجعة إدارة المخاطر. و عليه من تحليل هذه الدراسات نخلص إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تطورت، فلم تعد المراجعة الداخلية تهم فقط بالبحث عن الغش والأخطاء ، بل تطور دورها في الوقت الحالي لتساهم في تحقيق الريادة والتفوق بمنظمات الأعمال باعتبارها وظيفة تقييمية لكافة أنشطة المنظمة ، بجانب سعيها نحو توفير تأكيد موضوعي عن مدي كفاءة وفعالية إدارة المخاطر بالمنظمة و المساهمة في تحديد و تقييم المخاطر و تحسين و تطوير هيكل إدارتها. كما تغيرت إستراتيجية المراجعة الداخلية التقليدية إلى الأخذ بمدخل القيمة المضافة المبني على أساس مساهمتها في تحقيق إستراتيجية المنظمة و تحقيق قيمة مضافة للمنظمة ككل ، من خلال تقديم الاستشارات و التوصيات والنصائح للارتقاء بمستوي أداء المنظمة ، لذا تغير الأساس الذي تعتمد عليه المراجعة الداخلية ، حيث تحولت من المراجعة على أساس الرقابة إلى المراجعة على أساس المخاطر . لذا فقد تطلبت كل هذه التحديات ضرورة الاهتمام بتطوير دور المراجعة الداخلية وتحديد طبيعة و نوعية هذا التطوير للوصول إلى الدور المرتقب منها.

3. المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن المعهد الأمريكي (IIA)

تصدر المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، الذي قام بعدة تعديلات في شكل هذه المعايير سنة 2001 و سنة 2004 حيث قسم معايير المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين:⁵

1.3. معايير السمات أو الخصائص أو الصفات (Attributestandards) (سلسلة الألف): و هي التي تتناول معايير السمات و خصائص المنظمات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية.

2.3. معايير الأداء (Performance) (سلسلة الألفين): وهي التي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، و المعايير التي من خلالها يتم قياس أداء تلك الأنشطة. (لمزيد من الاطلاع انظر الموقع www.theiia.org)

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقاً للمعايير الدولية

ولقد كان آخر تعديل قام به معهد المراجعين الداخليين لهذه المعايير في 26/10/2010 أين تكلم على معايير التنفيذ التي تتولى تطبيق معايير السمات و الأداء على أنواع محددة من الأنشطة، حيث أنه قد توجد فئة واحدة من معايير السمات ومن معايير الأداء، لكنه يوجد لها فئات متعددة من معايير التنفيذ، فميز بين نوعين من الأنشطة، الأنشطة الاستشارية و التي يشار إليها بحرف C بعد رقم المعيار مثل c11130-c1)، أنشطة التأكيد و التي يشار إليها بحرف A بعد رقم المعيار 6.(A2)-a11130.

كما يمكن الإشارة إلى أن أهم التطورات التي طرأت على معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والتي تمخضت عن لجنة العمل المشكلة من طرف معهد المراجعين الداخليين على أنها تتولى التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر، الرقابة والتي تعمل على تطبيق حوكمة المؤسسات، ويمكن إبراز تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في الجدول التالي:

الجدول رقم (2): تطوير المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

تقليدياً (الصادرة سنة 1993)	أوجه المقارنة	حديثاً (الصادرة سنة 2003م)
الفحص - التقييم	1- الخدمات	التأكيد الموضوعي، الخدمات الاستشارية
الحماية - الدقة - الكفاءة - الالتزام	2- الأنشطة	تعظيم قيمة المنظمة - دعم حوكمة المؤسسة
منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعب	3- الأهداف	إدارة المخاطر المالية والتشغيلية
اختبارات الالتزام، التحقيق	4- الوسائل	الفحص التحليلي
الإدارة العليا	5- التبعية	لجنة التدقيق
الإدارة العليا	6- التوصيات	المساهمين ومجلس الإدارة
التبعية الإدارية	7- الحياد	الاستقلال

المصدر: محمد عبد الفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية»، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية)، 24-26 سبتمبر 2005، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2005، ص:09.

4. الضوابط المنهجية في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية:

تختلف طريقة عمل المراجعين الداخليين تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها، إلا أنهم يخضعون في إنجاز مهام المراجعة إلى معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها، والتي تتضمن قواعد وإرشادات عامة، يضمن الالتزام بها الانسجام في أعمال المراجعين، وبالتالي إكمال المهمة بنجاح، وفي هذا السياق فإن جودة المراجعة الداخلية تتأثر بشكل جوهري بالطريقة التي تؤدي بها. تتلخص الضوابط المنهجية التي يجب مراعاتها في إنجاز مهام المراجعة الداخلية، وفق قواعد وإرشادات معايير المراجعة الدولية، فيما يلي:

4-1- تحديد الجهة المراد تدقيقها: وقد يكون ذلك ناتج عن رغبة مسؤول المراجعة الداخلية، الذي يستند في اختياره على خطة المراجعة السنوية المصادق عليها من الهيئات العليا للمنشأة، ويمكن أن يكون ذلك بناءً على طلب جهات أخرى داخل المنشأة مثل الإدارة العليا، والتي تريد رأي المراجعة في حالة أو مشكلة مستعجلة، أو أن يكون بناءً على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة نفسها، والتي تطلب مساعدة المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية تتعلق بنظام الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر الخاصة بالنشاط الخاضع لإدارتها.⁷

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقاً للمعايير الدولية

4-2- المرحلة التحضيرية: تفتح أية مهمة مراجعة من خلال إنجاز كل الأعمال التحضيرية التي تسبق مرحلة التنفيذ أو التحقيق للمهمة ، و تتطلب هذه المرحلة من المراجع القدرة على القراءة، التركيز و الفهم من أجل تحديد أولويات مهمة المراجعة بالتوافق مع أهداف المؤسسة. بحيث تتجسد في هذه المرحلة التمهيديّة الأمر بالمهمة L'ordre de Mission وهو عبارة عن وثيقة تتضمن تفويضاً من المديرية العامة لإدارة المراجعة الداخلية تعلم فيه المسؤولين المعنيين بتدخلات المراجعين المستقبلية.⁸

- يعمل المراجع الداخلي أثناء المرحلة التمهيديّة من المهمة على تحديد مجال المراجعة من حيث التوقيت لانجاز المهمة و الجهة الخاضعة للمراجعة ، وتعيين الأشخاص المراد مقابلتهم، جمع الوثائق حول النظم المراد مراجعتها، والحصول على المعلومات الرقمية والوصفية للمجال المراد مراجعته، و يتم تحليلها من أجل تحديد وتقييم المخاطر تطبيقاً للمعيار A1.2210، الذي ينص على أنه " يجب على المراجع الداخلي تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط الخاضع للمراجعة... " (IIA)، وهي خطوة ذات أهمية بالغة بالنسبة للمراجع الداخلي، حيث يستند عليها في إعداد برنامج تفصيلي للفحص، وتساعد في توجيه وتوزيع الموارد المخصصة لمهمة المراجعة على مناطق الخطر الأكثر أهمية، والتي هي بحاجة للمراجعة أكثر من غيرها. بحيث أن عملية تحليل وتقييم المخاطر هي مرحلة مهمة تميز المراجع الداخلي الفعال اليوم، الذي أصبح يعتمد مقارنة حديثة تمثل في المراجعة القائمة على المخاطر، بعدما كانت نظم الرقابة الداخلية العامل المسيطر في تحسين أداء المراجعة الداخلية، و إدارة مخاطر المنظمة. إن فحص وتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء مرحلة التعرف على النشاط أو الوحدة الخاضعة للمراجعة تساعد فريق المراجعة في تحديد التغطية المبرمجة للمراجعة ، وتحديد أهداف و مناطق الخطر في نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تحديد مستوى خطر الرقابة والخطر الملازم الخاص بهذا النشاط أو الوحدة محل المراجعة.⁹

4-3- مرحلة الفحص الميداني: تبدأ مرحلة تنفيذ المهمة بإعداد "برنامج الفحص" بشكل مكتوب، من طرف فريق المراجعة ، و تحت إشراف رئيس المهمة، ثم يتم إرساله إلى مسؤول المراجعة الداخلية للإطلاع والمصادقة عليه، طبقاً للمعيار رقم A1.2240، و تقع على رئيس المهمة مسؤولية الإحتفاظ به في ملف المراجعة ، المكوّن من أوراق العمل. يعتبر هذا البرنامج بمثابة وثيقة داخلية تستعملها إدارة المراجعة الداخلية لمتابعة وتقييم أعمال المراجعين الداخليين.

تتضمن هذه المرحلة الهامة وصف، تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، ومن ثم إعادة تقييم درجة المخاطرة، حيث ستحدد نتائج إعادة التقييم فيما إذا كان المدقق الداخلي سيقدر القيام باختبارات موسعة لنظام الرقابة الداخلية، أم سيكتفي باختبارات محدودة للتأكيد، والتي يمكن أن تسمح نتائجها بتحرير تقرير المراجعة الخاص بالمهمة¹⁰

4-4- المرحلة الختامية: من المتفق عليه في ميدان المراجعة-عموماً- أن كل مهمة مراجعة يجب أن تنتهي بتقرير، وهو وسيلة لتوصيل المنتج النهائي للمهمة المنجزة. وفي إطار مهام المراجعة الداخلية، تنطوي هذه المرحلة على تلخيص ما تم إنجازه من أعمال المراجعة و وضعها تحت تصرف الإدارة العليا، والأطراف الأخرى المعنية بتلك المهمة. ولهذا يمكن أن يكون التقرير أداة قوية لإبراز أهمية المراجعة الداخلية في المنشأة، لما لهذا التقرير من فوائد لجميع أعضاء المنشأة؛ غير أن ذلك يتوقف على توفر مجموعة من الصفات النوعية في محتوى التقرير النهائي للمراجعة الداخلية ، التي حددها المعيار رقم 2420، ألا وهي: الدقة، الموضوعية، الوضوح، الاختصار، الكمال، الأثر البناء (IIA).

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية

- يجب على مسؤول المهمة مناقشة النتائج مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة، وأخذ إجاباتهم و ملاحظاتهم بعين الاعتبار، قبل تحرير التقرير النهائي وإرساله للإدارة العليا ومجلس الإدارة (أو لجنة المراجعة)؛ وذلك لتجنب سوء فهم أو سوء تفسير الحقائق من طرف فريق المراجعة. لقد أكد المعيار رقم 2420 على أن إعداد التقرير النهائي ونشره في الوقت المحدد والمناسب هو من صفات التقرير الجيد، وبعبارة أخرى، فإن تحقيق الفائدة من مهمة المراجعة يقتضي الإسراع في إصدار التقرير وإرساله إلى الجهات المعنية، من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة بفعالية، وكل تأخير في إعداد التقرير النهائي ونشره سيجعله قليل الفائدة، لأن الأحوال تكون قد تغيرت، والمعلومات أصبحت قديمة، وبالتالي فأي إجراء سيؤخذ سيكون غير مناسب.

4-5- متابعة توصيات التقرير: إن دور المراجع الداخلي لا ينتهي بمجرد إرسال التقرير النهائي للجهات المناسبة المعنية بالمهمة المكلف بها كما ينص على ذلك المعيار رقم 2440، وإنما عليه أن يتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها. و في هذا الإطار، فقد أكد المعيار رقم A1.2500 على وجوب وضع مسؤول المراجعة الداخلية إجراءات المتابعة للتأكد من أن الإدارة قد اتخذت فعلا الإجراءات اللازمة، أو أن الإدارة العليا قد قررت تحمل المخاطر الناجمة عن عدم اتخاذ أي إجراء.

- مرحلة المتابعة لا تقل أهمية عن المراحل السابقة، فهي مرحلة تتحدد فيها المسؤوليات، وقد فرّق المعيار رقم 2500 بين مسؤولية الإدارة عن اتخاذ الإجراءات اللازمة استجابة لتقرير المراجع الداخلي، وبين مسؤولية مدير المراجعة الداخلية عن تقييم الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة، بإعتبار أن إدارة المراجعة الداخلية ليس لها أي سلطة تمكنها من فرض تنفيذ التوصيات و الاقتراحات الواردة في التقرير النهائي لمهمة المراجعة، فما هي إلا وظيفة استشارية. وإذا قررت إدارة المنشأة تحمل مخاطر عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها بسبب التكلفة أو أي سبب آخر، رغم أنها تمثل مخاطر غير مقبولة للمنشأة، فيجب على مسؤول المراجعة الداخلية إخطار مجلس الإدارة بذلك طبقا للمعيار رقم 2600 (IIA). هنا تتأثر استقلالية المراجع الداخلي، وتصبح مقيدة بنشوء خلاف بينه وبين الإدارة العليا، والذي يجب أن يفصل في هذا الخلاف هو مجلس الإدارة ذاته، أو لجنة المراجعة، وهذا ما يجعل وجود هذه الأخيرة أمر ضروري لحماية استقلالية نشاط المراجعة الداخلية في المنشأة.¹¹

ثانيا: الدراسة الميدانية

لقد تمت هذه الدراسة الميدانية بمؤسسة مدبغة جيغل spa التابعة للمجمع معالجة الجلود

(GETEX- spa)، من خلال إجراء مقابلة مع المراجع الداخلي تم على أساسها تقييم و تشخيص الممارسة العملية للمراجعة الداخلية المتبعة في المؤسسة محل الدراسة، من خلال القيام بدراسة تتبع منهجية مراجعة نظام المشتريات، واستنتاج مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

1- التقييم و التشخيص الوظيفي و الهيكلي لفرع مدبغة جيغل spa مقارنة بالمعايير الدولية

استعملنا الهيكل التنظيمي للمؤسسة، المقدم أثناء المقابلة مع المراجع الداخلي، و الذي يبين مجموعة من الوظائف المكونة لإدارة المؤسسة، التي تظهر في الشكل رقم (1) في الملاحق، وقد خضع الهيكل التنظيمي لمؤسسة مدبغة جيغل لعدة تغيرات و على فترات زمنية مختلفة، و هو الآن محل دراسة أخرى على مستوى المديرية للمجمع.

تضم المؤسسة عدة مديريات تضم بدورها عدة أقسام، تعمل على تطوير المؤسسة و تعظيم أرباحها، و الموضحة كما يلي:
- المدير العام.

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية

- الأمانة العامة (السكرتارية) - مصلحة المراجعة الداخلية و مراقبة التسيير.

- مديرية الصيانة - مديرية الإنتاج - مديرية المالية و المحاسبة - مديرية الموارد البشرية - مديرية التجارة.

2- التقييم المهني لمصلحة المراجعة الداخلية بمؤسسة مدبغة جيحل spa مقارنة بالمعايير الدولية

ما لفت انتباهنا من خلال تشخيص وظائف المؤسسة هو التبعية الهيكلية لمصلحة المراجعة الداخلية و مراقبة التسيير مباشرة بالمدير العام، مما يتيح للمراجع الداخلي استقلالية أكبر في إنجاز أعماله إلا انه هناك حرق في الموضوعية، من خلال إضافة مهام مراقبة التسيير إلى المراجع الداخلي، و هذا ما ينقص من موضوعية المراجع الداخلي، لأنه ليس من صلاحيات المراجع الداخلي القيام بأي أعمال تنفيذية يكون هو المسئول عن مراجعتها وهذا وفقا للمعايير الدولية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (IIA).

- يتكون تعداد المورد البشري لهذه المصلحة في موظف واحد يقوم بأعمال المراجعة، و تتمثل أهم أهداف هذه المصلحة في:

- تخطيط و إنجاز مختلف برامج المراجعة.

- إرسال التقارير للمدير العام وكذا مصلحة المراجعة للمجمع.

- مساعدة المراجع القانوني أي محافظ الحسابات في إنجاز مهامه.

- تقييم مراحل المراجعة الداخلية المتبعة في مؤسسة مدبغة جيحل SPA مقارنة بالمعايير الدولية :

لقد قمنا برصد الطريقة التي تدار بها مهام هذه المصلحة، من خلال طرح أسئلة للمراجع الداخلي، إذ أنها تتم من خلال المحاور التالية:

أ- المرحلة التحضيرية:

- يقوم المراجع الداخلي بأداء مهامه بتحديد نطاق و وقت العمل وفق برنامج المراجعة السنوي المرسل من مديرية المراجعة الداخلية التابعة للمجمع بعد التأشير عليه من قبل المدير العام.

- كما انه هناك مهام خاصة يقوم بها المراجع الداخلي بطلب من المدير العام، أو أية طلب من مصلحة المؤسسة بعد اطلاع المدير العام عليها وإعطاء الموافقة، يتم إعداد هذه الطلبات و إرسالها إلى مديرية المراجعة بالمجمع، وهذا لتبرير أعمال المراجع الداخلي في نهاية السنة وفق المخطط المعد من طرف هذه الأخيرة.

ب- مرحلة العمل الميداني:

ولتتبع مراحل تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية قمت بإجراء مقابلة و طرح أسئلة للمراجع الداخلي عن كيفية تنفيذ مراحل مراجعة المشتريات، و التي تتم وفق ما يلي:

- عقد اجتماع افتتاحي: قام بعقد اجتماع افتتاحي مع مدير مصلحة المشتريات، وإعلامه بمهمة مراجعة المشتريات لشهر ديسمبر 2016، حيث طلب منه معلومات حول المشتريات والوقت الذي سيجري فيه المهمة مع توفير الوثائق الخاصة بعمليات الشراء التي سوف يراجعها.

- الفحص الميداني لمصلحة المشتريات: في هذه المرحلة قام المراجع الداخلي و طبقا لبرنامج العمل بالفحوصات اللازمة و الحصول على المعلومات التي تساعد على تحقيق أهداف المهمة، بحيث استعمل في ذلك وثائق العمل، المقابلة، واستبانة الرقابة الداخلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات و التي سيتم توضيحها في الجدول رقم (3).

الجدول رقم (1): استبانة الرقابة الداخلية للمشتريات

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
---------	-----	----	-----------

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية

	×	هل هناك مصلحة مختصة للمشتريات؟ وهل يتم الشراء على أساس طلب الشراء؟
	×	هل هناك دليل توزيع المهام؟
المراجع الداخلي هو الذي يقوم بمراجعة جميع الطلبات المقدمة و مقارنتها مع السنوات الماضية. و في الأخير يقوم بالتقديرات.	×	هل هناك مصلحة مراقبة التسيير تقوم بالتقديرات السنوية للمشتريات ؟
كل مصلحة في المؤسسة تقوم بإعداد طلبات شراء الخاصة بما بناء على تقديرات السنوات الماضية.	×	هل إعداد طلبات الشراء موزع على أكثر من عامل؟
ليس كل طلبات الشراء إجبارية ، هناك بعض الطلبات ذات المبالغ الصغيرة يتم شراؤها مباشرة دون المرور على مراحل الشراء.	×	هل طلب الشراء إجبارية على كل المشتريات؟
يتم الموافقة على المشتريات من طرف المدير بعد مراقبتها من طرف مدير المحاسبة و المالية	×	هل هناك رقابة على أمر الشراء من طرف المستولين؟
	×	هل تخضع عملية الشراء التي تتعدى مبالغها حدا معيناً إلى مناقصات ومقارنة عروض مختلف الموردين لاختيار أحسنهم؟
	×	إذا كان هذا الإجراء متبع فهل تقدم شروح في حالة عدم احترامه، عند الشراء من مورد غير الذي قدم أحسن العروض؟
لا توجد رقابة عن مدى قيام مصلحة الشراء بمهامها و الحصول على أحسن الأسعار.	×	هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع المشتراة و التأكد من أن تلك الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق؟
تحتوي مصلحة الشراء على ملف للموردين الرئيسيين.	×	هل تحتوي مصلحة الشراء على ملف الموردين الذين تم الموافقة عليهم؟
تستلم المشتريات من طرف عامل المخزن.	×	هل هناك مصلحة لاستلام المشتريات؟
عمال المصنع هم من يقومون بمراقبة النوعية.	×	هل هناك مصلحة خاصة بمراقبة النوعية للمواد الكيميائية و الجلود الخام ؟
	×	هل هناك مذكرة (وصل) لاستلام المشتريات؟ وهل هي مرقمة و مضمادة ويتم الاحتفاظ بها في سجل الاستلامات؟
	×	هل يتم مقارنة المشتريات المستلمة مع أمر الشراء فيما يخص الكمية و النوعية؟
مصلحة المالية والمحاسبة هي التي تقوم بمراجعة فواتير الشراء والمصادقة عليها.	×	هل هناك مراقبة على فواتير الشراء؟
في حالة عدم تسليم المشتريات في الوقت المحدد يتعرض المورد إلى خصم مالي وذلك بحسب الاتفاق.	×	هل توجد إجراءات تحت الموردين على عدم التأخر في التسليم؟
تمر الفواتير بمجموعة من الإجراءات حتى تصل إلى المكلف بدفع قيمتها.	×	هل تسلم فواتير الشراء بمجرد وصولها إلى مصلحة تسليم الرسائل إلى الأشخاص المكلفين بدفعها ؟
المشتريات التي تقل قيمتها عن 5000 دج يتم دفعها نقدا و ما فوق ذلك يتم دفعها بواسطة شيك بنكي.	×	هل يتم دفع تكاليف المشتريات نقدا ؟

المصدر: من إعداد الباحثان

ما تم ملاحظته على المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة تركيزه على مدى تتبع إجراءات نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمشتريات بالإضافة إلى صحة ودقة المعلومات المحاسبية المسجلة في القوائم المالية، وهذا النوع من المراجعة تقليدي، لان المراجعة الداخلية الحديثة تركز على المقاربة وفق المخاطر، أي التركيز على المخاطر العالية لنظام الرقابة الداخلية للمشتريات التي تعيق تحقيق أهداف المؤسسة في الوقت الراهن، بالإضافة إلى عدم بدل العناية المهنية من طرف المراجع الداخلي في اكتشاف المخاطر في ظل غياب ثقافة إدارة المخاطر في المؤسسة و عدم وجود خريطة المخاطر، هذا بالإضافة إلى تبريره بالتقيد بالخطط الموضوع فقط. و هذا ما يفسر نقص الخبرة لدى المراجع الداخلي، مع عدم إجراء تربصات تطبيقية تزيد من المستوى المهني للمراجع.

وقد توصلنا فيما يخص نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية للمشتريات فتمثل فيما يلي:

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية

نقاط الضعف:

- يتميز نظام الرقابة الداخلية للمشتريات بمجموعة من نقاط الضعف نذكر منها:
 - عدم وجود دليل كتابي لتوزيع المهام الخاصة بمراحل الشراء للموظفين مما يصعب عملية الرقابة الداخلية.
 - عدم وجود مصلحة خاصة بمراقبة النوعية للمواد الكيميائية و الجلود الخام و الاستعانة بعمال المصنع لمراقبة الجودة عند التسليم من طرف المورد أي ازدواجية العمل.
 - عدم القيام بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع و الخدمات و التأكد من أن تلك الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق.
 - عدم وجود مصلحة لمراقبة التسيير تقوم بمراقبة تقديرات السنوية للمشتريات بحيث انه كل مصلحة تقوم بتحديد تقديراتها و إرسالها إلى المديرية المركزية في المجمع.
 - عدم تركيز المراجع الداخلي عند قيامه بمهمة مراجعة المشتريات على المخاطر العالية، مثل التركيز على مراجعة مشتريات المواد الكيميائية و الجلود الخام بدون إهمال المشتريات الأخرى .
 - عدم قيام المراجع الداخلي بمقارنة مشتريات الفترة مع الفترات السابقة و ملاحظة الانحراف.
- نقاط القوة:

- يتميز نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المؤسسة محل الدراسة بمجموعة من نقاط القوة نذكر منها:
 - هناك مصلحة المشتريات تتولى تلبية طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة، باستعمال أوامر الشراء مرقمة ترقيما مسبقا وتستعمل حسب تسلسل أرقامها، مما يسمح بالتأكد من أن الشراء ضروري لنشاط المؤسسة.
 - وجود مصلحة تسيير المخزون لاستلام المشتريات و التحقق من مدى مطابقتها للأوصاف المطلوبة من حيث الكمية و متابعة المشتريات المستلمة بالدفعات من الموردين.
 - تعرض جميع مستندات الشراء إلى إدارة المالية و المحاسبة لإجراء الرقابة الحاسبية عليها عن طريق المطابقة مع الفاتورة.
 - قيام المراجع الداخلي بمراجعة طلبات الشراء من طرف الإدارات المختلفة و التأكد من الالتزام بالصلاحيات الممنوحة لهم و في إطار الحدود المقبولة.
- ج- المرحلة الختامية:

- تتضمن المرحلة الختامية المطبقة من طرف المراجع الداخلي في المؤسسة محل الدراسة ما يلي:
- الاجتماع الختامي: بعد الانتهاء من مهمة المراجعة قام المراجع الداخلي بإجراء اجتماع ختامي مع مدير مصلحة المشتريات لإعلامه بالنتائج المتوصل إليها.
- إعداد التقرير: تضمن التقرير خلاصة موجهة بالإضافة إلى الملاحظات و التوصيات، بعد ذلك تم إرسال هذا التقرير إلى المدير العام، أنظر الملحق رقم(2).

أما فيما يخص متابعة التوصيات فليس هناك متابعة من طرف المراجع الداخلي لتنفيذ التوصيات و عند الاستفسار، فقد أجاب المراجع الداخلي بأنه ليس من صلاحياته المتابعة وإنما من صلاحيات المدير العام وان مهمته تنتهي عند الانتهاء من إعداد التقرير.

النتائج و التوصيات

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية

من خلال قيامنا بالمقابلة التي أجريناها مع المراجع الداخلي ، قمنا بإجراء مقارنة لواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية المطبقة في المؤسسة وحدة جيغل spa وما تنص عليه المعايير الدولية للمراجعة الداخلية المنبثقة عن المعهد الأمريكي (IIA)، بحيث تم التوصل إلى أنه هناك تطبيق شبه كلي فيما يخص معايير الأداء المتعلقة بالضوابط المنهجية لانجاز مهام المراجعة الداخلية فيما يخص المعايير التالية:

- التخطيط للمهمة، أداء المهمة، إعداد التقرير و توصيل النتائج.

وهناك حياد في بعض المعايير المتمثلة في: معايير الكفاءة و العناية المهنية، و معيار متابعة التوصيات و معيار الموضوعية، و الذي سيؤثر على قوة نظام الرقابة الداخلية و يجعل المؤسسة عرضة لكثير من مخاطر الاحتيال و الغش، وبتالي عدم الاستغلال الأمثل و الرشيد لإمكانات المؤسسة بشكل خاص و الذي سيؤثر على الجمع بشكل عام.

- عدم وجود دليل كتابي لتوزيع المهام الخاصة بمراحل الشراء للموظفين مما يؤدي إلى تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

- نقص التدريب و التكوين على المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لفائدة المراجعين الداخليين.

- عدم التركيز وفق المقاربة بالأخطار عند تحديد خطة المراجعة الداخلية من طرف المراجع الداخلي و تركيزه على

الإجراءات وهذا تطبيقا للمعيار الدولي رقم A1.2210

-عدم وجود مصلحة خاصة مكونة من عمال متخصصين وذو خبرة في الرقابة على نوعية وجودة المواد الكيميائية و الجلود الخام، بالإضافة إلى مراقبة الأسواق بانتظام من أجل اختيار أحسن الأسعار.

- عدم تأكد المراجع الداخلي من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسئولة، مع متابعة عملية تنفيذها و تقييمها وفقا للمعيار الدولي رقم 2440. بالإضافة إلى عدم وضع إجراءات المتابعة للتأكد من أن الإدارة قد اتخذت فعلا الإجراءات التصحيحية ، وهذا وفقا لأحدث التعديلات لمعايير المراجعة الداخلية .

- عدم وجود مصلحة مراقبة التسيير لتحديد الميزانيات التقديرية و تحديد الانحرافات مما يسهل عملية اتخاذ القرار من طرف الإدارة بالإضافة إلى أنها مصدر للمعلومات للمراجعة الداخلية.

الخاتمة

إن توفر البيئة التنظيمية الملائمة، و الكادر الكفاء و المناسب لوظيفة المراجعة الداخلية، مع تطبيق الأساليب و الأدوات المطلوبة في إدارة و تنفيذ مهام هذه الوظيفة ، أمور من شأنها ضمان جودة تقارير عمليات المراجعة الداخلية، وما تحتوي عليه من نتائج و توصيات موضوعية، والتي ستدفع إدارة الشركة إلى التغيير أو التصرف عندما تُقدّر أهمية ما ورد في هذه التقارير، و تقتنع بأن نشاط المراجعة الداخلية قد أضاف قيمة لعمليات وأنشطة الشركة ، مما يساعد هذه الأخيرة على بلوغ أهدافها، وهو غاية وظيفة المراجعة الداخلية.

على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة تعميق المفاهيم و المبادئ التي جاءت بها المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة، و العمل على متابعة تحديث و تطوير التطبيقات السليمة للمراجعة الداخلية.

- التركيز على منهجية المراجعة الداخلية وفق المقاربة بالأخطار وفقا لأحدث التعديلات التي توصي بها المعايير الدولية

طبعة 2013.

تقييم مواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية

- لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المحلية والدولية، و خصوصا تلك التطورات التي تعرفها مهنة المراجعة الداخلية و المواضيع ذات الصلة بها، مثل: الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وحوكمة الشركات، نوصي بضرورة تطوير مناهج التعليم العالي في ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية باستمرار؛
- ضرورة تأسيس لجنة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تتكون من أعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين، تمنح لها صلاحيات تعيين مدير المراجعة الداخلية بالمؤسسة، والمصادقة على ميثاق المراجعة الداخلية، و خطط المراجعة السنوية، إضافة إلى التنسيق بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي.

الهوامش

1. محمد السيد سرايا" أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل - الإطار النظري - المعايير و القواعد - مشاكل التطبيق" المكتب الجامعي الحديث، دون طبعة، الإسكندرية، 2007، ص 126.

2. www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/définitions-de-l-audit-et-du-contrôle-interne.78.htm 04/01/2017, 15 :30

3. داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، إتحاد المصارف العربية، ط2، بيروت لبنان، 2010، ص46.
- 4- كريم قوبة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، أطروحة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، البلدة2، 2011.
- 5- شادي صالح البجيرمي، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2011، ص 45.
- 6- توام زهية، المراجعة الداخلية كمقاربة جديدة لإدارة المخاطر المصرفية، المجلة الجزائرية للعلوم و السياسات الاقتصادية، العدد 05، الجزائر، 2014، ص ص 219، 2020. بتصرف.
- 7- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص ص 155، 156.
- 8.Olivier LEMANT, Groupe de recherche : "La conduite d'une mission d'audit interne", Eds Dunod , 2ème édition, Paris, 1995, Page : 35
- 9-Renard, J, « Théorie et pratique de l'audit interne » Ed. Organisation, 6ème Ed. 2007, paris.p 233.
- 10Olivier LEMANT, OP Cit, p 77.
11. خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 168.