

المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية: دراسة عينة من المراجعين الداخليين.

The role of internal auditing in improving internal control system

برايح بلال¹، براغ محمد²

¹ جامعة بومرداس، الجزائر، berr.bilal@univ-boumerdes.dz

² جامعة بومرداس، الجزائر، m.baragh@univ-boumerdes.dz

تاريخ النشر: 2022/03/15

تاريخ القبول: 2022/03/02

تاريخ الاستلام: 2021/10/11

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية من خلال عمل المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المراجع الخاصة بالموضوع " كتب، مجلات، مواقع انترنت وغيرها" واستبيان موجه للمراجعين الداخليين والمسؤولين عن عملية المراجعة الداخلية في بعض هذه المؤسسات من أجل تحديد درجة تأثير كل من مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين هذا النظام، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها المراجع الداخلي، وتستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها المختلفة: المحاسبية، المالية، التشغيلية والإدارية، الكشف عن نقاط الضعف فيها، تنبيه الإدارة بما قد تواجهه من مخاطر مستقبلية وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة ذلك، كما يتركز نشاط المراجعة الداخلية على مجموعة من العناصر والتي يتحدد على أساسها درجة تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية ومن أهم هذه العناصر استقلالية المراجع الداخلي، خبرة المراجع الداخلي ومتابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها.

كلمات مفتاحية: الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، المراجع الداخلي، المؤسسة الاقتصادية.

تصنيفات JEL : M10، M42

Abstract:

This study aims at showing the role of the internal audit, through the internal auditor role, in improving the internal control system in economic companies. And for that, several references related to this subject were used including books, articles, websites... in addition to a questionnaire addressed to the internal auditors and internal audit process managers in some of these companies in order to determine the impact of both the internal auditor's tasks and professional principals on the internal control system.

The study concluded to some important results including that the internal audit is an internal control tool, the company uses to evaluate the performance of these different activities: accounting, financial, operational and management and also to detect weaknesses and the future risks in the system and do the necessary recommendations to address them.

Keywords: internal control system; internal audit; internal auditor; economic companies.

Jel Classification Codes : M10, M42

1. مقدمة :

إنّ التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية عبر الزمن والذي من أبرزه انفصال الملكية عن التسيير و التطور في مجال العلاقات الاقتصادية جعل الملاك لا يتطلعون بشكل مباشر وبقدر كاف على واقع المؤسسة، كما صعب على مجلس الإدارة عملية تسييرها، مما أدى إلى ضرورة تفويض السلطات إلى بعض الإدارات الفرعية للمؤسسة، مع تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق مقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية، كما يتوقف نجاح وفعالية هذه الرقابة على مدى توقّر مجموعة من المقوّمات الضرورية والعناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم وفعال داخل المؤسسة، وبداية فإن أي قصور في هذه المقوّمات والعناصر قد يؤثر بالسلب على أدائها وكلما توفرت بالشكل السليم والفعال كلما إزدادت فعالية وأهمية هذه الرقابة في تحقيق أهدافها داخل المؤسسة الاقتصادية.

بعد المشاكل العديدة التي ظهرت في المؤسسات العالمية من فضائح مالية، تلاعبات وإفلاس العديد منها بسبب نقص الممارسات والإجراءات في الإدارة، التنظيم والرقابة الفعالة في الأنظمة الداخلية ظهرت الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات المختلفة للمؤسسة بواجباتها، وهذا من خلال التطوير في الإجراءات الرقابية، وباعتبار أن المراجعة الداخلية هي أحد أهم هذه الإجراءات والتي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة كافة الإجراءات الأخرى والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية زاد الإهتمام بها، وخير ما يبرر ذلك هو مبادرة معهد المراجعين الداخليين إلى تطوير كل من المعايير الدولية للمراجعة، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

ولا شك أن التطور في نطاق وأهداف المراجعة الداخلية يتطلب تطورا موازيا في السلطات والصلاحيات الممنوحة لها، وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بتفصيل أكثر، حاولنا من خلال هذا العمل الإجابة على سؤال الإشكالية التالي:

ما مدى تأثير المراجعة الداخلية ومبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي؟

للإجابة على هذه الإشكالية انطلقنا من الفرضيات التالية:

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين مهام المراجعة الداخلية وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين استقلالية، خبرة وكفاءة المراجعة الداخلية وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين موضوعية تقرير المراجعة الداخلية وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين متابعة المراجعة الداخلية لنتائجها المبلّغ عنها وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين الصعوبات التي تواجهها المراجعة الداخلية وتحسين نظام الرقابة الداخلية

يهدف هذا البحث إلى تصحيح الاعتقاد السائد على أن مهنة المراجعة الداخلية تهتم فقط بتعقب الأخطاء وإنزال العقوبات. كما تكمن أهميته في الأهمية التي تحظى بها المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، فهي تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماتها الإستشارية والتأكيدية، والذي بدوره يعدّ أمرا مهما وحيويا يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أكبر قدر ممكن من أهداف المؤسسة والقيام بالتعديلات والتصحيحات الواجبة في وقتها.

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الدراسة، فقد اعتمدنا فيما يخص الجانب النظري على كل من المنهجيين التاريخي والوصفي التحليلي، وبالنسبة للفصل التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج الاستقرائي وذلك بدراسة جزء من الظاهر وتعميم النتائج على الظاهرة ككل.

2. عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يُعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. وقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها وتعدد معرفتها.

1.2 مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

من أهم التعاريف الحديثة والمعاصرة لنظام الرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان ومنها:

التعريف الأول: عرّفها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** على أنها "تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة (عبد الله، 2004، صفحة 228)"

التعريف الثاني: عرّفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية **IFACI** على أنها " نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى (IFACI, 2021)".

التعريف الثالث: عرّفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** على أنها " كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب (المطارنة، 2009، صفحة 207)".

2.2 العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية:

لقد تعددت العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية، وهذا نتيجة التطورات التي مر بها العالم ككل وخاصة من الناحية الاقتصادية ومن أهم هذه العوامل نجد:

تعدد أنواع المؤسسات: تميزت المؤسسة بعدة أصناف وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة أنشطتها (تجارية، صناعية، خدماتية وفلاحيه)، أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية)، أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة وكبيرة)، ونتيجة لهذه الأصناف والتقسيمات كان من الضروري على المساهمين تكوين مجلس الإدارة لمناقشة كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ولتقييم عمل الهيئات المسيّرة لها، وهذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه هذه الهيئات من نتائج مبررة لنشاطاتها بما تم رسمه في الخطة التنظيمية، وهذا التقييم يكون عن طريق ما يسمى بالرقابة الداخلية (التهامي و صديقي، 2006، صفحة 93).

تعدد العمليات: تقوم المؤسسة بعدة وظائف، حيث أنّها تستثمر، تشتري، تنتج وتبيع في نفس الوقت، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على أي وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، ونظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك (التهامي و صديقي، 2006، صفحة 93).

تفويض السلطات: يكون هذا واضحا في شركات المساهمة، وهذا بإنفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم، وبالتالي يسندون ذلك إلى جزء منتخب منهم " مجلس الإدارة "، والذي هو بدوره غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده فيقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة في المؤسسة والإخلاء بمسؤولياته أمام المساهمين، مع ضمانه تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية وهذا من أجل الاطمئنان على سلامة العمل داخل المؤسسة (سلامة، 2010، صفحة 11).

تطور إجراءات المراجعة الخارجية: إن تحول عملية المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة إختبارية تقوم على أساس العينة بسبب عدم إمكانية المراجع الخارجي القيام بالمراجعة التفصيلية لكافة العمليات المدونة في الدفاتر والسجلات، أدى إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعتمد عليه المراجع الخارجي في تحديد حجم العينة المناسبة للقيام بعملية المراجعة الخارجية (سلامة، 2010، صفحة 12).

حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة: لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على تقارير دورية معبرة عن الأوجه المختلفة لنشاطاتها، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة واللازمة، وتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة المستقبلية، ومن هنا لابد من وجود نظام رقابة داخلية سليم ومتين يُطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير التي يُعتمد عليها في اتخاذ هذه القرارات (عبد الله، 1998، صفحة 162).

حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة: تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المؤسسات المختلفة الناشطة داخل البلد، وذلك لاستعمالها في عملية التخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية، التسعير وغير ذلك، فإذا ما طلبت هذه البيانات من المؤسسة يجب أن تقدمها هذه الأخيرة بسرعة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن لها نظام رقابة داخلية فعال وقوي (عبد الله، 1998، صفحة 162).

3.2 مكونات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات **COSO** كما تبنها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** وتم بناؤها اعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتمثل هذه المعلومات في: البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال بالإضافة إلى التوجيه والرقابة.

البيئة الرقابية: تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن نظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وموقفها إتجاهها تأثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة، وتمثل الرقابة الداخلية إنعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الإلتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة، وإذا ما كانت الرقابة الداخلية مصممة جيدا وبشكل صحيح فإن الإلتزام يجب أن يبدأ من الأعلى إنطلاقا من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعمم على كل المنظمة (حماد، 2004، صفحة 58).

تقدير المخاطر: حتى يمكن تفعيل رقابة إدارة المخاطر على الإدارة تحديد أهداف الرقابة بوضوح، بالإضافة إلى الأهداف التشغيلية المتعلقة بالإستخدام الفعال والكفاء للموارد المتاحة، كما عليها توصيل هذه الأهداف إلى جميع الأشخاص في المؤسسة بطريقة مناسبة، متضمنة إستراتيجيات التطبيق وأمثلة على المخاطر التي يمكن أن تهدد تحقيق المؤسسة لأهدافها، مثل التقنيات الحديثة، وتغير إحتياجات

العميل أو توقعاته والتغيرات الاقتصادية والكوارث الطبيعية، وكل العوامل التي بإمكانها التأثير سلباً على تسجيل، تشغيل وتلخيص التقرير عن البيانات المالية (حماد، 2004، صفحة 62).

يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر وإحتمالات حدوثها وطرق إدارتها، كما يجب إعطاء الأولوية في الدراسة للمخاطر التي لها تأثير كبير وفعال على أهداف المؤسسة، كما يمكنها التقرير عن قبول المخاطر بسبب التكلفة الناجمة عن دراستها. **الأنشطة الرقابية:** تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وعلى سبيل المثال إتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة (جمعة، 2015، صفحة 213) على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي: مراجعة الأداء، معالجة المعلومات، الرقابة الفعلية وفصل الواجبات .

المعلومات والاتصال: يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية، وعلى المراجع فهم الإجراءات التي تسيّر عليها المؤسسة لفهم طريقة سير المعلومات وخاصة تلك التي تستعمل في إعداد التقارير المالية، تقييم المراجع لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملاءمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة (ميلود، 2007، صفحة 67) وهي:

- هل تصل المعلومات في الوقت المناسب للأفراد الذين هم بحاجة إليها؛
- هل المعلومات المحصل عليها تمكنّ المسيرين من تقييم أداء المؤسسة؛
- هل يتم توضيح المهام والمسؤوليات بشكل جيد؛
- هل توجد أدوات تنذر وتنبه بوجود أمور غير موافقة؛
- هل تسمع الإدارة لاقترحات الأفراد عندما تريد اتخاذ قرارات تحسين الإنتاج؛
- هل وسائل الاتصال مع العملاء، الموردين، الزبائن والمتعاقدين الآخرين كافية للحصول على معلومات تخص العروض وتطور الاحتياجات.

التوجيه والمتابعة: تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وغيرها، والجدول التالي يمثل هذه المكونات (جمعة، 2015، صفحة 212).

بعد التطرق لهذه المفاهيم يتضح لنا أن نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها وليس نظاماً مستقلاً بحد ذاته، وهو مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها، بحيث يضع أساسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة، كما يجب أن يراعى في تصميمها عنصري العائد والتكلفة.

لا يشمل نظام الرقابة الداخلية على الأمور والإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فقط، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية، بداية من المخطط وبرامج المؤسسة مروراً بالهيكل التنظيمي انتهاءً بالوسائل والأدوات اللازمة لتحقيقها، كما أن أهدافه تتعدى الثقة في التقارير والحفاظة على أصول المؤسسة إلى الالتزام بالقوانين واللوائح وترشيدها استخدام الموارد المتاحة والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة وتحقيق الكفاية الإنتاجية، وهذا من أجل إعطاء تأكيد معقول حول إمكانية تحقيق الأهداف المسطرة.

يعتبر معيار كفاءة المراجعة الداخلية أحد أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهو ما سوف نفصل فيه فيما تبقى من هذا البحث.

3. المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية:

المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها في قياس فعالية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة، وضمان يعمل على إعطاء ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه ويضمنهم على إمكانية إنجازهم وفقاً لما هو مخطط، مع احترام كل الأنظمة والقوانين المسطرة، وتمثل الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية في الفحص والتقرير المستمر حول صحة النظم الإدارية من سياسات وإجراءات تسجيل الأحداث المالية.

1.3 ماهية المراجعة الداخلية:

تعددت التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية ومرت بمراحل متعددة، فبعدما كانت رقابة مالية مستمرة تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والغش، أصبحت تقوم على شمولية المراجعة وتقديم الاستشارات لتحسين الأداء ومن أهم تعاريفها نجد:

التعريف الأول: عرّفها معهد المراجعين الداخليين **IIA** في موقعه الرسمي على أنها " نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة إدارة المخاطر والرقابة (theia, 2021)"

التعريف الثاني: وقد عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية **IFACI** في موقعه الرسمي على أنها "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمؤسسة عن درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها مع تقديم نصائح فيما يخص ذلك والمساعدة في خلق قيمة مضافة (IFACI, 2021)".

التعريف الثالث: " المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، تعبّر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية، لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة والعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاءة الإنتاجية القصوى (جمعة، 2000، صفحة 61)".

التعريف الرابع: "المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي، يعطي ضمان عن درجة تحكم المؤسسة في عملياتها، كما يقدم توصيات ونصائح للإدارة العليا، ويعمل على خلق قيمة مضافة ومساعدة المؤسسة في الوصول إلى أهدافها المسطرة من خلال تقييم منهجي وتقديم مقترحات للحد من المخاطر وتعزيز الحوكمة (RENAERD & MARCEAU, 2011, p. 20)".

2.3 المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:

تتم ممارسة المراجعة الداخلية في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، وعلى مستوى مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف، الحجم، التعقيد والهيكلية، كما تتم ممارستها من قبل أشخاص من داخل المؤسسة أو خارجها، والتقيّد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين أمراً أساسياً لكي يتمكن المراجعون الداخليون من الوفاء بمسؤولياتهم.

1.2.3 تعريف معهد المراجعين الداخليين IIA ومهامه:

هو جمعية مهنية دولية، أنشئ عام 1941م مقره العالمي في ألتامونت سبرينغ، فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية، وهو المرجع الأول لمهنة المراجعة الداخلية وسلطة معترف بها عالمياً، يعمل أعضاؤه في المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الحوكمة، الرقابة الداخلية، تدقيق تكنولوجيا المعلومات والتعليم على الصعيد العالمي لديه أكثر من 180.000 عضو، بأكثر من 175 دولة وهو يعمل على:

- البحث، نشر وتعزيز المعرفة بشأن المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الحوكمة والرقابة الداخلية؛

- تنفيذ الممارسين والأطراف الأخرى ذات الصلة حول الممارسات المهنية لمهنة المراجعة الداخلية؛
 - الجمع بين المراجعين الداخليين من جميع البلدان لتبادل المعلومات والخبرات؛
 - توفير القيادة الديناميكية لمهنة المراجعة الداخلية وتعين أنشطة لدعمها؛
 - تنظيم الامتحانات للحصول على الاعتماد في تخصصات مختلفة عبر مختلف أنحاء العالم ومنها م
- 2.2.3 الغرض من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:

تعتبر المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية مرجعا يستند عليه أصحاب الاختصاص وممارسي هذه المهنة، كما يتمثل الغرض منها (SLIW, 2011, p. 67) في:

- تحديد المبادئ الأساسية والتي يجب على مزاولي مهنة المراجعة الداخلية متابعتها؛
 - توفير إطار مرجعي للأداء والعمل على تطوير مجال نشاط المراجعة الداخلية؛
 - وضع أسس سير وتقييم أداء المراجعة الداخلية؛
 - تعزيز، تأهيل وتحسين العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- ترتكز المعايير على مبادئ ومتطلبات إلزامية تتضمن (IIA, 2012, p. 1) ما يلي:
- "تصريحات" تحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتقييم فعاليتها وأدائها وهي متطلبات واجبة التطبيق دوليا وعلى المستوى التنظيمي والفردى؛
 - "تفسيرات" وهي توضح العبارات والمصطلحات الواردة في التصريحات.

تتم عملية إصدار المعايير بإتباع مجموعة من الخطوات من أجل جعلها مناسبة للتطورات الاقتصادية الحاصلة في العالم ككل، وذلك بعرض مسودة المعيار المقترح في الموقع الرسمي للمعهد وتوزيعها على كل معاهد المراجعة الوطنية من أجل طلب ملاحظات وآراء المختصين في جميع أنحاء العالم في خصوص ذلك ودراستها ليمت في النهاية الموافقة على هذا المعيار وإصداره.

3.2.3 تقسيم المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:

تنقسم هذه المعايير إلى ثلاثة أقسام تتمثل في معايير الصفات، معايير الأداء ومعايير التنفيذ.

معايير الصفات: تحدد الخصائص التي يجب توفرها في الهياكل والأفراد الذين يمارسون عملية المراجعة الداخلية، وهي تتمثل في فئة المعايير المرقمة من 1000 إلى 1999.

معايير الأداء: هي تتناول طبيعة المراجعة الداخلية وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة، وهي تتمثل في فئة المعايير المرقمة من 2000 إلى 2999.

معايير التنفيذ: هي التي تحدد المتطلبات لتطبيق معايير الصفات والأداء حسب نوعية الخدمات المقدمة، سواء كانت خدمات توكيدية *activités d'assurance* يرمز لها بالرمز **A** متصل برقم المعيار، أو خدمات استشارية *activités de conseil* يرمز لها بالرمز **C** متصل برقم المعيار.

3.3 علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام كما أنها من أهم عناصره، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولتساهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الاستشارية، كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ألزمت وجود مراجعة داخلية مستقلة تقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة

الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها، وهذا من خلال المعيار رقم 2130 - الرقابة - والذي نص على " يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، والدفع لتحسينها المستمر " كما نص المعيار رقم A12130 على " يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة، والعمليات وأنظمة المعلومات، وهذا من خلال محاولة تأكيد:

• تحقيق الأهداف الاستراتيجية؛

• مصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛

• فعالية وكفاية العمليات والبرامج؛

• حماية الأصول؛

• الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات المسطرة. "

وقد نص المعيار رقم C12130 على " يجب على المراجع الداخلي استعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازه

للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة. "

تمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعة الداخلية يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة، لاسيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير، وهنا يظهر دور المراجعة في تحسين عملية الاتصال سواءً بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى، أو فيما بين هذه المستويات التنفيذية بعضها البعض.

يمكن إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية فيما يخص الرقابة الداخلية فيما يلي:

• تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛

• تقديم خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛

• تقديم درجة تأكيد حول مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي تواجهها المؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج بأن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، الغرض منها هو قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة والتأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة، ورفع التقارير إلى الإدارة العليا.

تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها، فطالما أن الإدارة بحاجة لمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر، فمن الواجب أن يكون لقسم المراجعة الداخلية معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة، وتقديم النصائح للمديرين في محاولة للتقليل ومنع الأخطاء أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف من أجل زيادة المردودية وتحسين الأداء.

4. الإطار التطبيقي للدراسة:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيمه بدراسة ميدانية تتمثل في استبيان موجه لمجموعة من المراجعين

الداخليين ورؤساء قسم المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتواجدة بولايتي الجزائر وبومرداس.

1.4 عينة الدراسة:

بالنسبة لعينة الدراسة تم تحديدها قبل توزيع استمارات الاستبيان، حيث تم توزيع 45 استبيان على عينة عشوائية من مجتمع

الدراسة، وبعد تجميع أكبر قدر ممكن من الاستمارات الموزعة والمقدرة بـ 38 قمنا بعملية الفرز وتنظيم الاستمارات الصالحة للدراسة من

غيرها، وقرنا الإبقاء على 35 منها، تم الاعتماد عليها في الدراسة واستبعاد 3 منها بسبب نقص المعلومات الواردة فيها، والجدول التالي يلخص ذلك:

الجدول 1: الإيضاحات الخاصة بالاستثمارات الموزعة والمسترجعة

البيان	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستثمارات الموزعة	45	%100
عدد الاستثمارات المسترجعة	38	%84.4
عدد الاستثمارات الملغاة	3	%6.6
عدد الاستثمارات المعتمد عليها	35	%77.8

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق ذكره.

2.4 مكونات استمارة الاستبيان:

تضمن الاستثمارات "52" سؤال موزع على قسمين أساسيين، وقد إعتدنا على نوع واحد من الأسئلة وهو أسئلة مغلقة تحمل إجابة محددة حتى يتسنى لنا تحديد آراء العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، وبالنسبة لأقسام هذا الاستبيان فهي:

القسم الأول: يتضمن بعض الأسئلة المرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة والمتمثلة في الجنس، العمر المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، الشهادة المهنية والوظيفة.

القسم الثاني: يتضمن الأسئلة الخاصة بدراسة وتقييم الدور الذي يؤديه المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وهو بدوره مقسم إلى ستة محاور أساسية وهي:

- **المحور الأول:** تم من خلاله دراسة تأثير مهام المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- **المحور الثاني:** تم من خلاله دراسة تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- **المحور الثالث:** تم من خلاله دراسة تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- **المحور الرابع:** تم من خلاله دراسة تأثير التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- **المحور الخامس:** تم من خلاله دراسة تأثير متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- **المحور السادس:** تم من خلاله دراسة تأثير الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

3.4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد استخدم البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل بيانات الدراسة وذلك من خلال:

- اختبار الفاكرو نباخ لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء العينة؛
- النسب المئوية والأهمية النسبية؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة متوسط آراء العينة المشاركة في الدراسة ومدى انحراف الإجابات عن الفرضيات.

4.4 اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية:

صدق أداة الدراسة هو قدرة الأدوات المستخدمة في البحث على قياس المراد قياسه، أما الثبات فهو قدرة الأداة على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار القياس على نفس الأشخاص عدة مرات.

تم حساب درجة الثبات والصدق بين فقرات "أسئلة" المحاور في الاستبيان عن طريق استخدام معامل الفا كرو نباخ وذلك من أجل التأكد من دقة الاستبيان وقدرته على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار القياس على نفس الأشخاص عدة مرات في نفس الظروف، والجدول التالي يبين أن ثبات المحاور في الاستبيان تراوح بين (0.924 - 0.951) وهو ما يبين الثبات الجيد في الأداة. أما بالنسبة للثبات الكلي للاستبيان فقد وصل إلى (0.989) مما يدل على وجود ثبات عالي بين محاور الاستبيان، ولو أعيد توزيع هذا الاستبيان على نفس أفراد العينة مرة أخرى لكانت النتائج مطابقة بشكل كامل تقريبا.

الجدول 2: ثبات الاستبيان وفق معامل الفا كرو نباخ

رقم المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات "الاسئلة"	قيمة الفا كرونباخ
المحور الأول	درجة تأثير مهام المراجعة الداخلية على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	10	0.920
المحور الثاني	درجة تأثير استقلالية المراجعة الداخلية على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	7	0.941
المحور الثالث	درجة تأثير خبرة وكفاءة المراجعة الداخلية على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	9	0.951
المحور الرابع	درجة تأثير إلتزام المراجعة الداخلية برفع تقرير موضوعي وواضح على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	7	0.946
المحور الخامس	درجة تأثير متابعة النتائج التي تم الإبلاغ عنها على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	4	0.924
المحور السادس	درجة تأثير الصعوبات التي تواجهها المراجعة على تحسين نظام الرقابة الداخلية.	8	0.926
	الإجمالي	45	880.9

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

5.4 وصف عينة الدراسة:

لقد خصصنا القسم الأول من الاستبيان للمعلومات الشخصية لأفراد العينة وذلك من أجل التعرف على المؤهلات التي يتمتعون بها وهل هي في صالح الدراسة أم لا، وسوف نقوم بوصف العينة حسب المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية والشهادة المهنية.

1.5.4 الوصف حسب المؤهل العلمي: يمكن تمثيل المؤهلات العلمية لعينة الدراسة في الجدول التالي:

الجدول 3: وصف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الترتيب	المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
1	ليسانس	23	65.7%
2	ماجستير	5	14.3%
3	ماجستير	4	11.4%

4	بكالوريا	2	5.7%
5	دكتوراه	1	2.9%
الإجمالي		35	100%

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم مؤهلات علمية حيث أن أكبر فئة فيهم كانوا من حملة شهادة ليسانس وذلك بنسبة 65.7% من العينة، يليهم حاملي شهادة ماستير بنسبة 14.3% ثم ماجستير بنسبة 11.4% وفي الأخير كل من حاملي شهادة بكالوريا وذلك بنسبة 5.7% يليهم حاملي شهادة دكتوراه بنسبة 2.9%، بالتالي يمكن اعتبار أن المستوى العلمي الذي يتمتع به أفراد العينة مقبول وبشكل كبير ومن شأنه أن يزيد في قيمة وأهمية البيانات المتحصل عليها.

2.5.4 الوصف حسب التخصص العلمي: تتمثل التخصصات العلمية التي مر بها أفراد العينة فيما يلي:

الجدول 4: وصف عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

الترتيب	التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
1	علوم مالية	18	51.4%
2	محاسبة	13	37.2%
3	أخرى	4	11.4%
4	إدارة أعمال	0	0%
الإجمالي		35	100%

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من حملة شهادات علمية في تخصصي العلوم المالية والمحاسبة وذلك بنسبة تفوق 88%، وبالتالي بإمكاننا الاطمئنان على البيانات المتحصل عليها وذلك باعتبارها في التخصص المطلوب.

3.5.4 الوصف حسب الوظيفة: هي كما يحددها الجدول التالي:

الجدول 5: وصف عينة الدراسة حسب الوظيفة

الترتيب	الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
1	مراجع داخلي	25	71.4%
2	رئيس قسم المراجعة الداخلية	7	20.0%
3	مدير مالي ومحاسبي	2	5.7%
4	أخرى	1	2.9%
الإجمالي		35	100%

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على نتائج الاستبيان

هذا الجدول يبين لنا أن أغلبية أفراد عينة الدراسة هم مراجعين داخليين ورؤساء أقسام المراجعة الداخلية وذلك بنسبة تفوق 91% من عينة الدراسة، وما يقل عن 6% منهم أي شخصان لهما وظيفة مدير مالي ومحاسبي بالمؤسسة التي ينشطون فيها ويقومون بعملية المراجعة الداخلية فيها، وهذا أمر إيجابي لأن هدف دراستنا هو الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتي تتمثل في تحديد درجة تأثير مهام

المراجعة الداخلية ومبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية من منظور المراجع الداخلي وكل أفراد العينة يقومون بعملية المراجعة الداخلية في المؤسسات التي ينشطون فيها.

4.5.4 الوصف حسب الخبرة المهنية: يمكن تمثيل الخبرة المهنية التي يكتسبها أفراد عينة الدراسة فيما يلي:

الجدول 6: وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الترتيب	عدد سنوات	العدد	النسبة المئوية
1	من 5 إلى 10 سنوات	20	57.2%
2	أكثر من 10 سنوات	11	31.4%
3	أقل من 5 سنوات	4	11.4%
الإجمالي		35	100%

المصدر: من إعداد الباحث استناداً على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول السابق أن أغلبية أفراد العينة من فئة الخبرة من (5 إلى 10 سنوات) وذلك بنسبة 57.2% ثم تليهم فئة أكثر من 10 سنوات خبرة بنسبة 31.4%، وهذا في صالح الدراسة لأن هذه الخبرة قد تزيد من معرفة أفراد العينة لميدان المراجعة الداخلية والصعوبات التي تواجهها هذه المهنة وبالتالي تزيد من قيمة البيانات المتحصل عليها.

6.4 تحليل نتائج الدراسة:

1.6.4 درجة التأثير:

لتحديد دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية تم الحكم على الدلالة بناء على سلم الإجابات من ثلاث نقاط حسب تصنيف ليكارث، كما تم وفقاً له تحديد ثلاثة مستويات لتأثير دور المراجعة الداخلية (هام، متوسط وضعيف). اعتمدنا في ذلك على حساب المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والأهمية النسبية الخاص بكل فقرة "سؤال"، وذلك من أجل الوصول إلى تحديد مدى تأثير هذه الفقرات على تحسين هذا النظام، مع ترتيب هذه العناصر حسب أهميتها النسبية، وسوف نقوم عرض مفصل للنتائج التي توصلنا إليها في الدراسة وذلك باستعراض التحليل الخاصة بكل محور على حدى:

المحور الأول: ما درجة تأثير مهام المراجعة الداخلية على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

- احتلت مهنة فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية المرتبة الأولى من حيث أهميتها في تحسن نظام الرقابة الداخلية، بمتوسط حسابي قدر بـ 2.94 وهذا يعني ان تقييم وفحص كفاية أنظمة الرقابة الداخلية واختبار درجة إمكانية الاعتماد عليها من أهم المهام التي ينبغي على المراجع الداخلي أن ينتبه لها، ثم يليها المهنتين الخاصتين بدراسة نظم حماية الأصول والقيام بالعمليات الجرد والتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.91 وانحراف معياري بسيط 0.284، كما تمتع عملية التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية من ارتكاب الأخطاء المتعمدة في التقارير المالية.
- أن لتحديد المخاطر المتعلقة بالنظام الساري المفعول وتوخي الحضر أثناء القيام بمهام المراجعة الداخلية دور وتأثير كبير على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد جاءت هاتين المهنتين في المرتبة الرابعة والخامسة من حيث أهميتهما النسبية في تحسين هذا النظام، وذلك بأهمية نسبية تقدر بـ 88.6% و 85.7% على الترتيب مع متوسط حسابي فاق 2.85.
- أن لعملية جمع المعلومات وأدلة الإثبات بشكل موضوعي مع الالتزام بالتعليمات الإدارية تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية حيث أن أغلبية أفراد العينة بينوا ذلك، وقد جاءت هاتين المهنتين في المرتبتين السادسة والسابعة على الترتيب مع متوسط حسابي يفوق 2.71.

- أن لعملية الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات الإدارية تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي حيث ان 57% من افراد العينة أعلنوا عن ذلك.
- أن لطلب الاستشارات في حالة عدم التأكد وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة تأثير متوسط على تحسين نظام الرقابة الداخلية وقد جاءت هاتين المنتين في المرتبتين التاسعة والعاشر في ترتيبها حسب الأهمية النسبية وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 2.49.

المحور الثاني: ما درجة تأثير استقلالية المراجعة الداخلية على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

- حرية الوصول الى السجلات والممتلكات والموظفين تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية وقد وصل المتوسط الحسابي الخاص بهذه الفقرة إلى 2.91، كما تعتبر حرية الوصول الى السجلات والأشخاص المطلوبين عند عملية الفحص من أهم العوامل التي قد تساعد في السير الجيد لعملية المراجعة الداخلية.
 - إحساس المراجع الداخلي بالمسؤولية أثناء أداءه لمهام المراجعة الداخلية يضمن الإتقان وإتمام العمل والمهنة على أحسن وجه وبالشكل المطلوب من الإدارة، لذلك فهو أمر ضروري ومهم يعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد بين ذلك أفرا العينة الخاضعة للدراسة وكانت الفقرة الخاصة به في المرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية.
 - كما تعتبر عملية تحديد أهداف ومهام المراجعة الداخلية بشكل واضح، مفصل ومكتوب من قبل مجلس الإدارة مع عدم تدخلها في وضع برنامج المراجعة من أهم العناصر التي تساعد على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد أكد ذلك أفراد عينة الدراسة، وجاءت هاتين الفقرتين في المرتبتين الثالثة والرابعة بمتوسط حسابي قدره 2.77 وبأهمية نسبية تفوق 77%.
 - كما انه لعدم تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة الداخلية وعدم وجود ضغوط تأمر باستبعاد بعض المسائل عن المراجعة وتحرر المراجع الداخلي من المصالح الشخصية أثناء أداء مهام المراجعة الداخلية عناصر لها تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
 - وبالتالي يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية في مأمّن من أي تدخل في تحديد نطاق ومجال المراجعة، إنجاز الأعمال وإبلاغ النتائج، كما يجب على المسؤول المباشر على المراجعة الداخلية أن يتفاعل بشكل مباشر مع الإدارة العليا.
- #### المحور الثالث: ما درجة تأثير خبرة وكفاءة المراجعة الداخلية على تحسين نظام المراقبة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟
- خبرة وكفاءة المراجع الداخلي من خلال الاطلاع المستمر على الإصدارات الجديدة الخاصة بالمراجعة والقيام بالترقيات المستمرة والدورات التكوينية تأثيرا هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية حيث جاءت هاتين الفقرتين في المرتبة الأولى والثانية من حيث أهميتهما النسبية وبتوسط حسابي قدره 2.83، كما أن الدورات التكوينية تسمح بتجديد المؤهلات العلمية والمهنية للمراجعين الداخليين وتمكنهم من مواجهة الصعوبات والمشاكل المهنية التي قد يواجهونها.
 - إن توفر عدد سنوات خبرة كافية للمراجع الداخلي لها تأثير هام على تحسين نظام المراقبة الداخلية حيث جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 2.8، وهذا قد يشير إلى أهمية سنوات الخبرة في جعل المراجع ملم بكل الإجراءات والأنظمة واللوائح الخاصة بالمؤسسة وتمكّنه من إكتشاف نقط الضعف في النظام بصفة أوتوماتيكية كما تعزز فيه الرغبة في العمل أكثر من أجل إبراز الإمكانيات المكتسبة.
 - كما أن لوفرة المعلومات، المؤهلات والكفاءات الفنية والمهنية والقدرة على التعبير والإبلاغ وإيصال المعلومات إلى الجهات المسؤولة تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد جاءت هاتين الفقرتين في نفس المرتبة مع توفر سنوات خبرة كافية وهذا نظرا لدرجة أهميتهما في تحسين هذا النظام.

● إن القدرة على تمييز مؤشرات الغش، التلاعبات والتحرير في السجلات والقوائم المالية من خلال المتابعة المستمر لأنشطة المؤسسة تأثيرا هاما على تحسين نظام الرقابة الداخلية وجاءت هذه الفقرة في المرتبة السادسة من حيث الأهمية النسبية وبمتوسط حسابي يقدر بـ 2.77. حيث أن هذه القدرة هي التي تسمح له بتقييم واختبار درجة إمكانية الاعتماد على النظام الساري المفعول في المؤسسة.

● وقد إعتبر أفراد العينة أن لمهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بين متخلف الأقسام والحيازة على أعلى الشهادات المهنية تأثير متوسط على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد جاءت هاتين الفقرتين في المرتبة الأخيرة وما قبل الأخيرة من حيث أهميتهما النسبية وذلك بنسبة 48.5% و 45.7% على التوالي.

المحور الرابع: ما درجة تأثير التزام المراجعة الداخلية برفع تقرير موضوعي وواضح على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

● تميز التقرير بسهولة الفهم والوضوح وعدم تعقده بمتوسط حسابي وصل الى 2.86 وأهمية نسبية تفوق 85%. ويكون هذا الوضوح من اجل تسهيل عملية توصيل المعلومات وإظهار نقاط الضعف في النظام بالشكل الذي يمكن الإدارة من معالجتها.

● لخلو التقرير من الأخطاء والتحريرات تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية وقد جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثانية وأغلبية أفراد العينة أكدوا ذلك.

● لاحتواء التقرير على الاقتراحات وحلول بديلة وتوصيات بالتحسينات المستقبلية تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية حيث جاءت هاتين الفقرتين في المرتبتين الثالثة والرابعة وبمتوسط حسابي يفوق 2.7 وهذا يعني انه بدون احتواء التقرير على التوصيات والتحسينات فانه لا معنى للتقرير ولا يمكن للمراجع استخراج نقاط الضعف إن لم تكن لديه بدائل وتوصيات يقترحها، وبالتالي تعتبر التوصيات للتقرير مهمة لتحسين نظام الرقابة الداخلية وتكون هذه التوصيات والاقتراحات من خلال الخدمات الاستشارية والخدمات التأكيدية.

● كما أن لتمييز التقرير بالإنصاف وعدم التحيز ومناقشة النتائج والتوصيات المقترحة مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

ولكي يكون التقرير كاملا يجب أن يكون صحيح، موضوعي، واضح وبناء، ويكون صحيحا إذا كان حاليا من الأخطاء والتحرير ووفيا للوقائع التي يستند عليها، ويكون التقرير موضوعيا عندما يكون منصفًا ومحايذا وغير متحيز وناتج عن تقييم متوازن لجميع الوقائع، ويكون التقرير واضحا عندما يكون سهل الفهم، منطقي وخالي من المصطلحات المعقدة، ويكون التقرير موجزا عندما يكون في صلب الموضوع ويكون بناءا عندما يساعد المؤسسة بتحسينات وتوصيات مفيدة.

المحور الخامس: ما درجة تأثير متابعة المراجعة الداخلية لنتائجها المبلغ عنها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

● لعملية متابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية ويكون ذلك من خلال إعادة زيارة الوحدات والأقسام التي تم مراجعتها من اجل التأكد والاطمئنان من تنفيذ الاقتراحات والتوصيات والحلول البديلة التي تم اقتراحها في التقارير، وقد تراوح المتوسط الحسابي للفقرات الثلاثة الاولى الخاصة بهذا المحور بين 2.69 و 2.71، وهي دليل على وجود هذا التأثير.

- وقد أعتبر أفراد العينة أن لعملية مناقشة المراجع الداخلي للإدارة العليا فيما يخص عملية التنفيذ هذه الاقتراحات والبدائل تأثير متوسط حول تحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك باعتبار أن الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ هذه الاقتراحات ولا حاجة للمناقشة هذه الاقتراحات معها.

المحور السادس: ما درجة تأثير الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

- إن تبعية المراجعة الداخلية للأقسام التنفيذية في الهيكل التنظيمي من أهم الصعوبات التي قد يواجهها المراجع الداخلي في عمله لان هذه الإدارات التنفيذية قد تعمل على إعاقة ما من شأنه اكتشاف الخطأ والاختلاسات، وقد اعتبر أفراد العينة أن هذه الصعوبة هي التي لها القدر الكبير من التأثير على نظام الرقابة الداخلية كما أن لصعوبة الوصول إلى السجلات والمعلومات وعدم كفايتها في بعض مراحل تنفيذ المهنة تأثير على تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- للمشاكل الفنية والمهنية من عدم الكفاءة وعدم الحصول على القدر الكافي من تدريب للمواكبة التطورات الحديثة تأثير كبير من شأنه أن يعيق عملية تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- للتقييد صلاحية المراجعة الداخلية والمشاكل المتعلقة بتنظيم العمل خلال عملية المراجعة تأثير على عملية تحسين نظام الرقابة الداخلية.

2.6.4 تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة:

من خلال هذا تم حساب المتوسطات الحسابية، الانحراف المعياري ومعاملات الارتباط الخاصة بكل محور من محاور الدراسة، وذلك من أجل تحديد العلاقة الموجودة بين كل من المتغيرات المستقلة والمتتمثلة في "مهام المراجعة الداخلية، استقلالية المراجعة الداخلية، خبرة وكفاءة المراجعة الداخلية، إلتزام المراجعة الداخلية برفع تقرير موضوعي، متابعة المراجعة الداخلية لنتائجه المبلغ عنها والصعوبات التي تواجهها المراجعة الداخلية" مع المتغير التابع "والمتمثل في تحسين نظام الرقابة الداخلية" وقد توصلنا إلى أن مقدار معامل الارتباط يفوق $0.960+$ في كل محور من محاور الدراسة وهو ما يدل على:

- الإشارة الموجبة تدل على وجود اتجاه ارتباط موجب بين كل (مهام المراجعة الداخلية، استقلالية المراجعة الداخلية، خبرة وكفاءة المراجعة الداخلية، إلتزام المراجعة الداخلية برفع تقرير موضوعي، متابعة المراجعة الداخلية لنتائجه المبلغ عنها والصعوبات التي تواجهها المراجعة الداخلية) وتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- بما أنه قريب من 1 فهذا يدل على وجود درجة ارتباط قوية بين هذه المتغيرات وبالتالي بإمكان هذه المتغيرات التأثير بشكل كبير على تحسين نظام الرقابة الداخلية وبالتالي قبول فرضيات الدراسة.

5. خاتمة

تقوم المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية بمجموعة من المهام والتي بدورها تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة، ومن أهم هذه المهام فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتعلقة به ودراسة نظم حماية الأصول والقيام بعمليات الجرد والتأكد من سلامة المعلومات المالية والمحاسبية المسجلة.

تحكم مهنة المراجعة الداخلية مجموعة من المبادئ والتي يجب أن يتميز بها قسم المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية كاستقلالية، الموضوعية والكفاءة المهنية، وتلعب هذه المبادئ دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

هناك مجموعة من الصعوبات التي تواجهها مهنة المراجعة الداخلية والتي من شأنها أن تعيق السير الجيد لهذه المهنة، وخاصة تلك المتعلقة بالتبعية وتقييد صلاحيات المهنة.

6. قائمة المراجع:

• المؤلفات

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارالصفاء، عمان 2000.
- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، عمان 1998.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية -، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- طارق عبد العال حماد، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، - أدلة الإثبات-، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية -، دار المسيرة، عمان، 2009.
- محمد طواهر التهامي، و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006

مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، عمان، 2010.

Sophie MARCEAU et Jaques RENARD, audit interne et contrôle de gestion, Groupe Eyrolles, Paris, 2011.

Jean SLIW, l'audit, les contrôles internes et les fraudes, Emerit publishing, Paris, 2011.

• الاطروحات:

- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية. مذكره ماجستير. جامعة 20 أوت 1955
- بسكرة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007

• معايير

IIA, international standards for the professional practice of internal auditing, IIA, USA 2012.

• مواقع الانترنت

- <http://www.IFACI.com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-controle-interne-78-html>
- <http://www.IFACI.com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-controle-interne-78-html>
- www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/définitions-de-l-audit-et-du-controle-interne.78.html
- <https://na.theiia.org/standard-guidance/mandatory-guidance/page/definition-of-auditing.aspx>