

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التجارة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة : علوم تجارية
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالب : رماش عزالدين
بعنوان:

دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

الاقتصادية

دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 10 / 06 / 2014

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/بوزيد عيصام..... (أستاذ مساعد - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ صديقي فؤاد (أستاذ مساعد - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

أ/قوجيل محمد..... (أستاذ مساعد - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى :

إلى من جعل الله شكرهما من شكره ورضاهما من رضاه

إلى من باع راحة شبابه ليشق لي الطريق و أشعل سنين عمره ليضيء لي

الطريق، إليك

أبي الغالي حفظك الله و رعاك

إلى من وضعت تحت قدميها الجنة فكانت نبع الحنان و منبع الأمان و سر

السعادة، إليك

أمي الحبيبة حفظك الله

إلى من ترعرعت معهم و نما غصني بينهم ، إخوتي وأخواتي.

إلى عبدو، آسيا، فاضل، قنبح، أنور.

إلى كل زملائي وزميلاتي في مسيرتي الدراسية

إلى كل من يثابر في سبيل العلم

إلى كل من يتصفح مذكرتي

رماش عزالدين

كلمة شكر

قال الله تعالى (لئن شكرتم لأزيدنكم)
قال رسول الله صلى الله عليه وسلم (من لا يشكر الناس لا يشكر الله)

بعد الثناء والحمد لله الذي وفقنا لإعداد هذا العمل، لا يسعنا إلا أن نتقدم
بجزيل الشكر وعظيم الامتنان وخالص تقديرنا

إلى الأستاذ المشرف "أ/صديقي فؤاد" على ما بذله من نصح وإرشاد
وتوجيه ومتابعة وإشراف

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل موظفي " المؤسسة المنائية لسكيدة "
على حسن استقبالهم لنا وتعاونهم الفعال في هذا العمل ونخص بالذكر
" بن جابر حسن "

وإلى كل من علمنا حرفاً فصرنا على ما نحن عليه وكل معلمينا في مسيرتنا
الدراسية

إلى كل من وقف معنا ولو بالدعاء

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة المنائية لسكيدة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة من أجل تقصي حقيقة الإشكالية المبلورة، حيث تم توزيعها على موظفي الإدارة المالية وموظفي المديرية العامة بما فيهم موظفي خلية المراجعة. واستخدم الباحث البرنامج الإحصائي للدراسات الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات.

وقد كانت نتائج البحث أن هناك دورا ملموسا لوظيفة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، وذلك من خلال الإعتماد على المراجعة الداخلية كأداة تسييرية بالمؤسسة المنائية لسكيدة، تقييم وتحسين عملية إدارة المخاطر، تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية.

هذا، وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات التي من شأنها تفعيل دور المراجعة الداخلية في المؤسسة، أهمها: ضرورة نشر الوعي بأهمية المراجعة الداخلية ودورها في خدمة المؤسسة الاقتصادية، وبالتالي خدمة الاقتصاد الوطني.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية،

Résumé

Cette étude vise à déterminer la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'institution Almnaúah à Skikda , et pour atteindre les objectifs de la forme de l'étude a été conçue pour étudier la réalité de la problématique élaborée , où ils ont été distribués au personnel Aladarhalmalah et le personnel de la Direction générale , y compris le personnel de l'examen de la cellule . Et Astkhaddmaalbages programme statistique pour les études sociales (SPSS) pour analyser les données.

Les résultats de la recherche qu'il ya un rôle important pour la fonction de vérification interne afin d'améliorer la performance de l'institution , et par l'adoption de l'organisation de l'audit interne Almnaúah à Skikda , évaluer et améliorer le processus de gestion des risques , évaluer et développer le système de contrôle interne.

Ce chercheur a fourni un ensemble de recommandations qui activer le rôle de l'audit interne dans l'entreprise , y compris : la nécessité de sensibiliser à l'importance de l'audit interne et de son rôle au service de l'entreprise économique , et ainsi servir l'économie nationale.

Mots-clés: L'audit interne , gestion des risques, de contrôle intern.

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
قائمة VI	قائمة الأشكال البيانية
VI	الملاحق
VII	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية.	
2	المبحث الأول : الدراسات النظرية
12	المبحث الثاني : الدراسات التطبيقية
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية.	
19	المبحث الأول : الطريقة والأدوات
45	المبحث الثاني : اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
49	الخاتمة
51	قائمة المصادر والمراجع
53	الملاحق
62	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	1-2
19	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	2-2
20	توزيع أفراد العينة حسب العمر	3-2
21	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	4-2
22	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	5-2
23	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	6-2
23	توزيع أفراد العينة حسب الشهادات المهنية	7-2
25	الصدق الداخلي للعبارة المرتبطة بالاستبيان	8-2
24	مقياس ليكارت الخماسي	9-2
25	معايير تحديد درجة الموافقة	10-2
26	اعتماد المراجعة الداخلية كأداة تسييرية بالمؤسسة المنائية لسكيدة	11-2
28	مساهمة المراجع الداخلي في تقييم وتحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة المنائية لسكيدة	12-2
30	: مساهمة المراجع الداخلي بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة المنائية	12-3

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	التمثيل البياني للإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	1-2
19	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الجنس	2-2
20	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر	3-2
21	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	4-2
22	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	5-2
23	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة	6-2
24	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الشهادات المهنية	7-2

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
42	استمارة الاستبيان	1
47	قائمة الأساتذة المحكمين	2
48	نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	3
50	معامل الفا كرونباخ لثبات اداة الدراسة	4
51	الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية مخرجات برنامج SPSS	5

المقدمة العامة

أ- توطئة

تعد المؤسسة العضو المحرك والهيكلي القائم عليه أي نظام اقتصادي كونه تجمع بين العنصر البشري و الطبيعي و العنصر المالي و الفني تحت مجموعة من الظروف هذا لتحقيق أهداف قد تكون تقدم خدمات أو إنتاج منتجات مع الحرص على تحقيق أرباح تضمن بقاء واستمرار المؤسسة في وسط يمتاز بالمرونة والتغيرات اليومية .

هذه التغيرات أدت إلى تطور كبير في المجال الاقتصادي، فكانت لهذه التحولات أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية التي شهدها العالم في أواخر العشرينيات من القرن التاسع عشر.

فهذا التطورات الاقتصادية مس حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكبرها وتعقد الوظائف المكونة لها وتشابكها، هذا أدى إلى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة من المخاطر، وكذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذا ترغب إدارة المؤسسة دائما في تحقيق من أن نظم الرقابة التي قامت بوضعها تعمل بطريقة سليمة.

ومما سبق نتجت الحاجة للمراجعة الداخلية التي تعتبر تلك الأداة الإدارية لاختيار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها. فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كمنشآت تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية، كما تهدف المراجعة الداخلية إلى تحقيق من دقة المحاسبية والمحافظة على اصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة. وهنا يبرز بشكل جلي دور مهنة المراجعة الداخلية، وبالتالي المراجعين الداخليين، في حماية المؤسسات من المخاطر، وذلك من خلال العمل علي توقع طبيعة الخطر وتقديم النصح للإدارة و اقتراح بعض الإجراءات الرقابية لتدعيم الرقابة الداخلية، وتقليل مستوى المخاطر التي تحيط بالمؤسسة.

وقد إتسع نطاق المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة ليشمل استخدام الأدوات الإحصائية في إجراء اختبار المراجعة بما يمكن من تحقيق الكفاءة والفعالية.

ب- إشكالية البحث:

إلى أي مدى تساهم المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

- ماهي أهداف وأنواع المراجعة الداخلية ؟
- ماهي معايير مهنة المراجعة الداخلية ؟
- كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة ؟

ت- فرضيات البحث:

- تساهم المراجعة الداخلية إلى درجة كبيرة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

وينبثق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- ضرورة اعتماد المراجعة الداخلية كأداة تسييرية بالمؤسسة الاقتصادية؛
- يساهم المراجع الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، من خلال قيامه بتقييم وتحسين إدارة المخاطر؛
- يساهم المراجع الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، من خلال قيامه بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية.

ث- مبررات اختيار الموضوع:

وتتمثل في أسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

- حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمراجعة الداخلية خاصة بعد التحولات الاقتصادية؛
- له علاقة بمجال بتخصصنا " دراسات محاسبية وجبائية معمقة "؛
- رغبة منا في التعرف أكثر على مجال عمل المراجع الداخلي؛
- إمكانية توسيع الموضوع وربطه بمواضيع عديدة في مراحل أخرى من الدراسة.

ج- أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أن المراجعة الداخلية تعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها. بحيث أنها تعمل على تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات واللوائح الموضوعية، وبالتالي فالمراجعة الداخلية تساهم في تحسين أداء المؤسسة.

ح- تحديد إطار الموضوع:

تتم الدراسة بشكل عام في دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

- **الحدود المكانية:** تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء موظفي المديرية العامة و الإدارة المالية بالمؤسسة المنائية لسكيكدة، وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الجزائر وبالتحديد في ولاية سكيكدة.
- **الحدود الزمنية:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ أخرى إستمارة (من 23 أفريل إلى 8 ماي 2014).

خ- أهداف البحث:

نسعى من هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على واقع المراجعة الداخلية لدى موظفي المؤسسة المنائية لسكيكدة؛
- إظهار أهمية المراجع الداخلي لمساهمته في تحسين الأداء بصفة عامة؛
- محاولة إبراز كيف يساهم المراجع الداخلي في تحسين أداء لأحد أهم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

د- منهج البحث وأدواتها:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و الإجابات عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات نعتمد على المنهج الوصفي المناسب لذلك، من أجل الإلمام بالموضوع بكل جوانب الموضوع، كما قمنا بتوزيع استبيان على مؤسسة المنائية لسكيكدة، ثم قمنا بتحليلها عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS.

ذ- صعوبات البحث:

- نقص المعلومات في المؤسسة؛
- تعامل الكثير من موظفي المؤسسة مع الاستبيان بطريقة غير علمية، وامتناع آخر عن الإجابة.

ر- خطة وهيكلية البحث:

بغرض دراسة هذا الموضوع قمنا إلى تقسيمه إلى فصلين نظري وتطبيقي بالإضافة إلى المقدمة و الخاتمة التي تتضمن العناصر المنفق عليها منهجيا.

في الفصل الأول: " أدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة " تطرقنا في المبحث الأول إلى الأدبيات النظرية، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى الدراسات السابقة حول موضوع البحث.

في الفصل الثاني: " الدراسة الميدانية " خصص لدراسة الحالة من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لموظفي المديرية العامة والإدارة المالية من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استيعابهم للمشاكل المطروح في الدراسة.

الفصل الأول:

الدراسة النظرية

تمهيد:

تسعى إدارات المؤسسات منذ زمن طويل إلى إيجاد وتطبيق وسائل وقائية لإدارة مؤسساتهم بفعالية عالية بغرض المساعدة على تحقيق الربحية والمحافظة على الموجودات ومراقبة المطلوبات والالتزامات وكذلك منع أو تخفيف تأثير الأحداث السلبية المفاجئة، وما يساعد على ذلك هو إعداد منظومة متكاملة الحلّ من أساليب وإجراءات رقابية تعمل على إرساء مجموعة من قواعد العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا، وتسهر على تنفيذها مع جميع العاملين، لتوفير قدر مقبول من الثقة والاطمئنان، لتحقيق أهداف المؤسسة من حيث كفاءة وفعالية العمليات ودقة وصحة وسلامة التقارير المالية والالتزام بتنفيذ القوانين و الأنظمة.

تعتبر المراجعة الداخلية حلقة من الحلقات الرقابية في المؤسسة، إذ تعتمد عليها الإدارة في التخفيف من المسؤولية الملقاة على الإدارة، كما تعمل المراجعة الداخلية على تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر العين الساهرة على المؤسسة ووسيلة لتحكم مسؤوليها في العمليات التي هم بصدد إدارتها و تسييرها، فأساس وضع أنظمة الرقابة الداخلية هو كشف كل الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين هما:

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية.
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

المطلب الأول: نشأة المراجعة الداخلية

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات، و ذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا ان التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها إلى مراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها. وبقي دور المراجعة الداخلية مهماً بحيث أنها لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الامر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 و كونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين I.I.A الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.

وتمشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1947 ثم سنة 1957 و 1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش و التلاعبات إلى أصبحت تهتم بكل النشاطات و وظائف المؤسسة.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية¹.

أما في الجزائر، فتعتبر هذه المهنة حديثة العهد، حيث تم الاعتراف بها في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88. الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988م الذي ينص على أنه: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: " لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمينا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن"².

¹ - شعباني لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة : دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع لنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات مقبوضات"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص.69.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثاني، القانون 01-88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية.

سنتناول فيما يلي بعض تعاريف المراجعة الداخلية التي تتميز بتنوع والتعدد بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة، ومن أهم هذه التعاريف نذكر:

- 1- عرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين (IFACI): "المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى".¹
- 2- أما مجمع المحاسبين القانونيين بإجلترا و ويلز، فيعرف المراجعة الداخلية بأنها: "مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا، وبواسطة موظفين يخصصون لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف المراجعة الداخلية كثيرا في المؤسسات المختلفة، وقد يمتد وخاصة في المؤسسات الكبيرة، إلى أمور متعددة لا تتعلق بأنواع المحاسبة بطبيعتها".²
- 3- "المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".³

ثالثا: أهداف المراجعة الداخلية.

لقد انحصر هدف المراجعة الداخلية في المراحل الأولى في اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب، ونتيجة لتطور الزمن، فقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية، وأصبحت أهدافها تتلخص كما يلي:

- التأكد من مدى مصداقية المعلومة المالية والتشغيلية؛
- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى؛
- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية؛
- الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية؛
- الاستخدام الكفء والفعال للموارد؛
- مساعدة أعضاء المؤسسة علي القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية لتحسين أداء⁴.

¹ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص. 15.

² - عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص. 41.

³ - مزباني نورالدين، لخضاري صالح، "الضوابط التنظيمية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة، 12/11 أكتوبر، 2010، ص. 03.

⁴ - سارة بن عثمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار بحاسي مسعود، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013، ص. 12.

المطلب الثاني: أنواع وأهمية المراجعة الداخلية ومعاييرها.

أولا : أنواع المراجعة الداخلية: حدد الباحثون ثلاثة أنواع للمراجعة الداخلية هي: المراجعة الداخلية المالية، المراجعة الداخلية التشغيلية، والمراجعة الداخلية لأغراض خاصة¹.

1- المراجعة الداخلية المالية : يعرف بأنه " الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم و السجلات المحاسبية المتعلقة بما لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية و أية متطلبات أخرى موضوعة مسبقا " .

و هذا النوع من المراجعة يشمل نوعين هما التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف والمراجعة الداخلية المالية بعد الصرف ، حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات ، أما النوع الثاني فينفذ حسب خطة المراجعة الداخلية باختيار عينات و فحصها من خلال قسم المراجعة الداخلية وذلك لتأكيد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها و بما يضمن تحقيق الأهداف .

و يعتبر المراجعة الداخلية المالي أداة تمكن الإدارة العليا من التأكد من مدى دقة البيانات المالية، وكذا حماية أصول المنشأة من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس .

2- المراجعة الداخلية التشغيلية : تعرف بأنها " الفحص الشامل للمنشأة لتقييم أنظمتها المختلفة و رقابتها الإدارية و أدائها التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية و ذلك للتحقق من كفاءة و فاعلية العمليات التشغيلية " .

و قد بينت إحدى الدراسات في الدول المتقدمة أن هذا النوع من المراجعة الداخلية يستحوذ على 34% من الموارد المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية، بينما يستحوذ النوع الأول على 5% من الموارد ، وهذا يشير إلى أهمية هذا النوع في الدول المتقدمة ، حيث يلعب دور استشاري و أمني للإدارة العليا من خلال تقديم تقارير تخدم جميع المستويات الإدارية .

3- المراجعة الداخلية لأغراض خاصة : و هذا النوع من المراجعة الداخلية يتعلق بالمراجعة الذي يقوم به المراجع الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا القيام بها، و يتفق من حيث الأسلوب مع النوعين السابقين ، و لكنه يختلف من حيث التوقيت ، إذ أنه غالبا ما يكون فجائيا و غير مدرج ضمن خطة المراجعة الداخلية ، و يشمل هذا النوع من المراجعة الداخلية عمليات التفتيش الفجائية بهدف اكتشاف الغش أو الفساد .

¹ - فروم محمد الصالح، : بوجعادة الياس، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة، 12/11 أكتوبر، 2010، ص. 4.

ثانيا: أهمية المراجعة الداخلية.

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة و ملاكها على رفع جودة الأعمال و تقييم الأداء، والمحافظ على ممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المراجع الخارجي، و أهم أليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت و تطورت و زادت أهميتها نتيجة لتظافر مجموعة من العوامل المتمثلة في ما يلي¹:

- 1- كبر حجم المنشآت و تعدد عملياتها.
- 2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية للمؤسسة.
- 3- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط و عمل القرارات.
- 4- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية و صيانة أموال المؤسسة من الغش و السرقة و الأخطاء.
- 5- حاجة الجهات الحكومية و غيرها إلى بيانات دقيقة لتخطيط الاقتصادي، و الرقابة الحكومية، و التسعيرة.
- 6- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة على اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

ثالثا: معايير المراجعة الداخلية.

إن التجربة الرائدة التي حققها مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) في وضع معايير للمراجعة الخارجية دفعت معهد المراجعين الداخليين إلى محاولة وضع معايير لمهنة المراجعة الداخلية نظرا للفائدة الكبيرة التي تعود على مستخدمي تقارير المراجعة الداخلية، و التي يتم إعدادها وفق قواعد واضحة وبعده تنفيذ أعمال المراجعة وفق منهجية صارمة، و قد كانت أول نسخة من معايير المراجعة الداخلية أصدرها معهد المراجعين الداخليين في عام 1978، حيث تم إصدار قائمة معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، و جاءت هذه المعايير في خمسة أقسام رئيسية كما يلي²:

- استقلالية وحيادية المراجع الداخلي؛
- العناية المهنية؛
- نطاق عمل المراجع الداخلي؛
- أداء عملية المراجعة الداخلية؛
- تسيير وظيفة المراجعة الداخلية:

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية: دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم - محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، 2010، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص. 43-44.

² - نورالدين مزياتي، لخضاري صالح، مرجع سبق ذكره، ص.05.

1- استقلالية المراجع الداخلي: يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوط بها. ويجب أن المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة¹.

2- العناية المهنية: على المراجع الداخلي أن يقوم بعمله بروح مهنية، و ذلك حتى يضمن أن أعماله و أعمال مساعديه يمكن لها في النهاية أن تخرج برأي و نتائج ذات أسس صحيحة، و مطابقة مع المسؤولية المخولة له، و لتحقيق هذا المعيار على المراجع الداخلي من جهة وضع سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية المطلوبة و من جهة أخرى التطبيق الدائم للمعايير المهنية.

2-1- سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية:

فهذه السياسة يجب أن تحقق الأهداف التالية:

- يجب أن تكون التأجيلات اللازمة للقيام بهذه المهمة تحت طلب مصلحة المراجعة الداخلية، أما في حالة عدم وجود هذه الأخيرة، فعلى إدارة المؤسسة أن تأتي بمختصين خارجيين للقيام بالمهمة؛

- على المراجعين الذين يشاركون في عملية أو مهمة المراجعة الداخلية أن يحظوا بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العمل؛

- مراقبة نوعية العمل الذي يقوم به المساعدين باستمرار، بصورة تضمن مستوى معين من النوعية المطلوبة.

2-2- التطبيق الدائم للمعايير المهنية.

على المراجعين الداخليين احترام المعايير الموضوعية في إطار القيام بمهمتهم بصفة دائمة، فعليهم أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية مع عدم إلحاق الضرر على الحياة المهنية الخاصة بالأشخاص المقام عليهم عملية المراجعة، فمهمة المراجعة الداخلية يجب أن تتم رغم كل الضغوطات التي يمكن أن تحدث حتى الوصول إلى نتيجة أو رأي موضوعي يخدم مصلحة المؤسسة. كما أن على المرجعين الداخليين أن يعملوا كمجموعة واحدة لتحقيق هدف مؤحد، و إلا فان عملهم يمكن ألا يكون له معنى أو جدوى².

3- نطاق العمل:

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص و تقييم مدى كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين و جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:

- مرجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية و التشغيلية و الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات و تصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة؛

2- عبدالفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص.

208

1- شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص. 75-76.

- مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، و الخطط، و الإجراءات، و القوانين، و اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقارير، و يجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا؛
- مراجعة الوسائل والمحافظ على الأصول، و التحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً؛
- تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول ؛
- مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة، و ما إذا كانت العمليات و البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.
- يتبين من خلال هذا المعيار بأنه يساهم بدرجة كبيرة في متابعة و ترشيد القرارات التي تم اتخاذها، و ما هي أهم النتائج المتوصل إليها للقيام بالإجراءات التابعة و اللازمة و بذلك تتحدد المسؤوليات المختلفة¹.

4- أداء عملية المراجعة الداخلية: إن عمل المراجع الداخلي لا بد أن يشمل تخطيط عملية المراجعة الداخلية، فحص و تقييم المعلومات، توصيل النتائج، و عملية المتابعة، و تمثل هذه المعايير شرح لكافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية، و التي تبدأ بعملية التخطيط وتنتهي بعملية المتابعة².

5- تسيير وظيفة المراجعة الداخلية: تنص معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسئول الرئيسي عن الإدارة السليمة للقسم حتى يمكن التحقق من أن :

- عمل المراجعة يستوفي الأغراض العامة والمسئوليات المصدق عليها بواسطة إدارة المنشأة و تم الموافقة عليها بواسطة إدارة المنشأة و تم الموافقة عليها بواسطة مجلس الإدارة.
- موارد قسم المراجعة الداخلية مستخدم بكفاءة وفعالية.
- عمل المراجعة يطابق ما نصت عليه معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية³.

المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء

أولاً: دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إدارة المخاطر:

يرى الكثير من المختصين أن عملية تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات تتم من خلال تحسين إدارة المخاطر.

1- تعريف إدارة المخاطر: رغم أن نشاطات الأعمال تتعرض للمخاطر، فإن الدراسات الرسمية لإدارة المخاطر قد بدأت في أواخر

النصف الثاني من القرن العشرين، أما إدارة المخاطر فقد عرفت من طرف معهد إدارة المخاطر (IRM) على أنها: " الجزء

¹ - نقاز محمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، 2007، ص.52.

² - جهاد بونور، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة المنائية لسكيدة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيدة، 2012، ص. 51.

³ - ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص. 59.

الأساسي في الإدارة الاستراتيجية لأي مؤسسة. فهي الإجراءات التي تتبعها المؤسسات بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، بهدف تخفيف المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محفظة كل نشاط¹.

2- دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر: رغم أن المتابعة والمراجعة عبارة عن عملية متواصلة يتم أداؤها دون انقطاع إلا أن برنامج إدارة المخاطر ينبغي إخضاعه للمراجعة من طرف المراجع الداخلي، وهذا من أجل تحقيق أهداف معينة، أهمها هو التقرير عما إذا كانت أهداف برنامج إدارة المخاطر تتطابق مع استراتيجيات المؤسسة، حيث تتم المراجعة عبر مراحل معينة وفقاً لما يلي²:

1-2- مراجعة أهداف وسياسات إدارة المخاطر: يتم التعرف على أهداف البرنامج وتقييمها لتقرير مدى مناسبتها للمؤسسة. وعموماً يتم مراجعة موارد المؤسسة المالية وقدرتها على تحمل الخسائر المحتملة، وفي حالة ما تكون أهداف برنامج إدارة المخاطر قاصرة أو أهداف المؤسسة غير واضحة، فإنه ينبغي إحداث التغيير المناسب والذي يضمن التوافق بين الإثنين.

2-2- التعرف على التعرضات للخسارة وتقييمها: إن الهدف من هذه الخطوة هو التعرف على تعرضات المؤسسة الحالية ويمكن دور المراجع الداخلي في هذه الحالة في مراجعة إجراءات التعرف على المخاطر التي طبقت في الماضي، أي في مرحلة التعرف على المخاطر من عملية إدارة المخاطر، ومن ثم تحديد التدابير التصحيحية والبدائل الممكنة.

2-3- تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض: وتشمل هذه الخطوة مراجعة تعامل المؤسسة مع المخاطر التي تعرضت إليها.

2-4- تقييم تنفيذ تقنيات معالجة المخاطر: تهدف هذه المرحلة إلى التحقق من أن قرارات التصدي لكل تعرض تم تنفيذها على أكمل وجه.

2-5- التقرير و التوصية بإدخال تغييرات لتحسين البرنامج: لإطفاء الصبغة الرسمية على مراجعة إدارة المخاطر يتم إعداد تقرير يبين نتائج التحليل ويطرح توصيات بإجراء تعديلات لتحسين برنامج إدارة المخاطر. ويرسل التقرير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، لجنة المراجعة وكذا المساهمين وأصحاب المصالح عند الضرورة.

ثانياً: دور المراجعة الداخلية في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية:

تحتل الرقابة الداخلية دوراً متميزاً في مجال المساهمة في تحسين أداء المؤسسة ورفع فعالية وكفاءة الإدارة.

1- تعريف الرقابة الداخلية:

" الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة السياسات والإجراءات المتكاملة والتي تضعها إدارة المنشأة وتكون مسؤولة عن متابعة تنفيذها من خلال العاملين لديها وذلك لتوفير تأكيد معقول بتحقيق أهداف المنشأة الموضوعية بمعرفة إدارة المنشأة من قبل وتهدف إلى تحقيق:

¹ - عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة المدية، 2009، ص. 96.

² - جهاد بونور، مرجع سبق ذكره، ص. 90-91.

- حماية موارد المؤسسة من سوء الاستخدام.
 - إمكانية الاعتماد على التقارير والقوائم المالية.
 - تحقيق الكفاءة والفاعلية على مستوى كافة أنشطة المنشأة¹.
- 2- أنواع الرقابة الداخلية: في مفهومها الواسع تتضمن الرقابة الداخلية²:
- مراقبة إدارية ؛
 - مراقبة محاسبية ؛
 - ضبط داخلي.

ومن ثم يتضح أن المراقبة الداخلية، مرتبطة بكل النظم الأخرى في المنظمة وتتكامل معها.

1-2- الرقابة الإدارية: وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع وعنصر رئيسيا من عناصرها، وتتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخداما أمثلا من ناحية والتحقق من مدى التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى³.

2-2- الرقابة المحاسبية: وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصر رئيسيا من عناصرها في المشروع وتتضمن هذه الرقابة وتتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها⁴.

2-3- الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق، والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع، من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل، والمراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر، يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات⁵.

3- الدور الرقابي للمراجع الداخلي: تعد المراجعة الداخلية من أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية الفعالة. حيث يجمع الباحثون على أنه يمثل بؤرة تركيز بالنسبة لهذا النظام وصمام الأمان له، وفي هذا الصدد، نص المعيار رقم 2130 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على أنه: "يجب على نشاط المراجعة الداخلية مساعدة المؤسسة إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم كفاءتها وفعاليتها وتعزيز التحسين المستمر لها".

¹ ثناء على القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، مرجع سبق ذكره، ص. 122-123.

² عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، ص. 61.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سريا، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص. 148.

⁴ نفس المرجع، ص. 146 - 147.

⁵ عزوز ميلود، مرجع سبق ذكره، ص. 63.

وطالما أن المراجع الداخلي يعمل داخل المؤسسة الاقتصادية فهو يسعا أساسا لخدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة. ولذلك يمكن حصر اهتمامه بعملية الرقابة في النقاط التالية:

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي: التخطيط، التنظيم، التوجيه، التنسيق، والرقابة. وتعتبر هذه الأخيرة ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى؛
- يشمل نشاط المراجعة الداخلية أنواع مختلفة، ولذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك الأنواع إنما يعمل على تحقيق الإدارة لأهدافها؛
- استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة الاقتصادية المعينة بدعم قدرته على تزويد الإدارة نحو الرقابة. فطالما أن الرقابة الداخلية تعمل على ضبط مسار الأداء المالي الفعلي في مواجهة الأداء المالي المخطط، فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة الداخلية؛
- طالما أن المراجع الداخلي هو أحد العاملين بالمؤسسة الاقتصادية، فإن قربه من السجلات المالية يجعله علي دراية كاملة نسبيا بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة الداخلية¹.
- وعلي العموم، فإن قيام المراجع الداخلي بتقييم الإجراءات أو بالأحرى تقييم نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى الحصول على تأكيد من أن النظام يعمل بشكل جيد ومن ثم فإن عرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة المراجعة يجعله مشاركا أساسيا في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك في إطار وظيفته الاستشارية، حيث ينبغي التأكيد على الدور الاستشاري للمراجع الداخلي، بمعنى عدم مبادرته في الأساس لوضع الإجراءات الرقابية حتى يستطيع بموضوعية وحيادية القيام بعملية التقييم.

المبحث الثاني: الدراسات التطبيقية.

- يعد موضوع المراجعة الداخلية من الموضوعات التي نالت إهتمام الباحثين والدارسين علي حد سواء، وظهرت عدة دراسات تؤكد علي ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- 1/ دراسة جهاد بونور (2012) بعنوان: "دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة، المؤسسة المينائية لسكيكدة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2012.

تطرت هذه الدراسة لمحاولة توضيح دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، و المجالات التي يتم من خلالها هذا التحسين. وقد أجريت الدراسة على إحدى أهم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. ومن اهم النتائج:

¹- جهاد بونور، مرجع سبق ذكره، ص. 97.

- إن أدوات الرقابة داخل المؤسسة تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق، وأصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في المؤسسة، و هذا لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا والمدقق الخارجي، وكذا دورها في تحسين إدارة المخاطر و تقييم نظام الرقابة الداخلية و حوكمة المؤسسات.
 - وظيفة التدقيق الداخلي هي الوظيفة الوحيدة داخل المؤسسة التي يكون لها فهم عميق بالمخاطر و الرقابة و تتولى:
 - تقديم المشورة لإدارة المخاطر و الرقابة علي كل العاملين في المؤسسة.
 - تقديم تأكيد مستقل و موضوعي لمجلس الإدارة عن مدى كفاية و فعالية الرقابة الأساسية و أنشطة إدارة المخاطر الأخرى في كل المؤسسة، لذا فإنه من الصعب أن نجد مؤسسة كبيرة ليس بها تدقيق داخلي.
 - إضافة قيمة للمؤسسة.
 - تساهم وحدات المراجعة الداخلية بالمؤسسة المنائية لسكيدة في تحسين الأداء الإداري والمالي والمساهمة بدعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية، تقييم ودعم إدارة المخاطر، وقياس كفاءة وفعالية الأداء.
- 2 / دراسة شعباني لطفي (2004) بعنوان: "المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة" مع دراسة حالة، قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- تطرقنا هذه الدراسة إلى مهمة و مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسة، وتحقيق أهداف المؤسسة. أما النتائج العامة المتوصل إليها فحاجت كما يلي:
- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة؛
 - يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى؛
 - تقوم المراجعة الداخلية بالتأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح و القوانين الموضوعية؛
 - تعمل المراجعة الداخلية على منع و تقليل حدوث الأخطاء والغش وهذا ما يزيد الحاجة لها؛
 - تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

3/ دراسة نفاذ أحمد بعنوان: " دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار "، دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، 2007.

- هدفت هذه الدراسة لفعالية المراجعة الداخلية ودورها في عملية صنع قرارات فعالة، ومعالجة جوانب وحيثيات هذا الموضوع، مع التعرّيج لواقع هذا الحال على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مجمع صيدال، ومن أهم النتائج المتوصل إلى:
- إعتقاد مراجعة داخلية بجميع مقومتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة وعلى جميع المستويات.
 - مساهمة المراجعة الداخلية في عملية تفعيل جميع القرارات المتخذة، يتوقف على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية وظيفة المراجعة الداخلية.
 - تعتبر المراجعة الداخلية كأداة تستخدم في العملية التسييرية لتدليل الصعوبات وبلوغ الأهداف بفاعلية وكفاءة.
 - تعتبر المؤسسات الاقتصادية المراجعة الداخلية كأداة تساعدها في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية إتخاذ القرارات بصفة خاصة، مما يؤدي إلى تحقيق مجموعة من النتائج، وبذلك ساعدت المراجعة الداخلية بدرجة معتبرة على تفعيل مختلف القرارات في المؤسسات الاقتصادية.

4/ دراسة أحمد محمد مخلوف بعنوان: " المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.

خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية وبين عدد العاملين في المراجعة الداخلية، عدد سنوات الخبرة، عدد فروع البنك، المؤهل العلمي للمراجعين الداخليين.
- تطبيق البنوك التجارية الأردنية معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها حيث أظهرت النتائج نسبة تطبيق هذه المعايير (85 %)، وهي نسبة جيدة جدا.
- إن البنوك التجارية الأردنية تقوم بتطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في كافة الإجراءات أثناء تأديتها لأعمالها، حيث بلغت نسبة التطبيق (83%).
- يوجد تفاوت بين البنوك التجارية الأردنية في تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها.
- إن دائرة المراجعة في الهيكل التنظيمي للبنوك التجارية الأردنية تتبع تنظيميا إلى لجنة المراجعة وهذه اللجنة مستقلة عن إدارة البنك، حيث تتبع تنظيميا إلى مجلس الإدارة.
- الدور الكبير والمهم الذي تلعبه البنوك التجارية الأردنية في الاقتصاد الوطني الأردني، وإن هذه الأهمية تنعكس على وظيفة المراجعة الداخلية.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال تطرقنا إلى مدخل للمراجعة الداخلية، من خلال نشأتها وتعريفها وأهدافها و أنواعها وأهميتها ومعاييرها، خلصنا إلى أن ظهور المراجعة الداخلية كان نتيجة تعقد وتوسع أنشطة المؤسسة والحاجة إلى وسيلة لتحكم في عملياتها الداخلية وتكمن مهمتها في القيام بفحص انتقادي تقييمي لإجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من التطبيق الجيد لها، وتتحكم معايير في مجال عمل ومسؤولية المراجع الداخلي الذي يقوم بمهمة المراجعة بإتباع منهجية محددة.

كما تطرقنا إلى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء، من خلال دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إدارة المخاطر و دور المراجعة الداخلية في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، خلصنا إلى أن التقييم الذي يقوم به المراجع الداخلي يجب أن يوجد لتزويد الإدارة ومجالسها وأصحاب المصالح الأخرين بتأكد مستقل عن:

- فعالية إدارة المخاطر؛
- ضوابط الرقابة الداخلية، من شأنها رفع الاحتمال الخاص بتدنية المخاطر

الفصل الثاني :

الدراسة التطبيقية

تمهيد

في إطار استكمال بحثنا أردنا التأكد من إدراك ذات الشيء بداخل إحدى مؤسساتنا والمتمثلة في المؤسسة المناهية لسكيكدة، ومن ثم أردنا إسقاط المعلومات المحصل عليها في الجانب النظري على أرض الواقع من خلال إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة المتكونة من موظفي الإدارة المالية وموظفي المديرية العامة العاملين بالمؤسسة المناهية لسكيكدة بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات الدراسة، من خلال عرض لمختلف الإجراءات و الوسائل المستخدمة في الدراسة للوصول إلى النتائج ومن ثم تحليلها وتفسيرها لتتوصل في الأخير إلى الاستنتاجات.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات.

المطلب الأول: طريقة اختيار عينة الدراسة

أولاً: منهج الدراسة.

1-البيانات الأولية:

ذلك من خلال الدراسة الميدانية وجمع المعلومات اللازمة من مجتمع الدراسة، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة إحصائية ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2- البيانات الثانوية:

ذلك من خلال مراجعة الكتب و الدوريات والمنشورات الخاصة والدراسات السابقة والمجلات العلمية، والتي تتعلق بدراسة دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية لإثراء الدراسة بشكل علمي.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي الإدارة المالية العاملين بالمؤسسة المنائية لسكيدكة والبالغ عددهم 37 موظف وموظفي المديرية العامة و البالغ عددهم 35 موظف.

2- عينة الدراسة

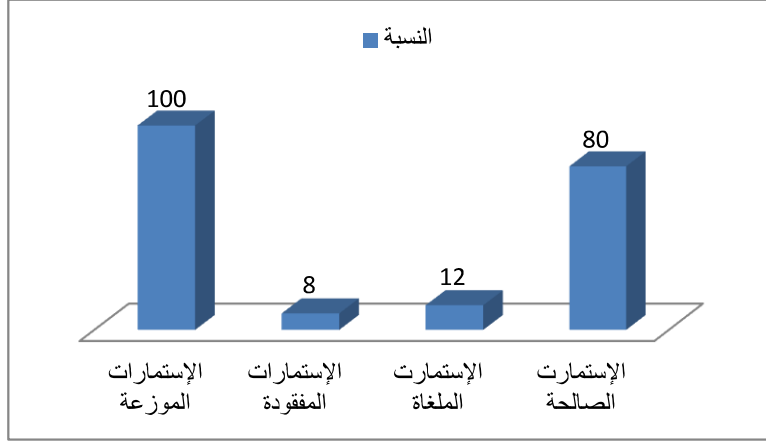
استهدف الاستبيان موظفي الإدارة المالية العاملين بالمؤسسة المنائية لسكيدكة من خلال توزيع 25 استمارة تم الحصول على 24 منها، كما استهدف هذا الاستبيان موظفي المديرية العامة بنفس المؤسسة من خلال توزيع 25 استمارة تم الحصول على 22 منها.

الجدول رقم (1-2) : الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة المئوية %
الاستمارات الموزعة	50	100%
الاستمارات المفقودة	4	8%
الاستمارات الملغاة	6	12%
الاستمارات الصالحة لتحليل	40	80%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان.

الشكل رقم: (1-2) : التمثيل البياني للإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان.

الجدول رقم (1-2) يبين العدد الإجمالي للإستمارة الموزعة، والبالغ عددها 50 إستمارة منها 46 إستمارة تم استرجاعها، وفقدت أربعة إستمارة، وبعد تفحصنا للإستمارة المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية ست إستمارة، من مجموع الإستمارة الموزعة لعدم الجدوية في الإجابة و بالتالي تم إلغاؤها، ليصبح بذلك العدد النهائي للإستمارة الصالحة للإستعمال 40 إستمارة أي ما يعادل 80 في المائة .

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

أولاً: أداة الدراسة.

بعد الاطلاع على الأدبيات والدراسات ذات العلاقة وجد الباحث أن أنسب وسيلة لجمع المعلومات هي الاستبيان. وقد تم تصميم استبيان أولي بما يتوافق مع أهداف الدراسة كالتالي:

- 1- إعداد استبيان أولي من أجل استخدامها في جمع البيانات و المعلومات؛
- 2- عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجميع البيانات؛
- 3- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
- 4- تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم؛
- 5- توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين رئيسيين كما يلي:

- القسم الأول: ويضم البيانات الشخصية لعينة الدراسة وتحتوي على ست فقرات (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية).
- القسم الثاني: تناول الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالمؤسسة المنائية لسكيكدة، وذلك من خلال ثلاثة محاور كم يلي:
 - المحور الأول: المراجعة الداخلية بالمؤسسة المنائية لسكيكدة. حيث تتكون من 7 فقرات.
 - المحور الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة المنائية لسكيكدة. حيث تتكون من 6 فقرات.
 - المحور الثالث: دور المراجع الداخلي بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة المنائية لسكيكدة. حيث تتكون من 8 فقرات.

ثانيا : خصائص عينة الدراسة.

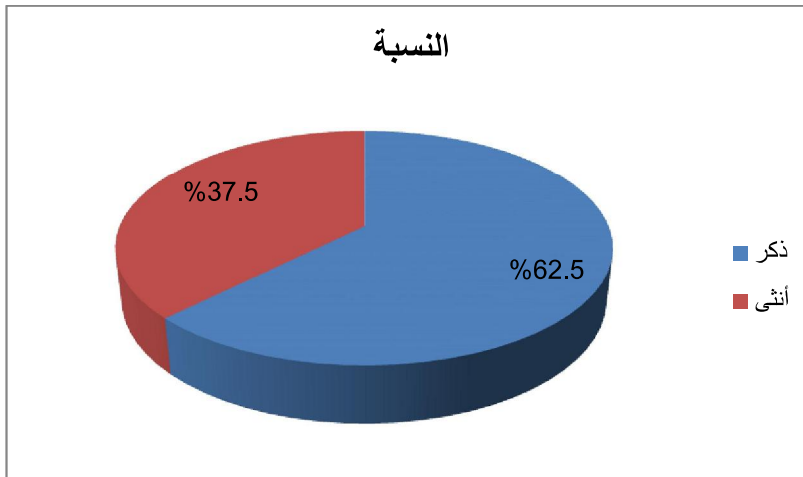
1- الجنس:

جدول رقم (2-2) : توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس .

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	25	% 62.5
أنثى	15	% 37.5
المجموع	% 40	% 100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss.

الشكل رقم (2-2) : التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الجنس .



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان.

يبين الجدول رقم (1-2) أن أغلبية أفراد العينة (62.5 %) من الذكور، وباقي النسبة (37.5 %) من الإناث. إن طبيعة العمل الإداري لا تشترط أن يكون هناك تناسب بين النسبتين، كما لا تشترط ارتفاع نسبة على أخرى.

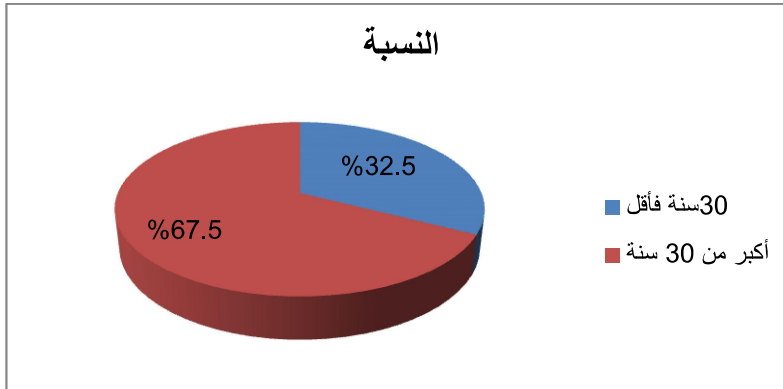
2- العمر:

جدول رقم (2- 3) : توزيع أفراد العينة حسب العمر.

العمر	التكرار	النسبة
30 سنة فأقل	13	32.5 %
أكبر من 30 سنة	27	67.5 %
المجموع	40	100 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS.

الشكل رقم (2- 3) : التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر.



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان.

يبين الجدول رقم (1-3) أن أغلبية أفراد العينة (67.5 %) أعمارهم أكبر من 30 سنة، وباقي النسبة (32.5 %) من الفئة العمرية 30 سنة.

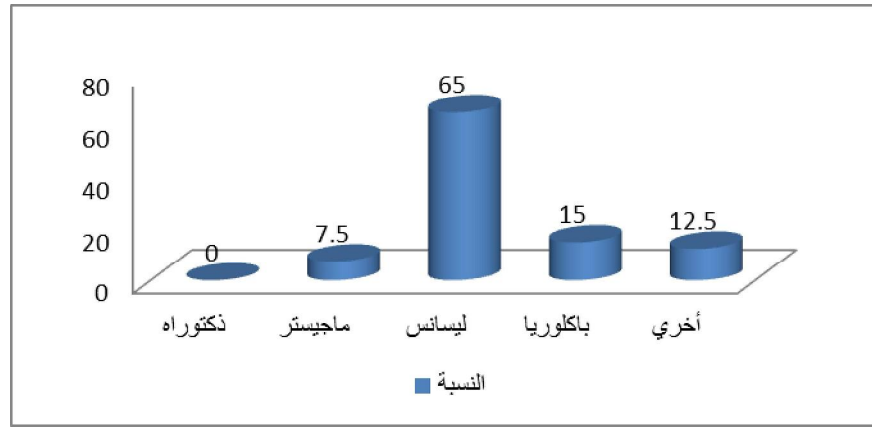
3- المؤهل العلمي:

جدول رقم: (2-4) : توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
% 0	0	دكتورا
% 7.5	3	ماجستير
% 65	26	ليسانس
% 15	6	بكالوريا
% 12.5	5	أخرى
% 100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss.

الشكل رقم: (2-4) : التمثيل البياني لأفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان.

يبين الجدول رقم (1-4) أن أعلى نسبة هي 65 %، حيث يكون المؤهل العلمي لأفراد العينة لسانس، يليهم الذين يملكون مستوى بكالوريا بنسبة 15 %، وهي أقل بكثير من النسبة الأول. ثم بعد ذلك الذين يملكون مؤهلات علمية أخرى بنسبة 12.5 %، حيث تملك أفراد هذه النسبة شهادات الجامعية التطبيقية، كما نسجل نسبة 7.5 % فيما يتعلق بالأشخاص الذين يملكون المؤهل العلمي ماجستير. وأخيرا نسجل غياب الذين يملكون مؤهل الدكتوراه.

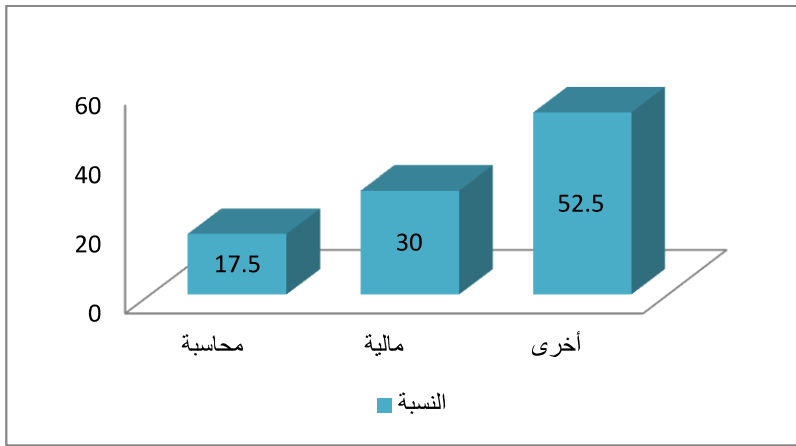
4- التخصص العلمي:

جدول رقم: (2-5) : توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص العلمي
17.5 %	7	محاسبة
30 %	12	مالية
52.5 %	21	أخرى
100 %	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss.

الشكل رقم: (2-5) : الشكل البياني لأفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على الاستبيان.

يبين الجدول رقم (1-5) أن 52.5% من المستجيبين لهم تخصصات أخرى مثل: علم اجتماع، تأمينات وبنوك، علوم قانونية وإدارية. ثم يليهم أصحاب تخصص مالية بنسبة 30%، ثم ذوي تخصص محاسبة بنسبة 17.5%. إن التباين في التخصصات العلمية يبرره حجم نشاط المؤسسة وتشعب ميادينها.

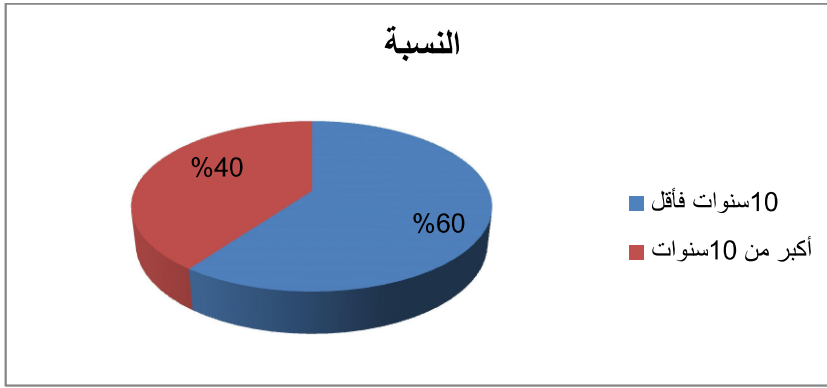
5- سنوات الخبرة:

جدول رقم: (2-6) : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
60 %	24	10 سنوات فأقل
40 %	16	أكبر من 10 سنوات
100 %	45	المجموع

المصدر: : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss.

الشكل رقم: (2-6) : الشكل البياني لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان.

يبين الجدول رقم (2-6) أن نسبة 60 % من المستجيبين خبرتهم 10 سنوات فأقل، ومن المستجيبين لديهم خبرة أكبر من 10 سنوات. وهذا يشير إلى أن هناك فئة من العمال على باب التقاعد، وأن المؤسسة بصدد تكوين فئة لتتوب عنهم. وهذا دليل على سياسة المؤسسة الناجحة في تسيير المستخدمين.

6- الشهادات المهنية:

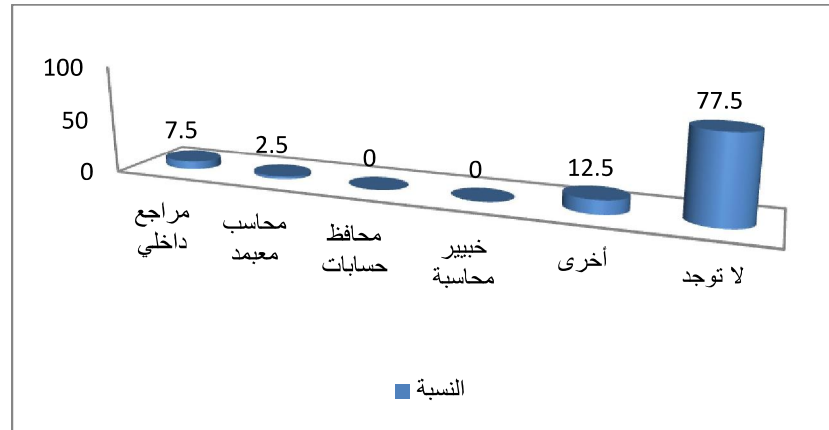
الجدول رقم: (2-7) : توزيع أفراد العينة حسب الشهادات المهنية

النسبة	التكرار	الشهادات المهنية
7.5 %	3	شهادة مراجع داخلي
2.5 %	1	محاسب معتمد
0 %	0	محافظ حسابات

شهادة خبير محاسبة	0	% 0
أخرى	5	%12.5
لا توجد	31	% 77.5
المجموع	40	% 100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss.

الشكل رقم (2-7): الشكل البياني لأفراد العينة حسب الشهادات المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان.

بين الجدول رقم (1-6) أن أغلبية أفراد العينة (77.5 %) لا يملكون شهادات مهنية. و 12.5% منها تملك شهادات أخرى مثل: شهادة تكوين في النظام المحاسبي الجديد، شهادة تسيير واتصال. كما نسجل نسبة 7.5% فيما يتعلق بشهادة مراجع داخلي. وأخيرا نسجل غياب حاملي شهادة محافظ حسابات وخبير محاسبية. وهذا راجع إلى كون القدماء في هذا المجال وظفوا حسب مؤهلات مهنية أخرى وساعدتهم الخبرة لا الشهادات على تسيير مهامهم.

ثالثا: صدق وثبات الاستبيان.

وقد تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين هما:

1- الصدق الظاهري:

تم عرض الاستبيان على ثلاثة أساتذة العاملين بجامعة قاصدي مرياح بورقلة، وذلك بهدف التأكد من سلامة لغة الاستبيان.

2- ثبات الاستبيان:

استخدم الباحث معامل ألفا كرونباخ، وهي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان

جدول رقم (2-8) : يوضح الصدق الداخلي للعبارة المرتبطة بالاستبيان

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
21	0.812

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج SPSS

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية

بغرض تيسير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس للإجابات باستخدام مقياس ليكارت الخماسي، لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات على النحو الآتي:

جدول رقم (2-9) : مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ثم نحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي كما يلي:

جدول رقم: (2-10) : معايير تحديد درجة الموافقة

المتوسط الحسابي	درجة
من 1 إلى 1.8	غير موافق بشدة
من 1.81 إلى 2.6	غير موافق
من 2.61 إلى 3.4	محايد
من 3.41 إلى 4.2	موافق
من 4.21 إلى 5	موافق بشدة

المحور الأول: النتائج المتعلقة باعتماد المراجعة الداخلية كأداة تسييرية بالمؤسسة المنائية لسكيدة

جدول رقم (2- 11) : اعتماد المراجعة الداخلية كأداة تسييرية بالمؤسسة المنائية لسكيدة

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه				
										التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
										النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1	يعمل المراجع الداخلي على تقديم توصيات وتصحيحات خاصة بتحسين الأداء في المؤسسة.	5	33	2	0	0	4.08	0.417	موافق				
		12.5	82.5	5	0	0							
2	للمراجع الأثر اليومي في التسيير اليومي للمؤسسة.	2	36	2	0	0	4.00	0.320	موافق				
		5	90	5	0	0							
3	يمكن القول ان وظيفة المراجعة الداخلية تقدم قيمة مضافة لأعمال المؤسسة.	15	22	2	0	1	4.27	0.679	موافق بشدة				
		37.5	55	5	0	2.5							
4	يعتبر قسم المراجعة الداخلية وحدة مستقلة (وظيفية) في الهيكل التنظيمي لمؤسستكم.	19	14	4	0	3	4.23	0.920	موافق بشدة				
		47.5	35	10	0	7.5							
5	برامج المراجعة الداخلية تحتوي على ضوابط محاسبية ومادية.	6	30	4	0	0	4.05	0.504	موافق				
		15	75	10	0	0							
6	يقوم المراجع الداخلي بتقييم الكفاءة الاقتصادية والفاعلية في استخدام الموارد لكافة الأنشطة في المؤسسة.	4	32	3	0	1	3.97	0.530	موافق				
		10	80	7.5	0	2.5							

7	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن السجلات المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات صحيحة تساعد على تقييم أداء الأنشطة في المؤسسة.	9	29	2	0	0	4.18	0.501	موافق
		22.5	72.5	5	0	0			
	متوسط إجمالي الإجابات						4.11	0.625	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول السابق أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو فقرات الفرضية الفرعية الثالث وذلك لأن متوسط الحسابي العام قد بلغ 4.11 وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي (من 3.41 إلى 4.20) أي أن أفراد العينة، وبصفة عامة، موافقون على أن وظيفة المراجعة الداخلية، تحسن أداء المؤسسة محل الدراسة. كما أن متوسط جميع الفقرات محصورة بين 3.97 و4.23 وهو ما يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون على كل العبارات حيث نجد:

- في الفقرة رقم 1 بمتوسط 4.08، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الداخلي يعمل على تقديم توصيات وتصحيحات خاصة بتحسين الاداء في المؤسسة، من خلال تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.
- في الفقرة رقم 2 بمتوسط 4، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن للمراجع أثر اليومي في التسيير اليومي للمؤسسة وهذا راجع إلى الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي بالمؤسسة .
- في الفقرة رقم 3 بمتوسط 4.27، أي أن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن وظيفة المراجعة الداخلية تقدم قيمة مضافة لأعمال المؤسسة، وهذا راجع إلى الدور الفعال للمراجعة الداخلية بالمؤسسة.
- في الفقرة رقم 4 بمتوسط 4.23، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن قسم المراجعة الداخلية وحدة مستقلة (وظيفية) في الهيكل التنظيمي لمؤسستكم. وهذا لأن المراجعة الداخلية تابعة للمديرية العامة فهي هكذا تحقق أحد معاييرها والتي تهدف إلى استقلالية المراجع الداخلي على الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.
- في الفقرة رقم 5 بمتوسط 4.05، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن برامج المراجعة الداخلية تحتوي على ضوابط محاسبية ومادية.
- في الفقرة رقم 6 بمتوسط 3.97، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن يقوم المراجع الداخلي بتقييم الكفاءة الاقتصادية والفاعلية في استخدام لكافة الأنشطة في المؤسسة. وذلك من خلال تقديم المراجع الداخلي تأكيد مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة عن مدى كفاية وفعالية أنشطة المؤسسة.
- في الفقرة رقم 7 بمتوسط 4.18، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن السجلات المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات صحيحة تساعد على تقييم أداء الأنشطة في المؤسسة. لتحسين عمليات إدارة المخاطر.

المحور الثاني: النتائج المتعلقة بمساهمة المراجع الداخلي في تقييم وتحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة المنائية لسكيدة.

جدول رقم: (11-1) : مساهمة المراجع الداخلي في تقييم وتحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة المنائية لسكيدة

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة					
										التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
										النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1	تعتبر عملية إدارة المخاطر جزء من ثقافة مؤسستكم وعنصرا هاما من عناصر الإدارة الاستراتيجية.	8	28	3	1	0	4.08	0.616	موافق					
		20	70	7.5	2.5	0								
2	توضع وتنفذ عملية إدارة المخاطر في مؤسستكم من قبل مجلس الإدارة، المديرية العامة، والإدارة العملياتية في المؤسسة	10	26	3	1	0	4.13	0.648	موافق					
		25	65	7.5	2.5	0								
3	يسهم نشاط المراجعة الداخلية في تحسين فعالية إدارة المخاطر.	12	24	3	1	0	4.18	0.675	موافق					
		30	60	7.5	2.5	0								
4	تبدأ عملية إدارة المخاطر بتحديد وتقييم المخاطر المحيطة بمؤسستكم و ترتيبها حسب درجة الخطورة.	11	27	2	0	0	4.23	0.530	موافق بشدة					
		27.5	67.5	5	0	0								
5	يعد الهدف الأساسي من إدارة المخاطر بمؤسستكم هو جعل المخاطر ضمن مستواه المقبول.	6	29	4	0	1	3.98	0.98	موافق					
		15	72.5	10	0	2.5								
6	عندما يكون من المستحيل أو من الصعب فرض رقابة على بعض المخاطر	6	23	10	1	0	3.83	0.781	موافق					

			0	2.5	25	57.5	15	فإن مؤسستكم تقوم بالتأمين عليها من خلال اللجوء إلى عقود التأمين ونظم الرقابة المختلفة.	
موافق	0.738	4.07						متوسط إجمالي الإجابات	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو فقرات الفرضية الفرعية الثانية وذلك لأن المتوسط الحسابي العام قد بلغ 3.83 وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (من 3.41 إلى 4.20) أي أن أفراد العينة، وبصفة عامة، موافقون على أن المراجع الداخلي، ومن خلال تقييمه وتحسينه لإدارة المخاطر، يحسن أداء المؤسسة محل الدراسة. كما أن متوسط جميع الفقرات محصورة بين 3.83 و 4.23 وهو ما يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون على كل العبارات حيث نجد:

- الفقرة رقم 1 بمتوسط 4.08، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن إدارة المخاطر جزء من ثقافة المؤسسة، وعنصرها ما من الإدارة الاستراتيجية. لأن إدارة المخاطر جزء من الإدارة الاستراتيجية.
- الفقرة رقم 2 بمتوسط 4.13، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن وضع وتنفيذ عملية إدارة المخاطر من قبل مجلس الإدارة، المديرية العامة، و الإدارة العملية في المؤسسة. وهذا يوضح مدى اعتماد الإدارة العامة على تقارير المراجع الداخلي في اتخاذ القرارات اللازمة من أجل تحسين أداء المؤسسة.
- الفقرة رقم 3 بمتوسط 4.18، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في تحسين فعالية إدارة المخاطر. وهذا راجع لتعاون قسم المراجعة الداخلية وقسم إدارة المخاطر في مجال تبادل المعلومات وخاصة فيما يتعلق بالمخاطر التشغيلية لتحسين عمليات إدارة المخاطر.
- الفقرة رقم 4 بمتوسط 4.23 أي أن أفراد العينة يوافقون على أن عملية إدارة المخاطر تبدأ بتحديد وتقييم المخاطر المحيطة بالمؤسسة وترتيبها حسب درجة الخطورة. وذلك بهدف وضع مخطط الأعمال.
- الفقرة رقم 5 بمتوسط 3.98 أي أن أفراد العينة يوافقون على أن الهدف الأساسي من إدارة المخاطر هو جعل المخاطر ضمن مستواها المقبول.
- الفقرة رقم 6 بمتوسط 3.83 أي أن أفراد العينة يوافقون وهذا دليل على أن المؤسسة تلتزم بالإجراءات القانونية المطلوبة منها كالتأمين على الممتلكات والافراد.

المحور الثالث: النتائج المتعلقة بمساهمة المراجع الداخلي بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة المنائية

ل斯基كة.

الجدول رقم : (1-12) : مساهمة المراجع الداخلي بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة المنائية

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة				
										التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
										النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1	هناك رقابة فعالة على مختلف حسابات المؤسسة.	11	25	3	1	0	4.15	0.662	موافق				
		27.5	62.5	7.5	2.5	0							
2	يقتصر نظام الرقابة الداخلية على رأي المراجع الداخلي فقط.	6	11	9	14	0	3.22	1.097	محايد				
		15	27.5	22.5	35	0							
3	يقوم المراجع الداخلي في مؤسستكم بفحص النظام المحاسبي.	3	26	7	4	0	3.70	0.758	موافق				
		7.5	65	17.5	10	0							
4	يعد عدد موظفي قسم المراجعة الداخلية كافي لتنفيذ جميع عمليات المراجعة في وظائف و أقسام مؤسستكم.	2	36	1	0	1	3.95	0.552	موافق				
		5	90	2.5	0	2.5							
5	يعتبر نظام الرقابة الداخلية المطبق في مؤسستكم نظاما فعالا وملائما.	3	30	5	2	0	3.85	0.622	موافق				
		7.5	75	12.5	5	0							
6	يوجد في مؤسستكم اهتمام كبير بفصل المهام وتحديد المسؤوليات المختلفة.	7	24	4	4	1	3.80	0.939	موافق				
		17.5	60	10	10	2.5							
7	يقوم المراجع الداخلي في مؤسستكم بالتأكد من مدى التزام الموظفين بالسياسات والقوانين واللوائح.	7	26	4	2	1	3.90	0.841	موافق				
		17.5	65.5	10	5	2.5							

موافق	0.749	3.95	0	3	3	27	7	يساهم نشاط المراجعة الداخلية في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية.	8
			0	7.5	7.5	67.5	17.5		
موافق	0.694	3.815						متوسط إجمالي الإجابات	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول السابق أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو فقرات الفرضية الفرعية الثالث، وذلك لأن متوسط الحسابي العام قد بلغ 3.815 وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرات الخماسي (من 3.41 إلى 4.20) أي أن أفراد العينة، وبصفة عامة، موافقون على أن المراجع الداخلي، ومن خلال تقييمه لرقابة الداخلية، يحسن أداء للمؤسسة محل الدراسة. كما أن متوسطات جميع الفقرات محصورة بين 3.22 إلى 4.15. وهذا يعني أن نتيجة موافقة أفراد العينة على كل العبارات تنقسم بين محايد، موافق، موافق بشدة.

- في الفقرة رقم 1 بمتوسط 4.15، أي أن أفراد العينة يوافقون أن هناك رقابة فعالة على مختلف حسابات المؤسسة.
- في الفقرة رقم 2 بمتوسط 3.22 أي أن أفراد العينة محايدون على أن يقتصر نظام الرقابة على رأي المراجع الداخلي فقط. لأن المراجع الخارجي أيضا له رأي في نظام الرقابة داخل المؤسسة.
- في الفقرة رقم 3 بمتوسط 3.70 أي أن أفراد العينة يوافقون على أن فحص النظام المحاسبي من بين أعمال المراجع الداخلي، وهذا لفائده الكبيرة في تحسين أداء المؤسسة.
- في الفقرة رقم 4 بمتوسط 3.95 أي أن أفراد العينة يوافقون على أن يعد عدد موظفي قسم المراجعة الداخلية كافي لتنفيذ جميع عمليات المراجعة في وظائف و أقسام مؤسستكم. لأن المهام لا تيرمجح في نفس الوقت.
- في الفقرة رقم 5 بمتوسط 3.85 أي أن أفراد العينة يوافقون على أن يعتبر نظام الرقابة الداخلية المطبق في مؤسستكم نظاما فعالا وملائما. وهذا راجع لدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في تفعيل نظام الرقابة في المؤسسة.
- في الفقرة رقم 6 بمتوسط 3.8 أي أن أفراد العينة يوافقون على أن وجود اهتمام كبير بفصل المهام وتحديد المسؤوليات المختلفة في المؤسسة محل الدراسة،
- في الفقرة رقم 7 بمتوسط 3.90 أي أن أفراد العينة يوافقون على أن من بين مهام المراجع الداخلي هو التأكد من مدى إلتزام الموظفين بالسياسات و القوانين و اللوائح، أي إجراءات التسيير الداخلي.
- في الفقرة رقم 8 بمتوسط 3.95 أي أن أفراد العينة يوافقون على أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية. لأنها من مهام المرجع الداخلي.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

المحور الأول: اعتماد المراجعة الداخلية كأداة تسييرية بالمؤسسة المنائية لسكيدة

نلاحظ من خلال نتائج الفقرات انه عل العموم فقد نجحت المراجعة الداخلية في قدر معين من النفعية للمؤسسة من خلال تحقيق قيمة مضافة لأعمالها مما يثبت أن خلية المراجعة الداخلية تستحق مكانها في المؤسسة بكل جدارة. فالمراجعة الداخلية داخل المؤسسة تؤدي لمزيد من الكفاءة و الفعالية في الأداء والتحقق من دقة وصحة العمليات المنفذة.

أما في ما يخص استقلالية قسم المراجع الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة، فهذا راجع إلى أن المراجعة الداخلية تابعة للمديرية العامة فهي تحقق أحد معاييرها والتي تهدف إلى استقلالية المراجع الداخلي علي الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات والمهام المخولة لها ويساعد في تنفيذها بإعطاء شرعية أكبر للمراجعة الداخلية نظرا لتبعيتها للمديرية العامة والتي هي بمثابة إدارة عليا.

أما فيما يخص عمل المراجع علي تقديم توصيات وتصحيحات فهذا راجع إلي مساهمة عمل المراجعة الداخلية على إظهار نقاط القوة والضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوعة من طرف المؤسسة، وتقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصل إلى تصحيح هذا النظام، وذلك لتحسين أداء المؤسسة. وهذا يدل على صحة الفرضية الأول.

المحور الثاني: مساهمة المراجع الداخلي في تقييم وتحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة المنائية لسكيدة.

تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال المراجعة على أساس المخاطر وفق عمل منهجي منظم، فتقدم تأكيد معقول من قبل المدقق الداخلي على أن مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية وكذا من خلال التحسينات التي يقدمها في مجال إدارة المخاطر، يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم. كما تعبر عملية إدارة المخاطر جزء من ثقافة المؤسسة وعنصر هام من عناصر الإدارة الاستراتيجية ورافعة هامة للمزايا التنافسية، لأنها عملية تساد اكتشاف نقائص أو عيوب يمكن تجنبها قبل عرض نتائج المؤسسة على الخبير المحاسبي أو المالي، وهذا راجع لأن إدارة المخاطر جزء أساسي في الإدارة الاستراتيجية لأي مؤسسة.

دور المراجع الداخلي اتجاه إدارة المخاطر يساعد على إدارة المؤسسة على الاستجابة لها بالكفاءة المطلوبة خصوصا ما تعلق منها بتفادي حالات العجز المالي، وذلك لأنه بفضل هذا الدور تنفطن المؤسسة إلى النقائص الكبيرة وتعالجها فورا، فالمراجع يقيم كفاءة وفعالية الإدارة في إدارة المخاطر، علما أنه عندما يكون من المستحيل أو من الصعب فرض رقابة على بعض المخاطر فإن المؤسسة تقوم بالتأمين عليها من خلال اللجوء إلى عقود التأمين ونظم الرقابة المختلفة. ما يعني صحة الفرضية الثانية.

المحور الثالث: مساهمة المراجع الداخلي في تقييم وتطوير نظام الرقبة الداخلي

تنبع مهنة المراجعة الداخلية من الوظيفة الرقابية للإدارة، وهي تهدف إلى تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، كما تعتبر المراجعة أداة رقابية فعالة. فالمراجع الداخلي يساعد المؤسسة على في إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم كفاءتها وفعاليتها وتعزيز التحسين المستمر لها.

كما تعتبر وظيفة المراجع الداخلي هي الوظيفة الوحيدة داخل المؤسسة التي يكون لها فهم عميق بالرقابة الداخلية وذلك من خلال تقديم تأكيد مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة عن مدى كفاية وفعالية الرقابة الأساسية في المؤسسة،

كما يعتبر الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن مجال المراجع الداخلي يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة الرقابة المعمول بها، وعلي ذلك نجد أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل فحص وتقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومدى كفاءة المسؤوليات المحددة. والحث على التزام الموظفين بالسياسات والقوانين و اللوائح من خلال فصل المهام وتحديد المسؤوليات المختلفة.

أما فيما يخص عدد موظفي قسم المراجعة الداخلية كافي لتنفيذ جميع عمليات المراجعة في وظائف وأقسام مؤسستكم، وهذا راجع إلى لأن المهام لا تبرمج في نفس الوقت، حيث هناك برنامج يتماشى وظروف عمل المديرية وموظفي خلية المراجعة الداخلية. ما يعني صحة الفرضية الثانية.

خلاصة الفصل الثاني:

ففي هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من موظفي المديرية العامة، وموظفي الإدارة المالية بالمؤسسة المنائية لسكيكدة، وذلك من أجل معرفة آراء لعينة حول مجموعة من النقاط والمتمثلة في المراجعة الداخلية بالمؤسسة المنائية لسكيكدة، دور المراجع الداخلي في تقييم وتحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة المنائية لسكيكدة، دور المراجع الداخلي بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة المنائية لسكيكدة. ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي على مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة المنائية لسكيكدة.

الخاتمة العامة

إن السعي لتحسين وتعظيم الأداء يحكم عمل مختلف المؤسسات في مختلف أنحاء العالم، لذلك تسع تلك المؤسسات إلى ووضع قواعد وضوابط للحد من عدم الفعالية والكفاءة في استعمالها لمواردها المتنوعة، بغية الوصول إلى ما يصبو إليه مساهمها وباقي أصحاب المصلحة فيها، وهذا ما وضع المراجعة الداخلية في موضوع النقاش، خصوصا بعد فشل وانهيار عدة مؤسسات كانت رائدة عالميا.

وبما أن البحث عن أداء المتميز والفعال يعتبر ضرورة بالنسبة للمؤسسات المختلفة جات هذه الدراسة لمحاولة توضيح دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء للمؤسسة و المجالات التي يتم من خلاله هذا التحسين. وقد أجريته الدراسة على إحدى أهم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بغية البحث عن إثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية سلفا.

ومن أجل الإحاطة بالإشكالية التي دارت حول الدراسة الراهنة، قسم البحث إلى فصلين، فصل نظري يشكل الخلفية المرجعية لدراسة، وفصل تطبيقي استعرضنا من خلاله الدراسة الميدانية. فبالنسبة للجزء النظري، فتم تناول فيه، مدخل للمراجعة الداخلية وهذا كل ما يتعلق بهذا المصطلح من نشأة تاريخية وتعريف، أهداف و أهمية و أنواع، بالإضافة إلى التطرق إلى المعايير الدولية التي تحكم المهنة، و إبراز المساهمة التي يقوم بها المراجع الداخلي من أجل تحسين أداء المؤسسات. أما بالنسبة للجزء التطبيقي، فتناول دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء للمؤسسة المنائية لسكيدة، باعتباره يمثل الدراسة الميدانية قمنا باستخدام أسلوب الاستمارة، والذي على أساسه قمنا باختبار فرضيات الدراسة لنتمكن من بعدها من تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات.

أولاً: النتائج النظرية:

- أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة في المؤسسة، وهذا لما تقدمه من مساندة لجنة المراجعة، الإدارة العليا والمراجع الخارجي، وكذا درها في تحسين إدارة المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- تنبع مهنة المراجعة الداخلية من الوظيفة الرقابية للإدارة؛
- الدور الكبير الذي لعبه إصدار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية على بيئة الأعمال، والذي انعكس على أداء هذه المهنة، فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية والتأمينية بما يحسن الأداء للمؤسسات ومن ثم إضافة القيمة؛
- تفعيل دور إدارة المراجعة الداخلية داخل المؤسسات يؤدي لمزيد من الكفاءة والفعالية في الأداء، والتحقق من دقة وصحة العمليات المنفذة و الالتزام من قبل جميع العاملين والمدبرين بالنظم و اللوائح والقوانين السائدة والتي يتم العمل والتعامل من خلالها .

ثانياً: النتائج التطبيقية:

- اعتماد المؤسسة المنائية لسكيدة على المراجعة الداخلية كأداة تسييرية (وهو ما يثبت الفرضية الفرعية الأول)؛
- هناك مساهمة كبيرة للمراجع الداخلي في تحسين أداء بالمؤسسة المنائية لسكيدة من خلال قيامه بتقييم وتحسين إدارة المخاطر (وهو ما يثبت الفرضية الفرعية الثانية)؛

- تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بدور مهم في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وهو ما يؤثر إيجاباً على أداء المؤسسة المنائية لسكيكدة (وهو ما يثبت الفرضية الفرعية الثالث)؛
- هناك دور ملموس لوظيفة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة المنائية لسكيكدة، وأن هذا الدور يحتاج إلى تعزيز وتنمية.

التوصيات:

- ضرورة توفير عدد مناسب من المراجعين الداخليين خاصة بما يلائم حجم المؤسسات وطبيعة نشاطها؛
- تحديد مسؤوليات كل موظف يسهل ويحسن العلاقات بين مختلف مصالح ودوائر المديرية؛
- التأكيد على مكانة مهنة المراجعة الداخلية وسبل تطويرها من خلال عقد الندوات و المؤتمرات العلمية المختصة، لأنها خير سبيل لإثراء المعرفة العلمية وتوسيع قاعدتها بما يحقق الفائدة المنشودة لكل الأطراف ذات العلاقة؛
- يجب أن يكون تقرير المراجع الداخلي على مستوى المؤسسة ككل، أي لجميع نشاطاتها بما يتيح لها إنجاز مسؤولياتها؛
- ضرورة مباشرة المراجعين الداخليين لدورات تكوينية وتدريبية بصفة مستمرة خصوصاً في مجال إدارة المخاطر؛
- ضرورة وجود تنسيق بين وظيفة المراجعة الداخلية والوظائف الرقابية،
- ضرورة اعتماد قسم المراجعة الداخلية في وضع خططه على درجة المخاطر المحتملة من خلال الاطلاع على أولويات وأهداف المؤسسة.

الآفاق المستقبلية:

بعد محاولة الإلمام بالموضوع بجوانب موضوع دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية نأمل أننا قد ساهمنا في إثراء ولو جزء بسيط في مجال المراجعة الداخلية ببحثنا هذا ورغم ذلك يبقى الموضوع محل الدراسة وعليه تبقى بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث والدراسة نذكر منها:

- دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر؛
- دور المراجعة الداخلية في تطوير نظام الرقابة الداخلية؛
- دور المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- الكتب :

1. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008
 2. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
 3. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.
 4. ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006،
- ثانياً- الرسائل والأطروحات :
5. جهاد بنونور، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة المنائية لسكيكدة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2012.
 6. نقاز محمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، 2007.
 7. سارة بن عثمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار بحاسي مسعود، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013.
 8. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية: دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم - محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، 2010، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
 9. عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة.
 10. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة المدية، 2009.
 11. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة : دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع لنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات مقبوضات"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

ثالثاً- المؤتمرات والملتقيات :

12. مزياني نورالدين، لخضاري صالح، "الضوابط التنظيمية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة، 12/11 أكتوبر، 2010.
13. فروم محمد الصالح، : بوجعادة الياس، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة، 12/11 أكتوبر، 2010.

رابعاً- القوانين والمراسيم :

14. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثاني، القانون 88-01 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988.

الملاحق



استمارة استبيان

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة قاصدي مرياح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التجارة

الأخ الفاضل، الأخت الفاضلة،

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،،،،

تحية طيبة وبعد.....

يقوم الباحث بإعداد بحث أكاديمي تكلمي للحصول على شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة بعنوان " دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة المؤسسة المنائية لسكيكدة " ونأمل من حضرتكم التعاون وتعبئة هذا الاستبيان بدق وموضوعية، حيث أن قيامكم بذلك يشكل ضمانا لإتمام هذه المذكرة والوصول إلى النتائج المرجوة في تفعيل دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء للمؤسسات الاقتصادية. ونؤكد لكم بأن جميع البيانات والمعلومات التي يتم سيتم الحصول عليها من خلال هذا الاستبيان سوف تعامل بسرية تامة حسب ما تقتضيه قواعد البحث العلمي ولن تستخدم على الإطلاق إلا لخدمة هذا البحث. وعليه أرجو اعتبار تعبئة هذا الاستبيان رجاء خاصا لكل منكم. وفقنا الله وإياكم لما فيه الخير.

شاكر لكم سلفا وممتن على تعاونكم في خدمة البحث العلمي،،،،

الباحث /

رماش عزالدين

ملاحظة: الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة.

الجزء الأول: يتعلق هذا الجزء بالمعلومات الشخصية.

1- الجنس: ذكر أنثى

2- العمر: 30 سنة فأقل أكبر من 30

3- المؤهل العملي: دكتورة ماجستير
 ليسانس بكالوريا
 أخرى، حدد.....

4- التخصص العلمي: محاسبة مالية
 أخرى، حدد....

5- سنوات الخبرة: 10 سنوات فأقل أكثر من 10 سنوات

6- الشهادات المهنية: شهادة مراجع داخلي

شهادة خبير محاسبة

محاسب معتمد

محافظ حسابات

أخرى (حدد).....

لا توجد

الجزء الثاني: هذا الجزء يتناول دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالمؤسسة المنائية لسكيدة.

المحور الأول: اعتماد المراجعة الداخلية كأداة تسييرية بالمؤسسة المنائية لسكيدة.

رقم	العـــــــــبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعمل المراجع الداخلي على تقديم توصيات وتصحيحات خاصة بتحسين الأداء في المؤسسة.					
2	للمراجع الأثر اليومي في التسيير اليومي للمؤسسة.					
3	يمكن القول ان وظيفة المراجعة الداخلية تقدم قيمة مضافة لأعمال المؤسسة.					
4	يعتبر قسم المراجعة الداخلية وحدة مستقلة (وظيفيا) في الهيكل التنظيمي لمؤسستكم.					
5	برامج المراجعة الداخلية تحتوي على ضوابط محاسبية ومادية.					
6	يقوم المراجع الداخلي بتقويم الكفاءة الاقتصادية والفاعلية في استخدام الموارد لكافة الأنشطة في المؤسسة.					
7	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن السجلات المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات صحيحة تساعد على تقييم أداء الأنشطة في المؤسسة.					

المحور الثاني: مساهمة المراجع الداخلي في تقييم وتحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة المنائية لسكيدة.

رقم	العـــــبارة	موافق بشد	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1	تعتبر عملية إدارة المخاطر جزء من ثقافة مؤسستكم وعنصرا هاما من عناصر الإدارة الاستراتيجية.					
2	توضع وتنفذ عملية إدارة المخاطر في مؤسستكم من قبل مجلس الإدارة، المديرية العامة، والإدارة العملياتية في المؤسسة					
3	يسهم نشاط المراجعة الداخلية في تحسين فعالية إدارة المخاطر.					
4	تبدأ عملية إدارة المخاطر بتحديد وتقييم المخاطر المحيطة بمؤسستكم و ترتيبها حسب درجة الخطورة.					
5	يعد الهدف الأساسي من إدارة المخاطر بمؤسستكم هو جعل المخاطر ضمن مستواه المقبول.					
6	عندما يكون من المستحيل أو من الصعب فرض رقابة علي بعض المخاطر فإن مؤسستكم تقوم بالتأمين عليها من خلال اللجوء إلى عقود التأمين ونظم الرقابة المختلفة.					

المحور الثالث: مساهمة المراجع الداخلي بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة المنائية لسكيدة.

رقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	هناك رقابة فعالة على مختلف حسابات المؤسسة.					
2	يقتصر نظام الرقابة الداخلية على رأي المراجع الداخلي فقط.					
3	يقوم المراجع الداخلي في مؤسستكم بفحص النظام المحاسبي					
4	يعد عدد موظفي قسم المراجعة الداخلية كافي لتنفيذ جميع عمليات المراجعة في وظائف و أقسام مؤسستكم.					
5	يعتبر نظام الرقابة الداخلية المطبق في مؤسستكم نظاما فعالا وملائما.					
6	يوجد في مؤسستكم اهتمام كبير بفصل المهام وتحديد المسؤوليات المختلفة.					
7	يقوم المراجع الداخلي في مؤسستكم بالتأكد من مدى التزام الموظفين بالسياسات والقوانين واللوائح.					
8	يساهم نشاط المراجعة الداخلية في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية					

قائمة الأساتذة المحكمين:

التخصص	إسم الأستاذ المحكم
محاسبة	أ. غوالي محمد البشير
محاسبة	أ. مهاوة أمال
تسيير	أ. عرابه الحاج

Statistiques

		العمر	المؤهل	تخصص	سنوات	شهادات
N	Valide	40	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne		1.68	3.33	2.35	1.4000	5.4500

المؤهل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ماجستير	3	7.5	7.5	7.5
	ليسانس	26	65.0	65.0	72.5
	باكلوريا	6	15.0	15.0	87.5
	اخرى	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

تخصص

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	7	17.5	17.5	17.5
	مالية	12	30.0	30.0	47.5
	اخرى	21	52.5	52.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

سنوات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 10 من اقل	24	60.0	60.0	60.0
	سنوات 10 من اكثر	16	40.0	40.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

شهادات

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
داخلي مراجع	3	7.5	7.5	7.5
معتمد محاسب	1	2.5	2.5	10.0
Valide اخرى	5	12.5	12.5	22.5
توجد لا	31	77.5	77.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنة 30 من اقل	13	32.5	32.5	32.5
Valide سنة 30 من اكثر	27	67.5	67.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	40	100.0
Observations Exclus ^a	0	.0
Total	40	100.0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.810	21

		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	B1
N	Valide	40	40	40	40	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0	0

B2	B3	B4	B5	B6	C1	C2	C3
40	40	40	40	40	40	40	40
0	0	0	0	0	0	0	0

C4	C5	C6	C7	C8
40	40	40	40	40
0	0	0	0	0

Tableau de fréquences

A1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	5.0	5.0
	موافق	33	82.5	87.5
	بشدة موافق	5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0

A2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	5.0	5.0
	موافق	36	90.0	95.0
	بشدة موافق	2	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0

A3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محايد	2	5.0	5.0	7.5
Valide موافق	22	55.0	55.0	62.5
بشدة موافق	15	37.5	37.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

A4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	7.5	7.5	7.5
محايد	4	10.0	10.0	17.5
Valide موافق	14	35.0	35.0	52.5
بشدة موافق	19	47.5	47.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

A5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	4	10.0	10.0	10.0
Valide موافق	30	75.0	75.0	85.0
بشدة موافق	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

A6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محايد	3	7.5	7.5	10.0
Valide موافق	32	80.0	80.0	90.0
بشدة موافق	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

A7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	2	5.0	5.0	5.0
موافق	29	72.5	72.5	77.5
بشدة موافق	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محاييد	3	7.5	7.5	10.0
موافق	28	70.0	70.0	80.0
بشدة موافق	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محاييد	3	7.5	7.5	10.0
موافق	26	65.0	65.0	75.0
بشدة موافق	10	25.0	25.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محاييد	3	7.5	7.5	10.0
موافق	24	60.0	60.0	70.0
بشدة موافق	12	30.0	30.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	2	5.0	5.0	5.0
موافق	27	67.5	67.5	72.5
بشدة موافق	11	27.5	27.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محاييد	4	10.0	10.0	12.5
موافق	29	72.5	72.5	85.0
بشدة موافق	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محاييد	10	25.0	25.0	27.5
موافق	23	57.5	57.5	85.0
بشدة موافق	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محاييد	3	7.5	7.5	10.0
موافق	25	62.5	62.5	72.5
بشدة موافق	11	27.5	27.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	14	35.0	35.0	35.0
محايد	9	22.5	22.5	57.5
Valide موافق	11	27.5	27.5	85.0
بشدة موافق	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	4	10.0	10.0	10.0
محايد	7	17.5	17.5	27.5
Valide موافق	26	65.0	65.0	92.5
بشدة موافق	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محايد	1	2.5	2.5	5.0
Valide موافق	36	90.0	90.0	95.0
بشدة موافق	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	5.0	5.0	5.0
محايد	5	12.5	12.5	17.5
Valide موافق	30	75.0	75.0	92.5
بشدة موافق	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
موافق غير	4	10.0	10.0	12.5
محايد	4	10.0	10.0	22.5
موافق	24	60.0	60.0	82.5
بشدة موافق	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
موافق غير	2	5.0	5.0	7.5
محايد	4	10.0	10.0	17.5
موافق	26	65.0	65.0	82.5
بشدة موافق	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	7.5	7.5	7.5
محايد	3	7.5	7.5	15.0
موافق	27	67.5	67.5	82.5
بشدة موافق	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

Descriptives

Remarques		
Résultat obtenu		18-MAY-2014 10:52:05
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\User\Downloads\spss aza\aza.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	40
Gestion des valeurs manquantes	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations prises en compte	Toutes les données non manquantes sont utilisées.
Syntaxe		DESCRIPTIVES VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 B1 B2 B3 B4 B5 B6 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.02

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A1	40	3	5	4.08	.417
A2	40	3	5	4.00	.320
A3	40	2	5	4.27	.679
A4	40	2	5	4.23	.920
A5	40	3	5	4.05	.504
A6	40	2	5	3.97	.530
A7	40	3	5	4.18	.501
B1	40	2	5	4.08	.616
B2	40	2	5	4.13	.648
B3	40	2	5	4.18	.675
B4	40	3	5	4.23	.530
B5	40	1	5	3.98	.698
B6	40	1	5	3.83	.781
C1	40	2	5	4.15	.662
C2	40	2	5	3.22	1.097
C3	40	2	5	3.70	.758
C4	40	1	5	3.95	.552
C5	40	2	5	3.85	.622
C6	40	1	5	3.80	.939
C7	40	1	5	3.90	.841
C8	40	2	5	3.95	.749
N valide (listwise)	40				

Fiabilité

Remarques		
Résultat obtenu		18-MAY-2014 10:52:25
Commentaires		
	Données	C:\Users\User\Downloads\spss aza\aza.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
Entrée	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	40
	Entrée de la matrice	
	Définition de valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
Gestion des valeurs manquantes	Observations prises en compte	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
		RELIABILITY /VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 B1 B2 B3 B4 B5 B6 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Syntaxe		
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.03

I	الإهداء.....
II	الشكر.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول.....
VI	قائمة الأشكال.....
VII	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

2	تمهيد.....
3	المبحث الأول : الأدبيات النظرية
3	المطلب الأول: نشأت وتعريف المراجعة الداخلية.....
3	أولا : نشأت المراجعة الداخلية.....
4	ثانيا : تعريف المراجعة الداخلية.....
4	ثالثا : أهداف المراجعة الداخلية.....
5	المطلب الثاني: أنواع وأهمية المراجعة الداخلية ومعاييرها.....
5	أولا: أنواع المراجعة الداخلية.....
6	ثانيا: أهمية المراجعة الداخلية
6	ثالثا :معايير المراجعة الداخلية.....
8	المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء.....
8	أولا: دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إدارة المخاطر.....
9	ثانيا: دور المراجعة الداخلية في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية.....
11	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
14	خلاصة الفصل.....

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

16	تمهيد.....
17	المبحث الأول : الطريقة والأدوات
17	المطلب الأول : . طريقة اختيار عينة الدراسة.....

17	.....أولاً: منهج الدراسة.
17	.....ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة.
18	.....المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.
18	.....أولاً: أداة الدراسة.
19	.....ثانياً: خصائص عينة الدراسة.
24	.....ثالثاً: صدق وثبات الاستبيان.
25	.....المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.
25	.....المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية.
26	.....المحور الأول: النتائج المتعلقة باعتماد المراجعة الداخلية كأداة تسييرية بالمؤسسة المنائية لسكيدة.
28	.....المحور الثاني: النتائج المتعلقة بالنتائج المتعلقة بمساهمة المراجع الداخلي في تقييم وتحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة المنائية لسكيدة.
30	.....المحور الثالث: النتائج المتعلقة بدور المراجع الداخلي بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة المنائية
32	.....المطلب الثاني: مناقشة وتفسير النتائج.
32	.....المحور الأول: اعتماد المراجعة الداخلية كأداة تسييرية بالمؤسسة المنائية لسكيدة.
32	.....المحور الثاني: مساهمة المراجع الداخلي في تقييم وتحسين إدارة المخاطر بالمؤسسة
33	.....المحور الثالث: مساهمة المراجع الداخلي بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة المنائية.
34	.....خلاصة الفصل.
36	.....الخاتمة.
39	.....المراجع.
42	.....الملاحق.
61	.....الفهرس.