

دور المراجعة الداخليه وأثرها في تقويم الأداء المالي في ظل بيئة التصنيع الحديثه وتطور تكنولوجيا المعلومات

The role of internal auditing in evaluating financial performance
in light of the modern manufacturing environment and the
development of information technology

مقدم من الباحث

بندر هادي محمد قادري

ماجستير إدارة الموارد البشرية

صحة جازان

المستخلص :

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال إقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية، الاجتماعية و خاصة الاقتصادية التي شهدها خلال القرن الماضي، فكانت لهذه التحولات أثارا مباشرة على

النشاط الاقتصادي و الاجتماعي للمنظمات الماليه والمؤسسات الإقتصادية والذي تجلي ملحوظا بعد النكبة الماليه التي شهدها العالم أواخر العشرينيات من القرن التاسع عشر. فهذا التطور الاقتصادي في حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بالضخامه والحداثه في المعلومات والتقدم التكنولوجي و تعقد الوظائف المكونه لها و تشابكها، هذا ما أدى إلي الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام للمحافظة على أصول و أموال المؤسسه ، و كذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، لإدارة المؤسسة وتحقيق نظم الرقابة التي تلائم بيئة التصنيع الحديثه بطريقة مرضية و سليمة.

ومما سبق نتجت للمراجعة الداخلية التي تعتمد عليها الإدارة لإختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية و تقييمها. فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر منشأة تقييميه مستقلة نسبيا بالمؤسسه ، بهدف مراجعة العمليات الماليه والحسابيه للإدارة من خلال

متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمه ، و قد اتسع نطاق الرقابة و المراجعة الداخلية في الأونه الأخيره ليشمل استخدام الأدوات الإحصائية و إجراء اختبارات المراجعة الداخليه بشئى من التدقيق والكفاءة والفعالیه . ونتيجة لذلك ينقسم بحثنا إلي فصلين نوضح في الأول أهمية الدراسة وإشكالية البحث ومفترضاته وكذلك بعض الدراسات التي أجريت في ذات الشأن سواء علي المستوي المالي أو الإداري وفي الفصل الثاني نوضح الإطار النظري الذي يدور حوله البحث موضوع الدراسة وبذلك فسوف نتطرق إلي مفهوم المراجعة الداخليه والمفاهيم التي ترددت في الساحة الإقتصادية وكذلك نوضح الفرق بين المراجع والمراقب الداخلي كما نتناول أهم المعايير التي تتطلب في المراجع الداخلي سواء المعايير الخاصه به شخصيا أو المعايير التي تتطلبها طبيعة عمل المراجع ذاتها وكذلك سوف يتضمن البحث أنواع المراجعة الداخليه وأهم التحديات التي تواجه المراجعة الداخليه وتعوقها عن أداء المهمه التي تقوم بها وننتهي من البحث بأثر هذه المراجعة في ظل التطور التكنولوجي في المعلومات والضخامه التي وصلت إليها بيئة التصنيع الحديثه وأثرها علي المجال الإقتصادي

Abstract :

The world has known a great development in the economic field, especially after the political, social and especially economic transformations that it witnessed during the last century. These transformations had direct effects on the world. The economic and social activity of financial organizations and economic institutions, which was evident after the financial catastrophe that the world witnessed in the late twenties of the nineteenth century. This economic development in the size of the economic institutions that have become distinguished in the present time by the hugeness and modernity in information and technological

progress and the complexity of the functions that make up them and their intertwining, this is what led to the interest in internal control systems and the reasons for the consideration of the founders and the reasons for the You follow up on these control systems, to manage the organization and achieve control systems that fit the modern manufacturing environment in a satisfactory and sound manner. The foregoing resulted in the internal review that management relies on to test and evaluate the extent of compliance with the control procedures.

The internal audit function is considered a relatively independent assessment facility in the institution, with the aim of reviewing the financial and accounting operations of the administration by following up on the effectiveness of the control tools used, and the scope of oversight and audit, the most recent internal audit, and the internal audit and audit functions have expanded. As a result, our research is divided into two chapters. In the first, we explain the importance of the study, the problematic of the research and its assumptions, as well as some studies conducted in the same regard, whether at the financial or administrative level. In the second chapter, we explain the theoretical framework around which the research subject of the study revolves. In the economic arena, we also explain the difference between the auditor and the internal auditor. We also address the most important standards that are required in the internal auditor, whether his own standards or the standards required by the

nature of the auditor's work itself. The research will also include the types of internal auditing and the most important challenges facing the internal audit and hindering it from performing the task that It is carried out and we finish the research with the impact of this review in light of the technological development in information and the magnitude of the modern manufacturing . environment and its impact on the economic field

الفصل الاول

عموميات المراجعة الداخليه

(مقدمة - إشكالية البحث - أهمية البحث - منهج الباحث)

(أدوات البحث - أسباب إختيار الموضوع - الدراسات السابقة - رأي الباحث)

مقدمة :

تعود بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى عام ١٩٤١ حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA. Institute of Internal Auditors) ، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدماً بهذه المهنة، حيث تم في عام ١٩٤٧ إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجع الداخلي يعتمد البناء الإقتصادي لأي دولة من الدول علي المؤسسة بإعتبارها الخلية الأساسية للنسيج الإقتصادي ومركزا من مراكز القرار ، والحد الذي تلي حاجات ورغبات المستهلكين من السلع والخدمات مما جعل الكثير من الإقتصاديين يولون إهتمام كبيرا لها في تحاليلهم ودراساتهم لأن نجاح الدولة وتطورها وتقدمها مرهون بنجاح مؤسساتها الإقتصادية ، وفي عام ١٩٥٧ تم إدخال تعديلات عليها وفي عام ١٩٦٤ تم اعتماد

دليل تعريف التدقيق الداخلي للأعمال والسجلات، التي تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحياناً، وبواسطة (review) على أنه مراجعة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق أو المراجعة الداخلية كثيراً في المنشآت المختلفة وقد تتميز وخاصة في المنشأة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية .

وتعتبر أهم إنجازات معهد التدقيق الداخلي هي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث تم تشكيل لجان عام ١٩٧٤ لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية، وفي عام ١٩٧٩ انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها وتم التصديق عليها ، وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له . وفي الأردن أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق 1998 ، والمتضمن الاستجابة للمتطلبات الدولية وأيضاً لمواكبة التطور في ظل بيئة التصنيع الحديثه والطلب من الشركات المساهمة لتشكيل لجان مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة لتشرف على المراجعة الداخلية.

ثم تمت (IIA) في عام ١٩٩٦ تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة المراجعة أو (التدقيق) صادرة عن صياغة دليل جديد لتعريف المراجعة الداخلية عام ١٩٩٩ م من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي وتم تعريف نشاط المراجعة الداخلية على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى. وفي عام ٢٠٠١ تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على

تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه والتحكم .

إشكالية البحث :

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية الوطنية منذ الثمانينات من القرن الماضي إصلاحات وثغرات هيكلية جوهرية فرضت عليها الاهتمام ادي بوضع إستراتيجية تنموية شاملة تعتمد على إمكانياتها الداخلية في مواجهة التحديات العديدة . وأمام حصول معظمها على الاستقلالية ، حتي تثبت وجودها على الساحة الوطنية وتضمن بقائها واستمرارها ، برزت حاجة إدارة أدوات تسيير حديثة تساعدها على التحكم بشكل أفضل وهو وجود نظام رقابة داخلية فعال على الأقل وإن كان هدف البقاء والاستمرار هذا يتطلب بالمؤسسة ، فإنه لا بد من أداة داخلية تعمل على فحصه وتقييم فعاليته وحبكته ، فكان بذلك ميلاد المراجعة الداخلية ولقد قد اقتصر تواجد هذه الوظيفة في بداية ظهورها فقط بعض المؤسسات التي تثقل كاهل الاقتصاد الوطني ، لكن سرعان ما أدركت معظم المؤسسات أن هذه الوظيفة ودورها الفعال في تحسين الأداء والرقابة وإتخاذ القرارات بالمؤسسة .

ولكن علي الرغم من ذلك تواجه المراجعة الداخلية تحديات تعوقها عن أداء عملها وذلك في ضوء التطور التكنولوجي لبيئة التصنيع وهنا تدور إشكالية البحث حول مدي الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في هذا التطور وضحامة المعلومات بالمؤسسات الإقتصادية وللإجابة علي هذه الإشكالية يجب علينا الإجابة علي التساؤلات الآتية :-

الأسئلة العامة

مدي الحاجة إلي المراجعة الداخلية وما مدي مساهمتها في تحسين دور الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية وخاصة في ظل التطور التكنولوجي لبيئة التصنيع الحديثه .

الأسئلة الفرعية:

انطلاقا من هذا الإشكال يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

ما هي المراجعة الداخلية وما الفرق بينها بين عمل المراجع الداخلي المراقب الداخلي ؟ وما هي خصائصها وكيف تتجخ خلية المراجعة الداخلية

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية،

في تحقيق أهدافها؟

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

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية المالية، وكيف تساهم في تقييم الأداء؟

أهمية البحث :

إزدادت أهمية التدقيق الداخلي مع التوسع بالأنشطة التي تقوم بها المنشآت بهدف تقويم هذه الأنشطة وتطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية ويمكن تلخيص الخدمات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية للداره كما يلي :-

خدمات وقائية (Protective service)

التأكد من وجود حمايه كافيه للأصول وحماية السياسات والخطط من الإنحراف عند التطبيق

خدمات تقويميه (evaluative service)

قياس وتقويم وفعالية أنظمة الرقابه الداخليه ومدى الإلتزام بالسياسات الإداريه

خدمات تطويرية (development service)

تقديم الإقتراحات لتطوير وتحسين الأنظمه داخل المنشآت والمؤسسات الإقتصادييه ومن هنا يتضح للباحث من ان أهمية المراجعة الداخلية انها اصبحت نشاطا تقويميا واداة فعالة تساعد ادارة المؤسسة في رفع جودة الاعمال وكفاءة الاداء وان المراجعة الداخلية اصبحت تكسب مزيد من الأهمية نظرا للتغيرات المستمرة و التطورات التكنولوجيه والتحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية

منهج الباحث :

بناءا علي طبيعة الإشكال المطروح و بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث، و قصد الإحاطة بجوانب موضوع الدارسة استخدمنا المناهج المعتمده في الدارسات المالية و الاقتصادية، و عليه فإن الباحث إعتد في بحثنا علي منهجي التاريخي و الوصفي التحليلي الحقائق المتعمقه بماهية المراجعة الداخليه ، ميكانزماتها و مدى تأثيرها على الأداء المالي في ظل بيئة التصنيع الحديثه وإستخدام

التكنولوجيا المتطورة بغية تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة قام الباحث بإتباع الإجراءات التي تكفل تحقيقها وذلك كما يلي
-مراجعة الأدبيات المحاسبية والمالية المتعلقة بمفهوم التدقيق الداخلي والإجراءات التي يجب إتباعها وتطبيقها من خلال الكتب والدراسات غير المنشورة والدوريات كما إعتد الباحث علي المنهج التاريخي الوصفي في بحثه حيث إعتد التطور التاريخي الوصفي الذي لحق المراجعة الداخليه منذ إنشائها وما وصلت إليه حتي يستطيع الوقوف علي متطلبات الأدوات التي تحتاجها المراجعة في تحسين الأداء المالي للؤسسات في ظل بيئة التصنيع الحديثه

أدوات البحث :

- الكتب المتخصصة في مجال المراجعة
- المجالات و الملتقيات الخاصة بمهنة المراجع والمراجعة بصفة عامة
- الأطروحات و الرسائل الاكاديمية المرتبطة بالموضوع
- مواقع الانترنت
- المؤتمرات
- الجرائد الرسمية

أسباب إختيار الموضوع :

يعدود إختيار الباحث للموضوع لعدة أسباب منها الاسباب الموضوعيه ومنا الأسباب الذاتية

أولا : الأسباب الموضوعيه :

اليمن بالدور القوي للبحث العلمي في تطوير المجتمعات الإهتمام البالغ الذي توليه التنظيمات المختلفه وخاصة الدول المتقدمه لهذه الوظيفه بإعتبارها من أحدث الوسائل الفعاله في تحسين اداء المؤسسات الإقتصادييه ومراقبة النوعيه والتحكم بإتخاذ القرارات .

قلة الموضوعات المتخصصة والمتعمقه في هذا المجال من البحث

تقديم قيمه مضافه في هذا المجال لإثراء مكتبة الجامعه ومساعدة المتخصصين في البحث عن المعلومات التي يستخدمونها في تطوير هذه الألية لتحسين وضع الإقتصاد في بلادنا العربيه

- مساعدة أصحاب الأعمال في تمكنهم من تسيير مؤسساتهم والحفاظ علي الأصول وكذلك تمكينهم من هذه الأداة التي تساعدهم في إتخاذ القرارات داخل المنشئه بناء علي المعلومات الصحيحه والدقيقه .

- تواجد المؤسسة ببيئة مليئة بالمخاطر مما أوجب الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال نظام رقابة داخلية فعال تسهر المراجعة الداخلية على سلامته بدقة؛ - له علاقة بمجال تخصصنا *مالية المؤسسة*

- توجه المؤسسات نحو اقتصاد السوق مما يجعلها عرضة للمخاطر، مما أوجب عليها الاعتماد على أشخاص مؤهلين ألا وهم المراجعون بصفة عامة والمراجعون الماليون بصفة خاصة حاجة المؤسسات في الدول العربيه لهذا النوع من المراجعة خاصة التحولات التي عرفتها المؤسسة الاقتصادية نحو التطور التكنولوجي والعمل في ظل بيئة التصنيع الحديثه

الأسباب الذاتية

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

الدراسات السابقة ومدى إستادة الباحث منها

معظم الدراسات السابقة التي إطلعنا عليها تركز على المراجعة الداخلية لكن موضوع المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في ظل بيئة لتصنيع الحديثه والتطور الضخم والهائل في حجم المعلومات لم يتم التطرق إليه بصفة خاصة، ومن هذه الدراسات نذكر:

دراسة : محمد عبد الرحمن ٢٠٠٦م

تناولت هذه الدراسة الإتجاهات الحديثه في المراجعة الداخلية وأثرها على تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الخدمية وقد هدفت الدراسة الى التعرف على الإتجاهات

الحديثة التي لحقت بالمراجعة الداخلية كالمراجعة الإدارية والمدخل، وتمثلت مشكلة الدراسة في تطوير نظام الرقابة الداخلية السلوكي للمراجع الداخلي وفي عدم فعالية اجهزه المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية في أحكام الرقابة ، عدم قدرتها على تقييم وتطوير نظم الرقابة الداخلية ، عدم قدرة اجهزة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية للقيام بالمراجعة الإدارية والكشف عن اوجه الخلل والقصور الإداري، أعمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بشقيه الاستنباطي والاستقرائي والمنهج التاريخي. وإستخدمت الدراسة استمارة الاستبانة كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة توصلت الدراسة إلى نتائج منها أهمية وحدة المراجعة الداخلية بأعتبارها من الاقسام الهامة في الوحدات الحكومية ، أن عدد المراجعين الداخليين غير كافي للقيام بمهمة المراجعة الداخلية بما يحقق أهدافها ، وعدم وجود معايير أداء رقابية تساعد علي القيام بتنفيذ عمليات المراجعة الداخلية قد اوصت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة الاهتمام بوحدة المراجعة الداخلية مع إيجاد العدد الكافي من المراجعين الداخليين المؤهلين أكاديميا ، والتدريب المستمر في شكل برامج مدروسة وفق منهج متخصص ، والاهتمام بوضع معايير لتقويم أداء وجهود المراجعين الداخليين بغرض تشجيعهم وتحفيزهم مع توفير الاستغلالية والموضوعية التي تمكنهم من القيام بدورهم.

يوسف سعادة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة، ٢٠١٠ هدفتم الدراسة الى التعرف على مستوى الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة فيه، و لمحاولة تحديد الاطار النظري للمراجعة الداخلية بصفة عامة وإبراز موقع المراجعة الداخلية وإبراز أهمية و درجة الاستفادة من المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف المالية للمؤسسة، وخلصت الدراسة ان للمراجعة الداخلية دور فعال في المؤسسات الإقتصادية وذلك لتعدد العلاقات الاقتصادية المتعلقة مما يساعد على توفير مختلف البيانات وتقييم الإجراءات ومقترحا لحلول الممكنة

دراسة بوشدوب ظلال محمد الخميني ٢٠٠٧:

المراجعة الداخلية للإجراءات التنظيمية و المحاسبية للقروض الاستهلاكية على مستوى بنك التنمية المحلية عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة مقدمة بالمدرسة العليا للتجارة بدولة الجزائر، سنة 2007، حيث تدور إشكالية هذا البحث حول كيف يمكن للمراجعة الداخلية باعتبارها وظيفة في المؤسسة أن تساهم في تفعيل و تامين الإجراءات التنظيمية و المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالقروض الاستهلاكية على مستوى بنك التنمية المحلية؟.

و لقد خلص الباحث إلى نتيجة مفادها أن المراجعة الداخلية وظيفة وقائية و ضرورية لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المصرفية، بحيث تضمن مصداقية و صراحة نظم المعلومات المستخدمة و كذلك المحافظة على الذمة المالية و أصول المؤسسة كما أن المراجعة الداخلية المصرفية تنحصر أساسا في تحديد المخاطر و العمليات الأكثر عرضة لها و ذلك بهدف التخفيض من حدة العواقب و التحكم في تغيرات المحيط، و نحن نتفق في هذه النقطة إلا أن الاختلاف يكمن في أن كل المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة هي عبارة عن نظام مفتوح تؤثر و تتأثر بالبيئة الخارجية، و هذه الأخيرة تمتاز بوجود المخاطر التي تهدد نشاط المؤسسات .

شعباني لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين و تسيير المؤسسة، ٢٠٠٤ تهدف هذه الدراسة الى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق اهداف المؤسسة ،وكذلك العمل على تحسين ،التسيير، فالمراجعة الداخلية تعمل على نقاط القوة و الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة و تقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصلا لتصحيح هذا النظام، وتساهم في الوصول الى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة، حيث توصل الباحث الى:

- نظام الرقابة الداخلية اداة للتسيير، و الوقاية و التنبه عن كلما يمكن يمسس باستقرار المؤسسة ،و ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل اجراءات التسيير في الوقت المناسب، -الهدف الاساسي للرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة و الأداء على النتائج التي ستظهر ها القوائم المحاسبية

إستفادة الباحث من الدراسات السابقة

إتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون كما إتفقت أيضا مع بعض الدراسات من حيث المنهج الذي إعتمده الباحث في دراسته وكذا هدف دراسته المتمثل في دور المراجعة الداخلية وتوضيح الدور الفعال الذي تلعبه في تقييم الأداء للمؤسسة و انعكاسها الايجابي على الشركات بصفة عامة، بينما اختلفت كل من الدراسات السابقة و الحالية من حيث طرق المعالجة و مجتمع الدراسة الخاصة بالمواضيع التي طرحت فنجد أن مجتمع الدراسة الحالية تتمثل في دراسة أثر دور المراجعة الماليه في الأداء المالي للشركات والمؤسسات الإقتصادية بصفه عامه في ظل بيئة التصنيع الحديثه وتطور تكنولوجيا المعلومات في حين اغلب الدراسات اعتمدت المفاهيم التقليديه للمراجعة الداخليه في تقويم أداء المنشآت والمؤسسات الحكوميه .

الفصل الثاني

مفهوم المراجعة الداخليه وأهميتها ومعاييرها وأثرها في تقويم

الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثه

المبحث الأول : مفهوم المراجعة الداخليه وأهميتها وأنواعها ومعاييرها

المطلب الاول : مفهوم المراجعة الداخليه

تمهيد :

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها و وظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير، وقد سائر ذلك تطور في مفهوم المراجعة و كذا أهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فعالية الرقابة الداخلية، فكلما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلى وجود نظام مراجعة داخلية فعال، والتي يجب أن تمارس كل أوجه نشاطات المشروع إذ أن وجودها أصبح أمرا ضروريا وحتميا لكل عملية من عمليات المشروع ونظرا لحاجة الإدارة العليا إلى بيانات دورية دقيقة وحاجتها إلى حماية أصول المشروع فإن الحاجة إلى نظام مراجعة داخلي فعال يعد أمرا ضروريا في كل المؤسسات كونه

يساعد على تقييم نظام الرقابة الداخلية هل هو فعال أو العكس، ويساعد على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات.

المطلب الأول : مفهوم المراجعة الداخلية

إن المراجعة الداخلية مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير عديدة، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء والغش، أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء. فالمفهوم الشامل للمراجعة الداخلية يتضمن في محتواه الواسع المفاهيم التاليه :-

نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها.
أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة.
وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها.

كما أن هناك فريق من الكتاب يعرفون المراجعة الداخلية على أنها : مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنشأة، وفي التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المنشأة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى. ويرى الباحث من التعريف السابق ذكره أن نظره الإدارة العليا في المنشآت المختلفة جعلت وظيفة المراجعة الداخلية أداة رقابة فعالة على أنشطة المنشأة وأصبحت هذه الوظيفة كصمام الأمان في يد الإدارة. لكن يتطلب منح المراجع الداخلي كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بعيدا عن كل الضغوطات وإعطائه حرية الوصول إلى كافة إدارات المنشأة والاتصال بكافة العاملين فيها، كما يجب توفر العدد الكافي من المراجعين المؤهلين بحيث يتناسب مع الأهداف المرتبطة بدائرة المراجعة وأن تتفاعل الإدارة مع النتائج والتوصيات والاقتراحات بشكل جاد.

كذلك عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) على أن التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المنشأة للاضطلاع بمسئولياتهم بجداره، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة ومن هذا التعريف يمكن استخلاص الأمور التالية :

التدقيق الداخلي: وظيفة تقييم مستقل وتعني هذه أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وأن يتبع إداريا لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكام غير منحازة

• هدف التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة المنشأة نفسها وليس إدارتها أو أي جهة أخرى سواء داخلية أو خارجية إن لدائرة التدقيق الداخلي أن تتفحص كافة أنشطة المنشأة وهذا يستوجب بالضرورة عدم وجود تحديد على نطاق عمل المراجعة الداخلية وتتم الصلاحيات للدخول والإطلاع على أية مستندات أو وثائق يطلبونها دونما عائق أو مماطلة أو تأخير

•مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة

•يذهب التدقيق الداخلي إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المنشأة وعملياتها التشغيلية.

وقد عرف معهد المراجعين الداخليين عملية المراجعة الداخلية على النحو التالي:
"أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط تقويمي واستشاري وموضوعي ومستقل يصمم بغرض إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، وتساعد المراجعة الداخلية المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال تطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة والحوكمة في المنظمة. ويلعب المراجع الداخلي دور هام وفعال في تقديم خدمات التأكيد عن نظم الرقابة الداخلية من خلال فحص وتقييم نظم الرقابة وتقديم تقرير بذلك إلى الإدارة التنفيذية مما يساعد على

ضمان وجود بيئة رقابية جيدة وهو ما يعتبر أحد المتطلبات الرئيسية لمنع الممارسات التي من شأنها تشويه التقارير المالية والتلاعب في أرقامها المالية.
كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين المراجعة الداخلية بأنها فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختيار وتقييم ومراقبة ملاءمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها.

كما عرفها أيضا مجمع العرب المحاسبين بأنها وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تطلبه الإدارة، ولعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية

كما تم تعريف المراجعة الداخلية من قبل مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا بأنها، تدقيق للأعمال والسجلات يتم داخل المشروع بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين يخصصون لهذا الغرض . اي انها وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقويم فاعلية وكفاءة وسائل الرقابة الأخرى

عرفت كذلك المراجعة الداخلية بأنها أنشطة منظمة مستقلة وموضوعية تقوم بالتدقيق وتقديم الاستشارات بهدف اضافة قيمة وتحسين كل من الاداء والعمليات ومساعدة المنظمات على تحقيق أهدافها من خلال تقييم وتحسين فاعلية كل من ادارة المخاطر والرقابة والسيطرة على مجريات التشغيل

وعرفتها لجنة الاتحاد الاوربي بانها جزء من نظام الرقابة الداخلية تقوم بالتركيز على الجانب المالي والاداري للشركة وعرفت ايضا بأنها اداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للتحكم والتقييم لخدمة أهداف الادارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات المختلفة الأخرى .

يستنتج الباحث مما تقدم من مفهوم المراجعة الداخلية الاتي:

- _ مفهوم المراجعة الداخلية اصبح في تطور مستمر.
- _ تساعد المراجعة الداخلية المنشأة في تحقيق اهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة.
- _ المراجعة الداخلية اداة مستقلة تعمل داخل المنشأة.

_ ان للتطور الملحوظ في بيئة الاعمال المعاصرة انعكاسات على تطور
المراجعة الداخلية.

اصبح يتضمن المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية تقديم خدمات استشارية وتأكيديه _

(*) System formel d'autorité.

(**) Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

(***)International fédération of accoutants.

(1)Collins. L, Valin. G : Op.Cit, P 35

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

-La protection de patrimoine ;

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

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

(2) Mikol. A : les audits financiers, Nathan .Paris, 1999, P 38.

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

أما بالنسبة المراجعة الداخلية المالية تعني الفحص النقدي للمعلومات المحاسبية تقرير حول صراحة المعلومات وحقيقتها من طرف المراجع الداخلي المالي. وحسب هذا التعريف تتضمن المراجعة الداخلية المالية:

- فحص الدفاتر و السجلات والمستندات

- توصيل المعلومات التي يحصل عليها المراجع الداخلي المالي من خلال عملية المراجعة إلى الأطراف المعنية عن طريق تقريره النهائي و المتمثلة في الإدارة العليا. من المفاهيم السابقة نستنتج أن المراجعة الداخلية المالية هي عملية يقوم بها شخص مؤهل في المؤسسة لغرض الفحص النقدي للمعلومات المحاسبية، ومدى إمكانية تقديم النصائح و الإرشادات حول صدق و تمثيل الحسابات للوضعية المالية للمؤسسة إلى الإدارة العليا وكذلك تقوم بالتأكد من معايير الرقابة الداخلية، وتعبر عن إجراءات تصرف المؤسسة لضمان تحكم جيد في التسيير المالي.

وفي ظل المراجعة المالية يتحمل المراجعون مسؤولية تقييم ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية بالمؤسسة التي يعملون بها قد تم تصميمها وتنفيذها على نحو فعال، وما إذا كانت القوائم المالية تتسم بالعدالة، حيث يمضي المراجعون الداخليين كافة الوقت الذي يعملون فيه داخل مؤسسة واحدة مما يزيد معرفتهم عن التشغيل وأساليب الرقابة الداخلية بالشركة بكثير عن المراجعون الخارجيين ويمكن أن يتعرف المراجعون الداخليين على أنواع شديدة التباين من الاستثناءات التي تقوم بها المؤسسات المختلفة، والتي تتعلق بالنوع والمدى الموجود في المراجعة المالية كمثال على ذلك هو أن تقرر إدارة إحدى المؤسسات أنه يجب أن يقوم المراجعون الداخليين سنويا بتقييم أساليب الرقابة الداخلية والقوائم المالية في كل قسم، بينما يتم في بعض المؤسسات الأخرى وفقا لكل ثلاث سنوات أو أكثر ويعد ذلك أمرا كافيا.

أهمية المراجعة :

لقد تطورت المراجعة بتطور المؤسسات وكبرها، فالمراجعة تعتبر مهمة بالنسبة لمختلف الشرائح من المجتمع سواء كانوا مستثمرين، مسيري المؤسسات، البنوك وحتى الهيئات الحكومية، حيث تؤدي المراجعة دورا مهما في الأوساط المالية والحكومية الاقتصادية

كون أن المعلومات المالية التي تعتمد عليها ضرورية لأي مجتمع، فالمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته بناء على تلك المعلومات، ١٢ كما أن مسيرو المؤسسات يتجهون إلى التأكد من بلوغ الأهداف المسطرة والتحقق من مدى مصداقية المعلومات والبيانات المحققة من المتابعة والمراجعة الدورية، والتي تستعمل كوسيلة لإثبات مدى نجاح إدارة المشاريع وتساعد على اتخاذ قرارات التسيير وحتى البنوك تقوم باتخاذ قرارات تقديم القروض، و في حالات كثيرة نجد تضارب المصالح مابين تلك الجهات والجهات المستفيدة من هذه المعلومات، لذا نشأت الحاجة إلى مراجع مستقل يتأكد من صحة المركز المالي والمعلومات المالية. وبالتالي أهمية المراجعة تظهر باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، إضافة إلى ذلك فالموردون والمتعاملون مع المؤسسة هم أيضا يولون أهمية للمراجعة من أجل معرفة سلامة مركزها المالي، والسيولة المتاحة لزيادة ثقتهم في استرجاع حقوقهم وزيادة معاملاتهم مع تلك المؤسسة. كما أن أهمية المراجعة تظهر من خلال التوصل إلى إبداء رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة.

خصائص المراجعة الداخلية :

تم تحديد خصائص المراجعة الداخلية كالتالي تهتم المراجعة الداخلية بالبحث عن الانشطة ووسائل الرقابة الإدارية التي وضعها المسؤولون للتأكد من فعالية تنفيذ العمل. المراجعة الداخلية تعمل في تحديد ما يحدث فعلا عند كل مستوى تشغيلي معين. تعتمد المراجعة الداخلية على قدرة وكفاءة المراجع في استخدام المفاهيم والافكار الادارية ، اذ يجب على المراجع ان يضع نفسه محل المدير او المسؤول عن تلك العمليات او الوظيفة او النشاط الذي يراجع ان مجال المراجع الداخلي واسع فهي تشمل جميع عمليات وانشطة ووظائف المؤسسة بما فيها الوظيفة المالية والمحاسبية. إدارة المراجعة الداخلية تقوم علي التأكيد من تنفيذ السياسات الإدارية وليس مهمتهاوضع السياسات يجب تحديد اختصاص ومسؤولية كل موظف في الوحدة الاقتصادية

أنواع المراجعة الداخلية

تنقسم المراجعة حسب هذا المعيار إلى نوعين:

- المراجعة الداخلية:

هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد داخل المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تخول لها مهام التقييم و المراقبة والتحقق، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة وعليه فالمراجعة الداخلية تتعامل في الأصل مع الأمور المالية والمحاسبية للتأكد من مدى صحتها، و لا تتعامل بشكل رئيسي مع الأمور التشغيلية إلا عندما تطلب الإدارة العليا منها ذلك، وهدفها هو خدمة الإدارة العليا فقط و بالعودة إلى ظهور المراجعة الداخلية نجد أنها لاحقة للمراجعة الخارجية، فهي حديثة عن مقارنة بالمراجعة الخارجية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة وتسعى للتقييم طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية

- المراجعة الخارجية:

و يقوم بها شخص مستقل تماما عن المؤسسة يسمى بمحافظ الحساب، والذي تتمثل مهمته الرئيسية في التأكد من مدى صدق القوائم المالية ليعطي في الأخير رأيا محايدا عنها، وعلى محافظي الحسابات أن تتوفر فيهم الاستقلالية، سر المهنة، المواطنة ٣٠.

ثانيا - من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

و تنقسم المراجعة إلى نوعين هما: المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية.

- المراجعة الإلزامية

و هي المراجعة التي يلزم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشرع بتعيين مراجع خارجي تقع المؤسسة المخالفة لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية، و في حالة عدم القيام تلك المراجعة تحت طائلة العقوبات المقررة

- المراجعة الاختيارية

يكون القيام بالمراجعة دون أي إلزام قانوني بطريقة اختيارية في المؤسسات الفردية و مؤسسات الأشخاص، قد يتم الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات

المشروع، واعتماد قوائمه المالية الختامية نظرا لاطمئنان المؤسسات على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي بوجود المراجع الخارجي ٣٤.

ثالثا- من حيث توقيت المراجعة المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة.

وبدورها تنقسم إلى نوعين:

- المراجعة النهائية

وهي تتم بعد إتمام أو إقفال الدفاتر وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية، فهي تتم في نهاية السنة المالية وتناسب عادة المؤسسات صغيرة الحجم، كما أنها تتميز بضمانها بعدم حدوث أي تعديل في البيانات المسجلة في الدفاتر بعد مراجعتها وفي هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء السنة المالية، ومن مزاياها عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، كون أن المراجع و أعوانه لا يترددون كثيرا عليها، ولا يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال، و تعديل البيانات والأرقام.

ويعاب عليها أنها تستغرق وقت طويلا مما يؤخر عقد الجمعية العامة في الوقت المحدد، و كذا قصر الفترة الزمنية للقيام بعملية المراجعة، إضافة إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمشروع.

- المراجعة المستمرة:

و هي التي يبدؤها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، وتستمر المراجعة جنبا إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية، حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية و الميزانية العمومية.

رابعاً - من حيث مجال المراجعة: المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية: و يوجد نوعين من المراجعة هما: - المراجعة الكاملة

هي المراجعة التي يكون فيها عمل المراجع غير محدود، أي أنه لا توجد أية قيود على عملية المراجعة، فيكون للمراجع الحق في مراجعة جميع المستندات المثبتة في الدفاتر دون قيد أو شرط للتحقق من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي بصورة صادقة، ويكون المراجع مسؤولاً مسؤولية كاملة عن أية أضرار تصيب المشروع نتيجة إهماله أو تقصيره أو عدم بذله العناية الواجبة والجهد المعتاد.

- المراجعة الجزئية

وهي تتضمن وضع قيود على نطاق المراجعة، فعمل المراجع يقتصر على بعض العمليات دون غيرها، والجهة التي تعين المراجع تقوم بتحديد تلك العمليات، فمسؤولية المراجعة تنحصر في مجال المراجعة الذي حدد له فقط، وهنا يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي بين حدود المراجعة والهدف منها من جهة، و من جهة ثانية لا بد على المراجع أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به لتحديد مسؤوليته بوضوح وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

خامساً - من حيث الاختيارات:

وحسب هذا التصنيف تنقسم إلى مراجعة شاملة ومراجعة إختبارية.

- **المراجعة الشاملة:** تعتبر المراجعة الشاملة نوعاً تفصيلياً إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملاً بالنسبة لبند معين وقد يكون شاملاً بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة وفق ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة، والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة

- المراجعة الإختبارية

الإختبارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي المراجع في المراجعة

يقوم حيث أنه يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، وقد ساعد على ظهورها كبر حجم المؤسسات الاقتصادية ففي الماضي اعتمد المراجعون على الحكم الشخصي عند القيام بالمراجعة الإختبارية، يتم تحديد العينة واختيار مفرداتها طبقاً للنظرة الشخصية للمراجع الخارجي، ونظراً لأنه في بعض الأحيان العينة لا تمثل الحجم فظهرت حاجة مراقبي الحسابات إلى تدعيم وتحسين طريقة اختيار مفردات العينة، لذلك كان الاعتماد على المراجعة الإخبارية .

وهناك تقسيم آخر للمراجعة الداخلية تنقسم المراجعة الداخلية إلى نوعين أساسيين:-
- المراجعة المالية .

- مراجعة الإنتاج والكفاءة ، والتي تنقسم بدورها إلى ثلاثة أنواع رئيسية :
مراجعة الأداء ، المراجعة التنظيمية ، مراجعة المهام الخاصة .

- المراجعة المالية Financial Audit

ويقصد بالمراجعة المالية التحقق من مدى التزام المسؤولين عن تنفيذ أنشطة الشركة بتطبيق السياسات ولوائح الإجراءات المالية والإدارية التي اعتمدها الإدارة العليا للشركة كأسلوب لأداء الأعمال المالية ثم التقرير بدرجة الالتزام بها، هذا إلى جانب التأكد من صحة البيانات والتقارير المالية المعدة بواسطة إدارات الشركة والتي يتم رفعها إلى الإدارة العليا للشركة بغرض بث الثقة فيما تضمنته تلك التقارير من بيانات وبما يساعد على اتخاذ القرارات استناداً إليها. ومن هذا المفهوم يطلق عليها أحياناً مراجعة إجرائية أو لائحية (باعتبارها تعنى بمدى الالتزام بتطبيق اللوائح والقرارات) أو مراجعة مدى الالتزام أو المراجعة المالية، ولمساعدة القارئ يراعى التفرقة بين نوعين من المراجعة المالية :

***المراجعة المالية (مراجعة قبل الصرف)**

إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية والتي تتطلب أن تتم مراجعة الأعمال قبل أو أثناء تنفيذها عن طريق تكليف المراجعة المالية بالشئون المالية بمراجعة عمل الإدارات الأخرى، وذلك للتحقق من سلامة الإجراءات وصحة القيود المحاسبية

واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ، وتتم هذه المراجعة بنسبة ١٠٠ % على كافة العمليات المالية، ولذا يطلق عليها المراجعة المالية قبل الصرف.
*** المراجعة الداخلية (مراجعة بعد الصرف)**

تطبق بعد تنفيذ المعاملات وفق خطة مرسومة وبنسبة اختباريه (أي عينات) ويتم فحص هذه المعاملات ليؤكد المراجع الداخلي للإدارة العليا للشركة أن المعاملات تتم وفق الأسس واللوائح والنظم والإجراءات الموضوعية والمقررة بما يؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة، هذا إلى جانب توفير الضمانات بشأن البيانات والتقارير المالية المقدمة إلى الإدارة العليا للشركة.

- مراجعة العمليات والكفاءة والفعالية

Effectiveness and Efficiency Auditing & Operational
يسعى هذا النوع من المراجعة إلى فحص وتقييم أداء أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة في ضوء عدة معايير موضوعية لتقييم الكفاءة. وتعتبر هذه المراجعة التطور الطبيعي للمراجعة المالية وإن كانت تتجاوزها من حيث النطاق . وعلى سبيل المثال، بينما تعني المراجعة المالية بالبيانات والتقارير المالية بصفة أساسية، مثل التحليل الإحصائي لأعمار وقيم أرصدة حسابات العملاء التي لم تسدد في تواريخها وتبرزها باعتبارها معلقة أو مستحقات يتعين تحصيلها أو تكوين المخصص اللازم لها. تتجه مراجعة العمليات والكفاءة في تقديم وتوفير منتجات الشركة المختلفة إلى إجراء تقييم شامل لكيفية أداء الأنشطة والأنظمة التي تقوم بها الشركة. وكذلك يشمل ذلك النوع من المراجعة مراجعة مراحل و إجراءات الإنتاج ومراجعة معايير الجودة المطبقة على مراحل الإنتاج المختلفة. هذا إلى جانب قياس مدى الترابط والتفاعل والتنسيق بين إدارات الشركة المختلفة بما يحقق تنفيذ الخطط الموضوعية وذلك من خلال ما يعرف بالمراجعة التنظيمية، وبناء عليه تنقسم مراجعة العمليات إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

مراجعة الأداء الوظيفي

وهي تهتم أساساً بإجراء تقييم لكيفية أداء جميع الوظائف الرئيسية الموجودة بالشركة، والتي قد تسفر عن اكتشاف مشاكل محورية في أداء الأنشطة المختلفة في الشركة،

أي أنها تهتم بتقييم الأداء الوظيفي أو اكتشاف أية عيوب أو قصور في الأداء وكيفية علاج مثل هذا القصور وليس رصد العيوب أو القصور فقط، وعلى ذلك تهتم مراجعة الأداء الوظيفي بما يلي:

- ارتفاع أسعار الخامات ومستلزمات الإنتاج بالشركة مما يؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج بالشركة وبالتالي تخفيض هامش الربح المحقق .

- أسباب التأخر في تسليم المنتجات للعملاء مما يكشف عن سوء وضعف نظام الاتصالات بين الإدارات المختلفة كما يؤدي إلى عدم رضا العملاء وبالتالي التأخر في السداد.

- نقص المخزون من المستلزمات اللازمة للإنتاج وعدم الاستجابة في الوقت المناسب لطلبات العملاء مما يكشف عن فرص تعاقدات ضائعة أو سوء إدارة بذلك فإن مراجعة الأداء الوظيفي تهدف إلى تقييم أنشطة محددة داخل الشركة بغرض تحديد مدى فعالية وكفاءة تلك الأنشطة واقتراح التحسينات الضرورية لرفع كفاءة أداء تلك الأنشطة أو خفض تكلفتها وأدائها والقيام بها.

المراجعة التنظيمية :

وهي تهدف إلى تقييم مدى كفاءة الاتصال والتعاون بين الإدارات والوحدات المختلفة الموجودة بالهيكل التنظيمي للشركة ، ومدى قدرة هذه الإدارات على تبادل المعلومات سواء مع الإدارات الأخرى أو الإدارة العليا للشركة ، حيث تسعى المراجعة التنظيمية إلى الوصول إلى أسباب عدم التعاون أو عدم فعالية الاتصال بين الإدارات بهدف تنمية وفتح قنوات الاتصال التي تسمح بتدفق المعلومات داخل الشركة بسرعة وكفاءة والتعرف على أسباب القصور في تبادل المعلومات المتاحة والعمل على التغلب عليها، وعلى ذلك تتضمن المراجعة التنظيمية

- دراسة خطوط ومسارات الاتصال بين الإدارات المختلفة المكونة للهيكل التنظيمي للشركة ومدى كفاءة العلاقات التنظيمية فيها وقدرتها على تحقيق أهداف الشركة.

+ مدى سرعة وتلقائية تبادل المعلومات والتعاون بين الإدارات ذات الصلة أو الموجودة بالشركة، وذلك مثل مدى كفاءة تبادل المعلومات بين إدارات الشركة والإدارة المالية، وكذلك مدى كفاءة وفعالية تبادل المعلومات بين إدارات الشركة

الرئيسية والأقسام والتابعة لها.
مدى سرعة وتلقائية تدفق المعلومات داخل الإدارة الواحدة سواء من أعلى إلى أسفل أو من أسفل إلى أعلى فيما يطلق عليه خطوط السلطة والمسئولية، ومدى توجه العاملين بالإدارة الواحدة إلى تحقيق الأهداف المحددة لها. وعلى ذلك فالمراجعة التنظيمية تهدف إلى تقييم الاتصالات الوظيفية بين الإدارات وقياس روح التعاون والتكامل والاتساق بينها، بما يؤدي إلى قياس مدى قدرة كل إدارة على تحقيق أهدافها والمساعدة على تحقيق الأهداف سواء المحددة للإدارات الأخرى أو للشركة ككل.

مراجعة المهام الخاصة

تتعلق بمراجعة وفحص موضوعات إضافية تُكلف بها إدارة المراجعة الداخلية من الإدارة العليا للشركة مثال ذلك :-

- مدى تناسب الأسعار التي تتحملها الشركة للحصول على الخامات ومستلزمات الإنتاج مع الأسعار السائدة في السوق في الشركات المنافسة وقت الشراء.
- مدى واقعية جدول مرتبات العاملين بالشركة.
- بحث شكاوى العملاء والموردين.
- أسباب انخفاض حجم الأعمال بالشركة.
- سبل زيادة رأس المال أو القروض وسبل حل المشكلات التمويلية التي تعاني منها الشركة.
- مدى ربحية منتجات جديدة تنتجها الشركة وتقدمها للعملاء.
- مدى تناسب أسعار العروض التي تتقدم بها الشركة مع الأسعار التي تتقدم بها الشركات المنافسة في السوق الخارجي والداخلي.
- دراسة مدى إمكانية قيام الشركة بتنفيذ بعض الأعمال واقتصاديات ذلك في ضوء حجم الإمكانيات والعمالة الموجودة بالشركة.
- إجراء دراسة مقارنة بين التكاليف التي تتحملها الشركة للتصنيع والإنتاج وأسعار بيع المنتجات.

وتتفق مراجعة المهام الخاصة من حيث النطاق أو الأسلوب مع مراجعة الأداء الوظيفي

والمراجعة التنظيمية، وتختلف معها من حيث التوقيت فقط. إذ بينما يتم تنفيذ كل من مراجعة الأداء الوظيفي والمراجعة التنظيمية وفقاً لخطة مراجعة متكاملة ومعتمدة من الإدارة العليا للشركة فإن مراجعة المهام الخاصة تنفذ استجابة لطلب الإدارة أو عند الحاجة ولا يقتصر الهدف من أي منهما على مجرد رصد الظاهرة مثل ارتفاع تكلفة المنتجات الخاصة بالشركة أو انخفاض حجم الأعمال أو ارتفاع نسبة المستخدم من مستلزمات الإنتاج وإنما تبحث الأسباب التي أدت إلى وجود الظاهرة واقتراح أساليب العلاج الخاصة بكل منها.

المطلب الرابع : معايير المراجعة الداخلية

إذا كانت إجراءات المراجعة تعكس تصرفات وممارسات محددة يجب أداؤها أو هي السلوك الواجب أداؤه، فإن معايير المراجعة تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب الإلمام بها، و عليه تختلف معايير المراجعة عن إجراءاتها، حيث أننا من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى معايير المراجعة المتعارف عليها لذا ينبغي على المراجع مراعاة إن المراجعة عبارة عن قواعد و أسس و قوانين المعايير أثناء مهنته حتى لا يكون مقصراً و قد كان الفضل الكبير للمجمع الأمريكي في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة، والذي قسموها إلى ثلاث مجموعات وهي (المعايير العامة - معايير العمل الميداني - معايير التقرير)

الفرع الاول : المعايير العامة فالمعايير العامة تتعلق بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، يجب على الخدمات المهنية أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، و يطلق على المعايير العامة اسم المعايير الشخصية وسنتطرق إلى المعايير العامة بالتفصيل

أولاً- معيار تأهيل المراجع

حسب هذا المعيار فإن الفحص يجب أن يتم بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي، و الخبرة كمراجع، وقد أضاف هذا المعيار التأهيل العلمي إلى التأهيل المهني كون أن التأهيل العلمي يزيد من ثقة طالبي خدمات المراجع لتقديم رأيه حول القوائم المالية-1. التأهيل العلمي و هو أن يكون لدى المراجع مؤهلاً جامعياً

في المحاسبة و المراجعة، وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي و تقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية المراجعة

- التأهيل المهني :

يجب على المراجع قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، كما يجب على المراجع أن يتجنب القيام بأعمال ليست ضمن قدرته و كفايته المهنية. إن الحفاظ على التأهيل المهني يتطلب بشكل رئيسي مستوى عالي من المعرفة العامة تليها معرفة متخصصة و تدريب مستمر، إضافة إلى الإطلاع المستمر على التطورات الحاصلة في المهنة ورد ضمن المعيار الثالث الذي يتناول المبادئ الأساسية التي يخضع لها مراجع الحسابات حسب الفقرة السابعة منه على أنه: «يجب أن تتم المراجعة و أن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية و بواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب مهني و خبرة و كفاءة في المراجعة».

- التأهيل العلمي : يجب على المراجع أن يكون علي قدر من العلم ولاإطلاع المتواصل لكي يستطيع أن يقوم بعمله بنوع من الدقه المتناهيه .

- تضمن المعيار السابع مراقبة جودة أعمال المراجع، فقد نصت الفقرة الخامسة منه على أنه يأخذوا بعين الاعتبار مهارات «يجب على المراجع و المساعدین ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن وكفاءة المساعدین في أداء العمل المفوض لهم عند البحث في نطاق التوجيه و الإشراف في المراجعة المناسبة لكل منهم».

- التعليم المستمر

و هذا العنصر يضاف إلى العنصرين الأولين فيجب على المراجع أن يقوم بالتكوين المتواصل بغرض تحديث معلوماته و قدراته العلمية و العملية.

و بذلك فإنه يمكن القول بأن التأهيل المتكامل للمراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية هي: التأهيل العلمي، التأهيل المهني، التعليم المستمر.

ثانيا- معيار الاستقلالية: يقوم المراجع بتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية من بيانات و معلومات، وحتى تتوفر الثقة لمستخدمي القوائم المالية لابد أن يكون المراجع

غير متحيز، أي أنه يقدم رأيا موضوعيا غير متحيز ولا بد على المراجع أن يكون مستقلا ماديا وذهنيا، فالاستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية بخلاف أتعبه المتفق عليها، فحين أن الاستقلال الذهني يعني مدى قدرة المراجع على العمل بنزاهة وموضوعية .

ثالثا. العناية المهنية الملائمة: بذل العناية المهنية اللازمة من المعايير العامة للمراجعة من المراجع يتطلب المعيار الثالث والواجبة عند ممارسة الفحص والمراجعة، ويحدد هذا المعيار ماذا يجب أن يفعله المراجع وكيفية أداء هذا العمل فهذا المعيار يتحدد عن طريق عدة عوامل منها ما تنص عليه التشريعات والقوانين، كما يجب إضافة المعايير و القواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين و مميز لمن يعمل في هذه المهنة عند القيام بإبداء الرأي في القوائم المالية، والسجلات المحاسبية، و إعداد التقارير وحتى تتحقق الفائدة المرجوة من هذا المعيار لا بد من التحديد الواضح للعناية المهنية المطلوبة و إبراز المقصود من هذا المستوى سواء من حيث تحديد مسؤولية المراجع اتجاه القوائم المالية والخبرة المطلوبة في المراجع و التي تتحدد كأساس لتفسير هذا المعيار، و قد تم تحديد مفهوم العناية المهنية من خلال زاويتين:

الأولى: تحديد مضمون المراجع الحذر

الثانية: الإفصاح عن العناية المهنية التي بواسطتها تؤدي المهام المطلوبة من المراجع أولا- الإشراف و التخطيط المناسب: و هنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة المراجعة يوفر تنظيما صحيحا في مكتب المراجع و بين موظفيه و ذلك لضمان حسن سير العمل، و كلما زاد عدد الأفراد القائمين على العملية كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات و المسؤوليات

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني يتمثل هذا المعيار في قيام المراجع بإعداد سجل يشمل على إجراءات المراجعة و الأدلة التي تم فحصها والنتائج التي تم التوصل إليها، وتوصيف نظام الرقابة الداخلية، و تحليل لمختلف الحسابات والكشوفات التفصيلية لبعض بنود القوائم المالية وتشمل هذه المعايير على ما يلي

- يجب أن يخطط العمل بصورة مناسبة وأن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدو
- ينبغي الحصول على أدلة و براهين كافية من خلال الفحص و الملاحظة
الشخصية والاستفسارات و المصادقات التي تكون الأساس الذي يستند عليه
- ينبغي دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية بصفقتها الأساس الذي يمكن الاعتماد عليه
لتحرير المدى الذي تشمله اختبارات المراجعة؛ - الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة
ثانيا : مهمة المراجع المالي .

مهمة المراجع الداخلي المالي تعتبر المراجعة المالية ميدان واسع عرفت تطورات
كبيرة ومتواصلة، خاصة مع كبر حجم المؤسسات وظهور صعوبة في اكتشاف
الأخطاء و التلاعبات في العمليات المنجزة، و المراجعة الداخلية كجزء من المراجعة تعتبر
وظيفة إدارية داخل المؤسسة، تقوم بمراقبة نظام الرقابة الداخلية وكذا تقوم بفحص العمليات
المالية، و يقوم بها شخص موظف داخل المؤسسة يسمى بالمراجع الداخلي المالي

المبحث الثاني

دور المراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي في ظل بيئة التصنيع الحديثه وتطوير تكنولوجيا المعلومات

تمهيد

وفي ظل تطور الهياكل الصناعية ووجودها علي المستوى العالمي أصبح لا يعني
تحقيق الإزدهار والتطور إذ لم تتحقق الكفاءة والفعالية في تسييرها بإستعمال التقنيات
الحديثه للتسيير وتعيين إداره عقلانيه تعمل علي تسيير المؤسسة تسييرا حكيما محكما
، وتعتبر المراجعة الداخلية وسيله تعمل علي تحقيق ذلك في المؤسسة .
ولما كانت المعلومات وخاصة الماليه منها تشكل الأساس الذي تبني عليه القرارات
في أي مؤسسه ظهرت الحاجه إلي التأكد من دقتها وسلامتها ونزاهتها ، الأمر الذي
إستدعي ضرورة وجود مراجعه ، ثم إن التطور الذي عرفته المراجعة بإعتبارها أداة
رقابه وإتخاذ القرارات يوحي إلي الأهميه القصوي والدور الفعال الذي تلعبه في
توجيه المؤسسات ، حيث كان الحديث فقط علي المراجعة الخارجي قبل الحرب
العالمية الثانيه ، لكن مع توسع حجم الاعمال بالمؤسسات وتعدد أوجه النشاط بها

وإنتشارها جغرافيا ومع تفويض بعض السلطات إلي المستوي الادق إزدادت حاجة إدارتها العليا إلي أداءه جديده لإحكام الرقابه وفرض إشرافها علي المستويات الإداريه المختلفه ، فظهر بذلك نوع آخر من المراجعه المراجعه الداخليه كنشاط رقابي مستقل يساعد الإداره في القيام بوظيفتها الرقابيه بكفاءه وفعاليه وذلك من خلال تقييم مدي الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعه ، حمايه الأصول والتحقق من دقة وإكتمال السجلات المحاسبية ، بل ذهب الإهتمام بالمراجعه الداخليه إلي أبعد من ذلك وإتسع نطاق إستخدامها فاصبح يعتمد عليها في تقييم كفاءه وفعاليه العمليات التشغيليه للمؤسسة وكفاءه وأمانه العاملين فيها كما أصبحت تستعمل كأداة لفحص وتقييم مدي فعاليه الأساليب الرقابيه ، ومد الإداره العليا بمعلومات ذات مصداقيه وصالحه لإتخاذ القرارات وهذا ما يسمح لها بالتحكم أكثر في المؤسسة ، وبالرغم من كون المراجعه الداخليه وظيفه حديثه النشأه ، أين إرتبط ظهورها إلي حد كبير بأزمة الكساد التي شهدتها الولايات المتحده الأمريكيه سنة ١٩٢٩ م ، إلا انها عرفت في الخمسينيات من القرن الماضي تطورا سريعا في مفهومها وأهدافها ونطاق فحصها بحيث لم تعد تلك الوظيفه التي تعني بإكتشاف الأخطاء والغش والإختلاسات ، بل أصبح دورها هو البحث في تحسين الأداء الكلي لأية مؤسسة وذلك من خلال فحص وتقييم الوسائل الرقابيه المختلفه وتقييم السياسات والإجراءات وكذا كفاءه أداء العمليات علي مستوي اوحداث التنظيميه ، ومن ثم فإن المراجعه الداخليه لم تعد مقتصره علي مراجعة العمليات المحاسبية والماليه فقط بل أصبحت في ظل بيئة التصنيع الحديثه تعطي كافة وظائف وأنشطه وعمليات المؤسسه ولقد إرتقت هذه الوظيفه إلي مستوي أعلي وأصبحت كوظيفه إستشاريه فعاله لخدمه الإداره من خلال تزويدها بالتحليل والتقييم المناسب عن أنشطة المؤسسات عن طريق التحقق من تنفيذ الإلتزام بالسياسات المرسومه ويرجع كل الفضل في ذلك التطور إلي المعهد الامريكي للمراجعين الداخليين الذي تأسس عام ١٩٤١ م والذي أخذ علي عاتقه مسؤليه تطوير هذه الوظيفه وإرساء قواعد ممارستها المهنيه في مختلف المؤسسات ، وبالتالي فإعتماد إدارة المراجعه الداخليه بالمكانه الخاصه لها داخل المؤسسه من شأنه الإسهام في

تقويم الخلل وإعطاء صورته صادقه علي المركز المالي ، لهذا فإن نجد التشريعات الحديثه في ظل التطور التكنولوجي والبيئة الحديثه أصبحت تعتبر أن نجاح أي مؤسسة وإجتيازها مراحل النمو المختلفه وتحسين فعاليتها أمرا مرهونا بتحقيق أهدافها وفي إطار الثقة والشفافيه فإن المراجعة الداخليه هي الوسيله الأساسية لتحقيق الإطار العام المتكامل بإعطاء الصوره الحقيقيه للمؤسسة بإختبار شرعية وصدق حساباتها من جهه ومن جهة أخرى شرعية العقود المبرمه ، فوظيفة المراجعة الداخليه تعتبر عملية رقابيه وأداة تسيير فعالة تخدم المؤسسة بشكل خاص والإقتصاد الوطني بشكل عام وذلك عن طريق تسيير وحماية الإستثمارات وكشف حالات الإسراف والإختلاس والتلاعب وسوء إستعمال الأصول الخاصه بالمؤسسة.

لقد شهدت السنوات الأخيرة من القرن الماضي من التغيرات العالمية السريعة والعميقة في أثارها وتوجهها المستقبلية ، وقد كانت المؤسسة لاقتصادية مستهدفة من كل هذه التغيرات حيث أخذت على عاتقها الكفاءة والفعالية، وهذه الأخيرة يمكن تحقيقها نتيجة حرية العمل وحرية أخذ القرار للارتقاء بمستوى أداء المؤسسة ،وتحفيزها على القيام بالنشاط الموكل إليها لتحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة ،كما ساهم ذلك في تطور المؤسسة الاقتصادية والذي أدى إلى تشعب وظائفها ومهامها،ونظرا لكبر حجمها وتعدد وظائفها أصبح يستعان بالأشخاص الأكفاء في مجال التسيير مما أدى إلى فصل الملكية عن التسيير .وكنتيجه لوجود بعض التجاوزات داخل المؤسسة بين المسيرين لإخفاء أعمال التلاعب قصد تحقيق أغراضهم الشخصية على حساب أهداف المؤسسة ،وعدم تمكن المراجع الداخلي من اكتشافها نظرا لعدم بذل العناية المهنية الكافية أو عدم تصريحه بتلك التجاوزات اعدم تمسكه بمبادئ وأخلاقيات المهنة ، أصبح إعطاء أهمية كبرى لنظام الرقابة الداخلية ومساهمتها في تحقيق المراجعة الداخلية المالية بكل أمان

المطلب الاول

دور المراجعة الداخليه في تقويم الأداء

في ظل بيئة التصنيع الحديثه وتكنولوجيا المعلومات

توفر تحليل البيانات الضخمة في ظل بيئة التصنيع الحديثه فرصا هائله في مجال المحاسبه بصفه عامه وفي مجال المراجعة الداخليه بصفه خاصه فقد أكدت دراسه (**warren- et al 2015**) علي أن البيانات الضخمة لها آثار هامه علي المحاسبه ، حيث أنه يمكن الحصول علي أنواع جديده من البيانات ، كما يمكن أن تساهم معلومات الصوت أو الفيديوهات والنصوص في تطوير أنظمة الرقابه ، وتحسين التقارير الماليه ، وكذلك تعزيز الشفافيه لمختلف أطراف أصحاب المصلحه وتطوير المعايير المحاسبية بينما أشارت دراسه (**chua -2013**) إلي ان البيانات الضخمة تؤثر علي مستقبل الشركات وعلي تغيير أدوار المحاسبين والماليين حيث انها تتيح الفرصه للمحاسبين لأخذ دورا إستراتيجيا وأكثر أهميه في المستقبل ، وذلك من خلال تدريبهم علي جمع وتحليل المعلومات الماليه وتطبيق مهاراتهم الأساسية علي المعلومات غير الماليه والبيانات الأخرى في حين أكدت دراسه (**Richins et al2017**) علي أن تحليل البيانات الضخمة ستؤدي إلي تغيير دور المحاسبين من الوظائف الروتنيه وأن هناك فرصه للمحاسبين وقدره علي خلق القيمه لمنظماتهم من خلال إستخدام معارفهم التجاريه والماليه ومهارات التخطيط الإستراتيجي لدمج البيانات الهيكلية وغير الهيكلية في التحليل و أن تحليل البيانات التجاريه والماليه الضخمة سوف تكمل مهارات المحاسبين والمراجعين ولن تؤدي القضاء عليها كما أن المراجعة يمكنها التعامل مع التحليلات والبيانات الضخمة بعدة طرق مختلفه مثل إستخدام النماذج التنبويه ، ومصادر البيانات الأخرى لتحسين الميزانيه والتنبؤ ، وتحديد الإستثناءات وإشارات الإنذار المبكر لتحسين الرقابه الداخليه وإدارة المخاطر وتحسين كفاءه ونوعيه وأنشطة المراجعة من خلال تحليل مجموعات كامله من البيانات

اما عن دراسة (Gepp , et , al , 2018) فقد أوضحت أهمية البيانات الضخمة في ظل بيئة التصنيع الحديثه في المحاسبه والمراجعة حيث يتم إستخدام تقنيات البيانات الضخمة في نماذج التنبؤ بالإضطرابات والفشل المالي وإكتشاف الإحتيال المالي والتنبؤ بأسواق الاوراق الماليه ومن خلال شبكة القرارات والشبكات العصبية وأشارت مختلف الدراسات أن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي **IIsb** قد أعلن أن العملاء في العديد من الأماكن يتساءلون عن المزيد من إستخدام تحليلات البيانات وفي بعض الأحيان يتوقعون رؤيته في أعمال المراجعة كما أكدت دراسه أن الحجم الهائل من المعلومات والبيانات المتنوعه أصبحت المراجعة المستمره مطالبه بتحليل تلك البيانات في الوقت الفوري أو الحقيق وبالتالي سوف يحتاج المراجعون لتوسيع نطاقهم الحالي لتحليل البيانات بالإضافة إلي ضرورة القيام بالمراقبه والمتابعه المستمره للبيانات والتحكم والرقابه المستمره والرصد والتحديد المستمر للمخاطر وتقييمها رأي الباحث

مما سبق يستنتج الباحث أنه مع تزايد إستخدام التحليلات في ظل بيئة التصنيع الحديثه والمعلومات الضخمة والمتنوعه تكنولوجيا من المتوقع أن يساعد ذلك في تنفيذ أعمال المراجعة بسرعه وبدقه متناهيه وتقييم ومتابعة فعالية المراجعة الداخليه في مجالات الرقابه الداخليه والحوكمه وإدارة المخاطر و إكتشاف الإحتيال فضلا عن تزويد الإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أصحاب المصلحه بتقارير وإستشارات سريعه ودقيقه من أجل إتخاذ القرارات الصحيحه في الوقت المناسب مما يدعم مكانه ودور ووظيفة المراجعة الداخليه

المطلب الثاني

التحديات التي تواجه المراجعة الداخليه في ظل بيئة التصنيع الحديثه تؤدي البيانات الضخمة إلي تغيير جذري في طريقة عمل الشركات ، ولا يمكن للمراجعة أن تتخلف عن هذا التطور فخدمات المراجعة الداخليه التقليديه مستمره بشكل جيد منذ عقود ، ولكنها تحتاج إلي تحديث لدمج تحليل البيانات من أجل

الإستفادة من إمكانياتها وتزويد الإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي في بعض الأحيان بتقارير وإستشارات سريعة ودقيقه إلا أن النمو الهائل للبيانات الضخمة وإدارتها تمثل تحديا كبيرا امام وظيفة المراجعة الداخليه ويمكن تقسيم التحديات التي تواجه المراجعة الداخليه نتيجة وجود البيانات الضخمة أربعة مجموعات يمكن تناولها بالدراسة كما يلي :-

- التحديات التي تتعلق بالمراجعة الداخليه ذاتها

فعلي الرغم من أن دمج تحليلات البيانات الضخمة في المراجعة الداخليه يمكن أن يؤدي إلي تحسينات كبيره في كل من السرعة والدقه إلا أن تحقيق ذلك قد يواجه بعض العقبات أو التحديات وقد طرح الباحث (SHARMA 2015) بمركز شركة المحاسبه والمراجعة الدوليه مجموعه من الأسئلة في مجالات مختلفه يمثل تحديا تواجه وظيفة المراجعة الداخليه نتيجة وجود البيانات الضخمة

كما أوضحت دراسة (Richins _et_al2017) أنه من الصعب علي المراجعين الداخليين إستخدام تحليلات البيانات الضخمة في أعمال المراجعة وذلك بسبب صعوبة الحصول علي المعلومات السياسيه وسط هذا الحجم الكبير من البيانات وضعف التدريب والإستثمارات غير الكافيه في تكنولوجيا المعلومات وعدم وضوح التكاليف بخصوص ذلك والمخاوف بشأن النتائج والتأكدات المضلله

أما عن معهد المراجعين الداخليين فقد حدد مجالات الخطر الرئيسي والتحديات التي تواجه المراجعة الداخليه نتيجة وجود البيانات الضخمة في ضرورة وضع قواعد لحوكمة البيانات الضخمة وخضوع برامج البيانات للضوابط العامه لتكنولوجيا المعلومات والامن والخصوصيه وجودة البيانات وإعداد التقارير ، حيث أشار المعهد إلي ان وضع أو إدخال البيانات ذات الجودة المنخفضه يؤدي بنا إلي بيانات غير صحيحه وبالتالي تقديم تقارير غير دقيقه وإتخاذ قرارات غير صحيحه من جهة الإدارة بناءا علي المعلومات المغلوطة ، حسث اشار المعهد إلي أنه علي الرغم من توافر معايير دوليه للمارسه المهنيه لعمل المراجع الداخلي ذات صلة بالبيانات

الضخمه منها معيار الكفاء ١٢١٠ ومعيار التخطيط ٢٠١٠ ومعيار الحوكمه ٢١١٠ إلا ان تلك المعايير غير كافيه وينبغي إستكمال المعايير مع دليل التنفيذ الخاص بكل معيار .

ب - التحديات التي تتعلق بالبيانات ذاتها

هي تحديات تتعلق بخصائص أو سمات البيانات الضخمه مثل

الحجم : حيث يشير حجم البيانات بشكل عام إلي حجمه بناءا علي معيار قياس المعلومات (BITS AND BYTES) وقد تزايد حجم البيانات بشكل كبير جدا وأصبحت البيانات ينمو بشكل كبير وبسرعه مذهله كل يوم ومن مصادر جديده ومتنوعه وتلعب وسائل التواصل الإجتماعي دورا كبيرا في جمع البيانات والمعلومات مما أدي لتضخم البيانات حيث ان تويتر تنتج ما يقارب ٧ تيرا بايت في اليوم الواحد و فيسبوك ينتج ما يقارب من ١٠ تيرا بايت تقريبا في اليوم الواحد قديما (منذ عام ٢٠١٢) وبلك يكون أمام المراجعين كم هائل من المعلومات والبيانات لا يمكن إدارتها بالإنظمه التقليديه مما يستلزم إدخال وتطبيق معارف مختلفه وتطور المبرمجيات التي تعتمد المعلومات .

التنوع : حيث يزداد تنوع البيانات مع إزدياد أعداد مستخدمي الإنترنت وتقنياتها ووسائل التواصل الإجتماعي ويمثل هذا التنوع في اشكال البيانات والمعلومات تحدي جديد للشركات والمراجعين الداخليين يستوجب ضرورة التعامل مع مجموعه متنوعه من البيانات المنظمه وشبه المنظمه والبيانات غير المنظمه هي التي تشكل الاغلبيه أكثر من ٨٠% من حجم المعلومات والبيانات يضاف إلي ذلك أن الحصول علي معلومات غير صحيحه من بين هذا الكم الهائل من المعلومات والبيانات ليس بالأمر اليسير ، خاصة إذا كانت المعلومات تتعلق بالمحاسبه

السرعه : أدي هذا التسارع الهائل في كم المعلومات وتضخم البيانات في السنوات الأخيره إلي تضاعف حجمها بشكل كبير جدا وهو ما تسبب في عدم قدره الشركات علي التحكم في البيانات الضخمه وأصبحت القرارات الناتجه عن إستعمال هذه البيانات الكبيره غير المنظمه إلي قرارات خاطئه غير صحيحه وبالتالي أصبحت

الحاجه ماسه إلي إقتناء أنظمه أو ادوات تضمن سرعه فائقه في تحليل البيانات الضخمه في الوقت الحقيقي .

القيمه : وتشير إلي مدي دقة البيانات عند إستخدامها في إتخاذ القرارات وتحدد قيمة البيانات بعدة عوامل أهمها - التكامل - الدقه - التنظيم - السرعه تمكن جميعها من دقة البيان مما ينتج عنه من معلومات صحيحه تؤدي إلي التحكم وإمكان السيطرة علي الشركات وحوكمه رأس المالي وخاصه في ظل هذه البيئه المتطوره وعصر تكنولوجيا المعلومات .

التحديات التي تتعلق بمعالجة البيانات وتشمل جميع التحديات التي تواجه البيانات الضخمه أثناء معالجتها أو المخرجات للمستفيدين ويمكن عرض تلك التحديات كما يلي :-
- إلتقاط البيانات وتسجيلها

حيث يقوم موفري البيانات الضخمه بجمع البيانات التي تخص منظمات الاعمال من المصادر المختلفه من خلال تطبيقات معينه أو أجهزة إستشعار تقوم بإلتقاط البيانات بناء علي معايير معينه تقوم إدارة الشركه بوضعها من خلال إستراتيجيه الشركه وأهدافها في التعامل مع البيانات الضخمه

معالجة الإستعلام - نمذجة البيانات والتحليل

حيث أن البحث والإسترجاع عمليه متكررة تجريها الشركات عبر موظفيها للتعقيب العشوائي داخل هذا الكم الضخم من البيانات والمعلومات بشكل مستمر ولكي تتغلب الشركات علي هذه المشكله يجب ان تعمل علي تحليل البيانات وتصديقها وتنظيمها بإستخدام محركات البحث الدلاليه القادره علي البحث والإسترجاع بفعاليه وتعتبر عمليه تحليل البيانات هي العمليه الأهم والأصعب والتي من خلالها تستطيع الشركات السيطرة علي البيانات الضخمه والإستفاده منها .

الخصوصيه PRIVACY

تعتبر الخصوصية مصدر قلق رئيسي وخصوصا فيما يتعلق بالبيانات الضخمه ، حيث ترتبط خصوصية البيانات بالإشعار ، والإستخدام ، والتخلص ، والجمع ، والحصول علي المعلومات أو موافقة المستهلك أو العميل وتجدر إشاره إلي أن

دور المراجعة الداخليه وأثرهما في تقويم الأداء المالي في ظل بيئة التصنيع الحديثه وتطور تكنولوجيا المعلومات
أحمد صالح عبدالمقصود عبدالله

٥٠% من البيانات الضخمة لا تتوافر فيها الخصوصيه كما تختلف خصوصية البيانات من دوله إلي أخرى فليس هناك إطار موحد مشترك ففي الولايات المتحده الأمريكيه تختلف خصوصية البيانات عنها في؟ أوروبا.

الحوكمة GOVERNANCE

نظرا لأن البيانات الضخمة تؤدي نحو الكثير من المعلومات الشخصية وبيانات المشروعات السريه ، أصبحت حوكمة البيانات الضخمة ضروريه لضمان جودة البيانات وبالتالي جديده المعالجة والتحليل التي تعتمد علي ذلك.

المهارات SKILLS

أوضحت شركة جارتنر المتخصصة في أبحاث تقنية المعلومات أنه في السنوات القليله القادمة سيتم الإعلان عن ٤٠٤ مليون وظيفة في مجال البيانات الضخمة علي مستوي العامل ولكن سيتم شغل ثلث هذه الوظائف فقط .

الخاتمه :

من جماع ما تقدم يمكن القول أن المراجعة الداخليه لها تأثير قوي وفعال في تقويم الأداء المالي للشركات والمؤسسات الإقتصاديه وغيرها من قطاعات الاعمال العامه والخاصه لما تعتمد من منهج دقة البيانات والمعلومات التي تقوم بالإداره بتحليلها ودعم أصحاب الاعمال – جهة الإداره بالمعلومات الصحيحه الدقيقه بما يمكنهم من إتخاذ القرارات الصحيحه ، وكذلك أثبتنا بالدراسة تعاضم الدور الذي تقوم به المراجعة الداخليه في ظل بيئة التصنيع الحديثه وتطور تكنولوجيا المعلومات وتضخمها وعلي الرغم من التحديات التي تواجه المراجعة الداخليه إلا أن المراجع له دور كبير وفعال في المحافظه علي أصول الشركات والمؤسسات وذلك بعد تأهيله التأهيلي العلمي والعمللي السليم والإعتماد علي المعايير الدوليه في المراجعة الداخليه

النتائج والتوصيات :

في ضوء النتائج السابقة توصى الباحث بالآتي:

-التأكد من توافر الكفاءة المهنية الإلزامية لفريق المراجعة الداخلية، والتأهيل العلمي والعملية لفريق المراجعة الداخلية بما يمكنها من أداء الدور المنوط بتقييم المخاطر، وضرورة وجود جهات متخصصة لتدريب العاملين الجدد في قسم المراجعة الداخلية وتطوير أقسام المراجعة الداخلية لدى المنظمات في ضوء التغيرات الحديثة، والمهام الخاصة بإدارة المخاطر.

- ضرورة تنظيم مهني للمراجعين الداخليين يهتم بالإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة وتنقيحها ووضع المعايير المصرية لتنماشى مع البيئة المصرية، ومن ثم تفعيل دور المراجعة الداخلية في جميع منظمات الأعمال لمالها من دور هام في تحسين الأداء وإضافة قيمة للمنظمة، وفحص جودة المراجعة الداخلية بمعرفة أطراف خارجية مثل المراجعين الخارجيين تتوافر لديهم الخبرة المهنية، لضمان أداء وظيفة المراجعة الداخلية بمستوى جودة عالي.

- وضع خطة استراتيجية من قبل إدارة المراجعة الداخلية لإدارة نموذج تحليل آثار الإخفاق FMEA ، وكذلك الإهتمام بمتابعة تنفيذ خطوات وجميع مراحل FMEAs ، وتوافر الموارد المطلوبة والدعم الفني من قبل الإدارة لجميع فرق FMEA.

- ضرورة تركيز المراجع الداخلي على الأخطار الهامة، التي تم تحديدها بواسطة الإدارة مخاطر إعداد التقارير المالية، وذلك في ظل تطوير عمله باستخدام المدخل الكمي لمواجهة وتقييم المخاطر.

- الإستفادة من النتائج التي توصلت إليها دراسة الباحث التحليلية من حيث تعظيم استخدام الأسلوب الكمي بإدارة المراجعة الداخلية للمنظمات بهدف الحد من مخاطر إعداد القوائم والتقارير المالية بها.

المراجع العربية

١. دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية - دراسة حالة سونلغاز -
شدري معمر سعاد - جامعة ابو مرداس - ٢٠٠٨/٢٠٠٩
٢. دور المراجعة الداخلية في تقييم الاداء المالي بالجامعات الحكوميه بولاية البحر الأحمر -
مجلة العلوم الإقتصادية - البحر الأحمر جامعه النيلين - د / أسعد مبارك جسين ٢٠١٦
٣. جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من إعادة إصدار القوائم الداخلية - دراسة تحليلية تجريبية د
/ نجوي محمود أبو جبل - أستاذ مساعد بقسم المحاسبه - كلية التجاره - جامعة طنطا ٢٠١٢
٤. دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات علي قطاع التأمين في المملكة العربية
السعودية للدكتور/ فهده بنت سلطان - د/ ماجده بنت عبد الله عثمان - أستاذ مساعد بقسم المحاسبه
كلية الإقتصاد والإداره - جامعة الملك ع العزيز - جده - المملكة العربية السعودية ٢٠١٧
٥. مدخل مقترح لتطوير المراجعة الداخلية في ظل بيئة البيانات الضخمة - دراسة ميدانية - د /
وائل حسين محمد - مدرس بقسم المحاسبه بمعهد القاهرة العالي للغات والترجمة الفوريه والعلوم
الإداريه بالمقطم ٢٠١٩
٦. المراجعة الداخلية كقيمة مضافه لدعم وتفعيل إستراتيجيات إدارة التكاليف في الشركات
المصريه د / محمد مصطفى محمد ع الرازق - مدرس المحاسبه والمراجعه - كلية التجاره -
جامعه عين شمس
٧. دور المراجعة الداخلية في تقسيم الأداء في المؤسسه الإقتصادية- دراسة حول متطلبات
الواحاح (تقرت ٢٠١٣-٢٠١٣-٢٠١٤) دراسه عام ٢٠١٥/٢٠١٦
٨. نطاق الرقابه الداخليه - الجمعيات الخيريه السعوديه لتنشيط التبرع بالأعضاء - بحث منشور
علي شبكة الإنترنت
٩. بحث بعنوان إدارة المراجعة الداخليه - بحث غير منشور - جامعة المجمعه
١٠. مراجعة ومراقبه داخلية في محاسبه المؤسسات العامه لتصميم وتطوير المناهج الفنيه -
المملكه العربية السعوديه
١١. المعوقات التي واجهت أنظمة الرقابه الداخليه بالمؤسسات العامه والمؤثره علي دورها في الحد
من الفساد المالي من وجهة نظر أعضاء موظفي ديوان المحاسبه اللبيني د / عبد النبي محمد فرج
- المعهد العالي للعلوم والتقنيه - مجلة آفاق الإقتصاديه ٢٠١٧
١٢. الإتجاهات الحديثه للمراجعه الداخليه ودورها في تقييم الأداء المالي - دراسة حالة بنك
الخرطوم - د / تهاني حسين ع القادر - كلية التجاره - جامعة النيلين - السودان ٢٠١٧

دور المراجعة الداخلية وأثرها في تقويم الأداء المالي في ظل بيئة التصنيع الحديثه وتطور تكنولوجيا المعلومات
أحمد صالح عبدالمقصود عبدالله

١٣. الإتجاهات الحديثه للمراجعة الداخليه ودورها في زيادة موثوقية التقارير الماليه أ/ اسامه عمر إبراهيم – جامعة النيلين – الخرطوم – السودان
١٤. المراجعة الداخليه ومهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسات مع دراسة حالة تصدير الغاز التابع للنشاط لتجاري – مجمع سونطراك – كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التيسير- بحث من متطلبات الحصول علي درجة الماجستير في المحاسبه – شعبان لطفى – ٢٠٠٤/٢٠٠٣

المراجع الأجنبيه

1. Furrier, Rodney J., " developing a working relationship with your external auditor, the internal auditor", Dec, 1981.
2. L. Collins, G. Vallin, audit et contrôle interne, Dalloz, 1986. 45- Jaque Renard, théorie et Pratique de L'audit interne, 3 eme édition, Les Editions d'organisation, Paris, 2000.
3. Knechel, Robert W., Auditing: Assurance and Risk, south western college publishing, New York, 2001.
4. Lemant. O: La conduite d'une mission d'audite interne, Dunod, Paris, 1995.
5. Porter, B., Principles of External Auditing, John Wiley and sons, 1997.
6. Sayer, L. B., Sayer's Internal Auditing, Tenth Ed., I.I.A. Inc, N.Y., 1996

المواقع الإلكترونية

- <http://www.c.hna.dz/aRaBE/ou-somme-nous.html>
- www.maatec.dz/Ship.php
- <http://kantz-REDHA BLOGSLa.com>