



الجمهورية العربية السورية

وزارة الداخلية
أكاديمية الشرطة
كلية الدراسات العليا
قسم العلوم الأمنية

المراجعة الداخلية ودورها في ترشيد النفقات في الأجهزة الأمنية

بحث مقدم لاستكمال متطلبات الحصول على دبلوم الأمن العام

إعداد الدارس:

عقيد / محمد عبدالاله أحمد عامر

إشراف

عميد.أ.م.د/ حمود محمد دبوان القديمي

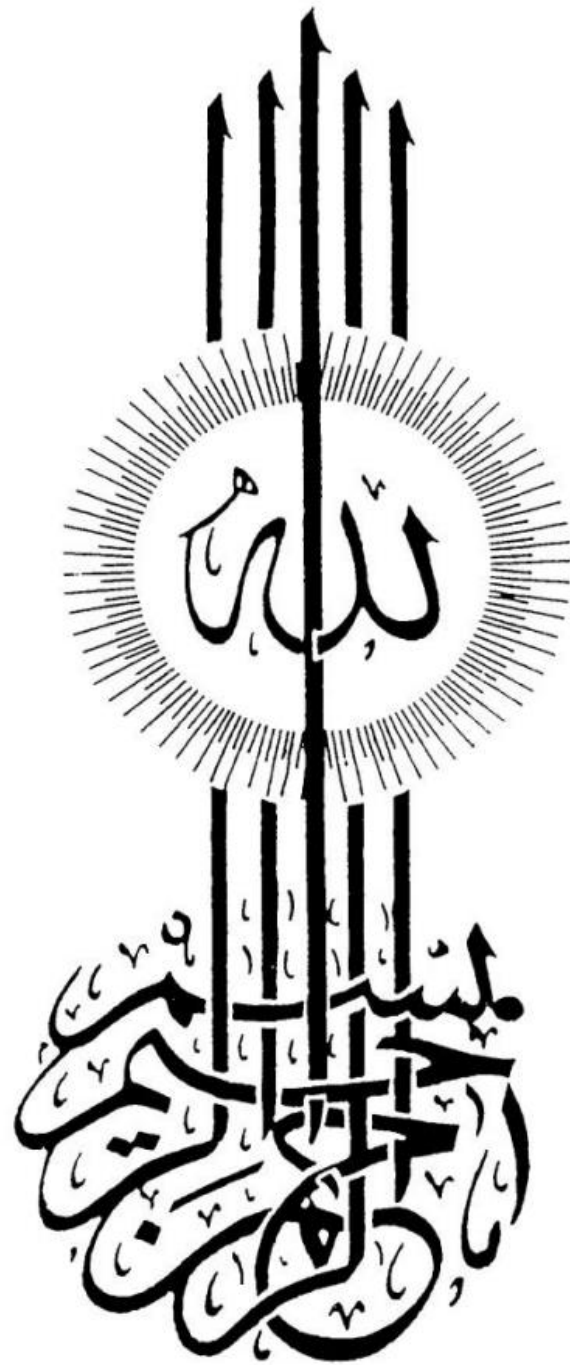
أستاذ القانون العام المشارك

بكلية الشرطة

مشرف البحث

العام الأكاديمي

١٤٤٤هـ - ٢٠٢٣م



قال الله تعالى :

﴿وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا

وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا﴾

الآية 67 من سورة الفرقان

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع الى من قال فيهما الحق جل وعلاء.....

[[وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا]] سورة (الإسراء) ..

* أبي الغالي على قلبي .

* إلى من جعل الله من نبض قلبها أول صوت يُسمع، ومن دفء حضنها أول مأوى يُسكن، أُمي الغالية .

* إلى شريكة حياتي، ومصدر سعادتي، نزوجتي الحبيبة .

* إلى بناتي من هُن ضياء حياتي .

إلى جميع أخواني وكل فرد في عائلتي الكريمة .

إلى كل صديق تشرفتُ بمعرفته خلال هذه المرحلة الدراسية .

إلى من نوروا مسيرتي الدراسية بعلمهم القيم وأخلاقهم العظيمة أساتذتي الأفاضل .

لكم جميعاً... يحفظكم الله ...

الباحث

شكر وتقدير

أنه في كثير من الحالات تضيق العبارات وتعجز عن الانطلاق، فنعجز عن الإفصاح عن ما في دواخلنا، وليس من وسيلة هناك إلا أن تتوسل اللغة من أجل ذلك، ولكي يكتمل عملنا هذا لا بد أن تتوجه أولاً بالحمد والشكر والثناء لله العلي العظيم الذي أعانني على إتمام هذا البحث.

ثم يشرفني أن أقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى الوالد الدكتور / حمود محمد القديمي الذي تولى مهمة الإشراف على هذه الدراسة، وعلى ما بذله من جهد مخلص أثناء إعدادي لها، فقد كان لتوجيهاته ونصائحه الأثر الكبير لما وصلت إليه هذه الدراسة.

كما لا يفوتني أن أشكر كل من ساعدني على إنجاز هذا العمل ولو بكلمة.

الباحث

المقدمة:

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين صلوات ربي علي
على آله أشرف الصلاة والتسليم
وبعد....

إنه في ظل ما تشهده بيئة الأعمال الحديثة من تطورات وتغيرات مستمرة في الجوانب
الاقتصادية والإدارية، والتنوع الكبير في احتياجات الأفراد والمؤسسات والجهات الرقابية، وما تبع
ذلك من تنامي الأدوار والمسؤوليات والأعباء الملقاة على عاتق الدولة، وخصوصا في ظل
العدوان على بلادنا.

ولم يعد تفعيل دور المراجعة الداخلية أمر اختياريا، وذلك لأنها أصبحت شريكاً فاعلاً في
وضع وتنفيذ خطط التنمية الإدارية والاقتصادية، بل وقد صارت ضرورة ملحة تسعى كافة أجهزة
الدولة إلى تحقيقه، وقد تركزت جهود العديد من أجهزة الدولة في الآونة الأخيرة على تحديد أهم
المشكلات التي يعاني منها القطاع العام، والتي تنتوع بين المشكلات التخطيطية والتنظيمية
والرقابية والإدارية، للعمل على وضع الآليات اللازمة للتغلب على هذه المشكلات، والتي كان
من أبرزها على سبيل المثال: التوجه نحو مراجعة وتعديل الأنظمة والتشريعات واللوائح التي تحكم
سير العمل في أجهزة ومؤسسات هذا القطاع، والعمل على تنفيذ عمليات إعادة الهيكلة الإدارية
والتنظيمية لهذه الأجهزة والمنشآت، بالشكل الذي يساعدها على إنجاز المهام والأهداف الموكلة
إليها على الوجه الأمثل، مع مراعات الأخذ بعين الاعتبار لمعايير المراجعة الداخلية التي تنظم
هذه المهام، إضافة إلى التركيز على بناء القدرات المؤسسية، وتعزيز دور التخطيط الاستراتيجي،
وتوفير الأدوات والإمكانات المتاحة نحو تفعيل المشروعات اللازمة لتحسين الأداء الاستثماري في
رأس المال البشري، والسعي قدماً إلى تطبيق مبدأ عمل الحكومة الإلكترونية في جميع المجالات
والتي تعتبر المراجعة الداخلية واحدة منها، وكذا تطبيق الترشيح في الإنفاق وما يرتبط بها من
ترسيخ لمبادئ المساءلة، والشفافية، والعدالة، والمشاركة، وتحسين كفاءة وفاعلية الأداء، والتركيز
على تحسين جودة الخدمات للمستفيدين منها، والسيطرة والترشيح في استخدام الموارد المتاحة في
أجهزة ومؤسسات القطاع العام.

مشكلة البحث:

إن مشكلة الدراسة تدور حول التقصي عن مدى قدرة المراجعة الداخلية على ترشيد النفقات في أداء الأجهزة الأمنية، لكون الأجهزة الأمنية بوزارة الداخلية متعددة المهام والمجالات، فقد تطرقنا في دراستنا هذه لأداء أحد منها والتمثلة بأداء الإدارة العامة للشؤون المالية وفروعها في الوحدات الأمنية التابعة لها فيما يتعلق بالأداء المالي؛ ومدى تحقق مبدأ الترشيح في الأنفاق وانعكاسه على الأداء الأمني.

وتكمن مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى قدرة المراجعة الداخلية على ترشيد النفقات في الأجهزة الأمنية؟

ولبغية الإلمام بهذا الموضوع بشكل أكثر يتوجب علينا أن نستنبط من هذا التساؤل تساؤلات

فرعية نوجزها على النحو التالي:

ما مفهوم المراجعة الداخلية؟

ما أهمية المراجعة الداخلية؟

ما أهداف المراجعة الداخلية؟

ما أنواع المراجعة الداخلية؟

ما المخاطر المؤثرة على المراجعة الداخلية؟

ما مبادئ المراجعة الداخلية؟

ما أبعاد المراجعة الداخلية؟

ما معايير المراجعة الداخلية؟

ماذا نعني بترشيح النفقات؟

ما مجالات ترشيح النفقات ؟

وماهي عوامل نجاحها؟

ما دور المراجعة الداخلية في ترشيح النفقات؟

أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

١- التعرف على مفهوم المراجعة الداخلية وأهميتها وأهدافها.

٢- بيان أنواع المراجعة الداخلية.

٣- توضيح مخاطر المراجعة الداخلية ومبادئها.

٤- التعرف على ماذا نعني بترشيح النفقات.

٥- التعرف على مجالات ترشيد النفقات.

٦- سرد الخطوات الواجب اتباعها عند ترشيد النفقات والاهتمام بعوامل نجاحها.

٧- توضيح دور المراجعة الداخلية في عملية ترشيد النفقات.

أهمية البحث:

إن أهمية هذه الدراسة تكمن في الحاجة الملحة لإيجاد مدخل رقابي والذي تعتبر المراجعة الداخلية أحد أدواتها الإدارية، حيث تعتبر هذه الأداة فاعلة وعنصر مهم لا يمكن الاستغناء عنها لكونها تعمل على تقييم الأداء المالي لإظهارها النواقص التي يتوجب استيفائها، والمساهمة في إدراج البعض من التصحيحات الممكنة، كما تساعد الجهات الحكومية على تحقيق أهدافها، وتتمثل أهمية هذه الدراسة في الأهمية العلمية والعملية، والتي سوف توضحها على النحو الآتي:

أ- الأهمية العلمية للبحث.

إن الأهمية العلمية تبرز فيما ستضيفه الدراسة إلى ما سبقها من دراسات حول هذا الموضوع، وما سوف تحققه في تحسين أداء الأجهزة الأمنية التابعة لوزارة الداخلية في الجمهورية اليمنية، ومواكبة التطورات في هذا الجانب لتقديم فائدة علمية ومرجع علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص.

ب- الأهمية العملية للبحث.

أما الأهمية العملية للدراسة فتتمثل في أهمية دور المراجعة الداخلية على ترشيد النفقات في الأجهزة الأمنية، وكيف يتم مساعدة متخذي القرار في عملية تطوير الأداء العملي فيها، حيث لاحظنا الاهتمام الكبير من قبل القيادة السياسية، وكذا قيادة الوزارة والمتمثلة بوزير الداخلية على تطبيق الجانب الرقابي في جميع قطاعات الوزارة، وسبل تطبيق مبدأ الترشيح للنفقات فيها، لما له من أثر في استغلال الموارد المتاحة، وتفعيل الممكن منها وبحسب الأولويات لدى القيادة.

فرضية البحث:

١- مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة الحكومية.

٢- المراجعة الداخلية هي عملية فحص شامل للعمليات المالية، والتي من خلالها يفترض مراعاة المعايير الخاصة بها والتي منها: (الأداء والتأهيل؛ معايير العمل الأمني؛ معايير إعداد التقارير).

٣- المراجعة الداخلية تقدم معلومات عن مستوى الأداء وتقوم بتحليل الانحرافات في الأداء الفعلي، وتقدم الاقتراحات اللازمة.

٤- مساهمة المراجعة الداخلية في عملية الترشيح للنفقات.

منهج البحث:

حتى يستطيع الباحث دراسة المشكلة، يقتضي أن يتحقق من أهداف هذه الدراسة، لذلك اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، وكذا التحليلي، واعتمدنا أيضاً على الدراسات السابقة معتمدين على بعض المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية ومفاهيم الترشيح المالي، فضلاً عن بعض المصادر والمراجع المتعددة التي تناولت هذا الموضوع.

مبررات اختيار موضوع البحث:

- رغبة الباحث في دراسة هذا الموضوع والإلمام به من جميع جوانبه، لأهميته وفائدته للباحث في مجال تخصصه العلمي والعملية.
- محاولة مواكبة التطورات في هذا الجانب لتقديم فائدة علمية ومرجع علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص.

تقسيمات البحث:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة مباحث يسبقها مطلب تمهيدي، وذلك على النحو الآتي:
مطلب تمهيدي: نشأة وتطور المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية.

المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: أنواع المراجعة الداخلية ومخاطرها ومبادئها وأبعادها ومعاييرها.

المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية ومخاطرها.

المطلب الثاني: مبادئ المراجعة الداخلية وأبعادها.

المطلب الثالث: معايير للمراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية ترشيح النفقات.

المطلب الأول: ماهية ترشيح النفقات العمومية ومبرراتها.

المطلب الثاني: مجالات ترشيح النفقات وعوامل نجاحها.

المطلب الثالث: المراجعة الداخلية أداة أساسية في ترشيح النفقات.

المطلب التمهيدي

نشأة وتطور المراجعة الداخلية

تمهيد وتقسيم:

سنتناول في هذا المطلب نشأة المراجعة الداخلية وتطورها، حيث يتوجب علينا أن نقوم قبل البدء بالحديث في هذا الجانب أن نفرق ما بين كلمة مصطلح النشأة ومصطلح التطور، كون النشأة تشير إلى بداية ظهور شيء ما، بينما التطور يشير إلى تغير وتحسين هذا الشيء مع مرور الوقت.

وبالنسبة للمراجعة الداخلية، فإن النشأة تشير إلى بداية استخدام المراجعة الداخلية كأداة للتحقق من السيطرة الداخلية، وصحة الحسابات المالية في القرن التاسع عشر، أما التطور فيشير إلى تحسين وتطوير دور المراجعة الداخلية بمرور الوقت، وتوسيع نطاق عملها لتشمل العديد من المجالات الأخرى الغير مالية، وتبني التقنيات الحديثة وتطوير مهارات المراجعين الداخليين لتحسين جودة الخدمات التي يقدمونها، وتعزيز دورهم في دعم نجاح المؤسسات التي يعملون فيها. لذلك سيتم تفصيل ذلك في فرعين نوجزهما على النحو التالي:

الفرع الأول : نشأة المراجعة الداخلية.

الفرع الثاني : تطور المراجعة الداخلية.

الفرع الأول

نشأة المراجعة الداخلية

تم الاعتماد على مهنة المراجعة الداخلية بناءً على حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع يستند على القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات والوقوف على مدى صحتها^(١).

(١) أ. أ/ أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مركز الدراسات والبحوث، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الجزء الأول، المملكة العربية السعودية، الرياض، ٢٠١٩م، ص ٥١.

فعلى سبيل المثال: كانت اللجنة التي قام بتشكيلها حاكم مدينة لندن في عام ١٢٩٨م، واللجنة التي شكلها حاكم مدينة بيزا الإيطالية في عام ١٣٩٤م، وقد ذكرهما " ليتلتون " في كتابه «ثورة المحاسبة» في عام ١٩٠٠م، وكانتا تهدفان بشكل رئيسي إلى اكتشاف أي تلاعب أو خطأ في إجراءات التصرف في الاعتمادات المالية المقررة للدوائر الحكومية في كل من هاتين المدينتين.

إن مهنة المراجعة الداخلية ظهرت في العقد الثالث من القرن التاسع عشر الميلادي في الولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر من العوامل التي ساعدت المؤسسات الأمريكية في تخفيض الثقل على المراجع الخارجي، وخصوصاً عندما عملت التشريعات الأمريكية بفرضها على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية، وإخضاع حساباتها للمراجعة الخارجية حتى يتم المصادقة عليها.

وبقي دور المراجعين الداخليين غير مُفعل بالشكل المطلوب، حيث لم تحض بالاهتمام اللازم في تلك الفترة، إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في المؤسسات الأمريكية في شكل تنظيم موحد بمدينة نيويورك سنة ١٩٤١م، وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين^(١).

وقد أصبح معهد المراجعين الداخليين هو المؤسسة القائمة على مهنة المراجعة الداخلية، وانتشرت فروعه في أكثر من ١٥٠ بلداً، وكانت تختص بالمراجعة المالية فقط، أما في وقتنا الحاضر فقد أصبحت مهنة المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها، في ترشيد الموارد واستغلالها بالأسلوب الأمثل، حيث أصبحت تختص بتقييم ومراجعة المجالات الإدارية والتشغيلية، إضافة إلى المراجعة المالية، فمنذ حوالي ثلاثين عاماً بدأ تفعيل دور المراجعة الداخلية، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالمراجعة الخارجية، وقد لاقت المراجعة الداخلية قبولاً كبيراً في الدول المتقدمة^(٢).

وأقتصر دور المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها، بحيث يشمل استخدامها الفحص والتقييم لمدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وبهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل

(١) معمر سعاد شكري: دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، ٢٠٠٩م، ص ٥١.

(٢) عبده أحمد عتاش: إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، جامعة طنطا، مصر، ٢٠١١م، ص ٥٧.

معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وأنعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة الداخلي، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة الداخلية يركز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية، ولكن بعد توسيع النطاق أصبح البرنامج يتضمن تقييم نواحي الأنشطة الأخرى.

وأدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة عام ١٩٤١م، وقام هذا المعهد بوضع المعايير اللازم الالتزام بها عند ممارسة هذه المهنة، ويجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه^(١).

وبالرغم من أهمية المراجعة الداخلية باعتبارها أحد الدعام الأساسية لنظام الرقابة الداخلي، إلا أنها تعتبر وسيلة مستقلة لم يتم الاعتراف بها والإقرار بأهميتها إلا حديثاً، حيث كانت المنظمات تستخدمها كتقليد يُتبع لمواجهة ظروفها وحاجتها الخاصة، دون تحديد واضح لمفهومها وأهدافها وسلطاتها ومسؤولياتها ومعايير ادائها، فكان الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية في بداية تكوينها هو هدف وقائي، وكان عمل المراجع الداخلي مقتصر على الأعمال الروتينية التي تتضمن اكتشاف الأخطاء إن وجدت، وكذلك حماية الأصول.

وكانت أيضاً تعتبر المراجعة الداخلية عند ظهورها أداة رقابة ضد الأخطاء، وهدفها يقتصر على اكتشاف الأخطاء وحماية الأصول، ولكن اللافت في الأمر أنه عند ظهور المراجعة الداخلية منذ قبل ما يقارب حوالي الثلاثين عاماً لاقت قبولاً كبيراً في الدول المتقدمة، وكان دورها يقتصر في بادئ الأمر على مراجعة العمليات المحاسبية المالية التأكد من صحة تسجيلها واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع اتساع المنشآت أصبح من الضروري توسيع عمل المراجعة الداخلية، بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات^(٢).

ولا ننسى أن ظهور البنوك وشركات التأمين أدى أيضاً إلى ظهور الحاجة للمراجعة الداخلية لكي تقوم بمراجعة العمليات أول بأول، و زادت الحاجة أيضاً للمراجعة الداخلية نتيجة لاتساع حجم المنشآت وشركات الأموال، وذلك لما تضمنت من فصل بين ملكية المشروع وإدارته، مما جعل

(١) عمار بن عبدالله العمار: الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية، ر.ط ٢، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، المملكة السعودية، ٢٠٢٠م، ص ١٩.

(٢) زاهية توام: التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقها في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التدبير، جامعة الجزائر، الجزائر، ٢٠١٦م، ص ٦.

المساهمين يقومون بتعيين مراجعين للحسابات كوكلاء بأجر للقيام بمراجعة الأعمال داخل المنشآت.

إن المراجعة الداخلية نشأت بسبب الحاجة إلى التدقيق في الحسابات والوقوف على مدى صحتها، وزادة تلك الحاجة بزيادة الأتساع في المنشآت وأحجامها.

فالمراجعة بمعناها اللفظي تعتبر "هي التحقق من صحة الأرقام والقيود والقوائم المالية والكشوفات والرواجع"، أما معناها المهني فيقصد به "فحص الحسابات والدفاتر والمستندات فحصاً دقيقاً بحيث يتمكن المراجع من الاقتناع بأن الميزانية العمومية أو الحسابات لأي فترة زمنية يدلان دلالة صادقة على المركز المالي"، وإن حسابات الأرباح والخسائر أو الفائض أو العجز يعطي صورة مماثلة لنتيجة أعمال المدة المالية^(١).

أما بالنسبة للمراجعة الداخلية في الجمهورية اليمنية فإن ارتباط عملية استحداث وظيفة المراجعة الداخلية وتطوير أدائها كان للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الدور الأساسي والداعم في هذا الشأن، وذلك انطلاقاً من رؤيته لمدى العلاقة الوثيقة بين وظيفة المراجعة الداخلة ودورها الرقابي في الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز، ووظيفة المراجعة الخارجية التي يقوم بها الجهاز في تلك الوحدات، وما توفره المراجعة الداخلية من أساس للحكم من خلاله على مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والاعتماد عليها من عدمه عند تنفيذ المراجعة الجوهرية في تلك الوحدات، إضافة إلى ما تلعبه المراجعة الداخلية من دور رقابي في كل وحدة بهدف حماية المال العام وتقليل فرص الغش والأخطاء والهدر للمال العام والحد من المخالفات ومظاهر الفساد، وبذلك تعتبر المراجعة الداخلية أحد العناصر الأساسية في نظام الرقابة والمراقبة الداخلية للجهات الحكومية والمؤسسات الخاصة في اليمن.

وفي العام ١٩٨٦م قام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بتقديم مقترح للحكومة بإنشاء إدارة المراجعة الداخلية في وحدات القطاعين العام والمختلط، والذي صدر بموجب القرار رقم (٢٥) لسنة ١٩٨٦م قضى بإنشاء إدارة المراجعة الداخلية في تلك الوحدات، وكذا تحديد مهامها واختصاصاتها

(١) محمد عبدالرحمن إدريس سبيل وآخرون: الاتجاهات الحديثة في اساليب ومعايير المراجعة الداخلية، ورقة

مقدمة للتدريب في المعهد العالي للزكاة، الخرطوم، السودان، ٢٠١٢م، ص ٣.

والمطلوبات المهنية لأداء مهامها باستقلالية وموضوعية وحياد، وقد بدأ العمل بآلية المراجعة الداخلية في الجمهورية اليمنية بعد اتحاد الجمهوريتين اليمن الشمالية واليمن الجنوبي في عام ١٩٩٠م^(١). فضلاً عن ذلك تضمن القرار الجمهوري رقم (٥) لسنة ٢٠١٠م الإشارة إلى دور المراجعة الداخلية في تحسين الكفاءة والفاعلية وتطوير العمليات والإجراءات الداخلية، ومنذ ذلك الحين تم تطوير آلية المراجعة الداخلية في اليمن لتتناسب مع التحديات الجديدة التي تواجه المؤسسات، مثل تزايد حجم الأعمال والتعاملات المالية وتطور التكنولوجيا والتحول الرقمي . وتعمل هيئة الرقابة المالية والإدارية على تطوير مهارات المراجعين الداخليين، وتوفير الدعم اللازم لهم لتحسين جودة الخدمات التي يقدمونها، وتعزيز دورهم في دعم نجاح المؤسسات التي يعملون فيها، وتجدر الإشارة إلى أن الواقع العملي للمراجعة الداخلية في اليمن، اقتصر مهامه على تقييم وتحسين السيطرة الداخلية والتحقق من صحة الحسابات والتقارير المالية، وتقييم الأداء وتحديد المخاطر والتحقق من الامتثال للمعايير واللوائح المحلية والدولية^(٢).

الفرع الثاني

التطور التاريخي لمهمة المراجعة الداخلية

يرى الباحثون أن مهنة المراجعة الداخلية منذ نشأتها وإلى الآن في حالة من التطور والمواكبة للتغيرات التي تحدث في مجال المحاسبة، سواء بإصدار المعايير المنظمة أو بزيادة الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، أو التوسع في أهدافها، وأنعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة، حيث كان في السنوات الأولى يتركز الدور فقط على مراجعة العمليات المالية، ثم توسع البرنامج ليشمل تقييم العديد من الأنشطة الأخرى، لذلك برزت العديد من العوامل التي ساعدت على تطوير المراجعة الداخلية وكان أهمها^(٣):

- ١- الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش .
- ٢- ظهور المنشأة ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.
- ٣- التقدم العلمي الكبير في مجال استخدام الحاسب الآلي .

(١) المادة رقم (٥) من القرار الجمهوري رقم (٥) لسنة ٢٠١٠م، بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية لوحدة الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط، الجريدة الرسمية، العدد (١٩)، يناير ٢٠١٠م.

(٢) عبدالباري محمود الخرساني: ورشة العمل التقييمية لأوضاع المراجعة الداخلية، مجلة الرقابة، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، العدد - (١٩)، صنعاء، الجمهورية اليمنية، ٢٠١٠م، ص ٤١-٤٢.

(٣) عمار بن عبد الله العمار: الإطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ١٩.

٤ - الحاجة إلى كشوف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً .

وبعد التكوين لهذه المهنة خطوة متقدمة نحو الاهتمام بالاتجاه المهني للمراجعة الداخلية، حيث ومنذ النشأة تم العمل على تطوير مهنة المراجعة الداخلية وتنظيمها، وفي عام ١٩٨٤م قام معهد المراجعين الأمريكي بتشكيل لجان تقوم بدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وقام بتطوير معايير وآداب وسلوكيات المهنة، الأمر الذي أوجد إطاراً مهنيّاً وأخلاقياً للمهنة. ويرى آخرون بأن العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية ترجع إلى تطور نظرة المجتمع الاقتصادي لوظيفة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، وقد أسهمت كثير من العوامل في ظهور الحاجة إلى وظيفة المراجعة الداخلية داخل المنشآت، ومن هذه العوامل ما هو مهني ومنها ما هو أكاديمي، حيث كانت المراجعة الداخلية قديماً تمارس من قبل موظف يعمل داخل المنشأة كي يتصيد أخطاء العاملين فيها، وكان هدفها الأساسي حماية الأصول وكشف الأخطاء والغش، حيث كانوا يُطلقون على المراجع الداخلي لفظ جاسوس الإدارة أو عين الإدارة من قبل الأشخاص الذين كانوا يقومون بمراجعة أعمالهم، وكان المراجع الداخلي في خدمة إدارة الشركة، وبعد ذلك ظهرت عوامل أدت إلى تغيير نظرة الإدارة والشركات والمجتمع إلى المراجعة الداخلية وأدت إلى زيادة أهميتها^(١).

ويمكننا عرض أهم هذه العوامل فيما يلي^(٢):

١ - اتساع حجم المنشآت والشركات وتعقد عملياتها، ففي اتساع حجمها وتشعب نشاطها صعوبة في إدارتها إدارة فعالة مباشرة نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، واستخدام عدد كبير من العاملين قد أدى إلى فقدان الصلة المباشرة التي كانت قائمة عندما كان حجم المنشأة صغيراً من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع العمليات، وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة من ناحية أخرى، الأمر الذي أوجب استخدام نظم رقابة داخلية، وحتى تطمئن الإدارة على سلامة نظم

(١) محمد عبدالرحمن إدريس سبيل وآخرون: الاتجاهات الحديثة في أساليب ومعايير المراجعة الداخلية، مرجع

سابق، ص ١٤.

(٢) د. احمد قائد نور الدين : التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر، الاردن - عمان

٢٠١٥، ص ١١٥.

الرقابة الداخلية، كان لا بد من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها داخل المنشأة.

٢- حاجة الإدارة العليا المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة، وبصفة دورية ومستمرة، حيث تقوم البيانات والمعلومات الإدارية والمحاسبية الدقيقة على مساعدة الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، وهذا يتطلب وجود وظيفة المراجعة في المنشأة، كي تتأكد من دقة هذه المعلومات والبيانات وسلامتها قبل تقديمها للإدارة العليا، علاوة على ذلك يرى البعض أن مسؤولية المراجعة الداخلية قد توسعت لتشمل مراجعة العمليات، وتقديم الاستشارات والاقتراحات في تحسين العمليات، باعتبارها وسائل لزيادة العائد^(١).

٣- رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة للأطراف الخارجية، الأمر الذي يجعل الإدارة تظهر بالمظهر الحسن تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة أو الجهات الخارجية الأخرى، فتكون بذلك مجبرة على أن تقدم البيانات الصحيحة إلى هذه الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات، فإذا كانت هذه البيانات خاطئة أو مضللة أو تأخر موعد تقديمها، فإن ذلك يوقع الإدارة في عقوبات تنص عليها قوانين مختلفة، فيتوجب على الإدارة أن تكون بياناتها حاضرة وصحيحة عند الطلب، ولا يتسنى لها ذلك إلا إذا أعدت نظاما فعالا للرقابة الداخلية، ويكون للمراجعة الداخلية دور كبير في تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية بشكل فعلي.

٤- ظهور المنشآت ذات الفروع وتزايد نطاق العمليات الدولية أدى إلى ضرورة إيجاد وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك بهدف ضمان سلامة العمل في تلك الفروع، ويتم ذلك عن طريق إرسال المراجع الداخلي إلى هذه الفروع لمراجعة أعمالها ولمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات، حيث تتزايد أهمية وظيفة المراجعة الداخلية كلما انتشرت أعمال الشركة جغرافيا^(٢).

٥- التطورات التكنولوجية المتقدمة آثار مخاوف جديدة لدى المنشآت، تتعلق بأمن الأصول وحمايتها وبأمن البيانات والمعلومات، الأمر الذي يقتضى على المنشآت أن تصمم نظم الرقابة وتنفذها كي تتمكن من خلالها إدارة المخاطر على نحو ملائم، حيث جعلت تلك التطورات المتقدمة دور المراجعة الداخلية أكثر أهمية بشكل واضح، ويعد التنفيذ للمراجعة الداخلية أمراً

(١) <https://ae.linkedin.com/pulse/-amro-tantawy>

، تاريخ النشر ٢٠٢٠/١/٤م، تاريخ الزيارة ٢٠٢٣-١٠-٢٣م.

(٢) محمد عبدالرحمن إدريس سبيل وآخرون: الاتجاهات الحديثة في اساليب ومعايير المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ١٥.

مهماً في تصميم نظم البيانات الجديدة وتطويرها، حيث يسمح ذلك للمنشآت بتصميم أساليب الرقابة الداخلية في النظم الجديدة، بدلاً من أن يتم مراقبتها بعد التصميم الفعلي، علاوة على ذلك مكنت التقنيات الجديدة المراجع الداخلي من أداء اختبارات المراجعة والقيام بالتحليلات بشكل أسرع وأكثر جدوى اقتصادية^(١).

٦- تحول مهنة المراجعة الخارجية إلى مراجعة اختبارية، حيث كان يقوم مراجع الحسابات الخارجي بمراجعة تفصيلية للعمليات كافة عندما كان حجم الشركة صغيراً ونشاطها محدوداً، ولكن بأتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدها أصبح من المتعذر القيام بمراجعة شاملة، وحتى إذا كان ذلك ممكناً، فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية أمام هذا التحول، فكان لا بد من أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال، وتعد وجود المراجعة الداخلية بالشركة من أهم أركان نظام الرقابة الداخلية الفعال.

٧- الزيادة في حالات فشل المنشآت والشركات وإفلاسها في الولايات المتحدة في الأربعينيات من هذا القرن، حيث أجريت العديد من الدراسات والبحوث حول أسباب هذا الفشل والإفلاس، وخلصت الدراسات إلى أن السبب يرجع في ضعف الأداء الرقابي فيها، نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة، أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة، أو غياب وظيفة المراجعة الداخلية، لذا بدأ الاتجاه نحو ضرورة الاعتراف بالمراجعة الداخلية ودورها^(٢).

٨- ظهور المنشآت المالية الكبيرة مثل البنوك وشركات التأمين وما يتطلبه هذا النوع من المنشآت إلى مراجعة مستمرة ودقيقة أولاً بأول، وقبل حدوث العمليات وبعدها للتأكد من سلامتها ودقتها، فإن الأمر يحتاج إلى تخصيص قسم مستقل للمراجعة الداخلية للقيام بهذه المهام، خصوصاً وإن الوقوع في أية أخطاء أو غش في مثل هذه الشركات يؤثر على سمعتها المالية والتشغيلية من جهة وعلى الاقتصاد العام من جهة أخرى^(٣).

إن هذه العوامل وغيرها دفعت الإدارات إلى استحداث إدارة للمراجعة الداخلية، لتكون أداة تقييمية موضوعية تعمل على تقويم نظم للرقابة الداخلية وتطويرها، والقيام ببعض الأنشطة الأخرى بهدف تحسين ظروف عمل المنشأة مهما كان شكلها، وتقويم المخاطر المختلفة التي تحيط بها ورفع مستوى الحوكمة في المنشأة من خلالها، لأن المراجعة الداخلية ليست مجرد مطابقة

(١) د. احمد قائد نور الدين : التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، مرجع سابق، ص ١١٦.

. تاريخ الزيارة ٣ / ٢٠٢٠م ، تاريخ النشر ١٠-٢٣م <https://ae.linkedin.com/pulse/amro-tantawy> (2)

(٣) د. احمد قائد نور الدين : التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، مرجع سابق، ص ١١٧.

المستندات مع الدفاتر ووضع العلامات التي تفيد بصحتها الحسابية والمحاسبية أو أن المراجع مسؤولاً فقط عن التأكد من تطبيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وعن التوازن الحسابي للقائمة المالية وصحتها من الناحية الشكلية، بل لديه مسؤولية كبيرة تتضمن ما وراء الدفاتر والسجلات والنماذج، وأن عليه أن يتحقق من جدية العمليات واستكمالها ومطابقتها حسب الضوابط واللوائح والمنشورات التي تصدرها الدولة في مرافقها المختلفة، وكذلك الحال عن ما تصدره الإدارة العليا في القطاع الخاص، وقد لا يتوقف الأمر عند ذلك الحد بل قد يذهب إلى أبعد من ذلك حتى يكون تقريره قد حاز رضا جميع وجهات النظر، وفي ذلك تطبيق وتدريب على كيفية تكيف القواعد النظرية على النواحي العملية وما ينتج عند التطبيق من مشاكل عملية.

وهناك من أشار إلى العوامل التي أدت إلى تطور المراجعة الداخلية واتساع نطاقها لتتلخص في الآتي^(١):

أ- اضطرار الإدارة العليا للمنشأة لتفويض السلطات والمسؤوليات للإدارة الوسطى والقاعدية وذلك للتوسع الذي حدث في المؤسسات المالية، وتبعاً للتطورات الحديثة في الحياة الاقتصادية، ولكي تقوم الإدارة العليا برسم السياسات والخطط لذلك، كان لابد من إنشاء آلية تطمئن بها على حسن سير الأداء في القطاع الخاص والعام، فقد تعددت الوحدات وتعددت المسؤوليات، ولتحديد تلك المسؤوليات لابد من المراقبة على الأموال لتطمئن الدولة من حسن سير الأداء الإداري والمالي والمحاسبي بتطبيق النظم المحاسبية ونظم الضبط الداخلي والقوانين واللوائح.

ب- إن المراجع الداخلي المدرب تدريباً كافياً يجد فرصة كافية ومضمونة للقيام بالوظائف الرئيسية بالمنشآت وذلك لتوفر الثقة فيه، إذ يكون قد تعمقت مفاهيمه على جميع أعمال المنشأة، والذي يظهر من خلال التقارير الدورية والملاحظات والمناقشات والتوصيات التي توضحها تلك التقارير، وتؤدي إلى تحسين أعمال المنشأة، وبذلك يكون قد حقق الهدفين الرئيسيين للمراجعة الداخلية وهما^(٢):

✕ حماية الممتلكات والمصالح.

✕ البناء والإصلاح.

(١) محمد عبدالرحمن إدريس سبيل وآخرون : الاتجاهات الحديثة في أساليب ومعايير المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٥ ، ٦.

(٢) عمار بن عبد الله العمار: الإطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٢٧.

ج- إن المراجع الداخلي يقدم مساعدة كبيرة للمراجع الخارجي بما يطمئنه على صحة الأداء وسلامته، مما يجعله يركز في مراجعته على مناحي ضعف معينة، ولكن يجب ملاحظة المراجع الخارجي إن شك في كفاءة المراجع الداخلي فله إن لا يعتمد على مراجعته ويقوم بما يراه من مراجعة وفق قانونه والأساليب التي يرى إتباعها، وفي ذلك منقصة كبيرة في الثقة بالمراجع الداخلي يجب إن تؤخذ في الاعتبار^(١).

أما بالنسبة للجمهورية اليمنية، فإن التطور الذي واجهته مهمة المراجعة الداخلية في مختلف الدول التي تعتمد في مهامها على المراجعة الداخلية، أنعكس عليها أيضا كونها أحد الدول التي قد أدرجت في هيكلها الإداري مهمة المراجعة الداخلية، وكان لابد عليها أن تواكب هذا التطور^(٢).

ففي عام ١٩٩٩م تقدم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مقترح بإنشاء إدارة الرقابة والتفتيش في الجهاز الإداري للدولة، والذي بموجب صدر القرار رقم (٢١٧) لسنة ١٩٩٩م تكون مهمة المراجعة الداخلية من ضمن مهامها، ولكن عقب هذا القرار تم إصدار قرار جمهوري رقم (٥) في سنة ٢٠١٠م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية ب وحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط ، حيث نصت المادة (٤/ أ) في الفصل الثاني منه على أن يتم إعادة إنشاء وتنظيم الإدارة المختصة بأداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية في الجهاز الإداري للدولة ووحدات القطاع الاقتصادي ووحدات السلطة المحلية تسمى (إدارة المراجعة الداخلية)، ويتم تنظيم عملها وطرق وأساليب أدائها لمهامها واختصاصاتها وواجباتها الرقابية في ضوء المعايير المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، وكذا دليل الإجراءات التفصيلي والبرامج الإستراتيجية للاستئناس بها في ممارسة الإدارة لمهامها وتتبع هذه الإدارة مباشرة المسئول الأول في كل وحدة وتخضع لإشرافه، كما نصت المادة (٢٥) من القرار ذاته على أن: يلغى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٢١٧) لسنة ١٩٩٩م بشأن تحديد مهام واختصاصات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش ب وحدات الجهاز الإداري للدولة، وكذا قرار مجلس الوزراء رقم (٢٥) لسنة ١٩٨٦م، بشأن إنشاء إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة وشركات القطاعين العام والمختلط.

(١) محمد عبدالرحمن إدريس سبيل وآخرون : الاتجاهات الحديثة في اساليب ومعايير المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٨.

(٢) عبدالباري محمود الخرساني: ورشة العمل التقييمية لأوضاع المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٤١، ٤٢.

ومن خلال ما سبق، يتضح أن المراجعة الداخلية نمت وأتسع نطاق عملها ليشمل مجموعة واسعة من المؤسسات والشركات والمنشآت الحكومية والمنشآت الغير ربحية، بهدف تحسين العمليات والإجراءات الداخلية وتعزيز الامتثال والسيطرة الداخلية، وتقديم النصائح والتوصيات، والتي من شأنها تعمل على تحسين سير الأعمال، حيث صاحب هذا النمو العديد من التطورات في جانب الأداء والأدوات المستخدمة، لما في ذلك من دور في سرعة الوصول للمعلومات وتحليلها وبأكثر دقة، واصبحت أيضاً أكثر توجهاً في تقديم التوصيات بدلاً من التركيز على المراقبة فقط، كما أصبحت أكثر اهتماماً بتحليل وتقييم المخاطر وتوجيه الأولويات وفقاً للأهمية، كونها اعتمدت في مصادرها أكثر على البيانات والمعلومات المتاحة داخل المنشأة، والقيام بتحليلها وفقاً للأداء والعمل على توجيهها وصياغة التوصيات لها^(١).

(١) ولاء فريد: دور الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وأساليب إدارة المخاطر في البنوك الإسلامية، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد - (٣٧)، ٢- تشرين الثاني-٢٠٢١م، ص ٦٧.

المبحث الأول

ماهية المراجعة الداخلية

تمهيد وتقسيم:

أدى التطور العلمي والنمو في مجالات النشاط الاقتصادي الى كبر حجم المشروعات وتشعب اعمالها ووظائفها وصعوبة أدائها وتعدد مشاكلها، وقد أدى ذلك الى التطور في مفهوم المراجعة الداخلية، وكانت الرقابة الداخلية تعتمد في عملية التأكد من فاعليتها على المراجعة الداخلية كونها عنصراً هاماً فيها، وكلما كبر حجم المنشأة كلما زادت الحاجة الى توفير وتطوير نظام مراجعة داخلي فعال، بحيث تواكب المراجعة الداخلية نشاطات المنشأة، سواء كان نشاط إداري أو مالي؛ إذ أن وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتمياً لكل عملية من عمليات المنشأة، والتي تعتبر من العمليات النقدية، والتي تحتاج للمراجعة بغرض اكتشاف أي اختلاس أو تلاعب بها. وبناءً على ذلك، سنتناول في هذا المبحث مفهوم المراجعة الداخلية وأهميتها وأهدافها، في ثلاثة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية.

المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية.

المطلب الأول

مفهوم المراجعة الداخلية

سنتناول في هذا المطلب مفهوم المراجعة الداخلية والتعرف على التغيرات التي لحق بهذا المفهوم، حيث كان مفهوم المراجعة الداخلية في بادئ الأمر مفهوم تقليدي، كونها كانت تعتبر خدمة ونشاط يتبع الإدارة المالية بالمنشأة، وتتحصر مهامها في التأكد من صحة العمليات المالية وتعقب الغش والأخطاء لهدف خدمة المدير والإدارة العليا للمنشأة، ثم توسع مجال عمل المراجعة الداخلية لتشمل جميع أعمال المنشأة المالية والغير المالية، حيث كانت ولا زالت المراجعة الداخلية تعتبر من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها المنشآت للتحقق من فاعلية الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة.

وسيتم توضيح ذلك في فرعين على النحو الآتي:

الفرع الأول: المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية.

الفرع الثاني: المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية.

الفرع الأول

المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية عنصراً هاماً من عناصر الرقابة الداخلية، حيث يتركز المفهوم التقليدي لها في عملية المراجعة للعمليات والأنظمة والتحكم الداخلي في المنشآت والمؤسسات بهدف تحسين الكفاءة والفعالية، والتأكد من تحقيق الأهداف الكلية لها.

لذلك عرفت بأنها: « نشاط مستقل يقوم به متخصص داخل المنشأة، لكونه تعتبر وسيلة فعالة تهدف إلى مساعدة الإدارة في التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل الحماية للأصول وضمان دقة البيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية، والهادفة للحصول على أكبر كفاية إنتاجية»^(١).

بمعنى أن المراجع الداخلي يتوجب أن يكون دائماً متواجد في المشروع، لكي يستطيع التعرف على كل نواحي النشاط وإجراءاته، بخلاف المراجع الخارجي الذي غالباً ما يتواجد في نهاية الفترة المالية، أو على فترات متقطعة في المشروع، وأيضاً يعتبر الهدف الأسمى لها هو التحقق من عملية التنفيذ لسياسة المنشأة، والتركيز على دقة البيانات المحاسبية التي من شأنها تحافظ على القدرة الإنتاجية للمنشأة.

وعُرفت المراجعة الداخلية أيضاً على أنها: « نشاط محايد يتم داخل المنشأة، بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية، باعتبارها أساساً تقدم خدمات وقائية للإدارة، وتعتبر نوع من أنواع الرقابة التي تعمل عن طريق قياس فاعلية أنواع الرقابة الأخرى، ويهتم تقييمها بالعمليات ذات الطبيعة المحاسبية والمالية».

كما عرّف آخرون المراجعة الداخلية بأنها : « عملية يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة، وذلك لتعقب الأخطاء، وحماية موارد وأصول المنشأة من الغش والتلاعب»^(٢).

وعرّف مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز المراجعة الداخلية على أنها تعبر عن: «مراجعة الأعمال والسجلات التي تتم داخل المشروع وبصفة مستمرة، بواسطة موظفين يخصصون

(١) تاريخ الزيارة ٢٢-٠٩-٢٠٢٣م، تاريخ النشر ١٤ يناير 2020 م، للمزيد يراجع الرابط التالي: <https://ae.linkedin.com/pulse/>

(٢) أ. أ/ أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مرجع سابق، ص ٤٨ - ٤٩.

لهذا الغرض، وقد تشتمل المراجعة الداخلية خاصة في بعض المشروعات الكبيرة على أمور لا تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية.

وتوسعت المراجعة الداخلية في القيام بالمراجعة المالية، لتشمل أيضاً العمليات السائدة في المنشأة، ثم أخذت تناقش المشاكل التي تواجهها عند القيام بهذه المراجعة، مما ساعد هذا الأمر على ظهور المبادئ الأساسية ومستويات الأداء الفني، وقد أدى ذلك بقيام المراجعين بتكوين أول منظمة مهنية لهم، وهي مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٤١م^(١).

وبتغير الظروف الاقتصادية والمفاهيم الإدارية، عاد مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي لمراجعة هذا المفهوم والعمل على تعديله ليتوافق ويتناسب مع الأعمال والتطورات، وذلك بإصدار قائمة معدلة، لمسؤوليات المراجع الداخلي سنة ١٩٥٧م جاء فيها، تعرف المراجعة الداخلية بأنها: «نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة، أو قسم داخل المنشأة، للقيام بفحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية، وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه المنشأة، وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا، كما أنها رقابة إدارية يكون عن طريقها قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى»^(٢).

فلو تأملنا في التعريف السابق، فإنه يتضح لنا أن المراجعة الداخلية تعتبر وظيفة تختص بفحص وتقييم الأنشطة التنظيمية بصورة مستمرة، للوقوف على مدى كفاءة الأداء، ورفع التقارير للإدارة العليا، بمعنى أنه أضيف لهذه المهمة دور جديد، وهو (التقييم)، والذي لم يكن ضمن مهام المراجعة الداخلية في المفهوم السابق.

إن المتتبع لمفهوم المراجعة الداخلية في قوائم المسؤوليات السابقة، يدرك بأن الهدف منها يكون دائماً خدمة الإدارة^(٣).

وفي عام ١٩٧١م أصدر معهد المراجعين الأمريكيين تعريفاً جديداً للمراجعة الداخلية، جاء فيه أن المراجعة الداخلية تمثل نشاطاً تقييمياً محايداً داخل المنشأة، لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة، فهي تعتبر جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس فعالية نظم الرقابة الأخرى وتقييمها.

(١) أحمد صالح العمرات: المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير للطباعة والتوزيع، الأردن - عمان، ١٩٩٠م، ص ٣٦.

(٢) مرجع سابق، تاريخ النشر ١٤ يناير، 2020 للمزيد يراجع الرابط التالي: <https://ae.linkedin.com/pulse/>

(٣) د. أحمد قائد نور الدين : التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، مرجع سابق، ص ١٢٠.

وعرفها البعض أيضاً على أنها: « أداة للرقابة المالية والمحاسبية المستمرة التي تهدف بشكل أساسي إلى اكتشاف الغش والخطأ، والحفاظ على دقة السجلات المالية والمحاسبية، وحماية أصول المنشأة »^(١).

ومن خلال ما تناولناه من مفاهيم نلاحظ أن الفترة من عام ١٩٤١م وحتى عام ١٩٧٧م، ركز توجه المعهد الدولي للمراجعين الداخليين من خلال إصداراته المختلفة على أن الهدف الأساسي من وظيفة المراجعة الداخلية هي تقويم الأمور المالية والمحاسبية، إضافة إلى فحص واكتشاف انحرافات الأداء، وحماية أصول المنشأة، وتوفير جميع المعلومات التي يحتاج إليها أفراد المنشأة للقيام بمسؤولياتهم.

ولكن هذا الهدف اختلف بعد ذلك، كون التعريف للمراجعة الداخلية في قائمة معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والصادر عن المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين سنة ١٩٧٨م قد توسع، حيث جاء في مقدمته: إن المراجعة الداخلية: «هي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ لفحص وتقييم كافة الأنشطة كخدمة للمنظمة، وحسب هذا المفهوم يكون هدف المراجعة الداخلية خدمة المنظمة ككل وليس خدمة الإدارة فقط».

وفي عام ١٩٧٨م أصدر المعهد الدولي للمراجعين (I.I.A) معايير للمراجعة الداخلية، حيث تضمنت هذه المعايير بعض ما تضمنته قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية، وقسمت معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام أساسية تناولت الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي شركة.

في عام ١٩٨٦م تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية من المعهد المذكور على أن المراجعة الداخلية: «تعتبر وظيفة تقييمية تؤسس داخل المنشأة، لفحص نشاطاتها وتقييمها باعتبارها خدمة للمنشأة، وهدفها مساعدة موظفي المنشأة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، ومن أجل هذه الغاية تزودهم المراجعة الداخلية بالتحليلات والتقييمات والتوصيات، والمشورة والمعلومات الخاصة بالنشاطات التي تقوم بمراجعتها»^(٢).

ومن تحليل المفاهيم السابقة للمراجعة الداخلية، يمكن التوصل إلى ما يلي:

١- إن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة، أي أن وظيفة المراجعة الداخلية تستقل عن بقية الأنشطة والعمليات التي تخضع لفحصها وتقييمها، وهذا الاستقلال يُعد حجر الزاوية في نتائج

(١) أحمد صالح العمرات: المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، مرجع سابق، ص ٣٦.

(٢) د. أحمد قائد نور الدين : التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، مرجع سابق، ص ١٢٠ - ١٢١.

(I.I.A) هو رمز اختصار لكلمة (Institute of Internal Auditors) ويعني المعهد الدولي للمراجعين الداخليين.

المراجعة الداخلية، فبدون هذا الاستقلال، فإن نتائج وتوصيات المراجعين سوف تكون غير موضوعية، وقد حرصت جميع القوائم السابقة على هذه الصفة فأوردتها دون استثناء.

٢- إن المراجعة الداخلية وظيفة تقييم وفحص، كونها تهتم بفحص وتقييم ومراجعة جميع الأنشطة في المنظمة، وهذه الإشارة وردت بوضوح في القوائم اللاحقة أكثر منها في أول قائمة للمسؤوليات، وخاصة في آخر قائمة المعايير التي صدرت عن مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي، وهذه الإشارة تتضمن أن تفتح جميع مجالات منظمة الأعمال أمام المراجع الداخلي، ليقوم بفحصها وتقييمها دون استثناء، وهذا الوضع يتناسب مع ما هو مطلوب من المراجعة الداخلية أن تكون عليه، بحيث تعكس اهتمامات الإدارة العليا، والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح المختلفة في منظمة الأعمال على حد سواء .

٣- إن المراجعة الداخلية وظيفة تخدم الإدارة التابعة لها، كون وظيفتها وجدت في الأصل لخدمة الإدارة، بينما أشارت قائمة المعايير الأخيرة إلى أنها توجد كخدمة لأهداف منظمة الأعمال ككل، وفي هذا إشارة تحتم على أن يسعى المراجعون الداخليون إلى تقديم خدماتهم وخبراتهم إلى الإدارة العليا، والإدارة التنفيذية وكافة أعضاء التنظيم، لمساعدتهم في إنجاز مهامهم على أحسن وجه، وكذلك ليقدموا توصياتهم ومقترحاتهم، والتي من شأنها أن تزيد من المنفعة العائدة على ذوي المصالح المختلفة في منظمة الأعمال التي يراجعون أنشطتها^(١).

ونستنتج مما سبق الاتي:

أ- إن استقلالية المراجعة الداخلية هي عامل رئيسي لتحقيق نتائج موضوعية وصادقة، فبفضل هذا الاستقلال، يمكن للمراجعين الداخليين تقديم توصيات وتحليلات موضوعية وغير متحيزة، والتي يمكن استخدامها لتحسين الأداء والتحكم الداخلي في المؤسسة، ويساعد هذا الاستقلال على تقادي أي تدخل أو تأثير غير مرغوب أو متحيز، سواء من الإدارة أو الجهات الأخرى المعنية، ليتمكن المراجعين الداخليين من العمل بكل كفاءة وفعالية في تحقيق أهداف المراجعة الداخلية^(٢).

ب- إن وظيفة المراجعة الداخلية تهتم بتقييم وفحص شامل لجميع الأنشطة والعمليات في المؤسسة، وتقوم بذلك دون استثناء لأي جزء من المؤسسة، بحيث تتيح فرصة لفتح جميع

(١) د. درارني ناصر: محاضرات و أعمال موجهة في الرقابة و المراجعة الداخلية .، جامعة البليدة 2 لونيبي

علي، العفرون، الجزائر، ٢٠١٥م، ص ٢٢.

(٢) ولاء فريد: دور الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٨٠.

مجالات المنشأة أمام المراجع الداخلي ليقوم بفحصها وتقييمها، لأن الفحص يحدد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط الادارية الموضوعة، الأمر الذي من شأنه يحسن الأداء بشكل عام، ويعزز من السيطرة الداخلية، ويحقق مسألة الامتثال للمعايير المهنية والقوانين واللوائح.

ج- تبعية وظيفة المراجعة الداخلية للإدارة التابعة لها، وهذا يعني أن المراجعة الداخلية تم تصميمها في الأصل لتلبية احتياجات ومتطلبات الإدارة الداخلية في المنشأة، وتعمل على الاهتمام بكل ما يخدم أهداف المنشأة، وتسعى في جميع مهامها إلى مساعدة الإدارة والأعضاء في المنشأة في أداء مهامهم بشكل أفضل، وتقديم توصيات مفيدة ومقترحات لتحسين الأداء لتعزز من فعالية وكفاءة المنشأة، حيث يمكن أن تكون هذه التوصيات والمقترحات مفيدة لجميع أصحاب المصالح في المنشأة، ولا تقتصر فقط على الإدارة التابعة لها.

الفرع الثاني

المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية

أستمر المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (I.I.A)، بتحديث وتوسيع مفهوم المراجعة الداخلية خلال الأعوام ١٩٨١م و ١٩٩١م إلى أن وصل على ما هو عليه في تاريخ ٢٦/٦/١٩٩٩م، حيث وضع مفهوماً حديثاً للمراجعة الداخلية، حيث عرّف المراجعة الداخلية أنها: « نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي، يهدف بشكل أساسي إلى إضافة قيمة للمنشأة وتطوير أدائها التشغيلي، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لفحص وتقويم وتحسين كفاءة وفاعلية عمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة »^(١).

وفي عام ٢٠٠١م أصدر معهد (I.I.A)، صيغةً أخرى لتعريف المراجعة الداخلية، حيث جاء في النص بأنه: « نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها، ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم، لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر والرقابة، وعمليات الحوكمة »^(٢).

(١) أ. أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة السعودية، مرجع سابق، ص ٤٦.

(٢) ولاء فريد: دور الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ١١٩.

ومن خلال التعريفان السابقان يتضح أن المراجعة الداخلية نشاط تأكيدى واستشارى مستقل ومحاييد يساعد بكل مهنية وموضوعية الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة، عن طريق مجموعة من الأنشطة التي يقوم بها لتقييم وتحسين كفاءة عمليات كلا من (إدارة المخاطر، الرقابة، الحوكمة) مما يؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة.

وهنا نجد بأن الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية تأخذ اتجاهات عديدة في المنشأة من خلال العمل كأداة لمساعدة مجلس الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة، عن طريق تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية وتقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، ومساعدة الإدارة في الالتزام بمبادئ الحوكمة وإضافة قيمة للمنشأة، بالإضافة إلى قيامها بتقديم خدمات تأكيدية واستشارية، ولم تقتصر الهيئات والمنظمات المهنية التي حاولت وضع تعريفات للمراجعة الداخلية على المعهد الدولي للمراجعين الداخليين فقط، وإنما حاولت العديد من المنظمات والهيئات الأخرى وضع تعريفات لهذه الوظيفة، لم يبتعد أي منها كثيراً عن مفهوم ونطاق وطبيعة عمل المراجعة الداخلية المحددة في التعريف الأخير للمعهد الدولي للمراجعين الداخليين.

فعلى سبيل المثال:

عرّف المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين المراجعة الداخلية أنها: « نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة»^(١).

كما عرفت لها لجنة بازل عام ٢٠١٢م، أنها: « وظيفة مستقلة تقدم تأكيدات موضوعية لمجلس الإدارة، والإدارة العليا على جودة وفعالية نظم وعمليات الرقابة الداخلية، والحوكمة، وإدارة المخاطر، وذلك لتساعدهم على حماية موارد المنظمة، وسمعتها»^(٢).

وبصيغة أخرى عُرِفَت المراجعة الداخلية بأنها: « هي عملية الفحص المنظم لعمليات المنشأة، ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمنشأة»؛ كما يعرفها البعض الآخر بأنها: « وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة

(١) www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/définitions-de-l-audit-et-du-controle-interne.78.html، 04/01/2015، تاريخ الزيارة: 23/10/2023.

(٢) غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة للطباعة والنشر، ط. ٢،

عمان، الاردن، ٢٠٠٩م، ص ٢٠٧.

الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية، لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد المتاحة بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى»^(١).

وعلى مستوى الباحثين، لم يختلف مفهوم المراجعة الداخلية التي ساقها العديد منهم من خلال دراساتهم، حيث إن المحرك الأساسي لحدثة مفهوم المراجعة الداخلية لدى الهيئات والمنظمات المهنية أو الباحثين يرتبط بحدثة بيئة الأعمال.

وهناك من عرّف المراجعة الداخلية وقال أنها : «مجموعة من أوجه الأنشطة المستقلة داخل المنشأة، تنشأها الإدارة العليا، للقيام بخدماتها في التأكد من صحة العمليات والقيود بشكل مستمر، لضمان دقة البيانات المالية والمحاسبية والاحصائية، والتأكد من كفاءة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال المنشأة، ومن التحقق من إتباع موظفي المنشأة للقوانين واللوائح والمنشورات المالية للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى، من نظام محاسبي ونظام فعال للضبط الداخلي واقتراح التحسينات التي تستوجب إدخالها، حتى تصل المنشأة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى أو الدرجة العالية للأداء العالي والمحاسبي والإداري»^(٢).

وقد عرفها البعض بأنها " وظيفة تقييميه مستقلة، تنشأ داخل التنظيم المعين، بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم ".

أوهي: " مجموع الإجراءات الداخلية المتبعة، والتي تهدف إلى التأكد من صحة مختلف العمليات المالية والإدارية، والتي من شأنها الحد من الأخطاء أو الغش أو الاختلاس التي يمكن أن تقع في المؤسسة، وهي عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة وموظفين آخرين " ^(٣).

وبهذا نستخلص مما سبق من تعاريف جملة من النقاط نوضحها في الآتي :

أ- إنه لم يتم تحديد جهة محددة لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في المنشأة، وهذا يعني أنه لا تقتصر المهمة على فريق محدد أو شخص مسؤول عن تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية، وبأنه يمكن أن تتم المراجعة الداخلية من قبل قسم داخلي في المنشأة أو من قبل جهة خارجية تتعاقد معها المنشأة، حيث أن المصادقية في تنفيذ المراجعة الداخلية من قبل

(١) أ. أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مرجع سابق، ص ٤٦، ٤٧.

(٢) محمد عبدالرحمن إدريس سبيل وآخرون : الاتجاهات الحديثة في اساليب ومعايير المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٤.

(٣) ١.د اسامه سعيد عبدالصادق: المراجعة الاستراتيجية والادارية و التحليلية، عميد كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، ٢٠٢٢م، ص ٤٠ - ٤١.

جهة خارجية قد تكون أفضل، نظراً لتوفير وجهة نظر خارجية ومستقلة وبعيدة عن التأثيرات والإملاءات التي تتأثر سلباً على عنصر الشفافية^(١).

ب- المراجعة الداخلية هي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية العام، و الذي يهدف دائماً إلى ضمان أن تتم إدارة المنشأة بشكل فعال وفي إطار القوانين واللوائح المعمول بها، وبأن المسؤولية الرئيسية للمراجعة الداخلية هي تقييم هذا النظام والتأكد على فعاليته، والتأكد من أنه يتم التعامل بشكل صحيح مع المخاطر المتعلقة بالمنشأة، ولهذا يتوجب أن تكون المراجعة الداخلية من ضمن مهام نظام الرقابة الداخلية، ويتعين على المراجع الداخلي تقييم أداء النظام وتحديثه وتحسينه حسب الحاجة، وأن تكون بشكل دوري ومستمر، لضمان الاستمرارية والفعالية للنظام الرقابي العام.

ج- إن خدمات المراجعة الداخلية تعتبر خدمات وقائية وإنشائية في نفس الوقت، لأنها تهدف إلى الحفاظ على الأموال والموارد العامة والخاصة بالمنشآت والعمل على حمايتها من المخاطر المحتملة، وأيضاً تساعد خدمات المراجعة الداخلية في تحقيق دقة البيانات والمعلومات التي تستخدمها الإدارة في صنع القرارات الاستراتيجية، وتوجيه السياسات العامة، وبالتالي فإنها تعتبر خدمات إنشائية، وكذلك تلعب خدمات المراجعة الداخلية دوراً في تحسين الخطط الإدارية والرقابية، بمعنى أنها تعمل على تحديد المخاطر والضعف في هذه الخطط وتوفير توصيات وحلول لتحسينها، وبالتالي تعتبر خدمات إنشائية أيضاً، لذلك يجب أن تُقدم خدمات المراجعة الداخلية بشكل دوري ومستمر، لأنها تعتبر خدمات وقائية وإنشائية في نفس الوقت، وبها تساعد المنشأة على تحقيق أهدافها.

د- إن أحد اتجاهات المراجعة الداخلية يتمحور حول تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة، وذلك لتلبية حاجات الإدارة وتحسين أدائها، ليكون هذا الدور متمثلاً في تقديم المشورة والاستشارات للإدارة بكل ما من شأنه يُحسن العمل ويُعزز الكفاءة والفاعلية في تحقيق الأهداف، والمساعدة في تعزيز العلاقة بين المراجع الداخلي والإدارة، وتحسين التواصل بينهما، لما في ذلك من أثر إيجابي ينعكس في تحسين أداء المنشأة بشكل عام، لذلك يجب أن تكون الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الداخلي جزءاً من المهام الأساسية للمراجعة الداخلية، ويتعين على المراجع الداخلي توفير الخبرة والمعرفة اللازمة لتقديم الخدمات الاستشارية بشكل فعال.

(١) ولاء فريد: دور الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ١٣٠.

هـ - ارتباط مفهوم الحوكمة بشكل مباشر بمفهوم المراجعة الداخلية، لاعتبار المراجعة الداخلية جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، الذي يهدف دائماً إلى تحسين أداء المنشأة وضمان إدارتها بشكل فعال وفي إطار القوانين واللوائح المعمول بها، لان مفهوم الحوكمة يتطلب وجود أنظمة رقابة فعالة للمساعدة في إدارة المخاطر المحتملة التي يمكن أن تؤثر على أداء المنشأة، وبهذا يُعزز دور المراجعة الداخلية في التعرف على المخاطر وتقييمها وتحديد التدابير اللازمة للتعامل معها، لذلك يجب أن تكون المراجعة الداخلية مستمرة ودورية لضمان استمرار تحسين أداء المنشأة وتوفير بيئة عمل ملائمة وفقاً لمفهوم الحوكمة الصحيح^(١).

المطلب الثاني

أهمية المراجعة الداخلية

إن تجربة المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال الحديثة أكثر وضوحاً وتفعيلاً من القطاع العام، ويرجع ذلك إلى اهتمام وتركيز الهيئات والمنظمات المهنية المهمة بأعمال المحاسبة والمراجعة في بادئ الأمر على إرساء وتدعيم أدوات الرقابة الفعالة والتي تعتبر المراجعة الداخلية جزء منها وبشكل أكبر في مؤسسات قطاع الأعمال الحديثة، لما في ذلك من دور في حماية حقوق ومصالح الملاك وأصحاب المصالح؛ لأنه غالباً ما يكون ارتكاز نشاط قطاع الأعمال الحديثة قائماً على تحقيق الأرباح.

وسنتناول في هذا المطلب أهمية المراجعة الداخلية والتعرف على مدى أهميتها من حيث القطاع العام وأيضاً في قطاع الأعمال الحديثة، وسيتم توضيح ذلك في فرعين على النحو الآتي:

الفرع الأول : أهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام.

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال الحديثة.

(١) محمد عبدالرحمن إدريس سبيل وآخرون : الاتجاهات الحديثة في اساليب ومعايير المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ١٨.

الفرع الأول

أهمية المراجعة الداخلية

في القطاع العام

إن أهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام: تركز على تحقيق أهداف اجتماعية بعيدة عن فكرة تحقيق الأرباح، وأقتصر دور الأهمية لديها بأن تكون أداة هامة لتحسين الأداء والإدارة في القطاع العام، وذلك عن طريق المساعدة في تحسين الكفاءة والفعالية والشفافية في الإدارة والتنظيم والمحاسبة والتقارير المالية والتدقيق والامتثال للقوانين واللوائح.

وتركزت أهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام في النقاط الآتية^(١):

١- تحسين الكفاءة والفعالية :

تساعد المراجعة الداخلية في تحسين الكفاءة والفعالية في القطاع العام من خلال تحليل وتقييم الأنشطة والعمليات وتحديد النقاط الضعيفة وتقديم الحلول والتوصيات لتحسينها.

٢- تعزيز الشفافية :

أهتمت المراجعة الداخلية على تعزيز الشفافية في الإدارة والتنظيم والمحاسبة والتقارير المالية، وضرورة الامتثال للمعايير واللوائح الداخلية والخارجية^(٢).

٣- الحفاظ على الأصول والموارد :

لقد عملت المراجعة الداخلية على مساعدة القطاع العام في عملية الحفاظ على الأصول الثابتة بشكل أساسي، من ثم الحفاظ على الموارد، سواء المالية أو المادية أو البشرية، وذلك من خلال تحديد النقاط الضعيفة والتحكم في المخاطر والتعامل معها^(٣).

٤- تعزيز مبدأ الثقة :

عملت المراجعة الداخلية على تعزيز الثقة في القطاع العام مع الجمهور، والمستثمرين، والموظفين، والشركاء، والموردين، والجهات الرسمية ذات العلاقة.

(١) أ. أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مرجع سابق، ص ١٧٤.

(٢) اسامه سعيد عبدالصديق: المراجعة الاستراتيجية والإدارية والتحليلية، عميد كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، ٢٠٢٢م، ص ٥١.

(٣) زينب حسين عوض الله: مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٩٨م، ص ٤٣.

٥- تحسين الأداء الإداري والتنظيمي^(١):

أهتمت المراجعة الداخلية بجانب الأداء لما له من دور مهم في تحسين العمل الإداري والتنظيمي، وذلك عن طريق تحديد النقاط الضعيفة وتقديم التوصيات لتحسين الأداء وتحسين إجراءات العمل.

ولكن مع مرور الوقت، ظهرت متغيرات جديدة لفتت انتباه الوحدات والأجهزة المهمة بأعمال المراجعة إلى أهمية بل وضرورة تطبيق المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام، خاصة في ظل ما تتعرض له تلك المؤسسات من مشكلات قد تكون أكثر أهمية وخطورة من تلك المشكلات والمخاطر التي تعرضت لها مؤسسات قطاع الأعمال الحديثة. وهناك من قال إن أهمية المراجعة الداخلية تزداد عندما تزداد حاجت المنشأة الى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية، لقد تبوأ وظيفة المراجعة الداخلية مكانة في معظم المنشآت والمؤسسات والشركات وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل أيضاً وكنشاط.

حيث يتمثل هذا النشاط في الآتي(٢):

١- نشاط تقييمي: تعتبر كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وازدياد أهميتها.

٢- نشاط وقائي: تعتبر كنشاط وقائي من خلال تدقيق الاحداث والوقائع الماضية.

٣- الإنشائية: تشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة وذلك من خلال وضع برامج المراجعة الداخلية.

حيث يظهر للقارئ الكريم من خلال قراءته للمفهوم الحديث للمراجعة الداخلية، أنها تتمحور حول أنشطة تأكيدية واستشارية مستقلة وأنشطة موضوعية لإضافة قيمة للمنشأة.

وسنوضح ذلك أكثر في الآتي:

أ- النشاط التأكيدي: نعني به اطمئنان الإدارة بان المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهوم ويتم التعامل معها بشكل مناسب.

(١) أ. كريم أبو دخدخ وآخرون: رؤية نظرية حول استراتيجية تطوير القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي، ورقه بحثية مقدمة للمشاركة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الاول حول دور القطاع الخاص في رفع تنافسية الاقتصاد الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، الجزائر، ٢٠١١م، ص ١٦.

(٢) خلف عبدالله الوردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٦م، ص ٦٤.

ب- **النشاط الاستشاري:** حيث يقوم بتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات اللازمة.

ج- **نشاط مستقل:** بمعنى ارتباطه بأعلى مستوى اداري دخل التنظيم.

د- **نشاط موضوعي:** وذلك بأداء الاعمال للموكل إليه جميع هذه الادوات وتعمل من

اجل اضافة قيمة للمنشأة، من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص

وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح كل ما من شأنه تحسين العمل.

فبما أن المراجعة الداخلية تعتبر من الوظائف الحساسة في أي منشأة، فإن أهميتها تكمن في الدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المنشأة، وقد أتضح هذا الدور بشكل كبير في السنوات الأخيرة، حيث تعددت الأطراف المطالبة بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمنشآت وكان هذا نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل وهي^(١):

- كبر حجم المنشآت.
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمنشأة.
- حاجة إدارة المنشأة إلى حماية وصيانة أموالها من الغش والسرقة والأخطار.
- حاجة إدارة المنشأة إلى بيانات دورية دقيقة لرسم السياسات والتخطيط لصياغة القرارات.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعيرة.
- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

وهناك من تحدث عن موضوع أهمية المراجعة الداخلية في بيئة القطاع العام وقال إن المراجعة الداخلية تلعب دورًا حيويًا ومهمًا في هذا القطاع، ورأى بأن المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق الفعالية والكفاءة والشفافية والمساءلة في القطاع العام، مما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسات وتعزيز الثقة في الحكومة، من خلال تطوير نظام مراجعة داخلي قوي في المؤسسات العامة بحيث يكون مستقلاً عن العمليات التشغيلية، ويوجب على المراجعة الداخلية أن يكون لديه

(١) يوسف محمد جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط. ١، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٨م، ص ١٢٨.

القدرة على تقييم الأداء والممارسات بشكل مستقل وتقديم توصيات موضوعية وبناءة للتحسين، وذلك من خلال عدة خطوات تتلخص في الآتي^(١):

١- **تعزيز الحوكمة والمساءلة:** تساهم المراجعة الداخلية في تعزيز نظام الحوكمة في

القطاع العام من خلال تقييم ورصد الأداء والممارسات والنظم الداخلية، وتساعد في تحقيق مبدأ المساءلة والشفافية والموثوقية، وتسعى الى تحقيق توازنًا بين الأهداف والمخاطر والضوابط.

٢- **تحسين الأداء والكفاءة:** تقدم المراجعة الداخلية تقييمًا مستقلًا للعمليات والممارسات في القطاع العام، وتوفر توصيات لتحسين الأداء وزيادة الكفاءة، وتساعد على تحديد الفجوات والمشاكل وتوفير الحلول الفعالة.

٣- **إدارة المخاطر:** إن المراجعة الداخلية تساهم في عملية تحديد وتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسات العامة وتقديم توصيات لإدارتها بشكل فعال، وتساهم في تعزيز إدارة المخاطر وتقليل المفاجآت غير المرغوب فيها.

٤- **تعزيز الامتثال للتشريعات:** تساعد المراجعة الداخلية في التحقق من الامتثال للقوانين واللوائح والمعايير في القطاع العام، وتقدم توصيات لتحسين التشريعات وضمان التوافق مع المعايير القانونية والأخلاقية.

٥- **توفير المشورة والاستشارة:** يمكن للمراجعة الداخلية أن تلعب دورًا استشاريًا بتقديم المشورة والتوجيه للإدارة والقيادة في القطاع العام، وتساعد في تحسين العمليات واتخاذ القرارات الاستراتيجية وتعزيز الأداء المؤسسي.

٦- **تعزيز الثقة والشفافية:** إن المراجعة الداخلية تساهم في بناء الثقة بين المؤسسات العامة والجمهور والمساهمين، من حيث قيامها بتوفير تقييمًا مستقلًا وموثوقًا للعمليات والتقارير المالية والأداء، وتعزز الشفافية في الإدارة والتشريعات.

٧- **الوقاية من الاحتيال والفساد:** تلعب المراجعة الداخلية دورًا حيويًا في اكتشاف ومنع الاحتيال والفساد وسوء إدارة الأموال العامة، من خلال إجراء مراجعات شاملة ومستقلة

(١) يوسف قروج و فتيحة قصاص: عقود النجاعة كآلية لتفعيل الحوكمة ودورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، العدد السادس، ديسمبر ٢٠١٦م، ص ٧٩.

للمعاملات المالية، يمكن للمراجعين الداخليين تحديد العمليات الغير منتظمة، وتقييم فعالية وسائط التحكم الداخلية والتوصية بتبني إجراءات لمنع الاحتيال والفساد.

٨- **تحقيق الاقتصاد والكفاءة:** يهتم المراجعون الداخليون بتحسين استخدام الموارد في القطاع العام وزيادة الكفاءة التشغيلية، وذلك من خلال تقييم العمليات والإجراءات وتوفير توصيات للتحسين، ويمكن أيضاً للمراجعة الداخلية تحقيق وفورات مالية وتحسين كفاءة استخدام الموارد المحدودة.

٩- **دعم صنع القرار:** تساهم المراجعة الداخلية أيضاً في عملية تقديم معلومات وتحليلات موثوقة تدعم عملية صنع القرار في القطاع العام، وذلك من خلال تقديم تقارير مستقلة وموضوعية حول الأداء والمخاطر والتوافق، ويمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ومواجهة التحديات بشكل فعال.

١٠- **تعزيز الثقة العامة:** يساعد الدور الرقابي للمراجعة الداخلية في بناء الثقة وإعطاء الضمانات للمستفيدين بشأن استخدام الموارد العامة بشكل فعال وفقاً للقوانين والأنظمة المعتمدة والمعمول بها، وتساهم المراجعة الداخلية أيضاً في تعزيز الشفافية والمساءلة وتحقيق العدالة في إدارة الموارد العامة^(١).

الفرع الثاني

أهمية المراجعة الداخلية

في بيئة الأعمال الحديثة

إنه من المهم تحديد مدى أهمية المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة، لأن الأهمية في هذا القطاع تكون مبنية على عملية زيادة الإنتاج بما يتلاءم مع نظام السوق والمنافسة، حيث تتحمل منشآت هذا القطاع في سبيل ذلك مستوى مخاطر أعلى، مما يفرض عليها محاولة التميز بروح المبادرة، وديناميكية الإبداع والابتكار والتجديد في النشاط الاقتصادي بما يكفل لها القدرة على البقاء والاستمرار في السوق.

إن أهمية المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة لا تختلف عن الأهمية في القطاع العام، ولكنها أوسع، كونها نظرت الى أهمية المراجعة الداخلية من عدة جوانب مثل الجانب

(١) يوسف قروج و فتيحة قصاص: عقود النجاعة كآلية لتفعيل الحوكمة ودورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية، مرجع سابق، ص ٧٩-٨٠.

(التشغيلي والأداء والمسؤولية بالإضافة الى الجانب الزمني للتنفيذ)، ويمكن تحديد ما ركزت عليه أهمية المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة في النقاط الآتية^(١):

١- مساعدة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الاستراتيجية:

إن المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة، تساعد الإدارة العليا في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية الهامة، وتساعد أيضاً على تحليل وتقييم العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على أداء المنشأة، وبذلك فإن التوصيات التي توفرها لمتخذي القرارات يتوجب أن تكون الصحيحة وأن تُقدم في الوقت المناسب.

٢- الحفاظ على سمعة المنشأة:

تهتم المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة بالحفاظ على سمعة المنشأة وسمعتها المهنية، وتساعد في تحليل وتقييم المخاطر التي قد تؤثر على سمعة الشركة، وتطوير الاستراتيجيات للسيطرة على هذه المخاطر.

٣- التحقق من الامتثال لمعايير الاستدامة^(٢):

تساعد المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة في التحقق من الامتثال لمعايير الاستدامة والمسؤولية في المنشأة، وتعمل على توفير التوصيات لتحسين الأداء في المنشأة.

٤- دعم الابتكار والتحول الرقمي:

تعمل المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة بالاهتمام بدعم الابتكارات والتحول الرقمي في جميع التعاملات داخل المنشأة وخارجها مع عدم إغفال جانب التوثيق لهذه التعاملات، وتقديم المساعدة والدعم للمنشأة في تحليل وتقييم المخاطر والتحديات وتوفير التوصيات لتحسين الأداء وتطوير العمليات.

٥- تحسين طرق التواصل الداخلي في المنشأة^(٣):

إن من اهتمامات المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة تحسين طرق التواصل الداخلي في المنشأة، لما في ذلك من أثر إيجابي في عملية توفير البيانات والمعلومات، ليتم على ضوءها إصدار التوجيهات اللازمة للموظفين لتحسين الأداء وتحسين طرق الإدارة، ولأن

. تاريخ الزيارة ٢٤-٠٩-٢٠٢٣ م ، تاريخ النشر ٢٠١٧ م، <https://na.theiia.org/pages/iiapages.aspx> (1)

(٢) أ. كريم أبو دخدخ وآخرون: رؤية نظرية حول استراتيجية تطوير القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي، مرجع سابق، ص ٢٨.

(٣) عمار بن عبدالله العمار: كتاب الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ١٨.

التسارع الكبير في وتيرة التحديثات التقنية والتكنولوجية في بيئة الأعمال الحديثة وتحول أغلب المنشآت إلى استخدام النظم الحديثة، جعل أهمية دور المراجعة الداخلية أكبر، وذلك من حيث القيام بتقويم مستوى كفاءة وفاعلية هذه النظم، وكذا الإجراءات الرقابية المفروضة عليها، وفحص ومراجعة مدخلاتها، وإجراءات تشغيلها، والمخرجات التي تنتج عنها، والتأكد من دقتها ومصداقيتها، خاصة في ظل مهارات استخدام النظم الآلية التي أصبحت عند أغلب العاملين في المنشآت المختلفة، وصعوبة اكتشاف حالات الغش والأخطاء في ظل شبه غياب المستندات الورقية، والمواكبة للتحديث المستمر لبرامج وتقنيات تشغيل النظم الآلية.

إن بروز دور المراجعة الداخلية وبشكل ملحوظ في عملية ترشيد الإنفاق، جعل من قطاعات الأعمال الحديثة تهتم بها أكثر من اهتمام القطاع العام، لان وجودها ضمان لها من حيث الامتثال للمعايير واللوائح المعتمدة والتي يتوجب الالتزام بها لتحسين الأداء، وأيضاً لتقوم بتحديد المخاطر وإدارتها بطريقة فعالة، وأيضاً لأنه يهتم بسمعته في بيئته المنافسة في سوق المنافسة، الأمر الذي يحتم عليه أن يهتم بدور المراجعة الداخلية أكثر من اهتمام القطاع العام بها^(١).

وهناك من قال أن تزايد الاهتمام بالمراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة كان بشكل أوسع، كون مهامها وأعمالها أصبحت نشاطاً تقويمياً لجميع الأنشطة والعمليات في جميع الجهات، وكذلك لأنها تهدف لرفع كفاءة أعمالها، إضافة إلى أنها أداة فاعلة تستخدمها الإدارة العليا في رصد فاعلية وكفاءة الأعمال، وعن مدى التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات الخاصة بها، وعن مدى تحقيق الأهداف الموضوعية، وجعل أهمية وظيفة المراجعة الداخلية لدى بيئة الأعمال الحديثة واسعة، ويزداد نطاقها بزيادة أهميتها للخدمات التي تقدمها للإدارة العليا في مختلف المجالات، بل وغدت كصمام أمان لها.

ومن هذه الخدمات يتمثل في الآتية^(٢):

أ - الخدمات الوقائية:

وتقوم وظيفة التدقيق الداخلي في هذه الحالة بالتأكد من وجود الحماية الكافية للأصول، وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها.

(١) أ. أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مرجع سابق، ص ٦٤.

(٢) عمار بن عبدالله العمار: كتاب الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٢٦.

ب- الخدمات التقويمية:

وتعمل هذه الوظيفة في هذه الحالة على قياس وتقويم فاعلية نظم الرقابة وإجراءاتها في المشروع، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

ج- الخدمات الإنشائية البناءة:

وتقوم هذه الوظيفة في هذه الحالة باقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل المنشأة، مع تظمين الإدارة العليا من سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها. وهناك من أعتبر التوسع في نشاط المنشأة من العوامل التي جعلت من أهمية المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة أكثر اهتماما بها من القطاع العام، لأنه عادةً ما يترافق مع هذا التوسع ظهور بعض الثغرات الأمر الذي جعل من الإدارة العليا أن تدعوا إلى إيجاد إجراءات سريعة وأساليب رقابية ملائمة لاكتشاف تلك الثغرات، ومعالجتها وعدم ظهورها مستقبلاً، لذا ازدادت حاجة الإدارة العليا للحصول على خدمات المراجعة الداخلية الرقابية والوقائية، إضافة إلى خدمة البناء والتطوير، لذلك أصبح من المهم توسيع أداء وحدة للمراجعة الداخلية في هذه البيئة، وتقوم الإدارة العليا بالارتباط مباشرةً بها إدارياً وتنظيماً، للتأكد من تفعيل تلك الخدمات، إضافة إلى التقييم الشامل للأداء في الإدارات المختلفة التابعة لها^(١).

ولا ننسى أيضاً كبر حجم المشروعات وتعقد الهياكل التنظيمية لها، فقد جعل المنشآت أكثر اهتماماً بدور المراجعة الداخلية، نظراً لحاجتها إلى دورها الذي تقدمه مساعدة الإدارة العليا من وضع تصور شامل لهيكلها التنظيمي في إدارات المنشأة، ورسم خطوط تفويض الصلاحيات والمسؤوليات للإدارات الفرعية التابعة لها، وتحديد أوجه القصور وأماكن الاختناق التي تؤدي إلى البطء في العمل، ليسهل عليها عملية اتخاذ القرار، والتوصية بالإجراءات اللازمة.

إن عمل المنشآت في بيئة الأعمال الحديثة أوجب عليها عند الرغبة في التوسع محلياً أو إقليمياً أو دولياً، لتحقيق مزايا تنافسية عن طريق توسيع قاعدة العملاء الذين تتعامل معهم، ضرورة طرح خطط استراتيجية طويلة الأجل، وهذا يعني أهمية تفعيل دور إدارة المراجعة الداخلية، كونها ستقوم بمراجعة رؤى واستراتيجيات المنشأة في هذه البيئة، من خلال تحليلها لإمكانيات المنشأة الداخلية والخارجية، وتحديد نقاط القوة والضعف في أداء المنشأة، والفرص والمخاطر المرتبطة بهذا التوسع والذي حتماً سينعكس على الأداء، وكذا المساهمة في تفعيل نظم متكاملة لتقويم أداء

(١) زينب حسين عوض الله: مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٩٨م،

المنشأة، ومتابعة مؤشرات ونتائج التقويم أولاً بأول، ورصد الانحرافات، وتحديد مسبباتها، وآثارها، ووضع التوصيات والمقترحات اللازمة، خصوصاً وأنه قد يترافق مع عملية التوسع ظهور حالات غش وفساد والتي قد تؤدي إلى انهيارها كما حصل لكبريات الشركات العالمية في العديد من الدول، فأصبح وجود إدارة للمراجعة الداخلية مهم للغاية للحد من هذه المخاطر، كونها هي من ستقوم على رصد وتحليل احتمالات حدوث حالات الغش والفساد، والقضاء على مسبباتها، وكذا تحديد موطن إهدار الموارد، والتوصية بإجراءات لتجنبها، وذلك من خلال تحليل التكلفة والعائد لكل قرار أو إجراء تقوم به الإدارات المختلفة داخل المنشأة، وقياس مستوى فاعلية التكاليف المنفقة على الأنشطة المختلفة للتأكد من أن كل نفقة تحقق العائد الملائم والمنتظر من إنفاقها، كون الهدف الرئيسي لهذه المنشآت هو تحقيق أكبر عائد من الأرباح^(١).

وعلى ضوء ما سبق ذكره، نلاحظ أنه يبرز دور أهمية المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة في ضبط الأداء التنظيمي، ورفع مستوى كفاءة وفاعلية الأداء في المنشأة لدى بيئة الأعمال الحديثة، لأن طبيعة المراجعة الداخلية ونطاق عملها أعطتها ميزة إضافية غير موجودة في ممارسي الوظائف الرقابية الأخرى، فميزة التواجد اليومي في المنشأة والاحتكاك المستمر بكل إداراتها والعاملين لديها، لأن مهام المراجعة تشغيلية، ومراجعة الأداء، ومراجعة مدى الالتزام، ومراجعة نظم المعلومات وغيرها من المراجعات، أتاح للمراجعة الداخلية فرصة تقويم جميع أبعاد الأداء المالي والبشري ونظم معلوماتها داخل المنشأة، لتعمل من خلال ذلك على وضع رؤية متكاملة عن الأداء، سواء الإيجابي أو السلبي كلاً على حدا سواء، وأيضاً رفع التوصيات لما يلزم تحديثه وبحسب الإمكانيات المتاحة للمنشأة. ولا تغفل السعي المتواصل من قبل منشآت الأعمال الحديثة نحو حوكمة أعمالها في الآونة الأخيرة، وذلك بتطبيق مبدئ الحوكمة، والتي تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الأدوات الرقابية المهمة التي يركز عليها تطبيق مبدئ الحوكمة، حيث إنها الأكثر احتكاكاً بالعمل اليومي لإدارات المنشأة، والأكثر قدرة على وضع رؤية متكاملة عن مستوى كفاءة وفاعلية الأداء في الإدارات، وكذا تعمل على رصد كل أوجه القصور المتعلقة بنظم وإجراءات الرقابة الداخلية في كل من هذه الإدارات، لتعمل على الرفع بالتوصية بما يلزم من إجراءات لحوكمة أداء المنشآت المختلفة في بيئة الأعمال الحديثة، ومع أخذها بعين الاعتبار لتسارع وتيرة التوسعات التقنية والتكنولوجية في بيئة الأعمال الحديثة، وتحول أغلب المنشآت إلى استخدام النظم الآلية الحديثة^(٢).

(١) أ. أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مرجع سابق، ص ٨٨.

(٢) د. أسامة سعيد عبدالصادق: المراجعة الاستراتيجية والإدارية و التحليلية، مرجع سليلق، ص ٣٨.

المطلب الثالث

أهداف المراجعة الداخلية

تمهيد وتقسيم:

سنتناول في هذا المطلب الأهداف المتعلقة بالمراجعة الداخلية، وسنوضح فيه تعدد هذه الأهداف، ومدى قدرتها على تحقيق الدور المناط بها، فمن الملاحظ في التعريفات التي تم تناولها في المطلب الأول من هذا المبحث، أن للمراجعة الداخلية وظيفتها المستقلة، وقد يكون نشاطا أحيانا استشاري لإضافة قيمة للمنشأة، أو مساعدة الجهة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق، لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر.

ولأن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية هو فعالية وكفاءة عمليات الرقابة الداخلية في المؤسسة، فإن التوسع في بيئة الأعمال الحديثة لم يكتفي بهذا الهدف فقط، وإنما تطلب تدعيم هذا الهدف بعدة أهداف تتلاءم مع التوسع الدائم في الأعمال لدى بيئة الأعمال الحديثة، حيث أضيف لمهمة المراجعة الداخلية هدف التقييم والتحسين والتحكم في المخاطر والحد منها وتقديم المشورات والمشاركة في الإشراف على تنفيذ خطط المنشأة .

وسنقوم في هذا المطلب بتناول أهداف المراجعة الداخلية من جانبين هما: (جانب الحماية وجانب التطوير أو البناء)، وسنوضح ذلك في فرعين كتالي:

الفرع الأول : أهداف المراجعة الداخلية المتعلقة بالحماية.

الفرع الثاني : أهداف المراجعة الداخلية المتعلقة بالتطوير أو البناء.

الفرع الأول

أهداف المراجعة الداخلية المتعلقة بالحماية

قبل الدخول في أهداف الحماية الخاصة بالمراجعة الداخلية، يتوجب علينا توضيح معنى كلمة " حماية " الواردة في شرحنا لهذا الموضوع، حيث نقصد بكلمة " حماية " هو إجراء يتم اتخاذه للحفاظ على الأشياء أو المعلومات من التعرض للخطر أو الضرر أو فقدان أو الاختلاس أو الاستخدام غير المصرح به.

حيث أنه تتنوع مجالات الحماية لتشمل كل ما يتوجب حمايته مثل قولنا الحماية الأمنية، والحماية الصحية، وحماية البيئة، وحماية حقوق الملكية، وحماية البيانات والمعلومات الحساسة والمتمثلة في قولنا الأمن السيبراني، وغيرها.

وتستخدم الحماية في العديد من المجالات، والتي منها الأعمال التجارية، والحكومية، والعسكرية، والأمنية، وغيرها.

وتتضمن الحماية إجراءات الوقاية والتدابير الاحترازية والتدريب والتعليم والتوعية والكشف عن المخاطر ومعالجتها، والرصد والتقييم المستمر للوضع على ما هو عليه في الواقع.

وتعتبر الحماية جزءًا هامًا من إدارة المخاطر والسلامة والأمن لأي منشأة أو مؤسسة، حيث تساعد في تقليل التكاليف وزيادة الإنتاجية وتعزيز السمعة الجيدة وتحسين العلاقات مع المجتمع.

وبالرجوع إلى موضوعنا، فإن أهداف الحماية في المراجعة الداخلية، تعتبر هي الأهداف التقليدية، حيث كانت تعرف على أنها نشاط يهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية، والذي يهدف بدوره إلى حماية المنشأة من الاختلاس والضياع.

وتشمل أيضاً أهداف الحماية في المراجعة الداخلية، حماية أصول المنشأة بمختلف أنواعها، وحماية السجلات والسندات، وغيرها من سياسات الحماية.

وعلى هذا الصعيد يتوجب أن ينصب دور المراجع الداخلي في الآتي^(١):

- ١- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبي المعدة ومدى الاعتماد عليها.
- ٢- حماية أصول المنشأة.
- ٣- التأكد من الملائمة بين أساليب القياس والسياسات والخطة والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعية.
- ٤- التأكد من الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة.
- ٥- التأكد من أنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية.

وهناك من حصر أهداف الحماية للمراجعة الداخلية في هدفين رئيسيين هما^(٢):

- أ- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات ومسائل الرقابة الداخلية المصرح بها في المستويات الإدارية المختلفة.

(١) جلال بالعروسي وآخرون: أهمية المراجعة الداخلية ودورها في ترشيد القرارات المالية، رسالة نيل درجة الماجستير، جامعة حمة لخضر-الوادي، الجزائر، ٢٠٠٨م، ص ٦.

(٢) د. درارني ناصر: محاضرات وأعمال موجهة في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٨٩.

ب- التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة.

ويرجع سبب هذا التقسيم لأنه كانت أهداف وأداء المراجعة الداخلية في المراحل الأولى منحصرة في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ومنحصرة فقط تحت إطار التحقق، فالمهمة أدرجت تحت مبدأ الحماية.

ولذا، فإنه يتوجب أن لا يتم جعل من مهمة المراجعة الداخلية مهمة تصيد للأخطاء، وجعلها مهمة بوليسية تهتم بالبحث عن التلاعب والمتلاعبين وأغفال الدور الرئيسي لها والتي من أجلها وجدت المراجعة الداخلية.

وبالعودة الى مسألة حصر أهداف المراجعة الداخلية في هدفين رئيسيين، فيرجع الأمر في ذلك إلى أنه كان دور المراجعة الداخلية في الأساس دور تقليدي، ولكن عامل الحداثة والتوسع زاد دور أهميتها والحاجة إليها بشكل أكبر، ويعتبر الجانب الوقائي والممثل لدور الحماية والذي سوف يتم توضيحه كما يلي:

تهدف المراجعة الداخلية في هذا الجانب إلى المحافظة على سلامة الأمور التالية: (أصول الشركة بمختلف أنواعها، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة في الشركة، السجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المشروع، نظام الضبط الداخلي....الخ).

إذ أن الحماية هنا تتمثل في مراجعة الأحداث والوقائع الماضية، وذلك للتحقق من الآتي^(١):

(١) التحقق من قيمة الأصول ومطابقتها مع الدفاتر: وذلك من أجل حماية أموال الشركة، وهذا النشاط الوقائي يتطلب ضرورة إحكام الرقابة على العمليات النقدية وعمليات المخازن، وضرورة التأكد من وجود التأمين اللازم وبالقيمة الكافية، وتقادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية، ومن الأمثلة على ذلك خسائر التخزين غير السليم للمواد أو البضائع مما يعرضها للتلف، و تداول المواد في المصنع دون أخذ الاحتياطات اللازمة للمحافظة عليها من الاختلاس وسوء الاستعمال وعدم مراعاة الاستفادة من الخصم المكتسب بالرغم من توفر النقدية.

(٢) دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.

(٣) أن أصول الشركة قد تم المحاسبة عنها، وإنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.

(١) نادر شعبان: النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية،

مصر، ٢٠٠٦م، ص ١٤١.

٤) اختبار الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ، ووظيفة المحاسبة.

٥) تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات، بحيث يراجع كل موظف عمليات الموظف الذي قبله، وبما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.

وبالرجوع إلى القرار الجمهوري اليمني رقم (٥) لسنة ٢٠١٠م، والذي حدد فيه أهداف المراجعة الداخلية في قطاعات الدولة، حيث نصت المادة رقم (٥) من هذه القرار إلى ضرورة تحقيق الآتي^(١):

- أ- تحسين أداء الوحدة وتمكينها من استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية.
 - ب- مساعدة الوحدة على تحقيق أهدافها والحد من المخاطر التي قد تتعرض لها أثناء تأديتها لمهامها.
 - ج- تقليص الهدر وترشيد الإنفاق والحد من الآثار السلبية المترتبة على العبث بالموارد.
 - د- ترسيخ مقومات الحكم الجيد والإدارة الرشيدة.
 - هـ- إيجاد الإطار القانوني لوظيفة المراجعة الداخلية
- نلاحظ أن هذه البنود من هذا القرار قد حدد جملة من الأهداف، والذي من شأنها تم إعادة إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في الجمهورية اليمنية، وما نريد الإشارة إليه هو أن مضمون هذا الأهداف أهتمت بجانب الحماية، لأن معظمها سعت بشكل أساسي إلى (الترشيد والحد من المخاطر والتحسين والمساعدة)، وكل هذه الأمور تعتبر من صميم جانب الحماية.
- وبهذا نلاحظ من خلال ما سبق، أن دور المراجعة الداخلية والمعمول به في القطاع العام في الجمهورية اليمنية والذي تعتبر وزارة الداخلية أحد مكونات هذا القطاع، إن دور المراجعة الداخلية في الوحدات الأمنية التابعة لها لا زال منحصراً على الدور الوقائي، أي "جانب الحماية" وأغفل الدور التطويري أي "جانب البناء" لمهمة المراجعة الداخلية، وبهذا فإن دور التطوير "البناء" يعتبر شبه منعدم لدى إدارة المراجعة في الإدارة العامة للشؤون المالية بوزارة الداخلية وفروعها في الوحدات الأمنية، ويتطلب إعادة النظر تجاه هذا الأمر.

(١) المادة رقم (٥)، القرار الجمهوري رقم (٥)، ٢٠١٠م، بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بـوحدات الجهاز الإداري للدولة في القطاعين العام و المختلط، الجريدة الرسمية، العدد (١٩)، يناير ٢٠١٠م.

الفرع الثاني

أهداف المراجعة الداخلية

المتعلقة بالتطوير " البناء "

ماذا نقصد بالتطوير أو البناء ؟

نقصد بكلمة " تطوير " أو " البناء " هي عملية تحسين أو تطوير شيء ما لجعله أفضل أو أكثر فعالية أو قدرة على تحقيق الأهداف، وقد يشمل هذا العملية تطوير العمليات أو المنتجات أو الخدمات أو البرامج أو الأنظمة أو المهارات أو البنية التحتية أو العلاقات^(١). وتتضمن عملية التطوير أو البناء عادةً إجراء تحليل للوضع الحالي وتحديد النواحي التي تحتاج إلى التحسين، ثم تصميم وتطبيق الحلول الملائمة لتلبية الاحتياجات المحددة. ويمكن أن يكون التطوير أو البناء عملية مستمرة ومتعددة المراحل، ويتطلب التعاون والتنسيق بين فرق العمل المختلفة والاستفادة من التقنيات والأساليب الحديثة لتحقيق الأهداف المحددة. لذلك وجدت عدة أهداف للمراجعة الداخلية من حيث التطوير يمكن تلخيصها في الآتي^(٢) :

(١) متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها:

وذلك من أجل اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم أو الإجراءات المستعملة بقصد التعديل والتحسين اللازمين، وعلى سبيل المثال يجب أن تتعدى المراجعة الداخلية رؤية وضع الأشخاص الأمناء على الخزينة إلى مراقبة التعامل بالنقدية والإجراءات المتبعة في القبض والصرف، وفي جميع الحالات، على المراجع الداخلي إطلاع إدارة المشروع على مدى مساهمة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة.

(٢) التحقق من صحة ودقة البيانات وتحليلها:

ويتطلب هذا الأمر من المراجع الداخلي القيام بعملية مراجعة مستمرة مستندياً وحسابياً وما شابه، للتحقق من صحة البيانات والأرقام وملاءمتها للأغراض التي ستستخدم فيها، كذلك

(١) محمد سمير الصبان: دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، ١٩٩٧م، ص ٥٦.

(٢) د. دراني ناصر: محاضرات وأعمال موجهة في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٩١.

القيام بتحليل تلك البيانات بالربط والمقارنة وما شابه لاستنتاج علاقات معينة بين تلك البيانات يمكن الاستفادة منها في توجيه الأعمال والمهام^(١).

٣) رفع الكفاءة عن طريق التدريب:

لاشك في أن إدارة المراجعة الداخلية بحكم إلمامها التام بجميع أوجه نشاط الأعمال والمهام وعملياتها، أكثر من غيرها من الإدارات، فإن عليها المساهمة الفعالة في البرامج التدريبية من حيث اقتراح اللازم منها، وربما صياغة بعض مواده، لذا فإن المراجع الداخلي هو الشخص الذي يعمل على توحيد الآراء والتطبيق لجميع الإجراءات المرسومة بواسطة الإدارة، وعليه مراعاة مدى تماشي الموظفين مع روح تلك السياسات وعدم الإخلال بها في أي مرحلة.

يتضح لنا مما سبق أن أهداف المراجعة الداخلية في هذا الجانب، هي إنشائية لأنها تعتمد على دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة لتطوير السياسة العامة للمنشأة، وكذلك لتدخل التحسينات والتعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية والرقابية ولتتمشى مع التطورات الحديثة. ولأن المراجعة الداخلية لم تنشأ إلا لتلبية احتياجات الإدارة العليا في المنشأة، كونها هي من تقوم بتحديد المهام التي تحتاجها من المراجع الداخلي للقيام بها، وبالتالي فإن وظائف المراجع الداخلي ستتحدد بناءً على الأهداف التي تسعى الإدارة العليا لتحقيقها.

ولأن المراجعة الداخلية وظيفة مهمة تساعد على تحديد المخاطر والتحكم بها وتحسين العمليات والسيطرة على تكاليفها، والتأكد من التزام المؤسسة بالتشريعات واللوائح المعمول بها، لذا فإنها أيضا تقوم بتقييم مدى توافر الضوابط الداخلية اللازمة ومدى توافقها مع أهداف المنشأة، وتقييمها لفعالية تلك الضوابط.

وتهدف المراجعة الداخلية في هذا الجانب أيضاً إلى تقديم توصيات وملاحظات بناءً للإدارة العليا لتحسين العمليات والقدرة على السيطرة، وتعزيز الشفافية والمساءلة والتقارير المالية الموثوقة. وتعتبر المراجعة الداخلية عملية حيوية ضمن استمرارية نمو وتوسع المنشأة وتحقيق أهدافها بشكل فعال ومستدام.

وبناء على ذلك، يمكن تلخيص أهداف البناء في المراجعة الداخلية فيما يلي^(٢) :

أ- إضافة قيمة للمنشأة وتحسين أنشطتها وعملياتها وخدماتها.

(١) محمد سمير الصبان: دراسات متقدمة في المراجعة، مرجع سابق، ص ٥٩-٦٠.

(٢) د. اسامه سعيد عبدالصديق: المراجعة الاستراتيجية والادارية و التحليلية، مرجع سابق، ص ٤١.

- ب- مساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال تبني منهج منظم لتقييم وتحسين فاعلية آليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والمساءلة والحوكمة في الجهة.
- ج- حماية أموال وممتلكات الجهة من الضياع وسوء الاستخدام، وضمان عدم الاستغلال لغير ما خصصت له، والعمل على الحد من وقوع الأخطاء والتجاوزات.
- د- التأكد من دقة البيانات المالية وغير المالية التي تصدر من الوحدات الإدارية، وضمان دقة المستندات والسجلات، وتحقيق المتطلبات الرقابية.
- هـ- ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائتها، بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- و- تحقيق التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات والخطط الملزمة.
- ز- ضمان سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها في منع المخاطر المحتملة.
- ح- ضمان كفاية الخطة التنظيمية من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات، وفصل وتنظيم الاختصاصات المتعارضة وغير ذلك من الجوانب التنظيمية.
- ط- تقديم الخدمات الاستشارية بما يحقق أهداف المنشأة، وما يساعد في إنجاز مهامها.
- ونتيجة للتوسع الحاصل في بيئة الأعمال فقد ترافق معه التوسع في جميع مجالات العمل، وكان لابد من أن يترافق مع ذلك التوسع في أداء المراجعة الداخلية وأهدافها.
- وبهذا يتوجب أن لا يكون الأداء منحصرة فقط على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، بل يجب أن يتسع هذا الأداء ويشمل مهام أكثر والتي سنوضحها في التالي^(١):
- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية وغير مالية والتشغيلية.
 - تحديد مخاطر المنشأة وتخفيضها الى الحد الأدنى.
 - التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية.
 - متابعة تقييم المعايير الموضوعية.
 - الاستخدام الأمثل والفعال للموارد.
 - مساعدة العاملين في المنشأة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.
- إن هذه الأهداف تعتبر هي الوسيلة التي من خلالها يحاول المراجعون الداخليون تقديم مساعداتهم إلى جميع أعضاء المنشأة، ليتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بكفاءة وفعالية، من

(١) عمار بن عبدالله العمار: كتاب الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٤٢.

خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات وأية ملاحظات لها صلة بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

وهناك من رأى إلى أهداف المراجعة الداخلية من خلال الهدف الرئيسي للمنشأة، وضرورة السعي دائما وبصفة أساسية إلى تحقيقه، وذلك بإتباع عدد من الخطوات يتم التعامل بها كأهداف تتلخص في الآتي^(١):

- ١) مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
 - ٢) تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المشروع وإجراءاتها.
 - ٣) تحديد مدى الاعتماد على النظم المحاسبية والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن ما هو في الواقع.
 - ٤) القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة، ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.
 - ٥) تحديد مدى التزام الأعمال بالمتطلبات الحكومية والشعبية.
 - ٦) تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
 - ٧) التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة.
 - ٨) المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها.
- وإذا ما نجحت وحدة المراجعة الداخلية في تحقيق الأهداف السابقة، فإنها تكون بذلك قد أسهمت في تحقيق الأهداف الكلية للمنشأة التي تراجع عملياتها .
- ولكن يتوجب من المراجعون الداخليون الذين يتبعون في سياسة مراجعتهم لعملية التطوير، أن يجروا العديد من التقييمات، وبحسب الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة لهم.
- ومن هذه التقييمات ما يلي^(٢):**

- ١) تقييم وسائل الرقابة، للتأكد من سلامتها وكفاءتها ومدى ملاءمتها في الماضي والحاضر والمستقبل.
- ٢) تقييم الأداء، للحصول على بيانات كمية حول أداء الأفراد، وأعباء الأعمال الانتاجية، والجودة، وتكلفة إنجازها.

(١) أحمد صالح العمرات: المراجعة الداخلية الاطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٠، ص ٤١-٤٢.

(٢) أحمد صالح العمرات: المراجعة الداخلية الاطار النظري والمحتوى السلوكي، مرجع سابق، ص ٤١، ٤٢.

٣) تقييم الأهداف والخطط، وهذا يتطلب البحث والمراجعة لأسس العمليات الإدارية والتشغيلية للتأكد من سلامتها، ومدى ملاءمتها للظروف المستجدة.

٤) تقييم الهيكل التنظيمي، كون الهيكل التنظيمي في العادة يوضح التقسيم للواجبات وتحديد للمسؤوليات، وتفويض للسلطات، والتي بها تتشكل أسس العملية الإدارية، ومن أجل التأكد من سلامتها لابد للمراجعين الداخليين من تقييمها بين الحين والآخر، لا سيما عند حدوث أية تغييرات في الواجبات أو الأهداف.

وهناك أيضاً من تناول أهداف البناء في المراجعة الداخلية من خلال اقتراح المعالجات والتوصيات، بناءً على ما توصل إليه المراجع الداخلي من نتائج عند عملية الفحص، مستنداً في ذلك على التعريف الأخير للمراجعة الداخلية الذي ورد فيه اعترفاً باتجاه المراجعة الداخلية نحو تقديم الخدمات الاستشارية لتلبية احتياجات الإدارة العليا، وهكذا يتضح بأن أهداف المراجعة الداخلية لها غايات بعيدة، ويتوجب الوصول إليها، وكذا إجراء العديد من الدراسات والتقييمات والتحليلات، التي يقع عبئها على المراجعين الداخليين، ويزداد هذا العبء ثقلاً عندما تكون الإمكانيات المتاحة لوحدة المراجعة الداخلية محدودة، وهذا ما جعل بعض المتخصصون بأن يقرروا بأنه يتوجب على مدير المراجعة الداخلية عند وضع الأهداف للمنشأة أن يأخذ بعين الاعتبار للإمكانات المتاحة، لأنه ليس من السهل أن يحقق أهداف لا تتناسب مع الموارد المتاحة لديه^(١).

أما إذا كانت الأهداف غير واضحة أو غير واقعية، فإن وحدة المراجعة الداخلية لن تتمكن من تقديم الخدمة التي تتوقعها منها الإدارة العليا، وبذلك تفقد المنشأة أداة هامة وجدت أصلاً للمساعدة في تحقيق الأهداف الكلية لها، والأخطر من ذلك، هو أن مثل هذا الفشل في خدمة المنشأة قد ينعكس سلبياً على نفسيات المراجعين الداخليين وسلوكياتهم، الأمر الذي يجعلهم أقل عزيمة ومقدرة على رفع وتطوير كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية وفعاليتها، وقد يشعروا باليأس، وتتأثر قدراتهم بشكل سلبي، لدرجة تصل إلى أن تكون مانعه للبناء، الأمر الذي ينتج عنه انخفاض في كفاءة أداء وحدة المراجعة الداخلية.

(١) جلال بالعروسي وآخرون: أهمية المراجعة الداخلية ودورها في ترشيد القرارات المالية، مرجع سابق، ص ٦.

المبحث الثاني

أنواع المراجعة الداخلية ومخاطرها

ومبادئها وأبعادها ومعاييرها

تمهيد وتقسيم:

اتسع نطاق المراجعة الداخلية، حيث اهتمت بمساعدة المسؤولين في الجهة، باكتشاف مواطن الضعف فيها، وتقييم درجة كفاية استخدام الموارد الاقتصادية في الجهة الحكومية بوجه عام، وفي هذا المبحث سنتعرف على أنواع المراجعة الداخلية، ومخاطرها، ومبادئها وأبعادها ومعاييرها، في ثلاثة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية ومخاطرها.

المطلب الثاني: مبادئ المراجعة الداخلية وأبعادها.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية.

المطلب الأول

أنواع المراجعة الداخلية ومخاطرها.

سنتناول في هذا المطلب أنواع المراجعة الداخلية، والمخاطر المؤثرة عليها في فرعين نوجزهما على النحو الآتي:

الفرع الأول: أنواع للمراجعة الداخلية.

الفرع الثاني: المخاطر المؤثرة على المراجعة الداخلية.

الفرع الأول

أنواع المراجعة الداخلية

تتعدد أنواع المراجعة الداخلية بتعدد مهامها ووظائفها، ولكن تعتمد معظم هذه الأنواع على مبدأ التوافق مع معايير المراجعة الداخلية المعتمدة، وتتلخص هذه الأنواع فيما يلي:

أولاً: المراجعة المالية^(١) :

وفقاً للمعيار الدولي للأداء المهني للمراجعين الداخليين رقم (٢١٣٠- ت - ١)، يجب على نشاط المراجعة الداخلية التأكد من موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية وحماية الأصول. وتتمثل المراجعة المالية في الاهتمام بالمراجعة للأنشطة الاقتصادية، كونها تقوم بفحص موثوقية ونزاهة المعلومات التي يتم تقديمها، ويتحقق من حماية أصول الجهة. كما يطلق عليها أيضاً "مراجعة الأمانة"، حيث يقصد بها فحص الأمانة أو السلامة بالنسبة للأمن المالي للمنظمة، وينتج هذا النوع من المراجعة إلى أخذ شكل مدخل العمليات، حيث يتم التحقق من عدد كبير من العمليات مع المستندات المؤيدة لها، ويتضمن هذا النوع من المراجعة الفحص المادي للمخزون، وحماية الأصول الأخرى، وضمان وجودها "حماية أصول الجهة"، وفحص ومراجعة النفقات الحكومية^(٢).

ويتمثل نشاط المراجعة المالية الذي يقوم به المراجع الداخلي في وحدات المراجعة الداخلية، في فحص ومراجعة الجوانب المالية والمحاسبية في الجهة، بهدف ضمان دقة البيانات والمعلومات المالية والسجلات المحاسبية وصحتها واكتمالها، وحماية أموال وممتلكات الجهة من الاختلاس أو الضياع أو التلاعب، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، واقتراح الوسائل والإجراءات لعلاجها بما يكفل حماية الجهة وممتلكاتها، وتحديد مواطن سوء استخدام الجهة لمواردها المالية والبشرية، وتقديم ما يمكن الجهة من معالجتها وتلافيها مستقبلاً، وفحص المستندات الخاصة بالمصروفات والإيرادات بعد إتمامها، للتأكد من كونها صحيحة ونظامية، وفحص السجلات للتأكد من انتظام القيود وصحتها وسلامة التوجيه المحاسبي، ومراجعة أعمال الصناديق والمستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستنداتها، والتأكد من أن الجرد قد تم وفقاً للإجراءات والأنظمة المقررة، والتأكد من تقويم وتخزين المستودعات وفق القواعد والإجراءات المعتمدة، وتقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للجهة^(٣).

(١) عمار عبدالله العمار: الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٢٥.

(٢) السيد أحمد السقا: المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية، الجمعية السعودية، ط. ١، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٩٩٧م، ص ٤٦.

(٣) رائد محمد عبد ربة: المراجعة الداخلية، الجنادرية للمشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٠م، ص ١٥٨.

وينتضح مما سبق، أن المراجعة المالية تسعى إلى التحقق من تطبيق الجهة للسياسات والإجراءات واللوائح المالية، والتأكد من صحة البيانات والسجلات والتقارير المحاسبية، ومراجعة إجراءات الجرد للصناديق والمستودعات، والتأكد من حماية أصول وأموال الجهة، واقتراح الوسائل والإجراءات التي تكفل حمايتها من الغش والاحتيال والتلاعب.

ثانياً :مراجعة الالتزام(١):

وفقاً للمعيار الدولي للأداء المهني للمراجعين الداخليين رقم (٢١٣٠-ت-١)، يجب على نشاط المراجعة الداخلية التأكد من التقيد بالأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود. وهي مراجعة تهدف للتأكد من أن الجهة تعمل وفقاً للقوانين والأنظمة والاتفاقيات التعاقدية والسياسات، والإجراءات التي تنظم عمل الأجهزة الحكومية. والتحقق من سلامة العمليات الحكومية من الناحية القانونية، والالتزام بالقوانين والتعليمات ذات الصلة، ومراجعة الاتفاقيات والعقود الإدارية التي تبرمها الجهة مع الأطراف الخارجية. ويتمثل هدف نشاط مراجعة الالتزام في تحقيق التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات والخطط الملزمة للجهة، لتحقيق أهدافها بطريقة منتظمة، والتأكد من التزام الجهة بالأنظمة واللوائح والتعليمات المالية، والتحقق من كفايتها وملاءمتها، ومراجعة العقود والاتفاقيات المبرمة التي تكون الجهة طرفاً فيها للتأكد من مدى التقيد بها، ومراجعة التقارير المالية والحسابات الختامية التي تُعدها الجهة، للتأكد من دقتها ومدى موافقتها للأنظمة واللوائح والتعليمات والسياسات التي تطبقها الجهة. وتعد الأجهزة الحكومية منظمات تعمل في ظل بيئة إدارية تنظم أعمالها تعليمات وقوانين صادرة عن الجهات التشريعية، إضافة إلى السياسات والإجراءات والأنظمة الخاصة الصادرة داخل تلك الأجهزة، التي تهدف إلى تعزيز الرقابة وأنظمة الضبط الداخلي، لذا تعد مراجعة الالتزام من المهام الأساسية لوحدات المراجعة الداخلية، التي تقوم بها للتأكد من التزام الجهة بتلك الأنظمة والمتطلبات القانونية والسياسات الإدارية المرسومة لتنفيذ أعمالها ومهامها.

ثالثاً:مراجعة النظم:

يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فاعلة من خلال تقييم فاعليتها وكفايتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.

(١)عمار عبدالله العمار : الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٢٧.

وبذلك فإن نشاط المراجعة يهتم بفحص الأمان والنزاهة في أنظمة معالجة البيانات والمعلومات التي تصدر عن الأنظمة المعلوماتية، حيث يتضمن ذلك تحديد السجلات والتقارير المالية والتشغيلية التي تتضمن معلومات دقيقة وموثوقة وتامة ومفيدة ومتاحة في الوقت المناسب، وتقييم نظم الضبط الداخلي التقليدية والإلكترونية، والرقابة الداخلية، ومدى كفاءة استخدام النظم المحوسبة، وتقويم مدى كفاءة النظام المحاسبي.

ولعل من أهم مراجعة النظم مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، الذي يشمل ثلاثة أنواع رئيسية من النظم، وهي ما يلي^(١) :

نظام الرقابة المحاسبية: يتضمن مراجعة وتقييم الأنظمة والإجراءات والسياسات التي تهدف إلى المحافظة على أصول الجهة، ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية والدفاتر والسجلات المالية.

نظام الرقابة الإدارية: وهو الذي يتضمن مراجعة وتقييم الأنظمة والإجراءات والسياسات التي تهدف إلى ضمان تحقيق السياسات الإدارية التي تعتمدها الجهة.

نظام الضبط الداخلي: وهو الذي يتضمن مراجعة وتقييم النظام الذي تضعه الجهة، وما يرتبط به من وسائل وإجراءات وأساليب تهدف إلى ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة.

ويتحقق هدف نشاط مراجعة النظم عند التأكد من سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها من خلال تقويم أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية، والتحقق من سلامتها وملاءمتها، وتحديد أوجه القصور فيها إن وجدت، واقتراح الوسائل والإجراءات اللازمة لعلاجها بما يكفل حماية أموال الجهة وممتلكاتها من الاختلاس أو الضياع أو التلاعب، ومدى كفاية الخطة التنظيمية للجهة، من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات، وفصل الاختصاصات المتعارضة وغيرها من الجوانب التنظيمية^(٢).

(١) طواولة ذهبية: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العموم الاقتصادية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، ٢٠١٧، ص ١٧.

(٢) وجدي حامد حجازي: أصول المراجعة الداخلية، مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي الاسكندرية، مصر، ٢٠١٠م، ص ٧٥.

رابعاً: المراجعة التشغيلية وتقويم الأداء^(١):

وفقاً للمعيار الدولي للأداء المهني للمراجعين الداخليين رقم (٢١٣٠ - ت - ١)، يجب على نشاط المراجعة الداخلية التأكد من فاعلية وكفاية العمليات والبرامج في الجهة، لان مراجعة النشاط يتيح للمراجع التقييم لمدى فاعلية أعمال وأنشطة الجهة ولكل ما فيه من مساهمة في تحقيق أهدافها بكل كفاءة وفعالية واقتصاد، كما أنه تعتبر من ضمن مهام المراجعة الداخلية التقييم والتحليل للأهداف والخطط والسياسات والإجراءات والنظم والإمكانات المادية والبشرية والنتائج المحققة، في ظل الأهداف المرسومة بكفاية وفاعلية واقتصاد، باستخدام أساليب حديثة ومقاييس أداء.

وتعتمد المراجعة التشغيلية والأداء على تقييم عمليات وأداء الجهة في تحقيق أهدافها بكفاية وفاعلية واقتصاد، بهدف تحليل وتحسين الطرق والأداء، وتهدف إلى ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائتها، بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، من خلال تقويم مستوى إنجاز الجهة لأهدافها الموضوعية، وتحليل أسباب الاختلاف . إن وجدت.

وتتركز المراجعة التشغيلية وتقويم الأداء على المجالات الآتية^(٢):

١- مراجعة الكفاية:

تهدف مراجعة الكفاية إلى التأكد من الاستفادة الكاملة من الموارد المتاحة، للحصول على أكبر المنافع، كما يقيم المراجع الداخلي الإجراءات والخطوات التي تتخذها الإدارة لزيادة الكفاية في استخدام الموارد المادية والبشرية، وكيفية توزيع تلك الموارد لإنجاز النتائج والأهداف المطلوبة بأقل تكلفة.

٢- مراجعة الفاعلية:

ويركز هذا النوع من المراجعة على الأهداف والنتائج المحققة والفوائد والمنافع العائدة للجهة من تلك الإنجازات، حيث يسعى المراجع للتأكد من أن هذا النشاط قد حقق الغرض الأساسي المرغوب منه، وتعتمد المراجعة على التحليل النوعي أكثر منه على التحليل الكمي وذلك من خلال تحديد العلاقة بين النتائج المرغوبة والنتائج التي تحققت فعلاً.

(١) عمار عبدالله العمار: الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٢٨.

(٢) طواولة ذهبيّة: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، الجزائر، ٢٠١٧،

٣-مراجعة الاقتصاد:^(١)

هذا النشاط من المراجعة يركز على التحقق من التوازن بين التكاليف والنتائج، حيث يقيم المراجع الجهود والأساليب التي تسعى إليها الجهة في تخفيض التكاليف، بما لا يعيق تحقيق الأهداف، إضافة إلى تقييم الاقتصاد في استغلال الموارد المتاحة، كما تهدف هذه المراجعة إلى التأكد من تحقيق الهدف عن طريق الإجراءات والأساليب الأكثر اقتصادية لإنجازها .

وتعد المراجعة التشغيلية وتقويم الأداء من المجالات الحديثة للمراجعة الداخلية، حيث تعد امتداداً لمراجعة الالتزام والمراجعة المالية؛ إذ إن نشاط المراجعة يركز على الخطط التشغيلية والعمليات لتحقيق الأهداف المرسومة، كما تغطي مقاييس الأداء الجوانب المالية وغير المالية الناتجة عن أعمال التشغيل المختلفة في الجهة، ومراجعة النتائج من تلك العمليات، وربطها بالأهداف وتحقيقها بكفاية وفاعلية واقتصاد.

الفرع الثاني

المخاطر المؤثرة على المراجعة الداخلية

تتعرض الجهة إلى مخاطر عدة تؤثر على تحقيق أهدافها، إضافة إلى المخاطر التي تتعرض لأصول وأموال الجهة، سواء أكانت بالغش أم التلاعب أو الاحتيال، لذا تعدُّ مخاطر المراجعة من الأمور المهمة عند تحديد طبيعة المراجعة وتوقيتها وإجراءاتها ونتائج هذه الإجراءات، إذ يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر المراجعة عند تخطيط وتصميم إجراءات المراجعة.

أولاً: مفهوم مخاطر المراجعة الداخلية:

عرّف المعيار الدولي للأداء المهني للمراجعين الداخلية المخاطر بأنها: " احتمال حصول أي أحداث سيكون لها تأثير في تحقيق أهداف الجهة، وتقاس المخاطر بتأثيرها واحتمال حدوثها". كما تُعرّف المخاطر بأنها: (احتمال أن تؤثر حادثة أو تصرف معين تأثيراً سلبياً على الجهة أو النشاط الخاضع للمراجعة، وتقاس المخاطر عادةً بحجم الأثر المالي الناتج عن التعرض لذلك التأثير السلبي أو على أساس الأهمية النسبية لذلك التعرض).

(١) تاريخ النشر، ١٥/١/١٤٣٥ هـ https://faculty.ksu.edu.sa/sites/default/files/lfs1_8.ppt

وتعرف المخاطر المتبقية بأنها: (المخاطر التي تظل قائمة بعد اتخاذ الجهة الإجراءات التي تساعد بتخفيض تأثر واحتمال حدوث الخطر، أو حدوث مخاطر إضافية نتيجة تلك الإجراءات، ويتركز ذلك في أنشطة الرقابة اللازمة لمواجهة تلك المخاطر)^(١).

ثانياً: تقييم مخاطر المراجعة الداخلية^(٢):

إن تقييم المخاطر هو عملية تهدف إلى تقييم وتجميع الآراء والأحكام المتعلقة بالظروف أو الأحداث المحتملة التي تؤثر سلباً على مصالح الجهة، ويجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يعمل على تأسيس إطار لتقييم المخاطر، بهدف تحديد المهام المحتملة، وترتيب هذه المهام وفق الأولوية، واختيار الأولويات المتعلقة بالمخاطر التي سيتم إدراجها في خطة المراجعة السنوية. إن تقييم المخاطر هي عملية مهمة وضرورية لإعداد جدول أعمال مراجعة فاعل، وتشمل عملية تقدير المخاطر تحديد الأنشطة محل المراجعة، وتحديد عوامل المخاطرة التي يحتمل أن تتعرض لها، وتقدير أهميتها النسبية .

وتبدأ عملية تقييم المخاطر بتحديد الأنشطة محل المراجعة وعمل قائمة بها، وتتكون الأنشطة محل المراجعة من الموضوعات، والوحدات التنظيمية، أو الأنظمة التي تكون قابلة للتعريف والتقييم .

ويجب أن توفر عملية تقدير المخاطر وسيلة لتنظيم وتكامل الأحكام المهنية لوضع جدول أعمال المراجعة، كما يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يعطي أولوية أكبر لمراجعة الأنشطة ذات المخاطر العالية، كما يجب عليه أن يستخدم معلومات من مصادر متعددة في عملية تقدير المخاطر، وتشمل هذه المصادر المناقشات مع مسؤولي الإدارات والأقسام في الجهة، والمناقشات مع الجهات الرقابية الخارجية، والقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات وتحليلات البيانات المالية والتشغيلية، ودراسة عمليات المراجعة السابقة.

كما يجب على إدارة المراجعة الداخلية التركيز على المجالات الحساسة والسريعة التأثير في الجهة، وذلك لمحدودية الموارد المتاحة، وذلك من خلال تحديد العناصر الآتية^(١):

(١) هاجر كلثوم: المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، ٢٠١٤م، ص ٦٣.

(٢) 2010 5-16 - By mismael /infotechaccountants.com/profile/1496-mismael

تاريخ الزيارة ٢٧-٠٩-٢٠٢٣م.

١- تحديد طبيعة الخطر.

ونعني هنا بتحديد طبيعة الخطر هو قياس الخطر من خلال قياس احتمال حدوث الخطر، ومدى شدته.

٢- تحديد الإجراءات اللازمة لتجنب النتائج والآثار الخطيرة.

٣- تقليل الخطر المتوقع باتخاذ الإجراءات الكفيلة بتقليل ارتكاب المخالفات في الجهة، وبتدعيم وتقوية نظام الرقابة الداخلية.

٤- تأمين الخطر وذلك من خلال سياسات التأمين تجاه الأخطار الكبيرة، أما الأخطار المنخفضة فقد تتحمل الجهة النتائج، ولا تؤمن تجاه الخطر، فالتكلفة والعائد هي المحدد الرئيس في سياسات التأمين تجاه الخطر.

كما أنه قد تنشأ بعض المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف الجهة من خلال الظروف الخاصة الآتية^(٢):

أ- الموظفون الجدد.

ب- العمليات أو الأنظمة أو السياسات أو التكنولوجيا الجديدة.

ج- التوسع السريع في الأعمال والمهام.

د- إعادة تنظيم العمليات داخل الجهة.

هـ- حدوث تغيرات في البيئة التشغيلية أو التنظيمية.

ثالثاً: عوامل مخاطر المراجعة الداخلية:

تستخدم عوامل المخاطر كمعايير، لتحديد الأهمية النسبية واحتمال وقوع أحداث يمكن أن تؤثر على الجهة بطريقة سلبية، ويجب أن يكون عدد عوامل المخاطر المستخدمة محدوداً، إلا أنه

(١) أحمد حلمي جمعة: دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في البنوك التجارية الأردنية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي السابع إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة المحور الثامن "إدارة المخاطر والتدقيق"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن، ٢٠٠٧م، ص ١١.

(٢) خوري نعيم سابا: نظرات في اتفاق بازل، مجلة البنوك، جمعية البنوك في الأردن، العدد الثاني، المجلد الثالث والعشرون، عمان، الأردن، ٢٠٠٤م، ص ١٩.

بالقدر الكافي لتزويد مدير إدارة المراجعة الداخلية بالثقة بأن تقدير المخاطر هو تقدير، شامل وقد تشتمل عوامل المخاطر على الآتي^(١):

- ١- وجود ضغوطات على الإدارة محل المراجعة لتحقيق الأهداف.
- ٢- كفاءة، وكفاية عمليات الجهة، وأمانة الموظفين.
- ٣- حجم أصول الجهة، والاعتمادات المالية الكبيرة، أو حجم العمليات.
- ٤- تعقد الأنشطة أو درجة تعقدها.
- ٥- تأثير المراجعين، أو الموردين، أو الأنظمة والتعليمات الحكومية.
- ٦- درجة تعقد أنظمة المعلومات الإلكترونية.
- ٧- الانتشار الجغرافي لأنشطة الجهة.
- ٨- كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية داخل الجهة.
- ٩- التغيرات التنظيمية، والتشغيلية، والتقنية، أو الاقتصادية.
- ١٠- الأنظمة والسياسات الداخلية للجهة.
- ١١- مدى قبول نتائج المراجعة والإجراءات التصحيحية المتخذة.
- ١٢- تاريخ ونتائج عمليات المراجعة السابقة.

قد يقرر مدير إدارة المراجعة الداخلية وضع أوزان لعوامل المخاطرة، لتقدير أهميتها النسبية، ويعكس الوزن المعطى لأحد عوامل المخاطرة حكم مدير المراجعة الداخلية على الأثر النسبي الذي قد يكون لهذا العامل على اختيار أحد الأنشطة للمراجعة، حيث تعد المخاطرة النسبية للأنشطة المختلفة هي العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه وظيفة المراجعة الداخلية^(٢).

ويجب على المراجع الداخلي أن يأخذ مخاطر المراجعة والأهمية النسبية لها في الاعتبار عند تحديد طبيعة وتوقيت المراجعة وإجراءاتها وتقويم نتائج تلك الإجراءات.

وفي حالة محدودية الموارد المالية والبشرية في وحدات المراجعة الداخلية فإن الأمر يتطلب ترتيب الأولويات المتعلقة بالمخاطرة، فالمخاطر الراجعة الحدوث تُعطى الدرجة الأعلى في أولويات المخاطر المحتملة، أما المخاطر التي يكون احتمال حدوثها أقل فتُعطى درجة أولوية أقل

(١) عمار بن عبدالله العمار: الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الاجهزة الحكومية، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٢) هيام مروان ابراهيم: مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠١٦م، ص ٥١.

في ترتيب أولويات المخاطر، أما عند وجود احتمال بوجود احتيال يجب أن يأخذ اهتماماً أكبر في توجيه نشاط المراجعة^(١).

رابعاً: أنواع مخاطر أعمال المراجعة^(٢):

١- المخاطر الملازمة:

تُعرف المخاطر الملازمة بأنها: (قابلية نوع معين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أنواع أخرى من المعاملات وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية تتعلق به). وهذه المخاطر بعضها أكبر من بعض في حالة بعض التأكيدات وما يرتبط بها من أرصدة أو أنواع من العمليات، فعلى سبيل المثال من المحتمل أن تحتوي العمليات الحسابية المعقدة على غش وأخطاء مهمة بدرجة أكبر من العمليات الحسابية البسيطة، والحسابات التي تتكون من مبالغ مستمدة من تقديرات محاسبية تتضمن مخاطر أكبر من الحسابات التي تتكون من بيانات عادية واقعية، وتؤثر عوامل خارجية أيضاً على المخاطر الملازمة، وإضافة إلى العوامل التي تتعلق بتأكيد معين عن رصيد أحد الحسابات أو نوع من العمليات، فهناك عوامل أخرى قد تتعلق بأرصدة عدة أو بجميع الأرصدة أو أنواع العمليات قد تؤثر في المخاطر الملازمة المتعلقة بتأكيد عن حساب معين أو نوع من العمليات.

إن المخاطر الملازمة يتم تقديرها بصفة مستقلة عن المخاطر الرقابية، وأن هناك كثيراً من العوامل التي تؤثر بصفة عامة على المخاطر الملازمة على سبيل المثال لا الحصر ما يلي^(٣):

أ- حجم الإدارة محل نشاط المراجعة.

ب- درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة وفرص حدوثها.

ج- طبيعة عمليات الجهة وطبيعة الأخطاء المحتملة.

د- الضغوطات التشغيلية والتنظيمية التي تعرض لها .

هـ- تاريخ تعديل الأخطاء لحساب معين .

(١) عمار بن عبدالله العمار: الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الاجهزة الحكومية، مرجع سابق، ص ٤٠.

(٢) سعاد معمر شكري: المراجعة الداخلية ومساهماتها في تقييم الأداء، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، ٢٠٠٩م، ص ١١١.

(٣) امين السيد أحمد لطفي: المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ٢٠٠٦م، ص ٢٧٤.

و- التغيرات في الإجراءات والأنظمة.

وتعد المخاطر الملازمة من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة، لأن لها تأثير بصورة جوهرية على كفاية وفاعلية عملية المراجعة، كما تتأثر كفاية عملية المراجعة إذا ما تم تحديدها بأعلى مما يجب، ويتطلب ذلك مجهوداً أكبر من المراجع والعكس صحيح، كما تفقد عملية المراجعة فاعليتها إلى حد كبير إذا لم يتم تحديد الخطر الملازم في مستواه الملائم .

٢- المخاطر الرقابية^(١):

تُعرف المخاطر الرقابية بأنها "المخاطر الرقابية هي ألا يتم في الوقت المناسب منع أو اكتشاف وجود غش وأخطاء مهمة يمكن حدوثها في أحد التأكيدات بسبب ضعف في الرقابة الداخلية للجهة".

إن المخاطر الرقابية لها علاقة ارتباط مباشرة بفاعلية تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الجهة، ويتحتم دائماً وجود بعض المخاطر الرقابية نظراً للقيود الذاتية للرقابة الداخلية. ويُعدُّ هذا الخطر دلالة على فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث إنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فاعلية كان هناك احتمال بعدم وجود أخطاء أو اكتشافها بواسطة هذا الهيكل، أو كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل، ونظراً للحدود اللازمة لأي نظام رقابة داخلي، فإنه لا بد من وجود هذا الخطر .

وتتشترك المخاطر الرقابية مع المخاطر الملازمة في أن كليهما لا يتوقف على المراجع، وإنما يعتمد على الجهة محل المراجعة.

ويتطلب تقويم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعية، والتأكد من أن تلك الطرق والإجراءات تستخدم كما هو مخطط لها، وهذا يتطلب من المراجع إجراء اختبارات الإلمام واختبارات مدى الالتزام، ويعد تقدير المراجع في هذه الحالة دال لكل من قوة تقويم نظام الرقابة الداخلية وقوة اختبار مدى الالتزام ونتيجة الاختبار .

ومن هنا فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية لا يتوقف على الرقابة الداخلية فحسب، وإنما يتوقف أيضاً على قوة اختبارات مدى الالتزام، وعلى نتيجة تلك الاختبارات، فإذا كانت النتائج

(١) د.عمر النور كريم الدين: المجلة الأفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، أثر تطبيق مراجعة النظير على تقليل مخاطر المراجعة الداخلية، المجلد ٢، العدد ٢٢٣، ص ٣٥.

إيجابية فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية يقل، وإذا كانت ضعيفة فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية سوف يرتفع^(١).

٣- مخاطر الاكتشاف^(٢):

ترتبط مخاطر الاكتشاف ارتباطاً مباشراً بفاعلية إجراء من إجراءات المراجعة وبأسلوب تطبيقه من قبل المراجع، وتتسبب هذه المخاطر جزئياً من عناصر عدم التأكد الناشئة من عدم قيام المراجع بفحص الحسابات بنسبة (١٠٠)% أو نوع من العمليات، وتتسبب عناصر عدم التأكد الأخرى من قيام المراجع باختيار إجراء مراجعة غير ملائم، أو لسوء تطبيق إجراء ملائم، أو لسوء تفسير نتائج المراجعة .

ويمكن تخفيض عناصر عدم التأكد الأخرى إلى مستوى ضئيل يمكن إهماله عن طريق التخطيط الكافي والإشراف وتنفيذ أعمال المراجعة الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية. وتختلف مخاطر الاكتشاف عن كل من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية في كونها تتوقف على إجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع، ومن ثم يمكن التأثير عليها من خلالها.

ويمكن القول بصفة عامة إن هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وكل من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية، فكلما انخفضت درجة المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية، التي يعتقد المراجع بوجودها زادت مخاطر الاكتشاف التي يتحملها المراجع، وعلى العكس فإنه كلما زادت درجة المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية انخفضت مخاطر الاكتشاف التي يتحملها المراجع، وتتركز مخاطر الاكتشاف بمدى فاعلية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء^(٣).

(١) امين السيد أحمد لطفي: المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ٢٨٠.

(٢) د.عمر النور كريم الدين، المجلة الأفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، مرجع سابق، ص ٣٥.

(3) مدونة صالح القراء <http://sqarra.Wordpress.com/auditconsultationle>

، تاريخ الزيارة ١١-١٠-٢٠٢٣م. 16/02/2009 تاريخ النشر م

المطلب الثاني

مبادئ المراجعة الداخلية وأبعادها.

سنتناول في هذا المطلب مبادئ المراجعة الداخلية وأبعادها في فرعين بحيث يتضمن الفرع الأول لموضوع مبادئ المراجعة الداخلية والفرع الثاني يتضمن أبعاد المراجعة الداخلية، ويمكن تفصيل ذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول: مبادئ المراجعة الداخلية.

الفرع الثاني: أبعاد المراجعة الداخلية.

الفرع الأول

مبادئ المراجعة الداخلية

تعتبر مبادئ المراجعة الداخلية "هي المبادئ التوجيهية التي يجب اتباعها في عمليات المراجعة الداخلية داخل المؤسسات والمنشآت.

وعادةً ما تقوم هذه المبادئ بضمان فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية وتعزيز الرقابة والمراقبة الداخلية للأنظمة والعمليات.

وقد حدد الإطار الدولي للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية (IIA.2017)، عشرة مبادئ أساسية يجب أن تركز عليها أعمال المراجعة الداخلية في الواقع العملي، وهي^(١) :

- ١ - التزام النزاهة.
- ٢ - التمتع بالكفاية المهنية، وبذل العناية المهنية الواجبة.
- ٣ - الاستقلال والموضوعية
- ٤ - الاتساق مع استراتيجيات وأهداف ومخاطر المنشأة.
- ٥ - التمتع بموقع تنظيمي ملائم وموارد مادية وبشرية ملائمة.
- ٦ - تقديم مستويات مهنية جيدة، وتطويرها بشكل مستمر.
- ٧ - الاتصال بفاعلية.
- ٨ - توفير تأكيدات على أساس المخاطر.
- ٩ - امتلاك رؤية وبصيرة ثاقبة تتميز بالمبادرة وتركز على المستقبل.

(١) أ. أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مرجع سابق، ص ٩٥.

١٠- تعزيز التطور التنظيمي.

وبهذا فإنها تعتبر إرشادات عامة للمراجعة الداخلية، وتستند إلى المعايير المهنية المعتمدة والإطارات التوجيهية المتاحة، مثل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA).

وتعتبر المبادئ هي "الحدود الدنيا الفعلية لتنظيم الأعمال، وسنقوم بتفسير هذه المبادئ بشكل أكثر وبصورة مختصرة للتعرف على كيفية تحقيقها وتفعيلها عملياً"، وذلك على النحو الآتي^(١):

أ- مبدأ الالتزام والنزاهة: هو أحد المبادئ الأساسية في ممارسة المراجعة الداخلية ويشير إلى التزام المراجعين الداخليين بالنزاهة والأخلاق في أداء عملهم، ويعتبر هذا المبدأ أساسياً لضمان موضوعية ومصداقية العمل الذي يقوم به المراجعون الداخليون واستعراضه بطريقة عادلة ومهنية، ويفسر الالتزام بأن المراجعين الداخليين يلتزمون بمعايير وقيم أخلاقية عالية ويمارسون مهنتهم بنزاهة وشفافية، ويتضمن هذا المبدأ الامتناع عن التورط في أي تصرفات غير قانونية أو غير أخلاقية والتعامل مع جميع الأطراف بموضوعية وعدل، ولتحقيق هذا المبدأ يتطلب من المراجعين الداخليين الالتزام بالآتي: (الامتثال للمعايير الأخلاقية، التحلي بالسرية، تفعيل دور المساءلة والشفافية والتوثيق).

ب- مبدأ التمتع بالكفاية المهنية: يعني أن يتمتع المراجعين الداخليين بمؤهلات وأن يكونوا متمكنين في مجال المراجعة الداخلية، حيث يتوجب عليهم أن يمتلكوا المعرفة والمهارات اللازمة لتقييم العمليات وتحليل البيانات المالية وتحديد المخاطر المحتملة وتقديم توصيات فعالة.

وبذلك، فإنه يتطلب منهم التدريب المستمر والتطوير المهني لضمان تحديث المعرفة ومواكبة التطورات في مجال المراجعة الداخلية.

أما معنى بذل العناية المهنية الواجبة: فإنه يشير إلى التزام المراجعين الداخليين بأداء مهامهم بالدقة والعناية الكاملة والمطلوبة، حيث يتوجب عليهم أن يقوموا بتنفيذ المراجعات والتدقيقات بشكل منهجي ومنظم وفقاً للمعايير المهنية والقوانين واللوائح المعمول بها^(٢).

(١) مبادئ المراجعة الداخلية للبنوك المحلية العامة في المملكة السعودية، ٢٠٢١م، ص ٧

(٢) محمد فرحات عبد الرحيم: مدى توفر المقومات اللازمة للمراجعة الداخلية لتحسين أداء إدارة المخاطر، رسالة ماجستير، جامعة بنغازي، طرابلس، ليبيا، ٢٠١٨م، ص ٤٨.

ج- مبدأ الاستقلالية والموضوعية^(١): هو أحد المبادئ الأساسية المهنية للمراجعة الداخلية ويتوجب اتباعه من قبل المراجعين الداخليين في أداء عملهم، والاستقلالية هنا: تعني أن يكون المراجع الداخلي قادراً على أداء واجبه بشكل مستقل وبدون تأثر خارجي يعوقه عن اتخاذ القرارات المهنية الصائبة، أما الموضوعية: فتعني أن المراجع الداخلي يجب أن يكون عادل وغير متحيز في أداء عمله، ويجب أن يقوم بتقييم الوقائع والأدلة بشكل موضوعي، ولا ينبغي أن يتأثر بأي تأثيرات شخصية أو خارجية، ويجب أن يتعامل المراجع مع جميع الأشخاص والمعلومات بنزاهة ويقوم بتقديم التقارير والتوصيات بناءً على الحقائق والتحليلات الموضوعية.

د- مبدأ الاتساق مع استراتيجيات وأهداف ومخاطر المنشأة: فإنه يعني ضرورة أن يكون العمل والقرارات والإجراءات المتخذة من قبل المراجعين الداخليين متوافقة ومتسقة مع استراتيجيات المنظمة وأهدافها ومخاطرها، فمن الضروري أن يكون هناك اتساق بين عمل المراجعين الداخليين واستراتيجيات المنظمة.

هـ- مبدأ التمتع بموقع تنظيمي ملائم وموارد مادية وبشرية ملائمة: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة توفير بيئة ملائمة للعمل داخل المنظمة، بما في ذلك الموارد المادية والبشرية اللازمة لتحقيق أهداف المنظمة وأداء وظائفها بشكل فعال، ويرتكز هذا المبدأ على توفير الموارد اللازمة للعمل الداخلي في المنشأة، و ليتحقق هذا المبدأ يتطلب ذلك توفير الآتي: (هيكل تنظيمي سليم، موارد مادية كافية، موارد بشرية كفوة).

و- مبدأ تقديم مستويات مهنية جيدة وتطويرها بشكل مستمر: يهدف هذا المبدأ إلى أهمية توفير بيئة عمل تشجع على التعلم والتنمية المهنية للموظفين، وتوفير فرص التطوير والترقية الوظيفية، ويهدف أيضاً هذا المبدأ إلى تعزيز مهارات وكفاءات الموظفين وتطوير قدراتهم لتحقيق أفضل أداء ممكن في العمل، ولتحقيق هذا المبدأ يتطلب ذلك الآتي: (التعلم المستمر، تقييم الأداء، فرص الترقية والتطوير، بيئة عمل محفزة).

ز- مبدأ الاتصال بفاعلية: يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين قدرة تواصل فعالة مع جميع أعضاء المنشأة، بما في ذلك الإدارة والموظفين، يتعين عليهم تبادل المعلومات والتوصيات بشكل واضح وفعال لتحقيق التحسينات المطلوبة^(٢).

(١) الترجمة العربية للمبادئ الأساسية للرقابة المصرفية الفعالة الصادرة عن لجنة بازل للرقابة المصرفية ، سبتمبر ٢٠١٢، ص ٤١.

(٢) أ. أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مرجع سابق، ص ١٠١.

ح- **مبدأ توفير تأكيدات على أساس المخاطر:** يوجب هذا المبدأ ضرورة وجود نظام لتقييم وإدارة المخاطر داخل المنظمة، وتوفير آليات تأكيد تنفيذ إجراءات التحكم في المخاطر المحتملة، يهدف هذا المبدأ إلى تحديد المخاطر المحتملة التي قد تواجهها المنشأة واتخاذ التدابير اللازمة للتعامل معها وتقليل تأثيرها السلبي على الأداء والنتائج، ولتحقيق مبدأ توفير تأكيدات على أساس المخاطر يتوجب الآتي: (تحليل المخاطر، وضع إجراءات التحكم في المخاطر، رصد وتقييم الأداء، التوعية الدائمة).

ط- **مبدأ امتلاك رؤية وبصيرة ثاقبة:** يعني هذا المبدأ أن هناك أهمية وجود قيادة قادرة على تحديد رؤية واضحة للمستقبل وتطوير استراتيجياتها نحو تحقيق تلك الرؤية، ويتعلق هذا لمبدأً بقدرة القادة على التفكير المستقبلي واتخاذ الخطوات اللازمة للتطور والتغيير لمواكبة لتحديات والفرص المستقبلية.

ي- **مبدأ تعزيز التطور التنظيمي:** يشير هذا المبدأ إلى الحاجة إلى تعزيز وتطور المنشأة على المستوى الهيكلي والثقافي والعملي والتكنولوجي، ويركز هذا المبدأ على إحداث التغييرات والتحسينات المستدامة داخل المنظمة لتعزيز كفاءتها ومرونتها وقدرتها على التكيف مع المتغيرات البيئية والاحتياجات المستقبلية.

وهناك من أضاف إلى المبادئ السابقة الذكر "مبدأ الجدارة" وأعتبر هذا المبدأ من أحد مبادئ المراجعة الداخلية، حيث وضع ذلك في الآتي:

- **مبدأ الجدارة^(١):** يستقي هذا المبدأ أهميته من أهمية المراجعة الداخلية، فتعدد وتنوع المساهمات والأدوار المتوقعة من المراجع الداخلي في بيئة الأعمال الحديثة، والتي تفرض على المراجع الداخلي أن يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة في العديد من القطاعات التي يختلف مجال عمل كل منها عن الآخر، وأن يتعامل مع العديد من الأشخاص ذوي الخبرات والكفاءات المهنية العالية كل في مجال تخصصه، يستلزم ضرورة أن يمتلك المراجع الداخلي المعرفة والمهارات والخبرات التي تجعله جديراً بالأهمية والمكانة التنظيمية التي يحظى بها، وتمكنه من أداء الأعمال الموكلة إليه وتحقيق أهداف المراجعة على الوجه الأمثل.

(١) أ. احمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مرجع سابق، ص ٤٦٩.

الفرع الثاني

أبعاد المراجعة الداخلية

لم تعد مهمة المراجعة الداخلية مطالبة بتوفير تأكيدات بدقة وسلامة ومصادقية النظام المالي والمحاسبي، واكتشاف حالات الغش أو الخطأ إن وجدت فحسب، بل أصبح نطاق عملها يمتد ليشمل توفير تأكيدات وتقديم التوصيات والاستشارات التي من شأنها تقويم وتطوير كل أبعاد الأداء المالي وغير المالي بالمنشأة، وتتضمن المراجعة الداخلية عدة أبعاد أساسية تغطي مختلف جوانب المنشأة، وفيما يلي توضيح مختصر لكل من الأبعاد الرئيسية للمراجعة الداخلية^(١):

١- **البعد المالي:** ويهتم هذا البعد بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي والمالي للمنشأة، بما في ذلك السجلات المالية والتقارير المالية والسياسات والإجراءات المالية، ويهدف هذا الجانب إلى التحقق من صحة ودقة البيانات المالية والامتثال للمعايير المحاسبية والتشريعات المالية.

٢- **البعد العملي أو التشغيلي:** يهتم هذا البعد بتقييم ومراجعة العمليات التشغيلية والإجراءات الداخلية للمنشأة، بما يشمل ذلك تحليل فعالية وكفاءة العمليات وتحديد المخاطر والتوصيات لتحسين الأداء وتنظيم العمليات بشكل أفضل.

٣- **البعد التنظيمي والهيكل:** أما هذا البعد فيهتم بتقييم ومراجعة هيكل التنظيم والسياسات والإجراءات التنظيمية للمنشأة، ويهدف هذا الجانب إلى التحقق من مدى فعالية هيكل التنظيم وتوافقه مع أهداف المنشأة والمعايير المعمول بها.

٤- **بُعد الامتثال:** ويتعلق هذا البعد بتقييم ومراجعة مدى امتثال المنشأة للقوانين واللوائح والسياسات الداخلية والمعايير المهنية، ويهدف هذا الجانب إلى التحقق من وجود آليات الرقابة الداخلية الفعالة وتحديد المخاطر المحتملة وتوصيات للتعامل معها.

٥- **البعد التقني والمعلوماتي:** ويتعلق هذا البعد بتقييم ومراجعة النظم والتكنولوجيا المستخدمة في المنشأة، بما في ذلك أنظمة المعلومات وأمان المعلومات وحماية البيانات، حيث يهدف هذا

(١) د. أحمد نواز: دراسة أبعاد الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق، مجلة دولية علمية محكمة، العدد ١، المجلد ١٥، جامعة الأغواط، الجزائر، ٢٠١٤م، ص ٢١٩.

الجانب إلى ضمان سلامة وأمان البيانات والمعلومات وتقييم فعالية استخدام التكنولوجيا في تحقيق أهداف المنظمة.

٦- البعد البشري: لن تتحقق أي من خطط أو أهداف المنشأة، دون وجود قناعة ومشاركة فعالة

من العاملين، ولأن المراجعة الداخلية لا تهتم بالنتائج فحسب، وإنما تركز على تحديد أسباب الوصول إلى هذه النتائج سلبية كانت أو إيجابية لتبني عليها فيما بعد رأيها المهني المحايد بما يضمن تطوير أداء المنشأة في بيئة الأعمال الحديثة، فإنها ذات دور رئيس في فحص وتقييم أداء المنشأة المرتبط بالعاملين لديها، ويتلخص هذا الدور في النقاط الأساسية التالية^(١):

أ- التأكد من توفير المنشأة بيئة العمل والمناخ التنظيمي المناسب لزيادة إنتاجية العاملين لديها من خلال مجموعة من الإجراءات منها: (وضع نظم عادلة للمكافآت والحوافز، تمكين العاملين من اتخاذ القرارات وتفويض السلطات لهم بشكل ملائم، إتاحة الفرصة للإبداع والابتكار، توفير نظم فعالة للتعليم التدريب المستمر).

ب- التأكد من وجود خطط تدريبية فعالة، يتم إعدادها وفقاً لاحتياجات العاملين وتخصصاتهم، وما تنتظره المنشأة منهم لتحقيق أهدافها وتوجهاتها المستقبلية.

ج- التأكد من وجود سياسات عادلة وموضوعية للاختيار والتعيين والترقية.

د- التأكد من وجود نظام فعال يضمن إشراك العاملين في وضع الخطط والأهداف المستقبلية للمنشأة.

هـ- التأكد من وجود نظم فعالة وموضوعية لتقويم أداء العاملين، ونسب إنجازهم، ترتبط بنظم عادلة للمكافآت والحوافز.

و- تقويم مدى ملاءمة أعداد الموارد البشرية العاملة بالمنشأة، وتخصصاتهم، ومستوى تأهيلهم العملي والمهني لتحقيق خطط وأهداف المنشأة وتوجهاتها المستقبلية^(٢).

ز- استقصاء آراء العاملين بشكل دوري لتحديد أهم أوجه القصور أو نقاط الضعف في أداء المنشأة، ومناقشة مقترحاتهم المتعلقة بالتغيير والتطوير.

(١) د.نجود تريش: الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية، ألفا للنشر والتوثيق، ولاية قسنطينة، الجزائر، ٢٠٢٠م، ص ٣٦.

(٢) أ.أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مرجع سابق، ص ١٤٣.

ح- تحديد المخاطر المرتبطة بأداء العاملين بالمنشأة مثل ارتفاع معدلات دوران العاملين وانخفاض نسب الإنجاز والرضا الوظيفي، وانخفاض مستويات الكفاية والتأهيل لدى العاملين، وغيرها، والتوصية بأفضل الطرق والإجراءات اللازمة لإدارتها.

٧- **البعد التسويقي:** عادةً ما يخرج هذا البعد بالمراجعة الداخلية خارج حدود المنشأة، فلم يعد تركيز المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة منصبا فقط على أبعاد الأداء الداخلية، وإنما امتد ليشمل كل الأبعاد ذات العلاقة بتحقيق خطط وأهداف المنشأة، سواء كانت داخلية أو خارجية، اشتداد المنافسة، وتزايد تطلعات العملاء ومتلقو الخدمة وتطورها يوما بعد يوم، وحاجة المنشآت العامة والخاصة إلى تطوير أدائها التسويقي بما يخدم تحقيقها لأهدافها وتوجهاتها الاستراتيجية، فالمنشآت الخاصة ترغب في اتخاذ كافة الإجراءات التي تمكنها من التواجد في مركز تنافسي جيد يضمن لها البقاء بقوة في الأسواق والمنشآت العامة تهدف إلى استقطاب متلقي الخدمة وكسب حصص سوقية تمكنها من رفع بعض الأعباء المالية من على كاهل الدولة.

٨- **البعد المجتمعي:** تعد مطالبة المنشآت بالالتزام بأداء مسؤولياتها الاجتماعية أحد أهم التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة، وعليه فقد امتد نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشمل فحص وتقويم مدى قدرة المنشأة على الوفاء بمسؤولياتها تجاه المجتمع الذي تعمل فيه وتمارس أنشطتها من خلاله عن طريق التأكد من كل مما يلي^(١):

أ- إدراج المساهمات الاجتماعية على أنها محور وهدف رئيسي ضمن إستراتيجية المنشأة.
ب- تقويم مدى التزام المنشأة بتنفيذ الخطط والمبادرات المجتمعية، ومنها على سبيل المثال:

- المنح والمساعدات والإعانات التي تقدمها المنشأة سنوياً.
- الكتب والمجلات والنشرات المهنية التي تصدرها المنشأة.
- المؤتمرات المحلية والدولية التي تشترك فيها المنشأة.
- العاملون الجدد المعيّنون بالمنشأة.
- المساهمات الاجتماعية التي تقدمها المنشأة للعاملين لديها.
- المساهمات التي تقدمها المنشأة في المشروعات الخيرية للدولة.

ج- تقويم مدى التزام المنشأة بتنفيذ الاشتراطات البيئية المرتبطة بأنشطتها التشغيلية.

(١) د.نجود تريش: الابعاد السلوكية للمراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ٤٢.

د- تقويم مدى التزام المنشأة بتحقيق أهداف الأطراف أصحاب المصلحة المهمة بأنشطة المنشأة ونتائج أعمالها^(١).

هـ- تحديد المخاطر المرتبطة بالأداء المجتمعي للمنشأة، مثل احتمال تأثر الصورة الذهنية للمنشأة لدى المجتمع، واحتمال التعرض لخسائر مالية أو قانونية نتيجة عدم الالتزام البيئي أو المجتمعي، واقتراح أفضل الإجراءات اللازمة لإدارتها.

وتعتبر هذه الأبعاد الرئيسية للمراجعة الداخلية والتي تعمل بشكل متكامل لضمان تقييم شامل لأداء المنشأة وتحقيق الامتثال والتحسين المستمر في جميع جوانب العمل، بشرط أن يتم تنفيذ المراجعة الداخلية بطريقة مستقلة ومهنية لضمان الشفافية والمصادقية في النتائج المستخلصة والتوصيات المقدمة.

وفي ضوء التطورات الحديثة في مجال الأعمال والتكنولوجيا والمخاطر، ظهرت بعض الابعاد الحديثة للمراجعة الداخلية، وإليك بعض هذه الابعاد^(٢):

- (١) **بُعد التركيز على القيمة المضافة:** يركز هذا البعد المراجع الداخلي على تقديم قيمة مضافة للمؤسسة من خلال توفير اقتراحات وتوصيات لتحسين العمليات وتعزيز الكفاءة والفاعلية.
- (٢) **بُعد التدقيق المستمر:** يتطلب هذا البعد المراجعة الداخلية الحديثة رؤية استراتيجية للمؤسسة والتركيز على التدقيق المستمر والمراقبة الدائمة للمخاطر والعمليات.
- (٣) **بُعد التدقيق المبتكر:** يشمل هذا البعد استخدام التقنيات الحديثة مثل تحليل البيانات الضخمة، والذكاء الاصطناعي، وتعلم الآلة لتحليل البيانات وكشف الأنماط والمخاطر غير المعروفة.
- (٤) **بُعد التدقيق الرقمي:** يركز هذا البعد على تقييم وتحسين استخدام التكنولوجيا المعلوماتية وأمان المعلومات والتحول الرقمي للمؤسسة.
- (٥) **بُعد التدقيق المتكامل:** يركز هذا البعد على التكامل والتنسيق بين وظائف المراجعة الداخلية والتحكم الداخلي وإدارة المخاطر لضمان تحقيق أهداف المؤسسة بشكل فعال.
- (٦) **بُعد التدقيق المبني على الحد المخاطر:** يتطلب هذا البعد تحديد وتقييم المخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسة وتوجيه جهود التدقيق لتغطية هذه المخاطر بشكل فعال.

(١) أ.أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، مرجع سابق، ص ١٤٤.

(٢) <https://www.facebook.com/431130110268782/posts/522529064462219/?app=fbl>

تاريخ النشر ١٤-٠٦-٢٠١٣م، تاريخ الزيارة ١٤-٠١-٢٠٢٣م.

(٧) **بُعد التدقيق القائم على الأداء:** يركز هذا البعد على تقييم أداء المؤسسة وقدرتها على تحقيق النتائج والأهداف المحددة.

وتعتبر هذه بعض الابعاد الحديثة للمراجعة الداخلية التي تعكس التحولات في مجال المراجعة الداخلية وتلبي المتطلبات المتغيرة للمؤسسات في بيئة الأعمال المعاصرة.

المطلب الثالث

معايير المراجعة الداخلية

سوف نتناول في هذا المطلب معايير المراجعة الداخلية بحسب ظهورها ومواكبتها للمتغيرات والمتطلبات وذلك في فرعين بحيث يتضمن الفرع الأول معايير المراجعة الداخلية القديمة أو التقليدية ومن ثم في الفرع الثاني للمعايير الحديثة للمراجعة الداخلية، ويمكن تفصيل ذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول: معايير المراجعة الداخلية التقليدية.

الفرع الثاني: معايير المراجعة الداخلية الحديثة.

الفرع الأول

معايير المراجعة الداخلية التقليدية

أصدرت هذه المعايير عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) عام ١٩٧٨م، وهي عبارة عن مجموعة من القواعد التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المراجعة الداخلية والتي بها يمكن تقسيم عمليات وخدمات وأداء قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة، ومن أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية.

وتتلخص هذه المعايير في ثلاث مجموعات هي: معايير الصفات، ومعايير الأداء ومعايير التنفيذ، وفيما يلي سنقوم بالحديث عن كل مجموعة بصورة مختصرة على النحو الآتي^(١):

أولاً: معايير الصفات:

وهي التي يعنى بها إلى تحديد الخصائص التي يجب توفيرها لممارسة عملية المراجعة الداخلية، وتتكون هذه المجموعة من أربعة معايير عامة أو شخصية^(١)، أو هي "عبارة عن

(١) بلال براهيم: تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أمحمد بوفرة بومرداس، الجزائر، ٢٠١٥م، ص ٤٩.

مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المدققين الداخليين، والتي تتناول سمات وخصائص المنشآت والأشخاص الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية" ونوضحها أكثر في التالي^(٢):

١- معيار الهدف والسلطة والمسؤولية:

ينبغي أن يحدد غرض وسلطة ومسؤولية المراجعة الداخلية بشكل رسمي في دستور المراجعة الداخلية، وقواعد وأخلاقيات المهنة والمعايير الحاكمة لهذه المهنة، وينبغي أن يفحص الرئيس التنفيذي للمراجعة دوريا كفاءة المراجعة الداخلية ويقدمه للإدارة العليا ومجلس الإدارة للتصديق أو الموافقة عليه.

٢- الاستقلالية والموضوعية:

أ- **الاستقلالية:** تعني هنا الاستقلالية هو التحرر من القيود والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على القيام بمسؤولياتهم بشكل عادل وغير منحاز، ويجب أن يتمكن مدير التدقيق الداخلي من الاتصال المباشر وغير المقيد بالإدارة العليا، ولجنة التدقيق.

ب- **الموضوعية:** وتعني هي سلوك وموقف فكري غير منحاز يتيح للمراجعين الداخليين إنجاز التزاماتهم ومسؤولياتهم بالشكل الصحيح ودون تقديم أية استثناءات أو تنازلات، فالموضوعية تتطلب من المراجعين الداخليين عدم خضوع حكمهم المهني بخصوص مشاكل المراجعة لآراء و مصالح الآخرين.

ويتفرع من هذا المعيار الآتي^(٣):

• الاستقلال التنظيمي:

يجب أن تكون شعبة قسم التدقيق الداخلي ضمن المؤسسة إلى المستوى الذي يسمح له بإنجاز وتنفيذ مسؤولياتهم باستقلالية تامة، لذلك يجب أن يقدم المدير التدقيق الداخلي تقاريره إلى لجنة التدقيق وأن يكون الاتصال مباشرة معها، ويتم ذلك من خلال حضور مدير

(١) حسينة الغطاس وآخرون: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، ٢٠١٨م، ص ١٧.

(٢) عمر علي عبدالصمد: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية، ولاية المدية، الجزائر، ٢٠٠٩م، ص ٥٦.

(٣) ابراهيم نسمان: دور ادارة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٩م، ص ٤٤.

التدقيق الداخلي لاجتماعات مجلس الإدارة، وعلى الأقل مرة كل سنة، ومما سبق يسمح للجنة التدقيق على القيام مباشرة العمليات التالية.

- المصادقة على وثيقة التدقيق الداخلي .
- المصادقة على خطة التدقيق الداخلي المبنية على المخاطر .
- استلام التقارير عن أعمال قسم التدقيق الداخلي وفق للخطط الموضوعية .
- الحصول على استفسارات من إدارة ومدير التدقيق الداخلي حول ما إذا كان هناك تضيق لنطاق نشاط التدقيق ولجنة التدقيق الداخلي.
- الاتصال المباشر مع مجلس الإدارة.
- يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يتصل ويتفاعل بشكل مباشر مع لجنة التدقيق مجلس الإدارة.

● الموضوعية الفردية^(١):

يجب على كل مدقق داخلي أن يتصف بالنزاهة وعدم الانحياز وتقديم تنازلات على حساب العمل وأن يتجنب تضارب المصالح ويحدث وضع تضارب المصالح عندما يوجد مصالح شخصية أو منافسة مهنية لدى المدقق الداخلي في تدقيق عملية معينة مما يضعف من الثقة في عمل المدقق وعمل نشاط التدقيق الداخلي ككل، لذلك يجب تجنب وضع تضارب المصالح الذي يقلل من قدرة المدققين على أداء واجباتهم ومسؤولياتهم بموضوعية.

● ضعف الاستقلالية أو الموضوعية^(٢):

إذا ضعفت الاستقلالية أو الموضوعية في الحقيقة أو الظاهر فيجب الإفصاح عن ذلك بالتفصيل على الأطراف المنافسة، وتعتمد طبيعة الإفصاح على حجم هذا الضعف على المدققين الداخليين الابتعاد عن تقسيم أنشطة أو عمليات محددة كانت سابقا تخضع لسيطرتهم ويقومون بتنفيذها، وتعتبر الموضوعية ضعيفة أيضا إذا قام المدقق بخدمات بتأكيده لنشاط كان من مسؤولياتهم في السنة السابقة، وذلك في حالة المدققين المنقولين حديثا بصفة مؤقتة أو دائمة إلى قسم التدقيق الداخلي، تقديم الخدمات التأكيدية لعمليات

(١) بلال براهيم: تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٥٠.

(٢) لطفي شعباني: المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، ٢٠٠٤م، ص ٤٠.

معينة تتجاوز مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي يجب أن تتم من قبل طرف خارجي وليس من قبل نشاط التدقيق الداخلي، ويجوز للمدققين الداخليين تقديم خدمات استشارية متعلقة بأنشطة كانت من ضمن مسؤولياتهم سابقا.

٣- معيار الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة^(١):

ينبغي أن يكون أداء التكاليفات بالكفاءة والعناية المهنية الواجبة، وتعني الكفاءة أن يمتلك مدير المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤوليته الفردية، ولذلك ينبغي أن يمتلك أو يحصل مدير المراجعة الداخلية بشكل تجميعي على المهارات والمعرفة والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياته.

وتجدر الإشارة إلى المهارات والمعرفة والكفاءات الأخرى: فهي مصطلح تجميعي يشير إلى الكفاءة المهنية أو الحرفية المهنية المطلوبة للتنفيذ أو لوفاء المراجعين الداخليين بمسؤولياتهم المهنية بفاعلية، ويتم تشجيع المراجعين الداخليين على إظهار كفاءاتهم عن طريق الحصول على الشهادات المقدمة والمؤهلات المهنية الملائمة، مثل شهادة المراجع الداخلي القانوني وغيرها من الشهادات المقدمة من قبل معهد المراجعين الداخليين والمنظمات المهنية الملائمة الأخرى.

ويتفرع من هذا المعيار الآتي:

أ- العناية المهنية الواجبة:

- أن يبذل المراجعون الداخليون العناية والمهارات المتوقعة من المراجع الداخلي الكفاء، وينبغي الحرص بشكل معقول مع مراعاة ما يلي:
- مستوى العمل المطلوب لتحقيق أهداف المهمة.
 - مستوى التعقيد أو أهمية الأمور الخاصة بالمهمة.
 - مدى كفاية وفعالية عمليات الرقابة وإدارة المخاطرة .

٤- معيار برنامج التحسين والتأكيد على الجودة^(٢):

ينبغي على مدير المراجعة الداخلية أن يحافظ ويطور برنامج التحسين والتأكيد على الجودة، بحيث يغطي أو يشمل كل جوانب نشاط المراجعة الداخلية، ويجب مراعاة أن تكون برامج التحسين

(١) حسينة الغطاس وآخرون: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مرجع سابق، ص ١٩.

(٢) بن هاني أيوب: دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء البيئي، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد ٤٢، ٢٠١٤م، ص ٢٩٣.

والتأكيد على الجودة مصممة للمساعدة على تماشي نشاط المراجعة الداخلية والمعايير وتقييم ما إذا كان المراجعون الداخليون يطبقون أو يلتزمون بقواعد أخلاقيات المهنة.

كما تساعد البرامج على متابعة مدى كفاءة وفاعلية نشاط المراجعة الداخلية وتحديد فرص التحسين، ويتفرع من هذا المعيار بعض المتطلبات نوضحها في متطلبات برامج التحسين والتوكيد على الجودة.

حيث ينبغي أن تشمل متطلبات برامج التحسين والتوكيد على الجودة كل من التقسيمات الداخلية والخارجية، وللوفاء بهذا المعيار، ينبغي مراعاة عدة اعتبارات أهمها ما يلي^(١):

أ- **التقسيمات الداخلية** : ينبغي أن تشمل التقسيمات الداخلية كلا من:

- المتابعة المستمرة لأداء نشاط المراجعة الداخلية.
- أداء الفحوصات الدورية من خلال التقسيم الذاتي أو عن طريق أشخاص آخرين داخل المنشأة ممن يمتلكون المعرفة اللازمة.

ب- **التقسيمات الخارجية** : ينبغي إجراء التقسيمات الخارجية على الأقل مرة كل خمسة سنوات عن طريق فاحص مستقل وكفؤ، أو فريق فحص من خارج الشركة، وينبغي أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بتوصيل نتائج برامج التحسين والتوكيد.

ج- **الإفصاح عن عدم التوافق**: في حالة إذا كان عدم التوافق مع تعريف المراجعة الداخلية، أو قواعد الأخلاقيات أو المعايير، يؤثر على النطاق بشكل عام أو على تشغيل نشاط المراجعة الداخلية^(٢).

ثانياً: معايير الأداء:

وهي التي تتناول طبيعة المراجعة الداخلية وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة، وتتكون هذه المجموعة من المعايير التالية :

١- **معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية^(٣)**:

لتحقيق هذا المعيار يجب مراعاة ما يلي:

(١) سلمى محمد العرق: المراجعة وخدمات التأكيد، حقبة تدريبية، مركز التدريب وخدمة المجتمع، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٢٢م، ص ٤٩.

(٢) سلمى محمد العرق: المراجعة وخدمات التأكيد، حقبة تدريبية، مرجع سابق، ص ٥٠.

(٣) بلال براهيم: تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٤٩.

- أ- **التخطيط** : ينبغي أن يقوم مدير المراجعة الداخلية ببناء خطط قائمة على المخاطر لتحديد أولويات النشاط للمواجهة الداخلية.
- ب- **الاتصال والموافقة**: ينبغي أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بتوصيل النتائج، خطط متطلبات نشاط المراجعة الداخلية من الموارد.
- ج- **إدارة الموارد** : ينبغي أن يتأكد مدير المراجعة الداخلية أن موارد المراجعة ملائمة وكافية.
- د- **السياسات والإجراءات**: ينبغي أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات لتوجيه نشاط المراجعة الداخلية.
- هـ- **التنسيق**: ينبغي أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بمشاركة المعلومات و تنسيق الأنشطة مع غيره من الموارد بين الداخليين والخارجيين للخدمات التأكيدية والاستشارية لضمان التغطية السلبية و تخفيض ازدواجية الجهود.

٢- معيار طبيعة العمل^(١):

- ينبغي أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بالتقسيم والمساهمة في تحسين عمليات الحكومة، وإدارة المخاطر، والرقابة باستخدام مدخل منهجي ومنظم، وذلك من خلال ما يلي :
- أ- أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقسيم وتقديم التوصيات الملائمة لتحسين عمليات الحكومة.
- ب- أن يعمل نشاط المراجعة الداخلية على مدى الفعالية ويساهم في تحسين عمليات إدارة المخاطر مع مراعاة أن تحدد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا.

٣- معيار تخطيط أعمال التكلفة^(٢) :

للولفاء بهذه المعيار يجب مراعاة ما يلي:

- اعتبارات التخطيط: ينبغي أن يهتم المراجع الداخلي عند التخطيط للمهمة أتباع الآتي :
- أ- الإلمام بأهداف النشاط الخاضع للفحص والوسائل المستخدمة للرقابة على هذا النشاط .
- ب- وضع أهداف لكل مهمة مع مراعاة الآتي :
- أن يقوم المراجع بإجراء تقييم أساسي للمخاطر ذات الصلة بالنشاط الخاضع للفحص .

(١) رمضان مراد : دور المراجعة الداخلية ودورها في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار،

مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني، جامعة بني سويف، مصر، ٢٠٢٢م، ص ٥٨٨.

(٢) حسينة الغطاس وآخرون: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مرجع سابق، ص ٢٢.

- أن يهتم المراجع الداخلي بإمكانية وجود أخطاء، أو غش أو عدم وجود التزام جوهري.

٤- معيار أداء المهمة^(١):

- ينبغي في هذا المعيار أن يحدد المراجع الداخلي، ويحلل ، ويقسم، ومراعاة ما يلي :
- أ- تحديد المعلومات: يوجب أن يقوم المراجع بتحديد المعلومات المفيدة الملائمة، والقابلة للاعتماد عليها.
- ب- التحليل والتقسيم: ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي باستخلاص الاستنتاجات ونتائج التكليف اعتمادا على التقسيمات والتحصيلات الملائمة.
- ج- الإشراف على المهمة: ينبغي الإشراف على المهمة بشكل ملائم للتأكد من أن الأهداف قد تحققت للوصول لمستوى الجودة المطلوبة.

٥- معيار توصيل النتائج:

- ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي بتوصيل نتائج المهمة للطرف المحدد وللوفاء بهذا المعيار يراعي ما يلي:
- أ- معايير توصيل النتائج: ينبغي أن تشمل عملية توصيل النتائج أهداف ونطاق المهمة، بالإضافة إلى الاستنتاجات القابلة للتطبيق.
- ب- الأخطاء والحذف: إذا كانت الاتصالات النهائية تحتوي على حذف أو أخطاء جوهريّة، ينبغي أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة بتوصيل المعلومات التي تم تصحيحها لكل الأطراف التي استلمت أو حصلت على الاتصال الأصلي.

٦- معيار متابعة التقدم^(٢):

- في هذا المعيار ينبغي على رئيس المراجعة الداخلية يوضع يحتفظ بنظام لمتابعة التصرف في النتائج التي سبق توصيلها للإدارة العليا، وللقيام بذلك يتطلب ما يلي :

(١) سلمى محمد العرق: المراجعة وخدمات التأكيد، حقيبة تدريبية، مرجع سابق، ص ٥٥.

(٢) رمضان مراد : دور المراجعة الداخلية ودورها في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار، مرجع سابق، ص ٥٨٨.

أ- أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بإعداد عملية المتابعة للوقوف والتأكد من أن إجراءات الإدارة يتم تنفيذها بفاعلية، ومن أن الإدارة العليا تتقبل المخاطر التي لم تتخذ إجراءات بشأنها.

ب- أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بمتابعة أثار تلك النتائج.

٧- اقتراح حلول لقبول الإدارة العليا للمخاطر^(١):

عندما يعتقد رئيس المراجعة الداخلية بأن الإدارة العليا قامت بقبول مستوى المخاطر المتبقية التي ربما تكون غير مقبولة للمنظمة، فإنه ينبغي أن يناقش هذا الأمر مع الإدارة العليا وإذا لم يتم التوصل لحل بخصوص تلك المسألة، فإن مدير المراجعة الداخلية ينبغي أن يقوم بإبلاغ المجلس عن تلك المسألة بهدف الوصول لحل.

ثالثاً: معايير التنفيذ^(٢):

وهي معايير تتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل فحص التدليس الغش والتقييم الذاتي للرقابة.

إن المعايير التنفيذية تعتبر جزء من معايير المراجعة الداخلية، وتعني تقييم تنفيذ السياسات والإجراءات المحددة في المنشأة، حيث تهدف إلى ضمان أنه تم تنفيذ السياسات والإجراءات بشكل صحيح وفعال، وأنه تم تحقيق الأهداف المحددة للمنظمة.

وتشمل معايير التنفيذ عادةً عدة عناصر منها ما يلي:

أ- **الامتثال والمطابقة:** يتعين على المنظمة التأكد من أنها تلتزم بالقوانين واللوائح المعمول بها، والمعايير الداخلية والمتطلبات الأخرى ذات الصلة.

ب- **التخطيط والتنظيم:** يجب على المنظمة تحديد السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف، وتنظيم العمليات والموارد بشكل فعال.

ج- **التنفيذ الفعال:** يجب على المنظمة تنفيذ السياسات والإجراءات بشكل صحيح وفعال، وضمان توافر الموارد والتدريب اللازم لتحقيق ذلك.

(١) د.أسامة على ميلاد أبو اروي: دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات، حلوان، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، ٢٠١١ م، ص ٦٩.

(٢) بلال براهيم: تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٥٠.

د - **التقييم والرقابة:** يتعين على المنظمة تقييم أداءها ونتائجها، وإجراء عمليات رقابة داخلية للتحقق من تنفيذ السياسات والإجراءات بشكل صحيح وتحديد أي نواقص أو فرص للتحسين.

هـ - **التوثيق والتقارير:** يتعين على المنظمة توثيق وتنفيذ السياسات والإجراءات، وإعداد تقارير منتظمة لتقييم التنفيذ والأداء.

إن المعايير التنفيذية تختلف من منظمة إلى أخرى وفقاً لطبيعة الأعمال والصناعة والمتطلبات القانونية والقوانين المعمول بها، توفر هذه المعايير إطاراً لتنفيذ السياسات والإجراءات وضمان فعالية وسلامة العمليات الداخلية في المنظمة.

الفرع الثاني

معايير المراجعة الداخلية الحديثة

لقد أصدر معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية تعديلاً في شكل هذه المعايير سنة ٢٠٠١م وسنة ٢٠٠٤م، حيث قام بتقسيم معايير المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين^(١):

- معايير السمات أو الخصائص أو الصفات: تم ترميزها بـ(سلسلة الألف) وهي التي تتناول معايير السمات وخصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية.
- معايير الأداء: والتي تم ترميزها بـ(سلسلة الالفين) وهي التي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية والمعايير التي من خلالها يتم قياس أداء تلك الأنشطة.

وبقي الحال علي ما هو عليه في هذا التقسيم إلى الآن، ولأن المعايير تتألف من قسمين أساسيين هما: **(معايير الصفات ومعايير الأداء)**، فمعايير الصفات تحدّد الخصائص التي يجب أن تتوفر في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي، ومعايير الأداء تتناول طبيعة التدقيق الداخلي والتي تحدّد معايير الجودة في قياس أداء الخدمات المقدمة، لهذا تُطبق معايير الصفات ومعايير الأداء على جميع خدمات التدقيق الداخلي.

(١) جمعة أحمد حلمي: المدخل التدقيقي الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٥م، ص ٩٦.

وجعل من معايير التنفيذ السابقة الذكر تعمل على تحديد المتطلبات لتطبيق معايير الصفات والأداء حسب نوعية الخدمة المقدمة، سواء كانت خدمات تأكيدية أو خدمات استشارية، وسيتم التوضيح أكثر لهذه المعايير فيما يلي:

أولاً: معايير الصفات (مجموعة الألف) (١):

الأهداف الصلاحيات والمسؤوليات: ينبغي تحديد الغرض والسلطة.

١- 1000 الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات: ينبغي تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية

المتعلقة بنشاطات المراجعة الداخلية اعتماداً على قانون يتسق مع المعايير.

ويتضمن هذا المعيار ما يلي:

✓ 1010- الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي.

٢- 1100 الاستقلالية والموضوعية: ينبغي أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً ويتسم

المراجع الداخلي بالموضوعية عند أداء عمله، ويتضمن هذا المعيار ما يلي:

✓ 1111- التفاعل المباشر مع المجلس.

✓ 1112- دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي.

✓ 1120- الموضوعية على المستوى الفردي.

✓ 1130- التأثير على الاستقلالية.

٣- 1200 المهارات والعناية المهنية اللازمة: ينبغي القيام بالوظيفة المراجعة الداخلية بالكفاءة

والعناية المهنية الواجبة، ويتضمن هذا المعيار ما يلي:

✓ 1210- المهارة.

✓ 1220- العناية المهنية اللازمة.

✓ 1230- التكوين المهني المستمر .

٤- 1300 برنامج ضمان وتحسين الجودة: يجب على مدير المراجعة الداخلية التطوير

والمحافظة على ضمان الجودة وتحسين البرامج التي تغطي جميع جوانب نشاط المراجعة

الداخلية بما يتمشى وأخلاقيات المهنة.

ويتضمن هذا المعيار ما يلي (١) :

(١) محمد فرحات: مدى توفر المقومات اللازمة للمراجعة الداخلية لتحسين أداء إدارة المخاطر، دراسة مقدمة لنيل

درجة الماجستير، جامعة بنغازي، ليبيا، ٢٠١٨م، ص ٤٣.

- ✓ -1310- متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة.
- ✓ -1311- التقييمات الداخلية.
- ✓ -1312- التقييمات الخارجية.
- ✓ -1320- تقرير عن ضمان الجودة وتحسين البرنامج.
- ✓ -1321- استخدام عبارة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية.
- ✓ -1322- الكشف عن عدم الالتزام بالمعايير والقواعد الأخلاقية.

ثانياً :معايير الأداء^(٢):

أ- 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بفعالية، وأن يتأكد من أنها تضيف قيمة للمنشأة، وأن يتم إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية من خلال تحقيق التالي:

- أن تفي نتائج نشاط المراجعة الداخلية بالغرض والمسؤولية الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي.
 - يجب أن يتوافق نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير.
 - أن يبدي الأفراد الذين يقومون بنشاط المراجعة الداخلية التزامهم بقواعد الأخلاقيات والمعايير.
 - أن يضيف نشاط المراجعة الداخلية قيمة للمنظمة عندما تقدم ضمانات موضوعية وذات صلة، وتساهم في زيادة فعالية وكفاءة عمليات الإدارة وإدارة المخاطر والسيطرة عليها .
- ويتضمن هذا المعيار ما يلي(٣):

- ✓ -2010- التخطيط .
- ✓ -2020- الاتصالات والموافقة.
- ✓ -2030- إدارة الموارد .

(١) محمد فرحات: مدى توفر المقومات اللازمة للمراجعة الداخلية لتحسين أداء إدارة المخاطر، مرجع سابق، ص ٤٤.

(٢) كلثوم هاجر حفيظ: المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة أكلي محند أو لحاج-البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، ٢٠١٤م، ص ٥١.

(٣) محمد فرحات: مدى توفر المقومات اللازمة للمراجعة الداخلية لتحسين أداء إدارة المخاطر، مرجع سابق، ص ٤٧.

✓ -2040- السياسات والإجراءات.

✓ -2050- التنسيق .

✓ -2060- تقديم التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس الإدارة.

✓ -2070- الخدمات المقدمة من الخارج والمسؤولية التنظيمية للمراجعة الداخلية.

ب-2100 طبيعة العمل: يجب أن تعمل المراجعة الداخلية على تقييم والمساهمة في تحسين أسلوب الإدارة، وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة باستخدام أسلوب منهجي ومنظم، ويتضمن هذا المعيار ما يلي:

✓ -2110- الحوكمة.

✓ -2120- إدارة المخاطر.

✓ -2130- الرقابة.

ج-2200 التخطيط للقيام بأعمال التكليف^(١): يجب على المراجعين الداخليين إعداد وتوثيق خطة لكل تكليف، بما في ذلك أهداف التكليف، ونطاقه وتوقيته، وتخصيص الموارد لذلك. ويتضمن هذا المعيار ما يلي:

✓ -2210- اعتبارات التخطيط.

✓ -2220- نطاق العمل .

✓ -2230- تخصيص الموارد التكليف.

د-2300 معيار أداء التكليف: يجب على المراجعين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتوثيق معلومات الكافية لتحقيق أهداف التكليف.

ويتضمن هذا المعيار ما يلي:

✓ -2310- تحديد المعلومات.

✓ -2320- التحليل والتقييم.

✓ -2330- توثيق المعلومات.

✓ -2340- الإشراف على التكليف.

هـ-2400 توصيل النتائج^(١): يجب على المراجعين الداخليين توصيل نتائج التكاليفات، وذلك بإيصال هذه النتائج في الوقت والمكان المناسب.

(١) بلال براج: تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٥٣.

ويتضمن هذا المعيار ما يلي:

✓ -2410- معايير التوصيل.

✓ -2420- جودة الاتصالات.

✓ -2421- الخطأ والسهو.

✓ -2430- استخدام عبارة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

✓ -2431- الإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير والقواعد الأخلاقية.

✓ -2440- نشر نتائج.

✓ -2450- الرأي الشامل.

و- **2500 متابعة مدى التقدم:** يجب على المراجع الداخلي إقامة وصيانة نظام المتابعة

النتائج التي تم توصيلها إلى الإدارة(٢).

ز- **2600 قبول قرار الإدارة العليا للمخاطر:** عندما يعتقد المراجع الداخلي بأن الإدارة العليا

قد وافقت على مستوى المخاطر المتبقية التي قد تكون غير مقبولة للمنظمة، يجب عليه

مناقشة هذه المسألة مع الإدارة العليا، وإذا لم يتم اتخاذ قرار بشأن حل المخاطر المتبقية،

يجب عليه إعداد تقرير بشأن هذه المسألة إلى المجلس للوصول إلى حل، من خلال

العرض السابق للمعايير التدقيق الداخلي نلاحظ أن هناك ترابط وانسجام كلي بينما جاء به

المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 الاستفادة من عمل المدققين الداخليين، وبين ما جاءت

به المعايير الدولية للتدقيق الداخلي(٣).

ومن وجهة نظر الباحث نرى بأن الالتزام بهذه المعايير يسهل أعمال المراجعة الداخلية ويحقق

الدور الفعلي منها، مهما تنوعت نشاطات وجنسيات المنشآت، كما أن هذا الأمر يسهل عملية

المقارنة في الأداء، وأيضاً تسهل على متخذ القرار من حيث اختيار أرشد القرارات.

(١) عمر عبدالصمد: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص ٥٨.

(٢) عمر عبدالصمد: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص ٥٨.

(٣) موقع معهد المراجعين الداخليين الأمريكي: WWW.IIA.org.us ، تاريخ الزيارة ٢٩/١٠/٢٠٢٣م.

المبحث الثالث

دور المراجعة الداخلية في عملية ترشيد النفقات

في (الأجهزة الأمنية)^(١) بوزارة الداخلية

تمهيد وتقسيم:

يعتبر موضوع ترشيد النفقات العمومية من المواضيع التي لاقت اهتماماً كبيراً في السنوات الأخيرة، وذلك بسبب الانخفاض الحاد في الإيرادات العامة الذي يسبب عجز في الموازنة العامة للدولة، مما يتطلب ترشيد هذه النفقات العامة واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحقيق ذلك.

ويعتبر ترشيد الإنفاق العام من المفاهيم الاقتصادية والعقلانية المرتبطة بالسلوك الاقتصادي للفرد والمجتمع ككل وبالرغم من الاختلافات في المفاهيم والتطبيقات لترشيد الإنفاق، إلا أن هناك اتفاقاً واسعاً حول أهميته، وضرورته خاصة في ظل الأزمات والمشكلات الاقتصادية والمالية التي تواجه معظم الدول، لعدم قدرتها على تغطية النفقات العامة وظهور حالات عجز في موازنتها نتيجة لذلك أصبح الاهتمام مركز على موضوع ترشيد الإنفاق العام وأخذ الخبراء الاقتصاديون، والماليون يطالبون الحكومات باتباع سياسات مالية متوازنة، تدعو إلى ضبط الإنفاق العام، وترشيده ومحاربة الهدر والتبذير، وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث والذي يتضمن ثلاثة مطالب على النحو الآتي

المطلب الأول: ماهية ترشيد النفقات العمومية ومتطلباتها ومبرراتها.

المطلب الثاني: مجالات ترشيد النفقات وعوامل نجاحها.

المطلب الثالث: المراجعة الداخلية أداة أساسية في ترشيد النفقات.

(١) الأجهزة الأمنية: نقصد بها الإدارات العامة والوحدات الأمنية التابعة لوزارة الداخلية

المطلب الأول

ماهية ترشيد النفقات العمومية

ومتطلباتها ومبرراتها

تمهيد وتقسيم:

لقد تعددت المفاهيم المفسرة لترشيد النفقات العامة نظرا لتعدد الاتجاهات، ولإعطاء أكثر توضيح سيتم التطرق إلى مفهوم ترشيد النفقات العمومية ومبررات ودواعي ترشيد النفقات العمومية، وذلك في فرعين وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول: ماهية ترشيد النفقات العمومية.

الفرع الثاني: مبررات ومتطلبات عملية ترشيد النفقات.

الفرع الأول

ماهية ترشيد النفقات العمومية

قبل الحديث عن ماهية ترشيد النفقات العمومية، لا بد من توضيح الفرق بين التقشف والترشيد، فالتقشف في النفقات تفرضه ظروف معينة في زمن معين، كالكوارث والجفاف وشح الأرض والسماء... وغير ذلك، الأمر الذي يتطلب منا جميعاً أن نكون متضامنين في تحمل الأعباء و التكاليف العمومية، أما ترشيد النفقات فلا حاجة له إلا في ظروف معينة أو زمن معين، بل هو أسلوب لضمان التوازن الاقتصادي والمالي وهو مطلوب في كل وقت وحين.

أولاً: مفهوم ترشيد النفقات العمومية^(١):

إن مفهوم ترشيد النفقات العمومية يقصد به: " هو الاستخدام الأمثل و التوجيه الأنسب للنفقات العامة، نحو أفضل البدائل الإنفاقين التي تعظم الفائدة منها للإنسان الذي يقوم بعملية الإنفاق، من أجل تقليل الخسارة بالتضحية بالفرصة البديلة، وأن الإنفاق العام و ترشيده هي مسائل ترتبط بمدى إتباع الأجهزة الحكومية لأساليب الرشد والعقلانية في توزيع برامجها الإنفاقية، على نحو يحقق أفضل الاستخدامات بحيث يكون أثره ومردوداته وفعاليتها في إشباع الحاجات العامة".

(١) رضا شلالي: تنفيذ النفقات العمومية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، ٢٠٠٢م، ص ١٢.

ويمكن القول كذلك بأن ترشيد الإنفاق العام يتضمن ضبط النفقات العمومية وإحكام الرقابة عليها والوصول بالتبذير والإسراف إلى الحد الأدنى، وتلافي النفقات العمومية غير الضرورية وزيادة الكفاءة الإنتاجية، ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتوفرة^(١). وعُرف أيضاً الترشيح للنفقات العمومية أيضاً على أنه: "التزام الفعالية في تخصيص الموارد والكفاءة في استخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع.

ويمكن شرح الفعالية على أنها قياس مدى تحقيق الأهداف، حيث يتطلب هذا المفهوم مقارنة النتائج والنواتج مع الأهداف المطلوب تحقيقها والأساليب المتبعة في تحقيقها"

أما الكفاءة فهي علاقة نسبية بين التكلفة والنتائج أو بين المدخلات والمخرجات والتي يمكن توضيحها في الآتي^(٢):

- كفاءة المخرجات وتعني تحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات بنفس المدخلات.
 - كفاءة المدخلات وتعني تحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات بأقل من المدخلات.
- وبالتالي يمكن التأكد أن ترشيد الإنفاق العمومي يعتمد بالدرجة القصوى على الكفاءة والفعالية عند استخدام الموارد المالية دون إفراط ولا تفريط، مع التركيز على ضرورة إشباع الحاجات العامة لأفراد المجتمع؛ أي أن هدف ترشيد الإنفاق العمومي يتلخص في كيفية الحصول على الأفضل بنفس القدر من الإنفاق العمومي أو الحصول على نفس القدر من الخدمات بقدر أقل من الإنفاق. وقال آخرون بأن القصد بترشيح النفقات العامة هو^(٣): "حسن التصرف في الأموال وإنفاقها بعقلانية وحكمة وعلى أساس رشيد، دون إسراف، ويتضمن ترشيح النفقات ضبط النفقات، وزيادة الكفاءة الإنتاجية ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتوفرة، أي بمعنى آخر هو الإدارة الجيدة للنفقات".

كما عُرِفَت عملية ترشيح النفقات العامة على أنها: "العمل على زيادة فاعلية النفقات بالقدر الذي يمكن معه زيادة قدر الاقتصاد القومي على تمويل ومواجهة التزاماته الداخلية والخارجية، مع القضاء على مصادر التبذير والإسراف إلى أدنى حد ممكن".

(١) محنان بلال: دور الرقابة المالية في ترشيح النفقات العمومية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، ٢٠١٩م، ص ٧٤.

(٢) رضا شلالي: تنفيذ النفقات العمومية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، ٢٠٠٢م، ص ١٥.

(٣) نسرين عثمانية وآخرون: دور الرقابة المالية في ترشيح النفقات العمومية في الإدارات العمومية، جامعة 8 ماي ١٩٤٥، كلية العلوم الاقتصادية، ٢٠١٧م، ص ٤٦.

ويشير أيضاً ترشيد الإنفاق العام إلى: " العمل على زيادة فعالية النفقات بالقدر الذي يمكن معه زيادة قدرة الاقتصاد القومي على تمويل ومواجهة التزاماته الداخلية والخارجية مع القضاء على مصدر التبديد إلى أدنى حد ممكن؛ لذا فإنّ ترشيد النفقات العامة لا يقصد به ضغطه ولكن يقصد به الحصول على أعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر ممكن من الإنفاق والإسراف" (١).

واعتماداً على معايير أكثر دقة يأتي تعريف ترشيد الإنفاق العام على أنه: " التزام الفعالية في تخصيص الموارد والكفاءة في استخدامها بما يخدم المنفعة العامة" (٢).

وأيضاً عُرف ترشيد النفقات العامة بأنه: " هي مجموعة من المصروفات التي تقوم بإنفاقها الدولة، خلال فترة زمنية معينة بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة. وتعرف النفقة العمومية أيضاً بأنها: " عبارة عن مبلغ من النقود يخرج من خزانة الدولة بواسطة إداراتها ومؤسساتها وهيئاتها ووزاراتها المختلفة لإشباع حاجة عامة ". كما عرف علماء المالية النفقة العامة بأنها: "مبلغ من النقود يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد إشباع حاجة من الحاجات العامة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف مختصر على النحو الآتي :

النفقة العامة: " هي مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام، بقصد إشباع الحاجة العامة".

وبهذا يتضح من خلال التعاريف السابقة أن النفقة تشترك في العناصر التالية (٣):

- الاستعمال يكون نقدي .
 - صدور النفقة من شخص معنوي عام.
 - تحقيق مصلحة عامة أو نفع عام.
- وسنشرح هذه العناصر وبشكل مختصر فيما يلي:

(١) زينب حسين عوض الله: مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٩٨م، ص ٦٥.

(٢) محمد عمر أبودوح: ترشيد سياسة الانفاق العام وعجز ميزانية الدولة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦م، ص ٤٤.

(٣) محمد صادق ربابية: أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الانفاق الحكومي الاردني طبقاً للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة عمان الغربية للدراسات العليا، عمان، الاردن، ٢٠١٠م، ص ٤٨.

١- الاستعمال لمبلغ نقدي: أي أن الدولة تقوم بدورها في الإنفاق العام باستخدام مبلغ نقدي ثمنا لما نحتاجه من منتجات، سلع وخدمات من أجل تسيير المرافق العامة و ثمنا لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشاريع الاستثمارية التي تتولاها ولمنح المساعدات والإعانات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها.

٢- صدور النفقة من شخص معنوي عام: لكي تكون النفقة عامة يجب أن تصدر من شخص عام، ويقصد بالأشخاص العامة: " الدولة وأقسامها السياسية وجماعاتها المحلية بما في ذلك الهيئات والمؤسسات العامة ذات الشخصية المعنوية والقانونية المستقلة "(١).

٣- تحقيق مصلحة عامة أو نفع عام: أن الوجوب هنا بأن يكون الهدف من النفقات العامة هو إشباع الحاجات العامة ومن ثم تحقيق المنفعة العامة أو المصلحة العامة، وبالتالي لا يمكننا اعتبار مبلغ نقدي تم صرفه بهدف إشباع حاجة خاصة أو تحقيق منفعة خاصة تعود على الأفراد كنفقة عامة(٢).

ثانياً: أسس اختيار النفقة الرشيدة ومراحلها:

١. أسس اختيار النفقة الرشيدة:

تحدد هذه الأسس في فئتين أساسيتين: فئة ذات طبيعة تقنية، وفئة ذات طبيعة اجتماعية وإدارية.

أ- الفئة ذات الطبيعة التقنية:

وهذه الفئة تهدف إلى توسيع مجال تطبيق التقنيات التقليدية للمساعدة على اختيار النفقة، وجعلها أكثر تطوراً لاستخدام الوسائل الحديثة في المشروعات والمؤسسات، لمعرفة النظم وملاءمتها للقطاع العام، ويمكن تصنيف هذه الفئة في ثلاثة مستويات تصاعدية وعلى النحو الآتي(٣):

المستوى الأول:

بدائي يحتوي على مجموع الأعمال التي تتم العمل الجاري في المشروعات، أو برامج الأساس، أو الإدارة الجارية.

(١) عمر يحيوي: مساهمة الدولة في الدراسة المالية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، ٢٠٠٣م، ص ٣٩.

(٢) تاريخ الزيارة ٣٠/١٠/٢٠٢٣م، تاريخ النشر 6/3/2006 <https://arab-ency.com.sy/law/details/2006/3/6>

(٣) د.محمود رياض عطية: أسباب زيادة النفقات العامة، دار نشر الثقافة، ١٩٤٨، ص ٧٧.

المستوى الثاني:

يتعلق بالسياسات المطبقة على المدى المتوسط من قبل السلطات الحكومية على مستوى القطاع العام والبرامج المعتمدة لوضعها موضع التنفيذ، كالسياسات الاقتصادية والاجتماعية، وبرامج القطاعات المختلفة.

المستوى الثالث:

يتعلق بالاختيارات الإجمالية التي تهم مباشرة مصلحة الجماعة الوطنية كالاختيارات الاقتصادية الكبيرة^(١).

إن التقنيات المهيأة للمساعدة على عملية الاختيار مالياً تتمثل على نحو أساسي في المستوى الأول، ولكن برزت تطورات مهمة بدأت تأخذ دورها بفضل الأدوات والوسائل الحديثة، مثل التحليل المتعدد المعايير، والتمييز في الدقيق، وريع العوائد، وإنشاء أنظمة للنماذج المتلاحقة.

ب- الفئة ذات الطبيعة الاجتماعية والإدارية:

لقد أدت التطورات السابقة، إضافة إلى التقنيات التقليدية إلى تنظيم العمل، وتطوير مناهج الإدارة، من خلال الأهداف والتحليلات الإجمالية على مستوى منشأة القطاع العام والخاص، مستندة إلى وسائل المعلوماتية المبرمجة. وقد ساهمت هذه الوسائل مباشرة في الدول المتقدمة في تطوير نظام توجيه النشاط العام، وتحقيق فعالية العمل.

ثالثاً: مراحل ترشيد النفقات العامة^(٢):

إن النفقات العامة تخضع في عملية الترشيح الى عدة مراحل، سوف نوضحها على النحو الآتي:

المرحلة الأولى:

مرحلة رصد الوضع القائم أو مرحلة الدراسة، حيث إن الخطوة الأولى في التحليل يجب أن تنطلق من وصف المميزات الرئيسة للوضع الموجود.

(١) د. محمود رياض عطية: أسباب زيادة النفقات العامة، دار نشر الثقافة، ١٩٤٨، ص ٧٧.

(٢) تاريخ الزيارة ٣٠/١٠/٢٠٢٣م، تاريخ النشر 2006/3/6 <https://arab-ency.com.sy/law/details/2006/3/6>

المرحلة الثانية:

هي بحث الأهداف ووسائل العمل وتوضيحها، وهذه المرحلة هي مرحلة التحليل، وتحديد الأهداف المتبعة والخيارات الممكنة؛ إذ إن المفاهيم الأساسية المرتبطة بهذه المرحلة هي مفاهيم متعلقة بالأهداف والبرامج والنتائج.

المرحلة الثالثة:

هي وضع البرامج والموازنات موضع التنفيذ؛ من خلال الموازنة بين فريق التحليل وفريق المسؤولين (١).

المرحلة الرابعة:

وهي وضع القرار، واتخاذ إجراءات التنفيذ، فالقرار هنا يأخذ شكل خطة استراتيجية وبرامج لعدة سنوات، وفي هذه المرحلة تطرح مشكلات التطبيق في المجال العملي الإداري.

المرحلة الخامسة:

وهي إدارة النتائج، وضبطها، وإعادة التقييم، وتصحيح البرامج (٢).

الفرع الثاني

مبررات ومتطلبات

عملية ترشيد النفقات

مما سبق ذكره نستنتج أن عملية ترشيد النفقات تعتبر من المبادئ الهامة في اقتصاديات الدولة وسلوكها المالي، وفي مختلف الأوضاع التي تواجهها الأجهزة الإدارية العامة، هذا وقد ظهرت في الآونة الأخيرة نسبياً اهتمامات متزايدة عالمية وإقليمية ووطنية بترشيد الإنفاق العام، سواء على مستوى المصادر أو على مستوى الأفكار، وهذا يعني ضرورة تبني الدولة في مختلف أجهزتها العامة، سياسة الترشيح في مختلف تصرفاتها بما في ذلك برامج الإنفاق العام.

أولاً: مبررات عملية ترشيد النفقات:

من أهم المبررات التي تبني الدولة سياسة الترشيح في النفقات العمومية عليها نوضحها فيما يلي (٣):

(١) تاريخ الزيارة ٣٠/١٠/٢٠٢٣م، تاريخ النشر <https://arab-ency.com.sy/law/details/2006/3/6>

(٢) د. محمود رياض عطية: أسباب زيادة النفقات العامة، دار نشر الثقافة، ١٩٤٨، ص ٧٧-٧٨.

(٣) محنان بلال: دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، مرجع سابق، ص ٨٢.

التأكيد على المسؤولية العامة للدولة فيما يتعلق باستخدام الأموال العامة بأفضل السبل الكفيلة بإشباع الحاجات العامة، وفقا لمبدأ الأولويات المرتبطة بالاقتصاد والمجتمع، ومن أهم المميزات هي^(١):

- محاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهره وأشكاله، سوء كان ذلك في الاستعمال للسلطة أو للمال العام، والاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة، والصعبة والمتغيرة محليا وعالميا.
 - المحافظة على التوازن ما بين القوام البشري والموارد المتاحة في مختلف المراحل الزمنية القصيرة والمتوسطة والبعيدة.
 - تجنب مخاطر المديونية وآثارها، خصوصا وأن كثيراً من الدول النامية تعاني من معضلة ديونها الخارجية.
 - إن تطبيق مبدأ الترشيد يساعد في تعزيز القدرات الوطنية في الاكتفاء الذاتي النسبي في الأمد الطويل، وبالتالي تجنب المجتمع مخاطر التبعية الاقتصادية والسياسية وغيرها.
 - تحقيق الانسجام بين المعتقدات الدينية والقيم الاجتماعية للمجتمعات الواحدة.
- وهناك من تناول مبررات الترشيد للنفقات العمومية بناءً على سياسة الترشيد التي تتبناها الدولة عموماً، وأضاف إلى ما سبق ذكره من مبررات ما سيتم توضيح فيما يلي^(٢):
- رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانيات المتاحة على نحو يزيد من كمية ونوع المخرجات بنفس مستوى المدخلات أو على نحو يقلل من المدخلات بنفس مستوى المخرجات.
 - تحسين طرق الإنتاج الحالية وتطوير نظم الإدارة والرقابة وإدخال الأساليب التقنية ودراسة الدوافع والاتجاهات.
 - خفض عجز الموازنة وتقليص الفجوة بين الإيرادات المتاحة والنفقات المطلوبة، والمساعدة في السيطرة على التضخم والمديونية والمساهمة في تدعيم وإحلال وتجديد مشروعات البنية الأساسية.

(١) عمر يحيوي: مساهمة الدولة في الدراسة المالية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، ٢٠٠٣م، ص ٥٣.

(٢) رياض عبادلي وآخرون: الرقابة القبلية على النفقات العمومية ودورها في ترشيد الانفاق العمومي، مذكرة لاستكمال نيل درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ٢٠٢١م، ص ٥٥.

- مراجعة هيكلية للمصروفات عن طريق تقليص نوعية وحجم المصروفات التي لا تحقق مردودية كبيرة.
- دفع عجلة التطور والتنمية واجتياز المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الدولة تحدياتها.
- الاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة والصعبة والمتغيرة محلياً وعالمياً.
- المحافظة على التوازن بين السكان والموارد في مختلف المراحل الزمنية القصيرة والمتوسطة والطويلة.
- المساعدة على تعزيز القدرات الوطنية في الاكتفاء الذاتي النسبي في الأمد الطويل، وبالتالي تجنب مخاطر التبعية الاقتصادية والسياسية وغيرها، حيث أعتمد عند وضعه لهذا المبررات على عدة محاور، وقال بأن عملية ترشيد النفقات العمومية تقوم على مجموعة من المحاور من شأنها أن تعمل على الإقلال من هدر المال العام ودعم مردوديته، ولخص هذه المحاور في الآتي^(١):

(١) **تخفيض النفقات العامة غير المنتجة:** وهذا يتم بضبط الخدمات والأشغال التي يمكن للقطاع الخاص القيام بهاء، ورفع كفاءة المؤسسات العامة المعنية بالخدمة العمومية والأشغال الكبرى المتعلقة بالهياكل القاعدية، مع مراعاة العائد والتكلفة بقدر تحقق المنافع.

(٢) **اعادة توجيه النفقات العامة:** ويكون ذلك عن طريق تشجيع الاستثمار الحكومي المنتج، وذات مردودية اقتصادية، والاهتمام بتشغيل وصيانته الاستثمارات، وكذا توجيه جزء من النفقات في هذا الغرض.

(٣) **تخطيط وضبط الميزانية:** باعتماد إصلاحات تمس تخطيط ووضع الميزانية وتنفيذها، والرقابة عليها.

(٤) **اعتماد معايير الشفافية في المالية العامة:** وذلك عن طريق وضع معايير ومواثيق الممارسات السليمة، التي تعمل على دعم الاستقرار الاقتصادي وتساعد الدول على إدارة الدين العام وتنفيذ الميزانية العامة^(٢).

(١) عمر عبدالصمد: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص ٧٧.

(٢) رياض عبادلي وآخرون: الرقابة القبلية على النفقات العمومية ودورها في ترشيد الانفاق العمومي، مرجع سلبق، ص ٤٩.

ثانياً: متطلبات ترشيد النفقات العمومية^(١):

- يتوقف نجاح عملية الترشيح للنفقات العمومية على العديد من المتطلبات نوردتها في الآتي:
- (١) تحديد الأهداف بدقة: ان تحديد الأهداف بشكل واضح ودقيق للبرامج الحكومية، سواء كانت أهداف طويلة أو متوسطة الأجل.
 - (٢) الترتيب حسب الأولويات: ويكون هذا حسب درجة الأهمية والنفعية في البرنامج الذي تتولى الدولة أو أحد أجهزتها القيام به وحسب الحاجات الملحة.
 - (٣) القياس الدوري لأداء برامج الإنفاق العام: ويقصد به مدى كفاءة وفعالية الوحدات والأجهزة الحكومية عند قيامها بتنفيذ الخدمات والبرامج المختلفة المسندة إليها، مع مراعاة وجهة نظر السكان عموماً ووجهة نظر المستفيدين من الخدمة على وجه الخصوص، ويراعى ايضاً وجهة نظر المكلفين بالخدمة^(٢).
 - (٤) الحرص على عدالة الإنفاق العام: إن المعرفة الدقيقة للوضع الاجتماعية للسكان والتي على أساسها يتم إعادة توزيع الدخل على أساس العدالة والأحقية، وتجنب مظاهر المحسوبية والجهوية والمحابيات في التوزيع الاجتماعي لأموال الدولة.
- وهناك من تناول أمر المتطلبات من جانب آخر نوردتها على النحو الآتي^(٣):
- (١) كفاءة أجهزة الدولة وحسن إدارتها: إن توفر الإدارة السياسية والمشاركة الفعالة في غياب جهاز إداري كفاء يتولى الإشراف على مختلف المرافق والهيئات العامة، والقيام بالوظائف المحددة لها لا يحقق عملية الترشيح للنفقات العمومية، حيث نجد خاصة في الدول النامية ضعفاً كبيراً في تحصيل الإيرادات العامة، وفي حالات كثيرة لا تقوى الإدارات العمومية على مواجهة أصحاب المصالح الذين يفلتون من الضرائب بسهولة.
 - (٢) توفر بيئة سليمة للحكم: إن الالتزام بمبادئ الحكم الراشد ضروري جداً لعملية ترشيح النفقات العمومية، فالإدارة الجيدة لموارد الدولة، وتوفير الشفافية في تدفق المعلومات

(١) عبد الكامل الشيخ: فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في ترشيح النفقات العمومية، مرجع سابق، ص ٣٠.

(٢) وهيبه قميني: الحكم الراشد ومساهمة في ترشيح الإنفاق العام، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، ٢٠١٤م، ص ٥٦.

(٣) رياض عبادلي وآخرون: الرقابة القبلية على النفقات العمومية ودورها في ترشيح الانفاق العمومي، مرجع سلبق، ص ٥٧.

ووصولها إلى المجتمع، والرقابة والمساءلة الجادة على موارد الدولة، سواء في جانب التحصيل أو جانب الصرف، يساهم فعلاً في عملية الترشيح، هذا فضلاً على السماح بمشاركة كل أطراف المجتمع في رسم السياسات العامة للدولة وتوجيه نفقاتها، مما يعمل على ترشيح النفقات العمومية ومحاربة كل أشكال الفساد وهدر المال العام.

(٣) التطبيق الجيد للمعارف المكتسبة: ينبغي تطبيق كل ما يتم التوصل إليه من معارف مكتسبة عن طريق الخبرة في عملية ترشيح النفقات العمومية، من خلال التعرف على كل عمليات الإنفاق العام ومجالاته، وتقييم كل عملية إنفاق، وهذا بقصد إقامة سياسة اقتصادية حكيمة تكون رهينة بوجود حكومة قوية لديها القدرة على السماع والإقناع وتقدير الخبرات ومناقشتها بكل موضوعية، مما يؤدي إلى المساهمة في عملية الترشيح وضمان فاعلية السياسة المتبعة^(١).

(٤) مكافحة الفساد الإداري: فالفساد يحدث عندما يقوم موظف بقبول أو طلب ابتزاز رشوة لتسهيل عقد، كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشاي للاستفادة من سياسات أو إجراءات عامة للتغلب على منافسين، وتحقيق أرباح خارج إطار القوانين، كما يمكن للفساد أن يحدث عن طريق استعمال الوظيفة العامة دون اللجوء إلى الرشوة، وذلك بتعيين الأقارب أو سرقة أموال الدولة مباشرة.

(٥) عدالة الإنفاق العام ومدى تأثيره لمصلحة الفئات الأضعف: تهدف دراسة عدالة الإنفاق العام إلى تبيان مدى ملاءمته لحاجات الفئات الأكثر فقراً في المجتمع، ومراعاة حصة كل فئة من الإنفاق العام ومدى استخدامها للخدمة العمومية^(٢).

(١) وهيبة قميني: الحكم الراشد ومساهمته في ترشيح الإنفاق العام، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة أم البواقي، ٢٠١٤م، ص ٥٦.

(٢) محمد صادق رابعه: نموذج مقترح لقياس أثر المعلومات المحاسبية على ترشيح الانفاق الحكومي، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة عمان العربية، الاردن، ٢٠١٠م، ص ٤٨.

المطلب الثاني

مجالات وخطوات ترشيد النفقات

العمومية وعوامل نجاحها

تمهيد وتقسيم:

سنقوم في هذا المطلب بتناول موضوع أهم المجالات لعملية الترشيح للنفقات العامة، وكذلك الخطوات التي يجب أن تتوافق مع عملية الترشيح، وما هي متطلبات هذه العملية وعوامل نجاحها، وذلك في فرعين وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول: مجالات وخطوات ترشيح النفقات العامة.

الفرع الثاني: عوامل نجاح عملية ترشيح النفقات العامة.

الفرع الأول

مجالات وخطوات ترشيح النفقات العامة

أولاً: المجالات الأساسية لترشيح النفقات العمومية:

هناك العديد من المجالات التي تمسها عملية ترشيح الإنفاق العام نذكر أهمها فيما يلي^(١):

١- مجال الخدمات العامة:

يتوقف حجم الخدمات العامة على الفلسفة المذهبية والإيديولوجية السائدة في الدولة، فهناك الدولة التي تنادي بالدور الريادي للقطاع العام في ظل إتباع سياسة الترشيح في النفقات العمومية، ولكي تصل إلى الريادة يتطلب الأمر أتباع عدة أساليب، ومن بين الأساليب والطرق لترشيح الإنفاق العام ما يلي:

أ- الاقتصاد في نفقة الخدمة العامة ما أمكن دون المساس بأدائها.

ب- تحديد التكلفة الدنيا للخدمات العامة بإجراء مقارنات بين تكلفة الخدمات التي يؤديها

القطاع الخاص ومثيلاتها.

٢- مجال الأشغال العامة الإنشائية:

(١) مريم مشعلي وآخرون: دور الرقابة المالية في ترشيح النفقات العمومية في الإدارات العمومية، مذكرة مقدمة

لنيل درجة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة 8 ماي ١٩٤٥م، ٢٠١٧م، ص ٥٠.

تواجه الحكومة عند وضع برنامج لمشروعات الأشغال العامة الإنشائية التي ستنفذها في المستقبل بمشكلة تحديد أكثر لهذه المشروعات تعظيما للنفع العام، فهناك على سبيل المثال مشروعات تهدف وزارة الداخلية بإقامتها، وكون الوزارة تعتبر من ضمن وحدات الدولة التي تتبع القطاع العام، فيتوجب أن تكون سياسة ترشيد الإنفاق في هذا المجال من خلال قاعدتين أساسيتين هما^(١):

أ- الإنفاق الأمثل على هذه المشروعات ويتحقق بتساوي المنفعة الحدية الاجتماعية في كل وجه من أوجه الإنفاق مع التكلفة الحدية الاجتماعية له .

ب- تحليل المزايا والتكاليف وذلك بمقارنة التكلفة والمنفعة الحدية لكل مشروع مع التكلفة والمنفعة الحدية لمشروع آخر .

ونقصد هنا بالمنفعة الحدية لكل مشروع: "هو إظهار أو الإشارة إلى قيمة التغير في المنفعة الإجمالية التي يحققها مشروع معين عند إضافة وحدة إضافية من الموارد أو الاستثمارات، ويتم استخدام هذا المفهوم في تقييم الاستثمارات المحتملة واتخاذ القرارات المستتيرة بشأن المشاريع"^(٢).

٣- مجال المشروعات العامة التجارية والصناعية:

تختلف قواعد ترشيد الإنفاق العام والخاصة في هذا المجال عن تلك السابق ذكرها، وذلك لأنه من السهل في كثير من الأحوال قياس إنتاجية النفقة في حالة المشروعات العامة التجارية والصناعية على ضوء معايير واضحة ومحددة، مثل معيار الربح التجاري أو العائد الاجتماعي للمشروع، وكقاعدة عامة، فإنه من الممكن ترشيد الإنفاق المتعلق بهذه المشروعات على أساس الأساليب المتبعة في المشروعات الخاصة، مع مراعاة أن الاستعانة بكل من متطلبات السوق والحوافز الفردية على النحو المتبع في حالة القطاع الخاص لتعظيم النفع العام تعترضه بعض العقبات في حالة المشروعات العامة^(٣).

(١) حمزة بن كحيل: دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، ٢٠١٧م، ص ٦٣.

(٢) رضا شلالي: تنفيذ النفقات العمومية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، ٢٠٠٢م، ص ٣٥.

(٣) بالقاسم رابح: محددات وأبعاد النفقات العامة في النظم الاقتصادية، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، ١٩٩٩م، ص ١٢٦.

وهناك من خاض في موضوع المجالات التي ترتبط بعملية ترشيد النفقات العمومية من جانب آخر، وأرتكز فيه على الجانب التنفيذي في ذلك، وحدد عدة مجالات رئيسية لها، وفيما يلي بعض المجالات العامة التي يتم التركيز عليها في عملية ترشيد النفقات العمومية^(١):

أ- **المشتريات العامة**: يتعلق الترشيح في هذا المجال بتحسين إجراءات المناقصات والمزايدات الحكومية، وضمان الحصول على أفضل الأسعار والشروط للسلع والخدمات المشتراة، يتضمن ذلك تعزيز المنافسة بين الموردين وتحسين الشفافية في عمليات المشتريات.

وفي هذا المجال اهتمت قيادة وزارة الداخلية بهذا الجانب، حيث قامت بتشكيل لجنة للمشتريات الخاصة بالوزارة، وأشركت فيها أعضاء من ذوي الاختصاص في هذا الجانب، وممن هم من الجهات ذات العلاقة، فيكون عمل هذه اللجنة هو استقبال الطلبات المحالة إليها من الجهات الطالبة للاحتياجات المطلوب شرائها، وتعمل على مراجعتها وتحليلها بناءً على الوثائق المرفقة بها، وأتباع الإجراءات الموضحة أعلى هذا في الفقرة (أ) وامن ثم تقوم برفع تقريرها لرئيس هذه اللجنة الذي بدوره يقوم باتخاذ الإجراءات المناسبة ووفقاً للصلاحيات المخولة له.

ب- **إصلاح الهياكل التنظيمية**: يشمل الترشيح في هذا المجال تقليل البيروقراطية والتكاليف الإدارية الزائدة عن طريق تحسين هياكل المؤسسات الحكومية وتبسيط العمليات، يهدف إلى تحسين الكفاءة وتقليل التكاليف التشغيلية.

وفي هذا المجال أيضاً قامت وزارة الداخلية بترشيح مسألة التكاليف الزائدة، وذلك من خلال حصر هذه التكاليف للأعمال الاستثنائية والطارئة خلافاً لما كان عليه الحال من سابق، وأوكلت عملية تصنيف هذه الأعمال إلى إدارة المراجعة بالإدارة العامة للشؤون المالية، وكذا تقدير تكلفة النفقات والوقت الذي تتطلبه هذه الأعمال وأوجدت معايير تقوم بتنظيمها.

ج- **تقنين العمليات**: يتعلق الترشيح في هذا المجال بتحسين العمليات الحكومية وتبسيطها وتقليل التكاليف المتعلقة بها، بحيث يمكن استخدام تقنيات الأتمتة وتحسين إدارة سلسلة الإمداد لتحقيق الترشيح في هذا المجال^(٢).

وكذلك في هذا المجال أيضاً حرصت وزارة الداخلية على توفير نظام محاسبي إلكتروني، ليتم المواكبة والتطورات في هذا الجانب، وأيضاً ليتم ربط جميع الإدارة التابعة للإدارة العامة

(١) عبدالكريم نصر: تقرير حول مجالات الترشيح والتشفير في الانفاق الحكومي، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية، فلسطين، ٢٠١٥م، ٣٩.

(٢) بالقاسم رابح: محددات وأبعاد النفقات العامة في النظم الاقتصادية، مرجع سابق، ص ١٢٦-١٢٧.

للشؤون المالية والتي أحدها " إدارة المراجعة " الأمر الذي سهل على الوزارة مسألة أنجاز الأعمال والمتابعة، من حيث تدفق البيانات خلال الإدارات ذات العلاقة، والأهم من ذلك هو تحقيق مبدأ الشفافية والوضوح في التعامل.

د- **الإصلاح الضريبي:** يمكن أن يشمل الترشيد في هذا المجال تبسيط نظام الضرائب وتحسين إجراءات التحصيل الضريبي، يهدف إلى تحقيق التكاليف المنصفة والتشجيع على الامتثال الضريبي^(١).

هـ- **إدارة الموارد البشرية:** قد يشمل الترشيد في هذا المجال تحسين تخطيط الموارد البشرية وإدارتها بفعالية، وتحسين هياكل الرواتب والمزايا، يهدف إلى زيادة الكفاءة وتحقيق التوازن بين الحاجة إلى الموظفين والتكاليف المرتبطة بهم.

وبالنسبة في هذا المجال فقد أهتمت إدارة المراجعة برفع طلب الى قيادة وزارة الداخلية، بضرورة إلزام جميع مسؤولي الوحدات الأمنية والإدارات العامة التابعة للوزارة بضبط كشوفاتها التي توضح أسماء بيانات منتسبيها، ممن يباشرون أعمالهم لديها والتي بموجبها يتم صرف الحوافز والنفقات التشغيلية على ضوءها، ليتم اعتمادها وإخضاعها لمعايير الصرف المعتمدة ووفقاً للمناصب والمهام، بحيث يتم توحيد هذا المبالغ وفقاً للخطة التي تم إعدادها من قبل إدارة المراجعة بغرض تحقيق مبدأ الترشيد للنفقات.

و- **التكنولوجيا والابتكار:** يمكن أن تساهم التكنولوجيا في عملية الترشيد ضمن هذا المجال، وذلك عند تحسين العمليات الحكومية من خلال استخدام التكنولوجيا والابتكار، واستخدام الحوسبة والذكاء الاصطناعي والتحليلات البيانية لتحقيق الترشيد في هذا المجال^(٢).

ثانياً: خطوات ترشيد الإنفاق العام

عندما يُشار إلى مكلة " خطوات "، فإنه يُشار إلى سلسلة من التحركات أو الإجراءات التي يتم اتخاذها لتحقيق هدف معين أو إنجاز مهمة محددة، ويمكن أن تكون الخطوات إرشادات أو إجراءات محددة تحتاج إلى إتباع ترتيب معين للوصول إلى النتيجة المرجوة. ويمكن تحديد خطوات ترشيد الإنفاق العام على النحو الآتي^(٣):

(١) رضا شلالى: تنفيذ النفقات العمومية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٢) عبدالكريم نصر: تقرير حول مجالات الترشيد والتشف في الانفاق الحكومي، مرجع سابق، ص ٤١.

(٣) مريم مشعلي وآخرون: دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية في الإدارات العمومية، مرجع سابق، ص ٥١.

١- **تحديد الأهداف:** وتعني تحديد الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها بصورة دقيقة وبصفة مستمرة، مع ترتيب هذه الأهداف وفقاً لأهميتها النسبية، أخذاً في الاعتبار المتغيرات الاقتصادية والسياسية التي تترافق مع عملية الإنجاز.

٢- **حصر وتحديد البرامج البديلة:** تقوم هذه الخطوة بتحديد البرامج التي تمكن من تحقيق هذه الأهداف التي تتطلع إليها الدولة مع التمييز بين نطاق برامج الإنفاق العام وبرامج الإشباع المباشر وغير المباشر.

٣- **استخدام أساليب التحليل:** إن عملية الاختيار للأسلوب الصحيح يوفر ويسهل علينا اختيار أفضل البرامج استخداماً وقدرةً على تحقيق الأهداف.

٤- **تخصيص الموارد وفقاً لهيكل برامج تحقيق الأهداف:** إن ما تهدف إليه هذه الخطوة هو إعادة لتنظيم الهيكل الإداري لوحدات الدولة بما يتوافق مع متطلبات الأوضاع والبرامج، مع تفصيل البرامج إلى مكوناتها من برامج فرعية وأنشطة ومهام، الأمر الذي يمكن من خلاله تحديد مراكز المسؤولية عن انجاز المهام^(١).

٥- **وضع إطار تنفيذي ملزم ودقيق:** وذلك لضمان كفاءة تنفيذ البرامج المختارة، مع تحديد المدة الزمنية للتنفيذ لنتمكن من الوقوف على مدى التقدم في انجاز الأعمال، وكذا ليتم الانجاز في إطار من اللامركزية باعتبار أن الأهداف ومعايير الإنجاز محددة .

٦- **القياس الدوري لأداء برامج الإنفاق العام:** ويقصد بهذه الخطوة هو تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء الوحدات والأجهزة الحكومية عند قيامها بتنفيذ الخدمات والبرامج المختلفة الموكلة إليها، وذلك فإن الوحدات الحكومية تخضع للمساءلة عن الاستخدام الأمثل للموارد العامة عند تقديم الخدمات والبرامج للمستفيدين.

٧- **الرقابة على طرق الإنجاز:** تهتم هذه الخطوة بعملية الرقابة على سير الانجاز لضمان توافق التنفيذ مع ما سبق تخطيطه، على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق الإنجاز، مع تطوير مفهوم الرقابة المستندة إلى الرقابة التقييمية.

(١) بالقاسم رابع: محددات وأبعاد النفقات العامة في النظم الاقتصادية، مرجع سابق، ص ١٣٣.

ويرى باحثون آخرون بأن عملية ترشيد النفقات العامة تتضمن مجموعة من الخطوات الرئيسية التي يمكن اتخاذها لتقليل النفقات وزيادة الكفاءة في استخدام الموارد المالية العامة، حيث لخصوا الخطوات الرئيسية لعملية ترشيد النفقات العامة في الآتي^(١):

أ- **تقييم النفقات الحالية:** أن القيام بتحليل وتقييم النفقات الحالية للجهة الحكومية، يساعد في تحديد المجالات التي يتم فيها إنفاق المزيد من الموارد المالية وتحديد نقاط القوة والضعف.
ب- **وضع أهداف قابلة للقياس:** عند تحديد أهدافاً واضحة تتعلق بترشيد النفقات، يتطلب منا تحديد نسبة مئوية محددة للتوفير أو تقليل معدل الإهدار ووفق نسبة معينة، فيجب أن تكون هذه الأهداف قابلة للقياس وقابلة للتحقيق.

ج- **مراجعة العمليات والسياسات:** إن قيامنا بمراجعة العمليات والسياسات الحالية للجهة الحكومية، يساهم في تحديد الممارسات الغير فعالة أو المتكررة والزائدة، وبهذا تبدأ بإجراء الترشيد اللازمة^(٢).

د- **تحليل البيانات والمعلومات:** إن تفعيل استخدام البيانات والمعلومات المتاحة لتحليل أنماط الإنفاق وتحديد المجالات التي يمكن تحسينها، يعمل على مساعدتنا وبشكل كبير في عملية الترشيد كون عملية التحليل لتكاليف الأنشطة المختلفة والتحقق من الفواتير والمستندات المالية الأخرى هي جوهر عنصر الشفافية.

هـ- **تعزيز الشفافية والمساءلة:** إن تعزيز دور الشفافية في عمليات النفقات العامة يضمن لنا إيجاد آليات للمساءلة، وبهذا يجب أن يكون هناك نظام فعال للإفصاح عن الإنفاق ومراقبته.

و- **تعزيز التعاون والشراكات:** إن اكتشاف فرص التعاون والشراكات مع القطاع الخاص والمنظمات غير الحكومية لتحقيق ترشيد النفقات، يمكن أن تشمل هذه الشراكات مشاريع مشتركة أو مشاريع تقوم بتوفير الموارد المطلوبة.

ز- **التدريب والتوعية:** وذلك بالقيام بتوفير التدريب والتوعية للموظفين حول أهمية ترشيد النفقات وكيفية تحقيقه، من خلال توفير ورش عمل ودورات تدريبية لتعزيز الوعي وتطوير المهارات اللازمة.

(١) شعبان فرج: الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الانفاق العام، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، ٢٠١٢م، ص ٩٠.

(٢) سعد بن صالح الرويتع: قياس الاداء في الوحدات الحكومية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والادارة، العدد ٢، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٢م، ص ٦٥.

ح- **متابعة وتقييم النتائج:** وتعني أن يتم المراقبة بعد تنفيذ الإجراءات السابقة، وذلك بمتابعة وتقييم النتائج التي تم تحقيقها، ومن ثم نقوم بتحليل البيانات المالية وقياس التقدم نحو تحقيق أهداف ترشيد النفقات، واستناداً إلى ما تم التوصل إليه بعد عملية التحليل، نقوم بإجراء التعديلات اللازمة وتحديث السياسات والإجراءات إذا لزم الأمر^(١).

وهذه تعتبر بعض الخطوات الرئيسية التي يمكن اتخاذها لعملية ترشيد النفقات العامة، يجب أن تكون هذه الخطوات مخصصة ومتناسبة مع السياق المهني للعمل والاحتياجات الخاصة بالجهة الحكومية، كما يُنصح بالعمل بشكل مستمر على تحسين العمليات المالية وتعزيز الكفاءة لتحقيق ترشيد أفضل للنفقات العامة.

الفرع الثاني

عوامل نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام

إن نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام يتوقف على العديد من العوامل التي سوف نوردتها في الآتي:

١- توفر بيئة مالية ملائمة^(٢):

لابد من توفر بيئة مالية ملائمة من أجل نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام، فالإدارة الجيدة لموارد الدولة وتوفر الشفافية في تدفق المعلومات ووصولها للجميع والرقابة والمساءلة الجادة عن موارد الدولة، سواء في جانب صرف النفقات أو تحصيل الإيرادات يساهم في تحقيق أهداف الترشيح.

٢- مكافحة الفساد الإداري^(٣):

"فالفساد يحدث عندما يقوم موظف بقبول أو طلب ابتزاز رشوة لتسهيل أمراً ما، كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشوى للاستفادة من سياسات أو إجراءات عامة للتغلب على منافسين، وتحقيق أرباح خارج إطار القوانين، كما يمكن للفساد أن يحدث عن طريق استعمال الوظيفة العامة دون اللجوء إلى الرشوة، وذلك بتعيين الأقارب أو سرقة أموال الدولة مباشرة".

(١) سعد بن صالح الرويتع: قياس الاداء في الوحدات الحكومية، مرجع سابق، ص ٦٨.

(٢) مريم مشعلي وآخرون: دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية في الإدارات العمومية، مرجع سابق، ص ٤٦.

(٣) شعبان فرج: الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الانفاق العام، مرجع سابق، ص ١٢٣.

٣- القيام بالإصلاحات دورية^(١):

"ضرورة العمل بين فترة وأخرى على القيام بإصلاح دوري شامل وإعادة النظر في تنظيم الإدارة العمومية على أسس علمية، وتنظيم المعلومات، واعتماد التقنيات الحديثة، وتحديث القوانين المالية والإدارية وتطوير طريقة اتخاذ القرارات عن طريق أسلوب اختيار النفقات الذي يجب أن يكون على أساس علمي عقلاني ومنطقي أكثر منه تقليدي.

وهناك باحثون تناولوا عوامل نجاح ترشيد الإنفاق العمومي بشكل أوسع، ورأوا بأن عملية ترشيد النفقات العامة عملية يتوجب أن ترتبط بتطورات ومتغيرات الزمان والمكان، فطبيعة الترشيح ترتبط بطبيعة النشاط، وبذلك يتطلب توفر جملة من العناصر والدعائم التي تركز عليها، ومن أهمها ما يلي^(٢):

أ- تحديد الأولويات:

تقوم عملية تحديد الأولويات على جملة من المبادئ الأساسية هي:

- مدى خطورة المشكلة التنموية القائمة وانعكاساتها السلبية على أفراد المجتمع وجوانب الحياة المختلفة فيها، له دور كبير عند تحديد الأولويات.
- عامل الزمن فالزمن، المطلوب لحل مشكلة معينة يلعب دورا كبيرا في تحديد الأولويات بين البرامج والمشاريع، وكلما كان الوقت المطلوب لإنجاز برنامج معين أقصر كان ذلك مبررا مقنعا لاختيار هذا البرنامج.
- درجة اهتمام المواطنين بالمشكلة القائمة، كلما زاد الاهتمام الشعبي بالمشكلة زاد التفضيل لها ومنحت الأولوية لحلها قبل غيرها من المشاكل.
- عامل الخبرة، فكلما كانت الحلول المطروحة لحل مشكلة معينة مجردة ومضمونة النجاح كلما كان ذلك دافعا لمنحها الأولوية في الانجاز.
- القياس الدوري لأداء برامج الاتفاق العام، ويقصد به تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء الوحدات والأجهزة الحكومية عند قيامها بتنفيذ الخدمات والبرامج المختلفة الموكلة إليها، وذلك أن الوحدات الحكومية يجب أن تخضع للمساءلة عن الاستخدام الأمثل للموارد العامة عند تقديم الخدمات والبرامج للمواطنين.

(١) مجدي شهاب: أصول الاقتصاد العام - المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٤م، ص ٢٢٩.

(٢) د. اسامه سعيد عبدالصادق: المراجعة الاستراتيجية والادارية و التحليلية، عميد كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، ٢٠٢٢م، ص ٥١.

- عدالة الإنفاق العام ومدى تأثيره لمصلحة الفئات الأضعف وتهدف إلى تبيان مدى ملائمة لحاجات الفئات الأكثر فقرا في المجتمع.

ب- تحديد الأهداف بدقة:

يتم تقرير وتحديد الأهداف طويلة ومتوسطة الأجل من خلال حصر الاحتياجات الرئيسية، التي من أجلها تطلب الأموال، كما أن طبيعة الأهداف تحدد طبيعة وحجم الوظيفة أو الوظائف المتعددة التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف، سواء المتعلقة بالمجتمع ككل أو بالوحدات التنظيمية، ومن الضروري عدم تعارض أهداف الوحدات التنظيمية مع أهداف المجتمع المحددة سلفا في خطط تنمية طويلة ومتوسطة الأجل.

ج- القياس الدوري لأداء برامج الإنفاق العام:

يقصد بقياس أداء برامج الإنفاق العام تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء الوحدات والأجهزة الحكومية عند قيامها بتنفيذ الخدمات والبرامج المختلفة الموكلة لها، وذلك أن الوحدات الحكومية يجب أن تخضع للمساءلة عن الاستخدام الأمثل للموارد العامة عند تقديم الخدمات والبرامج للمواطنين إن الحكم على فعالية وكفاءة أي برنامج أو سياسة أو مهمة ذات طابع عمومي يأتي بعد دراسة حول آثارها الواقعية والحقيقية بالنظر إلى الأهداف المحددة مسبقا وبالتالي تقييم هذا الأداء يركز على ثلاث محاور وهي^(١):

- الفعالية الاجتماعية والاقتصادية من وجهة نظر المواطنين، لأن ذلك يسمح بتقييم النتائج التي تم التوصل إليها على مختلف مناحي الحياة.
- فعالية تسيير المرافق العامة من وجهة نظر المكلفين والتي تعود إلى الاستغلال الأمثل للمواد الموظفة.
- نوعية الخدمات المقدمة من وجهة نظر المستفيدين، وذلك من خلال تحسين الخدمة العمومية المقدمة والموازنة بين التكلفة والنوعية.

د - عدالة الإنفاق العام ومدى تأثيره على مصلحة الفئات الأضعف^(٢):

وتهدف إلى تبيان مدى الملائمة لحاجات الفئات الأكثر فقرا في المجتمع، كتوزيع هبات لا علاقة لها بالحاجات الفعلية للمستفيدين ومراعاة حصة كل فئة من الإنفاق العام ومدى

(١) د.أحمد نور الدين: التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٥م، ص ١٤٩.

(٢) د.أحمد محمد غنيم: دور دراسة الجدوى والتحليل المالي في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان، القاهرة، مصر، ٢٠٠٢م، ص ٩٤.

استخدامها للخدمة العمومية، وبالتالي يتوجب على الدولة أن تراعي العدالة في توزيع المنافع والخدمات التي تنتج عن النفقات العامة، فلا تُحابي طبقة من طبقات أو فئة من فئات المجتمع على حساب الطبقات أو الفئات الأخرى، ولا يقصد من ذلك أن تساوي نصيب كل الطبقات بل هناك طبقات الفقراء هي في حاجة ماسة إلى خدمات الدولة يستوجب زيادة النفقات عليها لأجل النهوض بها.

هـ- تفعيل دور الرقابة على النفقات العامة^(١):

ضرورة توافر نظام رقابي فعال يضمن توافق التنفيذ مع ما سبق التخطيط له، على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق الإنجاز مع تطوير مفهوم الرقابة المستندية إلى الرقابة التقييمية.

وهناك من رأى أن هناك عوامل أخرى يمكن أن تسهم في نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام، إضافةً إلى ما سبق ذكره نوضحها في الآتي^(٢):

١- تحسين دور الشفافية والمساءلة: حيث يجب أن تكون العمليات المالية العامة شفافة وقابلة للمراقبة والتدقيق، ويجب أن يتمكن المستفيدون والجهات الرقابية من الوصول إلى المعلومات المفصلة حول النفقات العامة، وذلك لضمان استخدام الأموال العامة بشكل فعال ومسؤول.

٢- تحسين الإدارة المالية: في تحسين إدارة النفقات والموارد المالية للدولة، يتوجب أن يشمل ذلك التحسين العمليات التخطيطية والتنبؤ التقديري للنفقات، مع مراعاة تعزيز الرقابة المالية وإدارة المخاطر، وتعزيز الكفاءة في إجراءات الشراء والمناقصات.

٣- تعزيز الفحص والمراجعة الداخلية: يجب تعزيز دور الفحص والمراجعة الداخلية في المنشآت الحكومية، حيث يساهم الفحص الداخلي في تحديد الفجوات والتجاوزات في عمليات النفقات العامة وتوجيه التوصيات لتحسين الأداء المالي والإداري.

٤- التعاون والتواصل الفعال: حيث يجب أن يكون هناك تعاون وتواصل فعال بين مختلف القطاعات والجهات المعنية وذات العلاقة بالنفقات العامة، ليسهم هذا التعاون في تبادل

(١) د.أحمد محمد غنيم: دور دراسة الجدوى والتحليل المالي في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان، مرجع سابق، ص ٩٧.

(٢) يوسف قروج و فتيحة قصاص: عقود النجاعة كآلية لتفعيل الحوكمة ودورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية، مرجع سابق، ص ١٨٨.

المعلومات والخبرات والتعاون في تطوير استراتيجيات ترشيد النفقات وتحقيق الأهداف المالية المنشودة.

٥- تطوير القدرات والتدريب: إن تطوير قدرات الموظفين الحكوميين المشاركين في عمليات النفقات العامة، يساهم في تعزيز المهارات المالية والإدارية والتقنية اللازمة لتحسين إدارة النفقات وترشيدها.

من خلال ما سبق ذكره يتبين لنا أن تقدير النفقات والتنبؤ بها من أهم الخطوات التي يجب على الدولة القيام بها وذلك بإتباع أسس علمية ومنطقية وذلك لتفادي الآثار السلبية التي تترتب من زيادتها، وإن عملية تنفيذ تنفيذها تتم من خلال مرحلتين، الأولى إدارية تنفذ من قبل الأمر بالصرف عن طريق الالتزام والتصفية، والأمر بالدفع، والثانية محاسبية تنفذ من قبل المحاسب العمومي وتتمثل في عملية سير معاملة الدفع للنفقة.

ولا ننسى أيضاً أن عامل ازدياد نشاط الدولة يؤثر على عملية الترشيد للنفقات، كونه سيتسع بذلك دائرة الترشيد للنفقات العمومية وستتسع ميادينه، كون هذه الظاهرة قد شغلت اهتمام الاقتصاديين في الفترة الأخيرة، حيث أصبح انتهاج سياسة الترشيد العام أصبح مطلباً هاماً من أجل الإلمام بتحقيق جملة الأهداف التي تسعى إليها الدولة، في ظل محدودية الموارد من جهة، وتزايد النفقات العمومية من جهة أخرى.

المطلب الثالث

المراجعة الداخلية أداة أساسية في

ترشيد النفقات بوزارة الداخلية

تمهيد وتقسيم:

إن دور المراجعة الداخلية في ترشيد النفقات العمومية يلعب دوراً حيوياً في ضمان تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المالية العامة، في ظل الظروف العادية والاستثنائية، حيث تحرص على إيجاد طرق من شأنها أن تساهم في ترشيد النفقات العمومية، ويتجلى دور المراجعة الداخلية في عملية ترشيد النفقات العمومية من خلال تقييم العمليات المالية، والتحقق من الامتثال، وتحليل البيانات المالية، وتطوير الإجراءات والتوصيات، والمشاركة في التخطيط المالي، ورصد التنفيذ المالي، ومن خلال هذه الأنشطة، يساهم المراجعون الداخليون في تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المالية العامة والحد من الهدر والتكاليف غير الضرورية.

وسيتم تقسيم هذا المطلب الى فرعين على النحو الآتي:

الفرع الأول: تقييم العمليات المالية للأجهزة الأمنية.

الفرع الثاني: تقديم التوصيات والتوجيه للأجهزة الأمنية.

الفرع الأول

تقييم العمليات المالية

تساهم المراجعة الداخلية في عملية تقييم العمليات المالية والمصروفات في الأجهزة الأمنية، وذلك من خلال مراجعة العمليات المالية والسجلات المالية والفواتير والعقود والمستندات المالية الأخرى ومدى تطابقها مع الأهداف التي من شأنها تحقق هذه الأهداف، ومن هذه المساهمات ما تقوم به عملية التقييم والتي تهدف إلى التحقق من صحة وسلامة هذه العمليات والتأكد من مطابقتها للسياسات والإجراءات المالية المعمول بها، ويمكن للمراجعة الداخلية تحديد الاستخدام غير الفعّال للموارد المالية وتحديد الفجوات والتكاليف الزائدة وتوجيه التوصيات لتحسين إدارة النفقات وترشيدها، وسيتم توضيح ذلك أكثر في النقاط الآتية^(١):

- ١ - **تقييم العمليات المالية:** تقوم المراجعة الداخلية بتقييم العمليات المالية للجهة، بما في ذلك إجراء مراجعات للإجراءات والسياسات المالية، وكذا تحليل الأنظمة والعمليات المالية لتحديد الفجوات والتكاليف غير الضرورية والرفع بالتوصيات والتحسينات المطلوب إتباعها.
- ٢ - **التحقق من الامتثال:** من مهام المراجعة الداخلية التحقق من مدى امتثال الجهة للسياسات والإجراءات المالية المعمول بها، كما يتم التأكد من أن النفقات تتم وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها وأنه لا توجد مخالفات أو تجاوزات.
- ٣ - **تحليل البيانات المالية:** تعتمد المراجعة الداخلية على تحليل البيانات المالية لتحديد الأنماط والاتجاهات والمجالات التي يمكن تحسينها، ويتم فحص التكاليف والإيرادات والمصروفات لتحديد الهدر والتكاليف غير الضرورية لتوفير ما أمكن منها .
- ٤ - **تطوير الإجراءات والتوصيات:** بناءً على نتائج التحقق والتحليل، تعمل المراجعة الداخلية على تقديم توصيات لتحسين العمليات المالية وترشيده النفقات، ويمكن أن تشمل هذه التوصيات

(١) محنان بلال: دور الرقابة المالية في ترشيده النفقات العمومية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، الجزائر، ٢٠١٩م، ص ٩٩.

والتحسينات فيما يتعلق بالإجراءات والسياسات المالية، وتعزيز الرقابة الداخلية، وتوفير أفضل الممارسات في استخدام الموارد.

٥- **المشاركة في التخطيط المالي:** أن المراجعة الداخلية يتوجب أن تشارك في عملية التخطيط المالي للجهة، لما لها من دور مهم في المساعدة في تحديد الأهداف المالية وتقدير التكاليف المستقبلية وتحديد الأولويات في استخدام الموارد المالية^(١).

وبنسبة لهذا الدور، فنود أن نوضح أنه لازال غير مفعّل أو شبه غائب لدى إدارة المراجعة في وزارة الداخلية، الأمر الذي يصعب عليها عملية الإلمام بالأهداف والتقدير السليم للمدة التي تتطلبها عملية تحقيق هذه الأهداف، وكذا يجعل من عملية التقدير للتكلفة المطلوبة غير حقيقية فتحامل الزيادة أو النقصان.

٦- **الرصد المالي:** يقوم المراجع الداخلي بالرصد المالي للمشاريع والبرامج للجهات، ويتم التحقق من أن التنفيذ للنفقات تتم وفقاً للميزانية المعتمدة وأنه لا يوجد تجاوزات أو هدر في الإنفاق^(٢).

أما بالنسبة لهذا الدور، فإن عملية الرصد التي تتم لدى إدارة المراجعة التابعة للوزارة بشكل تقليدي، أما من خلال رصد ما هو معتمد من سابق، وبهذا فإن مسألة الرصد تعتبر غير حقيقية، أو تعتمد أحياناً في عملية الرصد على التوجيهات الواردة إليها وتتعامل معها فور وصولها، وهذا أيضاً قد يتسبب في سير مهام إدارة المراجعة من خلال اللجوء الى عملية المواجهة من بعض البنود التي فيها وفرات، وهذا يعتبر مخالفة تقع فيها إدارة المراجعة.

٧- **تقييم المخاطر:** أن المراجعون الداخليون يقومون بتقييم المخاطر لتحديد المخاطر المالية المحتملة ونقاط الضعف داخل الجهة، وذلك من خلال الفهم والإدراك لهذه المخاطر، ليتمكنوا من وضع استراتيجيات وإجراءات للتخفيف منها وإدارتها بفعالية، مما يقلل من فرص الخسائر المالية، أو لسوء استخدام الأموال.

٨- **الكشف عن الاحتيال:** يلعب المراجعون الداخليون دوراً حاسماً في اكتشاف ومنع الاحتيال في النفقات العمومية، فهم يفحصون المعاملات المالية، ويحددون الغير منتظم منها أو الأنشطة

(١) د. عثمان محمد غنيم: التخطيط أسس ومبادئ عامة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، ط-٢، عمان، الاردن، ٢٠١٦م، ص ٩٤.

(٢) محمد عمر أبودوح: ترشيد سياسة الانفاق العام وعجز ميزانية الدولة، مرجع سابق، ص ٧٥.

المشبوّهة، فيقومون بالتحقق منها، وبهذا يتم حماية الأموال العامة وتجنب الاستغلال غير المشروع لها.

وفي هذا الدور لازل اقتصار دور إدارة المراجعة في وزارة الداخلية تعتمد في عملها عند كشف الاحتيال على المطابقة والتدقيق المستندي من خلال مراجعة الوثائق والمستندات التي تحتويها سجلات الأخلاء، وأغفلت دور التدقيق العملي الذي يعتمد على التحليل والتقييم للأعمال، وكيف يمكن تحسين الكفاءة لها، وما مدى تحقيقها للأهداف التي من أجلها تم الصرف.

٩- **التوعية والتدريب:** يتحتم على المراجعون الداخليون أن يقوموا بتعزيز التوعية المالية وتوفير التدريب للموظفين فيما يتعلق بالسياسات المالية والإجراءات الصحيحة، لما يهدف ذلك إلى زيادة المعرفة والفهم بشأن النفقات العمومية ومصارفها، وضرورة تحقيق الترشيح المالي في جميع مستويات الجهة.

١٠- **مراقبة الامتثال للقوانين^(١):** يتابع المراجعون الداخليون مدى امتثال الجهة للقوانين واللوائح المالية المعتمدة والمعمول بها، ويتأكدون من أن الإجراءات المالية تتوافق مع المعايير والتشريعات المحددة، وأنه لا يوجد تجاوزات، وفي حالة وجود أي تجاوزات يتم الرفع بالتوصيات لإصلاح المشكلات وتعزيز الامتثال ليتم التوجيه بإتباعها.

١١- **المراجعة المستمرة:** يعتمد المراجعون الداخليون على المراجعة المستمرة للتأكد من استمرارية الالتزام بالسياسات المالية والإجراءات وتحقيق الترشيح المالي، ليتم التقييم للأداء المالي بشكل مستمر وتحديث الإجراءات المطلوبة للتأكد من استمرار تحقيق الكفاءة والفعالية.

ولأن المراجعون الداخليون يؤدون دوراً حيوياً في ضمان استخدام النفقات العمومية بكل كفاءة، في تحقيق الترشيح المالي، ويتضمن ذلك تقييم المخاطر، والكشف عن الاحتيال، والتوعية والتدريب، ومراقبة الامتثال والقوانين، والمراجعة المستمرة من خلال هذه الأنشطة، يتم تعزيز الشفافية والمساءلة وضمان أن الموارد المالية العامة تستخدم بطريقة فعالة، وفعالة لتحقيق الأهداف العامة وخدمة المصلحة العامة^(٢).

(١) زاهية توام: التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقها في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، ٢٠١٦م، ص ١١٢.

(٢) د. أحمد نور الدين: التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، مرجع سابق، ص ١٥٤.

فهناك أيضاً بعض المهام الإضافية حول الدور الرئيسي الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية تحقيق الترشيح في النفقات العمومية^(١) :

أ- تحديد عدم الكفاءة: تساعد المراجعة الداخلية في تحديد المجالات غير الفعّالة والتي يمكن تحسينها في استخدام الموارد المالية في الجهات، وذلك من خلال مراجعة العمليات والإجراءات المالية، وذلك بتحديد النقاط الضعيفة والتوصية بالتحسينات التي يمكن تطبيقها لتحقيق توفير في التكاليف، وكذا مدى كفاءة القائمين على العمل والتنفيذ.

ب- تقييم السياسات المالية: تقوم المراجعة الداخلية بتقييم السياسات المالية الموجودة في الجهة، ويشمل ذلك التحقق من فعالية هذه السياسات في التحكم في التكاليف وضمان تحقيق الترشيح في النفقات العمومية.

ج- التدقيق المالي: يقوم المراجعون الداخليون بالتدقيق في البيانات المالية لفهم الأنماط والاتجاهات في النفقات العمومية، وذلك من خلال تحليل هذه البيانات، ليتمكن المراجعة الداخلية من تحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين وتحديد الأنماط غير العادية التي يمكن أن تشير إلى تبديد الموارد المالية أو استخدامها غير الفعّال.

د- صياغة المقترحات: بناءً على نتائج التدقيق والتقييم، يقدم المراجعون الداخليون المقترحات لتحسين عملية الترشيح في النفقات العمومية، لتشمل هذه المقترحات التحسين للإجراءات المالية، وتطوير سياسات جديدة للتحكم والترشيح في التكاليف، وتعزيز الشفافية والمساءلة في استخدام الموارد المالية.

هـ- متابعة التنفيذ وإعداد التقارير: لا يقتصر دور المراجعين الداخليين فقط على التدقيق وتقييم المقترحات، بل يتوجب عليهم القيام بمتابعة تنفيذ هذه المقترحات والتوصيات وتقييم النتائج المحققة، ليقدموا تقارير منتظمة إلى الإدارة والجهات المعنية لتقديم معلومات حول تقدم التنفيذ والتحسينات المستمرة في عملية الترشيح^(٢).

ونحن بدورنا نقول بأن دور المراجعة الداخلية في ترشيح النفقات العامة بالنسبة للأجهزة الأمنية، يكون من خلال تفعيل العمل بها، والتحقق المستمر من تحسين الأداء والرفع من

(١) عبد الكامل الشيخ: فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في ترشيح النفقات العمومية، مذكرة لاستكمال نيل درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ٢٠١٧م، ص ٤٦.

(٢) محمد سمير الصبان: دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، ١٩٩٧م، ص ١٨٠.

الكفاءة المالية، إضافة لما تم ذكره من نقاط، إليكم بعض النقاط المهمة لدور المراجعة الداخلية في هذا السياق^(١) :

(١) **التقييم الفعال للعمليات المالية:** بالتقييم الفعال للعمليات المالية للأجهزة الأمنية وبطريقة شاملة ونقدية، ليشمل هذه التقييمات المراجعة للإجراءات المالية والميزانيات والسياسات والإجراءات المتبعة للنفقات، يتم تحديد الثغرات والقصور والعمل على تحسين الممكن منها، ومعالجة القصور لما في ذلك من إسهام في زيادة الترشيح وتحقيق وفورات مالية في النفقات.

(٢) **تصنيف النفقات:** تهتم المراجعة الداخلية بتصنيف النفقات الحالية للأجهزة الأمنية بما في ذلك المصاريف العامة والرواتب والمشتريات والنفقات التشغيلية، ليتم تحديد مجالات الإنفاق وتحليل بحسب التصنيف، فيتمكن المراجع من التدقيق والتحسين فيها والعمل على ترشيدها.

(٣) **تحقيق مبدأ الشفافية:** تسعى المراجعة الداخلية إلى التحقق من امتثال الأجهزة الأمنية للسياسات والقوانين المالية والميزانيات ومصارفها، فيتطلب منها أن تتأكد من وجود شفافية في الإجراءات المتبعة في كافة العمليات المالية مثل المصروفات والمشتريات والمناقصات والعقود وغيرها، ليتم تحديد أي انحرافات لتقوم بتقديم التوصيات المطلوب تطبيقها وأي إجراءات تصحيحية.

(٤) **تطوير المؤشرات والتقارير المالية:** تهتم المراجعة الداخلية بعملية التطوير في المهام وذلك من خلال تقديم التوصيات التطويرية والتي ستعكس بشكل إيجابي في مؤشرات الأداء المالي وتقاريرها لدى الأجهزة الأمنية.

(٥) **إظهار التلاعب والفساد:** تلعب المراجعة الداخلية دورًا هامًا في الكشف عن أي حالات احتيال أو فساد محتملة داخل الأجهزة الأمنية، من خلال النشاط التي تمارسه أثناء عملية المراجعة^(٢).

(١) رياض عبادلي وآخرون: الرقابة القبلية على النفقات العمومية ودورها في ترشيح الانفاق العمومي، مذكرة لاستكمال نيل درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ٢٠٢١م، ص ٨٥.

(٢) محمد سمير الصبان: دراسات متقدمة في المراجعة، مرجع سابق، ص ١٨٩.

فمن خلال هذه الأدوار، يمكن للمراجعة الداخلية أن تساعد في تحقيق التوفير وتعزيز الكفاءة المالية للأجهزة الأمنية.

وهناك أيضا عدة طرق يمكن استخدامها لتحسين السيطرة المالية داخل الأجهزة الأمنية. إليكم بعض هذه الطرق والموضحة فيما يلي:

(١) **تفعيل إجراءات المراقبة المالية:** يمكن تعزيز السيطرة المالية من خلال تطبيق إجراءات

مراقبة صارمة، فعلى سبيل المثال، يمكن تحديد سقف ميزانية دقيق وتطبيق نظام مراقبة يتتبع النفقات والمصروفات ويفحصها بشكل منتظم، ويمكن أيضا تعزيز الفحص المسبق للمشتريات والفحص اللاحق لها عند التوريد المخزني لها، وكذا المناقصات وطبيعتها وتحديد سلطاتها والمسؤولين عنها بكل وضوح.

(٢) **تطبيق تقييم الأداء المالي:** بإتباع التقييم للأداء المالي يحسن ذلك من السيطرة المالية، فيتمثل ذلك بتحليل النفقات بشكل منتظم ومقارنتها بالميزانية المخصصة، وكذا تقديم تقارير منتظمة وشفافة حول الأداء المالي للأجهزة الأمنية وتبادل هذه التقارير مع الجهات المعنية^(١).

(٣) **تحسين إجراءات المشتريات والمناقصات:** بتحسين إجراءات المشتريات والمناقصات يمكن أيضا تعزيز السيطرة المالية، حيث ينبغي تطبيق مبدأ شفاف ومنظم للمشتريات ليتضمن إجراءات مناقصة عادلة ومتبعة ومعلنة، ويجب أن يتم توثيق جميع المشتريات والعقود، وتحديد السلطات المرتبطة بها وفحص الفواتير والمدفوعات بدقة.

(٤) **توفير التدريب والتوعية المالية:** يجب هنا توفير التدريب والتوعية المالية للموظفين في الأجهزة الأمنية، ليكون لديهم فهم جيد للسياسات المالية والإجراءات وأهمية السيطرة المالية، وذلك بتنظيم ورش عمل تدريبية مستمرة للتعريف بأفضل الممارسات المالية وتعزيز الوعي بالمخاطر المالية^(٢).

(١) زاهية توام: التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقها في البنوك الجزائرية، مرجع سابق، ص ١٣٢.

(٢) د.د. اسامه سعيد عبدالصادق: المراجعة الاستراتيجية والادارية و التحليلية، عميد كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، ٢٠٢٢م، ص ٨٢.

الفرع الثاني

تقديم التوصيات والتوجيه

يهتم المراجعون الداخليون دائماً بتقديم المشورة والتوجيه لإدارة الأجهزة الأمنية بشأن ترشيد النفقات، ويستند ذلك إلى تحليل البيانات المالية وتقييم العمليات وتحديد المجالات التي يمكن تحسينها وترشيدها، ويمكن للمراجعة الداخلية أن تقدم توصيات حول استخدام الأموال بشكل أكثر فعالية وتحسين إجراءات العمليات المالية للحصول على أداء أفضل، من شأنها تعمل على توفير الموارد المالية، كما يمكنهم توجيه الإدارة بشأن تحقيق التوازن الأمثل بين الكفاءة والأمان في استخدام النفقات وتحديد الأولويات الاستراتيجية للتخصيص المالي.

كما أن هناك العديد من التوصيات والتوجيه للعملية التي يمكن أن توصي إدارة المراجعة باتخاذها لتحسين السيطرة المالية داخل الأجهزة الأمنية، وفيما يلي بعض هذه التوصيات المحتملة^(١):

١- **تفعيل دور التنبؤ بالمخاطر المالية:** إن بتفعيل هذا الدور يسهل تحديد وتقييم المخاطر المالية المحتملة وتطوير استراتيجيات للتعامل معها، ليتمكن تطبيق آليات مناسبة لتحديد وتقييم المخاطر وتحديد التدابير الوقائية والتصحيحية المناسبة، من خلال عمل توثيق للسجلات المخاطر وتقييمها بشكل دوري.

٢- **تبني التكنولوجيا والأتمتة:** إن باستخدام التكنولوجيا والأنظمة الآلية يعزز من السيطرة المالية، حيث يمكن من خلالها تنفيذ برامج حاسوبية متخصصة لمراقبة النفقات وإدارة المخاطر المالية، وذلك عند استخدام أنظمة الحوكمة المؤسسية لتعزيز الشفافية والمساءلة.

وهذه فقط مجرد بعض التوصيات، ويمكن أيضاً تطبيق استراتيجيات أخرى، فهناك من تناول موضوع تقديم التوصيات وحصرها في عدة خطوات عامة للوصول إلى تنفيذ فحص مناسب للحسابات المالية والتدقيق داخل الأجهزة الأمنية ترون توضيحاً لها في الآتي^(٢):

أ- التخطيط والتحضير المسبق:

(١) مريم مشعلي وآخرون: دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية في الإدارات العمومية، مذكرة مقدمة

لنيل درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة 8 ماي ١٩٤٥م، ٢٠١٧م، ص ٧٦.

(٢) عبدالكريم نصر: تقرير حول مجالات الترشيد والتشف في الانفاق الحكومي، معهد أبحاث السياسات

الاقتصادية، فلسطين، ٢٠١٥م، ٥٣.

- القيام بتحديد هدف الفحص ونطاقه والمعيار المحاسبي الذي سيتم الالتزام به.
- القيام بتحديد الجدول الزمني للتدقيق وتحديد الموارد اللازمة لتنفيذه.
- تحديد الوثائق والسجلات المالية التي ستتم مراجعتها والوصول من خلالها إلى نتائج.

ب- جمع البيانات والوثائق:

- القيام بجمع الفواتير والإيصالات والسجلات المالية الأخرى المتعلقة بالنفقات والإيرادات والتحويلات المالية.
- حصر الأصول المالية والتزامات الديون وحسابات البنوك والاستثمارات والمدفوعات النقدية.

ج- التحليل المستمر للبيانات المالية:

- القيام بتدقيق الفواتير والسجلات المالية للتحقق من دقتها واكتمالها وتطابقها مع السياسات المالية والإجراءات^(١).
- القيام بتحليل النفقات والإيرادات والتحويلات المالية لتحديد أي تباينات غير مبررة أو مشكوك فيها.

د- التدقيق المالي:

- القيام بمقابلة الموظفين المسؤولين عن الأنشطة المالية للتحقق من الإجراءات والسياسات التي تم اتباعها.
- القيام بإجراء مراجعات عينية للعمليات المالية والتحقق من صحة التسجيلات المحاسبية.

هـ- تقديم التقارير والتوصيات:

- القيام بإعداد تقارير تفصيلية تلخص نتائج التدقيق والمخالفات المحتملة والتوصيات لتحسين الأداء المالي.
- القيام بإعداد التقارير للإدارة المالية والجهات القانونية المعنية وقد يتطلب الأمر أيضاً تقديمها للجهات الخارجية المختصة.

و- تنفيذ التوصيات:

- القيام بمتابعة تنفيذ التوصيات المقدمة في التقرير ومراقبة تطبيقها.

(١) دليل الإجراءات الرقابية: وحدة الرقابة الداخلية، وزارة التخطيط والتعاون الدولي، عمان، الاردن، ٢٠١٦م، ص ٥.

- قد تتطلب بعض التوصيات تغييرًا في السياسات والإجراءات المالية أو توفير تدريب إضافي للموظفين.

ز - مراجعة متكررة:

- يفضل إجراء فحص وتدقيق متكرر للحسابات المالية للأجهزة الأمنية للتحقق من استمرار الامتثال للمعايير المحاسبية وتطبيق السيطرة المالية الصحيحة.
- يمكن أن تساعد المراجعات المتكررة في تحديد أي تحسينات أو تغييرات تحتاج إلى تنفيذها في النظام المالي.

هذه الخطوات تعكس العملية العامة لتنفيذ فحص الحسابات المالية والتدقيق داخل الأجهزة الأمنية، فيجب أن يتم تنفيذها بالتعاون مع الفرق المالية والمراجعة الداخلية وفريق الإدارة، كما يحتم علينا ضرورة اتباع المبادئ والمعايير المحاسبية المعترف بها دوليًا والتأكد من الامتثال للوائح والأنظمة المالية المعمول بها في البلد المعني، ويُفضل أيضًا استشارة محترف مالي أو مدقق معتمد للمساعدة في تنفيذ هذه العملية وضمان الدقة والموثوقية والشفافية في الحسابات المالية للأجهزة الأمنية.

وهناك أيضًا من تناول جانب تقديم التوصيات والتوجيه بشكل آخر، وذلك بالقيام بفحص الحسابات المالية والتدقيق داخل الأجهزة الأمنية، حيث قالوا بأن عملية الترشيد للنفقات العامة تهدف دائماً إلى تحقيق كفاءة أكبر في استخدام الموارد المالية العامة وتقليل التكاليف دون المساس بجودة الخدمات المقدمة، ولتقديم التوصيات والتوجيه في هذه العملية، يمكن اتباع الخطوات على النحو الآتي(١):

- ١- تحليل الوضع الحالي: يجب أن يتم تحليل الوضع الحالي للنفقات العامة وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين وترشيد، هذا يتطلب مراجعة النفقات الحالية وتحليل البيانات والتقارير المالية المتاحة(٢).

(١) لطفي فاروق ولاسي: دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية في الإدارات العمومية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، ٢٠١٥م، ص ٧٦.

(٢) زاهية توام: التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقها في البنوك الجزائرية، مرجع سابق، ص ١٤٠.

٢- **تحديد الأولويات:** بعد تحليل الوضع الحالي، يجب تحديد الأولويات والمجالات التي يمكن تحقيق أكبر فائدة من ترشيدها، يتوجب تحديد المجالات التي تستهلك الكثير من الموارد وتحتاج إلى إجراءات ترشيد فورية.

٣- **وضع الأهداف مسبقاً:** يجب وضع أهداف مسبقاً وبشكل واضح وقابلة للقياس لعملية الترشيذ، فيمكن أن تتضمن الأهداف تقليل التكاليف بنسبة معينة، تحسين الكفاءة العامة، زيادة الاستدامة المالية، وتحسين جودة الخدمات المقدمة^(١).

٤- **تقييم الخيارات:** ينبغي تقييم مجموعة متنوعة من الخيارات المتاحة لتحقيق الترشيذ، فقد تشمل هذه الخيارات تقليل النفقات غير الضرورية، تحسين عمليات الشراء والمناقصات، تحسين استخدام التكنولوجيا، تقاسم الخدمات والالتزامات بين الجهات الحكومية، وتحسين إدارة المشاريع.

٥- **الالتزام بتطبيق الإجراءات المالية:** بعد اختيار الخيارات المناسبة، يجب تطبيق الإجراءات المالية اللازمة والمطلوبة، ويتطلب ذلك توفير الدعم الإداري والمالي اللازم وضمان تنفيذ الخطوات بشكل فعال وفي الوقت المناسب.

٦- **المتابعة والتقييم:** يجب متابعة تنفيذ الإجراءات وتقييم نتائجها، ويتعين إجراء مراجعات دورية للتأكد من تحقيق الأهداف المحددة وتحديد أي تعديلات أو تحسينات إضافية تكون ضرورية

٧- **التواصل والشفافية في التوجيه:** أن التواصل له دور بارز في عملية تقليل الأخطاء والتجاوزات، فعندما يتم توجيه التوصيات والتوجيهات بشكل واضح وشفاف لجميع الجهات المعنية، فيجب توضيح الأسباب والمبررات والفوائد المتوقعة من تنفيذ هذه الإجراءات وضرورة التواصل المستمر مع الجهات المعنية لضمان تفهمهم وتأييدهم لعملية الترشيذ.

٨- **الاستدامة والتحسين المستمر:** يتطلب الترشيذ العمومي التركيز على الاستدامة والتحسين المستمر، فيجب تقييم العملية بشكل دوري وتحديث الإجراءات والسياسات بناءً على التحسينات المستمرة وتغيرات البيئة الاقتصادية والمالية^(٢).

(١) طلحاوي عبدالعالي وآخر: أهمية المراقب المالي في ارشيد النفقات العمومية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد دراية ادرار، الجزائر، ٢٠١٨م، ص ٢٤.

(٢) د.مجي مليجي: أثر المراجعة الداخلية على إدارة جودة الارباح، دراسة نظرية تطبيقية، كلية التجارة، جامعة

بناها، مصر، ٢٠١٢م، ص ٣٦.

وهناك ايضا بعض النقاط الإضافية حول عملية تقديم التوصيات والتوجيه في عملية الترشيح للنفقات العامة(١):

١- الابتكار واستخدام التكنولوجيا: يمكن أن يلعب الابتكار واستخدام التكنولوجيا دوراً حاسماً في عملية الترشيح، حيث يمكن استخدام التكنولوجيا لتحسين عمليات الإدارة المالية وتبسيط العمليات وتقليل التكاليف، فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام الحوسبة السحابية والذكاء الاصطناعي وتقنيات الأتمتة لتحسين كفاءة العمليات المالية وتقليل الأخطاء البشرية.

٢- المشاركة في الإعداد: يجب أن تشمل عملية تقديم التوصيات والتوجيه للترشيح للنفقات العامة، المشاركة في الإعداد بين جميع الأطراف المعنية، بما في ذلك القيادات العليا والمدراء والموظفين ذوي الخبرة في المجال المالي والإداري، فيمكن أن تكون جلسات العمل وورش العمل وسبل الاستشارة والمناقشة منصة فعالة للتواصل وتبادل الأفكار والخبرات(٢).

٣- الاستراتيجية المستدامة: يجب أن تكون الاستراتيجية المتبعة في عملية الترشيح مستدامة على المدى الطويل، فينبغي أن تهدف الإجراءات المتخذة إلى تحقيق توازن بين تقليل التكاليف والحفاظ على جودة الخدمات وتحسين الكفاءة، ويجب أن تأخذ الاستراتيجية المستدامة بعين الاعتبار الآثار والمتغيرات على المدى الطويل.

٤- تشجيع المبادرات الإيجابية: يمكن تعزيز عملية الترشيح عن طريق تشجيع المبادرات الإيجابية ومكافأة الأداء المتفوق، ويمكن أيضاً تقديم حوافز ومكافآت مالية.

بينما رأى آخرون بأن تقديم التوصيات للمؤسسات تتركز في عدة خطوات رئيسية تتلخص فيما يلي(٣):

(١) تقييم السياسات والإجراءات المالية للمؤسسة للتحقق من مطابقتها للمعايير المحاسبية واللوائح المالية.

(١) مريم مشعلي وآخرون: دور الرقابة المالية في ترشيح النفقات العمومية في الإدارات العمومية، مرجع سابق، ص ٦٩.

(٢) محمد زكي السيد: الحوكمة في الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه في الاقتصاد، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر، ٢٠٠٨م، ص ١١٦.

(٣) ا.د اسامه سعيد عبدالصديق: المراجعة الاستراتيجية والادارية و التحليلية، مرجع سابق، ص ٨٧.

- ٢) فحص السجلات المالية والدفاتر المحاسبية للتحقق من دقتها واكتمالها.
- ٣) التحقق من صحة ودقة الالتزامات المالية للمؤسسة مثل القروض والديون والتزامات الضرائب والرواتب.
- ٤) تقييم العمليات المالية للتحقق من مطابقتها للسياسات والإجراءات المالية المعمول بها.
- ٥) تقييم السيطرة المالية داخل المؤسسة للتحقق من وجود إجراءات مسيطرة وقوية للتحكم في المخاطر المالية والوقاية من الاحتيال.
- ٦) إعداد تقارير المراجعة المالية التي تلخص النتائج وتقدم توصيات لتحسين العمليات المالية والسيطرة المالية.
- ومن خلال ما سبق ذكره نلاحظ أن أبرز أهداف عملية المراجعة الداخلية المالية هي توفير الثقة والشفافية للمستخدمين الداخليين والخارجيين للمعلومات المالية، والذي يعتبر التدقيق المالي أداة مهمة للرقابة المالية وللامتثال للمعايير واللوائح المالية المعمول بها في البلدان المختلفة.
- وإن السبيل الوحيد لتفعيل مبدأ الترشيح للنفقات مرتبط ارتباطاً مباشراً بمهمة وظيفة المراجعة الداخلية.

الخاتمة:

أشرنا في مقدمة هذه الدراسة بأننا سنختم هذه الدراسة بخاتمة تتضمن أهم النتائج والتوصيات، ويمكن تفصيل ذلك على النحو الآتي:

أولاً: النتائج:

١. غياب شبه كلي لدور المراجعة الداخلية في فروع إدارات المالية في الوحدات الأمنية التابعة للوزارة، الأمر الذي يكلف إدارة المراجعة في الوزارة جهداً ووقتاً كبيراً في عملية المراجعة.
٢. اقتصار دور المراجعة الداخلية في الوزارة على الدور الحماي، وغياب شبه كلي لدور البناء.
٣. تبين أن هناك تفاوت فيما يتعلق بموضوع المساواة في عملية الصرف للحوافز ما بين أغلب الإدارات والوحدات الأمنية التابعة للوزارة لنفس العمل والمنصب، أو أن هناك قصور في الدور الرقابي لما يتعلق بهذا الأمر.
٤. لوحظ غياب شبه كلي لوظيفة المراجعة الداخلية في فروع إدارات المالية في الوحدات الامنية التابعة للوزارة الأمر الذي حال دون تحقيق مبدأ الترشيذ للنفقات.
٥. ان التكامل بين إدارة المراجعة الداخلية والأمر بالصرف في عملية ترشيذ النفقات يعتبر أمر ضروري ويتوجب تحقيقه، فمتى ما تحقق هذا التكامل فإن أهداف الترشيذ لا يستحيل تحقيقها، مع وجوب مراعاة القانون في عملية الترشيذ، كون مختلف التعليمات الوزارية وقوانين المحاسبة العمومية تراعي تطبيق مبدأ الفصل التام بين الوظائف الإدارية الخاصة بالأمر بالصرف والوظائف المحاسبية التي هي من صلاحيات المحاسب المالي في الادارة العامة للشؤون المالية.
٦. اقتصار دور المراجعة الداخلية في بعض مهامها أحياناً على شخص واحد، مع ملاحظة عدم مراعات عنصر الاختصاص في هذا الجانب.
٧. حصر دور المراجعة الداخلية في عملية الإبداء بالرأي على الأعمال التي تتصف بالطابع المؤقت، وأحياناً قد تواجه ضغوطات في ذلك.
٨. عدم إعطاء دور المراجعة الداخلية حقها في عملية التأهيل والتطوير، والعمل على تفعيله فقط عند الحاجة، وهذا فإن دور المراجعة يفتقد لعامل الحداثة والمواكبة.

ثانياً: التوصيات:

- من خلال النتائج السابقة الذكر نتقدم ببعض من التوصيات واتي نوردها على النحو الآتي:
١. تفعيل دور المراجعة الداخلية في فروع إدارات المالية في الوحدات الأمنية التابعة للوزارة، لكي يخفف ذلك العبء على إدارة المراجعة في الوزارة من حيث الجهد والوقت في عملية المراجعة.
 ٢. العمل على تحقيق مبدأ التكامل بين إدارة المراجعة والجهات الأمرة بالصرف، لما في ذلك من انعكاسات إيجابية تجاه تحقيق الأهداف، سواء على مستوى الترشيح أو أي أهداف أخرى، وضرورة الوضع في الحسبان أن يتم كل ذلك في إطار المراعاة للقانون المالي والمحاسبي في إنجاز المهام.
 ٣. ضرورة تفعيل جانب البناء في مهام إدارة المراجعة، بدلاً من اقتصار معظم مهامها على الجانب الحمائي.
 ٤. مراعاة مبدأ المساواة في عملية الصرف للنفقات وخصوصاً فيما يتعلق بالحوافز الخاصة بإنجاز الأعمال والمهام، أو تفعيل المبدأ الرقابي المصاحب لهذه العملية.
 ٥. تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في فروع إدارات المالية في الوحدات الأمنية التابعة للوزارة الأمر الذي يعمل على تحقيق مبدأ الترشيح للنفقات.
 ٦. يجب أن لا تكون المراجعة الداخلية مقتصرة في مهامها على شخص واحد، بل يجب أن تتكون من عدة أشخاص ذوي اختصاص وخبرة كافية في شغل هذه الوظيفة.
 ٧. إعطاء المراجعة الداخلية مساحة أكبر في الاطلاع وإسداء الرأي من دون ضغوط مهما كانت قوتها.
 ٨. ضرورة التدريب المستمر وتطوير وتأهيل المراجعين من أجل مواكبة التطورات والحدثة فينعكس ذلك إيجاباً عليهم في القيام بدورهم بشكل فعال.

ثالثاً: آفاق الدراسة:

- يبقى المجال مفتوحاً لدراسات أخرى في هذا الميدان لكن من زوايا مختلفة تذكر منها:
١. التزام المراجع الداخلي بمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات.
 ٢. تفعيل دور المراجعة الداخلية في التقييم الإلكتروني للنظم المعلوماتية المحاسبية.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القرآن الكريم:

ثانياً: الكتب العامة والمتخصصة:

- ١- أحمد صالح العمرات: المراجعة الداخلية الاطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٠.
- ٢- أحمد قائد نور الدين : التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر، الاردن - عمان ٢٠١٥ ص ١١٥.
- ٣- أحمد محمد التراس: المراجعة الداخلية في القطاع العام، الجزء الأول، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، المملكة السعودية، ٢٠١٩م.
- ٤- أحمد محمد غنيم: دور دراسة الجدوى والتحليل المالي في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان، القاهرة، مصر، ٢٠٠٢م.
- ٥- أحمد قائد نور الدين: التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٥م.
- ٦- اسامه سعيد عبدالصادق: المراجعة الاستراتيجية والادارية و التحليلية، عميد كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، ٢٠٢٢م.
- ٧- امين السيد أحمد لطفي: المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ٢٠٠٦م.
- ٨- جمعة أحمد حلمي: المدخل التدقيقي الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٥م.
- ٩- خلف عبدالله الوردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٦م.
- ١٠- د. درارني ناصر: محاضرات و أعمال موجهة في الرقابة و المراجعة الداخلية .، جامعة البليدة 2 لونييسي علي، العفرون، الجزائر، ٢٠١٥م.
- ١١- رائد محمد عبد ربة: المراجعة الداخلية، الجنادرية للمشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٠م.
- ١٢- دليل الإجراءات الرقابية: وحدة الرقابة الداخلية، وزارة التخطيط والتعاون الدولي، عمان، الاردن، ٢٠١٦م.
- ١٣- زينب حسين عوض الله: مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٩٨م.

- ١٤-سلمى محمد العرق: المراجعة وخدمات التأكيد، حقيبة تدريبية، مركز التدريب وخدمة المجتمع، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٢٢م.
- ١٥-عثمان محمد غنيم: التخطيط أسس ومبادئ عامة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، ط-٢، عمان، الاردن، ٢٠١٦م.
- ١٦-عمار بن عبد الله العمار: الإطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة السعودية، ر. ط ٢، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٢٠م.
- ١٧-عمر يحيوي: مساهمة الدولة في الدراسة المالية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، ٢٠٠٣م.
- ١٨-غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة للطباعة والنشر، ط.٢، عمان، الاردن، ٢٠٠٩م.
- ١٩-مبادئ المراجعة الداخلية للبنوك المحلية العامة في المملكة السعودية، ٢٠٢١م.
- ٢٠-مجدي شهاب: أصول الاقتصاد العام - المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٤م.
- ٢١-محمد سمير الصبان: دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، ١٩٩٧م.
- ٢٢-محمد عبدالرحمن إدريس سبيل وأخرون : الاتجاهات الحديثة في اساليب ومعايير المراجعة الداخلية، المعهد العالي لعلوم الزكاة، السودان - الخرطوم، ٢٠١٢م.
- ٢٣-محمد عمر أبودوح: ترشيد سياسة الانفاق العام وعجز ميزانية الدولة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦م.
- ٢٤-محمود رياض عطية: أسباب زيادة النفقات العامة، دار نشر الثقافة، الاسكندرية، مصر، ١٩٤٨.
- ٢٥-نادر شعبان: النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، مصر، ٢٠٠٦م.
- ٢٦-نجود تريش: الابعاد السلوكية للمراجعة الداخلية، ألفا للنشر والتوثيق، ولاية قسنطينة، الجزائر، ٢٠٢٠م.
- ٢٧-وجدي حامد حجازي: أصول المراجعة الداخلية، مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي الاسكندرية، مصر، ٢٠١٠م.
- ٢٨-يوسف محمد جريوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط.١، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٨م.

٢٩- الترجمة العربية للمبادئ الأساسية للرقابة المصرفية الفعالة الصادرة عن لجنة بازل للرقابة المصرفية سبتمبر ٢٠١٢، ٢٠١٤م.

٣٠- السيد أحمد السقا: المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية، الجمعية السعودية، ط.١، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٩٩٧م.

ثالثاً: الرسائل العلمية:

❖ رسائل الدكتوراه:

- ١- شعبان فرج: الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الانفاق العام، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، ٢٠١٢م.
- ٢- محمد زكي السيد: الحوكمة في الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه في الاقتصاد، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر، ٢٠٠٨م.
- ٣- محمد صادق رابعه: نموذج مقترح لقياس أثر المعلومات المحاسبية على ترشيد الانفاق الحكومي، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة عمان العربية، الاردن، ٢٠١٠م.
- ٤- زاهية توام: التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقها في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، ٢٠١٦م.

❖ رسائل الماجستير:

- ١- ابراهيم نسمان: دور ادارة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٩م.
- ٢- أحمد حلمي جمعة: دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في البنوك التجارية الأردنية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي السابع إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة المحور الثامن "إدارة المخاطر والتدقيق"، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة، عمان، الاردن، ٢٠٠٧م.
- ٣- بلال براج: تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أمحمد بوفرة بومرداس، الجزائر، ٢٠١٥م.
- ٤- بالقاسم رابع: محددات وأبعاد النفقات العامة في النظم الاقتصادية، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، ١٩٩٩م.

- ٥- جلال بالعروسي وآخرون: أهمية المراجعة الداخلية ودورها في ترشيد القرارات المالية، رسالة نيل درجة الماجستير، جامعة حمة لخضر-الوادي، الجزائر، ٢٠٠٨م.
- ٦- حسينة الغطاس وآخرون: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، ٢٠١٨م.
- ٧- حمزة بن كحيل: دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، ٢٠١٧م.
- ٨- رضا شلالي: تنفيذ النفقات العمومية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، ٢٠٠٢م.
- ٩- رياض عبادلي وآخرون: الرقابة القبلية على النفقات العمومية ودورها في ترشيد الانفاق العمومي، مذكرة لاستكمال نيل درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ٢٠٢١م.
- ١٠- سعاد معمر شكري: المراجعة الداخلية ومساهمتها في تقييم الأداء، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، ٢٠٠٩م.
- ١١- شعبان لطفي: المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، ٢٠٠٤م.
- ١٢- طلحاوي عبد العالي وآخر: أهمية المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد دراية ادرار، الجزائر، ٢٠١٨م.
- ١٣- طواولة ذهبية: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، ٢٠١٧م.
- ١٤- عبده أحمد عتاش: إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، جامعة طنطا، مصر، ٢٠١١م.
- ١٥- عبد الكامل الشيخ: فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في ترشيد النفقات العمومية، مذكرة لاستكمال نيل درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ٢٠١٧م.
- ١٦- عبدالكريم نصر: تقرير حول مجالات الترشيد والنقشف في الانفاق الحكومي، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية ، فلسطين، ٢٠١٥م.

- ١٧- عمر عبدالصمد: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، الجزائر، ٢٠٠٩م.
- ١٨- كريم أبو دخدخ وآخرون: رؤية نظرية حول استراتيجية تطوير القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي، ورقه بحثية مقدمة للمشاركة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الاول حول دور القطاع الخاص في رفع تنافسية الاقتصاد الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، الجزائر، ٢٠١١م.
- ١٩- لطفي شعباني: المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، ٢٠٠٤م.
- ٢٠- لطفي فاروق: دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية في الإدارات العمومية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، ٢٠١٥م.
- ٢١- مجدي مليجي: أثر المراجعة الداخلية على إدارة جودة الارباح، دراسة نظرية تطبيقية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، ٢٠١٢م.
- ٢٢- محمد فرحات عبد الرحيم: مدى توفر المقومات اللازمة للمراجعة الداخلية لتحسين أداء إدارة المخاطر، رسالة ماجستير، جامعة بنغازي، طرابلس، ليبيا، ٢٠١٨م.
- ٢٣- محنان بلال: دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، ٢٠١٩م.
- ٢٤- مريم مشعلي وآخرون: دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية في الإدارات العمومية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة 8 ماي ١٩٤٥م، ٢٠١٧م.
- ٢٥- نسرين عثمانية وآخرون: دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية في الإدارات العمومية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، جامعة 8 ماي ١٩٤٥، كلية العلوم الاقتصادية، ٢٠١٧م.
- ٢٦- هاجر كلثوم: المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، ٢٠١٤م.
- ٢٧- هيام مروان ابراهيم: مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠١٦م.

٢٨- وهيبة قميني: الحكم الراشد ومساهمته في ترشيد الإنفاق العام، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة أم البواقي، ٢٠١٤م.

رابعاً: المجلات والدوريات:

- ١- مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: قياس الاداء في الوحدات الحكومية والاقتصاد والادارة، العدد ٢، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٢م.
- ٢- مجلة البنوك: جمعية البنوك في الأردن، نظرات في اتفاق بازل، العدد الثاني، المجلد الثالث والعشرون، عمان، الاردن، ٢٠٠٤م.
- ٣- مجلة الرقابة، إعادة انشاء المراجعة الداخلية، صنعاء، العدد (١٩) ٢٠١٠م.
- ٤- المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات، حلوان، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، العدد الرابع، ٢٠١١م.
- ٥- المجلة الدولية علمية محكمة، دراسة أبعاد الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق، العدد ١، المجلد ١٥، جامعة الأغواط، الجزائر، ٢٠١٤م.
- ٦- مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة: دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء البيئي، العراق، العدد ٤٢، ٢٠١٤م.
- ٧- مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية: عقود النجاعة كآلية لتفعيل الحوكمة ودورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، العدد السادس، ديسمبر ٢٠١٦م.
- ٨- المجلة العربية للنشر العلمي: دور الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وأساليب إدارة المخاطر في البنوك الإسلامية، العدد (٣٧)، ٢- تشرين الثاني- ٢٠٢١م.
- ٩- المجلة العربية للنشر العلمي: دور الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وأساليب إدارة المخاطر في البنوك الإسلامية: العدد (٣٧)، ٢- تشرين الثاني- ٢٠٢١م.
- ١٠- مجلة الدراسات المالية والتجارية: دور المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار، العدد الثاني، جامعة بني سويف، مصر، ٢٠٢٢م.
- ١١- المجلة الأفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية: أثر تطبيق مراجعة النظر على تقليل مخاطر المراجعة الداخلية، المجلد ٢، العدد ٢، ٢٠٢٣م.

خامساً: القوانين واللوائح:

- ١- المادة رقم (٥)، القرار الجمهوري رقم (٥)، ٢٠١٠م، بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة في القطاعين العام و المختلط.

سادساً: المواقع الإلكترونية:

- 1- <https://ae.linkedin.com/pulse/AmroTantawy Internal Audit Manger at Arab Swiss Engineering>.
- 2- [<https://na.theiia.org/pages/iiapages.aspx>]
- 3- <https://arab-ency.com.sy/law/details>
- 4- <https://infotechaccountants.com/profile/1496/mismael/By mis>
- 5- <https://www.facebook.com/431130110268782/posts/52252219/?app=fbl>
- 6- موقع معهد المراجعين الداخليين الأمريكي WWW.IIA.org.us
- 7- [http:// sqarra. Wordpress.com/](http://sqarra.Wordpress.com/) audit consultation le 16/02/2009.
- 8- https://faculty.ksu.edu.sa/sites/default/files/lfs1_8.ppt.
- 9- [www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/définitions-de-l-audit-et-du-controleinterne.78.html](http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-du-controleinterne.78.html).04/01/2015.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	المقدمة
١	المطلب التمهيدي: نشأة وتطور المراجعة الداخلية
١	الفرع الأول: نشأة المراجعة الداخلية
٥	الفرع الثاني: التطور التاريخي لمهمة المراجعة الداخلية
١١	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
١٢	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية
١٢	الفرع الأول: المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية
١٧	الفرع الثاني: المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية
٢١	المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية
٢١	الفرع الأول: أهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام
٢٥	الفرع الثاني: أهمية المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة
٢٩	المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية
٣٠	الفرع الأول: أهداف المراجعة الداخلية المتعلقة بالحماية
٣٣	الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية المتعلقة بالتطوير
٣٩	المبحث الثاني: أنواع المراجعة الداخلية ومخاطرها ومبادئها وأبعادها ومعاييرها
٣٨	المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية ومخاطرها.
٣٨	الفرع الأول: أنواع المراجعة الداخلية
٤٤	الفرع الثاني: المخاطر المؤثرة على المراجعة الداخلية
٥١	المطلب الثاني: مبادئ المراجعة الداخلية وأبعادها.
٥١	الفرع الأول: مبادئ المراجعة الداخلية
٥٥	الفرع الثاني: أبعاد المراجعة الداخلية
٥٩	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية
٥٩	الفرع الأول: معايير المراجعة الداخلية التقليدية
٦٧	الفرع الثاني: معايير المراجعة الداخلية الحديثة
٧٢	المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية ترشيد النفقات
٧٣	المطلب الأول: ماهية ترشيد النفقات العمومية ومبرراته ومتطلباتها
٧٣	الفرع الأول: ماهية ترشيد النفقات العمومية
٧٨	الفرع الثاني: مبررات ومتطلبات عملية ترشيد النفقات
٨٣	المطلب الثاني: مجالات وخطوات ترشيد النفقات العمومية وعوامل نجاحها
٨٣	الفرع الأول: مجالات وخطوات ترشيد النفقات العامة.
٨٩	الفرع الثاني: عوامل نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام

الموضوع	رقم الصفحة
المطلب الثالث: المراجعة الداخلية أداة أساسية في ترشيد النفقات في الأجهزة الأمنية بوزارة الداخلية	٩٢
الفرع الأول: تقييم العمليات المالية.	٩٣
الفرع الثاني: تقديم التوصيات والتوجيه.	٩٨
الخاتمة	١٠٥
النتائج	١٠٥
التوصيات	١٠٥
قائمة المصادر والمراجع	١٠٧
فهرس المحتويات	١١٣