

جامعة سعد دحلب بالبليدة  
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

تخصص: محاسبة وتدقيق

دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية  
- دراسة ميدانية على مستوى مجمع سونلغاز -

من طرف

عكرمي عبد الحكيم

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا	جامعة البليدة	أستاذ محاضر - (أ)-	د. درحمون هلال
مشرفا ومقررا	جامعة البليدة	أستاذ محاضر - (أ)-	د. عمورة جمال
عضوا مناقشا	جامعة البليدة	أستاذ محاضر - (أ)-	د. دراوسي مسعود
عضوا مناقشا	جامعة البليدة	أستاذ مساعد - (أ)-	أ. القينعي عز الدين

## شكر

نشكر الله أن وفقني لإعداد هذا العمل، والحمد لله وحده والصلاة والسلام على رسول الله.  
كما أتقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان وبأصدق معاني التقدير والاحترام إلى أستاذي  
المشرف "جمال عمورة"

على إرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة التي كان لها بالغ الأثر في انجاز هذا العمل،  
وكذا صبره وسعة صدره وحرصه الدائم على إتمام هذا  
العمل في أحسن الظروف، كما أحيي فيه قمة التواضع والمعاملة  
الجيدة، فجزاه الله عني كل خير.

وأشكر كل من الشيخ نورالدين، خير الدين ومولود عل كل مساعدتهم

وأتقدم كذلك بشكري الخالص إلى أساتذتي الأفاضل أعضاء اللجنة  
على موافقتكم مناقشة هذا البحث.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد

على إتمام هذه الدراسة.

## إهداء

الحمد لله الذي وفقني لإنجاز هذا العمل والذي أهديته:

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما وأمدّهما بالصحة والعافية.

وللزوجة العزيزة لما وفرته لي من راحة حتى أتمّ هذا العمل على أكمل وجه

إلى جميع أفراد عائلتي الصغيرة، مريم، محمد، أنس

وإلى جميع العائلة.

إلى كل الزملاء على ما قدموه إليّ من مساعدة.

عبد الحكيم عكرمي

## الفهرس

1	ملخص الدراسة
3	شكر
4	إهداء
5	الفهرس
6	قائمة الأشكال، الجداول والملاحق
10	مقدمة
16	الفصل 1: الإطار النظري للمراجعة الداخلية
17	1.1. مفاهيم أساسية حول المراجعة الداخلية
26	2.1. دور المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية
36	3.1. الاتجاهات المعاصرة في المراجعة الداخلية
48	الفصل 2: أهمية المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات
49	1.2. مقومات عرض المعلومات المالية
59	2.2. أثر المراجعة الداخلية على المعلومات المالية من خلال لجان المراجعة
68	3.2. مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة
81	الفصل 3: الدراسة الميدانية
81	1.3. تقديم عام لمجمع سونلغاز
89	2.3. عرض تقييمي للمراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
98	3.3. التقييم الميداني لمهام المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز
124	الخاتمة
127	قائمة المراجع
132	الملاحق

## فهرس الأشكال

19	عناصر الإطار الفكري للمراجعة الداخلية	شكل 1
20	هدفي المراجعة الداخلية	شكل 2
21	الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية	شكل 3
22	العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية والمستويات الإدارية المختلفة	شكل 4
27	الإطار المفاهيمي للوقاية ومحاربة الغش المالي والتطبيقات غير القانونية في المؤسسات	شكل 5
27	أهداف الرقابة الداخلية	شكل 6
34	مسؤولية تطوير نظام الرقابة الداخلية	شكل 7
39	البنود الرئيسية لقانون sarbane-oxley	شكل 8
49	أجزاء نظام المعلومات المحاسبي	شكل 9
58	المجالات المشتركة فيما بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	شكل 10
61	العلاقة بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية	شكل 11
67	دور عملية المراجعة	شكل 12
70	أسباب المناقشات الحالية لحوكمة المؤسسات	شكل 13
73	المسؤوليات الإشرافية للجنة المراجعة الداخلية	شكل 14
74	العلاقة بين لجنة المراجعة بالمؤسسة والأجهزة الرقابية الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة	شكل 15
76	دور المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات	شكل 16
86	الهيكل الإداري لمجمع سونلغاز	شكل 17
91	الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز	شكل 18
104	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر	شكل 19
105	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	شكل 20
106	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	شكل 21
106	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	شكل 22
107	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير ترتيب الوظيفة	شكل 23
108	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	شكل 24
112	تمثيل النسبة الكلية للاتجاه العام	شكل 25
116	تمثيل النسبة الكلية لدور المراجعة الداخلية في المسار الكلي للمراقبة	شكل 26
118	تمثيل النسبة الكلية لمنهجية العمل منذ البداية إلى نهاية المهمة	شكل 27
120	تمثيل النسبة الكلية لتقرير النتائج ومتابعتها	شكل 28
121	تمثيل النسبة الكلية لأهمية المراجعة الداخلية في نظام حوكمة المؤسسات	شكل 29
122	تمثيل النسبة الكلية للرأي العام في المراجعة الداخلية	شكل 30

## فهرس الجداول

38	جدول 1	تطوير المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
44	جدول 2	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير
58	جدول 3	أوجه الإختلافات بين المراجعة الداخلية والخارجية
93	جدول 4	المهام التي تمت على مستوى مختلف المديریات لمجمع سونلغاز سنة 2009
99	جدول 5	الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان
101	جدول 6	مقياس ليكارت الخماسي
101	جدول 7	تصنيف الأجوبة للأقسام الأولى
101	جدول 8	تصنيف الأجوبة للأقسام الثانية
104	جدول 9	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر
104	جدول 10	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس
105	جدول 11	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي
106	جدول 12	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي
107	جدول 13	توزيع عينة الدراسة حسب متغير ترتيب الوظيفة
108	جدول 14	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة
109	جدول 15	الاتجاه العام لدور المراجعة الداخلية في المسار الكلي للمراقبة
110	جدول 16	الاتجاه العام لدور لمنهجية العمل منذ البداية إلى نهاية المهمة.
110	جدول 17	الاتجاه العام لدور تقرير النتائج ومتابعتها
111	جدول 18	الاتجاه العام أهمية المراجعة الداخلية في نظام حوكمة المؤسسات
111	جدول 19	الاتجاه العام للرأي العام حول دور المراجعة الداخلية
112	جدول 20	الاتجاه الكلي لنتائج إجابات أفراد العينة
113	جدول 21	توزيع معامل ألفا كرومباك
115	جدول 22	نتائج آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في المسار الكلي للمراقبة
117	جدول 23	نتائج آراء عينة الدراسة حول منهجية العمل منذ البداية إلى نهاية المهمة
119	جدول 24	نتائج آراء عينة الدراسة حول تقرير النتائج و متابعتها
120	جدول 25	نتائج آراء عينة الدراسة حول أهمية المراجعة الداخلية في نظام حوكمة المؤسسات
121	جدول 26	نتائج آراء عينة الدراسة حول الرأي العام في دور المراجعة الداخلية

## فهرس الملاحق

- |     |   |        |
|-----|---|--------|
| 132 | استبيان لتقديم دور المراجعة الداخلية في جودة المعلومات المالية دراسة تطبيقية في مجمع سونلغاز.   | ملحق 1 |
| 137 | Questionnaire pour montrer le rôle de l'audit interne dans la qualité de l'information financière. Etude pratique au niveau du Groupe SONELGAZ. | ملحق 2 |
| 142 | نتائج الدراسة الميدانية – مخرجات برنامج Excel-  | ملحق 3 |
| 147 | نتائج تحليل الاستبيان برنامج SPSS19   | ملحق 4 |

## المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم الكيفية التي تساهم بها المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدنا على البيانات الثانوية من كتب ومراجع ودراسات حول الإطار النظري والاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية، بالإضافة إلى أهمية المعلومات الناتجة عن مهام المراجعة الداخلية لتفعيل حوكمة المؤسسات من خلال لجان المراجعة، مدعمة ببيانات أولية تمثلت في استبيان لدراسة آراء إطارات ومسؤولين على مستوى مؤسسة سونلغاز.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج الأساسية الواجب توافرها في المراجعة الداخلية والمتمثلة في كفاءة واستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، بالإضافة إلى جودة أداء عمل المراجع الداخلي، كما أنه هناك ثلاث مجالات أساسية للمراجعة الداخلية لتفعيل حوكمة المؤسسات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وتفاعلها الجيد مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات.



## **RESUME**

Cette étude vise à persuader la participation de l'audit interne dans la qualité de l'information financière, pour cet objectif nous nous sommes référés aux informations secondaires telles que les livres, études et articles sur le concept de l'audit interne et son implication pour mieux gouverner à travers les comités d'audit, et sur la base des informations primaires à partir du questionnaire remis aux cadres et responsables au niveau de l'entreprise SONELGAZ.

En conclusion, l'étude fait ressortir quatre éléments essentiels la qualification, l'indépendance, l'objectivité de l'audit interne et en plus la qualité des travaux d'audit effectués; comme à l'audit interne trois champs d'intervention pour l'efficacité de la gouvernance des entreprise l'évaluation du contrôle interne, gestion des risques et relations avec les autres parties de la gouvernance.

## مقدمة عامة

لقد أدى التطور الذي عرفته الحياة الاقتصادية إلى تزايد أهمية ودور الإدارة في قيادة هذه المؤسسات لتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، وفي سبيل وفاء الإدارة بهذه المسؤولية فإنها يجب أن تضع وتنفذ آليات فعالة للرقابة الداخلية. وتكمن أهمية المراجعة الداخلية في الدور الحيوي الذي تؤديه للعمليات والأنشطة المالية والتشغيلية المتنوعة التي تسعى المؤسسة من خلالها إلى تحقيق أهدافها.

لذلك أصبح الإهتمام بالمراجعة الداخلية أمراً ملحوظاً وبالغ الأهمية خاصة بعد انهيار المؤسسة العملاقة للطاقة "إنرون" عام 2001، وما تبعها من سلسلة اكتشافات تلاعب المؤسسات في قوائمها المالية التي كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها بالتواطؤ مع إحدى مؤسسات المراجعة الخارجية الكبرى، مما دفع بالكثير من المؤسسات المالية والمؤسسات الكبيرة والمتوسطة اقتصادياً إلى مراجعة أنظمتها وأدواتها الرقابية من جديد تجنباً لحدوث تجاوزات تخل بقوتها الاقتصادية وأنشطتها التشغيلية.

هذه النتيجة كان بالإمكان التقليل من مخاطرها لو كانت هناك بيئة رقابة داخلية تقوم بمهامها على أكمل وجه وفق المعايير وضوابط المهنة السارية المفعول، وهذا دون التقليل من أهمية المراجعة الخارجية والجهات الرقابية الأخرى، التي تعد جهة رقابية مهمة ومساعدة للمراجعة الداخلية في مهامها الرقابية، وكلاهما مكمل ومراقب للآخر،

دفعت هذه الظروف بالكثير من المنظمات والهيئات إلى الإهتمام بمفهوم ومزايا حوكمة المؤسسات والحث على تطبيقها في الوحدات الاقتصادية. التي تحتاج بدورها إلى العديد من الآليات والوسائل والأدوات للتطبيق الجيد لها، سواء داخل المؤسسة كمجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، أو خارجها كالمراجعة الخارجية والأنظمة والقوانين التي تنظم عمل المؤسسات بما يضمن تطبيق مبادئ أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة بالمؤسسات والقطاعات الاقتصادية.

و على ضوء ذلك تطورت أساليب الرقابة وازدادت أهمية وجود مراجعة داخلية تسعى لتقييم الأداء وتوفير المعلومات ذات الجودة للمديرين في كافة المستويات، بالإضافة إلى التأكد من مدى التزام العاملين في تلك الوحدات بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات.

## 1. إشكالية الدراسة :

من خلال ما سبق تبرز معالم إشكالية بحثنا في التساؤل الجوهرى التالي:

كيف تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال دورها في تحسين جودة المعلومات المالية ؟

- ويمكننا تفصيل إشكالية بحثنا إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية نوجزها فيما يلي :
- ما هو دور المراجعة الداخلية في المسار الكلي للمراجعة والإصلاح المحاسبي؟
  - ما أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للجان المراجعة ولتفعيل حوكمة المؤسسات؟
  - كيف تؤدي المراجعة الداخلية دورها في مؤسسة سونلغاز؟

## 2. فرضيات الدراسة:

كإجابات قبلية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: للمراجعة الداخلية أثر على جودة المعلومات المالية في إطار المسار الكلي للمراجعة؛

الفرضية الثانية: للمراجعة الداخلية دور في تدعيم لجان المراجعة وتفعيل حوكمة المؤسسات؛

الفرضية الثالثة: للمراجعة الداخلية داخل مؤسسة سونلغاز، دور ايجابي في تدعيم فعالية الإدارة.

## 3. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذا الموضوع في توضيح تطور الاعتماد على المراجعة الداخلية واستنتاج مدى فعالية المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية. خاصة وأن الجزائر شرعت في تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يهدف بدوره إلى تقديم قوائم مالية أساسها الجودة.

## 4. أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي والفرعي لهذه الدراسة والسعي لاختبار الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- توضيح دور المراجعة الداخلية و كيفية الاستفادة منها في تحقيق جودة المعلومات المالية؛
- تقديم التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية، وعلاقتها مع أطراف حوكمة المؤسسات؛

- تقييم المراجعة الداخلية لمجمع سونلغاز من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى هذه المؤسسة.

#### 5. أسباب اختيار الموضوع:

- أهمية الموضوع، وذلك نتيجة التطورات التي شهدتها العالم في مجال المراجعة حيث أصبحت المراجعة الداخلية أحد الركائز الأساسية لزيادة فعالية الحوكمة، و الموضوع يساير الاهتمامات الحالية لدولة الجزائر، خاصة مع اكتشاف الفساح المالية الأخيرة مثل فضيحة مؤسسة سوناطراك؛
- أغلبية الدراسات لم تتطرق بالتدقيق للعلاقة بين المراجعة الداخلية و جودة المعلومات المالية باعتبار أن المراجع الخارجي هو المسئول على المصادقة على القوائم المالية؛
- تدعيم الرأي حول مدى مساهمة المراجعة الداخلية في النظام الكلي للرقابة وأثرها في تفعيل الحوكمة.
- الاهتمام الشخصي بالموضوع نتيجة مزاوله مهام المراجعة؛

#### 6. الدراسات السابقة:

- شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة البليدة، 2008-2009. تدور الإشكالية حول فعالية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء من خلال إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة. وقد تناول البحث تقديم دور المراجعة الداخلية لفحص البيانات المالية في ظل نظام للرقابة الداخلية فعال من خلال تحليل لبعض النسب المالية التي تبين المركز المالي للمؤسسة. وقد خلصت النتائج أن تقرير المراجعة الداخلية المالية في سونلغاز يقدم أهم الملاحظات والمعلومات عن الأداء المالي للمؤسسة.
- عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2009. تهدف هذه الدراسة إلى تبيين دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر، حيث تناول الطالب الإطار العام لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية، مدعمة ببيانات أولية تمثلت في استبيان قام بدراسة آراء أهل الاختصاص من مهنيين (مدراء أقسام المراجعة الداخلية) وأكاديميين (أساتذة التعليم العالي تخصص مراجعة)، وقد خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها أن عمل المراجعة

الداخلية يركز على ثلاثة عناصر أساسية تؤثر في حوكمة المؤسسات كالأهلية المراجع الداخلي، استقلالية وموضوعية وجودة أداء عمل المراجع الداخلي، وذلك من خلال دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، في إدارة المخاطر و التفاعل الجيد للمراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات.

- نفاذ أحمد، «دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار -دراسة حالة مجمع صيدال-»، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة الأغواط، سنة 2007.  
تمثل هدف هذه الدراسة في تقديم أهمية المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، وخلص الباحث في هذه الدراسة إلى أن عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية التي تقوم بها وفقا لأهدافها المسطرة، ومهما كان صنفها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية)، تحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك، هذا الأمر جعل من المراجعة الداخلية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات، فيستعان بها من أجل دعم وتفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.

**Mme MOUGHIL Najat, L'amélioration de la qualité de l'information financières, mémoire pour obtention diplôme national d'expertise comptable, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, Maroc 2005.**

اهتمت هذه الدراسة بتقديم الإطار القانوني لمعلومة المالية التي تخص المؤسسات المقيدة بالبورصة، التحليل النقدي لنوعية المعلومات المالية المقدمة ومقارنتها مع التطبيقات الدولية، بالإضافة إلى إجراءات الرقابة الواجب اتخاذها لتحسين جودة المعلومات المالية.  
ومن خلال الدراسات السابقة نلاحظ أنها اهتمت بعدة مواضيع تخص المراجعة الداخلية، إلا أنها لم تنطرق بالتفصيل للكيفية التي تساهم بها المراجعة الداخلية في جودة المعلومات المالية، بالرغم من وجود الكثير من مهام المراجعة الداخلية التي ترتبط بعملية التقرير المالي للمؤسسة. وهذا ما نحاول تقديمه في هذه الدراسة.

## 7. المنهج المتبع في الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها تم استخدام المنهجين الوصفي والتحليلي قصد وصف المراجعة الداخلية و توضيح دورها في تقييم الرقابة الداخلية لتقديم معلومات

ذات جودة يمكن الاعتماد عليها لتطبيق حوكمة الشركات، معتمدين في ذلك على أسلوب الاستبيان والمقابلة من أجل الوقوف على آراء إطارات الوحدات التي تمت فيها عمليات المراجعة الداخلية.

### 8. حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة المكانية والزمنية فيما يلي:

#### الحدود المكانية:

تهتم هذه الدراسة بتبيان دور المراجعة الداخلية كجزء من نظام الرقابة الداخلية، وكذا علاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى أن الدراسة الميدانية اقتصرت على دراسة وتحليل آراء إطارات الوحدات التي تمت فيها عمليات المراجعة الداخلية التابعة لمجمع سونلغاز .

#### الحدود الزمنية:

تتضمن الدراسة الفترة الزمنية منذ نشأة المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز سنة 2005 إلى 2010.

### 9. أدوات الدراسة:

قصد الإحاطة بمضمون البحث سواء في جانبه النظري أو الميداني، قمنا باستعمال بعض الأدوات المهمة في البحث العلمي ولعل أبرز هذه الأدوات ما يلي:

- الدراسة النظرية المكتوبة للأبحاث و الكتابات السابقة في هذا المجال بالإضافة إلى الإطلاع على المقالات والوثائق الرسمية، وكل ماله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالموضوع
- الدراسة التطبيقية والتي تتضمن تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على مديري وإطارات الوحدات المعنية بالمراجعة الداخلية التابعة لمجمع سونلغاز

### 10. هيكل البحث:

لإنجاز هذه الدراسة قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة، تتضمن هذه الأخيرة تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم حاولنا عرض النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قمنا بتقديم بعض الإقتراحات التي نرى أنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

#### الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

يتناول هذا الفصل تحديد مختلف المفاهيم والضوابط للمراجعة الداخلية ودورها في تقييم الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية، خاصة بعد صدور المعايير والقوانين الجديدة.

الفصل الثاني: دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال لجان المراجعة  
نتطرق في هذا الفصل لأهمية جودة المعلومات المالية ودور المراجعة الداخلية في تحسينها من خلال  
لجان المراجعة وأثرها على الحوكمة في المؤسسة، بالإضافة إلى تقديم علاقة المراجعة الداخلية  
بلجان المراجعة و دورها في حوكمة المؤسسات.

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة سونلغاز

يعتبر هذا الفصل كمحاولة منا لدراسة وتحليل آراء مديري و إطارات الوحدات المعنية بالمراجعة  
الداخلية التابعة لمجمع سونلغاز، وهذا لتقييم دور المراجعة الداخلية ودرجة الاستفادة من المعلومات  
لتطبيق حوكمة المؤسسات.

وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع  
البحث.

#### 11. صعوبات الدراسة :

تخللت الدراسة بعض المشاكل والقيود أهمها ما يلي:

- حساسية الموضوع الذي يتميز بنوع من السرية،
- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين من خلال الاستبيان الموزع عليهم،
- انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجد الطالب، الأمر الذي استلزم علينا  
القيام بتقديم التوضيحات للمسئول عن المحاسبة لتلك المديرية وطلبنا منه بدوره استهداف أفراد  
العينة حسب هذه التوضيحات.

## الفصل 1

### الإطار النظري للمراجعة الداخلية

عرفت مهنة المراجعة الداخلية منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تغيرات هائلة، ورغم اعتبار الدول المتقدمة وخاصة أمريكا المصدر والمحرك الرئيسي لهذه التغيرات، إلا أن الدول العربية ومنها الجزائر تجد نفسها في وضع يحتم عليها التلاؤم معها، ومن بين هذه التغيرات نجد ما يعرف بمفهوم "حوكمة المؤسسات" والناجمة عن الفضاخ المالية في مؤسسات الأعمال الأمريكية.

وقد ترتب عن هذه التغيرات قيام معهد المراجعين الداخليين بأمريكا بتشكيل إطار جديد للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ليتماشى مع بيئة الأعمال الحالية، ولإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- مفاهيم أساسية في المراجعة الداخلية ودورها في نظام الرقابة الداخلية، في هذا المبحث سنتطرق للتعريف بالمراجعة، أهميتها، أهدافها وتنظيمها، بالإضافة إلى الضوابط الأساسية لها.

- دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، بعد التعريف بنظام الرقابة الداخلي وأهدافه، وتقديم خصائصه ومقوماته، كما تم تخصيص المطلب الأخير في هذا المبحث لدور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية، في هذا المبحث سوف نتطرق إلى تطور مهام المراجعة الداخلية، إصدار القوانين وتعديل المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وكذا دورها بالمقارنة مع الوظائف الأخرى.



## 1.1. مفاهيم أساسية حول المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كمهنة جديدة إلى الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أثرت سلبا على المؤسسات ونتج عنها ضرورة المراقبة الدقيقة للحسابات بهدف التحكم في المصاريف، وأدى هذا الاهتمام من طرف إدارة المؤسسة إلى ضرورة وجود محاسب داخلي يطلق عليه اسم المراجع الداخلي، يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية وفحص الأداء المحاسبي في المؤسسة.

### 1.1.1. تعريف وتطور المراجعة الداخلية

على الرغم من أن المراجعة الداخلية تمارس كوظيفة داخل التنظيمات المختلفة لعدة قرون مضت، إلا أن الاعتراف بها كمهنة حديثة قد بدأ فقط منذ عام 1941 [1] ص229، حيث تم إنشاء معهد للمراجعين الداخليين يهتم بوضع المعايير لمهنة المراجعة الداخلية و يقوم بعقد العديد من المؤتمرات والندوات والبرامج التدريبية وبرامج التعليم المستمرة في أنحاء العالم.

#### 1.1.1.1. مفهوم المراجعة الداخلية

كان يقصد بالمراجعة الداخلية في الفترة ما قبل سنة 1957 بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة لاكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقها في العمليات المالية فقط، فقد كان هدفا وقائيا ولم يكن هدفا ببناء [2] ص24.

ثم توسع مجال عمل المراجعة الداخلية منذ 1957 إلى يومنا هذا ، فقد أصبحت جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل على قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة، ووفق التعريف الجديد الذي أورده معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في جوان 1999 فإن المراجعة الداخلية هي: «نشاط مستقل، موضوعي، يقدم للمؤسسة تأكيد على درجة التحكم في عملياتها، وهي نشاط استشاري يساهم في زيادة القيمة المضافة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة المؤسسات» .

وفي 23 مارس 2000م قدم المعهد الفرنسي للمراجعة والمراقبة الداخلية تعريف عن المراجعة الداخلية: "هي نشاط مستقل وموضوعي تقدم للمنظمة ضمانا عن درجة التحكم في عملياتها، وتقدم لها النصائح لتصحيح الخلل، وتساهم في خلق فائض القيمة، وتساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق التقييم باعتماد التقارب النظامي والمنهجي لمسارات إدارة المخاطر والرقابة والحكم في المؤسسة، و تقديم الاقتراحات لتقوية فعاليتها" [4] بدون صفحة

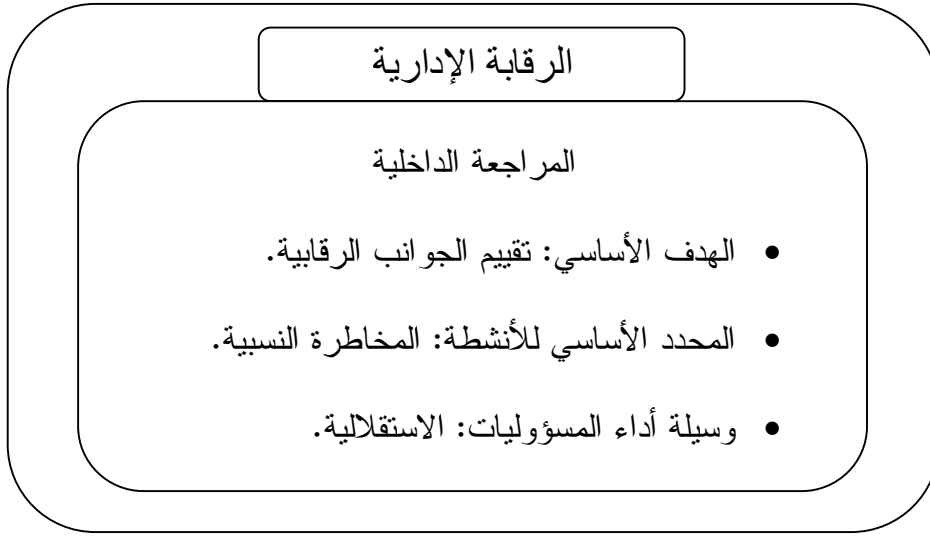
من خلال التعريف الثاني نلاحظ [3] ص 51:

- أن المراجعة الداخلية تقوم بتوضيح ما يجب أن يكون مع ما هو واقع،
  - التعريف يركز على الاستقلالية،
  - توسع دور المراجعة الداخلية،
  - عدم تحديد من يقوم بالمراجعة موظف داخلي أو مراجع خارجي، ذلك ما أدى إلى ظهور مهمة المراجعة الداخلية الخارجية.
- ولقد عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي: " المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بهدف تحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة " و يعتبر هذا التعريف عام لكل أنواع المراجعة و يقوم بتحديد [5] ص 159:
- الصفات الواجب توافرها في المراجع والمتمثلة في المنهجية والموضوعية في جمع الأدلة والقرائن
  - أنشطة المراجعة التي لا تكفي بفحص المعلومات الواردة في القوائم المالية فحسب، وإنما تتضمن أيضا فحص نظام المعلومات وعمليات المحاسبة التي تنتج عنها هذه المعلومات المالية.
  - إعداد تقرير المراجعة لتبليغ الأطراف المختلفة.

### 2.1.1.1 الإطار الفكري للمراجعة الداخلية

يقصد بالإطار الفكري للمراجعة الداخلية ذلك النظام المتكامل من الأهداف والأساسيات الذي يرتبط بها والذي يمكن أن تؤدي إلى معايير متسقة، ويصف هذا النظام المتكامل طبيعة ووظيفة وحدود المراجعة الداخلية، وترجع أهمية وجود مثل هذا الإطار الفكري إلى ضرورة وجود معايير تحكم الممارسة العملية لمهنة المراجعة الداخلية، ولكي تكون هذه المعايير مفيدة وتحقق الغرض منها فيجب أن تبنى على هيكل واضح من الأهداف والمبادئ، ويتكون هذا الإطار من العناصر الموضحة في الشكل التالي [6] ص 86:

## الشكل رقم 1-1 : عناصر الإطار الفكري للمراجعة الداخلية [7]ص235



يوضح الشكل دور المراجعة الداخلية والمتمثل في تقييم أنظمة الرقابة، ويؤكد على ضرورة استقلالية الوظيفة لأداء المسؤوليات المخولة لها.

### 3.1.1.1 أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

تقدم المراجعة منافع اقتصادية عديدة و تساعد على تحسين أداء و أساليب الرقابة الداخلية، ومن أهدافها التأكد أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة عبر مختلف المستويات وفي جميع الاتجاهات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، و الهياكل واضحة ومناسبة. [8] ص14

فالمراجعة الداخلية مهمتها هي مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بمسؤولياتها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير تقييم للمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها. [7] ص 209

وبصفة عامة يمكن تركيز هدفي المراجعة الداخلية في الشكل التالي:

## الشكل رقم (2-1) : هدفى المراجعة الداخلية [9] ص 35

### هدف التطوير

- ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة.
- وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي بالإضافة لمراجعة العمليات المحاسبية و المالية إلى:
- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات والخطط الموضوعه.
- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.
- اقتراح بتطوير و تحسين الأداء.

### هدف الحماية

- حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعه مسبقا لكل من:
- سياسات المؤسسة.
- الإجراءات المحاسبية.
- نظم الضبط الداخلي.
- سجلات المؤسسة.
- أنشطة التشغيل.

من الشكل نلاحظ أن للمراجعة الداخلية هدفين هما:

- حماية مصالح المؤسسة عن طريق عمليات المراجعة التي تتضمن الفحص والتأكد من سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، النظام المحاسبي والقوائم المالية.
- الحماية والإصلاح من أجل التحسين عن طريق تقديم النتائج والاقتراحات.

### 2.1.1 تنظيم المراجعة الداخلية وموقعها في الهيكل التنظيمي

أدى كبر حجم التنظيمات وتعقد الأنشطة داخل المؤسسة إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام الرقابة، تتمثل هذه الأداة في وجود وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي، لكن بشكل يضمن لها الاستقلالية في أداء المهام.

#### 1.2.1.1 تنظيم المراجعة الداخلية

يتحدد شكل وتنظيم المراجعة الداخلية حسب حجم ومتطلبات كل مؤسسة، ويعتمد على معيارين

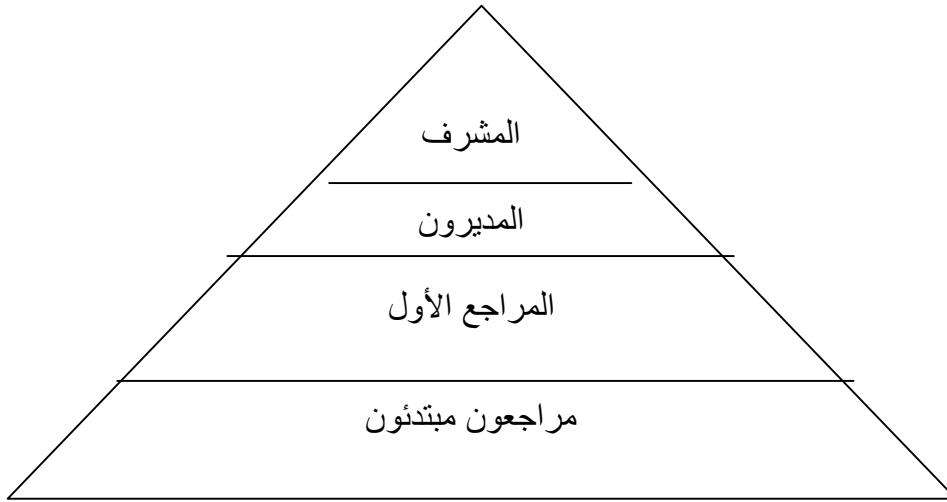
أساسيين هما [10] ص: 54

**1.1.2.1.1 حجم المؤسسة:** يعتبر حجم المؤسسة محددا أساسيا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحدا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية.

**2.1.2.1.1 مركزية أو لامركزية المراجعة:** تكون المراجعة مركزية في حالة الاعتماد على مديرية واحدة للمراجعة في المؤسسة لتقوم ببرمجة الزيارات الميدانية للفروع. أما المراجعة اللامركزية تكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة.

ويتكون الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عادة من ثلاث مستويات من المراجعين ممارسي المهنة و ذلك كما يتضح من الشكل الموالي:

**الشكل رقم 1-3: الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية [6] ص 97**



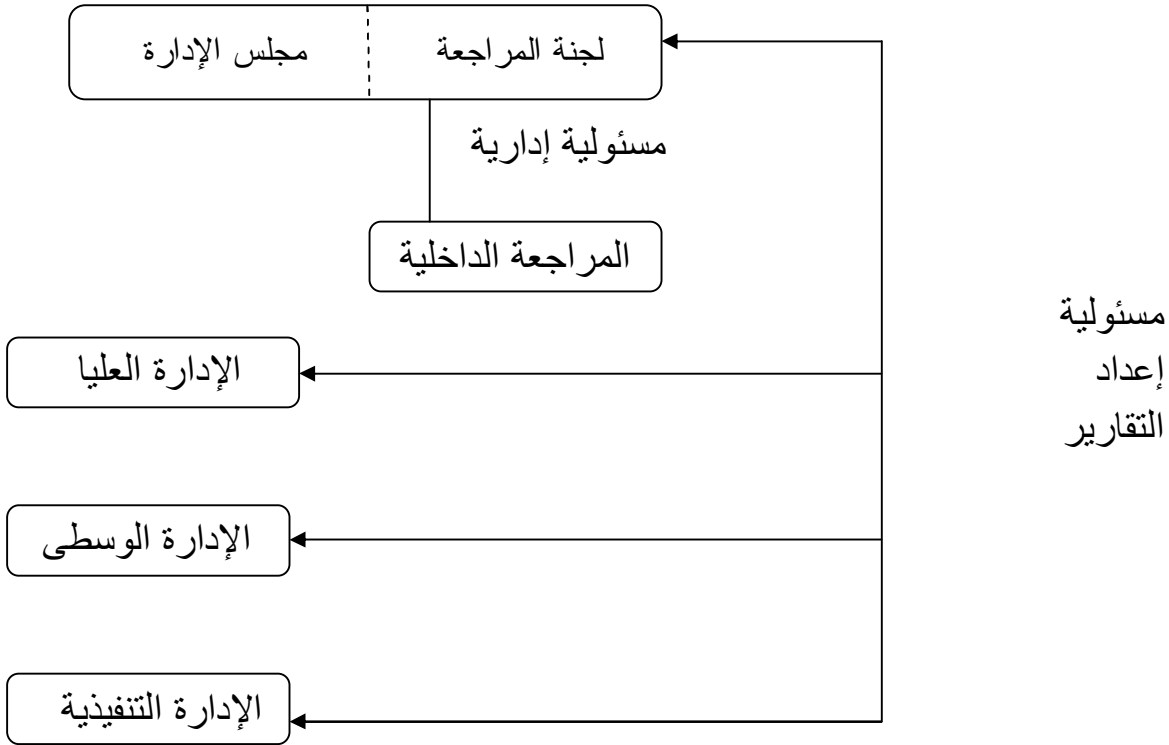
ومن الشكل يتضح أنه يقع على عاتق المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية، إذ يقوم بالتخطيط، بوضع سياسات وإجراءات المراجعة، بإدارة العاملين بالقسم وإعطاء التوجيهات، بالتنسيق مع المراجعين الخارجيين، بوضع برنامج للتحقق من جودة المراجعة ويعتبر بمثابة حلقة الوصل مع لجنة المراجعة. [7] ص ص 243-244

وبالنسبة لمدير المراجعة الداخلية يقوم بالجوانب الإشرافية للمراجعة وأما المراجع الأول يقوم بالأعمال الفعلية التفصيلية في مهمة المراجعة، وبالنسبة للمراجع المبتدئ هو عادة من حديثي المهنة أو يكون من ضمن المتربصين.

### 2.2.1.1 موقع المراجعة في الهيكل التنظيمي

ينبغي أن تكون المراجعة الداخلية في قمة الهرم التنظيمي، تابعة مباشرة للمديرية العامة أو للجنة المراجعة لضمان استقلاليتها عن باقي المديرية الخاضعة للمراقبة الداخلية. [11] ص 2.

الشكل رقم 4-1 : العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية والمستويات الإدارية المختلفة [9] ص 99



بصفة عامة المراجعة الداخلية تكون تابعة للجنة المراجعة إن وجدت، ويوضح الشكل ضرورة عدم وجود أي علاقة بالإدارات الأخرى، إلا أنه في الاقتصاد الجزائري، 92% من المؤسسات، وظيفة المراجعة الداخلية فيها تابعة للإدارة العامة ولا تعتبر لجنة المراجعة طرف في الحوكمة، وموقع المراجعة الداخلية وتبعيتها يعتبر وسيلة لاستقلاليتها وليس غاية، ومن الضروري تدعيم الاستقلالية بوسائل أخرى كميثاق المراجعة الداخلية. [12] ص 42.

### 3.1.1 الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

نتيجة لتعدد المجالات التي تغطيها المراجعة الداخلية ولمعرفتها بالمؤسسة وقدرتها على تقديم الاقتراحات، أدت إلى توسع نطاق أداء مهامها وأصبحت المراجعة الداخلية أداة للتسيير في خدمة المديرية العامة للمؤسسة. [13] بدون صفحة

### 1.3.1.1 نطاق المراجعة الداخلية

المقصود بنطاق المراجعة الداخلية هو أعمال المراجعة الداخلية التي يجب أدائها، ويجب أن يتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية في المؤسسة وكذلك مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها. ويتطلب ذلك ضرورة العمل على التحقق من مدى صحة وصدق التقارير والمعلومات المالية، والتحقق من الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات والقوانين. [13] ص 109.

وحتى يمكن أن تحقق المراجعة الداخلية هدفها في مجال تقييم الأداء، فإنه يتعين أن تتسم مهمة المراجعة بالموضوعية والاستقلالية في جميع مراحل عملية المراجعة [6] ص 59.

### 2.3.1.1 مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية نشاط مستقل تهدف من خلال مهامها إلى تحقيق هدفين أساسيين، هما هدف المهمة المبرمجة وهدف المراجعة الداخلية بصفة عامة من أجل تقديم صورة واضحة لمديرية المؤسسة وكذا تحديد مستوى التحكم في العمليات لتحقيق الأهداف المسطرة [11] ص 2. إن أداء وتنفيذ المراجعة الداخلية لتحقيق أهدافها ووظائفها وخدماتها يرتبط ارتباطاً مباشراً بمجموعة من العناصر تتلخص في الآتي: [15] ص 129

### 1.2.3.1.1 الفحص والتحقق:

يعتبر الفحص عنصراً أساسياً في المراجعة الداخلية للتأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل هذه العمليات دفترياً.
- التوجيه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية المدين والدائن.
- مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسية في المراجعة.

### 2.2.3.1.1 التحليل:

يتمثل هذا العنصر في عملية التحليل للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير، ويستخدم المراجع الداخلي العديد من الأساليب لتنفيذ عملية التحليل منها أدوات التحليل المالي والمقارنات وإيجاد العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية في المؤسسة، وتحليل النتائج على مستوى الأقسام وتحليلها على مستوى المؤسسة لعدد من السنوات إلى غير ذلك من الأساليب.

### 3.2.3.1.1 الالتزام:

يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء وتنفيذ العمليات وفقا للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال، وفي سبيل تنفيذ هذا العنصر من عناصر المراجعة الداخلية فمن حق المراجع أن يستعين عند الحاجة ببعض القانونيين في المؤسسة لدرابتهم الكاملة بالجوانب القانونية والحكم على مدى الالتزام بها.

### 4.2.3.1.1 التقييم:

يتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أساس أن دور المراجع الداخلي يرتكز في هذا العنصر حول تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التأكد من:

- مدى كفاءة السياسات والإجراءات.
- مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.
- ويكون هذا التقييم بهدف ترشيد استخدام الموارد وتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

### 5.2.3.1.1 التقرير:

يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي:

- المشاكل التي واجهها وأسبابها.
- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات.
- التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف.
- النتائج النهائية التي توصل إليها المراجع الداخلي من خلال عمله

ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي يتبعها المراجعة الداخلية لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات وآراء وملاحظات وتحفظات.

إلا أن العمل الأساسي الذي يحكم توزيع الموارد التي تتعلق بالمراجعة الداخلية هو مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية. ويمكن تصنيف تلك المخاطر تبعا للأهداف الخمسة للرقابة الإدارية على النحو التالي:



- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.
- الفشل في اتباع السياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين.
- ضياع الأصول.
- الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد.
- الفشل في تحقيق الأهداف

ويمكن تحقيق مهمة المراجعة الداخلية من خلال الثلاثة مراحل التالية [11] ص ص 2-3 :

- المرحلة الأولى : مرحلة تحضير المهمة
- المرحلة الثانية : مرحلة اختبار ما تم تحضيره في المرحلة الأولى وذلك من خلال المحادثات، الاستبيان، الزيارة الميدانية والتحقق من التطبيق السليم للإجراءات و القوانين.
- المرحلة الثالثة : مرحلة تلخيص ما تم الحصول عليه في المرحلة الثانية في شكل تقرير

#### 2.3.1.1 الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية

تقدم المراجعة الداخلية بحكم كونها وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية في المؤسسة والتابعة للإدارة العليا فيها، العديد من الخدمات داخل المؤسسة من أهمها ما يلي: [15] ص 129

1.2.3.1.1 خدمات وقائية: وهي عبارة عن مجموعة من الاقتراحات التي يقدمها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات وحماية السياسات.

2.2.3.1.1 خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع، وقد يستخدم المراجع الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المراجع الخارجي.

3.2.3.1.1 خدمات إنشائية: هي توفير المعلومات للإدارة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية

4.2.3.1.1 خدمات علاجية: وهي التوصيات التي يتضمنها تقرير المراجع الداخلي.

وبالرجوع إلى التعريف الأخير الصادر عن معهد المراجعين الداخليين، يتضح أن خدمات المراجعة الداخلية تشمل الآتي: [16] ص 30.

- خدمات التأكيد: والتي تهتم بالتقييم الموضوعي من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص النظام أو غيرها من الموضوعات

- خدمات استشارية: التي تعتبر بطبيعتها توجيهات وتنفيذ بناء على طلب الإدارة.

## 2.1 دور المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية

إن زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ودور المراجع الداخلي لضمان تحقيق أهداف المؤسسة، أدى إلى تطور مفهوم الرقابة الداخلية وذلك نتيجة التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي الذي ألزم على المؤسسة إيجاد نظام فعال لحماية الأصول وضمان دقة البيانات، بالإضافة إلى مراجعة ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق [17] ص 138.

وستتناول في هذا المبحث الإطار النظري للرقابة الداخلية بأهدافها ومكوناتها، بالإضافة إلى مقومات وخصائص نظام الرقابة الداخلية، وما أهمية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

### 1.2.1 الإطار النظري للرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية مفاهيم وأهداف أساسية تساهم من خلالها في تنفيذ إستراتيجية وقرارات المؤسسة، بالإضافة إلى مجموعة من الخصائص الرئيسية والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توفرها، حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة الداخلية جيداً وفعالاً في تحقيق الأهداف الرئيسية والتشغيلية له. [15] ص 97

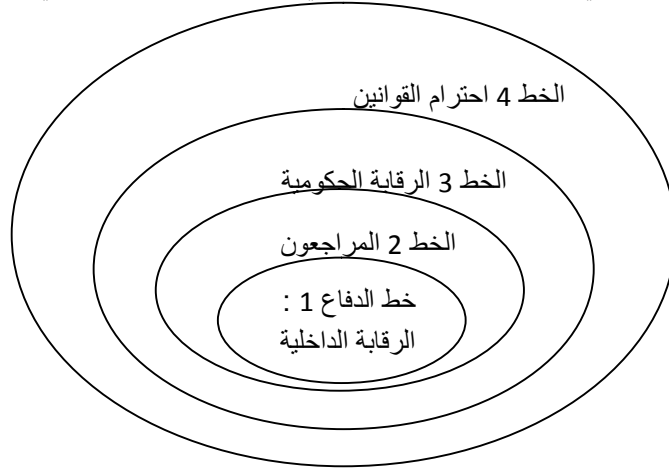
#### 1.1.2.1 تعريف نظام الرقابة الداخلية

تم تعريف الرقابة الداخلية من طرف معهد المراجعين الداخليين بأنها الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية التي تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها، ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها [18] ص 81

وتم تعريف الرقابة الداخلية في المعيار رقم 400 الصادر عن مجلس المراجعة الدولية أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل ضمان السير الجيد والفعال لنشاطاتها. هذه الإجراءات من شأنها أن تؤدي إلى احترام سياسات التسيير، المحافظة على أصول المؤسسة وكذا الوقاية واكتشاف الغش والأخطاء، بالإضافة إلى ضمان تقديم معلومة مالية مستقرة و ذات مصداقية [18] ص 4.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول [20] ص 08 الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان السليمة.

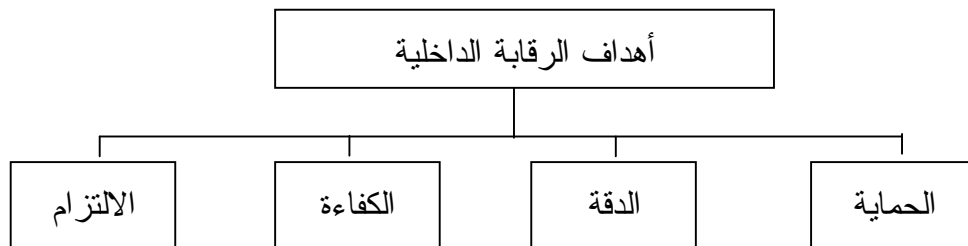
الشكل رقم (5-1) الإطار المفاهيمي للوقاية و محاربة الغش المالي والتطبيقات غير القانونية في المؤسسات [20] ص 08



### 2.1.2.1 أهداف الرقابة الداخلية

يتضح من التعريف السابق أن هناك أربعة أهداف للرقابة الداخلية وهي المحافظة على أصول المؤسسة، وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لزيادة درجة الاعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية لكل جوانب النشاط في المؤسسة، والتأكد من التزام العاملين بالمؤسسة بكافة السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة. [21] ص 12

الشكل (6-1) أهداف الرقابة الداخلية [7] ص 135



لقد أصبحت هذه العناصر الأربعة الموجودة في الشكل تلقى قبولا عاما كهدف لأي نظام للرقابة الداخلية.

ويتضمن مفهوم الرقابة الداخلية العديد من الجوانب المحاسبية، الاقتصادية والإدارية التي تضمن تحقيق الأهداف السابقة: [22] ص 55

- فتمثل الجوانب المحاسبية في التحقق من صحة تسجيل العمليات المحاسبية وبالتالي التحقق من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

- وتعمل الجوانب الاقتصادية على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة

- وتعمل الجوانب الإدارية على تشجيع كافة العاملين بالمؤسسة على الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية بواسطة الإدارة.

وتبقى الرقابة الداخلية عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الأفراد الآخرين، ويتمّ تصميمها لإعطاء تأكيد معقول، وليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق الأهداف السابقة الذكر [20] ص 108.

### 3.1.2.1 أسباب الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية

طبقاً لتقرير لجنة كوزو، يمكن تحديد اهتمامات كل من الإدارة والمراجعين من وجود نظام رقابي

فعال في الآتي: [17] ص 14

#### 1.3.1.2.1 الاهتمامات الإدارية: تتمثل الاهتمامات الإدارية من ضرورة وجود نظام رقابي فعال

لتحقيق ثلاثة أهداف أساسية من ذلك النظام وهي:

- زيادة درجة المصدقية والثقة في القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات و بالتالي زيادة درجة الاعتماد على هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.
- تحقيق الكفاءة والفعالية وذلك بهدف تعظيم أهداف المؤسسة.
- تحقيق الالتزام بالقواعد، القوانين والإجراءات المنظمة للعمل

#### 1.3.1.2.1 اهتمامات المراجعين:

يعتبر المراجعين من أوائل الفئات المهمة والمرتبطة بوجود نظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل:

- ضمان الالتزام بحماية الأصول
- التحقق من وجود نظام فعال يغطي جميع العمليات المختلفة في المؤسسة
- الاعتماد على تقارير المؤسسة خاصة منها فيما يتعلق بزيادة مصداقية القوائم المالية.

ولقد تزايدت هذه الاهتمامات خاصة بعد تحول عملية المراجعة من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختيارية على أساس العينات، وذلك للزيادة الهائل في كمية البيانات والمعلومات المحاسبية بشكل أوجب توافر ضوابط تضمن جودة هذه البيانات. الأمر الذي أدى إلى وجود نظام رقابي فعال، يحدد المراجع على ضوءه العينة التي يتولى فحصها.

### 2.2.1 مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية وفقاً للتعريف السابق على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية، وهي التنظيم الكفاء، والإجراءات والسياسات التي تضعها المؤسسة بقصد حماية أصولها أو منع

اختلاصها، وضمان صحة المعلومات والتقارير المحاسبية، وإجراءات زيادة الكفاءة التشغيلية وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة، وإجراءات تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية التي وضعتها إدارة المؤسسة.

### 1.2.2.1 مكونات نظام الرقابة الداخلية

يرتكز نظام الرقابة الداخلية على خمس مكونات تعتبر الهيكل المتكامل له، وهي كالتالي: [23] بدون صفحة.

#### 1.1.2.2.1 بيئة الرقابة:

أعطى تقرير اللجنة أهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الأساس الذي تبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية، وتتكون من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشرة بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المؤسسة ذاتها، والتي تتمثل في: [22] ص 56

- نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية مع وجود لائحة تركز على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها.

- التنظيم : يمثل الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة جزء هام من بيئة الرقابة، وعلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة أن تلعب دورها في تحديد وتوزيع السلطة والمسؤولية.

#### 2.1.2.2.1 تقييم المخاطر:

تعرض المؤسسة عند مزاوله أعمالها للعديد من المخاطر، وعلى الإدارة تحديد و تحليل تلك المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف، والتعرف على احتمال حدوثها لمحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة. [3] ص 150

#### 3.1.2.2.1 أنشطة الرقابة:

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات، والإجراءات، والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية. وتتلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على إعداد التقارير المالية، والرقابة على الالتزام. [17] ص 20

وتتمثل أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وفقا للموازنات التخطيطية، بينما تهتم أنشطة الرقابة على أنظمة المعلومات إلى تأكيد إعداد تقارير مالية يمكن الوثوق فيها، أما أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التحقق من

مدى الالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة. [22] ص 82

#### 4.1.2.2.1 المعلومات والاتصالات:

يتعلق هذا الجزء من هيكل الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة لمختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية، ولعملية أهمية كبيرة للحكم على كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية. [3] ص 162

#### 5.1.2.2.1 المتابعة:

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر ذات الصلة بهيكل الرقابة الداخلية وعلى المؤسسة. [22] ص 84

#### 2.2.2.1 المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالاً وجيداً في تحقيق الأهداف الرئيسية والتشغيلية له: [15] ص 97

#### 1.2.2.2.1 تحديد الخطة التنظيمية والفصل بين المسؤوليات

من الضروري لأيّة مؤسسة إعداد خريطة تنظيمية متكاملة وإعداد دليل خاصّ باللوائح والإجراءات، حيث يساعد ذلك على تحقيق هذه الخاصية بعناصرها المختلفة، ومن ثم زيادة فعالية عملية الرقابة الداخلية. لذلك ينبغي وضع خريطة تنظيمية تشمل جميع المستويات الإدارية في المؤسسة والوظائف المختلفة داخل كل مستوى وتحديد مهام وصلاحيات كل وظيفة، ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع النشاط وحجم المؤسسة ليستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ من أجل تحقيق مصلحة وأهداف المؤسسة. [6] ص 24

ويجب عند إعداد الخريطة التنظيمية للمؤسسة وإعداد دليل اللوائح والإجراءات مراعاة أهمية الفصل بين مسؤوليات الأفراد العاملين فيها في مختلف المستويات الإدارية، لأنّ هذا المبدأ يعدّ من أهمّ ما يجب أن يميّز نظام الرقابة الداخلية من خصائص حتى يكون هذا النظام ناجحاً وجيداً وفعالاً لتحقيق أهدافه.

### 2.2.2.2.1 الطرق والإجراءات:

ينبغي إعداد دليل خاص يوضح جميع الإجراءات الإدارية والمالية والرقابية التي تغطي جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال تحديد وتعريف اختصاصات كل وظيفة من الوظائف التي تشملها الخريطة التنظيمية للمؤسسة، ويجب أن يتميز هذا الدليل بالخصائص الهامة التالية:

- يجب أن يكون شاملاً لكافة الوظائف المبينة في الخريطة التنظيمية.
  - يجب أن يشتمل على وصف وظيفي لكل وظيفة من هذه الوظائف يتضمن الاختصاصات والمهام
  - يجب أن يشتمل على كافة الإجراءات المختلفة لجميع العمليات التي تدخل في نطاق كل وظيفة.
- تعتبر الطرق والإجراءات من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، فهي وسيلتين تساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية، إذ تتمثل هذه الطرق في طريقة الاستغلال، الإنتاج والتسويق وتأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق. [7] ص 198

### 3.2.2.2.1 كفاءة العنصر البشري

رغم التقدّم التكنولوجي السائد في العالم عن طريق استخدام الحواسيب الآلية المتقدمة بأشكالها وأنواعها وبرامجها المتعدّدة، إلا أنّ نجاح أيّ نظام مهما بلغت درجة تقدمه سيظلّ يتوقف بدرجة كبيرة على مدى كفاءة ومهارة العاملين في المؤسسة والمسؤولين عن تنفيذ هذا النظام. لذلك يعتبر العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال. كما أن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع المؤسسة. [22] ص 84

### 4.2.2.2.1 توافر نظام محاسبي متكامل

إنّ توافر نظام محاسبي ملائم ومتكامل في المؤسسة من العناصر الهامة التي تساعد على نجاح نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها باعتبار أن هذا النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة، كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية والخارجية ومنها ما يتعلق بنظم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية أو الخارجية على حد سواء.

وحتى يحقق النظام المحاسبي دوره بكفاءة في مجال الرقابة الداخلية يجب أن يتميز بالخصائص الرئيسية التالية: [15] ص 110

- يجب أن يتميز بالبساطة والوضوح وذلك بأن يتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لطبيعة نشاط المؤسسة، وتكون الإجراءات المحاسبية واضحة وبسيطة وتحقق أهداف الرقابة دون تعقيد عن طريق استيعاب وفهم العاملين في المجال المحاسبي هذه الإجراءات بدقة ووضوح.  
- ضرورة توافر أساليب وأدوات هامة من أدوات الرقابة التي يمكن استخدامها لتوفير نظام الرقابة الداخلية الفعّال.

- يجب أن يصمّم النظام المحاسبي بطريقة تتفق وطبيعة النشاط من ناحية، وبما يؤدي إلى إظهار نتائج هذا النشاط بوضوح ودقة من خلال إعداد التقارير المالية المناسبة والتي تلبي احتياجات الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه التقارير داخليًا وخارجيًا من ناحية أخرى.

ومما سبق يتبين أنّ أيّ نظام رقابة داخلية حتى يكون نظامًا جيدًا وفعّالًا يجب أن تتوفر فيه الخصائص السابقة بشكل أو بآخر، بمعنى أن الحكم على مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية يتوقف على مدى توافر هذه الخصائص وبصورة متكاملة أو توافر بعضها دون الأخرى، بالإضافة إلى وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية مهمته التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات الرقابة الداخلية. [7] ص 199

### 3.2.1 تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية

أدى كبر حجم المؤسسات و تعقد الأنشطة داخلها إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام الرقابة ذاته، إذ ترغب الإدارة دائمًا في أن تعمل نظم الرقابة بطريقة مرضية، بالإضافة أنه مهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن تنظيم المؤسسة ككل سيكون معرضًا للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو كانت لا تنفذ بطريقة سليمة.

تعتبر المراجعة الداخلية من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويره وتحسينه وزيادة فعاليته وكفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون للمراجعة الداخلية دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييمه وإخطار الإدارة بنقاط الضعف والقوة الموجودة فيه [22] ص 103-104.

### 1.3.2.1 أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر عملية الرقابة بصفة عامة الإطار العام والمفهوم الذي يحقق العديد من الأدوات والأساليب بهدف التحقق من أن الأهداف والنتائج قد تمت بالشكل الملائم والمناسب في إطار الالتزام بالقواعد



والمفاهيم والمعايير التي تعمل في نطاقها المؤسسة، لكن مع ظهور المشروعات الكبيرة الحجم كالمؤسسات المساهمة الكبرى، ظهرت الحاجة أكثر إلى تدعيم عملية الرقابة الداخلية للأسباب التالية: [15] ص 17

- انفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى ظهور الحاجة لرقابة خارجية كطرف ثالث يراقب تصرفات الإدارة بهدف حماية حقوق الملاك من المساهمين و المستثمرين.
- كبر حجم المشروعات و ظهور المؤسسات العملاقة أدى إلى تعقد وتضخم الهياكل التنظيمية لها، من خلال تعدد الفروع والمستويات الإدارية، مما أدى إلى ظهور الحاجة أكثر إلى أهمية وجود نظم رقابة ومراجعة داخلية فعالة وملائمة لخدمة الإدارة والعاملين داخل المؤسسة من ناحية وأغراض الرقابة والمراجعة الخارجية من ناحية أخرى.
- تلبية الاحتياجات المختلفة للأطراف المتعددة ذات العلاقة بالمؤسسة من معلومات وتقارير مالية.

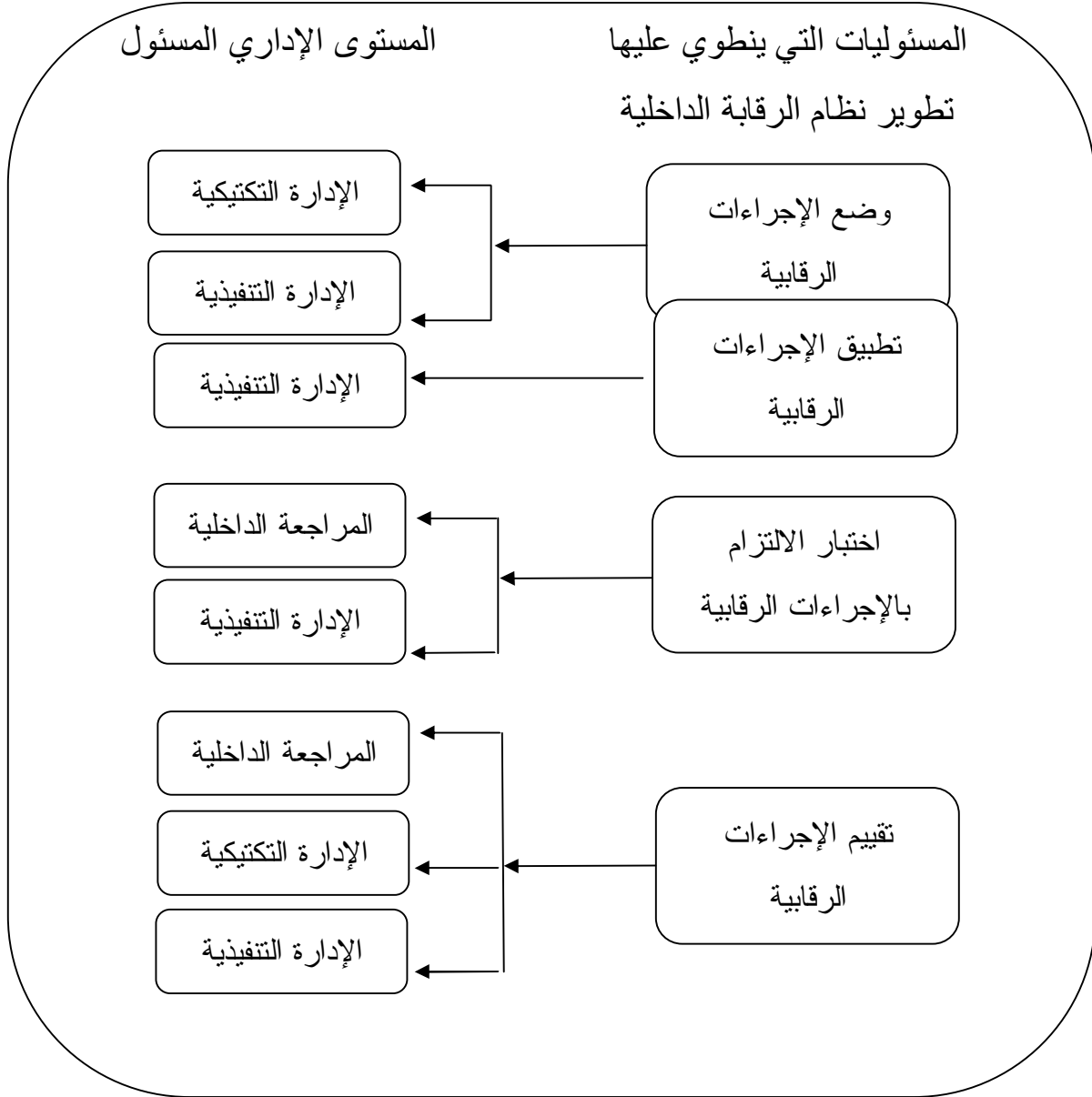
### 2.3.2.1 مسؤولية المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية

تقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية على إدارة تنظيم المؤسسة نفسها، و هي تعتمد في متابعة أداء هذا النظام على المراجعين الداخليين، أي أن المراجعين الداخليين يعتبرون جزءا من آلية التغذية العكسية لوظيفة الإدارة.

ولقد أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية دورا في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة [22] ص 103.

و باعتبار أن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية ينطوي على أربع مسؤوليات أساسية تتمثل في وضع الإجراءات الرقابية، تطبيقها، اختبار مدى الالتزام بها وتقييمها، [7] ص 91 فان مسؤولية المراجع الداخلي تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية و تقييم هذه الإجراءات. وذلك كما يتضح من الشكل التالي:

الشكل رقم (7-1) : مسؤولية تطوير نظام الرقابة الداخلية [7] ص 238



يوضح هذا الشكل مساهمة المراجعة الداخلية في تطوير نظام الرقابة الداخلية، وبالإضافة إلى عملية التحقق و التقييم، على المراجع الداخلي متابعة مدى تنفيذ الحلول المقترحة من أجل تصويب الوضعية.

### 3.3.2.1 طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

يؤكد المفهوم الذي وضعه مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (610) المعدل عام 2004 ، يشير إلى أن المراجعة الداخلية هي تقييم أنشطة المؤسسة المتعارف عليها كخدمة للمؤسسة ومن ضمن وظائفها نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها، ويتضح من هذا المفهوم أن وظائف المراجعة الداخلية تشمل: [16] ص 29

### 1.3.3.2.1 الفحص: ويعني مفهوم الفحص مراجعة الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.
- أن أصول المؤسسة محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال
- اختبار الرقابة الداخلية بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.

### 2.3.3.2.1 التقييم: هو امتداد لمراجعة الأحداث المالية و يتضمن التأكد أن كل جزء من نشاط

المؤسسة موضع مراقبة. ويتضمن برنامج المراجعة الداخلية الخطوات التالية:

- تحديد الأهداف العامة التي تضعها الإدارة العليا للقسم موضوع الدراسة.
- تجميع البيانات المالية المتعلقة بتنظيم القسم
- تحليل عمل القسم إلى جزئيات
- تقييم أعمال القسم و الكشف عن أوجه الضعف أو عدم الكفاية وكذلك أوجه القوة لتنميتها
- مقارنة النتائج التي توصل إليها بالأهداف

كما نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة على نشاط المراجعة الداخلية في مساعدة المؤسسة في إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر كالتالي: [13] ص ص 7-24

- 2213.A1- على نشاط المراجعة الداخلية تقييم كفاية وفعالية الرقابة للرد على المخاطر المتعلقة بحوكمة المؤسسة، العمليات ونظام المعلومات ويتضمن ذلك:
  - صحة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها.
  - كفاءة وفعالية العمليات.
  - حماية الأصول.
  - الالتزام بالقوانين، الأنظمة والاتفاقيات.
- 2213.A2- على المراجعين الداخليين التحقق من مدى وضع الأهداف التشغيلية والبرامج ومن مدى انسجامها مع أهداف المؤسسة.
- 2213.A3- على المراجعين الداخليين مراجعة العمليات والبرامج للتحقق من مدى مطابقة النتائج مع الأهداف الموضوعه لتحديد فيما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تطبيقها وانجازها كما هو مطلوب.

▪ 2213.C1- أثناء تنفيذ المهمة الاستشارية على المراجعين الداخليين التركيز على إجراءات الرقابة المتوافقة مع الأهداف المهمة، وعليهم الانتباه من وجود أية إجراءات رقابية حقيقية بشكل جوهري.

ويمكن أن نستخلص أن وظيفة المراجعة الداخلية تشمل الفحص، التقييم، التوجيه والإرشاد.

### 3.1 الاتجاهات المعاصرة في المراجعة الداخلية

لمواكبة المستجدات الاقتصادية، تم تعديل و إصدار العديد من القوانين التي أثرت على دور المراجعة الداخلية، وقام معهد المدققين الداخليين "IIA" بتعديل المعايير الخاصة بها، ومن بين الانعكاسات التي طرأت على المراجعة الداخلية تطورت أهدافها، ومستويات أدائها وأدت إلى توسيع نطاقها في مجالات عديدة. [11] ص 01

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى تطور مهام المراجعة الداخلية، إصدار القوانين و تعديل المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وكذا دورها بالمقارنة مع الوظائف الأخرى.

#### 1.3.1 قوانين و معايير المراجعة الحديثة

زاد اهتمام الجهات الرقابية بالرقابة الداخلية للمؤسسات وعملت على إصدار عدة قوانين تلزم المؤسسات بأن يكون لها نظم رقابة داخلية فعالة، للتحقق من التزامها باللوائح والقوانين ذات العلاقة. والدليل على ذلك صدور عدة قوانين ومعايير، في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، لتطبيق برامج المراجعة نحو تقييم الرقابة الداخلية التي تمكن من تقليل المخاطر، مما أدى إلى تغير النظرة التقليدية للمراجعة الداخلية وتطورها إلى المفهوم الحديث الذي تناولته المعايير الدولية.

#### 1.1.3.1 معايير المراجعة الداخلية الدولية

إن المعايير الخاصة بالممارسة المهنية للمراجعة الداخلية تعتبر متاحة على موقع شبكة الانترنت لمجمع المراجعين الداخليين، وتماشياً مع التطورات في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية واستناداً للمفهوم الحديث للمراجعة الداخلية، بادر معهد المراجعين الداخليين بتطوير معايير وميثاق أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية فأصدر تعديلات و إضافات على المعايير الدولية للممارسة المهنية في المراجعة الداخلية في ديسمبر 2003 و التي أصبحت نافذة اعتباراً من 2004/01/01. [16] ص

إلا أنه تبقى إعادة النظر وتعديل المعايير عملية متواصلة من طرف معهد المراجعين الداخليين وذلك بالفحص والمناقشة من طرف الجمهور، ويتم تقسيم المعايير الحديثة الصادرة في سنة 2008 إلى

ثلاثة أجزاء: [24] ص ص 7-24

- معايير الصفة - معايير الأداء - معايير التطبيق

#### 1.1.1.3.1 معايير الصفات - سلسلة الألف 1000 :-

وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص المؤسسات أو الأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجع الداخلي كما يأتي:

- معيار رقم 1000 الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة المراجعة الداخلية والغرض من السلطات الممنوحة لهم ووجوب تدوينها رسمياً في لائحة المراجعة الداخلية التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في المؤسسة.

- معيار رقم 1100 استقلالية أنشطة المراجعة الداخلية والموضوعية في إبداء الرأي النهائي للمراجع الداخلي.

- معيار رقم 1200 بذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهام المراجعة الداخلية.

- معيار رقم 1300 جودة المراجعة الداخلية و خضوعها لعمليات التقييم والتحسين .

#### 2.1.1.3.1 معايير الأداء - سلسلة الألفين 2000 :-

وهي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية و قياس أدائها و تنقسم إلى سبعة معايير رئيسية:

- معيار رقم 2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية لتقديم قيمة إضافية للمؤسسة.

- معيار رقم 2100 طبيعة عمل المراجع الداخلي، إذ يجب على نشاط المراجع الداخلي أن يقوم بالتقويم و بالمساهمة في تحسين الرقابة، إدارة المخاطر والحوكمة في المؤسسة.

- معيار رقم 2300 أداء مهمة العمل، حيث على المراجع الداخلي أن يقوم بتحليل و تقويم المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

- معيار رقم 2400 توصيل نتائج عمل المراجعة بالوقت والطريقة المناسبين .

- معيار رقم 2500 متابعة التقدم من طرف مدير قسم المراجعة الداخلية، الذي ينبغي أن يكون حريصاً على أن يؤسس نظام للعمل و يتولى مسؤولية الحفاظ عليه و مراقبته و إيصال النتائج للإدارة.

- معيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر، بما أن تقويم و تحسين إدارة المخاطر أصبحت ضمن نشاط عمل المراجع الداخلي بموجب المعيار رقم 2120 .

#### 4.1.1.3.1 معايير التطبيق :

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

الجدول رقم (1-1): تطوير المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية [25]

ص 09

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

و بالإضافة لتعديل المعايير كان قد وضع معهد المراجعين الداخليين في جوان 2000 دليل جديد لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية تضمن أربعة مبادئ وأثنى عشر قاعدة سلوكية حيث ينقسم الميثاق الأخلاقي إلى قسمين هما: [16] ص 53

- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير المراجعة الداخلية  
- قواعد السلوك التي تساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين

### 2.1.3.1 القوانين الدولية الحديثة والمراجعة الداخلية

قامت العديد من الدول بتعديل القوانين الخاصة بالرقابة في المؤسسة كبريطانيا سنة 2003، ألمانيا سنة 2002، فرنسا سنة 2003 ونذكر منها على الخصوص قانون sarbane-oxley الأمريكي الذي خصص 1000 بند يهتم بالمعلومة المالية.

صدر هذا القانون عن الكونجرس الأمريكي في منتصف عام 2002 نتيجة حالات الانهيار في المؤسسات العملاقة والذي وضع عددا من القواعد التي يجب أن تلتزم بها مؤسسات المساهمة، كما أكد على ضرورة إنشاء لجان المراجعة في جميع هذه المؤسسات، مع إلزام إدارة كل مؤسسة بإصدار تقرير ضمن التقرير المالي السنوي يؤكد مسؤولية مجلس الإدارة عن وجود نظام للرقابة الداخلية، وتنفيذه بفاعلية، مع التأكيد على استقلالية لجان المراجعة، كما أصبحت للمراجعة الداخلية العديد من الأدوار المترابطة فيما بينها والتي تفرض عليها تطوير إجراءاتها لتتماشى مع متطلبات هذا القانون والتي تؤدي في النهاية للوصول إلى النتائج المتوقعة منها والقابلة للمقارنة [26] ص 570.

ويمكن تلخيص البنود الرئيسية لهذا القانون في الشكل التالي:

#### [27] ص 704 sarbane-oxley الشكل رقم (1-8) البنود الرئيسية قانون

- |   |   |
|---|---|
| 1 - مجلس الإشراف المحاسبي على المؤسسة   | ← |
| 2- شهادة تصديق المدير التنفيذي والمدير المالي على القوائم المالية                     | ← |
| 3- تقرير المؤسسة و المراجع عن ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي               | ← |
| 4 - إعطاء لجنة المراجعة سلطات واسعة في الموافقة على أي خدمات بخلاف المراجعة و التقرير | ← |
| 5- تشكيل أعضاء لجنة المراجعة بحيث يتوافر لديهم المعرفة بالمحاسبة و الرقابة            | ← |
| 6 - تدوير الشركاء المسؤولين عن تكاليفات المراجعة على الأقل كل خمس سنوات               | ← |
| 7- الإفصاح عن المعاملات أو الاتفاقيات خارج الميزانية                                  | ← |

من بين المتطلبات التي تطرق إليها هذا القانون، هي أن يشهد كل من المدير التنفيذي والمالي بالتصديق على القوائم المالية، أن تقدم المؤسسة تقرير شامل عن ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي، وأن يقوم مراجعوها بالتقرير عن تلك الضوابط الرقابية. [27] ص 703 وذلك ما أدى إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية مع متطلبات هذا القانون.

ورغم أن القوانين الصادرة لم تشر مباشرة لدور المراجعة الداخلية وإنما ركزت على الرقابة الداخلية، الحوكمة في المؤسسة ودور لجان المراجعة إلا أن هذه الوظيفة تطورت أهميتها لتتماشى مع هذه المتطلبات الجديدة.

ومن ناحية أخرى فإنّ التدخّل الحكومي وإصدار المعايير المهنية عن طريق الكونجرس الأمريكي مثل قانون Sarbans Oxely من شأنه أن يزيد من جودة القوائم المالية للمؤسسات نظراً لوجود عامل الإلزام والالتزام على تلك المؤسسات بتصميم وتشغيل هيكل سليم للرقابة الداخلية.

### 3.1.3.1 أثر الإصلاح المحاسبي على دور المراجعة الداخلية في الجزائر

تماشياً مع التطورات الدولية المذكورة سابقاً، قامت الجزائر باعتماد سياسة إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي، انتهت سنة 2007 بإصدار القانون رقم 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق بتاريخ 01 جانفي 2010. [28] بدون صفحة.

يهدف هذا النظام المحاسبي المالي لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر وبشكل خاص الدخول في شراكة مع الاتحاد الأوروبي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، وإضافة إلى ذلك فهي تهدف أساساً لتلبية حاجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية والمالية. [29] ص 13

ومن بين الأهداف التي يتميز بها هذا النظام: [30] بدون صفحة

- جلب المستثمرين الأجانب من خلال توحيد قراءة القوائم المالية.
- الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغييرات عليها).
- تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي أو محضري القوائم المالية (لا تقع المسؤولية على المحاسب فقط).

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة.

- تبني تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير الدولية المصادق عليها من قبل أغلب الدول.

- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية، كاملة وأكثر شفافية.



- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف مستعملي القوائم المالية، مسيرين، مستثمرين حاليين أو محتملين، مقرضين، زبائن، جمهور، مدققين أو مراجعين، الدولة بمختلف هيئاتها (لم تعد المحاسبة تقتصر على الجهات الضريبية فقط).

- تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيم العادلة (La juste valeur) لكن بالمقابل تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية في الجزائر حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كمنشآت لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 الذي ينص على أنه "يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها" [31] ص 109.

كما تنص المادة 40 من القانون 01/91 على "أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ" [32] ص 112. ومن بين المؤسسات الجزائرية التي أكدت على ضرورة وأهمية الاعتماد على المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية هي مؤسسة سوناطراك، حيث قامت بتأهيل مهنيين في المراجعة الداخلية من أجل تقوية الرقابة الداخلية وذلك نتيجة الفضائح المالية الأخيرة التي تم اكتشافها في المجمع. [33] بدون صفحة

إلا أنه مع تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي ابتداء من 01 جانفي 2010، سينعكس على نوعية المعلومات المالية التي تصدرها المؤسسات الجزائرية مما يجعلها ملزمة بتفعيل هيئاتها الرقابية على كل المستويات باعتمادها خاصة على وظيفة المراجعة الداخلية التي تعتبر أحد أهم الأدوات الرقابية.

ولضمان مصداقية أكبر في محتوى القوائم المالية أضاف القانون 01 - 10 مهام جديدة تدخل ضمن مهمة محافظ الحسابات وهي تحرير عدة تقارير خاصة نذكر منها التقرير الخاص على إجراءات الرقابة الداخلية وهذا من شأنه سيعمل على تطوير المراجعة الداخلية في بلادنا بصفتها الأداة للتأكيد على فعالية نظام الرقابة الداخلية. [28] بدون صفحة

### 2.3.1 تطور مجالات المراجعة الداخلية

يشمل نطاق التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة

### 1.2.3.1 التصنيف الحديث للمراجعة

لازال بعض الكتاب يقسم المراجعة من حيث نطاق العمل إلى مراجعة كلية وجزئية أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه المهمة إلى مراجعة حكومية،مراجعة خارجية أو داخلية أو من حيث زمن إجراء المراجعة إلى مراجعة مستمرة أو مراجعة نهائية أو من حيث الالتزام إلى مراجعة إلزامية أو مراجعة غير إلزامية ولكن التقسيم الحديث للمراجعة يشمل الأنواع التالية[34] ص 23 :

#### 1.1.2.3.1 المراجعة المالية:

وهي جمع و تقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية للقوائم المالية لأجل إبداء الرأي من عدالة المركز المالي. هذا النوع من المراجعة يتم من قبل شخص مستقل مؤهل للممارسة في مهنته.

#### 2.1.2.3.1مراجعة الالتزام:

هو ذلك النوع من المراجعة للتأكد من أن السياسات والإجراءات و القوانين الموضوعية من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة جيدة.

#### 3.1.2.3.1مراجعة النشاط:

تشمل الحصول و تقييم القرائن و الأدلة حول الكفاءة و الفاعلية لنشاط المؤسسة حول عملية معينة.

### 2.2.3.1 المراجعة الداخلية والوظائف الأخرى

بالإضافة لمقارنتنا السابقة للمراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية، نجد وظائف أخرى لها أوجه التشابه مع المراجعة الداخلية إلا أننا يمكن تحديد موقع المراجعة الداخلية بالمقارنة التالية:[3] ص 69-90

#### 1.2.2.3.1. المفتشية :

- هي وظيفة جد متقاربة مع المراجعة الداخلية، إلا أنه يمكن التمييز بينهما من خلال أن المفتشية :
  - ليس من أهدافها شرح الإجراءات أو إعادة النظر في الأوامر، فلو قامت بهذا ستتدخل في جزء من وظيفة المراجعة
  - تقوم بعمليات مراقبة تفصيلية بدل من عينة عشوائية

#### 2.2.3.1.2مراقبة التسيير:

يصعب التمييز بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير لأنهما عرفا نفس التطور حيث تطورت المراجعة الداخلية من المراقبة البسيطة إلى طرف مساهم في الحوكمة، وأيضا تطورت مراقبة

التسيير من التحليل البسيط للتكلفة لتصبح جزء في القيادة، وبإمكاننا تعريفها أنها الوظيفة التي تسمح بالقيادة الاقتصادية والمالية للمؤسسة، وتتميز بخاصيتين:

- المجال الحيوي للوظيفة الذي يعتبر نظام معلومات التسيير
- أنها وظيفة في خدمة الفعالية

بالإضافة أن الوظيفتين مستقلتين وتحت مسؤولية الإدارة العامة مباشرة، وتمارسان نشاطهما بصفة دائمة في المؤسسة، تعتبر هاتين الوظيفتين متكاملتين حيث أن كل واحدة منها تكمل الأخرى، فتعرف مراقبة التسيير بأنها: « الطريقة التي بواسطتها يتأكد المسيرون من أن الموارد التي تم الحصول عليها مستعملة بفعالية لتحقيق أهداف المؤسسة ». [35] ص 68

إضافة إلى ذلك فإن المراجعة الداخلية تقوم بمراجعة وظيفة مراقبة التسيير، بينما مراقبة التسيير تقوم على تحليل موازنة خلية المراجعة. [36] ص 48

ويمكن تقديم أوجه الاختلاف على النحو التالي: [37] بدون صفحة

- من حيث الأهداف، تهتم المراجعة الداخلية بالتحكم في النشاط من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية، أما مراقبة التسيير تهتم أكثر بالمعلومة حيث تعتبر المؤطر لنظام المعلومات في المؤسسة.
- من حيث مجال التطبيق، فإذا كانت مراقبة التسيير تهتم أساسا بالنتائج المتوقعة والحقيقية، فإن المراجعة الداخلية تذهب أبعد من ذلك خاصة في مجال الأمن، الجودة، المحيط إلى غير ذلك.
- أما من حيث منهجية العمل، للمراجعة الداخلية معايير خاصة وبالنسبة لمراقبة التسيير لها كذلك طريقة عمل تعتمد على التحليل والتعليق عن التوقعات والنتائج الفعلية.

ويمكن تلخيص أوجه الاختلاف في الجدول التالي:

الجدول رقم(1-2): أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير [38] ص

مراقبة التسيير	المراجعة الداخلية
وسيلة لمتابعة قيادة وظائف المراجعة.	وسيلة تقييم الرقابة وفحص الإجراءات في المؤسسة.
تهدف إلى تحسين الكفاءات.	تهدف إلى ضمان دقة وموثوقية المعلومات .
تعتمد على تقنيات مثل: المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية، وتسمح بإنشاء لوحات القيادة.	تخص كل نشاطات المؤسسة.
دور مراقب التسيير مساعدة و تحفيز و تحسين الموظفين لبلوغ الأهداف المسطرة.	— دور المراجع هو التأكد من مصداقية المعلومات.
تسمح باستخراج الانحرافات بين التقديرات والإنجازات وتحليلها وشرحها بهدف قيام المسؤولين باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.	تقوم باكتشاف والحد من التلاعب والغش والأخطاء.
مراقب التسيير يستقبل كل المعلومات الضرورية ويطلب التفسيرات المناسبة.	المراجع الداخلي يقدم للإدارة العامة تقرير مفصل عن الرقابة الداخلية لكل وظائف المؤسسة.

ورغم أوجه الاختلاف المذكورة أعلاه، فإن المراجعة الداخلية بتدخلاتها تساهم في مراقبة التسيير، لأنها تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر مصدر المعلومات المستخدمة من طرف مراقب التسيير.

### 3.2.2.3.1 إدارة الجودة والمراجعة الداخلية:

تتصف إدارة الجودة المرتبطة بمهام إدارة المراجعة الداخلية بمجموعة من الخصائص لعل من أهمها: [22] ص 533

- تحسين الجودة المستمرة لوظائف المراجعة الداخلية.
  - تفهم احتياجات المؤسسة، وتقديم الخدمات للمراجعة الداخلية لتلبية هذه الاحتياجات
  - تشجيع الالتزام بالمعايير والإجراءات المهنية، والمعايير الأخلاقية للمهنة
  - تطوير الاستراتيجيات الخاصة بالتخطيط وتنفيذ الأساليب التي تحقق أهداف إدارة الجودة الشاملة
- مما يساعد على تحقيق وظائف المراجعة الداخلية

### 4.2.2.3.1 إدارة المخاطر

من التعريف الحديث للمراجعة الداخلية ، أصبحت المراجعة الداخلية ذات صبغة تأكيدية وإستشارية يساعد نشاطها في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، وذلك ما تتناوله معايير المراجعة الداخلية.[39] بدون صفحة

يشير المعيار 2110 أن نظام المراجعة يعمل على تقييم التعرض للمخاطر المتصلة بعمليات المؤسسة وبأنظمة المعلومات، كما يتعين على المراجع الداخلي أن يستخدم المعرفة التي يكتسبها في تحديد وتقييم التعرض للمخاطر الجوهرية بالمؤسسة.

على أساس نتائج تقييم الخطر، يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم كفاءة وفعالية الرقابة ويجب أن يتضمن ذلك صحة المعلومات وقابلية الاعتماد عليها، وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي، وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساساً للقرارات المتخذة من قبل الإدارة.[16] ص 44

ووفقاً للدراسة التي قدمتها مؤسسة برايس ووتر هاوس كوبرز من خلال الإستبيان الذي أنجز سنة 2008، حيث قامت بتوزيع 250 استمارة على مدراء للمراجعة الداخلية بعنوان دور المراجعة الداخلية في 2012، فكانت النتائج، أن 50% من الإجابات تؤكد أن دور المراجعة الداخلية المستقبلي يهدف إلى إدارة المخاطر[40] بدون صفحة

### 3.3.1 تطور مستويات المراجعة الداخلية

تتم أنشطة المراجعة الداخلية في بيئات ثقافية وقانونية متباينة، وتتم كذلك داخل منظمات تتباين في أهدافها وأحجامها و هيكلها التنظيمية، حيث في نفس المرحلة تباينت الحضارات من بلد لآخر بين متقدمة و متخلفة وحتى المؤسسات في نفس المنطقة يختلف مستوى تطورها من مؤسسة لأخرى، حيث ثقافة تطبيق المراجعة لديها في نطاق واسع على عكس مؤسسات أخرى هي في بداية التفكير أو التطبيق للمراجعة الداخلية. وفي كل الحالات فان مجال تطبيق المراجعة الداخلية يتطور عبر أربع مستويات و كل مستوى مكمل للآخر.[3] ص 26

### 1.3.3.1 مراجعة التطابق والفعالية Audit de conformité d'efficacité

مراجعة التطابق هي المستوى الأول لوظيفة المراجعة الداخلية، وتتمثل في التأكد من التطبيق الفعلي للإجراءات والقوانين، أما مراجعة الفعالية فهي المستوى الثاني لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتطلب من المراجع الداخلي في هذا المستوى أن يتعمق أكثر لتقديم تقرير حول نوعية وجودة الإجراءات المطبقة.

تعتبر المراجعة الداخلية في هذين المستويين تقليدية، تعتمد على مراقبة المؤسسة وتهدف إلى وجود المصدقية والفعالية لنظام الرقابة الداخلية، وبالتالي للمراجعة الداخلية بعد انضباطي، لها مكانتها في المؤسسة لتحقيق جودة المعلومات وتساهم في تناسق المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية. [41] ص 149

### 2.3.3.1 مراجعة الإدارة Audit de management

مراجعة الإدارة هي المستوى الثالث لوظيفة المراجعة الداخلية، فحاجة هذه المستويات الإدارية لمعلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات المختلفة، زادت من اللجوء إلى أعمال المراجعة الداخلية كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية، تعتمد عليها الإدارة في الحصول على معلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات، وتتخذ من المراجعين الداخليين كمستشارين تعتمد عليهم، وبذلك أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا.

### 3.3.3.1 مراجعة الإستراتيجية Audit de stratégie

مراجعة الإستراتيجية هي المستوى الرابع لوظيفة المراجعة الداخلية، تهدف إلى التأكد أن سياسات وإستراتيجيات المؤسسة في تجانس مع المحيط العام للمؤسسة، حيث ينبغي أن يرتقي دور المراجع الداخلي في المؤسسات إلى مستوى تقويم وتوجيه النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، لتوفير معلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح، وبالمقابل تفعيل دور المراجعة الداخلية من خلال الاطلاع على هذه الإستراتيجية ومنحها إمكانية مراجعة تنفيذها، ومدى تحقق الأهداف المرجوة منها، من أجل تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة ومتابعة كيفية علاجها. وهي مراجعة من المستوى العالي تتطلب خبرات عالية. [3] ص 55

## خلاصة الفصل

المراجعة الداخلية وظيفية تهدف لتقديم خدمات ومعلومات للإدارة العليا تعمل على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بأحداث وتصرفات اقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات والإجراءات والمعايير الموضوعية، كما يجب تنظيمها وفق متطلبات المهنة لتحقيق أهدافها، وخاصة منها تقييم الرقابة الداخلية التي تعتبر ميدان عمل المراجعة الداخلية.

تماشياً مع المتطلبات الجديدة التي نتجت عن الانهيارات المالية المعتبرة أصبح للمعلومة خاصة منها المالية أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات، هذا ما جعل المراجعة الداخلية يتوسع مجال تطبيقها ويتطور الاعتماد عليها في تحسين جودة المعلومات المالية، ويظهر هذا من خلال تطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وصدور القوانين الجديدة فيما يخص تسيير المؤسسات.

فأصبحت بذلك المراجعة الداخلية تساهم بدرجة عالية في تفعيل وترشيد القرارات التي تتخذ في أي مؤسسة، وفي جميع المستويات الإدارية المختلفة الإستراتيجية منها والتكتيكية والتنفيذية، لتوضيح هذا الدور سنتطرق في الفصل الثاني، لأهمية المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية وأثرها في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال لجنة المراجعة.

## الفصل 2

### أهمية المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات

استدراكاً للانهيارات المالية قامت العديد من الدراسات والبحوث لتتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات والتي خلصت إلى أن السبب الرئيسي هو ضعف أو عدم فعالية الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة أو غياب وظيفة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى تواطؤ المراجع الخارجي في بعض الحالات.

هذه الفضائح استلزمت تدخل الجهات الرقابية والتشريعية لإرجاع الثقة ولضمان حماية حقوق المستثمرين في المؤسسات المختلفة، وكما تطرقنا إليه في الفصل الأول تم تعديل وإصدار العديد من القوانين والمعايير ومعظمها يهدف لتحسين جودة المعلومات المالية. ورغم عدم التطرق مباشرة لدور المراجعة الداخلية، إلا أن الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية جعل المراجعة الداخلية تتطور لأنها تعتبر أداة تقييم هذا النظام، والاهتمام بوجود لجنة المراجعة أثر على المراجعة الداخلية باعتبارها الوظيفة التي تعتمد عليها اللجنة لتوفير المعلومات، والاهتمام بالحوكمة أدى إلى توسيع نطاق المراجعة الداخلية وأهدافها، حيث أصبحت تقدم كذلك المساعدة والخدمات الاستشارية لتنفيذ إستراتيجية الإدارة العامة.

لذلك، سنتناول في هذا الفصل أهمية جودة المعلومات المالية ودور المراجعة الداخلية في تحسينها من خلال لجان المراجعة وأثرها على الحوكمة في المؤسسة، وذلك من خلال:

- أهمية جودة المعلومات المالية، التي تعتبر أحد مهام المراجعة الداخلية وسنتطرق لمفهوم وأهمية المعلومات وكذا مهمة المراجعة الداخلية المالية.

- أثر المراجعة الداخلية على المعلومات المالية من خلال لجان المراجعة، وسنتناول في هذا المبحث، مهام لجنة المراجعة ودورها من خلال المراجعة الداخلية في ضمان جودة المعلومات المالية.

- بعد الأحداث الاقتصادية التي تطرقنا إليها في مقدمة هذا الفصل، وفي أعقاب صدور القوانين التي ألفت بمسؤولية تحقيق الشفافية على عدة أطراف هي المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة والإدارة، أصبحت النقطة المشتركة بين هذه الأطراف هي تحسين حوكمة المؤسسات، وذلك ما يفرض علينا التطرق في هذا المبحث إلى تقديم مفهوم وأهمية الحوكمة، بالإضافة إلى دور المراجعة الداخلية في الحوكمة من خلال لجنة المراجعة.



## 1.2 مقومات عرض المعلومات المالية

تعتبر المعلومات مفتاح النجاح في المؤسسة وهي المادة الأولية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية على مستوى جميع الأنشطة الاقتصادية، [42] ص 05 لذلك سنحاول في هذا المبحث الوقوف عند مفهوم نظام المعلومات المحاسبية، بالإضافة لأهداف، خصائص وأهمية المعلومات التي يقدمها، وفي الأخير نتطرق لدور المراجعة الداخلية وأثرها على جودة المعلومات المالية.

### 1.1.2 نظام المعلومات المحاسبية

تعتبر عمليات المعالجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الأداة الرئيسية لتقديم الصورة الدقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا و خارجيا، والتي تساعد على تبادل المعلومات وإدارتها، وتساهم في فعالية دور المحاسبين والمراجعين، وذلك ما ينعكس على نجاح أعمال المؤسسة [43] بدون صفحة.

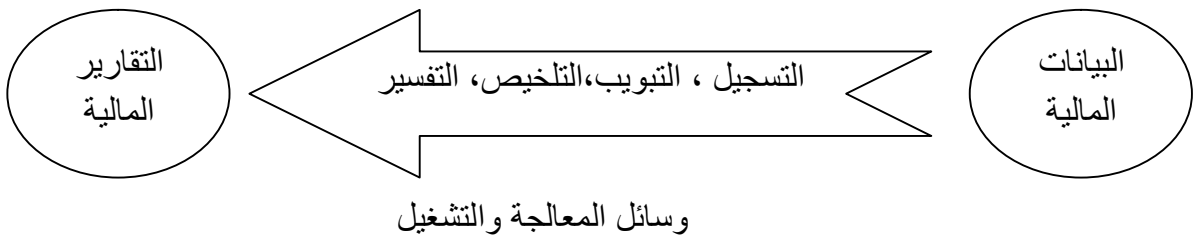
#### 1.1.1.2 مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

النظام هو مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة والمتفاعلة مع بعضها البعض بسلسلة من العلاقات من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين. [44] ص 13

والمعلومة هي نتيجة البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنا كاملا بالنسبة للمستخدم، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات، [44] ص 13 وبالمعنى الواسع هي اختبار مفيد له معنى للشخص المقصود، والمعلومات لها قيمة للوحدات الاقتصادية وإدارتها لأنها ضرورية لاتخاذ القرارات الحاسمة.

ويمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي على أنه نشاط خدمي وظيفته تقديم معلومات كمية ذات طابع مالي عن الأنشطة الاقتصادية في المؤسسات لمتخذي القرارات، بهدف ترشيد قراراتهم واستخدام أمثل للموارد المتاحة [45] ص 15. وبالنسبة لنظام المعلومات المحاسبي فهو أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية والذي يهتم بجمع وتصنيف ومعالجة العمليات المالية وتحويلها إلى معلومات و توصيلها إلى الأطراف المختلفة ذات العلاقة من أجل ترشيد قراراتها ويتكون هذا النظام من الأشخاص، الإجراءات وتكنولوجيا المعلومات. [46] ص 20

#### الشكل رقم (1-2) أجزاء نظام المعلومات المحاسبي [45] ص 16



حسب الشكل، تتوفر لدينا المعلومات من خلال معالجة البيانات في ثلاث مراحل رئيسية هي [47] ص 26:

#### المرحلة الأولى: مرحلة المدخلات

مدخلات البيانات المتعلقة بالوحدات الاقتصادية تنشأ من ثلاثة مصادر هي:

1- الأحداث المتبادلة: فمثلاً عملية البيع هي تبادل من بيانات عن كمية المنتج المباع والمبلغ المدفوع عن هذه العملية.

2- الأحداث الداخلية: تنشأ البيانات أيضاً من أحداث داخلية للوحدات الاقتصادية مثلاً المواد الخام قد تخرج لورشة الإنتاج داخل المؤسسة.

3- الأحداث البيئية: البيانات الناشئة عن أحداث بيئية كالبيانات المتعلقة بالقطاع.

#### المرحلة الثانية: معالجة البيانات

يتم فيها معالجة البيانات المدخلة في نظام المعلومات و تحويلها إلى معلومات ملائمة ومفيدة في عملية اتخاذ القرارات لمساعدة إدارة المؤسسة في تخطيط وتنفيذ و مراقبة الأنشطة المختلفة. [46] ص 20

#### المرحلة الثالثة: مرحلة المخرجات

هي مرحلة تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات و توفيرها للمستخدمين الداخليين والخارجيين تكون في شكل تقارير مالية و تقارير إدارية، و توفر معلومات عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة.

### 2.1.1.2 أهداف نظام المعلومات المالية والمحاسبية

إنّ الغرض الرئيسي لأيّ نظام معلومات محاسبي هو توفير معلومات محاسبية لمختلف المستخدمين الداخليين كالإدارة أو الخارجيين كالموردين. وتوجد ثلاثة أهداف معينة يمكن تحديدها لمساعدة إنجاز الغرض الرئيسي المشار إليه أعلاه: [47] ص ص 27-29

#### 1.2.1.1.2 الدّعم اليومي للعمليات :

إنّ كل وحدة اقتصادية تقوم يومياً بعدد من الأنشطة والأحداث التي تسمّى العمليات المحاسبية ويقصد بالعمليات المحاسبية العمليات المالية المتبادلة أي انتقال قيمة أو منفعة بين طرفين نتيجة قرار أو عمل إداري وتتضمن أحداث أو عمليات تبادل القيمة الاقتصادية.

#### 2.2.1.1.2 دعم اتخاذ القرار:

هو توفير معلومات لعملية اتخاذ القرار والذي من المفروض أن يتناسب مع عمليات الوحدة الاقتصادية التخطيطية والرقابية.

### 3.2.1.1.2 إنجاز الالتزامات المتعلقة بالإدارة

إن أهمية الالتزامات تتحدّد بتوفير المعلومات اللازمة إلى المستخدمين الخارجيين عن الوحدات الاقتصادية، وتوفر معلومات إلى أصحاب المصالح فيها كالمالكين، الدائنين، اتحادات العمل، اللجان التنظيمية، المحللين الماليين، المشاركين الصناعيين وحتى الجمهور العام، أمّا الوحدات الاقتصادية الأصغر والتي عادة ما يطلق عليها المساهمة فهي عادة ما تصدر قوائم مالية دورياً إلى المساهمين.

### 2.1.1.2 الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المالية والمحاسبية ذات جودة عالية، تساهم في مصداقية القوائم المالية وجعلها أكثر فائدة للمستخدمين، ويمكن أن تؤثر على صلابة القرارات المتخذة وهي: [48] ص ص 7-10

#### 1.2.1.1.2 الملائمة:

المعلومات تكون ملائمة إذا عملت إلى تخفيض حالة عدم التأكد لدى متخذي القرارات و بذلك تساعد في تقييم الأحداث الماضية، الحاضرة و المستقبلية.

#### 2.2.1.1.2 الموثوقية:

المعلومات تكون ذا ثقة إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة، ومحايدة تمثل بصدق العمليات والأحداث ويمكن الاعتماد عليها، وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن خاصية الموثوقية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية: [48] ص 08

- 1- التمثيل الصادق: يجب أن تكون المعلومات المالية موثوقة وتعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى
- 2- الجوهر فوق الشكل: أن تعرض طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط.
- 3- الحياد: أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة.
- 4- الحيطة و الحذر: تعني هذه الخاصية اتخاذ الإجراءات الضرورية للتقديرات المطلوبة في حالات عدم التأكد لكن بمقدار معقول ودون مبالغة.
- 5- الاكتمال: أن تكون المعلومات كاملة دون حذف يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة.

### 3.2.1.1.2 القابلية للفهم :

إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين ولتحقيق هذا الهدف، فإنه من المفترض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى مناسب من المعرفة عن أعمال ونشاط المؤسسة وقدر من المعرفة بأصول المحاسبة.

### 4.2.1.1.2 القابلية للمقارنة:

يقصد بها مقارنة فترة معينة لفترة أخرى أو المقارنة مع مؤسسة أخرى. إلا أن المقارنة تقتضي الثبات في استخدام السياسات من فترة لأخرى. [49] ص110

## 2.1.2 أهمية جودة المعلومات المالية

إن الأطراف المستخدمة للقوائم المالية تحتاج إلى جملة من المعلومات المالية المفيدة والملائمة التي ينبغي إيصالها للأطراف المعنية في الوقت المناسب. وتتطلب عملية الإعداد توفر الشفافية حتى تكون القوائم والتقارير المالية قابلة للفهم وذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية التي يجب أن تشمل عليها المعلومات المحاسبية المالية المنتجة من طرف النظام المحاسبي [50] بدون صفحة.

### 1.2.1.2 تصنيف المعلومات

يمكن ترتيب هذه المعلومات إلى الأنواع الثلاثة التالية: [51] ص52

#### 1.1.2.1.2 معلومات التشغيل:

وتتمثل في مجموع المعلومات الضرورية للعمل اليومي للمؤسسة، بحيث تكون مرتبطة بالمهام المتكررة، إذ بدون هذه المعلومات لا يمكن تحقيق ولا مراقبة المهام العادية في المؤسسة، والتي يمكن تقسيمها إلى صنفين:

- معلومات القيادة: وهي المتعلقة بالتحكيم أو بتنفيذ عملية معينة.
- معلومات الرقابة: وهي متعلقة بمراقبة نتائج تنفيذ العمليات.

2.1.2.1.2 معلومات التأثير: يهدف هذا النوع من المعلومات إلى التأثير في سلوك الأفراد التي تربطهم علاقة بالمؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين، وتحسيس كل فرد بأن المؤسسة ملكا له، وذلك لتدعيم الصلة التي تربط العامل بالمسئول.

#### 3.1.2.1.2 معلومات التوقع: هي تلك المعلومات التي تسمح للمؤسسة بالمعرفة المسبقة لبعض

التغيرات التي يمكن أن تحدث في محيطها، وذلك من خلال الاستفادة من بعض المزايا أو تجنب

بعض المخاطر، فهي معلومات تفيد قيادة المؤسسة في الاتجاه الصحيح، وهذا النوع ينظر إليه على انه مرتبط باليقظة، فهو لا يفرض على المؤسسة ولكن يمكن أن يوجد بفضل إدارة المسيرين

### 2.2.1.2 القيمة المضافة لنظام المعلومات في المؤسسة

إنّ نظم المعلومات المحاسبية يمكن أن تضيف قيمة للوحدة الاقتصادية بتوفير معلومات دقيقة في الوقت المناسب لأداء نشاطات الوحدة الاقتصادية ذات القيم المتعدّدة حيث أن نظام المعلومات المحاسبية المصمّم بشكل جيد يمكنه من إضافة كفاءة وفعالية لتلك الأنشطة مما يضيف قيمة لها، من خلال المؤشرات التالية: [47] ص ص 44-45

- تحسين النوعية وتخفيض التكاليف للمنتجات أو الخدمات: نظام المعلومات المحاسبية يمكن أن يكون أداة مراقبة، ويساعد على الحفاظ على نوعية المنتج وتخفيض مقدار التلف في المواد وتخفيض تكلفة إعادة العمل مرة ثانية.

- تحسين الكفاءة: إنّ نظام المعلومات المحاسبية المصمّم بشكل جيد يساعد في تطوير وتحسين كفاءة العمليات من خلال توفير المعلومات المناسبة وبالوقت المناسب، فمثلاً التوجيه إلى طريقة الإنتاج في الوقت المحدّد يتطلب معلومات حديثة ودقيقة.

- تطوير عملية اتخاذ القرارات: حيث يستطيع نظام المعلومات المحاسبية أن يجهز عملية اتخاذ القرارات بمعلومات دقيقة وفي الوقت المناسب.

- المساهمة في المعرفة: إنّ التصميم الجيد لنظم المعلومات المحاسبية يمكن أن يساهم بالمعرفة والخبرة وبالتالي تحسين العمليات وتوفير ميزات تنافسية.

### 3.2.1.2 تصنيف مستعملي القوائم المالية

يحدد الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية المستعملين المقصودين واحتياجاتهم من المعلومات، ومستعملي القوائم المالية وفق الترتيب التالي: المستثمرون الحاليون والمحتملون، الموظفون، المقرضون، الموردون، والدائنون الآخرون، والدولة والمنظمات العامة والجمهور. [52] ص 28

ويختلف تحليل واستخدام المعلومات المحاسبية والمالية حسب الجهة المستخدمة لها داخلية كانت أو خارجية: [53] ص 05

- المستثمرين يهتمون بمخاطر الاستثمار وبالعاقد المحقق من رأس المال المستثمر في المؤسسة.

- الموظفين يسعون إلى معرفة معلومات عن التوازن المالي وعن مردودية مؤسساتهم، وقلقهم اتجاه معرفة ما إذا كان أرباب العمل قادرين على الاستمرار في دفع أجورهم،
- أما المقرضين هم بحاجة إلى المعلومات المحاسبية لمعرفة الوضعية الاقتصادية والمالية، تبين لهم ما إذا كانت المؤسسة قادرة على تسديد ديونها،
- الموردين والدائنين الآخرين فيسعون للحصول على المعلومات التي تساعدهم على تحديد ما إذا كانت ديونهم سيتم الوفاء بها من طرف المؤسسة،
- و بالنسبة للزبائن فهم كذلك مهتمين بالمعلومات حول بقاء المؤسسة للتأكد من توفر عقود الضمانات وخدمات ما بعد البيع.
- وتسعى الدولة والمنظمات العامة للبحث عن معلومات حول نشاطات المؤسسة التي تحتاجها لأجل صياغة السياسة الجبائية وأيضاً لأجل تقنين هذه الأنشطة،
- وفي الأخير فإن الجمهور كذلك يسعى للحصول على معلومات حول نجاح وازدهار المؤسسة، لأنها قد تساهم بطريقة فعالة في تطوير الاقتصاد المحلي بتشغيل عمال أو التعاقد مع موردين جدد.
- ونشير هنا وجود تباين في تصنيف المستعملين للقوائم المالية وكذلك ترتيب احتياجاتهم بين مختلف الهيئات التي تسعى للتوحيد على المستوى الدولي، مثل مجلس معايير المالية الأمريكي (FASB) الذي أولى اهتماماً للاستعمال الخارجي للمعلومات وخاصة المستثمرين والمقرضين، على حساب العناية بباقي الفئات الأخرى التي لها فائدة من الإطلاع على هذه المعلومات، وعلى غرار ذلك نجد المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNC) فإنه يهتم باحتياجات تسيير المؤسسة وباقي الفئات دون المستثمرين لعدم أهمية دور السوق المالي في تعبئة الموارد المالية مقارنة مع الولايات المتحدة الأمريكية. [50] بدون صفحة

### 3.1.2 دور المراجعة الداخلية في المراجعة المالية

يدور الاستفسار حول السبب الذي من أجله يهتم المراجعين الداخليين بعدالة القوائم المالية في تمثيلها للمركز المالي للمشروع و نتائجه عن الفترة المعدة عنها تلك القوائم، لاسيما وأن المراجعين الخارجيين هم المسؤولون عادة عن إبداء الرأي نحو مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج المؤسسة، ويرجع السبب في الرد حول هذا الاستفسار في أن المراجع الخارجي معرض للفشل في اكتشاف الأخطاء الهامة نسبياً، لذلك يجب أن يتأكد أيضاً المراجع الداخلي من خلو القوائم المالية من

الأخطاء سواء كانت هامة أو غير هامة نسبيا من ناحية، فإن تخفيض الأخطاء فيها يعطي صورة أفضل لعملية الفحص التي يجريها المراجع الخارجي. [54] ص 138

وبالتالي تعمل المراجعة الداخلية على تقليص فجوة التوقعات، والمساهمة في التقليل من المخاطر.

### 1.3.1.2 المراجعة المالية الداخلية

يتمّ توظيف المراجعين الداخليين من قبل المؤسسات للقيام بالمراجعة المالية ومراجعة الأداء، وقد زاد دورهم في المراجعة بقدر ملحوظ في العقدين الأخيرين، ويرجع ذلك بصفة أساسية إلى زيادة حجم ودرجة التعقّد للعديد من المؤسسات. [55] ص 1032

ولقد أكدت العديد من الدراسات ولإصدارات المهنة على دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لإعداد القوائم المالية، حيث يتحمّل المراجعون مسؤولية تقييم ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية بالمؤسسة التي يعملون بها قد تمّ تصميمها وتنفيذها على نحو فعّال لتوفير تأكيد مناسب أو معقول بأن القوائم المالية يتمّ إعدادها بطريقة يمكن الثقة فيها، وذلك وفقا لتقرير لجنة كوزو. [22] ص 105

### 2.3.1.2 أسس العلاقة بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي

يوجد تشابه واختلاف بين المسؤوليات والطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ويتمثل الفرق الرئيسي في مسؤولية كل طرف، فالمراجع الخارجي مسئول أمام مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على المراجع لإضفاء المصدقية على القوائم المالية، أمّا المراجع الداخلي فيكون مسئولا أمام الإدارة [55] ص 1033

وعلى الرغم من هذا الفرق الهام يوجد العديد من التشابه بين كلا من المجموعتين، حيث يجب أن يتمتع كلاهما بالكفاءة كمراجعين وأن يقوموا بالعمل على نحو موضوعي خلال كافة المراحل وعند التقرير عن النتائج، ويهدف كلاهما إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية مفيدة، ويتطلبا وجود نظام فعال للرقابة الداخلية. [56] ص 47

ومن الأمور الهامة في مجال المراجعة ضرورة وجود تعاون وثيق بين كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على أساس أن الدور الرئيسي للمراجع الداخلي يتمثل في عنصرين أساسيين هما: [15] ص 142

الأول: بحكم أن المراجع الداخلي موظف من المؤسسة فيقع عليه العبء في مراجعة جميع العمليات أي كانت طبيعتها.

الثاني: مساعدة المراجع الخارجي في تحضير المعلومات التي يحتاجها بحكم أن المراجع الداخلي مع العاملين في الإدارة المالية لهم مسؤولية توفير كل ما يحتاجه المراجع الخارجي.

ولقد قرر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي، أن الغرض من المعيار 610 المعدل عام 2004، هو توفير إرشادات للمراجعين الخارجيين لمراعاة فعاليتهم وعمل المراجع الداخلي في مراجعة البيانات المالي، وقد أكد المجلس على ما يلي: [56] ص 55-57

- يجب على المراجع الخارجي القيام بتقييم أولي لوظيفة المراجعة الداخلية وذلك من حيث موقعها في الهيكل التنظيمي، نطاق الوظيفة، الكفاءة والعناية المهنية اللازمة.

- يجب على المراجع الخارجي مراعاة فعاليتهم المراجعة الداخلية وتأثيراتها على الإجراءات التي يتخذها وذلك فيما يخص:

- إعادة النظر بالنظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية اللذان يتطلبان اهتمام متواصل، وهما من مسؤولية الإدارة التي عادة ما تكلف المراجع الداخلي بمراقبة وتقييم تطبيقاتهما.

- اختبار المعلومات المالية و التشغيلية

- فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة

- فحص الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية

وفي هذا الاتجاه يعتمد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي بإجراء تخفيض معنوي لخطر الرقابة وبالتالي تخفيض الاختبارات الأساسية إذا اتسم المراجعين الداخليين بالكفاءة، ويتم إجراء تخفيض جوهري عادة في أتعاب المراجع الخارجي إذا كانت هناك إدارة للمراجعة الداخلية تقوم بالعمل على أعلى مستوى من الجودة، وخاصة في حالة تمتع المراجعة الداخلية بالاستقلالية عن وحدات التشغيل التي يعملون على تقييمها، وفي حالة تمتعهم بالكفاءة وتوافر التدريب الجيد لهم.

والجدير بالذكر أن للمراجعة الداخلية أهمية في المراجعة المالية لكن دون أن تكون بديلا عن

المراجعة الخارجية، و لكن مكملتها لها. [34] ص 29

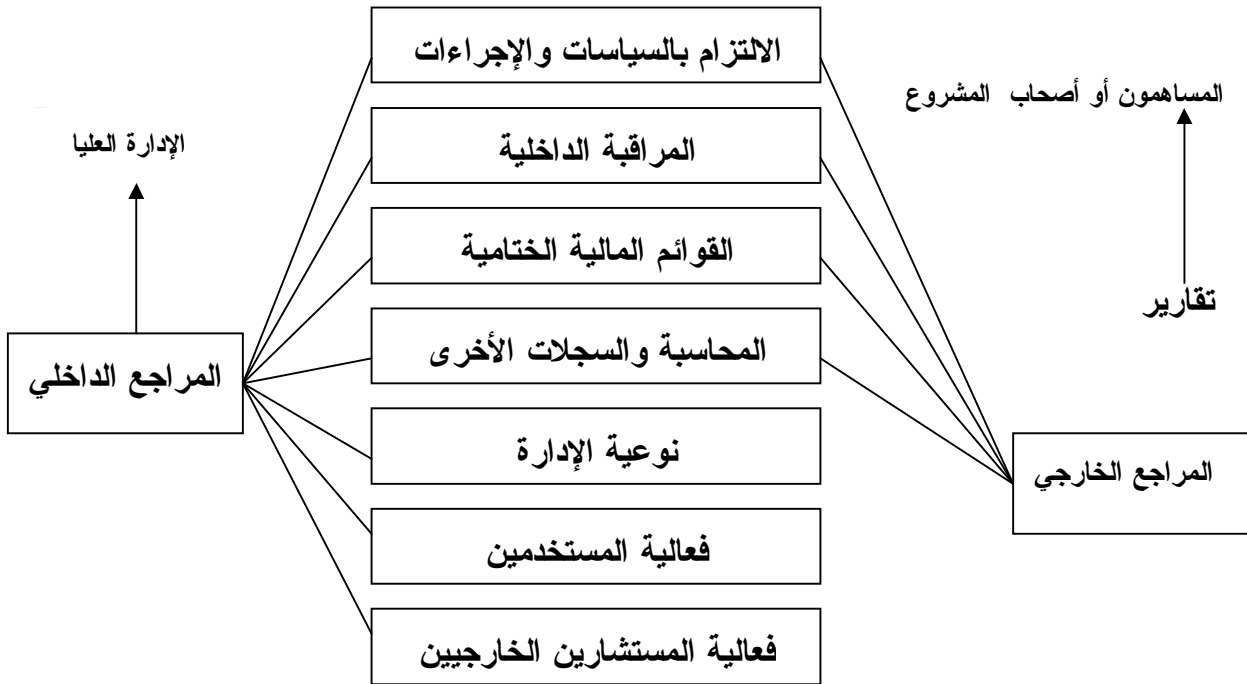


### 3.3.1.2 مدى التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

تعتبر المراجعة الداخلية مكملة للمراجعة الخارجية، حيث طريقة فحص الحسابات من طرف المراجع الخارجي تكون مختلفة في المؤسسات التي تتوفر لديها وظيفة المراجعة الداخلية. وكما نص عليه معيار المراجعة 2050 >> << على مسؤول المراجعة الداخلية أن يتقاسم المعلومات....>> [3] ص 61 ومن أهم العوامل التي تؤثر على مساهمة المراجعة الداخلية في عملية المراجعة الخارجية هي: [22] ص 545

- مدى توافر خدمات المراجعة الداخلية
  - جودة خدمات المراجعة الداخلية
  - مستوى التنسيق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
- وبالمقابل المراجعة الخارجية مكملة للمراجعة الداخلية، فبإمكان عمل المراجع الخارجي أن يدعم أعمال المراجعة الداخلية وأن يقوم بالتنسيق بينها وهذا ما جاء في المعيار المذكور أعلاه :
- على مسؤول المراجعة الداخلية أن يقوم بالتنسيق بين أشغال المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي
  - يمكن للمراجع الداخلي أن يقوم بخدمات للمراجع الخارجي بشرط أن تكون في إطار المعايير الدولية للمراجعة
  - بإمكان المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم أداء المراجع الخارجي
  - إمكانية تبادل برنامج العمل بين المراجع الداخلي و الخارجي
  - التعاون في فهم التقنيات، المنهجية والمصطلحات الخاصة بالمراجعة
- وقيام المراجعة الداخلية بمتابعة الاقتراحات والملاحظات التي يقدمها المراجع الخارجي في التقرير، هي من أهم العوامل التي تقدم قيمة مضافة للمؤسسة وتدعم فعالية الرقابة الداخلية. [57] ص 106

الشكل (2-2) يوضح المجالات المشتركة فيما بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي. [58] ص -



يوضح الشكل أهم النقاط المشتركة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والتي تتمثل أساساً في إلتزام المؤسسة بالإجراءات وتقويم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى فحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية. كما أن للمراجعة الداخلية مهام أخرى تخص الفعالية ونوعية الإدارة. وعلى الرغم من التشابه والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، إلا أن هناك اختلافات بينهما يمكن إيجازها في الجدول التالي: [56] ص 48

الجدول رقم (2-1) أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والخارجية [56] ص 48

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية	بيان	
عملية يبدي فيها المراجع استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين	تقويم الأنشطة داخل المؤسسة	الهدف	1
شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة	موظف من داخل المؤسسة	العلاقة بالمؤسسة	2
يحدد نطاقه وفقاً للعقد وما تنص عليه القوانين والمعايير وغالباً ما تكون المراجعة اختبارية وفقاً لحجم المؤسسة	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع ولديه من الوقت والإمكانات تساعده على مراجعة جميع عمليات المؤسسة	نطاق و حدود المراجعة	3
- يتم الفحص مرة واحدة أو خلال فترة دورية - وقد يكون كامل أو جزئي - إلزامي وفقاً للقانون السائد	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة واختيارية وفقاً لحجم المؤسسة	التوقيت المناسب للأداء	4
المستخدمين المقصودين	إدارة المؤسسة	المستفيدين	5

من الجدول نستخلص أهم نقاط الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ونذكر خاصة منها العلاقة التي تربط المؤسسة بالمراجع الداخلي والمراجع الخارجي، بالإضافة إلى هدف كل منهما.

## 2.2 أثر المراجعة الداخلية على المعلومات المالية من خلال لجان المراجعة

تعتبر المراجعة الداخلية الأداة المعتمدة من لجنة المراجعة لتوفير المعلومات حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وبالمقابل لجنة المراجعة هي الهيئة التي تعمل على تدعيم استقلالية المراجعة الداخلية. لذلك نتطرق في هذا المبحث لمهام لجنة المراجعة ومساهمتها في جودة المعلومات المالية وذلك من خلال علاقتها بالمراجعة الداخلية.

### 1.2.2 مهام لجنة المراجعة

ترتب على تزايد حالات الغش الإداري، انخفاض ثقة الجمهور في التقارير المالية وعملية المراجعة، وتحسين جودة تلك التقارير يعتبر أمر ضروري لكل من الإدارة والمراجعين ومستخدمي القوائم المالية بصفة عامة، ويمكن للجنة المراجعة المساهمة بدور فعال في تحقيق ذلك. [59] ص 71

ويمكن تعريف لجنة المراجعة بأنها لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية المالية. ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية، وكذلك التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للمؤسسة، ونتائج المراجعة من قبل المراجع الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الخارجي. [61] ص 193

### 1.1.2.2 العوامل التي ساهمت في تشكيل لجان المراجعة

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في المؤسسات لعدة عوامل نذكر منها: [22] ص 301-303

- أن مسؤولية إعداد التقرير المالي تقع على عاتق إدارة المؤسسة التي تمارس نشاطها في ظل ضغوط قوية من جانب أطراف متعددة من أجل تحسين جودة تلك التقارير.

- وجود اهتمام متزايد بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية وتدعيم موضوعية ومصداقية تلك التقارير.

- أن العديد من المنظمات المهنية أكدت على أهمية دور لجنة المراجعة، حيث أشار تقرير أصدره مجمع المراجعين الداخليين في عام 1993، إلى أهمية دور لجنة المراجعة في تضيق فجوة المصداقية للتقارير المالية.

ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة المراجعة في أي مؤسسة يمثل حماية للمساهمين وأصحاب رؤوس الأموال من حالات الغش والتلاعب و بالتالي تدعيم الثقة في عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية.

وقد ساعدت كثير من العوامل على زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة واتجاه معظم المؤسسات في الخارج نحو تشكيل تلك اللجان من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ومن بينها:

- الفشل المالي للعديد من المؤسسات في الخارج،
- تزايد حالات الغش والتلاعب،
- زيادة رغبة هذه المؤسسات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها و التأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.

### 2.1.2.2 الضوابط الخاصة بتشكيل لجنة المراجعة

يمكن تلخيص الضوابط الخاصة بتشكيل لجنة المراجعة في أي مؤسسة في العناصر التالية: [22] ص 304

#### - التحديد الواضح لسلطات و مسؤوليات اللجنة:

ينبغي تحديد سلطات ومسؤوليات لجنة المراجعة بصورة تفصيلية وواضحة وكتابية، حتى يمكن لهذه اللجنة أن تقوم بأعمالها بكفاءة، وحتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين اللجنة وبين بعض الأجهزة التنفيذية بالمؤسسة.

#### - ضرورة توافر الخبرة والمهارة في أعضاء لجنة المراجعة:

من الأمور المتفق عليها أن أعضاء لجنة المراجعة يجب أن يكونوا من غير التنفيذيين ويتمتعون بالخبرة والمهارة والقدرة على متابعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم.

ومن ناحية أخرى يجب أن يتوافر في أعضاء لجنة المراجعة القدرة على فهم بعض الأمور المحاسبية والمراجعة والإدارة المالية والتي تعرض عليهم، ويجب أن يكونوا على دراية ببعض المفاهيم البسيطة لعملية إعداد التقارير والقوائم المالية، وبالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة على دراية بطبيعة نشاط المؤسسة.

وقد لوحظ في الخارج أن معظم أعضاء لجنة المراجعة هم من أساتذة الجامعات أو السياسيين السابقين الذين لهم خلفية علمية وعملية في مجالات المحاسبة وإدارة الأعمال والإدارة المالية والاقتصاد أو أعضاء مجالس إدارة سابقين أو من رجال القانون أو محاسبين قانونيين.

### - ضرورة تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة:

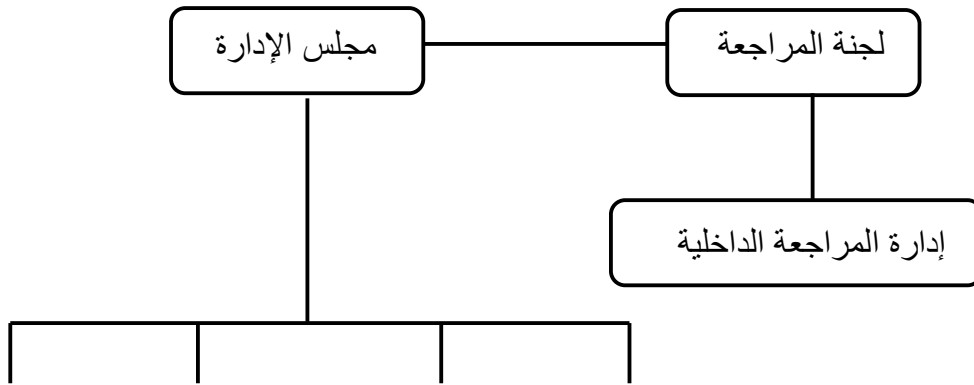
من الضروري تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة بحيث يكفي هذا العدد لتحقيق مزيج من الخبرات و القدرات التي تمكن اللجنة من تحقيق أهدافها، مع مراعاة عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم انخفاض عدد أعضاء اللجنة بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، وقد لوحظ في الخارج أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح بين ثلاثة وخمسة أعضاء.

### - وضع مستقل للجنة المراجعة في الخريطة التنظيمية:

تعتبر لجنة المراجعة بمثابة إحدى اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة و تقدم تقاريرها ونتائج أعمالها لهذا المجلس، و هي عبارة عن حلقة الصلة بين الإدارة التنفيذية و مجلس الإدارة في الأمور التي تدخل في اختصاصها، وقد استقر الرأي على ضرورة عدم قيام أعضاء لجنة المراجعة بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية وذلك لتحقيق الموضوعية و الاستقلال في أداء اللجنة لأعمالها.

وتظهر العلاقة بين لجنة المراجعة و مجلس الإدارة و إدارة المراجعة الداخلية على الصورة التالية:

الشكل رقم (2-3) : العلاقة بين لجنة المراجعة و مجلس الإدارة و إدارة المراجعة الداخلية [61] ص 306



### 3.1.2.2 الأعمال والمهام التي تقوم بها لجنة المراجعة

تتصدر مهام لجنة المراجعة في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، وعلى الوفاء بمسئوليته وتنفيذ مهامه الأساسية خاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم أنظمة الرقابة الداخلية ودعم استقلال المراجعين الداخليين والخارجيين، ويجب أن تتضمن مسؤوليات لجان المراجعة ما يلي [62] بدون صفحة :

- المراجعة الدورية لأعمال المراجعين الداخليين، والإشراف على مدى كفاية الضوابط الداخلية بالمؤسسة وتقديم تقارير عنها إلى مجلس الإدارة.

- مراجعة القوائم المالية للمؤسسة وعمل المراجعين الخارجيين لها، وتقديم تقارير عن مدى كفايتها إلى مجلس الإدارة وإلى الجمعية العامة للمساهمين.

وتجدر بنا الإشارة إلى أن لجنة المراجعة عند قيامها بأداء وظائفها لا بد وأن تأخذ في الاعتبار نوعين من المخاطر وهما: [22] ص ص 307-313

- مخاطر بيئة الرقابة الداخلية والتي تتضمن الظروف والأحداث التي يؤثر على الإدارة والرقابة الإدارية.

- مخاطر بيئة الرقابة الخارجية و التي تتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة الأعمال.

ويمكن تلخيص أهم المهام والأعمال التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يلي:

- في مجال علاقة المؤسسة بمراجع الحسابات الخارجي:

تختص لجنة المراجعة في هذا المجال بترشيح مراجع الحسابات و تقدير أتعابه وإعداد خطاب التكاليف الصادر له، كما تختص في هذا الصدد بدراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها. وتختص لجنة المراجعة بفحص ومراجعة الأسس التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية غير السنوية.

ويترتب على القيام بعملية تعيين أو تغيير مراجع الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه من خلال لجنة المراجعة دعم استقلال المراجع الحسابات ويؤدي ذلك إلى زيادة الثقة في القوائم المالية.

- في مجال دراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

تختص لجنة المراجعة في هذا الصدد بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق فاعليتها والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار و تقديم الاقتراحات الملائمة في هذا الشأن بصورة تؤدي إلى زيادة فاعلية وجودة عملية الرقابة الداخلية.

ويؤدي قيام لجنة المراجعة بهذه المهام إلى جعل عملية تطوير النظم عملية مستمرة بحيث يحقق هذا التطوير انسياب العمل و إلغاء أي تعقيدات في دورة الإجراءات تؤدي إلى بطء تنفيذ المهام المختلفة، وفي نفس الوقت يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة عملية الرقابة الداخلية.

### - في مجال متابعة أعمال إدارة المراجعة الداخلية:

للجنة المراجعة في هذا المجال اهتماما خاصا بالمراجعة الداخلية و تقييم فاعليتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية. وتعتمد لجنة المراجعة في هذا المجال على إدارة المراجعة الداخلية في تقييم فاعلية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية كمصدر للمعلومات عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.

ومن الضروري أن تقوم لجنة المراجعة في هذا المجال بالتنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية المراجعة الداخلية و الخارجية وتحقيق التكامل بينهم.

### 2.2.2 أنشطة لجنة المراجعة التي تساهم في ضمان جودة المعلومات المالية

يمكن للجنة المراجعة المساهمة بدور فعال في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات، عن طريق ممارسة أنشطة معينة والإفصاح عنها ضمن التقارير السنوية، و تتعلق تلك الأنشطة بتدعيم استقلال المراجعين الخارجيين، بفحص نظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية. [59] ص ص 91-106

### 1.2.2.2 تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين

تستطيع لجنة المراجعة المساهمة في تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين، عن طريق ممارسة الأنشطة التالية:

#### - التوصية باختيار المراجعين الخارجيين و تغييرهم و تحديد أتعابهم:

يقتضي تعيين المراجع الخارجي ضمان حقوق المساهمين باعتباره وكيلا عنهم لمزاولة الفحص والتحقق ثم المصادقة على مستويات الأداء من قبل الإدارة الواردة في القوائم المالية الختامية للمؤسسة، وللجنة المراجعة المسؤولية في تعيين المراجع الخارجي وذلك تبعا لدرجة التفاوت في العناصر التالية:

- الخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولفريق عمله؛
- سمعة مكتب المراجعة الخارجي ومستوى تبني الأساليب الحديثة في الفحص من قبله؛
- برنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ودرجة مماثلتها لمستويات الأداء؛
- الأتعاب المتوقعة.

وتأتي هذه المساهمة بتدعيم استقلالية المراجع الخارجي ولتحقيق المبتغيات الأساسية من المراجعة ككل.

### -الموافقة على الخدمات الاستشارية للإدارة و تحديد أتعابها:-

تقوم لجنة المراجعة في حالة احتياج الإدارة للخدمات الاستشارية الأخرى والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشة وتحديد أتعاب هذه الخدمات بما يخدم الهدف منها، دون المساس باستقلالية المراجع الخارجي.

### - فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجعين الخارجيين والإدارة:-

تعتمد لجنة المراجعة إلى فحص القضايا محل الاختلاف بين الإدارة والمراجع الخارجي للتقريب في وجهات النظر حول القضية المعينة.

### 2.2.2.2 فحص نظام الرقابة الداخلية

يوجد اهتمام متزايد بضرورة قيام لجنة المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسات، ويعتبر من أهم مسؤوليات لجنة المراجعة، باعتباره النظام الذي يمثل الخطة التنظيمية والإجراءات والمقاييس الممكنة للوصول إلى المعلومات المالية الصادقة. لذلك وجب التركيز عليه وتأهيله بما يكفل ذلك من خلال التقييم الدوري له. من أجل ذلك جاءت لجنة المراجعة للقيام بتقييم مدى قوة وصلابة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة لتتمكن من تأهيله بما يسمح من القضاء على الإختلالات الناجمة عن المعالجة أو المرتكبة من قبل المستخدمين في المؤسسة.

كما أن العديد من الباحثين أكدوا على أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة لجان المراجعة، والتأكد من أنها توفر الوقاية الضرورية لإعداد القوائم المالية، حيث تعتبر أحد العوامل الهامة في بيئة الرقابة.

وللوفاء بمسئولية لجنة المراجعة تجاه نظام الرقابة الداخلية، فإنه يجب عليها:

- فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، ودراسة تقييم كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين لنقاط الضعف الهامة فيه.
- مناقشة وتقييم خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف الهامة.
- التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة وقواعد السلوك بها.

### 3.2.2.2: فحص التقارير المالية

رغم أنه يوجد اتفاق بين الباحثين على أهمية دور المراجعة في فحص التقارير المالية للمؤسسات، إلا أنه لا يوجد اتفاق بينهم على أبعاد وحدود هذا الدور. حيث يرى بعض الباحثين أنه يجب على لجنة المراجعة أن تفحص القوائم المالية السنوية، والمعلومات الخاصة بالفترة، مع التركيز بصفة خاصة على ما يلي:



- 1- السياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة.
- 2- أسباب التغيرات الهامة في الأرقام و النسب المالية.
- 3- البنود غير العادية.
- 4- تأثير و أسباب التسويات الهامة.
- 5- تقديرات الإدارة.
- 6- جوانب عدم الاتفاق بين المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وتلك التي تتضمنها التقارير الأخرى مثل التقرير السنوي للإدارة، و التقارير المقدمة للجهات الأخرى.
- 7- جوانب عدم الاتفاق بين المراجع والإدارة.
- 8- كفاية الإفصاح.

### 3.2.2 علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية

تعتمد لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية على درجة التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، وسنتناول في هذا المطلب أهمية المراجعة الداخلية في تدعيم مهمة لجنة المراجعة التي تهدف إلى تحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين. [10] ص 170

### 1.3.2.2 مسؤولية لجنة المراجعة على المراجعة الداخلية

هناك اتجاه متزايد في كثير من المؤسسات نحو إنشاء ما يطلق عليه لجنة المراجعة وتتكون هذه الأخيرة من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين وذلك بغرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية مما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة. وكلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقدير. [17] ص 82

بالإضافة لذلك فإن لجان المراجعة لها مسؤولية إشرافية واسعة عن المراجعة الداخلية وعمليات التقرير المالي، تتضمن الآتي [27] ص 198 :

#### - فحص لائحة المراجعة الداخلية والموافقة عليها:

تتضمن لائحة المراجعة الداخلية معلومات تتعلق بأهداف و سلطات و مسؤوليات و تقارير إدارة المراجعة الداخلية، و تتم الموافقة عليها بواسطة إدارة المؤسسة. ويجب على لجنة المراجعة أن تفحص تلك اللائحة وتوافق عليها، بالإضافة إلى التأكد من أنه لا تقدم تقارير المراجعة الداخلية إلى المسؤولين عن تنفيذ أنشطة يتم مراجعتها.

### - فحص خطة المراجعة الداخلية والموافقة عليها:

يجب على لجنة المراجعة فحص خطة المراجعة الداخلية والموافقة عليها، والتأكد من أنها متماشية مع لائحة المراجعة الداخلية وأهداف المؤسسة، وأنها قد أخذت في الاعتبار كل المخاطر الداخلية والخارجية.

### - فحص نتائج المراجعة الداخلية:

يجب على لجنة المراجعة فحص نتائج التي يتضمنها تقرير مدير إدارة المراجعة الداخلية، التي قد يكون لها تأثير هام على المؤسسة. وهي بصفة عامة قد تتعلق بالأخطاء، والمخالفات، والتصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة وقواعد السلوك بها.

### - التأكد من جودة المراجعة الداخلية:

يجب على لجنة المراجعة التأكد من جودة المراجعة الداخلية، و أنها تتم وفقا لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، و بالتالي يجب عليها أن تفحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين، ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم. ويمكن للجنة المراجعة الحصول على معلومات من المراجعين الخارجيين بخصوص ذلك.

### - تدعيم استقلال المراجعين الداخليين:

يجب أن تكون لجنة المراجعة مسؤولة على توظيف، ترقية، ومكافأة رئيس قسم المراجعة الداخلية، ويجب أن يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة. [63] ص 106

فبالإضافة إلى أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية من الناحية التنظيمية لجنة المراجعة تساعد على تأدية مهامها باستقلالية وموضوعية، فإن للجنة المراجعة دور فعال في تدعيم استقلال المراجعين الداخليين، وتحسين جودة التقارير المالية عن طريق الاتصال المباشر وغير المقيد لمدير إدارة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة.

كما يجب على لجنة المراجعة التأكد من إجراء التنسيق الملائم بين عمل كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

### 2.3.2.2 تعزيز المراجعة الداخلية لفعالية لجان المراجعة

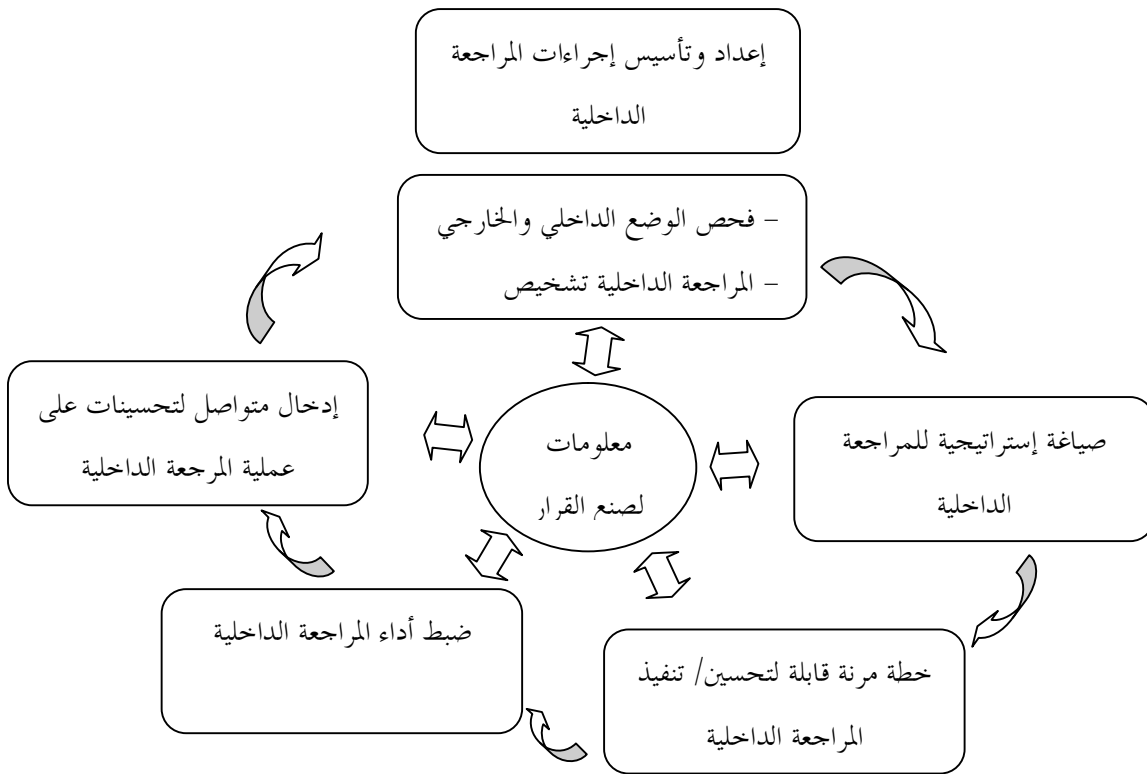
ترغب لجنة المراجعة في الحصول على تأكيدات بأن المخاطر قد تم دراستها على نحو ملائم، وأن ضوابط الرقابة الداخلية تعمل بفعالية وأن العمليات يتم تشغيلها لتحقيق أهداف التقرير المالي. وتمثل

خدمات التأكد خدمات مهنية وموضوعية من شأنها تحسين جودة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

[64] ص 464

وتعتبر إدارة المراجعة الداخلية أحد المصادر الأساسية التي تتحصل عليها لجنة المراجعة والتي تساعد على تنفيذ أنشطتها بفاعلية، حيث يمكن تقديم دور المراجعة الداخلية لتعزيز فعالية لجان المراجعة من خلال المعلومات التي تقدمها لإتخاذ القرارات داخل المؤسسة وفقا للشكل التالي:

شكل رقم (2-4): دور عملية المراجعة [65] ص



من خلال الشكل تبدأ عملية مراجعة بإعطاء نظرة حول موضوع المهمة لتشخيص الجوانب المحيطة بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم، ومن ثم يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية المراجعة، لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك، بحيث يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة والقابلية للتحسين، ليبدأ المراجع بتنفيذ خطة أو برنامج عمله، مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المسئول على مديرية المراجعة الداخلية وهذا بالاعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة، مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص.

ففي كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته مع تقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج بذلك معلومات مؤهلة تساهم في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية.

وتتمثل أحد الأدوار التي يلعبها المراجع الداخلي في مساعدة لجنة المراجعة في الوفاء بمسؤوليات الإشراف الخاصة بها، ويمكن للمراجعين الداخليين بخلاف تقارير المراجعة العادية تدعيم لجنة المراجعة بثلاث طرق رئيسية هي: [64] ص 477-478

- المساعدة العامة التي تتمثل في تسهيل تدفق المعلومات إلى لجنة المراجعة والذي يتضمن تحليل شامل للمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ونزاهة نظام التقرير المالي، بالإضافة إلى أداء مهام أو فحوصات خاصة تطلب عن طريق لجنة المراجعة.

- المساعدة في التقرير المالي من أجل تدعيم لجنة المراجعة في تقييمها لجودة التقرير المالي

- تقييم فعالية إدارة المخاطر المرتبطة بالوظائف المساعدة أو التابعة بالمؤسسة، وتوفير كل المعلومات إلى لجنة المراجعة لتسهيل متابعتها للمخاطر المالية ومخاطر الأعمال الرئيسية. فخبرة المراجعة الداخلية بالمؤسسة هي ذات قيمة للجنة المراجعة.

### 3.2 مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة

بعد الأحداث الاقتصادية التي تطرقنا إليها في مقدمة هذا الفصل، وفي أعقاب صدور القوانين التي ألقت بمسؤولية تحقيق الشفافية على عدة أطراف هي المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة والإدارة، أظهر هذا الاتجاه بوضوح أهمية حوكمة المؤسسات.

ومع تطور دور وظيفة المراجعة الداخلية، تغيرت العلاقات بأطراف الحوكمة وأدت إلى البحث عن الكيفية التي يمكن أن تتفاعل بها هذه الوظيفة مع كل من لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، والمراجع الخارجي بغرض تحسين جودة حوكمة المؤسسات. وذلك ما نسعى إليه من خلال هذا المبحث.

#### 1.3.2 الإطار النظري لحوكمة المؤسسة

في إطار الإصلاحات الاقتصادية يأتي مصطلح حوكمة المؤسسات في مقدمة المواضيع التي نالت اهتمام كبير من أجل منع عمليات الفساد، وأصبح من أهم المؤشرات للتأكد على الصحة المالية للمؤسسة، وكانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات (Cadbury) في ديسمبر 1992 تقريرها المشكل من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات.

### 1.1.3.2 طبيعة ومفهوم حوكمة المؤسسات

مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة لعبارة "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة"، ويأتي هذا المصطلح الجديد ليركز على الشفافية في معاملات المؤسسات، العمليات المحاسبية والقوائم المالية. [64]ص136

تم تعريفها من طرف لجنة الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها، ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة وتحقيق المسؤولية، النزاهة والشفافية. [66]ص447

كما عرفت قواعد الحوكمة على أنها مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة المؤسسات لتعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين وتنظم قواعد إدارة المؤسسات والعلاقات التعاقدية بين المتعاملين مع المؤسسة خاصة علاقة المدير والوكيل أو الإدارة والمساهمين بهدف ضمان توفير الشفافية في المعلومات ورفع كفاءة الممارسات وتعزيز المصداقية والثقة للتعاملات التجارية. [60]ص183

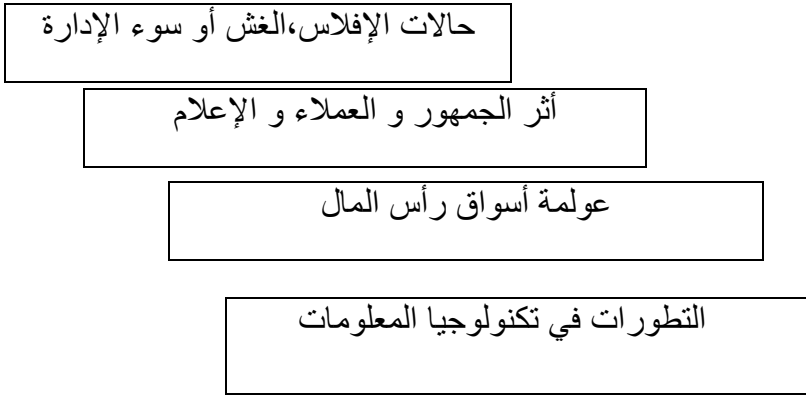
ويلاحظ مما سبق أن مفهوم حوكمة المؤسسات يركز على موضوع الرقابة على المؤسسات وتصرفات القائمين عليها وتحديد مسؤولياتهم، ويؤكد على أهمية مشاركة الأطراف الأخرى ذات العلاقة كالمساهمين والموظفين والدائنين وغيرهم وتعزيز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية.

### 2.1.3.2 أسباب الاهتمام بحوكمة المؤسسات

ان التوسع الكبير الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية اقتضى أن توكل إدارتها إلى مديرين محترفين، وهذا ما انجر عنه مشكلة علاقات الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في المؤسسة. وأدى ذلك لنشأة مفهوم الحوكمة، ولقد نال موضوع حوكمة المؤسسات اهتمامات الكثير من الباحثين في الفكر المحاسبي، ولعل أهم أسباب الاهتمام بحوكمة المؤسسات، الانهيارات وفضائح الفساد المالية التي حدثت في العديد من الدول ومن أهمها التي أصابت كبرى المؤسسات الأمريكية في مقدمتها "انرون للطاقة" ومؤسسة "وورد كوم للاتصالات". والتي أدت بالعديد من دول العالم إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والإداري بالمؤسسات [67]ص31.

وبصفة عامة، يدور نظام ممارسة سلطة الإدارة كله حول أربعة مبادئ تتمثل في النزاهة، والقابلية للمحاسبة، والمسؤولية، والشفافية، ويمكن تقديم أربع أسباب للمناقشة الحالية لحوكمة المؤسسات على الشكل التالي: [64]ص149

الشكل رقم (2-5) : أسباب المناقشات الحالية لحوكمة المؤسسات [64] ص 149



من خلال الشكل، نلاحظ أن حالات الإفلاس خاصة منها غير المتوقعة والغش وسوء الإدارة، تعتبر من الأسباب الرئيسية التي دفعت التطور نحو حوكمة المؤسسات.

بينما لخصت بعض الدراسات السابقة أهم الأسباب والدوافع التي تؤكد ضرورة تبني مفهوم حوكمة المؤسسات في البنود التالية: [60] ص 184

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء

- تحسين الكفاءة الاقتصادية

- إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله أهداف المؤسسة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء

- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة في أداء المؤسسات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة المؤسسة وممثلوا المساهمون في الجمعية العامة للمؤسسة.

- عدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه.

- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.

- تمكين المؤسسات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.

- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء المؤسسات

### 3.1.3.2 ممارسات حوكمة المؤسسات

تصف الحوكمة دور الشخص أو الأشخاص التي تتحمل مسؤولية الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمؤسسة، [68] ص 25 والتطبيق السليم لنظام حوكمة المؤسسات يتطلب عوامل داخلية تتمثل في مجلس الإدارة والأطراف المعنية وعوامل خارجية تتضمن القوانين والنظم والشفافية... الخ. [69] ص 3

ويمكن تقديم العناصر الأربعة لتحديث الحوكمة كالاتي: [64] ص 159

#### - الإدارة :

تعد أهم عناصر الحوكمة في المؤسسة و تشمل الإستراتيجية والأهداف التي تتحقق من خلال المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا وإعطائهم حق المشاركة في تعيين المديرين وأيضاً في اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى قدرتهم على القيام بالمراجعة الفعالة من خلال وجود لجان في هيكل التنظيم كوجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مستقل.

#### - الإشراف:

أدى الجدل العالمي إلى رؤية متفق عليها بأن حوكمة المؤسسة الجيدة تتطلب وجود نظام إشراف حيادي ومتابعة نشطة للإدارة، والتي تتحقق من خلال ممارسة العمل بعناية ومسئولية والترفع عن المصالح الشخصية، وذلك بوضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء لجنة الإدارة.

#### - الرقابة الداخلية :

عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول انجاز أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية وفاعلية كفاءة العمليات والإلتزام بالقوانين واللوائح المطبقة. [68] ص 27

كما تطرقت العديد من اللجان مثل لجنة ترادوي ولجنة كادبوري لضرورة فحص فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية، وتضمن أيضا القسم رقم 404 من قانون ساربان أوكسلي التأكيد على أن يتضمن التقرير السنوي للمؤسسة تقرير للإدارة عن تقييم لفاعلية الرقابة الداخلية.

#### - الشفافية:

يتطلب أن القوائم المالية تتضمن معلومات يمكن الاعتماد عليها، تتسم بالكفاية والملائمة عند اتخاذ القرارات والتي تتحقق من خلال الإفصاح العادل عن الأهداف المالية بدقة وفي الوقت المناسب، مع

تطبيق معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية، بالإضافة إلى إقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي.

و تسعى قواعد الحوكمة الى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيص أهمها فيما يلي [70] ص16:

- مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمائتها،
- حماية حقوق ومصالح العاملين في المؤسسات بكافة فئاتهم،
- تحقيق الشفافية في جميع أعمال المؤسسات،
- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة،
- الالتزام بأحكام القوانين و التشريعات النافذة،
- العمل على تأكيد مراجعة الأداء لكافة فعاليات المؤسسات بما فيها الأداء المالي من خلال لجان مراجعة خارجيين و مستقلين عن الإدارة التنفيذية.

### 2.3.2 دور لجنة المراجعة في حوكمة المؤسسات

هناك اتفاقاً كاملاً الآن على أن أفضل ممارسة لمفهوم الرقابة على المؤسسات، ينصب على دور لجنة المراجعة لكونها النقطة المركزية في تطوير التقارير المالية، فهي تقوم بمراقبة الإدارة، المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ضمن جهودها لحماية مصالح المساهمين ومساهمتها في التخفيف من مشكلة المعلومات المتماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة، وينظر لها على أنها من أهم مؤشرات الرقابة الفعالة [60] ص196.

### 1.2.3.2. مسؤوليات لجنة المراجعة

يجب على لجنة المراجعة إعداد تقرير سنوي يقدم إلى مجلس الإدارة، يتضمن معلومات تفصيلية عن تشكيل واجتماعات ومسؤوليات وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة، وللجنة المراجعة أدوار هامة في الإشراف، يمكن تحديدها كما يلي: [64] ص198

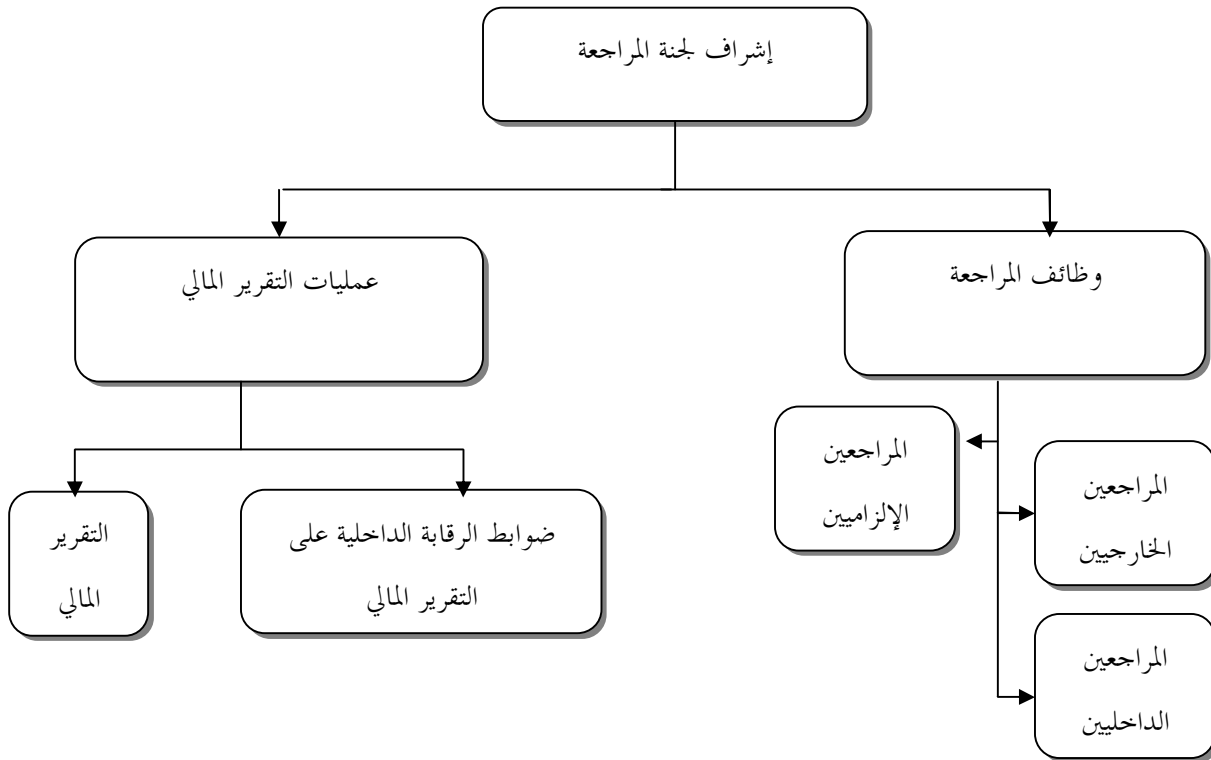
- يجب أن تعلم لجان بكافة الاختيارات المحاسبية الهامة التي قامت الإدارة بتبنيها
- يجب على لجان المراجعة أن تعلم بكافة التغيرات الهامة في النظم المحاسبية وضوابط الرقابة الداخلية
- يجب أن يكون للجان المراجعة السلطة في تعيين وعزل المراجع الخارجي، كما يجب أن تقوم بفحص خطة ونتائج المراجعة.
- يجب أن تتقابل دورياً مع المراجع الداخلي و الخارجي
- تقوم لجنة المراجعة باستلام كافة تقارير المراجعة.



كما يجب أن تتضمن لجان المراجعة الدورية لأعمال المراجعين الداخليين، والإشراف على مدى كفاية الضوابط الداخلية بالمؤسسة وتقديم تقارير عنها إلى مجلس الإدارة، بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة وتقديم تقارير عن مدى كفايتها إلى مجلس الإدارة (وإلى الجمعية العامة للمساهمين). [71] بدون صفحة

ويمكن تقديم نظرة عامة على مسؤوليات لجنة المراجعة في الشكل التالي:

شكل رقم (2-6) : المسؤوليات الإشرافية للجنة المراجعة الداخلية [64] ص 199

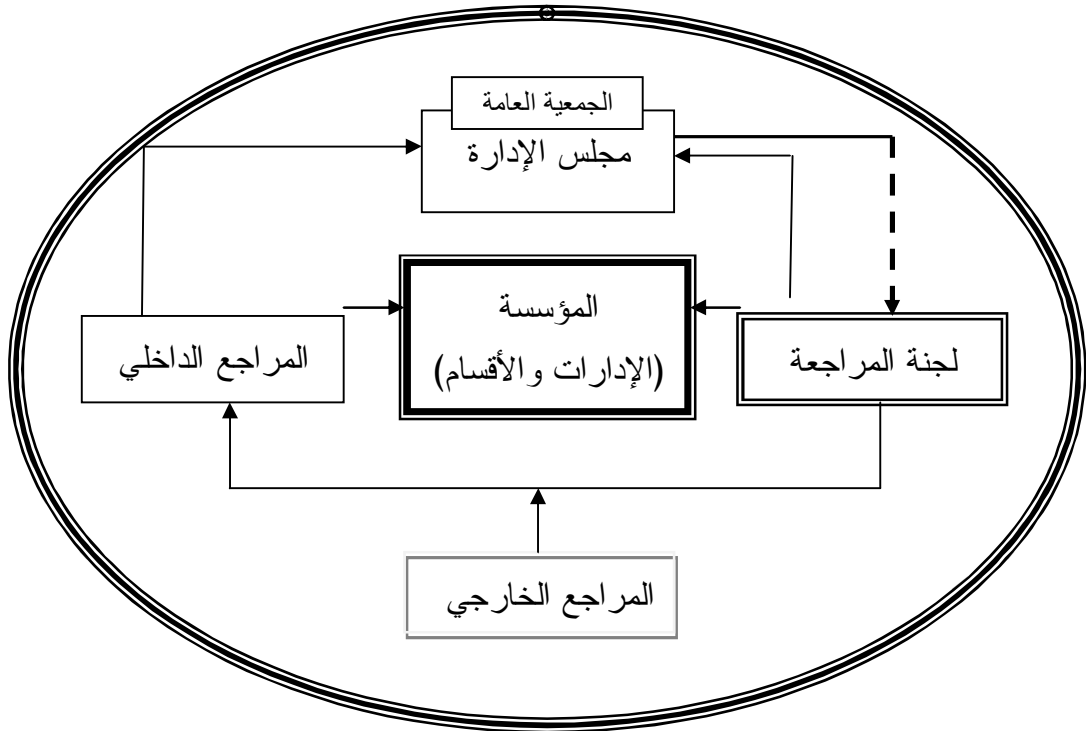


من خلال الشكل تقوم لجان المراجعة بالإشراف على جميع وظائف المراجعة من أجل عمليات التقرير المالي، ويعتبر تقرير لجنة المراجعة الذي يتضمن الإفصاح عن تشكيل واجتماعات ومسؤوليات وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة، بمثابة إقرار بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة ملائمة. كما أن نشر ذلك التقرير ضمن التقارير السنوية المقدمة للمساهمين يمكن أن يساهم في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات.

### 2.2.3.2 علاقة لجان المراجعة بحوكمة المؤسسات

لمعرفة علاقة لجان المراجعة بحوكمة المؤسسات، لا بد من التعرف على الآليات التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات على أرض الواقع، ويأتي في مقدمة هذه الآليات مجلس الإدارة، المراجع الداخلي والمراجع الخارجي. كما أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد أحد المسؤوليات الرئيسية المناطة بمجلس الإدارة، ويأتي دور لجنة المراجعة في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف المؤسسة. [60] ص 195 ويمكن تقديم علاقة لجنة المراجعة بالمؤسسة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-7) العلاقة بين لجنة المراجعة بالمؤسسة والأجهزة الرقابية الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة [60] ص 195



ومن الشكل يتضح أن لجنة المراجعة تعد من أهم أدوات الرقابة في المؤسسات المساهمة، كما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة المؤسسات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي و الخارجي.

### 3.2.3.2 محتويات تقرير لجنة المراجعة

في معظم المؤسسات، تعتبر الرقابة مسؤولية جماعية لجهة حاكمة، مثل مجلس الإدارة أو المجلس الإشرافي أو الشركاء أو المالكون أو لجنة إدارية أو مجلس حاكمين أو أمناء أو أشخاص مماثلين، فقد

تقع على عاتق مجموعة فرعية مثل لجنة المراجعة القيام بمهام محددة لمساعدة الجهة الحاكمة في أداء مسؤولياتها. [68] ص 229

يجب أن يركز تقرير لجنة المراجعة على مجالات اهتمام مجلس الإدارة، ويمكن تقديم أهم البنود المتعلقة بنشاط اللجنة والتي تساهم في تحسين جودة التقارير المالية فيما يلي: [59] ص 90

- تقديم عدد أعضاء اللجنة و عدد الاجتماعات للجنة
- مناقشة نطاق كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
- فحص نظم الرقابة الداخلية
- فحص التقارير الربع سنوية والقوائم المالية
- المشاركة في تعيين المراجع الخارجي
- فحص أداء المراجعين الداخليين
- فحص خطة و تقرير المراجعة الخارجية

### 3.3.2 المراجعة الداخلية والحوكمة

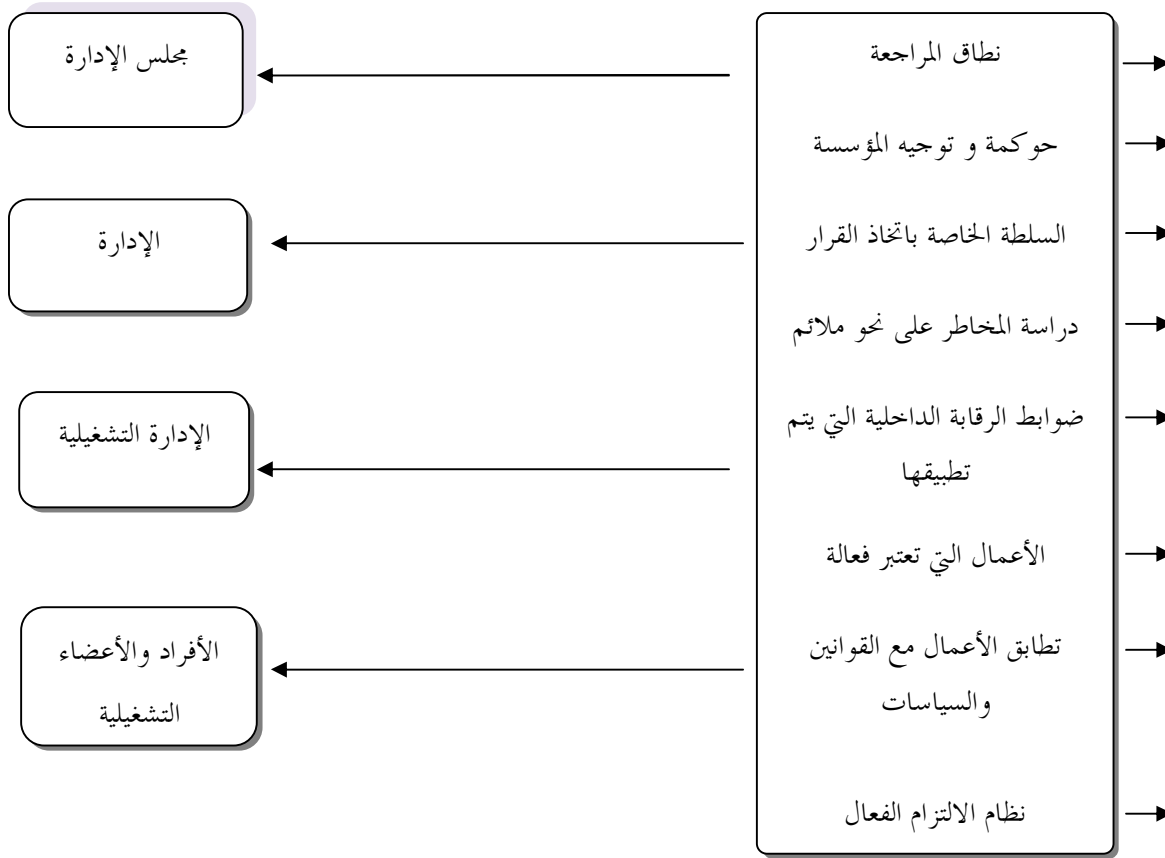
يتضمن التعريف الحديث الذي أصدره معهد المراجعين الداخليين مفهوم جديد لوظيفة المراجعة الداخلية اشتمل تقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية، ذلك ما يؤكد وجود ارتباط وثيق بين المراجعة الداخلية وحوكمة المؤسسات.

ومن النقاىص التي نلاحظها في أغلبية المؤسسات الجزائرية هي عدم إرساء القرارات من خلال المعلومات الموجودة في الواقع، حيث أغلبية المسيرين تتخذ قرارات بناء عن معرفتهم وتصورهم وهذا ما يجعل المؤسسة تتعرض أحيانا لمخاطر وصعوبات، ولذلك تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من بين الوسائل التي تهدف إلى تقديم معلومات دقيقة، ملائمة و مكتملة لمتخذ القرار [42] ص 05.

### 1.3.3.2 أهمية المراجعة الداخلية في النشاط الإداري

تعتبر عملية الرقابة بأدواتها المختلفة ونذكر خاصة منها المراجعة الداخلية، من بين الأساليب التي تهدف إلى التحقق من أن ما تم التخطيط له من أهداف ونتائج قد تحقق بالشكل الملائم والمناسب في إطار الالتزام بالقواعد والمعايير التي تعمل في نطاقها المؤسسة، لتلبية الاحتياجات المختلفة للأطراف المتعددة ذات العلاقة بالمؤسسة من بيانات ومعلومات وتقارير مالية، ومن أهم هذه الأطراف الإدارة والعاملين داخل المؤسسة.

الشكل (8-2) دور المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات [64]ص470



و يتمثل النشاط الإداري في العناصر التالية [64] ص 18 :

- التخطيط : والذي يتضمن تحديد الأهداف الرئيسية للمؤسسة ووضع السياسات والإجراءات لتحقيقها، وهذا النشاط مهم لعملية المراجعة.

- التنظيم و التوجيه : هو العنصر الرئيسي الثاني من عناصر النشاط الإداري، ويتضمن تصميم الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات المختلفة لكل مستوى إداري.

- الرقابة والتقييم : تمثل الرقابة والتقييم عنصر هام في النشاط الإداري ويتم عن طريق نظم الرقابة والمراجعة الداخلية للتأكد من تنفيذ الأعمال بما يتفق والتعليمات والإجراءات المختلفة

يتبين لنا مما سبق مدى أهمية الرقابة باعتبارها أحد أهم عناصر النشاط الإداري في المؤسسة، لذلك اتسع مجال عمل المراجعة الداخلية إلى التأكيد والاستشارات، وتزايد اعتراف الإدارة العليا بمختلف المؤسسات بأهميتها في تحقيق أنشطة الحماية والدقة والكفاءة والالتزام فضلاً عن دورها الحديث في تعظيم القيمة الاقتصادية لمؤسسة.

وبالتالي أصبح للمراجعة الداخلية دعم لحوكمة المؤسسات، ويمكن التدليل على ذلك من خلال المحاور الأساسية لمفهوم المراجعة الداخلية بثوبها الجديد والتي تتلخص في الآتي: [25] ص ص

### 13-11

- أنها نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية في المؤسسة، لها تبعية مباشرة إلى مجلس الإدارة وتحت إشراف لجنة المراجعة، كما أنه يقوم بعرض تقاريره على هذا المجلس وأيضاً على الملاك عند الضرورة.

- أنها نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية من خلال أشخاص مهنيين ذو خبرة ومهارة عالية سواء من داخل أو خارج المؤسسة، ولا شك في أن السماح للأطراف الخارجية بتقديم المراجعة الداخلية يؤكد على دعم جودة هذه الخدمات من ناحية، كما يدعم من موثوقية المعلومات المالية وغير المالية و إرساء قواعد الشفافية المقبولة.

- الالتزام من قبل المراجعين الداخليين بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية.

- توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، وبذلك تتخطى المهام التقليدية وتدخل مجال إدارة وتقييم المخاطر ودعم نظام حوكمة المؤسسات.

- تأكيد جودة تقرير المراجع الداخلي من خلال الإشارة إلى أن أنشطة المراجع الداخلية قد تمت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الدولية.

- تطبيق دليل أخلاقيات المراجعة على كل الأطراف والوحدات التي تزود بخدمات المراجعة الداخلية وذلك لدعم الثقافة الأخلاقية لمهنة المراجعة الداخلية.

- المطالبة الدولية بقيام المراجعين الداخليين بمراجعة العمليات ونظم الرقابة، والأداء المستهدف والمعلومات المالية وغير المالية وأمن المعلومات، بالإضافة إلى التقارير عن البيئة والجودة والاستراتيجيات والهياكل... أي كل موضوع له صلة من قريب أو بعيد بالمؤسسة.

### 2.3.3.2 دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر

إن إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة تمثل المفاهيم التي تم إقرارها والتأكيد عليها بشكل جيد في أدبيات المراجعة، وتمثل إدارة المخاطر نقطة البداية لكافة عمليات المراجعة [64] ص 467. ويتطرق القسم الثاني من التعريف الحديث للمراجعة الداخلية، المقدم من طرف معهد المراجعين الداخليين، إلى أن المراجعة الداخلية تساهم في نظام الحوكمة للمؤسسة من خلال تقييمها للمخاطر وتقديم الاقتراحات

الملائمة لتفعيل الحوكمة. [41] ص 151 يبدأ هذا الدور من أول خطوة والتي تتمثل في تشخيص الخطر والكشف عليه ويزيد حسب عاملين أساسيين هما درجة احتمال وقوع هذا الخطر ودرجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه، فإذا كان هناك احتمال قوي لوقوعه مع أثر بالغ يمكن أن يخلفه فإن دور المراجعة الداخلية يكون كبيرا وهذا من خلال تكثيف - التفصيل والتركيز - مهمة المراجعة.

وتعتبر المراجعة الداخلية وظيفة في خدمة الإدارة خاصة منها المديرية العامة، تابعة لأعلى مستوى لضمان استقلاليتها وتخص جميع نشاطات المؤسسة ولها أربعة مهام أساسية تساعد في إدارة المخاطر: [66] ص 101

#### المهمة الأولى:

كشف المخاطر الداخلية و الخارجية خاصة منها المخاطر الإستراتيجية والسياسية المحيطة بالمؤسسة.

#### المهمة الثانية:

تحديد خريطة المخاطر المكتشفة في المهمة الأولى، تسمح بنميتها وتقديرها من طرف المراجعة الداخلية.

#### المهمة الثالثة:

تقديم الاقتراحات لتفادي المخاطر أو التقليل منها وذلك بوضع نظام وقائي في المؤسسة.

#### المهمة الرابعة:

توعية وتكوين المسيرين ومساعدتهم في إدارة المخاطر من خلال المعلومات التي يمكن تقديمها لوظيفة المراجعة الداخلية.

ومن خلال هذه المهام، نلاحظ التكامل بين المراجعة الداخلية و إدارة المخاطر، إلا أنه تبقى الأهداف الأولية للمراجعة الداخلية هي تقييم نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تقييم نظام إدارة المخاطر. [66]

### 3.3.3.2 علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بباقي أطراف حوكمة المؤسسات

تعتبر المراجعة الداخلية مهنة فريدة تركز على الحوكمة والمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية، لتزويد الإدارة وباقي أطراف الحوكمة بالمعلومات عن ضوابط الرقابة الداخلية وفعالية العمليات، وتوجد لتحسين الأعمال والقيمة المضافة، مما يجعلها ملائمة بشكل فريد لتقديم النصح والإرشاد للإدارة التي تهدف بدورها إلى تحسين الكفاءة والفعالية [64] ص 460.

وبتوسيع متطلبات الحوكمة بالنسبة لكل من لجنة المراجعة، المراجع الخارجي، الإدارة العليا ومجلس الإدارة يقتضي ذلك أيضا توسيع دور المراجعة الداخلية باعتبارها طرفا رابعا في حوكمة المؤسسات [73] ص 03.

ويؤكد المعيار رقم 2130 على مهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الحوكمة في المؤسسات، ويحدد ما هو منتظر من نشاطها في تحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي : [41]ص151

- ترقية القيم المطابقة للأهداف المحددة والمتفق عليها داخل المؤسسة وذلك من خلال:

- تقويم نوعية الأداء المنفذ في كل المستويات
- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها .
- رفع الكفاية الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها .
- التحقق من الحفاظ على قيم المؤسسة عن طريق تحديد العمليات والبرامج التي يجب

مراجعتها

- ضمان الفعالية في تسيير الكفاءات.

- توفير المعلومات الملائمة لكل أطراف الحوكمة لضمان التنسيق بين كل النشاطات.

ويمكن تقديم أنشطة المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة لجميع أطراف الحوكمة في المؤسسة على

النحو التالي:[64]ص490

- تحليل المخاطر :

أصبح للمراجع الداخلي اهتمامين، يركز الأول في تحديد الأولويات من خلال تحليل المخاطر، أما الثاني فإن الإدارة تحتاج أن تكون عمليات تحليل المخاطر كافية لإدارة المخاطر بفعالية

- إمكانية الاعتماد على المعلومات:

تحتاج المؤسسات إلى معلومات دقيقة وذات مصداقية، كمل يجب توفيرها في التوقيت المناسب من أجل اتخاذ قرارات فعالة، علاوة على أنها مطلب أساسي لعرض القوائم المالية للمؤسسة، وذلك ما يهدف إليه المراجع الداخلي من خلال استخدامه الآليات لأداء عمليات الفحص الدورية لأمن المعلومات وضوابط الرقابة الداخلية.

- فعالية نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية عملية يتم تأسيسها عن هيكل حوكمة المؤسسة للتعامل مع المخاطر لتحقيق أهدافها، ولذلك تحتاج الإدارة إلى وظيفة المراجعة الداخلية من أجل التقييم الموضوعي لجميع عمليات الرقابة والتأكد من الإلتزام بسياسات وإجراءات المؤسسة بما في ذلك من توافق مع المتطلبات التنظيمية.

## خلاصة الفصل

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من بين الوسائل التي تهدف إلى تقديم معلومات دقيقة، ملائمة و مكتملة لمتخذي القرار، وبالتالي تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما داخل المؤسسة فتعمل على مساعدتها في التحكم الداخلي للعمليات وتحسينها، بحيث تساعد على تقديم معلومة ذات مواصفات كاملة وكافية، ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية، ويمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة.

وذلك ما يساعد المؤسسات على إرساء القرارات من خلال المعلومات الموجودة في الواقع لتفادي المخاطر والصعوبات، وفي هذا الاتجاه تطور دور المراجعة الداخلية وأصبحت الأداة التي تعتمد عليها لجنة المراجعة لتوفير المعلومات، ولتقديم المساعدة والخدمات الاستشارية لتنفيذ إستراتيجية الإدارة العامة .

وبالتالي أصبحت النقطة المشتركة التي تهدف إليها المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة والإدارة هي تحسين جودة المعلومات المالية قصد تفعيل حوكمة المؤسسات.



## الفصل 3 الدراسة الميدانية

### 1.3 تقديم عام لمجمع سونلغاز

سونلغاز هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر قنوات. وقد لعبت سونلغاز على الدوام دورا راجحا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، وساهمت في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية لترقى إلى مستوى برامج الإنجاز الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز التي سمحت برفع نسبة التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97% ونسبة توغل الغاز إلى ما يفوق 43%. [73] بدون صفحة

وظموح سونلغاز هو أن تغدو مؤسسة تنافسية لكي تقوى على مواجهة المنافسة التي تلوح ملامحها في الأفق، وأن تكون في الأمد المنظور من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط. إنه طموح إنشاء مجمع صناعي متين ودائم الحضور يسعى جاهدا لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للأمة قوي بمقوماته الذاتية في حسن الإدارة والتسيير وقوي كذلك بالشيم الأخلاقية التي يتحلّى بها أجراءه ومسيره.

### 1.1.3.1 النشأة التاريخية لمجمع سونلغاز

عرفت مؤسسة سونلغاز عدة تطورات منذ نشأتها و يمكن تلخيص أهم الفترات التي ميزت تاريخ سونلغاز عبر ثلاثة مراحل: [74] ص 25

#### 1.1.1.3 المرحلة ما قبل تأميم المؤسسة عام 1969

يمكن تقسيم هذه المرحلة إلى فترتين:

##### 1.1.1.1.3 إنشاء مؤسسة " كهرباء وغاز الجزائر EGA " عام 1947

نشأت المؤسسة العمومية الوطنية "كهرباء وغاز الجزائر" في 5 جوان 1947، ورمزها المختصر EGA\*. في ذلك الوقت، كانت هناك ستة عشر (16) مؤسسة تتقاسم التنازلات عن الكهرباء في الجزائر، تم تحويلها إلى مؤسسة "كهرباء وغاز الجزائر" بمرسوم مؤرخ في 16 أوت 1947.

\* Electricité et Gaz d'Algérie

### 2.1.1.1.3 الفترة الممتدة ما بين 1962 و 1969

عند الاستقلال، كان على سونلغاز التي كانت تسمى : كهرباء وغاز الجزائر، أن تواجه الهجرة الجماعية للإطارات الفرنسية. فكان من الضروري ضمان الاستخلاف والمساهمة بذلك في امتلاك التحكم الذي يعتبر أداة أساسية لتحقيق السيادة الوطنية. بالتوازي مع التزام ضمان استمرار الخدمة، تمثلت الأعمال الأكثر استعجالاً خلال هذه المرحلة الانتقالية، في استرجاع قائمة المشتركين، وإعادة تكوين مخططات المنشآت والشبكات، والإسراع في التوظيف والتكوين في جميع المجالات، مع إعطاء الأولوية للوظيفة التقنية وكذا العودة بمستوى استهلاك الطاقة إلى ما كان عليه في 1962

### 2.1.1.3 المرحلة الثانية ما بين 1969 إلى 2002

لقد تم إنشاء مؤسسة سونلغاز وفقاً للأمر رقم 69 – 59، المؤرخ في 28 جويلية 1969<sup>1</sup> بدون صفحة ، المتضمن حل مؤسسة "كهرباء وغاز الجزائر EGA وإنشاء المؤسسة الجديدة المتمثلة في الشركة الوطنية للكهرباء والغاز سونلغاز.

و فقد عرفت سونلغاز إعادة هيكلة أولى في 1983. أدت هذه الأخيرة إلى ميلاد خمس (05)

مؤسسات أشغال متخصصة وكذا مؤسسة أخرى للتصنيع هي [76] بدون صفحة :

- **كهريف** للكهربة - **كهركيب** للهياكل والمنشآت الكهربائية - **كاناغاز** لإنجاز شبكات الغاز
- **إينيرغا** للهندسة المدنية - **التركيب** للتركيب الصناعي - **AMC** لصناعة العدادات وأجهزة القياس

وبفضل هذه المؤسسات صارت سونلغاز تتوفر حالياً على تجهيزات كهربائية وغازية تستجيب لحاجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

تغيرت الطبيعة القانونية لسونلغاز لتصبح مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC)\* ، طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 91 – 475 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991، المتضمن تحويل الطبيعة القانونية للشركة الوطنية للكهرباء والغاز، وذلك للسماح لهذه المؤسسة بلعب دور محرك في تطوير الاقتصاد الوطني.

في سنة 1998، ولتتأقلم مع الظرف الاقتصادي السائد آنذاك والمبني على قوانين المنافسة والقدرة التنافسية الجديدة، أدت هذه الظروف إلى إنشاء مؤسسات جديدة مستقلة من الناحية القانونية عن سونلغاز، مكلفة بميادين النشاطات المحيطة ويتعلق الأمر بما يلي :

\* EPIC : Entreprise Publique à caractère Industriel et Commercial

- فرع مكلف بصيانة التجهيزات الصناعية ، **MEI**
- ثلاثة فروع مكلفة بتصليح المحولات **TRANSFO** الوسط، الشرق والغرب
- فرع مكلف بأشغال الطباعة- **SAT Info**
- أربعة فروع مكلفة بصيانة وخدمات العربات **MPV** : الجزائر، قسنطينة، وهران، وورقلة

### 2.1.1.3 المرحلة الثالثة من 2002 إلى 2010

لقد أتى القانون الجديد الصادر في 2002، المتعلق بالكهرباء وبتوزيع الغاز عن طريق القنوات ليُلغي الاحتكار الذي كرسه الواقع الممارس من قبل سونلغاز. وذلك بفتح قطاع الكهرباء والغاز للمنافسة، باستثناء ما تعلق بنشاطات النقل الذي له طابع الاحتكار الطبيعي [77] بدون صفحة

فبموجب المرسوم الرئاسي رقم **02-195** المؤرخ في أول يونيو سنة **2002** ، المتضمن القانون الأساسي للمؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة -سونلغاز - مؤسسة مساهمة- تحولت سونلغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى مؤسسة مساهمة تحوز الدولة على رأسمالها.

### 2.1.3 تنظيم مجمع سونلغاز

لقد تم تنظيم سونلغاز لكي يتلاءم مع مبادئ وأحكام القانون رقم 01-02 المؤرخ في 2002.02.05، وقد تعززت أجهزتها الإدارية لتنفيذ إستراتيجيتها وتحقيق أهدافها. يتألف مجمع سونلغاز من المؤسسة الأم ( أعضاء مجلس الإدارة المندوبين، مديريات عامة ومديريات تنفيذية) ومؤسسات متفرعة تابعة لها. سونلغاز مزودة بأجهزة اجتماعية منصوص عليها في قانونها الأساسي. [78] بدون صفحة

### 1.2.1.3 عملية تشييد سونلغاز كمجمع صناعي

بدأت عملية تحويل سونلغاز في جانفي **2004** بإنشاء عدة فروع جديدة و إعادة هيكلة فروع أخرى حيث أصبحت سونلغاز اليوم مجمعا صناعيا يتكون من **39** مؤسسة، وتم توقيع إنهاء عملية إعادة هيكلة مجمع سونلغاز في شهر جانفي **2009**. [74] ص 26

### 2.2.1.3 مبادئ التنظيم الحالية لمجمع سونلغاز

يبقى المسعى المتبع من قبل مجمع سونلغاز خلال هذه السنوات الأخيرة، إعادة التنظيم من أجل تحقيق تقدم أفضل، ومن أجل الامتثال لأحكام قانون فبراير **2002**، لذلك اعتمدت سونلغاز نصوصا أساسية جديدة خاصة بالمؤسسة ذات أسهم، وتحولت إلى مجمع صناعي مكون من مؤسسات عاملة والمؤسسة أم. يخضع هذا المسعى إلى مبادئ التنظيم التالية: [78] بدون صفحة

### 1.2.2.1.3 المهام الأساسية للمؤسسة الأم:

- إعداد الإستراتيجية وقيادة المجمع
- إعداد السياسة المالية وتنفيذها
- ممارسة الرقابة على الفروع
- تحديد سياسة الأجور وتطوير المورد البشري للمجمع.

### 2.2.2.1.3 فروع المهن القاعدية:

خلال السنوات الخمس الأخيرة، تمت ترقية المهن القاعدية لسونلغاز إلى فروع وعددها ثمانية، تنشط في الميادين التالية:

- إنتاج الكهرباء
- تسيير شبكة نقل الكهرباء
- تسيير نظام إنتاج/نقل الكهرباء
- تسيير شبكة نقل الغاز
- توزيع الكهرباء والغاز (أربع مؤسسات: الجزائر، الوسط، الشرق و الغرب).

يظل التمويل بالطاقات الكهربائية والغازية في الجزائر المهمة الأساسية للمتعامل التاريخي. إلا أن نشاطات إنتاج الكهرباء ونقل الكهرباء ونقل الغاز، سيتم ضمانها من الآن فصاعدا من قبل فروع مستقلة. وهناك فرع آخر، هو متعامل النظام، مكلف بالسهر على نظام إنتاج/نقل الكهرباء. أما نشاط توزيع الكهرباء والغاز فهو مضمون من قبل أربعة فروع تعمل في مناطق الجزائر، والوسط، والغرب والشرق.

### 3.2.2.1.3 فروع الأشغال:

من أجل تنفيذ السياسة الطاقوية للبلاد، كان على سونلغاز أن تطور في سنوات السبعينات وسائل إنجاز مطابقة لأهداف تطوير المنشآت والشبكات المستهدفة. وهكذا، فقد اقتنت هياكل إنجاز ملائمة، مندمجة داخل المؤسسة. وكنتيجة لتعزيز تنظيم سونلغاز على شكل مجمع صناعي وإنجاز برنامج هام لتطوير المجمع، عادت مؤسسات الإنجاز هذه، منذ جانفي 2006، إلى أحضان سونلغاز.

### 4.2.2.1.3 الفروع المحيطة:

من أجل الوصول إلى تحكم أفضل في هذه المهن القاعدية، قامت سونلغاز بإخراج نشاطاتها المحيطة وكلفت بها فروعا تتحكم في رأسمالها كليا. تنشط هذه الفروع وعددها أربعة عشر (14)، بصفة أساسية، في مجال صيانة تجهيزات الطاقة، النقل والتفريغ الاستثنائي، توزيع التجهيزات الكهربائية

والغازية، البحث والتطوير، التكوين وكذا إنجاز جميع الأشغال المرتبطة بالنشر، وبخدمات صيانة العربات، ونشاطات متعددة أخرى.

### 5.2.2.1.3 مؤسسة في تساهم:

تعتبر مساهمة سونلغاز في مؤسسات مختلطة متعددة عنصرا حاسما في إستراتيجيتها المتعلقة بالتنوع والشراكة. وهكذا، فقد استثمرت في ميادين هامة ذات قيمة تكنولوجية مثل الاتصالات اللاسلكية أو صيانة العنفيات الغازية. ويتمثل الهدف المنشود في ما يلي:

- دمج التكنولوجيا والدراية الفنية
- إدخال الخبرة الإدارية في مجال التسيير
- تحقيق استثمارات بفضل ما تقدمه رؤوس الأموال
- اكتساب أسواق جديدة وطنية وحتى جهوية

أصبحت سونلغاز مؤسسة قابضة وذلك بعد مراجعة قانونها الأساسي المصادق عليه من طرف مجلس الوزراء في 02 ماي 2011 [79] ص 01، ولتدعيم فعالية نظام التحكم في المجمع، قامت المؤسسة بإنشاء خمسة (05) مديريات عامة مهمتها:

- التنسيق ومتابعة تنفيذ قرارات المجمع
- تقديم وتحليل النتائج في لوحة القيادة
- متابعة إنجاز المشاريع الإستراتيجية
- متابعة وتنفيذ الاقتراحات الموجودة في تقارير المفتشية والمراجعة

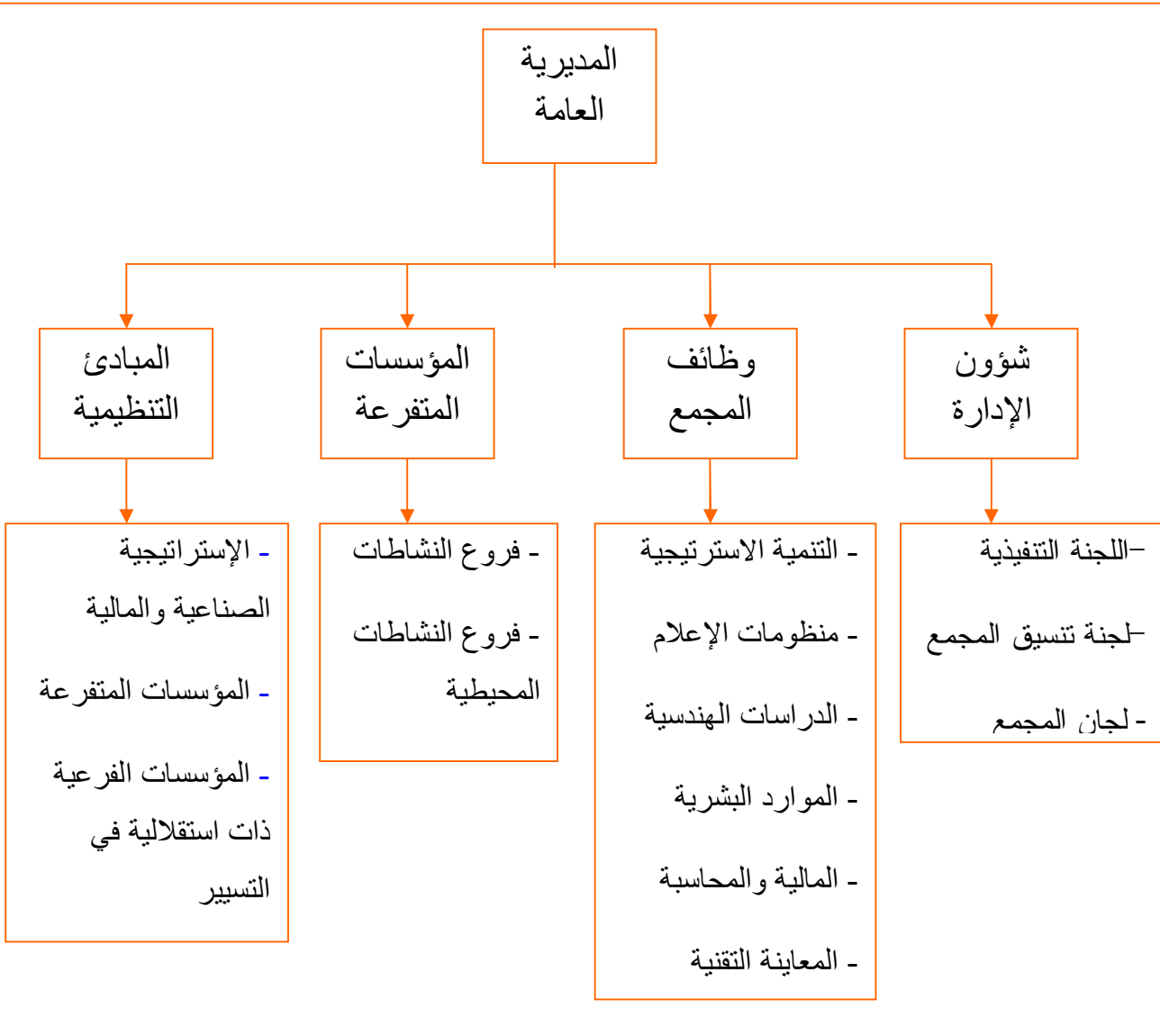
و تتمثل هذه المديريات في: [79] ص 04

- المديرية العامة للنشاطات الصناعية للطاقة
- المديرية العامة لنشاطات التوزيع و التكنولوجيات المشتركة
- المديرية العامة لنشاطات الإنتاج الصناعي
- المديرية العامة لنشاطات الخدمات
- المديرية العامة لنشاطات التطوير الصناعي والاندماج الوطنية

### 3.2.1.3 منظومة المجمع

يتمثل التنظيم الحالي لمجمع سونلغاز في الهيكل التنظيمي التالي: [80] بدون صفحة

الشكل رقم(3-1) : الهيكل الإداري لمجمع سونلغاز [80] بدون صفحة



### 3.1.3 أطراف الحوكمة في مجمع سونلغاز

يشرف على تسيير مجمع سونلغاز الهيئات التالية: الجمعية العامة، مجلس الإدارة، الرئيس المدير العام بالإضافة إلى عدة لجان حسب المرسوم الرئاسي رقم 02 - 01 الصادر في 05 فيفري 2002 وهي كالتالي: [77] بدون صفحة

#### 1.3.1.3 الجمعية العامة

تتألف الجمعية العامة لسونلغاز من ممثلي الدولة أي:

- الوزراء المكلف بالطاقة ، المكلف بالمالية والمكلف بمساهمات الدولة
- ممثل رئاسة الجمهورية
- ممثل الهيئة المكلفة بالتخطيط

تجتمع الجمعية العامة التي يرأسها الوزير المكلف بالطاقة ويشترك فيها الرئيس المدير العام لسونلغاز، مرة واحدة في السنة على الأقل للفصل فيما يلي :

- البرامج العامة للأنشطة
- تقارير مراجعي الحسابات، حصيلة المؤسسة وحسابات النتائج
- تخصيص النتائج، فتح رأسمال المؤسسة ورفعته وخفضه
- إنشاء مؤسسات وأخذ أسهم فيها سواء داخل الجزائر أم خارجها
- اقتراحات تعديل القانون الأساسي

### 2.3.1.3 مجلس الإدارة

يتألف مجلس إدارة مجمع سونلغاز من الأعضاء الآتية:

- ممثل الوزارة المكلفة بالطاقة
- ممثل الوزارة المكلفة بالمالية
- ممثل الوزارة المكلفة بالتجارة
- ممثل الوزارة المكلفة بمساهمات الدولة
- ممثلة الوزارة المكلفة بالجماعات المحلية
- ممثل الوزارة المكلفة بالبيئة
- ممثلين للعمال
- الرئيس المدير العام لسونلغاز
- رؤساء الفروع التابعة لسونلغاز: الرئيس المدير العام لفرع نقل الكهرباء، الرئيس المدير العام لفرع نقل الغاز، رئيس مدير عام لفروع الإنتاج، رئيس مدير عام لفروع التوزيع.

يسهر مجلس الإدارة على أن تمارس سونلغاز الأعمال التي تساعد على تحقيق هدفها ومشروعها الاجتماعي ضمن الاحترام الدقيق للقوانين والتنظيمات المعمول بها. ويجتمع تحت رئاسة الرئيس المدير العام لسونلغاز أربع مرات في السنة على الأقل لدرس وإقرار ما يأتي على الخصوص في مشروع البرامج العامة للأنشطة:

- الميزانية، مشاريع حصيلة المؤسسة وحسابات النتائج
- مشاريع عقود الشراكة، المساهمات المصرفية والمالية
- مشاريع فتح رأسمالها ومشاريع إنشاء مؤسسات وحيازة أسهم سواء في الجزائر أم في الخارج
- التنظيم العام، الاتفاقية الجماعية والنظام الداخلي للمؤسسة
- مرتبات الإطارات المسيرة

### 3.3.1.3 لجان المراقبة

إن إرادة الوصول إلى حسن الإدارة على مستوى مجمع سونلغاز تجسده كافة الآليات والأدوات الجديدة المطروحة ومنها التزود بعدة لجان، تتمثل في لجنة المراجعة، لجنة التنسيق واللجنة التنفيذية لرعاية قاعدة الشفافية.

#### 1.3.3.1.3 لجنة مراجعة الحسابات:

هي هيئة مستقلة مهمتها الرئيسية إبداء الرأي في نوعية التسيير لدى سونلغاز بصرف النظر عن رأي الرئيس المدير العام للمجمع. وإنشاء هذه اللجنة تعبير عن عزيمة سونلغاز وإصرارها على أن تكون مجمعا شفافا في عملياتها التسييرية وفي القرارات التي تتخذها. والهدف المنشود هو عرض حسابات تسيير على مجلس الإدارة يطبعها مسار سمته الرقابة وحسن الإدارة.

هذه اللجنة المتألفة من أربعة أعضاء يعينهم مجلس الإدارة، تتأكد من مدى ملائمة ودوام العمل بالطرق المحاسبية المعتمدة لإعداد الحسابات المثبتة أو الاجتماعية. وتدرس كذلك حسابات المؤسسات المثبتة السداسية والسنوية، وكذلك التقديرات والميزانيات الخاصة بالمجمع. بهذه الصفة، فهي تتأكد من أنها تمت بما يوافق الإجراءات الداخلية المحددة لجمع ومراقبة المعلومات المالية الضامنة لموثوقية تلك الحسابات. ومن ناحية أخرى فإن هذه اللجنة تدرس مخطط الضبط والمراجعة للحسابات الداخلية للمجمع وكذلك نمط سير مديرية الضبط.

#### 2.3.1.3 اللجنة التنفيذية:

اللجنة التنفيذية هي الهيئة العليا للمساعدة على اتخاذ القرار والقيادة وهذه اللجنة التي يرأسها الرئيس المدير العام لسونلغاز تتألف من إطارات مسيرة مسؤولة عن المهام والوظائف الإستراتيجية على مستوى المديرية العامة للمجمع ومن المتصرفين المنتدبين المكلفين بأقطاب النشاطات الأساسية والأشغال والمهن التابعة.

تجتمع اللجنة التنفيذية كل خمسة عشر يوما للقيام بما يأتي:

- دراسة وإقرار التوجيهات الإستراتيجية والسياسات العامة المتعلقة بالمهام والأنشطة التي تمارسها المديرية العامة والمديريات التنفيذية في المؤسسة الأم والتي تطبق على المؤسسات المتفرعة عنها .
- الموافقة على الميزانيات والمخططات والحصائل المتوسطة والقصيرة المدى، الخاصة بالمديريات العامة والمديريات التنفيذية لسونلغاز.



- المصادقة والتقييم وضبط التنظيمات العامة (السوق ، الموارد البشرية، المالية والمحاسبة...)  
المطبقة على مؤسسات المجمع .
- بحث وإقرار الدراسات العامة أو ذات الطابع الخاص والصيغة الإستراتيجية
- دراسة الملفات التي تتكفل بها الهياكل التابعة للمؤسسة الأم
- دراسة الملفات قبل عرضها على مجلس الإدارة و/ أو الجمعية العامة لسونلغاز

### 3.3.1.3 لجنة تنسيق المجمع:

تتولى لجنة تنسيق المجمع التنسيق العام للأنشطة التي يقوم بها مجموع المؤسسات المتفرعة عن المجمع. وتعد إجتماعا كل ثلاثة أشهر على الأقل لمعالجة مجموع الأنشطة الثلاثية والتوجيهات الكبرى الخاصة بالمالية والميزانية والاستثمارات. هذه اللجنة يرأسها الرئيس المدير العام لسونلغاز وتتألف من أعضاء اللجنة التنفيذية ومن جميع الرؤساء المديرين العاملين للمؤسسات المتفرعة عن سونلغاز.

وكخلاصة لهذا المبحث ، فان عمليات إعادة الهيكلة التي تمت في السنوات الأخيرة، سمحت بتشديد سونلغاز كمجموعة صناعية ، وأدت إلى ميلاد الشكل التنظيمي الحالي المتكون من مؤسسة أم وفروع مهنية قاعدية ومهن محيطة ومؤسسات الأشغال ومؤسسات تساهم.

وأبعد من هذه التحولات، يبقى ضمان الخدمة العمومية هي المهمة الأساسية لمجموعة سونلغاز. إن ضمان توفير" الطاقة يوميا للجميع وفي كل مكان" هو شعارها. لا شك أن برنامج الاستثمار الاستثنائي المطبق والاستثمارات الهامة المجنّدة لدعم المؤسسات الكهربائية والغازية وتحديث خدمة الزبائن، ستفيد بالدرجة الأولى هذه المهمة المتمثلة في الخدمة العمومية التي تكوّن أساس ثقافة المؤسسة.

### 2.3 عرض تقييمي للمراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

بعد التحولات الهامة التي قامت بها مؤسسة سونلغاز في السنوات الأخيرة، أصبح من الضروري من توفر أداة لمتابعة وتقويم التسيير على المستوى اللامركزي والمتمثلة في وظيفة المراجعة الداخلية.[81] بدون صفحة

### 1.2.3 تقديم المراجعة الداخلية في سونلغاز

عرفت وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز عدة تطورات منذ نشأتها ويمكن التطرق لها فيما يلي:

### 1.1.2.3 نشأة وتطور المراجعة الداخلية

تم إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في 01 أكتوبر 2004 لتنشط داخل كل المديریات و الفروع التابعة لمجمع سونلغاز وفق المبادئ التي تم تحديدها في ميثاق المراجعة الداخلية للمجمع، وذلك بتطبيق المعايير الدولية في هذا المجال لتحقيق الأهداف المسطرة.

بداية من 2007-2008 تم تطبيق مخطط لتطوير قدرات المراجعة الداخلية في المؤسسة ولقد عرفت المراجعة الداخلية مرحلتين في تطور نشاطها حيث استهدفت في المرحلة الأولى تحقيق المستوى الأول للمراجعة و حاليا بلغت المستوى الثاني وذلك وفق ما تطرقنا إليه في الجانب النظري. [81] بدون صفحة

وقد أدى هذا المسعى إلى التكوين المكثف على مستوى فرعها معهد التكوين في الكهرباء والغاز الذي بدوره حقق هذه الغاية بالارتكاز على شريك مميز هو المعهد الفرنسي للمراجعة والمراقبة الداخلية .IFACI

و تتوقع توسيع نشاطها في مواضيع متعددة للمراجعة، تنفيذ مخطط للتكوين المستمر بالإضافة إلى وضع خريطة للمخاطر على مستوى الفروع، الهدف منها ملاحظة وتحليل المخاطر على مستوى المجمع وتسعى مؤسسة سونلغاز في الأجل القريب إلى تقييم خارجي لوظيفة المراجعة الداخلية خلال كل خمسة (05) سنوات. [81] بدون صفحة

تعمل مديرية المراجعة الداخلية تحت مسؤولية لجنة المراجعة والإدارة العامة لتساعد التفعيل الدائم للحوكمة في المؤسسة وكذا نظام المراقبة الداخلي وتم تدعيم هذا الدور بتقديم ميثاق للمراجعة الداخلية يقوم بتحديد المسؤوليات، المهام والأهداف.

### 1.1.2.3 ميثاق المراجعة الداخلية

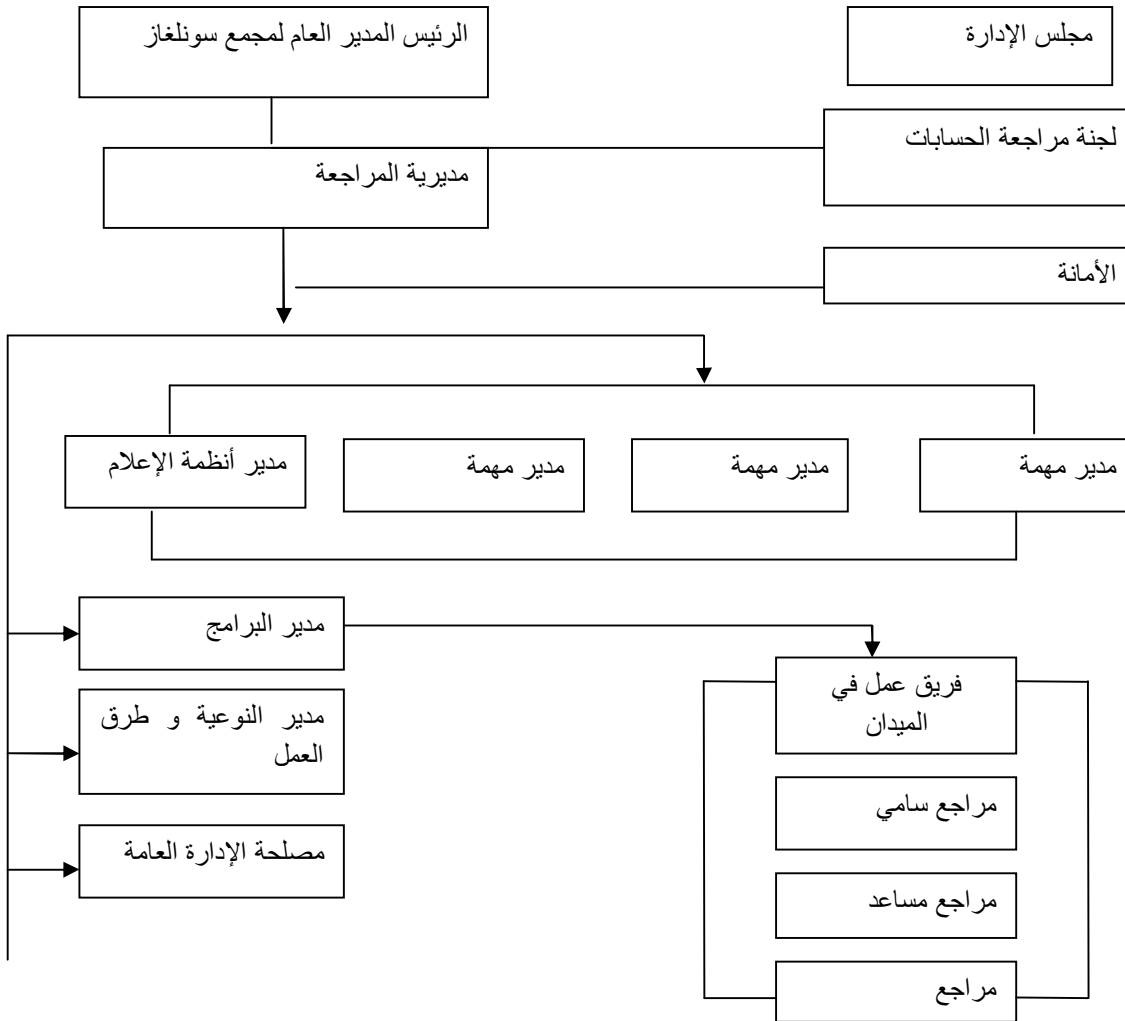
لقد تم تدعيم مسار المراجعة الداخلية بوضع ميثاق المراجعة في 09 جانفي 2006 حيث تناول :

- تقديم تعاريف حول المراجعة الداخلية، المراقبة الداخلية و المخاطر
- أهداف و مهام المراجعة الداخلية
- دور و مسؤولية مديرية المراجعة الداخلية
- شروط أداء المهام التي تم تحديدها وفق المعايير الدولية
- منهجية عمل المراجعة الداخلية

### 1.1.2.3 الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية

تم تنظيم مديرية المراجعة الداخلية في سونلغاز وفق التنظيم الدولي الذي تم التطرق اليه في الجانب النظري حيث هي تابعة مباشرة إلى الرئيس المدير العام لمجمع سونلغاز، يرأسها مدير مراجعة يتفرع عنه مدراء مهام يزودهم مدير أنظمة الإعلام بكل ما يلزمهم من معلومات مبدئية تساعدهم للانطلاق في مهامهم، و الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز:

الشكل رقم ( 3- 2): الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة في مجمع سونلغاز [82] بدون صفحة



### 2.2.3 تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة

تعتبر المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز مفتاح الحوكمة السليمة من خلال التقييم الموضوعي التي تقوم به على مستوى كل الفروع من أجل تدعيم الشفافية وتحقيق الفعالية في التسيير، بالإضافة إلى تطوير التنسيق بين مختلف النشاطات وذلك من خلال المعلومات التي تقدمها في شكل تقارير

### 1.2.2.3 أهمية المعلومات في المجمع

تقوم المؤسسات التابعة لمجمع سونلغاز بأنشطتها وأعمالها وتطور علاقتها بكل شفافية مع توفير إعلام ذي مصداقية فيما يخص نتائجها ونجاحاتها، فإن نقل المعلومات المالية أو غير المالية، الصحيحة والموثوق بها أمر ضروري لحسن سير مؤسسات مجمع سونلغاز، فهو أمر واجب على كل عامل وموظف، وإن تقديم معلومات خاطئة يعتبر من الأمور التي تشكل حالات غش، يعاقب عليها النظام الداخلي لمؤسسات المجمع والقانون. [84] ص12

و تنشد اتصالات المجمع الشفافية والمصداقية، غايتها هي تمكين الشركاء والمتعاونين مع مجمع سونلغاز من أجل أن يكونوا على علم ودراية بأنشطة المجمع بكل دقة وحزم، وعلى وجه الخصوص إمداد المساهمين بإعلام صادق وذو نوعية جيدة.

### 2.2.2.3 مهام مديرية المراجعة الداخلية

يتفرع عن مدير المراجعة الداخلية مدراء مهام تتولى انجاز المهام التي أوكلت لهم، وينشط تحت مسؤولية كل مدير، فريق عمل يتشكل من مراجع سامي مراجع مساعد ومراجعين اثنين. حيث يهتم كل فريق بإجراء التحقيقات اللازمة لإتمام المهمة. ويساعدتهم في تحقيق هذه المهام مدير الإعلام والنوعية والإدارة العامة.

ولوظيفة المراجعة مكانة خاصة داخل المؤسسة حيث تتكفل: [85] بدون صفحة

- متابعة تطبيق الفروع والوحدات لمختلف الإجراءات السارية المفعول
- تأكيد مصداقية وخصائص المعلومات المالية
- ضمان سلامة نظام المراقبة الداخلية
- التحقيق أن الفروع والمديريات تقوم بتقييم المخاطر المرتبطة بنشاطها
- تقديم التقارير للجنة المراجعة تشمل حوصلة نشاطات المراجعة، بالإضافة إلى نوعية وفعالية المهام وخاصة نسبة وجودة تطبيق الاقتراحات من طرف الوحدات التي تم مراجعتها.

و لمدير المراجعة الداخلية المسؤولية عن :

- وضع برنامج عمل المديرية
- تحديد خريطة المخاطر
- تقديم الاقتراحات الضرورية عن تقييم المخاطر على مستوى الفروع.
- المساهمة في التنسيق واتخاذ القرارات
- التأكد أن القرارات الإستراتيجية لمجلس الإدارة قد تم تطبيقها
- الحرص على جودة تقارير المراجعة

### 3.2.2.3 تقديم العمليات المنجزة منذ نشأتها

استطاعت مديرية المراجعة الداخلية من توظيف أربعين (40) مراجع ، تقوم بانجاز ستين(60) مهمة سنويا في مختلف المجالات وعلى مستوى جميع الفروع التابعة للمجمع، وتقدم ما لا يقل عن معدل 600 اقتراح، ففي سنة 2009 مثلا قامت بثمانية وستين مهمة تتوزع في الجدول التالي[83] ص: 69 :

الجدول رقم (3-1): المهمات التي تمت على مستوى مختلف المديريات

سنة 2009 [83] ص 69

النسبة	عدد المهمات	الفروع
71%	48	شركات توزيع الكهرباء و الغاز : الجزائر ، الوسط ، الشرق والغرب
9%	6	شركات: انتاج الكهرباء ، تسيير شبكة نقل الكهرباء و تسيير شبكة نقل الغاز
12%	8	فروع الأشغال
6%	4	الفروع المحيطة
3%	2	الشركة الأم
100%	68	المجموع

ومن خلال فحص تقارير المهام التي تم إنجازها، تطرقنا للعديد من المواضيع التي مراجعتها بإتباع كل الخطوات التي تم تطبيقها منذ التحضير للمهمة إلى غاية تقديم التقرير، نذكر منها: [86] بدون صفحة

- التأكد أن التصريحات لمصلحة الضرائب فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الأرباح، مطابقة للقوانين السارية المفعول.

- إنجاز طلبيات الزبائن للكهرباء والغاز والتي يتم مراجعتها من خلال أربعة محاور:

1- ما هي الآجال لإنجاز الدراسة التقنية الخاصة بكل طلبية

2- ما هي الأسعار المطبقة لتقييم هذه الدراسة

3- كيف يتم متابعة إنجاز الطلبية

4- التسجيل المحاسبي المخصص لهذه التثبيات

- تسيير الزبائن والتي يتم مراجعتها من خلال أربعة محاور:

1- تسجيل الزبائن الجدد

2- تقييد الطاقة المباعة

3- الفوترة وتحديد رقم الأعمال

4- تحصيل الحقوق والتأكد من آجال تسديد الزبائن

بالإضافة إلى العديد من المواضيع التي لم نتطرق إليها بالتفصيل كتسيير التثبيات.... ويمكن تقديم مراحل إنجاز كل مهمة فيما يلي: [87] بدون صفحة

#### - تحضير المهمة :

تقوم مديرية المراجعة الداخلية بتعيين مدير المهمة حسب الموضوع الذي يتم مراجعته، ويقوم هذا الأخير بتحديد قائمة فريق المهمة وكذا الأسئلة الفرعية لكل موضوع، كما تقوم مديرية المراجعة الداخلية بمراسلة للوحدة التي يتم مراجعتها تحتوي على موضوع المهمة وفترة إنجازها بالإضافة إلى قائمة فريق المهمة.

#### - إنجاز المهمة :

يقوم فريق المراجعة بتنفيذ عملية المراجعة من خلال التأكد ميدانيا على كل الأسئلة الفرعية لموضوع المراجعة وذلك وفقا للنموذج التالي:

- الملاحظة
- تحديد أدوات التقييم
- تقدير النقائص والمخاطر
- تحديد الأسباب
- تقديم الاقتراحات

كل المهام تعتمد على هذا النموذج ويعتبر كورقة عمل لإنشاء تقرير عملية المراجعة.

#### - تقرير المهمة :

في نهاية كل مهمة، يقوم فريق المراجعة برئاسة مدير مهمة المراجعة بعرض النتائج في شكل تقرير أولي، وذلك بحضور كل الأطراف المعنية بالموضوع الذي تم مراجعته وكذا مدير الوحدة. ويشمل التقرير على حوصلة نشاطات المراجعة والتي تركز على النقائص والمخاطر التي تم ملاحظتها بالإضافة إلى الاقتراحات التي يمكن تقديمها.

ويعتبر التقرير الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع الداخلي عن النتائج النهائية التي توصل إليها من خلال عمله، بداية من نقاط الضعف في السياسات والإجراءات وأسبابها، إلى الاقتراحات والتوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف. وفي الأخير يرفع هذا التقرير إلى مديرية المراجعة الداخلية.

- تقوم الوحدة التي تم مراجعتها بإرسال برنامج لتطبيق الاقتراحات التي تم مناقشتها والمتفق عليها في نهاية المهمة.

### - المتابعة :

تقوم مديرية المراجعة الداخلية بمتابعة الوحدات التي تم مراجعتها لتنفيذ البرنامج المذكور أعلاه، ومدى مطابقته للاقتراحات التي جاءت في التقرير، بالإضافة إلى التأكد من النتائج المتحصل عليها بعد عملية المراجعة.

وفي الأخير، استخلصنا أن كل عمليات المراجعة الداخلية تتم عبر الخطوات المذكورة أعلاه وباحترام نموذج المراجعة الداخلية الذي يتم تطبيقه في كل مهمة، وهو يهدف لمراجعة التطابق والفعالية وذلك ما يعتبر المستوى الأول والثاني للمراجعة الداخلية من بين المستويات الأربعة الممكنة، مثلما تطرقنا إليه في الجانب النظري.

### 3.2.3 دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في مؤسسة سونلغاز

تستخدم الاقتراحات المقدمة من طرف مديرية المراجعة الداخلية كمعلومات و إرشادات تساعد كل أطراف الحوكمة في المؤسسة في تفعيل الإجراءات و تحسين تطبيقها. [81] بدون صفحة

### 1.3.2.3 أهمية لجنة المراجعة في المؤسسة

إن إرادة مجمع سونلغاز للوصول إلى حسن الإدارة، تجسده كافة الآليات و الأدوات الجديدة، فهي من المؤسسات السبّاقة إلى التزود بلجنة المراجعة التي لا تخضع إلا لمجلس الإدارة و تتألف من أعضاء في مجلس الإدارة آخرين مستقلين. [84] ص05

وتأتي لجنة المراجعة امتدادا للقرار المتمثل في إنشاء المديريتين التنفيذيتين للمراجعة في جانفي 2006 تزامنا مع تقرير ميثاق المراجعة، للقيام برعاية قاعدة الشفافية في عملياتها التسييرية و في القرارات التي تتخذها، بالإضافة إلى التنسيق بين مختلف اللجان التي تم إنشاؤها وبين مختلف الفروع و المديريات، من بينها لجنة ضبط الحسابات و هي هيئة مستقلة مهمتها الرئيسية إبداء الرأي في نوعية التسيير لدى سونلغاز بصرف النظر عن رأي الرئيس المدير العام.

هذه اللجنة المتألّفة من أربعة أعضاء يعينهم مجلس الإدارة، تتأكد من مدى ملائمة و دوام العمل بالطرق المحاسبية المعتمدة لإعداد الحسابات المثبتة أو الاجتماعية، و تدرس كذلك حسابات الفروع المثبتة السداسية و السنوية، بالإضافة إلى التقديرات و الميزانيات الخاصة بالمجمع.

بهذه الصفة فهي تتأكد من أنها تمت بما يوافق الإجراءات الداخلية المحددة للمجمع، ومراقبة المعلومات المالية الضامنة لموثوقية تلك الحسابات، ومن ناحية أخرى فإن هذه اللجنة تدرس مخطط المراجعة و فحص الحسابات الداخلية للمجمع، وكذلك نمط سير مديرية المراجعة.

### 2.3.2.3 علاقة مديرية المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة

تقوم مديرية المراجعة الداخلية بمزاولة نشاطها تحت مسؤولية لجنة المراجعة التي هي بدورها تعتبر طرف في مجلس الإدارة ووفقا لميثاق المراجعة الداخلية، يمكن لمدير المراجعة الاتصال و التعامل

المباشر مع لجنة المراجعة ومن واجباتها: [88] ص 07

- وضع برنامج المراجعة السنوي للمصادقة عليه من طرف لجنة المراجعة. ويضم هذا البرنامج الإستراتيجية و المنهجية لإدارة المخاطر.

- تنفيذ مخطط برنامج المراجعة بما فيه المهام الخاصة المطلوبة من الإدارة العليا و من لجنة المراجعة

- تقديم نتائج مهام المراجعة للجنة المراجعة

وبالنسبة للجنة المراجعة فيتجسد دورها في :

- ضمان الاستقلالية لمهام المراجعة

- المتابعة المرحلية لتنفيذ برنامج المراجعة

- التحقيق في عمليات تنفيذ الاقتراحات المقدمة

و في إطار نشاطها تقوم المراجعة الداخلية بدراسة التحفظات المقدمة من طرف المراجع الخارجي وهذا ما يؤكد مساهمتها في المسار الكلي للمراقبة و يحقق جودة في المعلومات المالية المقدمة من طرف مؤسسة سونلغاز.

فجميع التحفظات المقدمة في تقرير المراجع الخارجي يتم معاينتها و التأكد منها ضمن برنامج المراجعة الداخلية و ذلك عبر عدة مراحل على النحو التالي:

1- الملاحظة : وهي عملية قراءة و معاينة تحفظات المراجع الخارجي

2- التجريب و التأكيد : يقوم فريق العمل بتجربة التحفظ للتأكد و يتم تسجيل كل الملاحظات

3-تحديد المخاطر : من خلال عمليات الملاحظة و القيام بالتجارب يمكن تحديد المخاطر لكل تحفظ.

4-تحليل الأسباب : في هذه المرحلة يتم تحليل الأسباب، و تعتبر كحصيلة لجميع العمليات السابقة

5- تقديم الاقتراحات: تعتبر الاقتراحات عملية تصحيحية للتحفظات التي تم ملاحظتها و تحليلها.

و من خلال هذه العمليات يتبين لنا كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية التي تم المصادقة عليها من طرف المراجع الخارجي لكن بتحفظ و هذا ما يساعد الإدارة العامة ولجنة المراجعة على تصحيح العمليات المعلنة عنها وبالتالي يجعل المؤسسة تتفادى هذه التحفظات في السنة المقبلة.



### 2.3.2.3 مساهمة المراجعة الداخلية لتفعيل الحوكمة في المؤسسة

أنشأ مجمع سونلغاز منذ سنة 2004 تنظيمًا من الدرجة العليا يتمثل في التعليمات التوجيهية التي بلغ عددها 65 إلى غاية 2010 وشملت هذه التعليمات جميع ميادين التسيير [89] ص 05.

و تعتبر المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز مفتاحًا للحكم الرشيد، وبالفعل فإنّ المجمع يحددها "كمنشآت مستقلّة وموضوعي يعطي لسونلغاز ضمانًا كبيرًا حول درجة التحكم في العمليات ويسدي له النصائح لتحسينه والمساهمة في خلق قيمة مضافة له". [90] بدون صفحة ومن خلال العلاقات المتعددة التي يقيمها مع مختلف شركائه يعتبر مجمع سونلغاز تدقيق الحسابات الداخلي واجبا إزاء زبائنه وكذا إزاء شركائه الاقتصاديين وأصحاب السندات ولجنة ضبط الكهرباء والغاز.

كما أنّ تحويل مجمع سونلغاز إلى مؤسسة قابضة متكونة من 33 فرعا فرض إنشاء أداة ناجعة هي المراجعة الداخلية التي ترافق العمليات اللامركزية لتحسين قابلية ردّ الفعل ورفع مستوى نجاعة المجمع. فالمراجع بقيامه للتقييم الموضوعي فهو يساعد الإطارات في اتخاذ القرارات بكل مسؤولية من أجل الفعالية في التسيير على مستوى كل الفروع. [91] بدون صفحة

خلال الندوة التي نظمتها المديرية التنفيذية للمراجعة الداخلية لمجمع سونلغاز يوم 20 جانفي 2008، و من أجل تدعيم مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في المؤسسة، ألحّ الرئيس المدير العامّ لمجمع سونلغاز في كلمته الافتتاحية على مكسبين رئيسيين تمّ تحقيقهما حيث قال: "لو طلب منّي التحدّث عن أهمّ المكاسب المحقّقة إلى يومنا هذا لذكرت مكسبين اثنين أولهما وأعتبره الأهمّ، هو تكوين الكفاءات في هذا المجال حيث سعينا بعزم من أجل جعل القدرات البشرية لهذه الوظيفة موضع استثمار دائم في مجال تطوير الكفاءات وأدوات تطويرها. أمّا المكسب الثاني فيتمثل في لجنة تدقيق الحسابات التي يشكلّ إنشاؤها بالنسبة لنا مؤهلا يبرز مصداقية مسعانا". [90] بدون صفحة

ولتدعيم مساهمة المراجعة الداخلية، قامت الإدارة العامة بإصدار تعليمة توجيهية [92] بدون صفحة لتوضيح الإجراءات والمسؤوليات الخاصة بالمراجعة بالإضافة إلى التأكيد على الأخذ بعين الاعتبار كل الاقتراحات المقدمة في التقارير النهائية لمهام المراجعة و التي تعتبر كذلك من بين المواضيع الهامة التي يتم دراستها على مستوى لجنة المراجعة.

وهذا ما يؤكد لنا من خلال هذا المبحث، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة داخل مؤسسة سونلغاز من خلال مساهمتها في تحسين جودة المعلومات المالية.

### 3.3 التقييم الميداني لمهام المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز

بالإضافة إلى ما تم استعراضه لأهمية مهنة المراجعة الداخلية في المؤسسة، تم تدعيم هذه الدراسة باستبيان لتقييم المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز من خلال المهام التي تؤديها على مستوى المديرية التابعة للمجمع ودرجة مساهمتها في حسن التسيير وبالتالي تحديد مستوى تفعيل الحوكمة داخل المؤسسة.

تمحورت الدراسة الميدانية فيه بشكل أساسي على دراسة وتحليل آراء الإطارات على مستوى المديرية والوحدات التي تتم فيها مهام المراجعة الداخلية، استلزمت هذه الدراسة نوعين من البيانات تتمثل في بيانات الجانب النظري ذات العلاقة بموضوع البحث والمهتمة بتنظيم مهام المراجعة الداخلية من خلال مراجعتها لنظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى دورها في المسار الكلي للمراقبة وأثرها على المعلومات.

أما النوع الثاني للبيانات يتمثل في أهمية وجودة المهام التي يتم إنجازها على مستوى هذه المديرية، بالإضافة إلى منهجية وكفاءة فريق مهمة المراجعة الداخلية وكذا أثرها على تفعيل الحوكمة.

#### 1.3.3 بيانات الدراسة

تتمثل بيانات الدراسة في البيانات التي يتم تجميعها لاختبار فرض الدراسة، ويتم ذلك من خلال عرض قوائم الاستبيان والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لجمع البيانات المطلوبة والتي يعكسها نموذج الدراسة المقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية على مستوى مؤسسة سونلغاز.

#### 1.1.3.3 مجتمع الدراسة

روعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم على العوامل المحددة لعمل المراجعة الداخلية، وكذا أهم المجالات التي تتطرق لها في إطار عملها، وتتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة في الإطارات المسؤولين على مستوى المديرية التابعة لفروع سونلغاز.

#### 2.1.3.3 عرض الاستبيان

تم تقدير القيام بتوزيع 200 استمارة وتمكنا في الأخير من الوصول إلى توزيع 155 استمارة موزعة على العديد من المديرية عن طريق التسليم والاستلام المباشر، عن طريق البريد الإلكتروني الداخلي للمؤسسة أو بواسطة الزملاء.

وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 101 استثماراً من مجموع الاستثمارات لتمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا بإقصاء استثماراً واحدة (01)، وبلغ عدد الاستثمارات غير المستلمة 53 استثماراً.

الجدول رقم (2-3): الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان [93] بدون صفحة

المديرية	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات غير المستلمة	عدد الاستثمارات الملغاة	عدد الاستثمارات المقبولة
المديرية العامة للوسط	18	6	0	12
مديرية البليدة	25	8	0	17
مديرية المدية	10	5	0	5
مديرية الجلقة	8	5	0	3
مديرية غرداية	10	3	0	7
مديرية الأغواط	10	0	0	10
مديرية ورقلة حضرية	8	5	0	3
مديرية ورقلة ريفية	8	3	0	5
مديرية تمنراست	5	2	0	3
مديرية بسكرة	10	4	0	6
مديرية الوادي	8	5	0	3
مديرية تيزي وزو	10	3	0	7
مديرية البويرة	10	1	0	9
مديرية skmk	5	3	0	2
مديرية اترقا	10	0	1	9
المجموع	155	53	1	101

### 3.1.3.3 حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

#### 1.3.1.3.3 الحدود المكانية:

تمت هذه الدراسة على مستوى عينة من المديريات التابعة لمجمع سونلغاز لدراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال مساهمتها في تحسين جودة المعلومات المالية وذلك من وجهة نظر الإطارات السامية الموجودة على مستوى هذه المديريات.

وتم اختيار العينة أساسا في فرع مديرية التوزيع للوسط التي تضم 12 مديرية على مستوى ولايات الوسط للجزائر من الشمال إلى الجنوب (من البلدية إلى تمنراست)، وهي كما تقديمها في الجدول أعلاه، بالإضافة للمديرية العامة للتوزيع الوسط والتي مقرها بالبلدية. وتعتبر واحدة من الأربعة فروع لتوزيع الكهرباء والغاز التابعة لسونلغاز على المستوى الوطني، و تم اختيار فرع التوزيع لأن أكثر من 70% من مهام المراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز تتم على مستوى فروع التوزيع التابعة لها، وتم اختيار كذلك مديريتين تمثل الفروع المحيطة وفروع الأشغال.

### 2.3.1.3.3 الحدود الزمانية:

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر من 01 جويلية 2011 إلى 06 سبتمبر من نفس السنة.

3.3.1.3.3 الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الإطارات السامية الموجودة على مستوى هذه المديريات التي لها علاقة أو معلومات حول الموضوع. ولقد تم التركيز على هذا الجانب للحصول على إجابات ذات جودة حيث قمنا بالتأكد مع كل المساهمين في الاستجواب على هدف موضوع الدراسة.

1.3.1.3.3 الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاوور المرتبطة أساساً بفعالية ودور المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز، تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المتحصل عليها.

### 4.1.3.3 مشاكل الدراسة الميدانية

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة، إلا أن الدراسة واجهتها بعض المشاكل والقيود أهمها ما يلي:

- حساسية الموضوع الذي يتميز بنوع من السرية،
- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين،
- انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجد الطالب، الأمر الذي استلزم علينا القيام بتقديم التوضيحات للمسئول عن المحاسبة لتلك المديرية وطلبنا منه بدوره استهداف أفراد العينة حسب هذه التوضيحات.

### 2.3.3 تصميم قائمة الاستبيان

يتناول هذا المطلب وصفا لطريقة تصميم قائمة الاستبيان انطلاقا من طريقة الإعداد، النشر واختبار قائمة الاستبيان إلى التحليل عن النتائج.

### 1.2.3.3 هيكل الاستبيان

تم إعداد الاستبيان باللغة العربية\* والفرنسية\*\* وتضمن ثلاثة وثلاثين سؤالاً بدءاً بالرقم (1) إلى الرقم (33)، وتضمنت قاعدة الاستقصاء خمسة أقسام رئيسية، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، وبالتالي يسهل علينا ترميز وتتميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف الدرجة	موافق جداً	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
	5	4	3	2	1

إلا أنه تم تعديل تصنيف الأجوبة والآراء لتتماشى مع مضمون الأسئلة المخصصة في الأقسام

التالية :

- دور المراجعة الداخلية في نظام الرقابة
  - أهمية المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسة
  - تقييم للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين جودة المعلومات و خاصة منها المعلومات المالية
- وبذلك يصبح شكل الجدول على النحو التالي:

الجدول رقم (3-4): تصنيف الأجوبة للأقسام الأولى

التصنيف الدرجة	جيد جداً	جيد	متوسط	ضعيف	بدون رأي
	5	4	3	2	1

أما المضمون الثاني لتصنيف الأجوبة والذي تم تخصيصه لقسمين من الآراء وهما:

- تقييم المراجعة الداخلية من خلال المهام التي تم انجازها في محور أول، وتقرير ومتابعة نتائج المهام المنجزة وتقدير القيمة المضافة للمراجعة الداخلية في محور ثاني.
  - الرأي العام حول المراجعة الداخلية وما دورها في تقديم المعلومات.
- فيتم تقديمها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): تصنيف الأجوبة للأقسام

التصنيف الدرجة	راضي جداً	راضي	متوسط	غير راضي	بدون رأي
	5	4	3	2	1

\* أنظر الملحق رقم: 01.

\*\* أنظر الملحق رقم: 02.



وفي الأخير، وبناء على الملاحظات والاقتراحات بالإضافة لتوجيهات المشرف، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي<sup>1</sup>.

اعتمدنا في توزيع ونشر الاستبيان على عدة قنوات، للحصول عليها في أقصر وقت ممكن وكذا الحصول على عينة مشتتة جغرافيا أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- إيداع الاستثمارات على مستوى أقسام المحاسبة للمديريات.
- الاستعانة ببعض الزملاء.
- استعمال البريد الالكتروني الداخلي للمؤسسة.

### 3.3.3 تحليل الاستبيان

بعدما قمنا بتصميم الاستبيان وتوزيعه و بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم (SPSS – Statistical Package For Social Sciences)، ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، وبعد تقديم خصائص العينة، استخدم الطالب في البداية معامل (ألفا كرونباك  $\alpha$  cronbach)، وهي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان، وبعد ذلك تم الاعتماد على استخراج التكرارات والنسب المئوية وقياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان.

### 1.3.3.3 تقديم خصائص العينة

1.1.3.3.3 العمر: يبين الجدول رقم (3-6) العمر لأفراد عينة الدراسة موزعة بين فئة المهنيين والأكاديميين كما يلي:

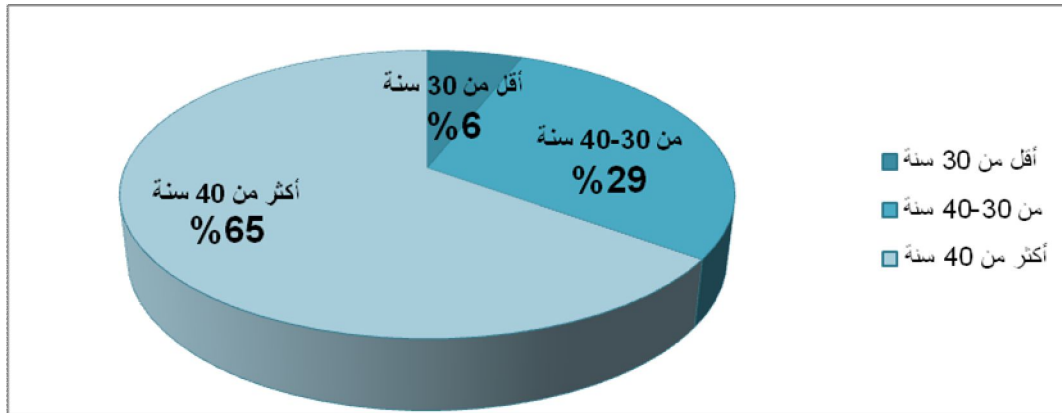
<sup>1</sup> انظر الملحق رقم: 03.

الجدول رقم (3-6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر [93] بدون صفحة

النسبة الكلية	التكرار الكلي	العمر
06 %	06	أقل من 30 سنة
29 %	29	من 30-40 سنة
65 %	66	أكثر من 40 سنة
100 %	101	المجموع

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 06% عمرهم أقل من 30 سنة، 29% بين 30-40 سنة، و الباقي بنسبة 65% عمرهم أكثر من 40 سنة. وبصفة عامة فان ما نسبته 94% من المجموع الكلي لأفراد العينة عمرهم أكثر من 30 سنة، وهو مؤشر جيد لأفراد العينة، فهي متوافقة مع سنوات الخبرة والمؤهل العلمي. وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر [93] بدون صفحة



### 2.1.3.3.3 الجنس:

يبين الجدول رقم (3-7) الجنس لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

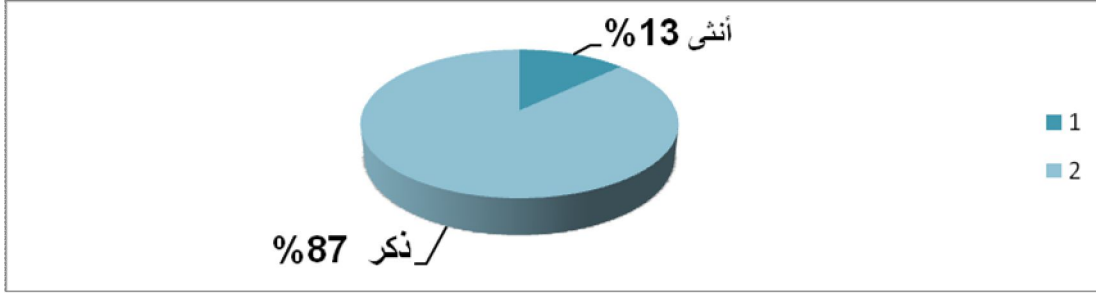
الجدول رقم (3-7): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس [93] بدون صفحة

النسبة الكلية	التكرار الكلي	الجنس
87 %	88	ذكر
13 %	13	أنثى
100 %	101	المجموع



من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لأفراد العينة ، فنجد ما نسبته 87% ذكور، وما نسبته 13% إناث. وهذا ما يقارب النسبة الكلية على مستوى المديرية ويمكن تمثيل البيانات كما يلي:

الشكل رقم (3-4): تمثيل مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس [93] بدون صفحة



### 3.1.3.3.3 المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (3-8) المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

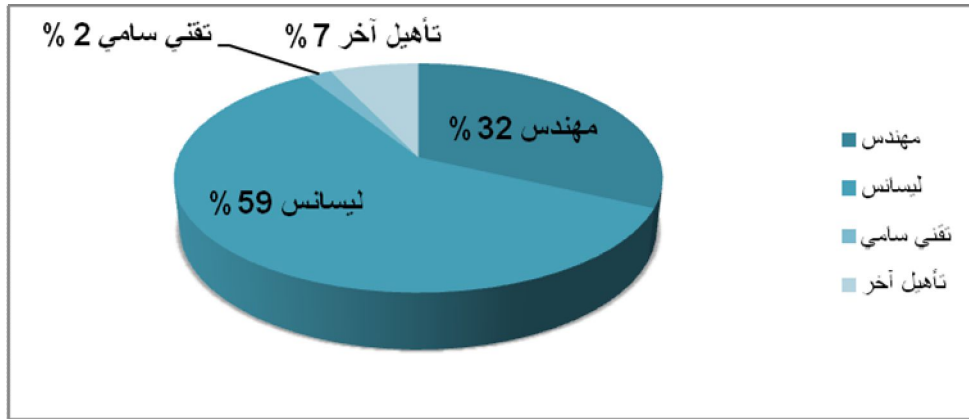
الجدول رقم (3-8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي [93] بدون صفحة

المؤهل العلمي	التكرار الكلي	النسبة الكلية
مهندس	32	32%
ليسانس	60	59%
تقني سامي	2	02%
تأهيل آخر	7	07%
المجموع	101	100%

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الدرجة العلمية لأفراد العينة، حيث نجد أن أغلبية المهنيين حاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 59% ، ما نسبته 32% حاصلين على شهادة مهندس وما نسبته 02% فقط حاصلين على شهادة تقني سامي، والباقي أي ما نسبته 07% في تخصصات مختلفة وهم كذلك إطارات.

وبصفة عامة فإن ما نسبته 98% من المجموع الكلي لأفراد العينة هم إطارات، وذلك ما تم اعتماده في توزيع الاستثمارات، وهو مؤشر جيد لأفراد العينة ويتم تمثيل العينة كما يلي:

الشكل رقم (3-5): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي [93] بدون صفحة



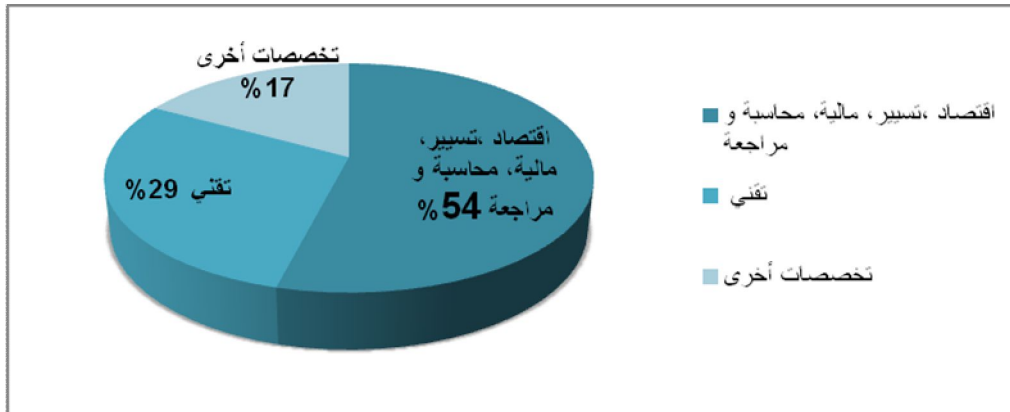
#### 4.1.3.3.3 التخصص العلمي

يبين الجدول رقم (3-9) التخصص لأفراد عينة الدراسة موزعة كما يلي:

الجدول رقم (3-9): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي [93] بدون صفحة

النسبة الكلية	التكرار الكلي	التخصص العلمي
54%	55	اقتصاد، تسيير، مالية، محاسبة و مراجعة
29%	29	تقني
17%	17	تخصصات أخرى
100%	101	المجموع

الشكل رقم (3-6): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي [93] بدون صفحة



من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد بنسبته 54% لهم تخصص اقتصاد، تسيير، مالية، محاسبة و مراجعة، وبنسبة 29% تخصص تقني، أما الباقي بنسبة 17% تخصصات أخرى.

وبصفة عامة فان كل أفراد العينة لهم دراية أو علاقة مع مضمون الاستبيان وهذا ما تم تأكيده قبل تسليم الاستمارة.

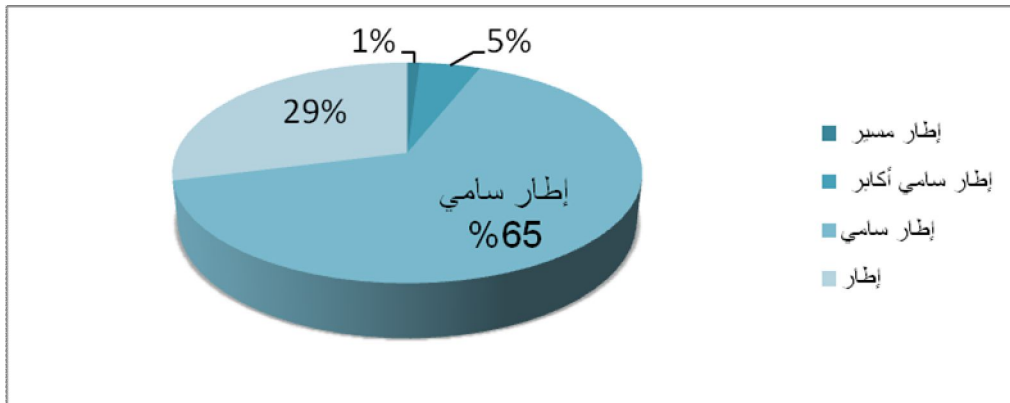
### 5.1.3.3 ترتيب الوظيفة :

يبين الجدول رقم (3-10) المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (3-10): توزيع عينة الدراسة حسب متغير ترتيب الوظيفة [93] بدون صفحة

النسبة الكلية	التكرار الكلي	الوظيفة
01%	1	إطار مسير
05%	5	إطار سامي أكابر
65%	66	إطار سامي
29%	29	إطار
100%	101	المجموع

الشكل رقم (3-7): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير ترتيب الوظيفة [93] بدون صفحة



من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب درجة الوظيفة لأفراد العينة، حيث نجد أن أغلبية المهنيين إدارات سامية بنسبة 66% ، ما نسبته 29% إدارات وما نسبته 05% ، والباقي أي ما نسبته 01% إطار مسير.

وبصفة عامة فإن ما نسبته 95% من المجموع الكلي لأفراد العينة إدارات سامية و إدارات، وهذا ما تم تعمله في اختيار هذه الفئة لأنها أولاً هي المسئولة عن كل أشغال و مهام المراجعة الداخلية التي تمت على مستوى وحداتهم وثانياً هي من تعمل على تطبيق الاقتراحات ومتابعة الإجراءات اللازمة وهو مؤشر جيد لأفراد العينة.

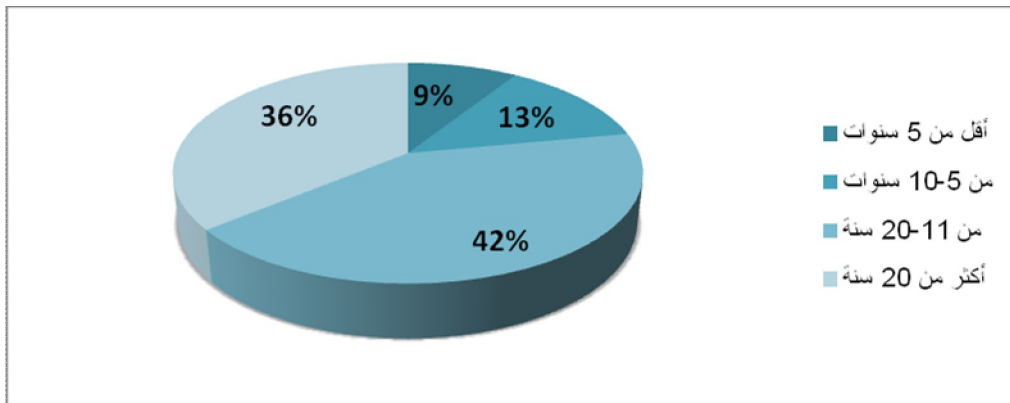
### 6.1.3.3.3 سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (4-8) سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة موزعة كما يلي:

الجدول رقم (3-11): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة [93] بدون صفحة

النسبة الكلية	التكرار الكلي	سنوات الخبرة
09%	9	أقل من 5 سنوات
13%	13	من 5-10 سنوات
42%	43	من 11-20 سنة
36%	36	أكثر من 20 سنة
100%	101	المجموع

الشكل رقم (3-8): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة [93] بدون صفحة



من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 09% فقط خبرتهم أقل من 05 سنوات، نسبة 13% خبرتهم بين 05-10 سنوات، ونسبة 42% خبرتهم بين 11-20 سنة والباقي بنسبة 36% خبرتهم أكثر من 20 سنة.

وبصفة عامة فإن ما نسبته 78% من المجموع الكلي لأفراد العينة خبرتهم أكثر من 10

سنوات، وهو مؤشر جيد لأفراد العينة حيث بإمكانهم إنجاز تقييم ذو نوعية جيدة.

عند دراستنا للخصائص الشخصية لأفراد العينة نجد أنها مقبولة، لتقييم عمل المراجعة الداخلية، والمجالات التي تساهم بها في تفعيل حوكمة المؤسسات وكذا إمكانيتها اقتراح وإضافة عناصر أخرى لتحسينها من طرف المراجعة الداخلية، خصوصا وأنه هناك ما نسبته 54% من المجموع الكلي لأفراد العينة يجمعون بين الجانب المهني والأكاديمي، وما نسبته 94% تمثل فئة الإطارات بالإضافة إلى نسبة 78% لها خبرة كافية للمساهمة الجيدة في هذا الاستبيان.

### 2.3.3.3 تحليل نتائج أقسام الاستبيان

كمرحلة قبلية لتحليل أجوبة الاستبيان، تم دراسة الاتجاه العام لأجوبة أفراد العينة واختبار ثباتها ومصداقيتها كما يلي:

#### 1.2.3.3.3. الاتجاه العام للاستبيان:

يعتبر هذا المقياس مهم لمعرفة الاتجاه العام لأفراد العينة ويمكن تقديم اتجاه الأجوبة لكل قسم والاتجاه الكلي للأجوبة كالتالي:

#### 1.1.2.3.3.3. القسم الثاني : دور المراجعة الداخلية في المسار الكلي للمراقبة

الجدول رقم (3-12): نتائج إجابات أفراد العينة [93] بدون صفحة

الإجمالي	الاستجابات					العبارة
	بدون رأي	ضعيف	متوسط	جيد	جيد جداً	
101	1	6	34	41	19	السؤال السابع
101	1	21	39	26	14	السؤال الثامن
101	3	10	29	31	28	السؤال التاسع
101	1	31	40	27	2	السؤال العاشر
101	21	11	32	31	6	السؤال الحادي عشر
101	4	13	24	35	25	السؤال الثاني عشر
606	31	92	198	191	94	مجموع القسم
%100	%5	%15	%33	%31	%16	النسب %

اتجاه نتائج أجوبة هذا القسم كانت نصفها جيدة إلى جيد جدا ونصفها متوسط إلى ضعيف

### 2.1.2.3.3.3 المحور الأول للقسم الثالث: منهجية العمل منذ البداية إلى نهاية المهمة.

الجدول رقم (3-13): نتائج إجابات أفراد العينة [93] بدون صفحة

الإجمالي	الاستجابات					العبارة
	بدون رأي	غير راضي	متوسط	راضي	راضي جداً	
101	18	8	28	40	7	السؤال الثالث عشر
101	6	24	38	29	4	السؤال الرابع عشر
101	8	27	28	35	3	السؤال الخامس عشر
101	4	4	32	43	18	السؤال السادس عشر
101	3	13	24	45	16	السؤال السابع عشر
101	6	29	34	31	1	السؤال الثامن عشر
101	7	12	41	39	2	السؤال التاسع عشر
707	52	117	225	262	51	المجموع الكلي
%100	%7	%17	%32	%37	%07	النسب %

كذلك نتائج أجوبة هذا القسم عرفت نفس الاتجاه السابق فكانت نصفها جيدة إلى جيد جداً ونصفها متوسط إلى ضعيف.

### 3.1.2.3.3.3 المحور الثاني للقسم الثالث: تقرير النتائج ومتابعتها

الجدول رقم (3-14): نتائج إجابات أفراد العينة [93] بدون صفحة

الإجمالي	الاستجابات					العبارة
	بدون رأي	غير راضي	متوسط	راضي	راضي جداً	
101	8	11	33	43	6	السؤال العشرين
101	4	14	38	39	6	السؤال الواحد والعشرين
101	5	7	43	37	9	السؤال الثاني والعشرين
101	6	9	52	23	11	السؤال الثالث والعشرين
101	9	16	38	33	5	السؤال الرابع والعشرين
101	4	10	49	29	9	السؤال الخامس والعشرين
606	36	67	253	204	46	المجموع الكلي
%100	%6	%11	%42	%33	%08	النسب %

اتجاه نتائج أجوبة هذا القسم كانت قليلة نسبيا في المقياس راضي إلى راضي جدا والأغلبية كانت في المقياس متوسط إلى ضعيف بنسبة إجمالية 53%.

#### 4.1.2.3.3.3 القسم الرابع : أهمية المراجعة الداخلية في نظام حوكمة المؤسسات

الجدول رقم (3-15): نتائج إجابات أفراد العينة [93] بدون صفحة

الإجمالي	الاستجابات					العبارة
	بدون رأي	ضعيف	متوسط	جيد	جيد جداً	
101	4	12	32	36	17	السؤال السادس و العشرين
101	3	17	33	35	13	السؤال السابع و العشرين
101	7	11	26	47	10	السؤال الثامن و العشرين
101	4	11	33	44	9	السؤال التاسع و العشرين
404	18	51	124	162	49	المجموع الكلي
%100	%4	%13	%31	%40	%12	النسب %

اتجاه نتائج أجوبة هذا القسم كانت بالأغلبية في المقياس جيد إلى جيد جدا وقليلة نسبيا في المقياس متوسط إلى ضعيف.

#### 5.1.2.3.3.3 القسم الخامس : الرأي العام

الجدول رقم (3-16): نتائج إجابات أفراد العينة [93] بدون صفحة

الإجمالي	الاستجابات					العبارة
	بدون رأي	ضعيف	متوسط	جيد	جيد جداً	
101	7	8	27	51	8	السؤال الثلاثين
101	5	3	20	40	33	السؤال الواحد الثلاثين
202	12	11	47	91	41	المجموع الكلي
%100	%6	%5	%23	%45	%21	النسب %

أغلبية الاطارات يميلون إلى المقياس جيد وجيد جدا، حيث بلغت نسبة الموافقة 45%، و موافق جدا 21%، مما يشير إلى الاتجاه الايجابي لدى أفراد عينة الدراسة.

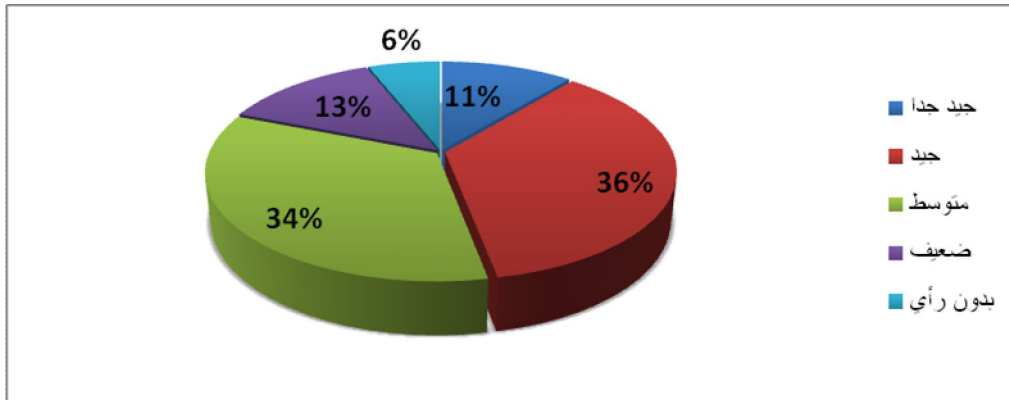
### 6.1.2.3.3.3 الاتجاه الكلي :

الجدول رقم (3-17): نتائج إجابات أفراد العينة [93] بدون صفحة

الإجمالي	الاستجابات					العبارة
	بدون رأي	ضعيف	متوسط	جيد	جيد جداً	
2525	149	338	847	910	281	المجموع الكلي للأقسام
%100	%6	%13	%34	%36	%11	النسب %

نستخلص من الجدول، أن أغلبية أفراد العينة يميلون إلى الموافقة على مقياس موافق وهي تعتبر أكبر نسبة بـ 36% و يليها المقياس متوسط حيث بلغت نسبته 34%، وبالإضافة إلى مقياس موافق تماماً بـ 11% يصبح مجموع الأجوبة متوسط فما فوق 81% وهي نتيجة ايجابية ومرضية عن دور المراجعة الداخلية. ويؤكد على ضرورة بذل مجهود أكثر لتحسين هذه النتيجة، والتمثيل التالي يبين الاتجاه العام:

الشكل رقم (3-9): تمثيل النسبة الكلية للاتجاه العام [93] بدون صفحة



### 2.2.3.3.3 اختبار ثبات و مصداقية الأجوبة:

استخدم الطالب معامل (ألفا كرونباك  $\alpha$  cronbach)، وهي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان ويبين الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة كما يلي:



الجدول رقم (3-18): توزيع معامل ألفا كرومباك [93] بدون صفحة

معامل ألفا كرومباك	العناصر الاستبيان
0.979	دور المراجعة الداخلية في نظام الرقابة.
0.982	بتقييم المراجعة الداخلية من خلال تأدية المهام في محورين:
0.986	المحور الأول: خاص بمنهجية العمل منذ البداية إلى نهاية المهمة . المحور الثاني: تقرير النتائج و متابعتها
0.982	أهمية المراجعة الداخلية في نظام حوكمة المؤسسة
0.924	الرأي العام حول المراجعة الداخلية و دورها في تقديم المعلومات
0.995	درجة ثبات و مصداقية أداة الدراسة الاجمالية

يتضح من الجدول السابق، أن معاملات ألفا كرومباك تراوحت بين 0.979 و 0.986 لعوامل الدراسة وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة، وبلغت الدرجة الكلية لثبات و مصداقية أداة الدراسة 0.995 ويود الطالب أن يشير إلى أن معامل ألفا كرومباك قيمته تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة.

### 3.2.3.3.3 قياس معامل الارتباط ( r )

بالإضافة لمعاملات ألفا كرومباك تم حساب معامل الارتباط لكل أجوبة الاستبيان من أجل تأكيد العلاقة بين المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحسين جودة المعلومات المقدمة لمختلف أطراف الحوكمة، فتبين أن معامل الارتباط يتراوح بين 0.833 الى 0.979 بالنسبة لأغلبية الأجوبة وهذا ما يدل على أن هناك علاقة خطية طردية قوية بينهما.<sup>2</sup>

### 3.3.3.3 تحليل أجوبة الاستبيان

اعتمدنا في أخذ طبيعة كل سؤال عند التحليل من حيث كونه سلبيا أو إيجابيا، واستخلاص النتائج النهائية على الوسط المطلق (2) حيث تكون درجة توفر الخاصية التي تفوق المتوسط بين عالية قليلا عندما تقع بين [3 و 4] وعالية عندما تكون الإجابة بين [4 و 5] وأقل من المتوسط بين المنخفضة قليلا عندما تقع بين [2 و 3] ومنخفضة عندما تقع بين [1 و 2]، كما تم حساب الحدود الدنيا والقصوى للفئات عن طريق حساب المدى (5-1=4)، ثم نقسمه على عدد الفئات

<sup>2</sup> أنظر الملحق 04

فحصل (0.8 = 5/4)، ثم نضيف النتيجة بالتدرج ابتداء من الفئة الأولى للصنفين من الأجوبة كالتالي:

- الصنف الأول : يخص القسم الثاني، الرابع و الخامس للأجوبة  
 الصنف الثاني : يخص القسم الثالث بما في ذلك المحور الأول و المحور الثاني
- من 1 إلى 1,80 تمثل بدون رأي (صنف 1 و صنف 2).
  - من 1,81 إلى 2,60 تمثل ضعيف(صنف 1) أو غير راضي (صنف 2).
  - من 2,61 إلى 3,4 تمثل متوسط. (صنف 1 و صنف 2)
  - من 3,41 إلى 4,2 تمثل جيد(صنف 1) أو راضي(صنف 2).
  - من 4,21 إلى 5 تمثل جيد جدا (صنف 1) أو راضي تماما(صنف 2).

كما تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية من أجل حوصلة النتائج لإجابات عينة الدراسة.

### 1.3.3.3.3 القسم الثاني : دور المراجعة الداخلية في المسار الكلي للمراقبة

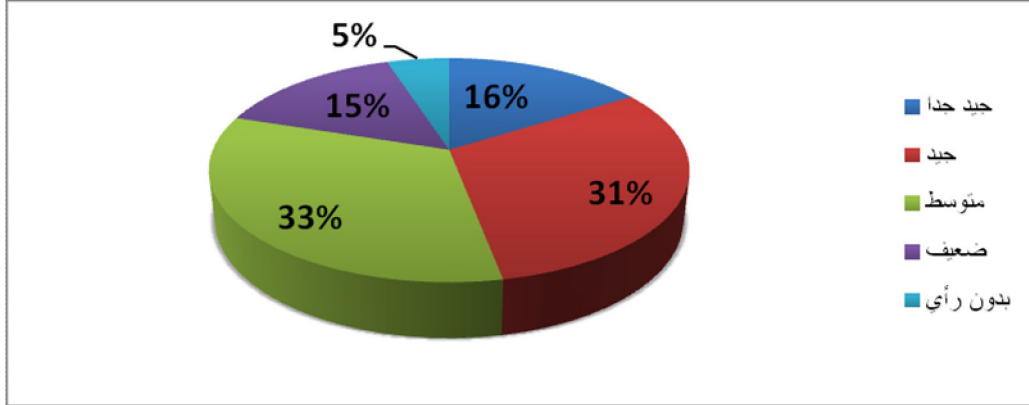
تشير حوصلة النتائج للاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية، أن أفراد العينة لها دراية جيدة فما فوق بنسبة 60% حول دور المراجعة الداخلية في نظام الرقابة الداخلية، و بلغ المتوسط الحسابي الكلي لهذا القسم 3,371 وهي درجة قريبة جدا لمقياس موافق، ولو تم إقصاء السؤال الخاص بإدماج برنامج المراجعة الخارجية لأن المعلومات الخاصة ببرنامج المراجعة الداخلية هي على المستوى المركزي لأصبح المتوسط الحسابي 3.465 و هو تقدير يقع في الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي [ 3.41 و 4.2 ] وهو مقياس موافق حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-19): نتائج آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في المسار الكلي للمراقبة (الأسئلة من 07 إلى 12) [93] بدون صفحة

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					التكرار النسبة	العبارة
الرتبة	المتوسط الحسابي	بدون رأي	ضعيف	متوسط	جيد	جيد جداً	(ت) (%)	
01	3,703	1	6	34	41	19	ت	هل لديكم دراية حول دور المراجعة الداخلية في نظام الرقابة؟
		1	6	34	40	19	%	
04	3,307	1	21	39	26	14	ت	كيف تقدر نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسة؟
		1	21	38	26	14	%	
02	3,703	3	10	29	31	28	ت	هل تساهم المراجعة الداخلية في تحسين نظام التسيير في المؤسسة؟
		3	10	29	30	28	%	
05	2,980	1	31	40	27	2	ت	برنامج المراجعة الداخلية كافي لتغطية الأنظمة الواجب مراجعتها؟
		1	31	39	27	2	%	
06	2,901	21	11	32	31	6	ت	هل يتم إدراج أعمال المراجعة الخارجية في مهام المراجعة الداخلية؟
		21	11	31	31	6	%	
03	3,634	4	13	24	35	25	ت	ما هو تقديرك لدور و أهمية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
		4	13	24	34	25	%	
3.371		المتوسط العام لدور المراجعة الداخلية في المسار الكلي للمراقبة						

و ترجع هذه النتيجة لبرنامج المراجعة الداخلية الذي يعتبر بنسبة 71% من متوسط إلى ضعيف لتغطية كافة الأنظمة الواجب مراجعتها بمتوسط 2.980، وهذا ما يؤكد كذلك تقدير نشاط المراجعة في المؤسسة من متوسط إلى ضعيف بنسبة 60%، والشكل التالي يوضح النسبة الكلية للأجوبة:

الشكل رقم (3-10): تمثيل النسبة الكلية لدور المراجعة الداخلية في المسار الكلي للمراقبة [93] بدون صفحة



ونخص بالذكر أن المراجعة الداخلية في سونلغاز من خلال الاستبيان كانت نسبتها 59% جيدة وجيد جدا في تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي نسبة مقبولة بالمقارنة مع النشأة الحديثة للمراجعة الداخلية في سونلغاز.

#### 2.3.3.3.3 القسم الثالث : تقييم دور المراجعة الداخلية من خلال تأدية المهام

يتم تصنيف هذا القسم إلى محورين هما :

### 1.2.3.3.3.3 المحور الأول: منهجية العمل منذ البداية إلى نهاية المهمة.

الجدول رقم (20-3): نتائج آراء عينة الدراسة حول منهجية العمل منذ البداية إلى نهاية المهمة.

(الأسئلة من 13 إلى 19) [93] بدون صفحة

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					التكرار النسبة	العبارة
المرتبة	المتوسط الحسابي	بدون رأي	غير راضي	متوسط	راضي	راضي جداً	(ت) (%)	
04	3,099	18	8	28	40	7	ت	المراجعة تمت وفق البرنامج المحدد في الاجتماع الافتتاحي للمهمة.
		18	8	28	39	7	%	
05	3,010	6	24	38	29	4	ت	ما هو تقديرك لخبرة، كفاءة و الجودة المعقولة لفريق المراجعة الداخلية، بما يمكنها أن تؤدي مهمتها بفعالية؟
		6	24	37	29	4	%	
06	2,980	8	27	28	35	3	ت	هل يتم إعلامكم حول تقدم المهمة؟
		8	27	28	34	3	%	
01	3,663	4	4	32	43	18	ت	أعضاء فريق المهمة، هل أدائهم يتم بمهنية وبكل موضوعية؟
		4	4	32	42	18	%	
02	3,574	3	13	24	45	16	ت	كيف هو التنسيق بين المراجعين وبين الوحدة التي يتم مراجعتها؟
		3	13	24	44	16	%	
07	2,921	6	29	34	31	1	ت	فترات القيام بمهمة المراجعة ملائمة مع نشاط الوحدة.
		6	29	33	31	1	%	
03	3,168	7	12	41	39	2	ت	ما هو تقييمك لمهمة المراجعة منذ انطلاقها إلى نهايتها؟
		7	12	40	39	2	%	
3,202		المتوسط العام لمنهجية العمل منذ البداية إلى نهاية المهمة						

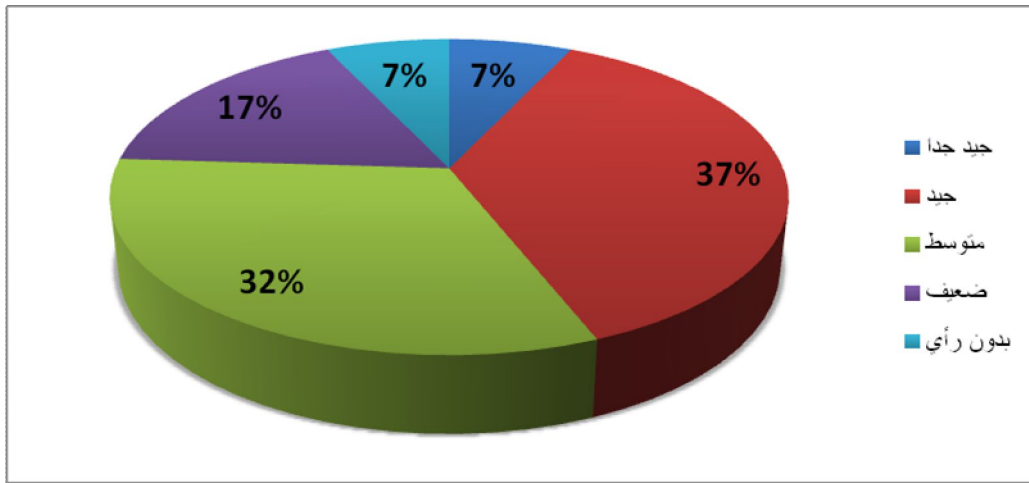
بلغ المتوسط الحسابي لأداء مهام المراجعة في هذا القسم 3,202 وهو يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكرت الخماسي [ 2,61 و 3,40 ] و هي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة متوسط. هذه النسبة تؤكد نتيجة القسم الثاني و المتمثلة في عدم كفاية برنامج المراجعة لتغطية كل الأنشطة.

بلغت نسبة تقييم أداء المهمة على مستوى المديریات 41% بمقياس جيد وجيد جدا ونسبة 40% متوسط ، وهذا ما يؤكد لنا ضرورة تحسين البرنامج و التكوين لتحقيق نتائج أكثر، وهذا راجع لنسبة الخبرة والكفاءة، 67% متوسطة الى ضعيفة و التي تؤكد تقييم أداء المهمة.

ونشير هنا إلى نسبة التنسيق التي هي 60% جيدة وجيدة جدا بين الوحدة والمراجعين وبكل احترام وتقدير، الا أنه يجب مراعاة التوقيت لبرنامج المراجعة الذي يعتبر بنسبة 62% متوسط إلى ضعيف.

الشكل رقم (3-11): تمثيل النسبة الكلية لمنهجية العمل منذ البداية إلى نهاية المهمة [93] بدون

صفحة



### 2.2.3.3.3 المحور الثاني: تقرير النتائج و متابعتها

ومن أجل حوصلة النتائج، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية، كما تم تقديم العبارات بالتفصيل، ولمعرفة تقرير النتائج ومتابعتها قمنا بتحليل الاتجاه العام لهذا القسم.

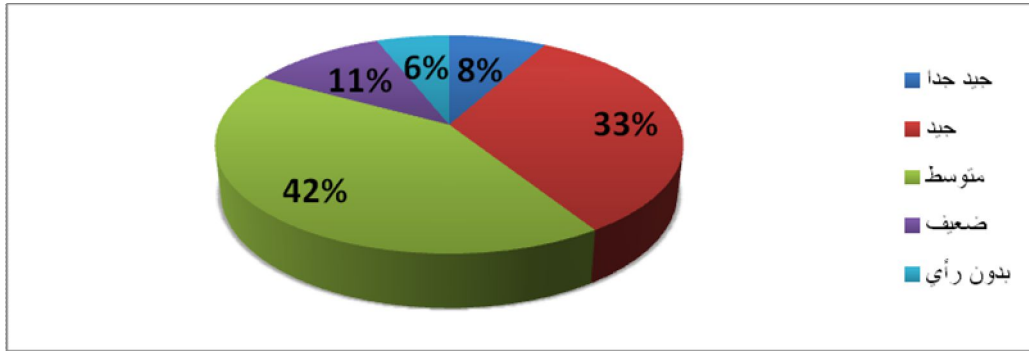
الجدول رقم (3-21): نتائج آراء عينة الدراسة حول تقرير النتائج و متابعتها

(الأجوبة من 20 إلى 25) [93] بدون صفحة

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					التكرار النسبة	العبارة
المرتبة	المتوسط الحسابي	بدون رأي	غير راضي	متوسط	راضي	راضي جداً	(ت) (%)	
03	3,277	8	11	33	43	6	ت	تقرير نتائج المراجعة تعتبر موضوعية.
		8	11	33	42	6	%	
02	3,287	4	14	38	39	6	ت	الاقتراحات المقدمة تم مناقشتها و قبولها في اجتماع نهاية المهمة.
		4	14	38	38	6	%	
01	3,376	5	7	43	37	9	ت	مشروع التقرير يوضح النقاط الخاصة بالنظام الذي تم مراجعته.
		5	7	42	37	9	%	
05	3,238	6	9	52	23	11	ت	برنامج العمل يهدف لتصحيح النقاط المعلن عنها.
		6	9	51	23	11	%	
06	3,089	9	16	38	33	5	ت	المراجعة الداخلية تقوم بمتابعة و قياس مستوى تطبيق الاقتراحات.
		9	16	37	33	5	%	
04	3,287	4	10	49	29	9	ت	بصفة عامة ، هل يعمل المراجعون على تقديم القيمة المضافة؟
		4	10	48	29	9	%	
3,259		المتوسط العام تقرير النتائج و متابعتها						

يعتبر المحور الثاني تكملة لتحليل أداء مهام المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز ، من حيث تقرير النتائج و المساهمة في تقديم المضافة والذي بلغ 3,259 و هي درجة تقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكرت الخماسي [ 2,61 و 3,40 ] و هي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة متوسط كذلك وتؤكد نتائج هذا القسم.

الشكل رقم (3-12): تمثيل النسبة الكلية لتقرير النتائج و متابعتها [93] بدون صفحة



### 3.3.3.3.3 القسم الرابع : أهمية المراجعة الداخلية في نظام حوكمة المؤسسات

ومن أجل حوصلة النتائج، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية، كما تم تقديم العبارات بالتفصيل، ولمعرفة أهمية المراجعة الداخلية في نظام حوكمة المؤسسات قمنا بتحليل الاتجاه العام لهذا القسم.

الجدول رقم (3-22): نتائج آراء عينة الدراسة حول أهمية المراجعة الداخلية في نظام حوكمة المؤسسات

(الأجوبة من 26 إلى 29) [93] بدون صفحة

المرتب	المؤشرات الإحصائية	الاستجابات					التكرار النسبية (ت) (%)	العبارة
		بدون رأي	ضعيف	متوسط	جيد	جيد جداً		
01	3,495	4	12	32	36	17	ت	ما هو تقديرك لمصادقية و فعالية أعمال المراجعة الداخلية على مستوى المؤسسة، التي لها دور الاستشارة و المساعدة على اتخاذ القرارات؟
		4	12	32	35	17	%	
04	3,376	3	17	33	35	13	ت	المراجعة الداخلية تقوم بتلبية طلبات المساعدة و الاستشارة
		3	17	33	34	13	%	
03	3,416	7	11	26	47	10	ت	المراجعة الداخلية تسمح باتخاذ العمليات التصحيحية و في الوقت المناسب
		7	11	26	46	10	%	
02	3,426	4	11	33	44	9	ت	المراجعة الداخلية تقدم المعلومات الضرورية التي تساعد على الحوكمة الجيدة في المؤسسة
		4	11	33	43	9	%	
	3,428	المتوسط العام لأهمية المراجعة الداخلية في نظام حوكمة المؤسسات						

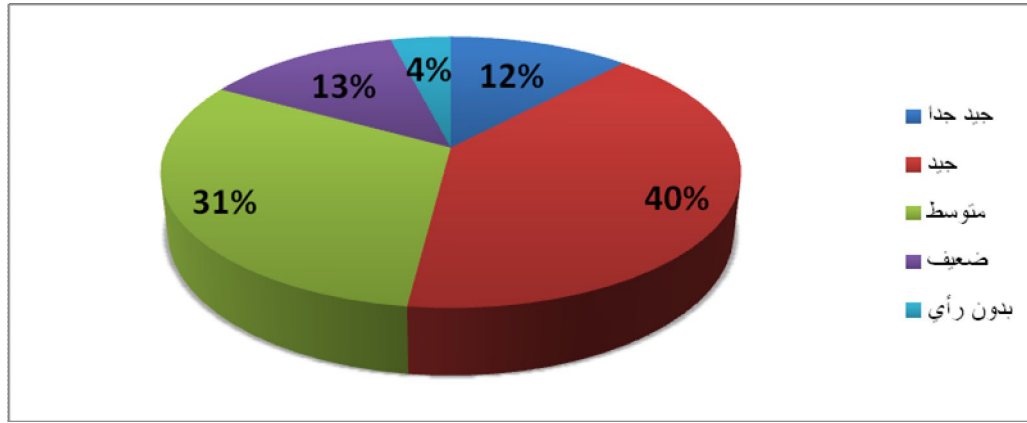


بلغ المتوسط الحسابي الكلي المتعلق بدور المراجعة الداخلية في نظام الحوكمة 3,428 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي [ 3.41 و 4.2 ] وهي الفئة التي تشير إلى درجة المقياس موافق. و نلاحظ أن كل درجة الأجوبة كانت متقاربة ومتراطة حيث انحصرت بين 3.3 و 3.4 و هذا ما يؤكد أن المراجعة الداخلية لا زالت حديثة وغير متطورة كما ينبغي لتفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسة.

و تقارب النسب كذلك في هذا القسم المعدل 50% مما يثبت كذلك المستوى المتوسط للمراجعة الداخلية في هذا المجال والشكل التالي يوضح توزيع النسبة الكلية :

الشكل رقم (3-13): تمثيل النسبة الكلية لأهمية المراجعة الداخلية

في نظام حوكمة المؤسسات [93] بدون صفحة



4.3.3.3.3. القسم الخامس : الرأي العام

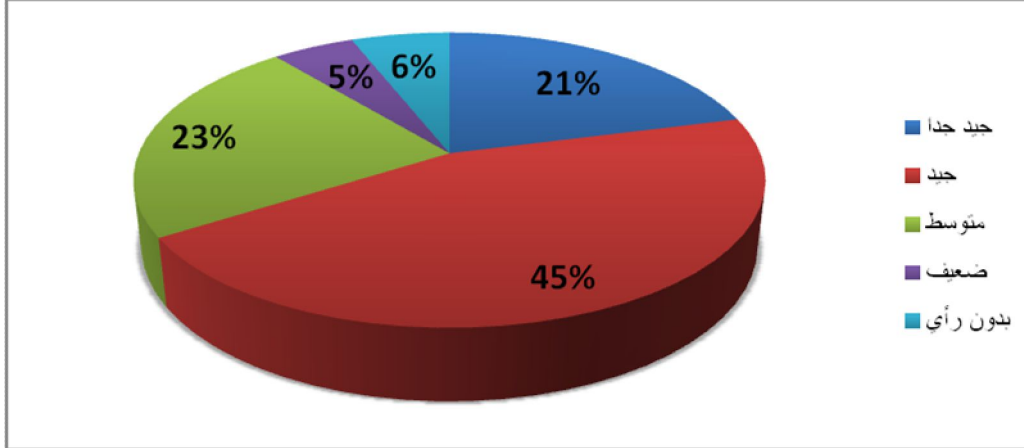
الجدول رقم (3-23): نتائج آراء عينة الدراسة حول الرأي العام في دور المراجعة الداخلية

(الأجوبة من 30 إلى 31) [93] بدون صفحة

المرتبّة	المؤشرات الإحصائية	الاستجابات					التكرار النسبة (%)	العبارة
		بدون رأي	ضعيف	متوسط	جيد	جيد جداً		
02	3,446	7	8	27	51	8	ت	المراجعة الداخلية، هل يمكنها قياس فعالية المراقبة من خلال تقييمها ل: - التنظيم والكفاءات - نظم المعلومات - الإجراءات
		7	8	27	50	8	%	
01	3,921	5	3	20	40	33	ت	للمراجعة الداخلية أهمية لتحسين جودة المعلومات و المعلومات المالية خاصة
		5	3	20	39	33	%	
3,683		متوسط الرأي العام في المراجعة الداخلية						

تجدر الإشارة في هذا القسم إلى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية التي بلغت درجة 3,921 وهي قريبة جدا من فئة المقياس موافق تماما، بالإضافة إلى فعالية المراجعة الداخلية الذي بلغت 3.446 وهي درجة موافق كذلك.

الشكل رقم (3-14): تمثيل النسبة الكلية الرأي العام في المراجعة الداخلية [93] بدون صفحة



#### 5.3.3.3.3 الأسئلة المفتوحة:

أما بالنسبة للأسئلة المفتوحة، السؤال الأول يخص التقييم الإجمالي و الثاني لتقديم الاقتراحات حول مجالات المراجعة الواجب تحسينها في المستقبل، كانت الآراء على النحو التالي:

#### 1.5.3.3.3.3 التقييم الإجمالي:

أغلبية الآراء ركزت نقص الخبرة لفريق العمل خاصة في مجال المواضيع التي تخص نشاط المؤسسة. لأن العائق الحالي لفعالية المراجعة الداخلية هو عدم التحكم في الموضوع من طرف جميع أعضاء الفريق وذلك لوجود أفراد في فريق المهمة الذين تم تنصيبهم على الأكثر في الثلاث سنوات الأخيرة باستثناء رئيس المهمة.

#### 2.5.3.3.3.3 الاقتراحات حول مجالات المراجعة الواجب تحسينها في المستقبل:

أغلبية الاقتراحات المقدمة تخص تطوير أداء مهام المراجعة الداخلية ونذكر منها:

- ضرورة التكوين المستمر
- توسيع نطاق المراجعة لتشمل مواضيع مختلفة

## خلاصة الفصل

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية وأثرها على تفعيل حوكمة المؤسسات. وقد تم الوصول لهذا الهدف عبر ثلاث (03) مباحث:

خصصنا المبحث الأول لنشأة وتاريخ سونلغاز وتم التطرق للتنظيم الحالي لها والذي يعتبر الأداة الأساسية في التحكم والرقابة لإدارة المؤسسة بكل فعالية. ولاحظنا كيف تطورت سونلغاز لتتماشى مع المتطلبات الاقتصادية الحديثة.

وفي المبحث الثاني قمنا بالتركيز على دور و أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز، و ما بذلته هذه المؤسسة من تنظيم وتأطير وتكوين لتطوير فعالية هذه الوظيفة على مستوى المجمع بصفة عامة. بالإضافة إلى دورها في تحسين جودة المعلومات المالية وأثرها على تفعيل الحوكمة.

وتدعيما لما تقدمه المراجعة الداخلية في المؤسسة، تم توزيع استبيان على مستوى بعض المديريات التابعة لمجمع سونلغاز، حيث استهدفت الدراسة الإطارات على مستوى هذه المديريات التي لها دراية أو معلومات أو مكلفة بمتابعة نتائج تقارير المراجعة الداخلية.

تشير نتائج الاستبيان أن المراجعة الداخلية حديثة النشأة في المؤسسة، تنقصها الخبرة والتكوين المستمر للنهوض بهذه الوظيفة وتطويرها، إلا أنه يمكن استخلاص أن مؤسسة سونلغاز استطاعت أن توظف المراجعة الداخلية بمراعاة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في كل خطواتها وتطبيق التقنيات الحديثة في مجال المراجعة وهي في طريق تحقيق أهدافها داخل المؤسسة.

المؤسسة سخرت كل الظروف اللازمة لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية على مستوى كل المؤسسة من تكوين و تنظيم و تدعيم معنوي بالإضافة للتوعية حيث نظمت أول ندوة نشطها خبراء من الخارج و داخل الوطن في 20/01/2008. لكن رغم تطبيق المعايير الدولية واستعمال التقنيات الحديثة في المراجعة، إلا أنه لحدثة نشأة هذه الوظيفة لا زال ينقصها الخبرة والمؤهلات لجميع أفراد فريق المهمة وهذا ما تم استخلاصه من الاستبيان.

## خاتمة عامة

في إطار سعينا للإحاطة بدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية، والتي بإمكانها إحداث مساهمة كبيرة في تفعيل الحوكمة في المؤسسة، حاولنا من خلال هذه الدراسة في الجزء النظري، التعرف على الإطار النظري للمراجعة الداخلية ودورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تقديم المستجدات والتطورات الحديثة للمراجعة وفقا للقوانين والمعايير الجديدة.

وفي الجزء الثاني النظري تم تقديم أهمية المعلومات وخصائصها بالتركيز على دور المراجعة الداخلية في جودتها، بالإضافة إلى تقديم العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية لتوفير معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية، وبذلك تطرقنا لدراسة مفهوم الحوكمة وتوضيح أهميتها والأسباب الأساسية لظهورها، وكيف أصبحت المراجعة الداخلية الأداة التي يعتمد عليها لتقديم الخدمات الاستشارية لتنفيذ إستراتيجية الإدارة العامة.

أما الجزء التطبيقي والذي تمثل في الدراسة الميدانية، قمنا بدراسة وظيفة المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز على مرحلتين، فبعد تقديم تنظيم المجمع منذ نشأته إلى غاية اكتماله في سنة 2010، تضمنت المرحلة الأولى للدراسة جهودات المؤسسة لتطوير المراجعة الداخلية، حيث سخرت كل الظروف اللازمة من تكوين وتنظيم وتدعيم لهذه الوظيفة وذلك بتطبيق كل المستجدات في هذا المجال و بالمقابل تم تقديم دور وانجازات مديرية المراجعة الداخلية الحالية، بالإضافة إلى تقديم النموذج والمراحل المتبعة من طرف فريق المراجعة في إنجاز كل مهمة.

أما المرحلة الثانية من الجزء التطبيقي، تم فيها توزيع الاستبيان على مستوى عينة من المديريات التابعة للمجمع والمتضمن لأداء المراجعة ودورها في الرقابة من خلال المهام التي تم إنجازها، وكذا تحليل آراء حصييلة هذا الاستبيان والذي على أساسه قمنا باختبار جملة من الفرضيات تمكنا بعدها من تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات.

## 1. نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث، فقد تم الوصول إلى نتائج من خلال الدراسة النظرية والميدانية لبحثنا كما يلي:

بداية بالفرضية الأولى: تم إثبات أن المراجعة الداخلية تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية لأن برنامج عملها يتميز بالاستمرارية ويتضمن كذلك كل التحفظات والملاحظات المقدمة من طرف المراجع الخارجي وذلك ما يؤدي إلى معالجة النقائص ويعمل على تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسة، وتم تأكيد هذا الجانب ميدانيا في مجمع سونلغاز.

وبالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في: " للمراجعة الداخلية دور في تدعيم لجان المراجعة وتفعيل الحوكمة" قد تم إثباتها من خلال تقديم الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وكيف أصبحت الأداة التي تعتمد عليها أطراف الحوكمة، وذلك ملاحظناه ميدانيا من مجهودات مقدمة من طرف الإدارة لتطوير هذه الوظيفة.

وفيما يتعلق بالفرضية الثالثة الخاصة بدور المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز فقد تم إثباتها نسبيا وذلك لأن المراجعة الداخلية حديثة النشأة وتنقصها الخبرة الكافية وهي في تطور لأداء مهمتها بأكمل وجه، لذلك يجب أن تتوفر في فريق العمل في المراجعة الداخلية كل المعايير المهنية لأداء المهام وتحقيق الأهداف بكل فعالية وهذا ما استخلصناه من نتائج الاستبيان.

## 2. نتائج الدراسة:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالمراجعة الداخلية ، وخصوصا الاتجاهات الحديثة لها، وكذا محاولة تبين دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية و أهميتها في تفعيل حوكمة المؤسسات، ثم قيامنا بالدراسة والتحليل لوظيفة المراجعة الداخلية في مجمع سونلغاز، توصلنا إلى النتائج التالية:

- ❖ الاهتمام بتفعيل الحوكمة أدى إلى تطور دور المراجعة حيث أصبحت وظيفة من الوظائف الهامة في المؤسسة، وهذا لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الإدارة العليا، وذلك زيادة عن دورها التقليدي في الفحص، التأكيد والتقييم لنظام الرقابة الداخلية.
- ❖ تم إدراك الكيفية التي تساهم بها المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية التي تبقى من مسؤولية المراجع الخارجي، وذلك من خلال معالجة كل التحفظات والملاحظات التي يبديها هذا الأخير في التقرير المالي للمؤسسة، وبذلك أصبح للمراجعة الداخلية دور كبير في الرقابة.

❖ الكفاءة المهنية لها تأثير كبير على مردودية فريق عمل المراجعة الداخلية بالمؤسسة، وتؤثر على جودة المراجعة في أداء مهامها.

❖ تطور أداء المراجعة الداخلية لتصبح الأداة المساعدة في إدارة المخاطر.

### 3. الاقتراحات المقدمة :

❖ يجب اعتبار المعلومة داخل المؤسسة بتخصيص الموارد الضرورية لتوفيرها بطريقة ملائمة وشاملة وعدم الاكتفاء بتقديم المعلومات القانونية فقط.

❖ لابد من اندماج المعلومات في القرارات المتخذة لتحقيق الفعالية وتفادي المخاطر، حتى لا يبقى هذا الموضوع مجرد آراء ومحاضرات لا يتم تطبيقها.

❖ من أجل فعالية المراجعة الداخلية بالمؤسسة، لابد التكوين المستمر لفريق المراجعة من أجل التحكم في كل المستجدات في هذا المجال، بالإضافة إلى ضرورة التقييم الخارجي للمراجعة الداخلية من أجل إدراك النقائص.

❖ إدراج مقياس المراجعة الداخلية ومقياس حوكمة المؤسسات ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والعمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال.

### 4. آفاق البحث:

لقد تناولنا في بحثنا هذا دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية، واقتصر البحث على دراسة مؤسسة واحدة ونقترح:

- دراسة دور المراجعة الداخلية على مستوى عدة مؤسسات للمقارنة ولاستخلاص النتائج من عدة تجارب.
- دراسة دور المراجعة الداخلية في إطار النظام المالي المحاسبي وذلك من أجل تطوير هذه الوظيفة ومن أجل التوعية لأهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة.

## قائمة المراجع

1. عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004.
2. نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
3. Jacques RENARD :Théorie et pratique de l'audit interne, 6<sup>ème</sup> édition, Eyrolles, Paris 2007
4. Institut français d'audit et contrôle interne, [www.ifaci.com](http://www.ifaci.com)
5. كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001
6. فتحي رزق السوافيري و أحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
7. عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
8. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر طبعة ثانية 2005.
9. فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002
10. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003
11. [http://fr.wikipedia.org/wiki/Audit\\_interne](http://fr.wikipedia.org/wiki/Audit_interne), le 04/08/2011
12. Nourdine KHATAL, Président d'honneur AACIA, conférence francophone, Paris 2008.
13. <http://www.ifaci.com/Ifaci/Connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne-78.html> , 04/10/2011.
14. عبد الوهاب نصر علي و شحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، جامعة الإسكندرية 2006/2005.
15. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، جامعة الإسكندرية، 2007.
16. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، دار صفاء الأردن 2009.
17. فتحي رزق السوافيري و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية 2002.
18. د.هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل الطبعة الثانية 2004
19. [http://fr.wikipedia.org/wiki/Audit\\_comptable\\_et\\_financier](http://fr.wikipedia.org/wiki/Audit_comptable_et_financier), le 25/08/2011

20. HAMZAOUI Mohamed, **Audit Gestion des risques et contrôle interne** .Pearson éducation France 2008.
21. Benoit PIGE, **Audit et contrôle interne**, ems France 2éme édition 2001
22. عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة المعلومات وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2006
23. Ordre des experts comptables, **Les bonnes pratiques en matière de controle interne dans les PME**, Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières – Paris, 2008
24. [www.ifaci.cripp](http://www.ifaci.cripp) normes, publication 2008, révision janvier2011
25. محمد عبد الفتاح إبراهيم، «**نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**»، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 24-26 سبتمبر2005، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2005
26. Henning Kagermann et autres, **Internal Audit Handbook Management with the SAP**, German: acid-free paper, 2008
27. أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2007
28. القانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74 الموافق لـ 2007/11/25
29. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر 2008
30. عمورة جمال، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)**، الملتقى الدولي، جامعة البليدة، 2009
31. القانون رقم 88/01 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 1988/01/12
32. القانون رقم 91/01 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27
33. [http :www.elwatan.com/actualite/20cabinet](http://www.elwatan.com/actualite/20cabinet) d'audit retenus pour assister sonatrach 24-08-2011
34. هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، جامعة بريطانيا دار وائل للنشر الطبعة الثانية 2004
35. Robert ledaff, **encyclopédie de gestion et du management**, édition dalloz, paris, 1999
36. IFACI, **la direction d'audit d'an servisse d'audit interne**, édition d'organisation, paris, 1997
37. زين يونس، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية، مجلة علوم إنسانية، 2010 العدد 46



38. شجري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، فرع: مالية المؤسسة، 2008-2009
39. خلف عبدالله الوردات، لجان التدقيق بين الواقع والطموح-المؤتمر الخامس -جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين 2003
40. Hélène Coulbault, la fonction de l'audit interne sera centrée sur les processus de gestion des risques, Communiqué de presse 2008 Paris, le 22 avril 2008
41. Élisabeth Bertin, Audit Interne Enjeux et pratiques à l'international, édition EYROLLES, Paris 2007
42. LAMIRI Abdelhak, systems d'information et de gestion, ElWatan Economie, du 15au21 Novembre 2010
43. لعريبي محمد، المعالجة المحاسبية لأصول الثابتة، الملتقى الدولي، جامعة البليدة، 2009
44. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2004
45. مؤيد راضي خنفر ود.غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة الطبعة 2، عمان، 2009
46. ياسين أحمد العيسى، أصول المحاسبة الحديثة، الجزء الأول، دار الشرق للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
47. إبراهيم الجزراوي و عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري، عمان، 2009
48. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، عمان 2008
49. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 1999
50. زغدار احمد و سفير محمد، مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي ، جامعة البليدة، 2009
51. درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005/2004
52. H. Grégory, lire les états financiers en IFRS edition, Paris organisation, 2004
53. Eric Tort , Management des systems comptables, Dunod Edition, Paris, 2003
54. فتحي رزق السوافيري و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية
55. الفين أرينز و جيمس لوبك، ترجمة محمدعبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دارالمريخ المملكة العربية السعودية،
56. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء الأردن 2009

57. **Philippe Hatron, Conference francophone de l'audit interne, Paris oct2008**

58. احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، 2007،

59. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية مصر

60. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز مجلد 22 جدة،

61. عبد الوهاب نصر، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006

62. [www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp](http://www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp)

63. Laurent ARNAUDO, **Conference francophone de l'audit interne, Paris oct2008**

64. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، الدار الجامعية 2007

65. Protiviti Independent Risk Consulting, Technology International Audit-Diagnostic Review, 2004

66. Jaque renard , théorie et pratique de l'audit interne, édition Eyrolles paris 2010

67. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية الإسكندرية 2006،

68. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، نيويورك طبعة 2009،

69. كاترين ل وآخرون، غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة الانتقالية، من الموقع الالكتروني : نقلا عن مجلة اقتصاديات شمال افريقيا- العدد السابع- ص3  
<http://www.hawkama.net/chapter.asp?id=1>

70. زرزار العياشي و شرقرق سمير، حوكمة الشركات - المفهوم، الخصائص، الركائز، و الأهمية الاقتصادية- الملتقى الوطني الثالث حول : سبل تطبيق الحكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 10/9 ديسمبر 2007

71. [www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp](http://www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp)

72. سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية-، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، العدد رقم 1، المجلد رقم 45، جانفي 2008

73. [www.SONELGAZ.com.dz/ar/article30.30](http://www.SONELGAZ.com.dz/ar/article30.30)

74. أخبار الاتحادية، مجلة سونلغاز 2009
75. المرسوم رقم 59-69 المؤرخ في 26 /07 /1969، و الصادر في 10/08/1969 و  
التعلق بإنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز
76. [www.SONELGAZ.com.dz/ar/article30.30](http://www.SONELGAZ.com.dz/ar/article30.30)
77. المرسوم الرئاسي رقم 02-195 المؤرخ في 01/06/2002 و المتعلق برأس مال سونلغاز
78. [www.SONELGAZ.com.dz/ar/article50.50](http://www.SONELGAZ.com.dz/ar/article50.50)
79. ECHOS, Revue Groupe Sonelgaz, numéro 03/mai 2011
80. [www.sonelgaz.com.dz/ Ar/article php](http://www.sonelgaz.com.dz/Ar/article.php), 17/08/2011
81. Directeur exécutif Audit de gestion Groupe Sonelgaz, **la pratique de l'Audit interne au sein du Groupe Sonelgaz**,  
Conférence de l'audit interne en Algérie et ailleurs, AACIA 2010
82. وثائق داخلية لمؤسسة سونلغاز، 2011
83. Groupe SONELGAZ Rapport d'activité 2009
84. Code d'éthique des sociétés du groupe SONELGAZ, Décembre 2010,
85. <http://www.sonelgaz.dz>.
86. Rapports missions d'audit réalisées au niveau des unités SONELGAZ, Direction audit interne, 2009
87. وثائق داخلية للمؤسسة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية
88. Document sonelgaz, la charte d'audit interne, janvier 2006,
89. قاعدة السلوك لدى شركات مجمع سونلغاز، ديسمبر 2010
90. الندوة الأولى حول المراجعة الداخلية في سونلغاز 20 جانفي 2008 مركز تكوين بن  
عكنون الجزائر مجلة أخبار الاتحادية رقم 5 مارس 2008
91. NOOR n°10 – Juillet 2010 p09 Revue trimestrielle du Groupe SONELGAZ
92. Document SONELGAZ, Directive n° 47, 2009
93. من إعداد الطالب (اعتماداً على الاستبيان)

## الملاحق

### ملحق رقم 1

جامعة سعد دحلب - البليدة -  
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

استبيان لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية  
- دراسة تطبيقية في مجمع سونلغاز -

السيدة، الأنسة، السيد،

في إطار مذكرتي للحصول على شهادة الماجستير على مستوى جامعة سعد دحلب البليدة، تحت العنوان المذكور أعلاه، تقبلوا مني هذا الاستبيان لتوضيح الفعالية و القيمة المضافة للمراجعة الداخلية في جودة المعلومات التي لها أثر على الحوكمة في المؤسسة، ومن جهة أخرى قياس درجة موافقتكم لمهمة المراجعة.

ويمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة للبحث، ويهدف إلي دراسة وتحليل الآراء حول المراجعة الداخلية ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

تقبلوا مني بفائق الاحترام والتقدير و أشكركم على مساهمتكم في هذه الدراسة.

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة

أولاً الأسئلة العامة:

1. العمر:  أقل من 30 سنة  من 30-40 سنة  أكثر من 40 سنة
2. الجنس:  ذكر  أنثى
3. المؤهل العلمي:  ليسانس  مهندس  تقني سامي  أخرى، يرجى تحديدها.....
4. التخصص العلمي:  اقتصاد، تسيير، مالية، محاسبة و مراجعة  تقني  أخرى، يرجى تحديدها.....
5. رتبة الوظيفة:  إطار مسير  إطار سامي أكابر  إطار سامي  إطار
6. سنوات الخبرة:  أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  من 11 إلى 20 سنة  أكثر من 20 سنة

### القسم الثاني : دور المراجعة الداخلية في المسار الكلي للمراقبة

العبارة	جيد جدا	جيد	متوسط	غير كافي	بدون رأي
7 هل لديكم دراية حول دور المراجعة الداخلية في نظام الرقابة ؟					
8 كيف تقدر نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسة ؟					
9 هل تساهم المراجعة الداخلية في تحسين نظام التسيير في المؤسسة ؟					
10 برنامج المراجعة الداخلية كافي لتغطية الأنظمة الواجب مراجعتها؟					
11 هل يتم إدراج أعمال المراجعة الخارجية في مهام المراجعة الداخلية ؟					
12 ما هو تقديرك لدور و أهمية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟					

### القسم الثالث : تقييم دور المراجعة الداخلية من خلال تأدية المهام

المحور الأول: منهجية العمل منذ البداية إلى نهاية المهمة.

العبارة	راضي جدا	راضي	متوسط	غير راضي	بدون رأي
13 المراجعة تمت وفق البرنامج المحدد في الاجتماع الافتتاحي للمهمة.					
14 ما هو تقديرك لخبرة، كفاءة و الجودة المعقولة لفريق المراجعة الداخلية، بما يمكنها أن تؤدي مهمتها بفعالية؟					
15 هل يتم إعلامكم حول تقدم المهمة؟					
16 أعضاء فريق المهمة، هل أدائهم يتم بمهنية و بكل موضوعية؟					
17 كيف هو التنسيق بين المراجعين وبين الوحدة التي يتم مراجعتها؟					
18 فترات القيام بمهمة المراجعة ملائمة مع نشاط الوحدة					
19 ما هو تقييمك لمهمة المراجعة منذ انطلاقتها إلى نهايتها؟					

### المحور الثاني: تقرير النتائج و متابعتها

بدون رأي	غير راضي	متوسط	راضي	راضي جدا	العبارة	
					تقرير نتائج المراجعة تعتبر موضوعية	20
					الاقتراحات المقدمة تم مناقشتها و قبولها في اجتماع نهاية المهمة	21
					مشروع التقرير يوضح النقاط الخاصة بالنظام الذي تم مراجعته	22
					برنامج العمل يهدف لتصحيح النقاط المعن عنها	23
					المراجعة الداخلية تقوم بمتابعة و قياس مستوى تطبيق الاقتراحات	24
					بصفة عامة ، هل يعمل المراجعون على تقديم القيمة المضافة؟	25

### القسم الرابع : أهمية المراجعة الداخلية في نظام حوكمة المؤسسات

بدون رأي	غير كافي	متوسط	جيد	جيد جدا	العبارة	
					ما هو تقديرك لمصداقية و فعالية أعمال المراجعة الداخلية على مستوى المؤسسة، التي لها دور الاستشارة و المساعدة على اتخاذ القرارات؟	26
					المراجعة الداخلية تقوم بتلبية طلبات المساعدة و الاستشارة	27
					المراجعة الداخلية تسمح باتخاذ العمليات التصحيحية و في الوقت المناسب	28
					المراجعة الداخلية تقدم المعلومات الضرورية التي تساعد على الحوكمة الجيدة في المؤسسة	29

## القسم الخامس : الرأي العام

بدون رأي	غير كافي	متوسط	جيد	جيد جدا	العبارة	
					المراجعة الداخلية، هل يمكنها قياس فعالية المراقبة من خلال تقييمها ل: - التنظيم و الكفاءات - نظم المعلومات - الإجراءات	30
					للمراجعة الداخلية أهمية لتحسين جودة المعلومات و المعلومات المالية خاصة	31

التقييم الإجمالي: .....

.....

.....

الاقتراحات حول مجالات المراجعة الواجب تحسينها في المستقبل

.....

.....

.....



QUESTIONNAIRE

Thème : Le rôle de l'audit interne dans la qualité de l'information financière Etude pratique : Filiales du groupe SONELGAZ

**Madame, Mademoiselle, Monsieur ;**

Dans le cadre de ma thèse de Magister au niveau de l'Université Saad DAHLEB Blida sous le titre cité ci-dessus ; permettez moi de vous adresser ce questionnaire pour démontrer l'efficacité et la valeur ajoutée de l'audit interne à la qualité des systèmes d'informations qui influent sur la bonne gouvernance dans l'entreprise d'une part, et d'autre part, mesurer le degré de satisfaction des structures auditées.

Ce questionnaire constitue l'un des volets les plus importants de cette recherche, il a pour but d'étudier et d'analyser les opinions sur l'audit interne et je m'engage que les informations collectées ne doivent servir qu'à des fins scientifiques et les réponses seront strictement confidentielles.

Je vous remercie de bien vouloir apporter votre concours à cette étude, et je vous prie de croire, Madame, Mademoiselle, Monsieur, à l'expression de mes meilleurs salutations les plus distinguées.

Merci de votre coopération

Veillez cocher la réponse qui convient:

**I - Questions générales**

1. Age: moins de 30ans  de 30 à 40ans   
plus de 40ans

2. Sexe: Homme  Femme

3. Niveau scolaire: Ingénieur  Licence  Technicien supérieur

Autres à préciser : .....

4. Spécialité: Economie et gestion   
Technique

Autre à préciser : .....

5. Fonction: Cadre Dirigeant  Cadre supérieur senior   
Cadre supérieur  Cadre

6. Expérience : Moins de 5ans  de 5 à 10ans   
De 11 à 20 ans  plus de 20 ans

**II – Rôle de l’audit interne dans le processus global du contrôle :**

	Très bien	Bien	Moyen	Faible	Sans opinion
Avez-vous une connaissance suffisante sur la différence du rôle de l’audit interne et celui de l’inspection dans une entreprise ?					
L’activité de l’audit interne est-elle ressentie au niveau de l’entreprise ?					
Pensez vous que le service de l’audit interne contribue à l’amélioration du système de gestion ?					
L’Audit interne couvre t’il les processus à auditer d’une manière suffisante ?					
Les travaux de l’audit externe sont-ils pris en compte par l’audit interne lors de la réalisation des missions. ?					
L’audit interne joue t-il un rôle important dans l’évaluation des systèmes de contrôle interne ?					

**III– Importance de l’audit interne dans le processus de gouvernance de l’entreprise**

	Très bien	Bien	Moyen	Faible	Sans opinion
Comment évaluez-vous le degré de crédibilité et d’efficacité des actions de l’audit interne au sein de l’entreprise, qui joue le rôle d’assistance et d’aide à la prise de décision ?					
L’audit interne répond t’il aux appels d’assistance et de conseil ?					
L’audit interne permet –il au manager d’entreprendre les actions correctives au moment opportun ?					
L’Audit interne fourni t’il les informations nécessaires qui aident à la bonne gouvernance de l’Entreprise					

**IV– Evaluation du rôle de l’audit interne à travers les missions d’audit effectuées****A - Déroulement de la mission d’audit**

<b>Déroulement de l'audit</b>	<b>Très satisfait</b>	<b>satisfait</b>	<b>Moyennement satisfait</b>	<b>Non satisfait</b>	<b>Sans opinion</b>
L'audit s'est-il déroulé conformément à ce qui a été prévu lors de la réunion de lancement ?					
Considérez vous que l'équipe d'audit interne dispose d'une expérience professionnelle, de compétence en matière de gestion des projets et de qualités rationnelles pour pouvoir s'acquitter de manière efficace de ses fonctions ?					
Avez-vous été régulièrement tenu informé de l'avancement de la mission ?					
Les membres de l'équipe d'Audit Interne se sont-ils comportés de façon respectueuse, professionnelle et objective ?					
Existe t'il une collaboration entre auditeurs et audités au cours d'une mission ?					
Les périodes d'intervention des missions d'audit vous conviennent t'elles par rapport à votre activité ?					
Veuillez évaluer le déroulement des missions d'Audit depuis la séance d'ouverture jusqu'à la clôture ?					

**B- Communication des conclusions**

<b>Communication des conclusions</b>	<b>Très satisfait</b>	<b>satisfait</b>	<b>Moyennement satisfait</b>	<b>Non satisfait</b>	<b>Sans opinion</b>
La présentation des conclusions, lors de la réunion de clôture était-elle objective?					
Les recommandations ont-elles été débattues et validées par les audités ?					
Le projet du rapport met-il en évidence les insuffisances du processus audité d'une manière satisfaisante?					
Le plan d'actions est-il élaboré pour remédier aux insuffisances affichées par l'équipe d'Audit?					
L'audit interne a-t'il effectué un suivi des recommandations données, afin de mesurer leurs niveau de prise en charge?					
De manière générale, les auditeurs vous ont-ils apporté un service à valeur ajoutée ?					

**V- Opinion Général :**

Opinion Générale	Très bien	Bien	Moyen	Faible	Sans opinion
L'Audit interne mesure t'il l'efficacité du contrôle à travers l'évaluation : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Organisation et compétence</li> <li>- Systèmes d'informations</li> <li>- Procédures en place</li> </ul>					
Le rôle de l'audit interne est t'il important pour améliorer la qualité des informations et en particulier les informations financières.					

**Quelle est votre appréciation globale ?**

.....

.....

.....

**Quels aspects de l'audit devront être améliorés dans le futur ?**

.....

.....

.....

## RESULTAT DU QUESTIONNAIRE

1	1.Age:	Total	
	mois de 30ans	6	%
	de 30 à 40ans	29	6%
	plus de 40ans	66	29%
		101	65%
2	Sexe:		100%
	Masculin	88	0%
	Féminin	13	87%
		101	13%
3	Formation :		100%
	Ingénieur	32	0%
	Licence	60	32%
	Technicien supérieur	2	59%
	Autres à préciser :	7	2%
		101	7%
4	Spécialité		100%
	Economie et gestion	55	
	Technique	29	54%
	Autres à préciser :	17	29%
		101	
5	Fonction:		83%
	Cadre Dirigeant	1	
	Cadre supérieur senior	5	1%
	Cadre supérieur	66	5%
	Cadre	29	65%
		101	29%
6	Expérience :		100%
	Mois de 5ans	9	
	de 5 à 10ans	13	9%
	De 11 à 20 ans	43	13%
	plus de 20 ans	36	43%
		101	36%
			100%

**II – Rôle de l’audit interne dans le processus global du contrôle :**

		Très bien	Bien	Moyen	Faible	Sans opinion	total	Très bien	Bien	Moyen	Faible	Sans opinion	total %
7	Avez-vous une connaissance suffisante sur la différence du rôle de l’audit interne et celui de l’inspection dans une entreprise ?	19	41	34	6	1	101	19%	41%	34%	6%	1%	100%
8	L’activité de l’audit interne est-elle ressentie au niveau de l’entreprise ?	14	26	39	21	1	101	14%	26%	39%	21%	1%	100%
9	Pensez vous que le service de l’audit interne contribue à l’amélioration du système de gestion ?	28	31	29	10	3	101	28%	31%	29%	10%	3%	100%
10	L’Audit interne couvre t’il les processus à auditer d’une manière suffisante ?	2	27	40	31	1	101	2%	27%	40%	31%	1%	100%
11	Les travaux de l’audit externe sont-ils pris en compte par l’audit interne lors de la réalisation des missions. ?	6	31	32	11	21	101	6%	31%	32%	11%	21%	100%
12	L’audit interne joue t-il un rôle important dans l’évaluation des systèmes de contrôle interne ?	25	35	24	13	4	101	25%	35%	24%	13%	4%	100%

**III– Evaluation du rôle de l’audit interne à travers les missions d’audit effectuées**

	Déroulement de l'audit	Très satisfait	satisfait	Moyennement satisfait	Non satisfait	Sans opinion	Total	Très satisfait	satisfait	Moyennement satisfait	Non satisfait	Sans opinion	Total
13	L'audit s'est-il déroulé conformément à ce qui a été prévu lors de la réunion de lancement ?	7	40	28	8	18	101	7%	40%	28%	8%	18%	100%
14	Considérez vous que l'équipe d'audit interne dispose d'une expérience professionnelle, de compétence en matière de gestion des projets et de qualités rationnelles pour pouvoir s'acquitter de manière efficace de ses fonctions ?	4	29	38	24	6	101	4%	29%	38%	24%	6%	100%
15	Avez-vous été régulièrement tenu informé de l'avancement de la mission ?	3	35	28	27	8	101	3%	35%	28%	27%	8%	100%
16	Les membres de l'équipe d'Audit Interne se sont-ils comportés de façon respectueuse, professionnelle et objective ?	18	43	32	4	4	101	18%	43%	32%	4%	4%	100%
17	Existe t'il une collaboration entre auditeurs et audités au cours d'une mission ?	16	45	24	13	3	101	16%	45%	24%	13%	3%	100%
18	Les périodes d'intervention des missions d'audit vous conviennent t'elles par rapport à votre activité ?	1	31	34	29	6	101	1%	31%	34%	29%	6%	100%
19	Veillez évaluer le déroulement des missions d'Audit depuis la séance d'ouverture jusqu'à la clôture ?	2	39	41	12	7	101	2%	39%	41%	12%	7%	100%



**IV- Communication des conclusions**

	Communication des conclusions	Très satisfait	satisfait	Moyennement satisfait	Non satisfait	Sans opinion	Total	Très satisfait	satisfait	Moyennement satisfait	Non satisfait	Sans opinion	Total
20	La présentation des conclusions, lors de la réunion de clôture était-elle objective?	6	43	33	11	8	101	6%	43%	33%	11%	8%	100%
21	Les recommandations ont-elles été débattues et validées par les audités ?	6	39	38	14	4	101	6%	39%	38%	14%	4%	100%
22	Le projet du rapport met-il en évidence les insuffisances du processus audité d'une manière satisfaisante?	9	37	43	7	5	101	9%	37%	43%	7%	5%	100%
23	Le plan d'actions est-il élaboré pour remédier aux insuffisances affichées par l'équipe d'Audit?	11	23	52	9	6	101	11%	23%	51%	9%	6%	100%
24	L'audit interne a-t'il effectué un suivi des recommandations données, afin de mesurer leurs niveau de prise en charge?	5	33	38	16	9	101	5%	33%	38%	16%	9%	100%
25	De manière générale, les auditeurs vous ont-ils apporté un service à valeur ajoutée ?	9	29	49	10	4	101	9%	29%	49%	10%	4%	100%

**V- Importance de l'audit interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise**

		Très bien	Bien	Moyen	Faible	Sans opinion	total	Très bien	Bien	Moyen	Faible	Sans opinion	total %
26	Comment évaluez-vous le degré de crédibilité et d'efficacité des actions de l'audit interne au sein de l'entreprise, qui joue le rôle d'assistance et d'aide à la prise de décision ?	17	36	32	12	4	101	17%	36%	32%	12%	4%	100%
27	L'audit interne répond t'il aux appels d'assistance et de conseil ?	13	35	33	17	3	101	13%	35%	33%	17%	3%	100%
28	L'audit interne permet –il au manager d'entreprendre les actions correctives au moment opportun ?	10	47	26	11	7	101	10%	47%	26%	11%	7%	100%
29	L'Audit interne fourni t'il les informations nécessaires qui aident à la bonne gouvernance de l'Entreprise	9	44	33	11	4	101	9%	44%	33%	11%	4%	100%

	Opinion Générale	Très bien	Bien	Moyen	Faible	Sans opinion	total	Très bien	Bien	Moyen	Faible	Sans opinion	total %
30	L'Audit interne mesure t'il l'efficacité du contrôle à travers l'évaluation : - Organisation et compétence - Systèmes d'informations - Procédures en place	8	51	27	8	7	101	8%	50%	27%	8%	7%	100%
31	Le rôle de l'audit interne est t'il important pour améliorer la qualité des informations et en particulier les informations financières.	33	40	20	3	5	101	33%	40%	20%	3%	5%	100%

281	910	847	338	149	2525
11%	36%	34%	13%	6%	100%





```

DATASET ACTIVATE Ensemble_de_données1.
DESCRIPTIVES VARIABLES=a7 a8 a9 a10 a11 a12 b13 b14 b15 b16 b17
                b18 b19 c20 c21 c22 c23 c24 c25 d26 d27 d28 d29 e30 e31
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

```

## Descriptives

[Ensemble\_de\_données1] C:\Documents and Settings\Crash\Mes documents\sonelgaz

sps2s.sav

### Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
a7	101	1,00	5,00	3,7030	1,16888
a8	101	1,00	5,00	3,3069	1,35521
a9	101	1,00	5,00	3,7030	1,40895
a10	101	1,00	5,00	2,9802	1,22118
a11	101	1,00	5,00	2,9010	1,62078
a12	101	1,00	5,00	3,6337	1,47266
b13	101	1,00	5,00	3,0990	1,61273
b14	101	1,00	5,00	3,0099	1,34792
b15	101	1,00	5,00	2,9802	1,28979
b16	101	1,00	5,00	3,6634	1,21631
b17	101	1,00	5,00	3,5743	1,33335
b18	101	1,00	5,00	2,9208	1,22693
b19	101	2,00	5,00	3,1683	1,08737
c20	101	1,00	5,00	3,2772	1,20000
c21	101	1,00	5,00	3,2871	1,24408
c22	101	1,00	5,00	3,3762	1,19983
c23	101	1,00	5,00	3,2376	1,21988
c24	101	1,00	5,00	3,0891	1,21566
c25	101	1,00	5,00	3,2871	1,22151
d26	101	1,00	5,00	3,4950	1,34929
d27	100	1,00	5,00	3,3762	1,36271
d28	101	1,00	5,00	3,4158	1,23865
d29	101	1,00	5,00	3,4257	1,25106
e30	101	1,00	5,00	3,4455	1,16746
e31	101	1,00	5,00	3,9208	1,18589
N valide (listwise)	100				

## Echelle : TOUTES LES VARIABLES

### Fiabilité

[Ensemble\_de\_données1] C:\Documents and Settings\Crash\Mes documents\sonelgaz spss.sav

#### Remarques

Résultat obtenu		20-oct.-2011 22:46:33	
Commentaires			
Entrée	Données	C:\Documents and Settings\Crash\Mes documents\sonelgaz spss.sav	
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1	
	N de lignes dans le fichier de travail	101	
	Entrée de la matrice	Statistiques de fiabilité	
		Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
Syntaxe	RELIABILITY /VARIABLES=a7 a8 a9 a10 a11 a12 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.	,979	6
	RELIABILITY /VARIABLES=b13 b14 b15 b16 b17 b18 b19	,982	7
	RELIABILITY /VARIABLES=c20 c21 c22 c23 c24 c25	,986	6
	RELIABILITY /VARIABLES=d26 d27 d28 d29	,985	4
	RELIABILITY /VARIABLES=e30 e31 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.	,924	2
	/VARIABLES=e30 e31 a7 a8 a9 a10 a11 a12 b13 b14 b15 b16 b17 b18 b19 c20 c21 c22 c23 c24 c25 d26 d27 d28 d29	,995	25