

## تشخيص وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية - دراسة حالة شركة سوناطراك مديرية الصيانة بالأغواط -

### Diagnosis of the internal audit function in the light of international standards for internal audit - case study: the Company of Sonatrach- Directorate of Maintenance LAGHOUAT

أحمد نغاز (\*) & مسعود صديقي (\*\*)  
كلية العلوم الاقتصادية والتتجارية وعلوم التسيير  
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر

**ملخص :** تقدم هذه الدراسة تشخيصاً للوظيفة المراجعة الداخلية بشركة سوناطراك بالأنغواط، في ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، والصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) ، وذلك باستخدام طريقتي المقابلة المباشرة، مع توجيهه أسئلة مباشرة على المسؤول على وظيفة المراجعة الداخلية بالمديرية، هذه الأسئلة كانت في شكل استبيان، حيث تم بذلك التوصل إلى مجموعة من النتائج، حول مدى تبني واحترام ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية بمديرية الصيانة بالأغواط للمعايير الدولية للمهنة، وعلى إثر هذه النتائج تم اقتراح مجموعة من التوصيات، للنهوض بوظيفة المراجعة الداخلية إلى مستوى ذا جودة، باعتبار أن هذه الوظيفة من المقومات الإدارية الأساسية للنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

**الكلمات المفتاح :** مراجعة داخلية، معايير دولية للمراجعة الداخلية، معايير الصفات ، معايير الأداء ، رقابة داخلية.

**Abstract :** In the light of the international standards for internal audit , issued by the American Institute of internal auditors (IIA), this study provides a diagnosis of the internal audit function in the Directorate of Maintenance of Sonatrach in Laghouat . It uses two ways of direct interview, including direct questions to the one is in charge of the internal audit function in the Directorate. These questions are in the form of a questionnaire. So they can reach some results about adoption and respect for the implementation of internal audit function, following the international standards for the profession. Consequently, a set of recommendations are proposed. So, the internal audit function can reach an advanced level of quality.

**Keywords :** Internal audit, international standards for internal audit, qualities standards, performance standards, internal control.

**Jel Classification Codes :** M42, M49

#### I- تمهيد :

لقد لوحظ في الآونة الأخيرة ضغوط كبيرة على مهنة المحاسبة والتدقيق، وخاصة في ضوء الزيادة المضطربة لإفلاس شركات كثيرة في جميع الدول، والدعوى القضائية المرفوعة ضد المحاسبين والمدققين القانونيين على عدم قدرتهم على أداء واجباتهم وبأسلوب يتناسب مع دليل معايير الأداب المهني، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم عملية التدقيق الداخلي والخارجي وفق ضوابط ومعايير متعارف عليها دوليا.

تعتبر شركة سوناطراك من أهم الشركات الجزائرية، التي تساهم بدرجة كبيرة في بناء اقتصاد الدولة، كيف لا والدولة الجزائرية تعتمد على المحروقات بنسبة 96% إلى 98% في صادرتها، حيث تتكون هذه الشركة من مجموعة من المديريات الرئيسية، المتواجدة عبر العديد من المناطق في الوطن، كل بحسب تخصصه، وتعتبر مديرية الصيانة بالأغواط أحد المديريات المساعدة للنشاط الرئيسي المتمثل في الإنتاج (الاستخراج) والنقل، وقد اختيرت شركة سوناطراك لهذه الدراسة نظراً لما تعرفه هذه الشركة من هزات وفضائح بالمليارات الدولارات، بالشكل الذي تعرضت له كبريات شركات في الولايات المتحدة الأمريكية ورلد كوم وانرون، حيث أرجعت أسباب فضائح تلك الشركات إلى ضعف المنظومة الرقابية لها، الأمر الذي ساهم في إصدار قانون ساربنيس واوكسلி<sup>1</sup> في الولايات المتحدة الأمريكية، الذي شدد على ضرورة تنظيم العلاقة بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجان المراجعة ومجلس الإدارة والمساهمين من جهة، وإخضاع كل منها للمعايير تضمن الأداء الفعال لها، كما أن هناك اجتهادات متواالية حول إيجاد تعريف واضح للمراجعة الداخلية، ولا يأس أن تتعرض البعض لبعض التعريفات التي جاءت في السياق الوظيفي والمهني للمراجعة الداخلية حيث عرفت "ETIENNE" (المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري لصالح المديرية العامة)<sup>2</sup>.

أما المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية Institut Française De L'audit Et Du Contrôle Interne (IFACI) فقد عرف المراجعة الداخلية على أنها نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات و إعطاء نصائح من أجل القيام بالتحصينات اللازمة و التي تساهم في خلق قيمة مضافة<sup>3</sup>.

و لقد جاء HAMMINI ALLEL بتعريف للمراجعة الداخلية يبين فيه أن المراجعة الداخلية بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيمياً للإدارة العليا و مستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية، و هي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة<sup>4</sup>.

و يقتصر عملها على مختلف الوظائف و الدوائر و العمليات، فمن خلال المراجعة الداخلية يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد لسياسات و الإجراءات المتتبعة في الوحدة . وعلى هذا النحو أردنا أن نسلط الضوء على مدى احترام وإتباع، المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في مديرية الصيانة للشركة الأغواط، التي استحدثت فيها خلية للمراجعة الداخلية، لحاجة إدارة المديرية للتسيير الفعال، حيث يعتبر اخضاع إدارة المراجعة الداخلية للمعايير دليل على جودة وجدية عمل هذه الأخيرة وبالتالي تدعيم نظام الرقابة الداخلية للشركة وتحقيق الأهداف المرجوة من وراء بعث هذا النوع من الوظائف في المديرية، ومنه زيادة التحكم في التسيير الناجع والرشيد للشركة ككل.

صدرت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، الذي قام بعده تعديلات في شكل هذه المعايير سنة 2001 وسنة 2004 حيث قسم معايير المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين<sup>5</sup>:

- **معايير السمات أو الخصائص أو الصفات Attribute standards:** (سلسلة الألف) وهي التي تتناول معايير السمات وخصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية؛
- **معايير الأداء Performance:** (سلسلة الآلفين) وهي التي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، والمعايير التي من خلالها يتم قياس أداء تلك الأنشطة.

ولقد كان آخر تعديل قام به معهد المراجعين الداخليين لهذه المعايير في 26 أكتوبر 2010 أين تكلم على معايير التنفيذ التي تتولى تطبيق معايير السمات والأداء على أنواع محددة من الأنشطة، حيث أنه قد توجد فئة واحدة من معايير السمات ومن معايير الأداء، لكنه يوجد لها فئات متعددة من معايير التنفيذ، فميز بين نوعين من الأنشطة، الأنشطة الاستشارية والتي يشار إليها بحرف C بعد رقم المعيار مثل c11130-(c1)، أنشطة التأكيد والتي يشار إليها بحرف A بعد رقم المعيار مثل A11130-A(2)<sup>6</sup>، وتنظر هذه المعايير بشكل مختصر في الجدول رقم 1 ، وفي ضوئها سيتم دراسة مدى التوافق للنشاط خلية المراجعة الداخلية، في مديرية الصيانة للشركة سوناطراك بالأغواط والمعايير الدولية للمهنة، محاولين الإجابة على إشكالية رئيسية، مفادها قياس مدى مراعاة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية عند بعث هذه الخلية بالمديرية؟

والإجابة على هذه الإشكالية تم بناء فرضية رئيسية صفرية مفادها أن هناك عدم تطبيق للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، ولقد تم تقسيم هذه الفرضية الرئيسية إلى فرضيتين صفريتين فرعيتين مفادهما عدم تطبيق للمعايير الدولية للمراجعة بالنسبة للمجموعة الصفات، و عدم تطبيق للمعايير الدولية للمراجعة بالنسبة للمجموعة الأداء، ولقد تم تقسيم كل فرضية فرعية إلى فرضيات جزئية، كما سيأتي في مناقشة نتائج الاستبيان المقام إلى المسؤول على خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة بالأغواط، وكتشخيص وضيفي للمديرية، وجد أن مديرية الصيانة بالأغواط تقوم بالمهام التالية:

- الصيانة الوقائية والتصحيحية من الآلات الرئيسية الدورية TRC (توربينات الغاز والمحركات الكهربائية، مضخات، الضواط، مولدات، ...) وملحقاتها؛
  - تجديد التجميع الثانوي وإصلاح العناصر الأساسية من الآلات الدوارة (الدوار، إرشادات، الجسم مضخات...);
  - تصميم و / أو متابعة الإجراءات صيانة آلات (التعديل مراقبة - تحكم ، وتحسين أداء المعدات)؛
  - التحقق ومعايرة صمامات الأمان؛
  - تحليل الفشل؛
  - تصميم وإنتاج الصنابير و عمليات دعم stopple على الأنابيب والهيكل تتركز.
- هناك العديد من الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية واهم مقوماتها ومعاييرها، والتي ذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

دراسة كل من Jantan,et al سنة 2005، بعنوان " Internal auditing practices "

الماليزي، بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، وكذلك تحديد ما إذا كان الالتزام بهذه المعايير يؤثر على نظم الرقابة الداخلية في هذه(IIA) الشركات، وقد استنتجت الدراسة أن مهنية وبراعة موضوعية أقسام المراجعة الداخلية في الشركات المدرجة في السوق الماليزي للأوراق المالية، تؤثر بشكل ملحوظ على كفاءة نظم الرقابة الداخلية فيها، كما أن نطاق التدقيق الداخلي وللأداء المهني في أقسام التدقيق الداخلي، تأثير على سمات الاتصال، والإعلام الخاصة بنظام الرقابة الداخلية، سمات بيئية نظام الرقابة الداخلية، كما استنتجت هذه الدراسة أن عملية إدارة قسم التدقيق الداخلي وأداء عمل التدقيق، وخطة التدقيق الداخلي و التقرير عن عمل التدقيق الداخلي تؤثر بشكل ملحوظ على سمات تقدير المخاطر الخاصة بنظام الرقابة وكذلك أنشطة الرقابة الداخلية.

دراسة كلا من Kent and Stewart سنة 2006 بعنوان "The use of internal audit by Australian companies" هدفت إلى استطلاع مدى استخدام الشركات الاسترالية المدرجة في السوق، للمراجعة الداخلية بشكل طوعي، وتحديد العوامل التي دعت هذه الشركات لإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك عبر استبيان وزع على الشركات الاسترالية المدرجة في البورصة وقد اعتمدت الدراسة تعريف معهد المدققين الداخليين كمفهوم يحدد نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطرة و الحوكمة كعوامل تشجع على تبني وظيفة التدقيق الداخلي، وأجري على ضوئه مسح على جميع الشركات المدرجة وقد وجدت الدراسة أن ثلث الشركات الاسترالية فقط قامت باستخدام المراجعة الداخلية كوظيفة وفق مفهوم معهد المدققين الداخليين وان العامل الأساسي وراء ذلك هو حجم الشركة كما استنتجت الدراسة وجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية وكذلك وجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي و القدرة على إدارة المخاطر كما وجدت الدراسة أن هناك علاقة غير قوية بين الحوكمة وجود التدقيق الداخلي في الشركة كما استنتجت الدراسة ضرورة تقوية العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق كما أوصت بضرورة دعم طواقم المراجعة الداخلية بموظفين علي قدر من المهنية والكفاءة حيث يوجد لدى العديد الشركات طقم غير كافي لـ قيام بالتدقيق الداخلي وفق المنظور الحديث لها.

دراسة جربوع 2005 بعنوان "دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية" ، هدفت الدراسة إلى إبراز التحديات التي واجهت مهنة مراجعة الحسابات منذ العقود الآخرين من القرن العشرون مشاكل عديدة بعد الإفلاسات التي حدثت لكبريات الشركات المساهمة العالمية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا واستراليا مما جعل المجتمع المالي في حاجة ملحة لمراجعة الكفاءة والفاعلية في المشروعات ، وتقييم الأداء للأفراد داخل الأقسام المختلفة والبحث عن المعوقات في العمليات التشغيلية واقتراح الحلول التصحيحية المناسبة، وأشارت الدراسة إلى أن تنفيذ قرارات منظمة التجارة العالمية بحلول عام 2005 سوف تفرض تحديات على الشركات المساهمة فالصמוד في وجه المنافسة العالمية يتطلب الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والوصول إلى الجودة الشاملة ورضاء المستهلك، وهذا لا يتأتى إلا بمراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية سواء قام بهذه الخدمة المراجع الداخلي أو الخارجي وسواء وجهت التقارير لإدارة المشروع أو للأطراف الخارجية أو لكليهما.

وما يميز هذه الدراسة هي معرفة مدى اهتمام المسير المسؤول بشركة سوناطراك الجزائرية ( مديرية الصيانة بالأغوط )، بالخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية، وهذا بتشخيص مدى اهتمام هذا الأخير، بجودة هذه المهنة، من خلال مدى مراعاة وظيفة المراجعة الداخلية للمعايير الدولية للمهنة.

## II - الطريقة :

تمت هذه الدراسة الميدانية ب مديرية الصيانة لشركة سوناطراك بالأغوات DML، من خلال إجراء مقابلة، من أجل تشخيص خلية المراجعة الداخلية لـ DML، ومن ثم تم استخدام استبيان للنقصي مدى احترام المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

من أجل التشخيص الوظيفي لـ DML استعملنا الهيكل التنظيمي للمديرية الصيانة، المقدم أثناء المقابلة مع مسؤول خلية المراجعة الداخلية، الذي يبين مجموعة الوظائف المكونة لإدارة المديرية والتي تظهر في الشكل رقم(1)، وفي ما يلي المهام المنويطة بكل وظيفة: صيانة من المستوى 3 و 4 و 5 للمعدات النشاط؛ وضع إجراءات الرقابة وصيانة النشاط من المستوى 1 و 2 المعدات بالتعاون مع المديريات الجهوية؛ تصليح قطع الغيار وتجديدها المعدات؛ تصنيع قطع الغيار وتجديدها المعدات؛ إعادة تأهيل وتحديث المعدات والمنشآت الصناعية للنشاط؛ إعداد وتنفيذ العمليات الخاصة.

وتمثل باقي مهام المصالح بحسب طبيعة المصلحة، حيث تتمثل هذه المصالح بحسب الهيكل التنظيمي للمديرية في التالي:

- مصلحة HSE؛
- الأمن الداخلي؛
- مركز المعلوماتية؛
- دائرة الإدارة والإتصالات؛
- دائرة المالية/الشؤون القانونية؛
- دائرة الطرق والجذولة؛
- دائرة الكهرباء الصناعية؛
- دائرة التموين؛
- دائرة الميكانيك؛
- دائرة العمليات الخاصة.

ما لفت انتباها من خلال عملية التشخيص لوظائف المديرية ، هو عدم إدراج خلية المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمديرية، ولم تكن هناك إجابة علمية، مقدمة من قبل المديرية على هذا التساؤل.

« ومن أجل التشخيص المهني لخلية المراجعة الداخلية بالمديرية: وجد أنه تم بعث خلية المراجعة في مارس 2011، على إثر دراسة الحاجة لهذا النوع من الخدمات في مديرية الصيانة، حيث حدد تعداد المورد البشري لهذه الخلية، بموظف واحد يقوم بأعمال المراجعة الداخلية بالمديرية»

و ما لفت انتباها أيضاً في هذا النوع من البعث لخلية المراجعة الداخلية، هو التبعية الهيكلية، إذ أن هذه الخلية تابعة تنظيمية للمديرية المالية، مصلحة المواريثات والرقابة، بمعنى هناك خرق هيكل يضر باستقلالية وموضوعية عمل هذه الخلية،

من خلال المقابلة أيضاً، التي قمنا بها مع خلية المراجعة الداخلية، تم رصد الطريقة التي تدار بها مهام هذه الخلية، إذ أنها تتم من خلال محوريين أساسين وهما:

- يكون التكليف من خلال تحديد نطاق ووقت العمل من قبل المدير العام (بدون مناقشة المراجع الداخلي)، الخاص بسنة كاملة، ومن ثم تقوم الخلية تقوم بتطبيق البرنامج المؤشر عليه من قبل المدير العام،
- القيام بمهام خاصة خلال السنة بحسب الحالة المواجهة، بتكليف من المدير العام للمديرية.

وبعد التشخيص المهني للخلية المراجعة الداخلية للمديرية DML، تم استخدام استبيان للوقوف على مدى احترام المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، هذا الاستبيان هو عبارة عن مجموعتين أساستين من الأسئلة خاصتين بكل من معايير السمات (الصفات)، ومعايير الأداء، وكل مجموعة مكونة من مجموعات ثانوية من الأسئلة حول خصوصية المجموعة الرئيسية، قدمت للإجابة عنها إلى الممثل الوحيد لهذه المهنة بالمديرية، وهي الموظفة الوحيدة المنوط بها تقديم خدمات المراجعة الداخلية بالمديرية، الأمر الذي حتم علينا بأن يكون عدد الإستبانات الموزعة هو استبيان واحد، حيث تعتبر هذه الموظفة هي المجتمع الكلي للدراسة وظيفة المراجعة الداخلية بالمديرية.

### III- النتائج ومناقشتها :

ستتم مناقشة نتائج هذا الاستبيان من المجموعات الجزئية حتى نصل إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية، لقد تم استخدام الإكسيل 2010 لحساب نتائج الاستبيان، ولاختبار الفرضية الفرعية الصفرية الأولى والمتصلة بمعايير الصفات، تم تقسيمها إلى فرضيات جزئية صفرية:

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية الأولى والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بالغرض والسلطات والمسؤوليات، تم طرح أسئلة المجموعة الأولى والخاصة بالغرض والسلطات والمسؤوليات كما هو مبين في الجدول رقم 2، وباحتساب المتوسط الحسابي الإجابات المجموعة الأولى وجد أن مختلف الإجابات ترکزت عند الإجابة معارض بشدة بمتوسط 1 أي هناك عدم امتثال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بالغرض والسلطات والمسؤوليات ، أي هناك عدم اعتراف بمعايير المراجعة الداخلية، مدونة الأخلاقيات، وميثاق التدقير الداخلي، وبالتالي تأكيد الفرضية الصفرية؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية الثانية والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بالاستقلالية والموضوعية تم طرح أسئلة المجموعة الثانية وال المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية كما هو مبين في الجدول رقم 3، وجد أن مختلف الإجابات ترکزت عند الإجابة معارض بـ 6 إجابات والإجابة معارض بشدة بـ 5 إجابات، وإجابة واحدة موافق، وأخرى محايد، بمتوسط 1,85 أي هناك معارضة في الإجمال بالنسبة للامتحن للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بالاستقلالية والموضوعية، وبالتالي تأكيد الفرضية الصفرية؟

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية الثالثة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بالكفاءة والعنایة المهنية تم طرح أسئلة المجموعة الثالثة وال المتعلقة بالكفاءة والعنایة المهنية كما هو مبين في الجدول رقم 4، وجد أن مختلف الإجابات ترکزت بـ 8 إجابات، عند كل من موافق، وإجابة واحدة موافق، وـ 5 عن معارض بشدة، بمتوسط 3 أي هناك حياد في الإجمال بالنسبة للامتحن للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بالكفاءة والعنایة المهنية، وبالتالي تأكيد الفرضية الجزئية الصفرية الثالثة؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية الرابعة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة توکید الجودة وتحسین البرنامج تم طرح أسئلة المجموعة الرابعة وال المتعلقة توکید الجودة وتحسین البرنامج كما هو مبين في الجدول رقم 5، وجد أن مختلف الإجابات ترکزت بين الإجابة معارض بشدة بـ 6 إجابات و بـ 3 إجابات معارض، وإجابة واحدة عند موافق بشدة ، بمتوسط 1,7 أي هناك معارضة في الإجمال بالنسبة للامتحن للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة توکید الجودة وتحسین البرنامج، وبالتالي تأكيد الفرضية الصفرية ؟

وبالنسبة للمجموعة الأولى(الصفات) ككل تحصلنا على متوسط متواسطات قدره 1,89 أي معارض وكتنیجة نلاحظ أن خلية المراجعة لـ DML لا تطبق معايير السیمات (الصفات، الألف)، وبالتالي تأكيد الفرضية الفرعية الصفرية الخاصة بالمجموعة المعايير الأولى كل معايير السیمات (الصفات، الألف)؛

ولاختبار الفرضية الفرعية الصفرية الثانية وال المتعلقة بمعايير الأداء، تم تقسيمها إلى فرضيات جزئية صفرية: ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية الأولى والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بإدارة نشاط التدقیق الداخلي ، تم طرح أسئلة المجموعة الأولى والخاصة بإدارة نشاط التدقیق الداخلي، كما هو مبين في الجدول رقم 6، وجد أن مختلف الإجابات ترکزت بين الإجابة معارض بشدة بـ 5 إجابات، و بـ 6 إجابات، عند موافق ، وإجابة واحدة عند موافق بشدة و ثلاث إجابات عند معارض وإجابتين عند محايد، بمتوسط 2,71 أي هناك حياد في الإجمال بالنسبة للامتحن للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة توکید إدارة نشاط التدقیق الداخلي؛ وبالتالي تأكيد الفرضية الجزئية الصفرية ؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية الثانية والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بطبيعة العمل، تم طرح أسئلة المجموعة الثانية وال المتعلقة بطبيعة العمل كما هو مبين في الجدول رقم 7، وجد أن مختلف الإجابات ترکزت بين الإجابة موافق بـ 7إجابات، و 3إجابات عند معارض، و إجابة واحدة لمعارض بشدة ، بمتوسط 2,91 أي هناك حياد في الإجمال بالنسبة للامتحن للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بطبيعة العمل، وبالتالي تأكيد الفرضية الجزئية الصفرية ؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية الثالثة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة التخطيط للقيام بأعمال التکلیف ، تم طرح أسئلة المجموعة الثالثة وال المتعلقة التخطيط للقيام بأعمال التکلیف كما هو مبين في الجدول رقم 8، وجد أن مختلف الإجابات ترکزت بين الإجابة معارض بشدة بـ 6 إجابات و بـ 5 إجابات عند موافق ، بمتوسط 2,7 أي هناك حياد في الإجمال بالنسبة للامتحن للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة التخطيط للقيام بأعمال التکلیف ، وبالتالي تأكيد الفرضية الجزئية الصفرية ؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية الرابعة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بـأداء التکلیف ، تم طرح أسئلة المجموعة الرابعة وال المتعلقة بـأداء التکلیف كما هو مبين في الجدول رقم 9، وجد أن مختلف الإجابات ترکزت بإجابة واحدة عند موافق ، 5 إجابات عند موافق بشدة و إجابة واحدة عند معارض وإجابة واحدة عند معارض بشدة ، بمتوسط 4 أي هناك موافقة في الإجمال بالنسبة للامتحن للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة أداء التکلیف، وبالتالي تأكيد الفرضية الجزئية الصفرية ؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية الخامسة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بتوصیل النتائج ، تم طرح أسئلة المجموعة الخامسة وال المتعلقة بتوصیل النتائج كما هو مبين في الجدول رقم 10، وجد أن مختلف الإجابات ترکزت بين الإجابة معارض بشدة بـ 9 إجابات، و بـ

17 إجابات، عند موافق، وإجابتين عند معارض، بمتوسط 2,28 أي هناك معارضة في الإجمال بالنسبة للامتنال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة توصيل النتائج، وبالتالي تأكيد الفرضية الجزئية الصفرية؛ ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية السادسة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بمتابعة مدى التقدم، تم طرح أسئلة المجموعة السادسة والمتصلة بمتابعة مدى التقدم كما هو مبين في الجدول رقم 11، حيث وجد أن مختلف الإجابات ترکزت في الإجابة معارض بشدة بـ 3 إجابات، بمتوسط 1 أي هناك معارض بشدة في الإجمال بالنسبة لامتنال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بمتابعة مدى التقدم، وبالتالي تأكيد الفرضية الجزئية الصفرية؟

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفرية السابعة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة قبول قرار الإدارة العليا للمخاطر ، تم طرح أسئلة المجموعة السابعة والمتعلقة قبول قرار الإدارة العليا للمخاطر كما هو مبين في الجدول رقم 12، وجد أن الإجابة ترکزت في معارض بشدة، بمتوسط 1 أي هناك معارض بشدة في الإجمال بالنسبة لامتنال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة قبول قرار الإدارة العليا للمخاطر، وبالتالي تأكيد الفرضية الجزئية الصفرية ؟

وبالنسبة للمجموعة الأربعين كل تحصلنا على متوسط متوسطات قدره 2,32 أي أن متوسط الإجابات كان ككل عند الإجابة معارض وهذا إن دل فإنما يدل على عدم الإلمام الجيد والفهم السليم للتبني المعايير المراجعة الداخلية من جهة ويدل كذلك أن هناك تطبيق للمعايير من حيث الممارسة في قليل من الأحيان، كما أنه هناك عدم تطبيق للمعايير من حيث المعايير في كثير من الأحيان الأخرى، وبالتالي تأكيد الفرضية الفرعية الصفرية الخاصة بالمجموعة المعايير الأولى كل معايير السياسات (الصفات، الألف)؛

وكلنتيجة إجمالية فيما يخص احترام المعايير المراجعة الداخلية بصفة كلية تم حساب متوسط المجموعتين فوجدنا انه يساوي إلى 2,1 أي قريب من الإجابة معارض، وبالتالي تأكيد الفرضية الرئيسية الصفرية؛ وكلنتيجة نلاحظ أن خلية المراجعة لـ DML لا تزال بعيدة كل البعد عن التطبيق الكلي للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية إذ أنها تطبق بعض من معايير السياسات (الصفات، الألف) ولا تطبق الكثير الآخر ونفس الشيء بالنسبة للمعايير الأداء. وكمصيبة كلية هناك عدم تطبيق للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

وهذا ما ينعكس سلبا على مدى الاستفادة الخدمات التي كان من الفرض أن تقدمها خلية المراجعة الداخلية، الأمر الذي سيزيد من احتمال سوء التسيير، والذي ينعكس سلبا، بالضعف على نظام الرقابة الداخلية للمديرية ككل .

#### **IV - الخلاصة :**

من خلال نتائج الاستبيان السابقة، لاحظنا عدم تطبيق للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، حيث تبين أن هناك عدم تطبيق للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية بشكل كلي فيما يخص المعايير التالية:

- الغرض والسلطات والمسؤوليات؛
- الاستقلالية والموضوعية؛
- توکید الجودة وتحسين البرنامج؛
- توصيل النتائج؛
- متابعة مدى التقدم؛
- قبول قرار الإدارة العليا للمخاطر.

وهناك حيد في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية فيما يخص المعايير التالية:

- » بالكفاءة والعنابة المهنية؛
- » إدارة نشاط التدقيق الداخلي؛

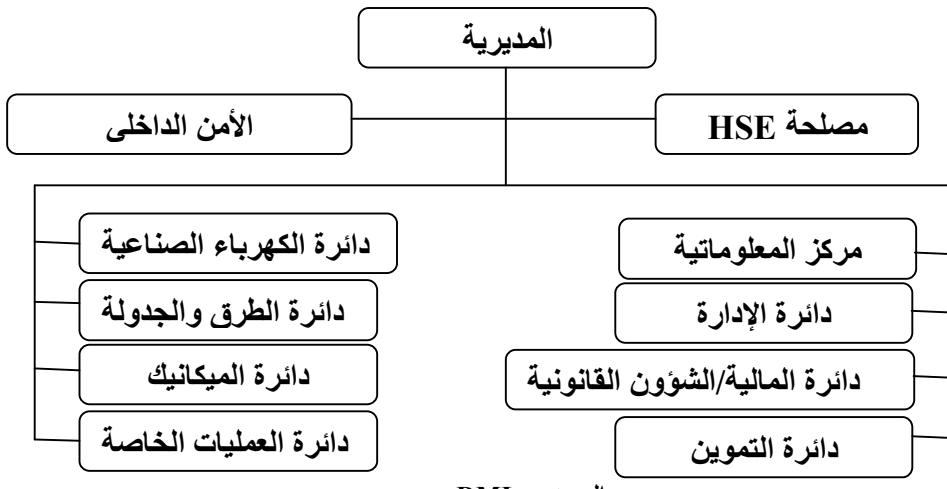
والذي سيؤثر بدرجة سلبية على سلامة وقوه نظام الرقابة الداخلية، من جهة، ومن جهة أخرى سيؤثى الباب مفتوحاً أما عدم وجود الاستغلال الأمثل والرشيد لإمكانات مديرية الصيانة بشكل خاص، وعلى شركة سوناطراك بشكل عام، إن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيجعل المديرية عرضة لكثير من مخاطر الغش والاحتياط، من خلال مجموع التغيرات الموجدة في هذا النظام، والتي يدورها تعتبر كعلامة من علامات كبر حجم المخطر وجود الاختلالات، هذا ناهيك على تأثير عدم التحكم في التسيير الجيد للمديرية، كيف لا، والمديرية مبنية على نظام رقابة هش.

وكحوصلة لهذه الدراسة، نقترح مراجعة الآليات بعث خلية المراجعة الداخلية، مراجعين في ذلك احترام المواثيق الأخلاقية للمهنة، والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، حيث أن هذا الأمر لا يتطلب الجهد الكبير، لأن هناك أرضية جد

ملائمة للتطبيق مختلف المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، بدأ من معايير الصفات، والتي هي عالمة الشركة لنيتها الصادقة النابعة من الحاجة الملحة للتقوية نظمها الرقابية من خلال الحلقة الأخيرة من هذا النظام، إلا وهي وجود قسم أو خلية للمراجعة الداخلية على درجة من الجودة، وانتهاء بمعايير الأداء والتي هي عبارة عن الدليل العريض في التطبيق المعياري للمهام وظيفة المراجعة الداخلية.

### - ملحق الجداول والأشكال البيانية :

الشكل (1) : الهيكل التنظيمي لـ DML



جدول رقم (01): المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

المعايير الأداء Performance	سلسلة الألفين Attribute standards	سلسلة الألف رقم المعيار
010 التخطيط	ادارة أنشطة المراجعة الداخلية	010 الاعتراف بمعايير المراجعة الداخلية، مدونة الأخلاقيات، وميثاق المراجعة الداخلية
020 الاتصال والمصادقة		110 الاستقلال التنظيمي 111 التمعية المباشرة للمجلس الإداري
030 إدارة الموارد		120 الموضوعية 130 الإخلاص بالاستقلالية والموضوعية
040 السياسات والإجراءات		210 الكفاءة المهنية 220 العناية المهنية الازمة
050 التقييم		230 التطوير (التعليم المهني) المستمر
060 رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس الإداري		310 متطلبات ضمان الجودة وبرنامج التحسين تقييم برامج الجودة
070 الخدمات المقدمة من الخارج والمسؤولية التنظيمية للمراجعة الداخلية		311 التقييم الداخلي للممارسة المراجعة 312 التقييم الخارجي للتدقيق الداخلي
110 التحكم المؤسسي (المساهمة في حوكمة المؤسسة)		320 تقارير عن ضمان الجودة وتحسين البرنامج
120 إدارة المخاطر		321 استخدام عبارة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية
130 الرقابة		322 الإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير والفوائد الأخلاقية
201 اعتبارات التخطيط	طبيعة العمل بالمهمة	310 متطلبات ضمان الجودة وبرنامج التحسين تقييم برامج الجودة
210 أهداف القيام بالعمل		311 التقييم الداخلي للممارسة المراجعة
220 نطاق العمل		312 التقييم الخارجي للتدقيق الداخلي
230 تخصيص موارد العمل		320 تقارير عن ضمان الجودة وتحسين البرنامج
240 برنامج العمل	أداء المهمة	321 استخدام عبارة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية
310 تحديد المعلومات		322 الإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير والفوائد الأخلاقية
320 التحليل والتقييم		
330 تسجيل المعلومات		
340 الإشراف		
410 معايير توصيل النتائج	توصيل النتائج	
420 جودة الاتصال		
421 الخطأ والسيء		
430 استخدام عبارة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية		
431 الإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير والقواعد		

الأخلاقية					
نشر النتائج 440					
450 الرأي الشامل					
عملية الرصد والمتابعة	2500				
قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر	2600				

المصدر: من إعداد الباحثين إنطلاقاً موقع معهد المراجعين الداخليين ديسمبر 2011  
<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards>

#### جدول رقم (02): الغرض والسلطة والمسؤولية

المجموع	موافق بشدة	موافق	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
1					1		يتم تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية المتعلقة بنشاطات المراجعة الداخلية اعتماداً على قانون يتناسب مع المعايير
1					1		يقوم المشرف على المراجعة الحسابات مناقشة تعريف التدقيق الداخلي، ومدونة قواعد السلوك، والمعايير مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
1					1		الاعتراف بالطابع الإلزامي للتعريف التدقيق الداخلي، وقانون الأخلاقيات ، والمعايير في ميثاق التدقيق الداخلي
3							مجموع الإجابات
1							<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

#### جدول رقم(03): الغرض والسلطة والمسؤولية

المجموع	موافق بشدة	موافق	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
2				2			يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً ويتنسق المراجع الداخلي بالموضوعية عند أداء عمله
2				2			يرفع التقرير إلى أعلى مستوى داخل المنظمة، وينتمي تأكيد المجلس الإداري، على الأقل مرة واحدة سنوياً، يتتوفر الاستقلال التنظيمي لنشاط المراجعة الداخلية
2				2			يكون نشاط المراجعة الداخلية حالياً من التدخل في تحديد نطاق العمل، وأداء العمل، وإبلاغ النتائج
2				2			عدم وجود أي تأثير على اختيار أساليب وإجراءات التدقيق ونطاق التدقيق
2				2			لدي المدقق الداخلي الحرية في اختيار المبادئ والسياسات الإدارية والنشاطات التي يجب فحصها
2				2			يكون لدى المدقق الداخلي القررة على عرض الحقائق والنتائج التي توصل لها دون التأثر من جهات أخرى
4	4						يتم التواصل والتفاعل بشكل مباشر مع مجلس الإدارة (بنية وظيفية)
3		3					هناك عدم تحيز في المواقف والإتسام بالنزاهة وتجنب لأى تضارب في المصالح
1					1		إذا الإخلال بالاستقلالية أو الموضوعية في الواقع أو المظهر، لا بد من الإفصاح عن تفاصيل حجم الضرر الذي لحق
1					1		الامتناع عن تقديم عمليات محددة التي كانوا مسؤولين عن تقييمها سابقاً
1					1		هناك اشراف على ضمان التعاقدات للوظائف التي ليس لكم مسؤولية من قبل وأن لا تكون الأنشطة السابقة والمسؤلون عنها، خارج نطاق نشاط المراجعة الداخلية
1					1		يمكن تقديم الخدمات الاستشارية المتعلقة بعمليات كنت مسؤولة عنها سابقاً.
1					1		إذا لاحظت شيء من الإخلال في كل من الاستقلال أو موضوعية عند تقديم خدمات استشارية، لا بد من الإفصاح عن ذلك للعميل قبل الموافقة على تقديم الاستشارة
1,84615							<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

#### جدول رقم (04): الكفاءة والعنابة المهنية

المجموع	موافق بشدة	موافق	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
3			3				القيام بالوظيفة المراجعة الداخلية بالكفاءة والعنابة المهنية الواجبة
4		4					يمتلكون المعرفة، والمهارات، والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياتكم الفردية
4		4					تستعينون بالمشورة والمساعدة المخصصة إذا كنتم تفتقرن إلى المعرفة والمهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من عملية المراجعة
4		4					لديكم المعرفة الكافية لتقييم مخاطر الاحتياط (الغش) وطريقة تسييرها من قبل المنظمة ، ولكن من غير المفترض فيكم أن تكون لديكم خبرة الشخص الذي مهمته الكشف والتحقيق في الاحتياط (الغش).

					لديكم المعرفة الكافية حول المخاطر الرئيسية لเทคโนโลยيا المعلومات والتحكم فيها كما تتوفر لديكم تقنيات مراجعة البيانات والمعلومات المعدة باستخدام التكنولوجيا
4	4				هناك بذل العناية والمهارات الكافية، وفطنة
					هناك ممارسة العناية المهنية الواجبة من خلال النظر في:
4	4				-مقدار العمل المطلوب لتحقيق أهداف التكليف؛
4	4				-مستوى التعقيد، وأهمية المسائل الخاصة بالتكليف؛
4	4				-كفاية وفعالية الحكومة، وإدارة المخاطر، وإجراءات الرقابة؛
4	4				هناك بذل العناية المهنية الازمة في حال استخدام التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات، عند القيام بعملية المراجعة
1			1		هناك تنبه للمخاطر الكبيرة التي قد تؤثر على الأهداف، أو العمليات، أو الموارد
					هناك ممارسة العناية المهنية الكافية خلال التكليف بالاستشارات من خلال النظر في:
1			1		احتياجات وتوقعات العملاء، بما في ذلك طبيعة وتوقيت، ووصيل نتائج التكليف؛
1			1		نسبة التعقيد وحجم العمل الواجب لتحقيق أهداف التكليف؛
1			1		تكلفة الاستشارة مقارنة مع المنافع المحتملة
1			1		هناك تعزيز للمعارف والمهارات، والكفاءات الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر.
3					<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

#### جدول رقم (05): توكيد الجودة وتحسين البرنامج

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	إدارة نشاط التدقير الداخلي
1					1	هناك جهود للتطوير والمحافظة على ضمان الجودة وتحسين البرامج التي تغطي جميع جوانب نشاط المراجعة الداخلية بما يتمشى وأخلاقيات المهنة.
1					1	تشمل ضمان الجودة وتحسين البرامج كلًا من التقييمات الداخلية والخارجية
						تم التقييمات الداخلية وفقاً لما يلي:
1				1		المتابعة المستمرة لأداء نشاط المراجعة الداخلية؛
1					1	القيام بsurveys دورياً لنشاط المراجعة الداخلية من خلال التقييم الذاتي أو من قبل أشخاص آخرين داخل المنظمة لديهم المعرفة الكافية لممارسات نشاط المراجعة الداخلية.
5	5					تجري التقييمات الخارجية على الأقل مرة كل خمس سنوات من قبل مراجع مؤهل مستقل من داخل أو من خارج المنظمة، كما تتم مناقشة التالي مع مجلس الإدارة:
2				2		مدى الحاجة إلى إجراء تقييمات خارجية الأكثر تكراراً؛
2				2		مؤهلات واستقلالية المراجعين الخارجيين أو فريق المراجعة من داخل المنظمة، مع مناقشة أي تضارب محتمل في المصالح
2				2		توصيل نتائج ضمان الجودة وتحسين البرامج للإدارة العليا
1					1	يمكن أن تصرحون بأن نشاط المراجعة الداخلية يتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، إلا إذا كانت نتائج ضمان الجودة وتحسين البرامج تؤيد ذلك
1					1	يتم التصريح عن عدم الالتزام بالمعايير والقواعد الأخلاقية ومدى التأثير المنجر عنه في تقرير يرفع إلى الإدارة العليا أو مجلس الإدارة.
1,7						<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

#### الجدول رقم (06): إدارة نشاط التدقير الداخلي

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	إدارة نشاط التدقير الداخلي
1					1	تفويت نشاط المراجعة الداخلية بالغرض والمسؤولية الواردة في ميثاق التدقير الداخلي
1					1	يتوفّت نشاط المراجعة الداخلية مع تعرّيف التدقير الداخلي ومعايير
1					1	يبدي الأفراد الذين يقومون بنشاط المراجعة الداخلية التزامهم بقواعد الأخلاقيات والمعايير

## تشخيص وظيفة المراجعة الداخلية على ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

4		4				يتم بناء خطط قائمة على تحديد المخاطر وأولويات نشاط المراجعة الداخلية، بما يتفق مع أهداف المنظمة.
2			2			للمراجعة أن يحكم بنفسه ويحدد إطاراً للمخاطر بعد التشاور مع مجلس الإدارة.
2			2			تستند خطة نشاط المراجعة الداخلية في التكاليف على تقييم موثق للمخاطر
4		4				يحدد المراجع الداخلي وأينظر في توقعات الإدارة العليا، أو مجلس الإدارة، وغيرهم من أصحاب المصلحة، عند إبداء الرأي وتقييم الاستنتاجات الأخرى.
4		4				توصيل خطط نشاط المراجعة الداخلية والمتطلبات من الموارد ، بما في ذلك التغيرات المؤقتة الهامة، إلى الإدارة العليا والمجلس الإداري لمراجعتها والموافقة عليها
4		4				توصيل تأثير وجود القيد أو عدم وجودها على الموارد المطلوبة.
3			3			يختار المراجع الداخلي الموارد المناسبة والكافية، واستعمالها على نحو فعال لتحقيق الخطة المعتمدة
1				1		يضع المراجع الداخلي سياسات وإجراءات لتوجيه نشاط المراجعة الداخلية
3			3			يكون شكل ومضمون السياسات والإجراءات بحسب حجم وهيكلاً نشاط المراجعة الداخلية وتعقيد عملها
1				1		تبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الغير من مقدمي الخدمات الداخلية والخارجية وخدمات استشارية لضمان التغطية المناسبة والحد من الإزدواجية في الجمود
5	5					تقديم تقارير دورية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول مهامه والأداء النسبي لخطته
2			2			يشتمل التقرير مستوى المخاطر كبيرة وقضايا الرقابة، بما في ذلك مخاطر التلاعب والغش، وقضايا الحوكمة
4		4				و يتم تحديد وتيرة ومضمون التقارير بالمناقشة مع الإدارة العليا ومجلس إدارة
4		4				على الطرف الخارجي أن يعلم بأن المنظمة لديها مسؤولية الحفاظ على فعالية نشاط المراجعة الداخلية في حال تقديم خدمات لها
2,71						<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

## الجدول رقم (07): طبيعة العمل

المجموع	موافق بشدة	موافق	موافق	محايد	عارض	عارض بشدة
2				2		تعمل المراجعة الداخلية على تقييم ومساهمة في تحسين أسلوب الإدارة، وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة باستخدام أسلوب منهجي ومنظم
4		4				ينصب نشاط المراجعة الداخلية في تقييم وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحوكمة
2				2		يقيم المراجع الداخلي عملية تصميم وتنفيذ النشاطات وفعالية البرامج، التي تعمل من خلالها المنظمة على احترام أخلاقيات المهنة عند تحقيق أهدافها
2				2		يقوم المراجع الداخلي بتقييم ما إذا كانت الحوكمة تكتنولوجيا المعلومات في المنظمة تدعم أستراتيجيات المنظمة وأهدافها
4		4				يكون تقييم فعالية نشاط المراجعة الداخلية من خلال الإسهام في تحسين عمليات إدارة المخاطر
4		4				أن تساعد المراجعة الداخلية المنظمة على تبني نظام رقابة فعال من خلال تقييم فعاليته وكفاءاته وتعزيز التحسين المستمر
						تقديم المراجعة الداخلية مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الاستجابة للمخاطر الخاصة بالعمليات وحوكمة الشركة من خلال:
4		4				موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشفيرية
4		4				فعالية وكفاءة العمليات والبرامج
4		4				الحفاظ على الأصول
4		4				الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود
1					1	يستخدم المعرفة المكتسبة من الرقابة الخاصة بالتكليفات الاستشارية في تقييم إجراءات الرقابة في المنظمة
2,9167						<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

## الجدول رقم (08): التخطيط للقيام بأعمال التكليف

المجموع	موافق بشدة	موافق	موافق	محايد	عارض	عارض بشدة
						عند قيام بعملية التخطيط تأخذ الاعتبارات التالية:

2				2		تحديد أهداف النشاط والوسائل التي يتم من اجتها وإجراءات الرقابة على ذلك
2				2		مخاطر الجوهرية للنشاط، والأهداف، والموارد، والعمليات والوسائل التي يتم من خلالها الحفاظ على مستوى مقبول من المخاطر
2				2		مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطر في نشاط وإجراءات الرقابة مقارنة مع الإطار المعياري للرقابة
2				2		الفرص المتاحة لإجراء تحسينات جوهرية على إدارة مخاطر النشاط وإجراءات الرقابة عليه
1				1		في حال التخطيط لتكاليف خارج المنظمة، تتم مناقشة موافق معكم
1				1		إقامة اتفاق مع عمالء حول تكاليف الاستشارات ويكون هذا الاتفاق موافقاً بالنسبة لتكاليف الجوهرية.
4	4					يحدد نطاق كافي لليوغ أهداف التكليف
4	4					يشمل نطاق العمل الأنظمة ذات الصلة، والسجلات، والأفراد، والممتلكات المادية، بما فيها تلك الخاضعة المملوكة لأطراف خارجية
1				1		إذا كانت هناك فرص استشارية هامة خلال تكاليف التأكيد، فيجب إعداد اتفاق موافق محدد للأهداف والطاق و المسؤوليات
1				1		في تنفيذ التكاليف والاستشارات، يتم تحديد نطاق عمل كافي للتحقيق الأهداف المتقد عليها
1				1		يتم خلال التكاليف الاستشارية ، أن يتحقق نظام الرقابة بما يتناسب مع أهداف التكليف، دون إهمال القضايا الجوهرية للرقابة
4	4					يتم تحديد الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف التكليف استناداً إلى تقييم طبيعة وتعقيد كل عنصر من التكاليف، ضيق الوقت، والموارد المتاحة
4	4					يتم إعداد وتوثيق برامج العمل الذي يحقق أهداف التكليف.
4	4					يشمل برنامج العمل على إجراءات لتحديد وتقليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء بالتكليف، وتم الموافقة على برنامج العمل قبل تنفيذه ، وكذا الموافقة على آلية تعديلات
1				1		قد تختلف برامج العمل الخاصة بالاستشارات في الشكل والمضمون، وهذا يتوقف على طبيعة التكليف.
2,27						<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

#### الجدول رقم (09): معيار أداء التكليف

المجموع	موافق بشدة	موافق	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
5	5					يتم تحديد وتحليل وتقييم وتوثيق معلومات الكافية لتحقيق أهداف التكليف
5	5					يتم تحديد المعلومات المفيدة والملائمة وقابلة للاعتماد عليها، والكافية لتحقيق أهداف التكليف
5	5					الوصول إلى الاستنتاجات ونتائج التكاليف، استناداً على التحليلات والتقييمات المناسبة
5	5					توثيق المعلومات المتعلقة بالاستنتاجات ونتائج التكاليف.
5	5					يتم المحافظة على أوراق عمل ومحاضر التكاليف. مع عدم إطلاع أي أطراف خارجية عن هذه الأوراق والملفات والمحاضر إلا بعد الحصول على موافقة الإدارة العليا / أو مستشار قانوني، حسب الاقتضاء
4	4					تنظيم الاحتفاظ بسجلات والملفات الخاصة بالتكاليف
1					1	توضيح سياسات واضحة لتنظيم الاحتفاظ بسجلات وملفات الاستشارات التكاليف
2				2		يتم الإشراف على التكاليف بشكل ملائم تحقيق الأهداف وبالجودة مضمونة، وبالشكل التي يمكن من إعداد وتطوير الموظفين التابعين لدائرة المراجعة الداخلية
4						<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

#### الجدول رقم (10) : توصيل النتائج

المجموع	موافق بشدة	موافق	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
4		4				يتم توصيل نتائج التكاليف
4		4				تشمل عملية توصيل النتائج أهداف ونطاق التكليف، وكذلك الاستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات وخطط العمل
4		4				تحتوي عملية توصيل النتائج النهائية للتكنولوجيا، على رأي و/ أو استنتاج بحيث تأخذ هذه الاستنتاجات والرأي في الاعتبار تطلعات الإدارة العليا، ومجلس إدارة، وغيرها من أصحاب المصلحة

2			2			يتم تشجيعكم على الاعتراف بمستوى الأداء المرضي في الإعلام الخاص بالتكليف
2			2			عند إطلاع نتائج التكليف للأطراف من خارج المنظمة، يجب أن فرض قيود على توزيع واستخدام النتائج
1				1		يختلف توصيل نتائج التكليفات الاستشارية، في الشكل والمضمون عن التكليفات الأخرى
4		4				تكون الاتصالات دقيقة وموضوعية واضحة ومحددة وبناءة وكاملة، وفي الوقت المناسب.
4		4				إذا كان الاتصال يحتوي على خطأ أو تقصير جوهري، يتم تصحيحه، وتوصيل المعلومات إلى جميع الأطراف الذين تلقوا البلاغ الأصلي
1				1		قد يشير المراجعين الداخليين في التقرير إلى أنه قام بالتكليفات بما يتوافق مع المعايير الدولية للممارسة مهنة المراجعة الداخلية، إلا إذا كانت نتائج ضمان الجودة وبرنامج تحسين تؤيد هذه العبارة.
1				1		عندما لا يأخذون بمعايير التدقير الداخلي، ومدونة قواعد الأخلاق يجب أن تتصفح ذلك في توصيل النتائج
1				1		يجب على المراجع الداخلي توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية
4		4				المراجع الداخلي هو المسؤول عن إيصال النتائج النهائية للأطراف التي يمكن أن تستخدم تلك نتائج
						إذا لم يكن هناك أي التزام بأى متطلبات تشريعية أو تنظيمية، ينبغي قبل إطلاع النتائج إلى الأطراف خارج المنظمة أن:
4		4				تقييم المخاطر المحتملة للمنظمة؛
1				1		التشاور مع الإدارة العليا و / أو مستشار قانوني، حسب الاقتضاء؛
1				1		الرقابة على نشر النتائج عن طريق تقييد استخدام النتائج
1				1		أنتم المسؤولون عن إيصال النتائج النهائية للتكليفات الاستشارية للعملاء
1				1		خلال التكليفات الاستشارية، يمكن تحديد القضايا الخاصة بالحكومة، وإدارة المخاطر، وقضايا الرقابة. كلما هذه القضايا هامة للمنظمة، ويجب الإبلاغ عنها للإدارة العليا و مجلس الإدارة.
1				1		عندما يتم إصدار رأي الشامل، فإنه يجب أن تأخذ بعين الاعتبار تطلعات الإدارة العليا، ومجلس إدارة، وغيرها من أصحاب المصلحة
2,28						<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

#### الجدول رقم (11) : متابعة مدى التقدم

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
1					1	تم إقامة وصيانة نظام لمتابعة النتائج التي تم توصيلها إلى الإدارة.
1					1	يتم إرساء عملية المتابعة لمراقبة والتاكيد من تفاصيل الإجراءات الإدارية على نحو فعال أو أن الإدارة العليا قد قللت مخاطر التي لم يتم اتخاذ إجراءات بشأنها
1					1	نتائج التكليفات الاستشارية بالقدر المتفق عليها مع العميل.
1						<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

#### الجدول رقم (12) : قبول قرار الإدارة العليا للمخاطر

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
						عندما يعتقد بأن الإدارة العليا قد وافقت على مستوى المخاطر المتبقية التي قد تكون غير مقبولة للمنظمة،
1					1	تم مناقشة هذه المسألة مع الإدارة العليا، وإذا لم يتم اتخاذ قرار بشأن حل المخاطر المتبقية، يجب عليه إعداد تقرير بشأن هذه المسألة إلى المجلس للوصول إلى حل.
1						<b>المتوسط</b>

المصدر: من إعداد الباحثين

- الاحالات والمراجع :

<sup>1</sup> - <http://www.soxlaw.com/>, 15/12/2013.

2- Etienne.B, L'audit Interne Pour Quoi Et Comment, Les Edition D'organisation France, 1989, p20.

3- <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-du-controle-internes-78.html>, 01/02/ 2014, 10h :00.

<sup>4</sup> - Hammini Allel, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003, p :35.

<sup>5</sup> - عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2011، ص 08.

6 - <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/22/12/2013>, 15 :00 .