

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع:

منهجية المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية العمومية
دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز بالوادي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
النوع: أكاديمي التخصص: تدقيق محاسبي

إشراف الأستاذ:
- ابراهيم وصيف غدير

من إعداد الطالبة:
- صليحة بوزنة

السنة الجامعية 2013/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلى من علمتني كلماتي الأولى مهجة الروح و بهجة الحياة...أمي الحنون
إلى ذلك الذي استل لقمه العيش من قسوة الصغور....أبي
إلى من ساندني في مذكرتي.... من أخوتي وأخواتي
وإلى من تدعوا لي لأحد ثمرة نجاحي.....عاليتي جدي

إلى أولئك الذين يحملون على كاهلهم بناء جيل المستقبل....أساتذتنا الكرام
إلى شقائق النعمان التي نبتت من دماء الشهداء إلى...
الوطن.

شكر وتقدير

انطلاقاً من العرفان بالجميل، فإنه ليسرني وليثلج صدري أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذي، ومشرفي الأستاذ إبراهيم وصيفه خدير الذي مدني من منابع علمه بالكثير، والذي ما توانى يوماً عن مد يد المساعدة لي وفي جميع المجالات، وحمدًا لله بأن يسره في دربي ويسر به أمري وعسى أن يطيل عمره ليبقى نبراساً متألئناً في نور العلم والعلماء.

واتقدم كذلك بجزيل الشكر والعرفان إلى كل طاقم مؤسسة سونلغاز على وساعة صدرهم وترحيبهم واستقبالهم وإمدادي بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا العمل المتواضع.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي أعضاء لجنة النقاش الموقرين على ما تكبدوه من عناء في قراءة رسالتي المتواضعة وإغنائها بمقترحاتهم القيمة.

الملخص

المخلص:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف في المؤسسات العمومية الاقتصادية لما لها من أثر في تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة، كذلك في تقييم المخاطر مما يعزز استراتيجية المؤسسات في الاستغلال الأمثل للموارد و الوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح منهجية المراجعة الداخلية في المؤسسة العمومية الاقتصادية، وهذا من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: كيف تتم الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المؤسسة العمومية الاقتصادية ؟ وهذا باستخدام بعض أدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، وقائمة الاستقصاء، ولقد توصلنا إلى عدة نتائج نذكر أهمها : أن عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة مصلحة مستقلة تقوم بالفحص الدوري لقوائمها المالية وكذا نشاطها من أجل وضع تقرير يحكم فيه على حالة المؤسسة، أيضا وجدنا أن المراجعة الداخلية تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف، تحديد المخاطر ومنها تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية

قائمة الجداول والأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أنواع المراجعة	16
02	الميكمل التنظمي للمؤسسة الأم	63
03	الميكمل التنظمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي الوسط فرع الوادي	68
04	استمارة الأسئلة	89

فهرس الجد اول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مستوى الثقة وما يقابلها من معامل الثقة.	51
02	توزيع الوكالات التجارية	72
03	تأخير ارسال بعض حالات من مؤسسة التوزيع بالوادي	84
04	معدل إنجاز التوصيات المقدمة في مشروع تقرير المراجعة بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز(سونلغاز) بالوادي.	89

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	شكر وتقدير
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
ب-ز	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
09	المطلب الأول: تعريف المراجعة وأنواعها
17	المطلب الثاني: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية
21	المطلب الثالث: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية
23	المطلب الرابع: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية
26	المبحث الثاني: معايير ممارسة المراجعة الداخلية ومتطلبات المهنة
26	المطلب الأول: معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية
31	المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي
35	المطلب الثالث: خطوات مهمة المراجعة الداخلية
41	المبحث الثالث: العينات الإحصائية والمراجعة الداخلية
41	المطلب الأول: مفاهيم ومصطلحات إحصائية
43	المطلب الثاني: تصميم عينات المراجعة
48	المطلب الثالث: مراحل تصميم عينات المراجعة
55	خلاصة
الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز للوسط بالودي	
57	تمهيد
58	المبحث الأول: بطاقة تعريفية لمؤسسة سونلغاز الأم
58	المطلب الأول: تمهيد عام لمؤسسة سونلغاز
62	المطلب الثاني: دور وأهداف مؤسسة سونلغاز
64	المطلب الثالث: بطاقة تعريفية عن المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز للوسط

74	المطلب الرابع: دور ومنهجية عمل دائرة المراجعة بنؤسسة سونلغاز
77	المبحث الثاني: تقييم واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز وسط
77	المطلب الأول: خطوات منهجية المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
89	المطلب الثاني: تقييم عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
92	المطلب الثالث: النتائج والتوصيات لواقع المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
95	خلاصة
97	الخاتمة العامة
	المراجع

المقدمة العامة

تشكل المؤسسات العمومية الاقتصادية الأداة الفعالة للقيام بعملية التنمية في القطاع الاقتصادي العام، وتعبر عن تطور وظيفة الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلية في شتى الميادين خاصة منها القطاع الاقتصادي وذلك استجابة لتلبية احتياجات المجتمع ومتطلباته، وتبقى المؤسسات العمومية الاقتصادية الوسيلة الفعالة في تنفيذ السياسة الاقتصادية المتبعة مهما اختلفت أساليب تنظيمها و قواعد تسييرها و رقابتها.

حيث مر تنظيم المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر بعدة مراحل متباينة منذ الاستقلال تبعا لتغير النظام الاقتصادي المتبع ، فمن مرحلة التسيير الذاتي الموروث عن الاستعمار، إلى مرحلة المؤسسة العامة أو المشروع العام بشكليها ذات الطابع الصناعي التجاري أو الشركة الوطنية لتأتي بعدها مرحلة التسيير الاشتراكي ، ثم جاءت بعدها مرحلة استقلالية المؤسسات بموجب القانون 88 - 01، وكرسها أكثر الأمر 95-25 الذي ألغى بواسطة الأمر 01-04 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها وخصوصيتها، وذلك تماشيا مع تغير المعطيات الاقتصادية الدولية وانتقال الجزائر من نظام الاقتصاد الموجه إلى نظام اقتصاد السوق، وكان لهذه الإصلاحات أثرها البالغ على المبادئ والقواعد التي تحكم المؤسسات العمومية الاقتصادية.

لقد أدت هذه التغيرات في المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعة و حماية الأصول والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية بل ذهب الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى أبعد من ذلك واتسع نطاق استخدامها، فأصبح يعتمد عليها في تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة و كفاءة وأمانة العاملين فيها، كما أصبحت

تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات.

وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة للتأكد من مدى تطبيق السياسات والقرارات ووسيلة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، حيث أن حاجة هذه المستويات الإدارية لمعلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات المختلفة، زاد من اللجوء إلى أعمال المراجعة الداخلية كمساعد للوصول إلى ذلك فأصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية تتخذ من المراجعين الداخليين كمستشارين تلجأ إليهم عند الإقبال على اتخاذ قرارات معينة خاصة الإستراتيجية منها، لأن مسيري هذه المؤسسات يعلمون أن الخطأ في مثل هذه القرارات سوف يكلف المؤسسة غالبا ويستهدف كيانها وأهدافها، كما علموا أنه في مثل هذا النوع من القرارات يجب التريث والتأني مع الإلمام الكامل بجيشيات هذا القرار، حتى يضمن مردوديته، لذا يتطلب من المراجع الداخلي أن يكون ملم بكامل جوانب المهنة من خبرة مهنية وعلمية وحسن الأداء.

1- طرح الإشكالية:

في خضم ما تقدم ذكره تتبلور لدينا إشكالية البحث في التساؤل الآتي:

كيف تتم الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المؤسسة العمومية الاقتصادية؟

وحتى نتمكن من الإجابة عن الإشكالية العامة قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تكمن أهمية المراجعة الداخلية؟
- هل منهجية المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية تحددها التشريعات القانونية.
- فيما يتجلى أثر المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية العمومية؟

2- فرضيات البحث:

و للإجابة عن التساؤلات المطروحة لجأنا إلى الفرضيات التالية:

- تكمن أهمية المراجعة الداخلية في حماية أصول المؤسسة بمختلف أنواعها وتطوير أهدافها.
- تلتزم المؤسسات الاقتصادية العمومية بشكل كلي للتشريعات القانونية التي تحدد منهجية المراجعة الداخلية.
- يتجلى أثر المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية العمومية في طبيعة القرارات المتخذة بناء على تقارير المراجعة.

3-أهداف البحث:

تتمثل أهم الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذه الدراسة في الآتي:

- تقديم شامل للمراجعة الداخلية والجوانب المتعلقة بها.
- توضيح أهمية وفائدة المراجعة الداخلية لصالح المؤسسة العمومية الاقتصادية.
- التعرف على الجوانب المهنية للمراجعة الداخلية في المؤسسة العمومية الاقتصادية.

4- أهمية البحث:

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا التزمت بكامل مسؤولياتها، حي أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف النقائص وإدراك مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل على تطبيق الإجراءات واللوائح الموضوعة مما يساعد المؤسسة العمومية الاقتصادية على تحديد المشكلات المحتملة قبل أن تصبح مشاكل كبرى كما تساعد في تحديد مظاهر السلوك الخطر من قبل الموظفين كأفراد، من تنازلات أخلاقية، أو استغلال المعلومات السرية للشركة، وكذلك التهديدات التي قد تشكلها أطراف خارجية، مثل محاولات لسرقة الملكية الفكرية.

5- مبررات اختيار الموضوع:

- لكل عمل وببحث علمي ممهّداته و مبرراته لقيام الباحث به، ومن أهم الأسباب التي جعلتني أختار هذا الموضوع وهي:
- إبراز الدور الهام الذي تلعبه المراجعة الداخلية في اكتشاف و منع الأخطاء والانحرافات عن السياسات الموضوعة.
- خطورة التلاعبات المالية التي تقوم بها المؤسسات العمومية الاقتصادية، والمسؤولية الكبيرة على عاتق المراجع الداخلي في كشفها ومنعها.
- معرفة الإطار العملي للمراجع الداخلي أثناء ممارسته لعمله داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية.

6- الدراسات السابقة حول الموضوع:

هناك عدة دراسات سابقة في إطار هذا الموضوع، منها:

دراسة الباحث شعباني لطفي: بعنوان "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة مبيعات مقبوضات" وهي مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2001. حيث تمثلت هذه الدراسة في محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة وإظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

دراسة الباحث عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: بعنوان "التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية دراسة حالة التكامل بين KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم — محاسبون قانونيون — وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية" وهي مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 2010، حيث تمثلت هذه الدراسة في إبراز مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة لما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين والمؤسسة ومن خلال هذه الدراسة توصل إلى

النتائج التالية التي نذكر منها: تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالبنك باستقلالية مناسبة، كونها تتبع مباشرة مجلس إدارة البنك، حيث يتولى المجلس سلطة تعيين وعزل المراجعين الداخليين للبنك كما أن تقارير المراجعة الداخلية ترفع مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة إضافة إلى عدم وجود أي تأثير على استقلالية المراجعين الداخليين للبنك أثناء تأديته لمهامهم من قبل إدارات البنك الخاضعة للمراجعة.

دراسة الباحث محمد فلاق: بعنوان " التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001 حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادي الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001 كما حاولت تحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وضبط الجودة. وقد تم تطوير استبانة من عينة الدراسة المتمثلة في المدققين الداخليين ومراقبي الجودة في مؤسسات عمومية اقتصادية حاصلة على شهادة الايزو 9001. ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن هناك اختلافا في الأدوار التي يمكن إضافتها إلى التدقيق الداخلي ليكمل وظائف وأعمال ضبط الجودة "تدقيق الجودة الداخلي" في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية بعد الحصول على شهادة الايزو 9001 ، بحيث يمارس التدقيق الداخلي مهام جديدة بالنسبة له مرتبطة بنظام إدارة الجودة. كما توصلت إلى وجود علاقة تنسيق ذات دلالة إحصائية بين أعمال التدقيق الداخلي وأعمال ضبط الجودة تدقيق الجودة الداخلي عند تقييم أنظمة إدارة الجودة في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية الحاصلة على شهادة الايزو 9001.

ومن خلال تمعننا في دراسة الأبحاث السابقة، نجد أن هناك تباين واضح في طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، حيث يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة فتناولت كل واحدة منها زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا وكاجتهاد منا حاولنا الربط بين مختلف أفكار وأهداف هذه الدراسات من أجل

التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا والتي تهدف إلى تبيان الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المؤسسة العمومية الاقتصادية.

7- وسائل جمع المعلومات:

- المسح المكتبي للوقوف على ما تم تناوله في إطار دراستنا بهدف إرساء الدعامة النظرية له.
- البحوث و الدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع دون إغفال النقد و الاستزادة كلما كان ذلك ممكنا.
- المقابلات الشخصية لاستطلاع رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع.
- البيانات الممنوحة من طرف المصادر الرسمية لمعالجتها و عرضها بشكل يمكننا من الحصول على استنتاجات لها علاقة مباشرة بالموضوع.
- البحث عبر شبكة الانترنت لجعل بحثنا لا يهمل المستجدات التي ترتبط مباشرة بموضوعه.

8- المنهج المستخدم في البحث:

نظرا لطبيعة الموضوع وبغية الإحاطة بجوانبه المختلفة، وللإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات من عدمها قمنا بتقسيم البحث إلى قسمين قسم نظري يعتمد على المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى المنهج التاريخي. وقسم تطبيقي الذي يعتمد هو الآخر على منهج دراسة حالة " دراسة حالة سونلغاز" مستعينين في ذلك بعدة أساليب منها استمارات الأسئلة والملاحظة والمقابلة كأدوات بحث تمكننا من الاستخلاص والاستنباط.

9- خطة وهيكل البحث:

الفصل الأول: حيث تعرضنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري للمراجعة الداخلية وفيه تطرقنا من خلال المبحث الأول إلى تعريف المراجعة وأنواعها، نشأة ومفهوم

المراجعة الداخلية خصائص وأنواع المراجعة الداخلية أهمية وأهداف المراجعة الداخلية أما في المبحث الثاني خصصناه إلى معايير ممارسة المراجعة الداخلية ومتطلبات المهنة من خلال التطرق إلى معايير الأداء المهني للمراجعة، مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي خطوات مهمة المراجعة الداخلية، أما فيما يخص المبحث الثالث فلقد تناولنا العينات الاحصائية في المراجعة الداخلية من خلال تقييم العينات وكذا مراحل تصميم عينات المراجعة.

الفصل الثاني: في الفصل التطبيقي قمنا باختيار المؤسسة العمومية سونلغاز لولاية الوادي في محاولة منا تجسيد الجانب النظري على أرض الواقع حيث اشتمل هذا الفصل على مبحثين حيث قدمنا من خلال المبحث الأول لمحة عامة حول المؤسسة الأم ومؤسسة سونلغاز توزيع الوسط وكذا دور ومنهجية عمل دائرة المراجعة الداخلية، أما المبحث الثاني فكان حول الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز .

الفصل الأول

الاطار النظري للمراجعة الداخلية

تمهيد :

مع تطور حجم المنشأة وانتشارها جغرافيا وزيادة احتياجاتها من البيانات والمعلومات نتيجة توسيع الأنشطة الاقتصادية، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة وقيام المالك بتعيين إدارة وكيله عنهم تتولى إدارة عمليات المؤسسة، من هنا ظهرت الأهمية والحاجة الماسة إلى وجود المراجعة الداخلية لمساعدة إدارة المؤسسة على حسن تسييرها من خلال قيام المراجع الداخلي بالفحص والتقييم المستمر للأنشطة الداخلية وتحديد مدى كفاءة الأنظمة وإدارة العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياسات وتوجهات الإدارة وشم إعداد تقرير عن ذلك وإبلاغه الإدارة لتتخذ على ضوءه القرارات المناسبة.

لذا خصصنا هذا الفصل لنتناول من خلاله الإطار النظري للمراجعة الداخلية حيث قسمناه إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: معايير ممارسة المراجعة الداخلية ومتطلبات المهنة

المبحث الثالث: العينات الإحصائية والمراجعة الداخلية

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، والتي تقدم خدماتها لإدارة العليا بالمؤسسة لمساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المالي والمراقبات الأخرى في المؤسسة.

وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى ماهية المراجعة الداخلية، من خلال تقسيمها إلى أربع مطالب حيث نستله بمفهوم المراجعة وأنواعها في المطلب الأول ثم نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية في المطلب الثاني وخصائص وأنواع المراجعة الداخلية في المطلب الثالث وأهمية وأهداف في المطلب الرابع.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة وأنواعها

أولاً: مفهوم المراجعة

تم تعريف المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، فمنها ما تم صياغته لتناسب موقفاً معيناً أو إجراء معين لتحديد الأغراض الخاصة والمسؤوليات المتعلقة بالمراجعة في هذا الموقف أو ذلك الإجراء، ومنها ما تم صياغته ليتناول المراجعة بشكلها العام فمن أهم تلك التعريفات العامة للمراجعة الآتي:

المراجعة هي طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الآليات بخصوص ما هو ظاهر على الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية.¹

وعرفت المراجعة على أنها: "عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن

¹ - محمد أمين، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 1999، ص 11.

مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي، وذلك بناء على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات وطبقا لما جاء بالدفاتر والسجلات¹.

كما عرفت أيضا "هي فحص للسجلات والحسابات والمستندات لمنشأة ما، بقصد التأكد من أن القيود الواردة في الدفاتر عملت بشكل أصولي توضح معه حقيقة الوضع بقصد التأكد أيضا من أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر يصوران حقيقة ووقائع النتائج المالية المعنية"².

ومن التعاريف الشاملة والملمة بالمراجعة، تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة والذي نتبناه نظرا لإلمامه وشرحه الدقيق للمراجعة.

المراجعة "هي عملية منتظمة لجمع وتقسيم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"³.

ومن هذا التعريف نستخلص مجموعة من النقاط الهامة والتي هي كالتالي :

- عملية المراجعة هي عملية منتظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة.
- ضرورة التقسيم الموضوعي والحالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية.
- تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة والقرائن.
- ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم دراستها.
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

¹ - رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادي المراجعة بين الفكر و التطبيق ، الفاروق الحديث للطباعة والنشر، 1987، ص 20.

² - عبد الوهاب خياطة، تفتيش الحسابات ومراجعة الميزانيات، الطبعة الثالثة، مطبعة طبرين، 1966، ص 22.

³ - أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1986، ص 26.

ثانيا: أنواع المراجع

لا يمكن التطرق إلى المراجعة دون معرفة أنواعها مع مراعاة إمكانية استخدام أكثر من أساس للتبويب في آن واحد، لذا سنقوم بدراسة أنواع المراجعة.¹

✓ من حيث الإلزام القانوني.

✓ من حيث مدة الفحص.

✓ من حيث نطاق المراجعة.

✓ من حيث توقيف عملية المراجعة.

✓ من حيث القائم بعملية المراجعة.

1- من حيث الإلزام القانوني:

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين وهما المراجعة الإلزامية و المراجعة الاختيارية.

أ- المراجعة الإلزامية:

المراجعة الإلزامية تتميز بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لسلطات وقواعد وإجراءات منصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بالمخالفة لأحكام القانون،² ففي الجزائر على سبيل المثال قد أخضع المشرع من خلال القانون التجاري في مادته رقم (609) شركات المساهمة للقيام بعملية المراجعة، أما في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركة التضامن فأعفاها من إلزامية القيام بعملية المراجعة.³

ب- المراجعة الاختيارية:

¹ محمد التهامي طوهر سعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 40.

² رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

³ القانون التجاري للجمهورية الجزائرية المادة 609.

يطلق عليها في بعض الأحيان اسم المراجعة الخاصة، وحتى تتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية، والمؤسسة تطلب هذه المراجعة لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما تستعمل خاصة في حالات انفصال وانضمام شريك جديدة لتحديد حقوق الشركاء.¹

والمراجعة الاختيارية تكون بالاتفاق بين المراجع والشركاء أو أصحاب المشروع إما عن طريق عقد مكتوب بين الطرفين أو بخطاب يرسله المراجع إلى من عينه يؤكد به اتفاقه الشفوي معه.

ولقد أشار القانون التجاري الجزائري إلى تعيين المراجع بصفة اختيارية وذلك من خلال المادة (584) التي نصت على تعيين مندوب للحسابات عند الحاجة إليه.²

2- من حيث نطاق المراجعة:

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.

أ- المراجعة الكاملة:

في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به.³

وقد كان هذا النوع من المراجعة كاملا وتفصيليا أي يقوم المراجع بفحص القيود وغيرها يوم كانت المشاريع التي تراجع حساباتها صغيرة الحجم والعمليات قليلة العدد.⁴

¹ - لطفي شعبانين، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص32.

² - القانون التجاري للجمهورية الجزائرية المادة 584.

³ - عبيد سعد شرم، لطيف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركزو الأمن للنشر والتوزيع، صنعاء - اليمن، 2007، ص24.

⁴ - لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة- الجزائر، 2009، ص23.

ب- المراجعة الجزئية:

في هذا النوع من المراجعة، يختار المراجع قسما من أقسام المؤسسة ويقوم بمراجعته بما فيها من قوائم وسجلات محاسبية، ولكن في هذه الحالة لا يستطيع المراجع الخروج برأي نهائي حول كل القوائم المالية لانتظار دراسته على البعض منها فقط، فعند كتابته للتقرير يبيّن رأيه حول ما قام بفحصه حتى لا يسبب له أي تقصير أو إهمال، كما يستحسن في هذا النوع من المراجعة أن يكون اتفاق أو عقد كتابي بين المراجع والمؤسسة في هذا النوع من المراجعة يبين حدود ومجال المراجعة وكذلك الأهداف المراد الوصول إليها وتحقيقها.¹

3- من حيث مدى الفحص:

وتتمثل في المراجعة الشاملة والمراجعة والاختبارية.

أ- المراجعة الشاملة:

وتعني المراجعة الشاملة أو ما يطلق عليها التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.²

ب- المراجعة الاختبارية:

هي المراجعة التي تقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لما على المجتمع الدراسة، وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الموجودة في المؤسسة.

¹ - لطفي شعابي، مرجع سبق ذكره، ص32.

² - عبد السلام عبدالله، سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2010، 3، ص25.

وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلى أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.¹

4- من حيث توقيت عملية المراجعة:

وتتضمن نوعين من المراجعة هما المراجعة المستمرة و النهائية

أ- المراجعة المستمرة:

هذا النوع من المراجعة بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون مفاجئة، حيث تتم عمليات الفحص وإجراء الاختيارات على مر السنة المالية للمؤسسة،² وعادة ما تتم بطريقة منظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقيق من المستويات الضرورية لإعداد القوائم الختامية.³

ب- المراجعة النهائية:

في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، وهذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص ومراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من المراجعة اسم مراجعة الميزانية.⁴

5- من حيث القوائم بعملية المراجعة:

ويمكن تقسيمها إلى قسمين هما المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

¹ - يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص50.

² - عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1965، سكيكدة- الجزائر، 2007، ص18.

³ - محمد سمير الصبان، محمد فيومي محمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت- لبنان، 1990، ص53.

⁴ - نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة ماجستير، جامعة عمار ثلجي. الأغواط- الجزائر، 2007، ص45.

أ- المراجعة الخارجية

وهي عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عند الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.¹

ب- المراجعة الداخلية:

وهي عملية فحص العمليات والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وهي إحدى أدوات الرقابة بحيث تعتبر أداة بيد المدراء كونه يتم من قبل شخص يعتبر موظف لدى المؤسسة يخضع لسلطة الإدارة.²

بوجه عام تعتبر المراجعة الداخلية هي وظيفة رقابية عن طريقها يتم فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية.³

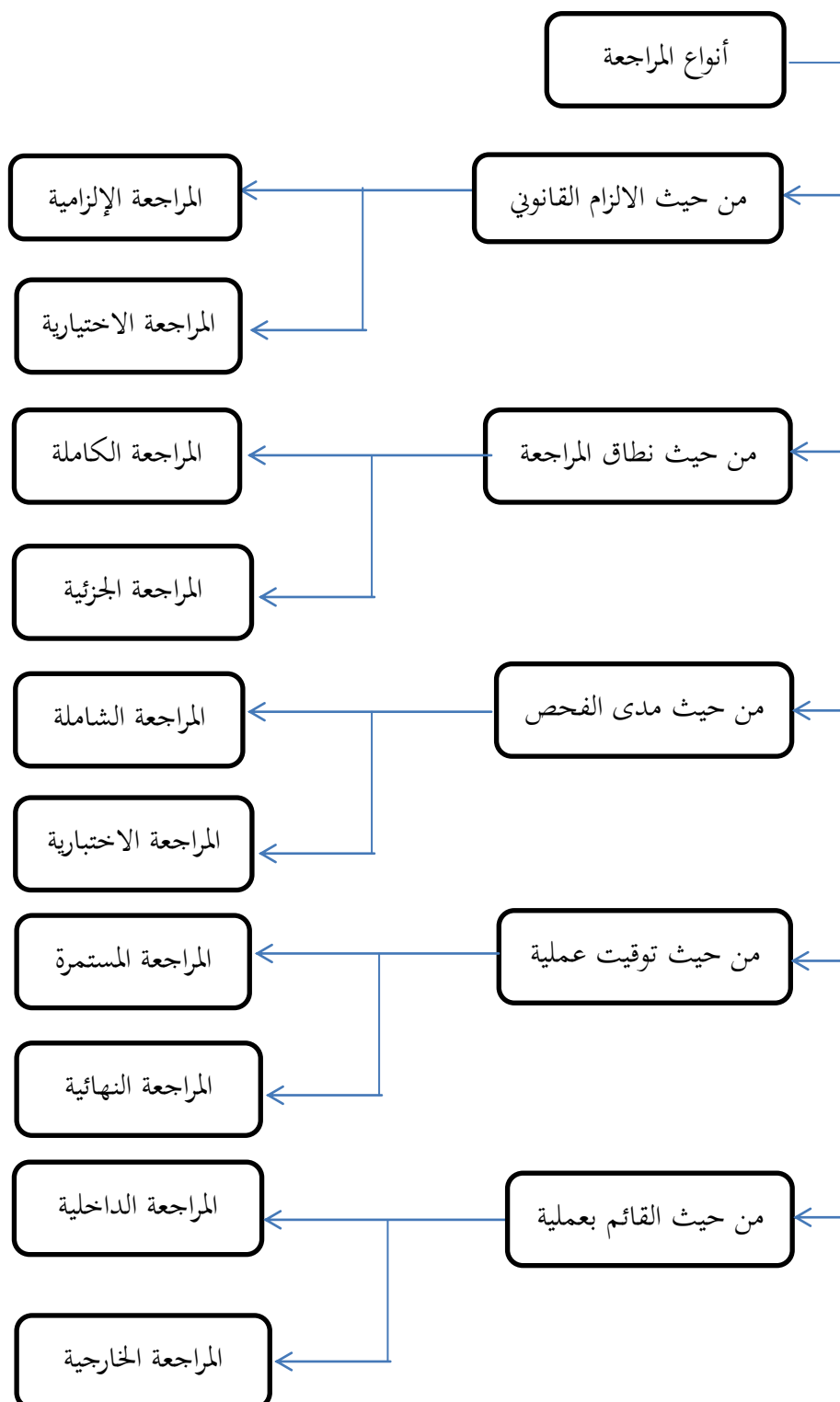
ويمكن توضيح أنواع المراجعة في الشكل التالي:

¹ - خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان- الأردن، 2001، ص13.

² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2006، ص13.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2005، ص99.

الشكل رقم (01): أنواع المراجعة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المفاهيم السابقة

المطلب الثاني: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل، كما أن اهتمام إدارة المؤسسة الاقتصادية بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة لوجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها ويطلق على هذا المحاسب المراجع الداخلي ويمثل هذا الخبير عين الإدارة داخل المؤسسة.¹

لقد سادت في بادئ الأمر فكرة بخصوص عمل المراجع الداخلي مضمونها أن المراجع الداخلي شخص يعين لمهمة روتينية هي البحث عن الأخطاء الحسابية في الوثائق والمستندات أو يقوم بزيارة فروع المؤسسة ويراجع أعمالها مراجعة حسابية، إلى أن انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941م وكونوا ما يسمى (بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها ومن ثم فقد اتسع دورها ليشمل المراجعة المالية بهدف حماية ممتلكات المؤسسة وموجوداتها، والمراجعة الإدارية تهدف إلى تقييم الإجراءات التنفيذية في ضوء السياسات والخطط الموضوعة والتقرير عن الأداء ثم عرضه على الإدارة العليا.²

وتماشياً مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1947 ثم سنة 1957 و 1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضّة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات ووظائف المؤسسة.³

¹ - السيد محمد، المراجعة والرقابة والمالية، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص 139.

² - محمود حامد منصور وآخرون، أساسيات المراجعة، القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة- مصر، 1999، ص 140.

³ - شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 69.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية باللغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث بدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.¹

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينصب عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة (40) من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".²

كما أكمل في نص المادة (58) على أنه: "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، وتشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنا يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن".³

ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية

وردت العديد من التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية، نذكر منها الآتي:

المراجعة الداخلية هي: "مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة، لغرض التحقيق من تطبيق السياسات المالية والإدارية".⁴

وتم تعريفها بأنها: "وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم".¹

¹ - أحمد صلاح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظرية والمحتوى السلوكي، دار النشر، عمان - الأردن، 1990، ص12.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد2، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 المادة 40.

³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد2، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 المادة 58.

⁴ - إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي - ليبيا، 1990، ص54.

كما عرفها آخرون بأنها: "نشاط يهدف بشكل أساسي إلى مراقبة وتقييم الرقابة الداخلية والتأكد من تطبيقها على أرض الواقع، وتقديم استشارة للمؤسسة والتوصيات المختلفة من أجل تحسين وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية لديها وأنظمة إدارة المخاطر، للمساعدة في تحقيق أهدافها".²

بينما تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي "IIA" يعتبر أعمم وأشمل، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها: "وظيفة التقييم المستقلة المقررة التي يتم استخدامها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسب من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك".³

ويعتبر هذا التعريف واسع بشكل كاف للدرجة التي معها يمكن أن يشمل كثير من الأنشطة التي يتم تنفيذها في ظل المفهوم العام للمراجعة الداخلية سواء في القطاع العام أو الخاص، مع ذلك فإن هناك عديد من المظاهر الهامة لوظيفة المراجع الداخلية التي يتعين التركيز عليها وهي:

- يشير اصطلاح داخلي إلى أن تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية يتم أساسا داخل المنظمة عن طريق العاملين المسؤولين المختصين فيها.
- أن تعبير وظيفة التقييم المستقلة يشير بوضوح إلى أنه ليس هناك أية قيود أو حدود على حكم هذا المراجع الداخلي.
- يشير اصطلاح المقررة على أن إدارة المنظمة تختص على وجه التحديد بخلق وظيفة المراجعة الداخلية.
- يصف تعبير كل من فحص وتقييم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها تقوم على البحث عن الحقائق بالإضافة إلى عملية ذاتية لتقييم النتائج.
- يوحى اصطلاح أنشطة إلى أن كافة أنشطة التنظيم تقع داخل نطاق المراجعة الداخلية.

¹ - محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 1996، ص103.

² - هيثم السعافين، التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتدقيق الرقابة الحكومية، مجلة المدقق العدد (63-64)، أوت 2005، ص07.

³ - إبراهيم عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، جامعة المنصورة، مصر، 2004، ص275.

- بوجه عام تعتبر المراجعة هي وظيف رقابية عن طريقها يتم فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية الأخرى.¹

¹ - أمين السيد، أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 98-99.

المطلب الثالث: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية

أولاً: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بالخصائص التالية:

1. **المراجعة الداخلية وظيفة شاملة:** فهي تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف حيث تنصب على كل وظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة.
 2. **المراجعة الداخلية وظيفة دورية:** حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.
 3. **الاستقلالية:** رغم أن وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المراجع أن يكون مستقلاً حتى يتم عمله بالموضوعية.
- المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية.
 - المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.
 - المراجعة الداخلية تسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب.¹

ثانياً: أنواع المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم أنواع المراجعة الداخلية إلى عدة أقسام متنوعة تتمثل في:

1. تقسيم حسب موضوع وأوجه المراجعة:

تقسم المراجعة الداخلية حسب موضوع المراجعة إلى مراجعة مالية وإدارية ومراجعة العمليات التشغيلية، وذلك على الشكل التالي:

¹ - شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالي في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009، ص54.

أ- **مراجعة مالية:** ويعني هذا النوع من المراجعة بمراجعة التقارير والسجلات والمستندات الثبوتية للتحقق من أن الموجودات والمطويات قد تم تسجيلها بدقة وتم إظهارها في الميزانية وفقاً للأصول، ومن أن الإيرادات والأعباء قد تم قيدها وتخصيصها، أي أن الأرباح والخسائر قد تم تقديرها وتم إظهارها في بيان الدخل وفقاً للأصول، وكذلك يمثل تحليل النشاط الاقتصادي للمؤسسة وفقاً للقياس والتقارير أو الإبلاغ استناداً إلى الطرق المحاسبية المعتمدة ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) والتي أصبحت بعد العام 2001 مع تعديلاتها ومستجداتها تحمل تسمية معايير الإبلاغ المالي الدولي أو معايير التقارير المالية الدولية IFRS.¹

ب- مراجعة المطابقة أو الالتزام:

ويطلق عليها البعض مراجعة الإذعان، وهي عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة والعمليات التشغيلية وما لها علاقة بالقوانين والتنظيمات، لتحديد الالتزام بالمعايير المعتمدة، وللتأكد من مدى مطابقتها مع ما هو موضوع ومعد مسبقاً ومدى الالتزام بهذه القوانين والتنظيمات المعمول بها، ويمكن أن تكون هذه المراجعة المالية بمثابة المراجعة الإدارية.²

ج- مراجعة العمليات التشغيلية:

يتم تقييم التنفيذ أو الإنجاز بمعنى مراجعة شاملة أو واسعة ومراجعة تحليلية للإجراءات التشغيلية للوحدات والقوائم الداخلية في المؤسسة لتقييم الفعالية والكفاءة، حيث تقيس الفعالية ما إذا كانت المؤسسة تحقق غاياتها وأهدافها، أما الكفاءة فهي توضح كيف تستخدم مواردها لتحقيق غاياتها، كما يقوم المراجع الداخلي بتقويم الأنشطة المالية وغير المالية بهدف معرفة مواطن الضعف في كفاية الأداء وتقديم التوصيات لتحسين الأداء.³

¹ - داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، دار الكتب العلمية، لبنان، 2007، ص 36.

² - أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 29.

³ - خلف عبدالله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي والدولي، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 59.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

أولاً: أهمية المراجعة الداخلية

لقد ازدادت أهمية المراجعة في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطاً تقويمياً لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة بهدف تطوير الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية وقد بلغت أهمية المراجعة الداخلية ذروتها للأسباب التالية:

1. التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية:

وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة فإنها تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

2. كبر حجم المؤسسة وانتشارها جغرافياً:

إن كبر حجم المؤسسة وتعدد منتجاتها وتشابك معالمها وحاجة عملائها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بالانتظار حتى يتم مراجعة القيود من قبل مراجع الحسابات الخارجي لذا تحتاج تلك المؤسسة إلى أعمال المراجعة الداخلية للتأكد من صحة بيانات المالية والمحاسبة أول بأول.

3. تحول المراجعة الخارجية إلى أسلوب (المراجعة الاختيارية):

يعتمد حجم العينة التي يتم اختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومن المكونات الرئيسية لتنظيم الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من المؤسسة التي لا يوجد بها مراجع داخلي¹.

¹ - أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 90.

4. توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها:

تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما تستخدم هذه البيانات لاتخاذ القرارات الإدارية لا سيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة وفي الغالب فإن الإدارة العليا تحصل على المعلومات من مصدرين.

- معلومات من الإدارات التنفيذية.
- معلومات واردة في تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين.

5. إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية:

لقد ترتب على انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في المؤسسة الكبيرة ضرورة قيام الإدارة العليا لتلك المؤسسات بالتأكيد من مدى التزام الإدارات الفرعية التابعة لها لما وضعته من خطط وسياسات عامة وأن تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع منها على رأس مال المستثمر وتستخدم موادها بكفاءة وتحقق نتائج فعالة ما لم تلجأ بين الحين والآخر إلى تقسيم أداء تلك الإدارات وفقاً لمعايير الأداء.

ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية

إن زيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها مختلف المؤسسات وتعددتها أدى إلى تفويض الإدارة العليا للمستويات الإدارية الأدنى كالإدارة المتوسطة والإدارة الدنيا، لهذا أصبحت الإدارة العليا للمؤسسات تهتم بتخطيط ورسم السياسات العامة ووضع الإجراءات اللازمة لنجاحها، ولتخفف من تطبيقها ظهرت الحاجة في بداية الأمر إلى إرسال أشخاص من المؤسسة إلى مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها للتأكد من إتباع السياسات والإجراءات للاطمئنان على مصالح المؤسسة وحمايتها من أي انحراف.¹

¹ - محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996، ص12.

فالهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم بقيام المراجع الداخلي لعمليات الفحص والتقييم وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تم مراجعتها.¹

وبصفة عامة ولتحقيق أهداف المؤسسة، تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق الهداف التالية:²

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات.
- المحافظة على أموال المؤسسة وموجوداتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال.
- إطلاع الهيئات المسؤولة بالمؤسسة عن مدى مسايرة التطبيق العلمي للخطط والسياسات المعمول بها بصدد الشؤون المالية والمحاسبية وما يتعلق بهما من أمور وإبداء الرأي في الاقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط والسياسات مما يحقق كفاية إنتاجية أكبر للمؤسسة ككل.

ومما سبق يتضح أن عمل المراجعة الداخلية تمثل أهداف بعيدة المدى بحيث يتطلب الوصول إليها وتحقيقها القيام بالعديد من الدراسات والتقييمات والتحليلات.

¹ - عطالله محمود سوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، الطبعة الأولى، مكتب الشباب، القاهرة، مصر، 1994، ص203.

² - نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992، ص233.

المبحث الثاني: معايير ممارسة المراجعة الداخلية ومتطلبات المهنة

ترتبط المهنة في أي نشاط بالموضعية والمصداقية ولقد تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لمهنة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة، وذلك يرجع إلى الجهود التي يبذلها ممارسو المهنة ومعهد المراجعين الداخليين للحفاظ على معايير عالية المستوى للمهنة والتأكد على وضع المراجعة الداخلية كوظيفة إدارية رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في إنجاح عمليات التنظيمات وتحقيق أهدافها.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في المطلب الأول ثم مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي في المطلب الثاني يليه خطوات مهمة المراجعة الداخلية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية

أصدر معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في عام 1978م، والتي قسمت إلى خمسة أقسام أساسية تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم فالهدف من وضع هذه المعايير يتمثل في:¹

- إزالة الغموض حول دور ومسؤولية المراجعة الداخلية، ذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها.
- تحديد مسؤولية وسلطة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.
- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.
- ترويج المراجعة الداخلية، ذلك بتطوير خبرة معترف بها، خاصة إذا علمنا أن المراجعين الداخليين مرتبطين بالمراجعين الخارجيين، ولم يحظوا باعتراف مثلهم لذلك وضعت معايير لتحديد شروط ممارسة مهنة المراجعة الداخلية.

وتتمثل معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في الآتي:

¹ - محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص

أولاً: استقلالية المراجع الداخلي:

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها أي مستقلاً عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها، كما يجب أن يكون المراجع موضوعياً في أدائه لأعمال المراجعة.¹ حيث تضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين والموضحين كما يلي:

1- مكان المراجع الداخلي في المؤسسة:

- المستوى الإداري التابع له المراجع.
- الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية.
- سلطة التعيين والعزل بالنسبة للمراجع.
- تحديد احتياجات قسم المراجعة الداخلية من الأفراد ومن الأموال أو الأدوات المختلفة ويتم ذلك سنوياً.²

و في هذا الجانب فإن معظم الآراء للمؤسسات والشركات توجهت بوضع إدارة المراجعة الداخلية في مستوى مستقل يرتبط بمجلس الإدارة مباشرة. لأن ذلك يجعل المراجع الداخلي بعيداً عن أي ضغوط من الأقسام أو الإدارات الأخرى.³

2- الموضوعية:

يقصد بالموضوعية بأنها أمر ذهني يجب أن يتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أدائه لعمله، بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور المراجعة بمعنى أنها تتمثل في الواقعية في الحكم على عملية المراجعة ويتم ذلك فيما يلي:

- تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية.
- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.

¹ - إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، الطبعة الثانية، دار الهاني، مصر، 1987، ص226.

² - عبد السلام عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص44.

³ - سعيد عبد العزيز سليمان، إدارة التدقيق الداخليين مجلة المدقق، العدد (67-68) أيلول، 2006، ص13.

- تغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر.
- عدم قيام المراجع بمهام وأعمال تخص إدارات وأقسام أخرى¹.

ثانيا: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي:

يجب أن يؤدي المراجع الداخلي عمله بكفاءة وعناية مهنية معتادة ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:

أ- تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من العمل داخل إدارة وقسم المراجعة الداخلية من حيث:

1. **الكفاءة العلمية:** حيث يجب أن تزود إدارة المراجعة الداخلية بعدد من المهارات الفنية، المناسبة والتي تتوفر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.
 2. **الخبرة العلمية:** بمعنى أنه يجب أن يمتلك العالمين في إدارة المراجعة الداخلية خبرة عملية كافية تمكنهم من القيام بأعمال المراجعة بكفاءة وفعالية.
 3. **الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية:** فيجب على المراجع الداخلي أن يكون فاهما ومتقيدا بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال المراجعة.
 4. **دراسة وفهم العلوم السلوكية:** حيث يجب على المراجع الداخلي أن يكون لبقا بارعا في تعامله مع الأفراد والاتصال بهم بفعالية.
 5. **توافر الصفات الخلقية:** ومنها النزاهة والصدق والمحافظة على السرية.²
- ب- وضع برامج تدريب مستمرة لرفع كفاءة العاملين في قسم المراجعة الداخلية وتحسين مستوى العناية المهنية³.

ثالثا: نطاق عمل المراجع الداخلي:

يشمل نطاق عمل المراجع الداخلي فحص ومراجعة جميع العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات وكذلك تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في

¹ - السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 137.

² - عبد السلام عبد الله، مرجع سابق ذكره، ص 46.

³ - السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 148.

المؤسسة حتى لو تم ذلك من خلال التعاون مع المراجع الخارجي، وتقييم مستوى أداء الأفراد لمسؤوليتهم ومهامهم.¹

رابعاً: تنفيذ عمل المراجع:

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة، وفحص وتقييم المعلومات والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، ويتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف المراجعة ونطاق للعمل، والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة، والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعنية والقيام بمسح للتعرف على الأنشطة والمخاطر، والأحداث الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماماً أكبر أثناء عملية المراجعة، وكتابة برنامج المراجعة، وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة، وأخيراً الحصول على موافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.²

خامساً: إدارة قسم المراجعة الداخلية:

تقتضي معايير المراجعة الداخلية ضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية بطريقة مناسبة، ويكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسئولاً عن إدارة القسم بحيث:³

1. تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي تعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.

2. تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.

3. تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

وحتى يمكن للمشرف على قسم المراجعة الداخلية إدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة يجب عليه أن:

¹ - الدهراوي كمال الدين مصطفى، سرايا محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، 2001، ص 179.

² - محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سابق، ص 113.

³ - عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 225.

- تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة.
- يقوم بوضع خطط تنفيذ مسؤوليات الإدارة.
- يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة.
- يضع برنامجا لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.
- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.
- يقوم بوضع وتنفيذ برنامجا للتأكد من جودة أعمال الإدارة، وتقييم أعمالها بصفة مستمرة.

المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي

حتى يستطيع المراجع الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفاعلية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحياته، وفقاً لما تقتضي به قواعد ومبادئ ومعايير المراجعة الداخلية.

أولاً: المسؤوليات:

لا شك أن إدارة المراجعة الداخلية كغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة تتكون من مجموعة من الموظفين يشغلون مستويات إدارية مختلفة داخل الإدارة. فنجد في إدارة المراجعة الداخلية مدير الإدارة، المشرف، المراجع. ولا شك أن لكل واحد من هؤلاء الثلاثة مسؤولياته الخاصة، وأن مخرجات المراجعة الداخلية ما هي إلا محصلة نهائية لتضافر جهودهم، وقيام كل واحد منهم بمسؤولياته تلك والتي نستعرضها فيما يلي:

أ- مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية:

إن مدير المراجعة الداخلية يعتبر هو حلقة الوصل بين المراجعة والإدارة العليا، والمسئول الأول عن إدارة المراجعة الداخلية. ولكي يقوم بتمثيل دوره هذا، فإنه يتوجب عليه أن يضطلع بمجموعة من المسؤوليات والتي تم توضيحها فيما سبق بالمعيار الخامس من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية. والتي من ضمنها تنسيق العمل مع المراجع الخارجي، بما يضمن تغطية أشمل لنطاق عمل المراجعة، والتقليل بقدر الإمكان من ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين، وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية والمرجوة من عملية المراجعة.¹

¹ - أجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة التدقيق، العدد 51، 2002، ص 20.

ب- مسؤوليات مشرف المراجعة (رئيس قسم):

مشرف المراجعة هو شخص موظف بإدارة المراجعة الداخلية، مهمته الإشراف على أنشطة المراجعة الرئيسية، وتنسيق أعمال المراجعة مع المراجعين الداخليين. ولذلك فإن مسؤولياته تتمثل في الآتي:¹

- 1- المسؤولية عن أداء المراجعين وتوجيههم وتدريبهم.
- 2- وضع وتطبيق وتحديث برامج المراجعة لكل مهمة مراجعة.
- 3- التأكد أن أعمال المراجعة قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المراجعين.
- 4- متابعة توصيات إدارة المراجعة الداخلية إلى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك.
- 5- التأكد من أن أعمال المراجعة تمت استناداً لمعايير المراجعة الداخلية.
- 6- مراجعة ملفات أوراق العمل في جميع مراحل المراجعة، والتأكد من أن ملفات المراجعة قد أُنجزت بالاستناد إلى سياسات وإجراءات المراجعة الداخلية الواردة في الدليل.
- 7- مراجعة مسودة تقرير المراجعة، ومناقشته مع مدير المراجعة الداخلية.
- 8- القيام بالزيارات التفقدية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة، وإعداد التقارير عنها.
- 9- أية مسؤوليات أخرى يكلف بها من قبل مدير المراجعة الداخلية.

ج- مسؤوليات المراجع:

يعتبر المراجع مسئولاً عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقاً لبرنامج المراجعة المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة. وعليه فإن على المراجع أن يقوم بالمسؤوليات الآتية:²

- 1- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للمراجعة، لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات المراجعة.
- 2- وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة.

¹ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 266.

² - عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- 3- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها.
- 4- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة.
- 5- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة.
- 6- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة.
- 7- الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الإدارة.
- 8- الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع مفتشي المؤسسة.

ثانياً: الصلاحيات:

بما أن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في "مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة".¹ وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفاعلية فإنه لا بد أن يكون مدير ومراجع إدارة المراجعة الداخلية متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:

- 1- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
- 2- تحديد نطاق عمل المراجعة، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيدة. بمعنى أن إدارة المراجعة الداخلية تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.²

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية- مصر، ص 28.

² - عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 50-51.

3- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي مؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقاً للفائدة المرجوة من المراجعة الداخلية في المؤسسة.

4- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

المطلب الثالث: خطوات مهمة المراجعة الداخلية

يبدأ المراجع الداخلي لأداء مهمته انطلاقاً من التخطيط والتحصيل لمهمته بالمؤسسة كمرحلة أولى ثم تأتي المرحلة الثانية التي يتم فيها تنفيذ المهمة، أين يتم فحص المعلومات المتوفرة لديه الخاصة بالمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يتم تحديد نقاط القوى والضعف والتي تنتهي بالوصول إلى نتائج وتقديم توصيات و ثم الانتقال إلى المرحلة الأخيرة والتي يتم فيها إعداد التقرير.

الخطوة الأولى: التحضير للمهمة

تهدف هذه المرحلة إلى إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى مرحلة التنفيذ وتتطلب من المراجع القدرة على القراءة والتركيز والفهم للتوصل إلى المعرفة الجيدة بالمؤسسة وتحديد مكان وجود المعلومات الجيدة والأطراف التي يمكنها أن تساعد في تقديمها، وتمر هذه المرحلة بعدة خطوات هي:¹

1- الأمر بالمهمة:

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العامة كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة والأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض.

أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة كما يمكن أن يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبياً.

¹ - عيادي محمد الأمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر،

كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة ولأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة، ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة ولو كتوقيع ثاني، ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية واستقبال أحسن وتسهيلات عند القيام بعملهم.¹

2- خطة التقرب:

وهي وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط (الوظيفة أو الإجراء) الخاضع للمراجعة إلى مجموعة أعمال أولية ويتطلب وضع خطة التقرب في هذه المرحلة:

- تقسيم النشاط إلى أعمال أولية.
 - الإشارة إلى الهدف والفائدة من الأعمال الأولية.
- وتظهر خطة التقرب في جدول من عمودين يبين الأعمال أو العمليات الأولية وأهدافها.

بعد الحصول على الأمر بالمهمة، تقوم مصلحة المراجعة الداخلية بجمع المعلومات حول المحيط الاقتصادي والجبايي تقود كذلك للسمع إلى الموظفين القدامى للحصول على معلومات لا توجد في الكتب ولا في أي مرجع آخر، كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول المصلحة محل المراجعة بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا ويمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول النشاط محل المراجعة إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

3- جدول القوة والضعف:

هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعروفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة لملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام بدراسته، فهو

¹ - شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 8.

يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، والإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المراجع يجب أن يتكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة من أمن، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة.

فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المراجع الداخلي يجب أن تكون معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوة والضعف¹.

4- التقرير التوجيهي:

عبارة عن وثيقة يتم من خلالها تحديد الأهداف التي يريد المراجع الداخلي تحقيقها ويعتبر بمثابة عقد يبرم بين المراجع الداخلي والأطراف والتي ستخضع للمراجعة، يحدد من خلاله أهداف ونطاق عمل المراجعة، يعده المراجع الداخلي ثم يعرضه على الطرف الآخر ليصادق عليه، خلال الاجتماع الافتتاحي.

يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية وحدودها، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية والمعنيين بها.

فاختيار اتجاه مهمة المراجعة يكون انطلاقا من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون كمنمضي من طرف مسئول المراجعة.

كما أن هذا التقرير قابل للتعديل، ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة والطالبين لها وحتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة المراجعة من تحقيق الأهداف المسطرة عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة من جدول القوى والضعف.

¹ Lemant.Olivier : La conduite d'une mission d'audite interne, Dunod, Paris, 1995, P53.Paris, -

5- برنامج التحقق:

يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بمصلحة المراجعة، موجهة للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المراجعين، فهو يعرف أعمال المراجعين وذلك للتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله تتأكد من وجود نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف.¹

الخطوة الثانية: العمل الميداني للمراجعة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة كالانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى الوصول إلى النتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها.²

1- تخطيط عمل المراجعة:

يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة، إلى توزيع التقرير فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل المراجعة بمثابة برنامج لها، لما يحضره من موازنة لمقابلة العمل الذي سوف ينفذ بالوسائل المتطلبة له، وتوزيع العمل وتقسيمه على المراجعين بالتدقيق مع الوقت المقدر لكل عمل ينفذ، كما لا يجب خلط هذا التخطيط لعمل المراجعة مع خطة التقرب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة.

2- ورقة التغطية:

ورقة التغطية هي وثيقة تعطي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة لربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء من نتائجه.

¹ - عبادي محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 121.

² - شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 80-81.

3- ورقة إبراز وتحليل المشاكل:

ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يتلقى بها المراجع الداخلي عند القيام بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غاية كلية فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة، فهذه الورقة لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعية، بحيث هنالك مجموعة من الوسائل الأخرى التي تقوم بهذه المهمة نذكر منها: قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق والأسلوب الوصفي.

الخطوة الثالثة: إنهاء مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم لطالب خدماتها¹.

1- هيكل التقرير:

ويتكون من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز المشاكل وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما تعتبر أساساً لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

2- العرض النهائي

يتمثل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع المسؤول بمهمة المراجعة الداخلية هامة وأساسية، لأهم المسؤولين للمصالح محل المراجعة، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المراجع للعمل الميداني.

¹ - لطفي شعبي، مرجع سبق ذكره، ص 81.

3- تقرير المراجعة الداخلية:

بعد إنهاء التدخل يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج المراجع المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية.

4- حالة أعمال التحسن: بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقاً من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

المبحث الثالث: العينات الإحصائية والمراجعة الداخلية

يستغرق الحصول على أدلة وقرائن المراجعة معظم الجهد والوقت الذي يبذله المراجع في تكوين رأيه في تقريره النهائي، ففي السابق كان يقوم المراجع بمرجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية غير أن كبر حجم المؤسسات ومن ثم كبر حجم وتعقد العمليات التي تقوم بها وتشعبها، جعل من الصعب أو المستحيل من مراجعة جميع العمليات وقيامه بالمراجعة الاختبارية والتي تعتمد أساسا علي استعمال العينات الإحصائية واختضاعها للفحص والاختبار.

المطلب الأول: مفاهيم ومصطلحات

● **المجتمع:** يمكن تعريفه بأنه مجموعة المشاهدات والقياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الإحصائية والتي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس ففي مجال المراجعة قد يمثل المجتمع .

- كل المستندات الخاصة بعملية معينة مثل: فواتير للبيع، فواتير الشراء، أذونات الصرف... الخ.
- العمليات التجارية التي حدثت في مجال زمني معين.
- حسابات المدينين والدائنين المسجلين في دفتر الأستاذ عددا وقيمة.
- الصكوك المدفوعة خلال الفترة.
- محاضر الاستلام الخاصة بالبضاعة والتي استلمت خلال الفترة.¹

● **العينة:** تمثل العينة مجموعة المفردات والعناصر التي يتم اختيارها بطريقة إحصائية لغرض اختبارها ومن ثم مساعدة هذه العينة في تعميم نتائجها عن المجتمع المستخرجة منه² فالعينة جزء من الكل، ففي مجال المراجعة المعينة يقصد بها تطبيق اجراءات المراجعة على عدد يقل عن 100% من النوع من العمليات لتساعد المراجع في الحصول علي أدلة المراجعة بشأن

¹ - لطفي شعابي، مرجع سبق ذكره، ص 81.

² - جلاطو الجليلي، الإحصاء، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، ص 05.

المجمع الذي يكون النوع من العمليات، وتتمثل الفكرة الأساسية للمعاينة بصفة عامة في أن نتائج العينة توفر معلومات عن المجتمع الذي سحبت منه العينة.¹

● **وحدات العينة:** وهي الوحدات التي تتكون منها العينة، وهي أصلاً عناصر المجتمع التي يتم اختيارها كوحدة ضمن العينة، فمستند الصرف الواحد يعتبر عنصراً من عناصر المجتمع وعند اختياره ضمن العينة يصبح وحدة من الوحدات المكونة للعينة التي يتم إجراء الفحص عليها لمعرفة خصائص مجتمعها.²

● **رقم الدقة:** ويقصد به الحد الأقصى لمعدل الانحراف عن إجراء رقابي معين والذي يكون المراجع على استعداد لقبوله دون تعديل المستوى المخطط للمخاطر الرقابة على الإجراء الرقابي المعين، ويخضع تحديد رقم الدقة للحكم المهني للمراجع، على هذا فإن رقم الدقة هو دالة في كل من المستوى المتوقع للمخاطر ودرجة التأكد التي يرغب فيها المراجع.³

● **مستوى الثقة:** يعتبر تحديد مستوى الثقة المرغوب فيه قراراً يخضع للحكم المهني للمراجع يتضمن تحديد مستوى مخاطر المعاينة الذي يكون المراجع على استعداد لقبوله.

ويتوقف استعداد المراجع بقبول مخاطر المعاينة إلى حد كبير على طبيعة الاختبارات الأخرى التي نوى المراجع القيام بها والتي تكمل اختبارات الرقابة.

¹ - محمد الفيومي وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، ص 377

² - أحمد محمد مخلوف، مرجع سبق ذكره، ص 123.

³ - محمد الفيومي، مرجع سبق ذكره، ص 392.

المطلب الثاني: تصميم عينات المراجعة

إن استخدام طريقة العينات في عملية المراجعة تعني تطبيق إجراءاتها على مجموعة معينة من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع من الحصول على دليل المراجعة وتقييمه لبعض خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين النتيجة بشأن المجتمع، وسوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى أنواع عينات المراجعة ومصادر الخطر الناتجة عنها.

أولاً : طرق اختيار العينة :

إن الاعتماد على نظام العينات عن القيام بالمراجعة الاختبارية، لا يمكن أن يكون دون تحديد نوعها، فهي تنقسم إلى نوعين هما:¹

✓ العينات غير الإحصائية.

✓ العينات الإحصائية.

1- العينات غير الإحصائية:

في هذا النوع يتم اختيار الوحدات بطريقة غير عشوائية، حيث الباحث اختيار وحدات معينة لإدخالها في العينة على اعتبار أنها تمثل المجتمع المدروس تمثيلاً جيداً، وذلك حسب رأيه وخبرته ومن ثم إجراء الدراسة على العينة المختارة. و من أكثر الطرق استخداماً في المعاينة غير العشوائية ما يلي:

- عينة الحصص.

- عينة الميسرة.

- عينة الحكمية.

أ- **عينة الحصص:** تقوم هذه الطريقة على اختبار عدة خصائص للمجتمع، بحيث ترتبط بموضوع البحث وتسمى هذه الخصائص بالمتغيرات المراقبة.²

¹ - لطفيشعاني، مرجع سبق ذكره، ص 55 .

² - مقيدش نزيهة ، مرجع سبق ذكره، ص 36 .

ب- عينة الميسرة: يتم اختيار هذا النوع من العينات بصفة عرضية أي عن طريق الصدفة، تتميز إجراءاتها بالبساطة حيث يقوم الباحث باختيار وحدات العينة التي يمكن الاتصال بها بسهولة وبأقل جهد وتكلفة ممكنة.¹

ج- عينة الحكمية: لا تأخذ في الاعتبار أية اعتبارات خاصة باختبار مفردات العينة، أو تستخدم طرق فنية في تحليل أو تقييم نتائج العينة ومن ثم فإن الحكم الشخصي هو العنصر المحدد في كل من اختبار وتفسير العينة.²

2- العينات الإحصائية:

تتمثل طرق الاختيار العشوائي في كل من طرق الاختيار باستخدام الأرقام العشوائية، والاختيار المنتظم مع بداية عشوائية، والاختيار على أساس المعاينة الطبقية.

أ- الاختيار على أساس الأرقام العشوائية:

يمكن للمراجع اختيار العينة باستخدام جداول الأرقام العشوائية أو باستخدام أرقام عشوائية يتم تحديدها باستخدام الحاسب، وتضمن طرق الاختيار على أساس الأرقام العشوائية أن كل مفردة من مفردات المجتمع تكون لها نفس فرصة الاختيار مثل غيرها من المفردات، وأن لكل عينة نفس فرصة الاختيار مثل غيرها من العينات من نفس الحجم.³

ب - الاختيار المنتظم مع بداية عشوائية :

لاختيار العينة بطريقة منتظمة نقوم باتباع الخطوات التالية :

- نرقم مفردات محل الدراسة من 1 إلى حجم المجتمع.
- نختار عشوائياً مفردة البداية العينة من الأرقام 1 إلى 9.
- نحدد معيار الزيادة المنتظمة حسب العلاقة التالية:

$$\text{الزيادة المنتظمة} = \text{حجم المجتمع} / \text{حجم العينة}$$

¹ - مقيدش نزيهة ، مرجع سبق ذكره ، ص 36 .

² - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 255.

³ - محمد الفيومي، مرجع سبق ذكره، ص 387.

- نضيف مقدار الزيادة المنتظمة لنحصل على المفردة التالية المختارة في العينة ونتابع إضافة الزيادة المنتظمة إلى أن نحصل على المفردات العينة المطلوبة.

وعند استخدام الاختيار المنتظم يجب على المراجع أن يتأكد أن المجتمع محل الدراسة ليس مكون بطريقة تؤدي إلى تطابق مفردات أو العناصر المكونة العينة مع نمط معين من المجتمع.¹

ج - الاختيار على أساس المعاينة الطبقية

يتم في المعاينة الطبقية تقسيم المجتمع إلى مجموعات، يطلق عليها طبقات، وذلك على أساس خاصية مشتركة بين مفردات كل مجموعة، ثم يتم اختيار عينة عشوائية من كل طبقة على حدى.

ثانيا: مصادر الخطر في عينات المراجعة:

تأخذ المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة أهمية بالغة عند استخدام المراجع أسلوب العينة الاحصائية فهي في النهاية تؤثر على سلامة التقارير المالية التي يقر المراجع بصحتها مع العلم أن المراجعين يختلفون في درجة قبولهم للخطر لأن ذلك يعتمد على دالة المنفعة لديهم.

وتشمل مصادر الخطر في عينات المراجعة على نوعين هما:

1. خطر استخدام نظام العينات :

نعني بهذا النوع من الخطر أن العينة لا تمثل المجتمع الذي استخلصت منه هذه الأخيرة وفي هذه الحالة يستطيع المراجع التحكم في هذا الخطر عن طريق:

- زيادة حجم العينة المسحوبة من المجتمع محل الدراسة.²
- تعديل معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المعياري أو حتى مستوى الثقة.

¹ - منصور، علم الإحصاء الوصفي المرمج، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان - الأردن، 1999، ص18.

² - جمعة أحمد حلمي، التدقيق المحاسباتي، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان - الأردن، ص219.

2. الخطر غير الناتج عن استخدام نظام العينات:

ويحدث حتى لو قام المدقق بفحص 100 % من المجتمع المراد فحصه ويرجع ذلك إلى:

- تصميم المراجع لنظام إجراءات المراجعة بحيث لا يناسب مع الهدف من الفحص
- عدم اكتشاف المراجع لخطأ جوهري في المستندات التي تم اختيارها كعينة للمجتمع المراد فحصه.
- عدم اكتشاف المراجع للخطأ المعتمد أو غير المعتمد.
- إرسال مصادقات والردود عليها غير صادقة.
- التطبيق الخاطئ لأسلوب العينات الاحصائية¹

وتختلف مخاطر العينات بكل من الاختيارات التفصيلية، واختبارات نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

أ- مخاطر المعاينة لأغراض اختيارات الرقابة: يهتم المراجع عند استخدامه لعينات المراجعة الأغراض اختيارات الرقابة بجانب لمخاطر المعاينة وهما:

1- تقديم المخاطر الرقابية بأعلى مما ينبغي:

وذلك نتيجة اكتشاف معدل للانحراف في العينة يزيد عن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع ككل، ويؤدي ذلك إلى إجراء اختبارات إضافية أو زيادة حجم العينة مما يؤثر على كفاءة المراجعة.

2- تقديم المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي:

وذلك نتيجة اكتشاف معدل للانحراف في العينة يقل عن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع ككل. ويؤدي ذلك إلى عدم إجراء اختبارات مرجعية كان يجب على المراجع القيام بها للحصول على أدلة وقرائن كافية مما يؤثر على فعالية المراجعة.²

¹ - الحسين محمود زعرب، العوامل المؤثرة في استخدام العينة الاحصائية في عملية التدقيق، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، غزة- فلسطين، 2010، ص55.

² - محمد الفيومي، مرجع سبق ذكره، ص380.

ب- مخاطر المعاينة لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية: يترتب على ذلك نوعين من المخاطر وهي:

1- مخاطر الرفض الخاطئ:

تنتج هذه المخاطر عن احتمال خروج المراجع بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين يحتوي على أخطاء هامة بينما واقع المجتمع لهذا الرصيد لا يحتوي عليها، وقد يؤدي ذلك بالمراجع لتوسع حجم العينة وبالتالي زيادة تكلفة المراجعة مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة.¹

2- مخاطر القبول الخاطئ:

وهي مخاطر تنشأ عن احتمال خروج المراجع بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريفات مادية بينما واقع مجتمع هذا الرصيد فيها لو فحص فإنه يحتوي على تحريفات مادية، وهذا النوع من الأخطاء يؤثر على فعالية عملية المراجعة لأن نتيجة حكم المراجع لم تكن صحيحة.²

¹ - جمعة أحمد حلمي، مرجع سابق، ص 220.

² - الحسن محمود زغرب، مرجع سبق ذكره، ص 56.

المطلب الثالث: تقييم العينات الإحصائية في المراجعة:

بعد قيام المراجع بتصميم العينات الإحصائية التي يحتاجها وذلك حسب الهدف المراد تحقيقه من عملية المراجعة، يقوم هذا الأخير بتقييم هذه العينات وذلك باستخدام القياس الإحصائي لها، فمن خلال القياس يمكن للمراجع تحديد حجم العينة وكذلك تقييم نتائجها، ومن أهم طرق القياس الإحصائي نذكر الأسلوبين التاليين:

- أسلوب العينات التي تختص بالصفات.

- أسلوب العينات التي تختص بالقيمة.

أولاً: أسلوب العينات التي تختص بالصفات:

تهدف إلى تقدير معدل أو نسبة الحدوث لخواص وصفية (نوعية)، في مجموعة المفردات. ويتخذ هذا التقدير غالباً شكل نسبة مئوية من مجموع مفردات المجتمع. ومن ثم فهي أداة لقياس خاصية معينة لمجموعة المفردات والتي يعبر عنها بوصف معين (صحيح أم خطأ). ويتطلب الأمر في هذه الحالة إجراء تحديد دقيق للخاصية التي نحاول قياس تكرارها. ثم دراسة كل مفردة تحت الفحص للتحقق من وجود هذه الخاصية أو عدم وجودها.¹

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن هذا الأسلوب يختص بدراسة خاصية معينة يتميز بها المجتمع محل الدراسة أو صفة معينة وليس في القيمة التي يحتوي عليها المجتمع محل الدراسة.

وفيما يلي الخطوات المتبعة عند استخدام العينات التي تختص بالصفة وهي كما يلي:²

الخطوة الأولى: تحديد الهدف من عملية المراجعة مثلاً اختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الخطوة الثانية: تحديد حجم المجتمع ومواصفاته (مستندات، حسابات، أرصدة... الخ).

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سريا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 328 .

² - جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 231.

الخطوة الثالثة: تحديد معدل الحدوث المتوقع والذي يمكن أن يكون انطلاقا من خبرة المراجع التي كونها في السنوات الماضية من مماسة المهنة.

الخطوة الرابعة: تحديد الخطأ المعياري على أساس مستوى الثقة، وقبل أن نحدد ذلك نود الإشارة إلى أن الخطأ المعياري فهو يعني المستوى النمطي الذي يقيس النطاق الذي يتوقع أن يقع عند معدل الحدوث الفعلي.

بينما مستوى الثقة ذكرناه سابقا يعني تلك النسبة التي يكون فيها نتيجة العينة تمثل المجتمع الذي يتم دراسته.

وبناء على ما تقدم فإن الخطأ المعياري يتحدد على أساس الخبرة المكتسبة من طرف المراجع وعلى أساس كذلك مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

الخطوة الخامسة: تحديد حجم العينة الذي يتم على ضوء توافر المعلومات التالية:

حجم العينة، معدل الحدوث المتوقع، معدل الخطأ المعياري، مستوى الثقة.

الخطوة السادسة: تقييم نتيجة العينة، بحيث أن المراجع يجد نفسه أمام ثلاث حالات ممكنة بعد سحب عناصر المكونة للعينة وهي:

الحالة الأولى: معدل الحوث الفعلي أقل أو يساوي من معدل الحوث المتوقع.

الحالة الثانية: معدل الحدوث الفعلي أكبر من معدل الحدوث المتوقع.

الحالة الثالثة: أحد المستندات أو أكثر يشير إلى وجود حالات غش وتلاعب أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.

وحسب الحالات السابقة فبإمكان المراجع أن يكتفي بالعينة المسحوبة إذا وجد نفسه في الحالة الأولى، أما إذا وجد نفسه في الحالة الثانية فعلى المراجع أن يوسع في حجم العينة بزيادة العناصر المكونة لها، أو يستطيع حتى استعمال إجراءات أخرى للمراجعة، كما يمكن له كذلك أن يعيد تقدير الخطأ المعياري ومستوى الثقة.

أما بالنسبة للحالة الثانية فعلى المراجع أن يتبع أسلوب مراجعة خلاف أسلوب العينات نظرا لخطورة الوضع والمسؤولية التي تقع على عاتقه.

ثانيا: أسلوب العينات التي تختص بالقيمة

تعمل على تقدير قيمة (القيمة الإجمالية او القيمة المتوسطة)، لمجموعة من المفردات عم طريق فحص عينة يتم سحبها بطريقة معينة تخضع لقوانين الإحصاء. ومن ثم فإنها تستخدم لقياس خاصية معينة يعبر عنها في صورة رقمية.¹

ويمكن عرض خطوات القياس الإحصائي باستخدام أسلوب العينات التي تختص بالقيمة كما يلي:²

الخطوة التمهيديّة: تتمثل في تحديد الهدف من المراجعة والذي يمكن أن يكون بمثابة الحصول على الدليل المناسب على أرصدة الحسابات المقيّدة والتي تشير إلى عدم وجود أخطاء مادية.

الخطوة الأولى: تحديد حجم المجتمع المراد فحصه والذي يمكن أن يكون أحد المجتمعات التالية:

المدينين، أوراق القبض، إضافات الأصول الثابتة أثناء السنة المالية، الاستثمارات التي تتم في الأوراق المالية.

الخطوة الثانية: تحديد حجم العينة، وذلك باستخدام المعادلة التالية:

$$ن = [ت ز ع / م - ق]$$

حيث أن: ن: حجم العينة.

ت: حجم المجتمع المراد فحصه.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره ، ص 328 .

² - مقيدش نزيهة ، مرجع سبق ذكره ، ص 36 .

ز: معامل الثقة والذي يمكن تحديده من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(01): مستوى الثقة وما يقابلها من معامل الثقة.

مستوى الثقة	70	75	80	85	90	95	99
%	%	%	%	%	%	%	%
معامل للثقة(ز)	1.04	1.15	1.25	1.44	1.65	1.96	2.85

المصدر: جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 237.

ع: الانحراف المعياري المقدر.

م: الخطأ المقبول.

ق: نقطة التقدير لمجموع الخطأ.

الخطوة الثالثة: اختيار العينة العشوائية، وهنا توجد عدة طرق لاختيار هذه العينة حسب ما رأيناه سابقاً.

الخطوة الرابعة: تحديد قيمة الخطأ في العينة.

الخطوة الخامسة: تحديد نقطة التقدير لمجموع الأخطاء، ويتم تقديرها باستخدام المعادلة

التالية:

$$ق = ت \times ح$$

حيث أن:

ت: حجم المجتمع.

ح: متوسط الخطأ بالعينة والتي يتم إيجادها من خلال المعادلة التالية:

$$ح = مج ح / ن$$

حيث أن:

مج ح: مجموع مفردة الخطأ العينة.

ن: حجم العينة.

الخطوة السادسة: احتساب الانحراف المعياري للخطأ في العينة، وذلك من خلال استخدام

المعادلة التالية:

$$ع = \sqrt{\frac{مج(ح) - ن(ح)^2}{ن-1}}$$

حيث أن:

ع: الانحراف المعياري.

ح: مفردة الخطأ على العينة.

ح: متوسط الخطأ في العينة.

ن: حجم العينة.

الخطوة السابعة: احتساب نطاق الخطأ المعياري وذلك لتقدير الخطأ المجتمع عند مستوى

ثقة معين ويتم قياسه باستخدام

المعادلة التالية:

$$س = ز.ن \sqrt{\frac{ع}{ن}} \sqrt{\frac{ت - ن}{ن}}$$

حيث أن:

س: نطاق الخطأ المعياري.

ت: حجم المجتمع المراد فحصه.

ز: معامل الثقة.

الخطوة الثامنة: حساب حدود مستوى الثقة والذي يتم باستعمال المعادلتين التاليتين:

$$ص = ق + س$$

$$د = ق - س$$

حيث أن:

ص: الحد الأقصى لمستوى الثقة.

د: الحد الأدنى لمستوى الثقة.

س: نطاق الخطأ المعياري.

ق: نقطة التقدير لمجموع الخطأ.

الخطوة التاسعة: تقييم نتيجة العينة:

فبعد ان يقوم المراجع بتحديد حجم العينة، يقوم بتقييم مجموع خطأ المجتمع المراد فحصه لكي يحدد ما إذا كان هناك خطأ جوهري وذو أهمية نسبية للمجتمع أم لا، بحيث أن ذلك يتوقف على النتائج الإحصائية المتوصل إليها، وهنا يمكن أن يواجه المراجع حالتان هما:

الحالة الأولى: حدود مستوى الثقة $\geq$ الخطأ المقبول.

الحالة الثانية: حدود مستوى الثقة $\leq$ الخطأ المقبول.

بالنسبة للحالة الأولى يمكن اعتبار العينة المختارة من المجتمع أنها ممثلة له وبالتالي هي مقبولة من طرف المراجع.

أما بالنسبة للحالة الثانية فالعينة المختارة لا يمكن اعتبارها بأنها ممثلة للمجتمع المستخلصة منه، ومنه على المراجع إما:

- زيادة حجم العينة بإضافة عناصر أخرى مستخلصة من المجتمع محل الدراسة.

زيادة حجم العينة لنوع معين من المستندات أو الوثائق، ويكون هذا إذا لاحظ المراجع أن هناك أخطاء متكرر.

خلاصة:

يتضح لنا من خلال ما تعرضنا له في هذا الفصل، وبعد دراسة الإطار النظري للمراجعة الداخلية النقاط التالية:

أن المراجعة هي عملية فحص انتقادي تقيمي للأدلة والقرائن بشكل موضوعي، وذلك لتحديد مدى توافق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بالمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بذلك.

وأن المراجعة الداخلية وظيفة رقابية عن طريقها يتم فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية الأخرى، كما تمتاز بخصائص محددة عن كونها وظيفة جديدة إضافة إلى هذا فإن المراجعة الداخلية ترتبط بعدة تنظيمات و وظائف داخل المؤسسة وخارجها وهذا ما يجعلها تحتل مكانة راقية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

تمثل معايير ممارسة المراجعة الداخلية فائدة هامة للإدارة باعتبارها تضمن كفاءة ودور المراجعة الداخلية كما تمكن ممارسي مهنة المراجعة الداخلية من استخدام هذه المعايير كمرشد جيد يعتمد عليه لمزاولة المهنة.

إن من بين الصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية هو اعداد تقرير المراجعة في ظل كبر حجم المنشآت وتعقد عملياتها وتشعبها، لذا استخدم أسلوب المعاينة الإحصائية الذي يعتمد على فحص عينة من مجموعة مفردات لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة عن طريق ما يفسر عنه فحص هذه العينة، وغالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجموعة ككل.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية في مؤسسة
توزيع الكهرباء والغاز
بالوادي

تمهيد:

في إطار التحولات الاقتصادية ومحاولة الجزائر الاندماج في الاقتصاد العالمي عن طريق اتباع سياسة تساعد على تحقيق النمو، حيث أخذت سونلغاز المبادرة في مجال تحرير قطاع الطاقة من خلال وضع مجموعة من الاجراءات للتكيف مع تلك التحولات القائمة على عالمية الجودة وعالمية المنافسة، وقد عملت ومازالت تعمل سونلغاز على توزيع شبكة توزيع ونقل الغاز والكهرباء عبر كامل التراب الوطني ليصل إلى كل بيت.

انطبق من عملية إعادة هيكلة سونلغاز في عام 1998م مجموعة من الفروع المتعلقة بإنتاج الكهرباء ونقلها وكذا نقل الغاز ضمن فروع رئيسية، أما نشاط التوزيع فقد تم إعادة هيكلته من خلال إنشاء أربعة مديريات عامة للتوزيع تحولت من بعد ذلك إلى فروع وشركات تابعة للتوزيع.

إن الوقوف على واقع التطبيقات العملية و الاجراءات المتبعة لتنفيذ عملية المراجعة في المؤسسة أمر في غاية الأهمية، قصد تبيين الإيجابيات وتدعيم نقاط القوة ، وتشخيص مواطن الضعف واقتراح حلول مناسبة لمعالجتها والتقليل من حدة أضرارها على نشاط المؤسسة.

وتعد المراجعة الداخلية إحدى المهام الأساسية لتدعيم نشاط المؤسسة، حيث تعرض النتائج الفعلية والمحتملة لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة عن طريق النصائح التي يتك تقديمها على الإدارة العليا.

وبناء على ما سبق قمنا بإجراء دراسة ميدانية في سونلغاز وذلك من أجل تسليط الضوء على الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المؤسسة، وذلك بأخذ عينة من تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها واستخراج نقاط القوة والضعف من خلال النقاط التالية:

المبحث الأول: بطاقة تعريفية لمؤسسة سونلغاز.

المبحث الثاني: الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

المبحث الأول: بطاقة تعريفية لمؤسسة سونلغاز

بالقرار رقم 6959 بتاريخ 1969 الصادر في الجريدة الرسمية في 01 أوت 1963، تم تأسيس المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (SONELGAZ)، وذلك تعويضاً عن كهرباء وغاز الجزائر (EGA) التي حلت بموجب هذا القرار، حيث تتكفل مؤسسة سونلغاز بتسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن، لكل أنواع الزبائن (المصانع، محطات توليد الطاقة، الزبائن العاديين) ومن أجل ذلك فهي تنجز وتشرف على تسيير قنوات نقل الغاز وشبكة التوزيع. وسنذكر في هذا المبحث أهم المراحل التي مرت بها مؤسسة سونلغاز.

المطلب الأول: تمهيد عام للشركة الأم

أولاً : لمحة تاريخية

تم في سنة 1947 إبان الاحتلال الفرنسي إنشاء المؤسسة العمومية كهرباء وغاز الجزائر المعروفة اختصاراً بـ (EGA) إلى "سونلغاز" الشركة الوطنية للكهرباء والغاز وما لبثت، أن أضحت مؤسسة ذات حجم هام، فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000 فرد، وكان الهدف المقصود من تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييرية لكي يكون بمقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية للبلاد، والمقصود بوجه خاص التنمية الاقتصادية، وحصول عدد كبير من السكان على الطاقة الكهربائية في إطار المخطط الذي أعدته السلطات العمومية.

سنة 1983 تم تزويد المؤسسة بخمس شركات فرعية للأشغال المتخصصة

✓ كهريف: للإنارة وإيصال الغاز.

✓ كهريب: للتركيبات والمنشآت الكهربائية.

✓ كناغاز: لإنجاز شبكات نقل الغاز.

✓ إينرغا: للهندسة المدنية.

سنة 1991: تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 475-91 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991.

وبإعادة النظر في القانون الأساسي في هذه الفترة: يثبت للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية ويطرح ضرورة التسيير الاقتصادي والتكفل بالجانب التجاري.

وضمن الهدف نفسه، أصبحت المؤسسة في سنة 2002 شركة مساهمة (SPA) وهذه الترقية تمنح المؤسسة إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة، كما تتيح لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر، وباعتبارها شركة مساهمة (SPA)، فإنه يتعين عليها حيازة أسهم وقيم منقولة أخرى، مع إمكانية امتلاك أسهم في شركات أخرى، وهذا ما يعلن عن تطور المؤسسة وما آلت إليه في سنة 2004 حيث أضحت مجمعا أو شركة قابضة من 2004-2006 قامت سونلغاز بتحويلات هامة، وقد أصبحت مجمعا أو شركة قابضة (Holding)، بإعادة هيكلة نفسها في شكل شركات متفرغة مكلفة بالنشاطات الأساسية.

✓ سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPE).

✓ مسير شبكة نقل الكهرباء (GRTE).

✓ مسير شبكة نقل الغاز (GRTG).

وفي سنة 2006 تمت هيكلة وظيفة التوزيع في أربع شركات فرعية

✓ شركة توزيع الكهرباء والغاز الجزائر العاصمة.

✓ شركة توزيع الكهرباء والغاز منطقة الوسط.

✓ شركة توزيع الكهرباء والغاز منطقة الشرق.

✓ شركة توزيع الكهرباء والغاز منطقة الغرب.

وفي سنة 2007 تم إنشاء معهد التكوين في الكهرباء والغاز.

ولقد تم إنشاء شركات الهندسة وأنظمة المعلومات والتسيير العقاري في سنة 2009 ليتم استكمال تحويل سونلغاز إلى شركة قابضة. ويضم الجمع اليوم علاوة عن الشركة الأم، 33 فرعا و 6 شركات بالمساهمة المباشرة.¹

¹ <http://www.sonelgaz.dz> تاريخ الزيارة 20-04-2014.

ثانيا: هيكل المؤسسة الأم

كيفت سونلغاز تنظيماً لها لكي يتلاءم واحكام القانون رقم 02-01 المؤرخ في 05-02-2002 وقد تعززت أجهزتها الادارية لتنفيذ استراتيجيتها وتحقيق أهدافها.

يتألف مجمع سونلغاز من الشركة الأم (أعضاء مجلس الإدارة المنسوين، مديريات عامة ومديريات تنفيذية) وشركات متفرعة تابعة لها، سونلغاز مزودة بأجهزة اجتماعية منصوص عليها في القانون الأساسي (الجمعية العامة ومجلس الادارة).

رئاسة سونلغاز مزودة بأجهزة لتسيير شؤون الادارة وتتألف من: اللجنة التنفيذية، لجنة تنسيق المجمع ولجان المجمع (لاتخاذ القرار والتشاور).

تغطي المديرية العامة والمديريات التنفيذية للشركة الأم الوظائف المعروفة بوظائف المجمع: التنمية والاستراتيجية، منظومات الإعلام، الدراسات الهندسية، الموارد البشرية، المالية والمحاسبة، المعاينة التقنية، المعالجة التسييرية، الاتصال، الجانب القانوني، والعلاقات الدولية.

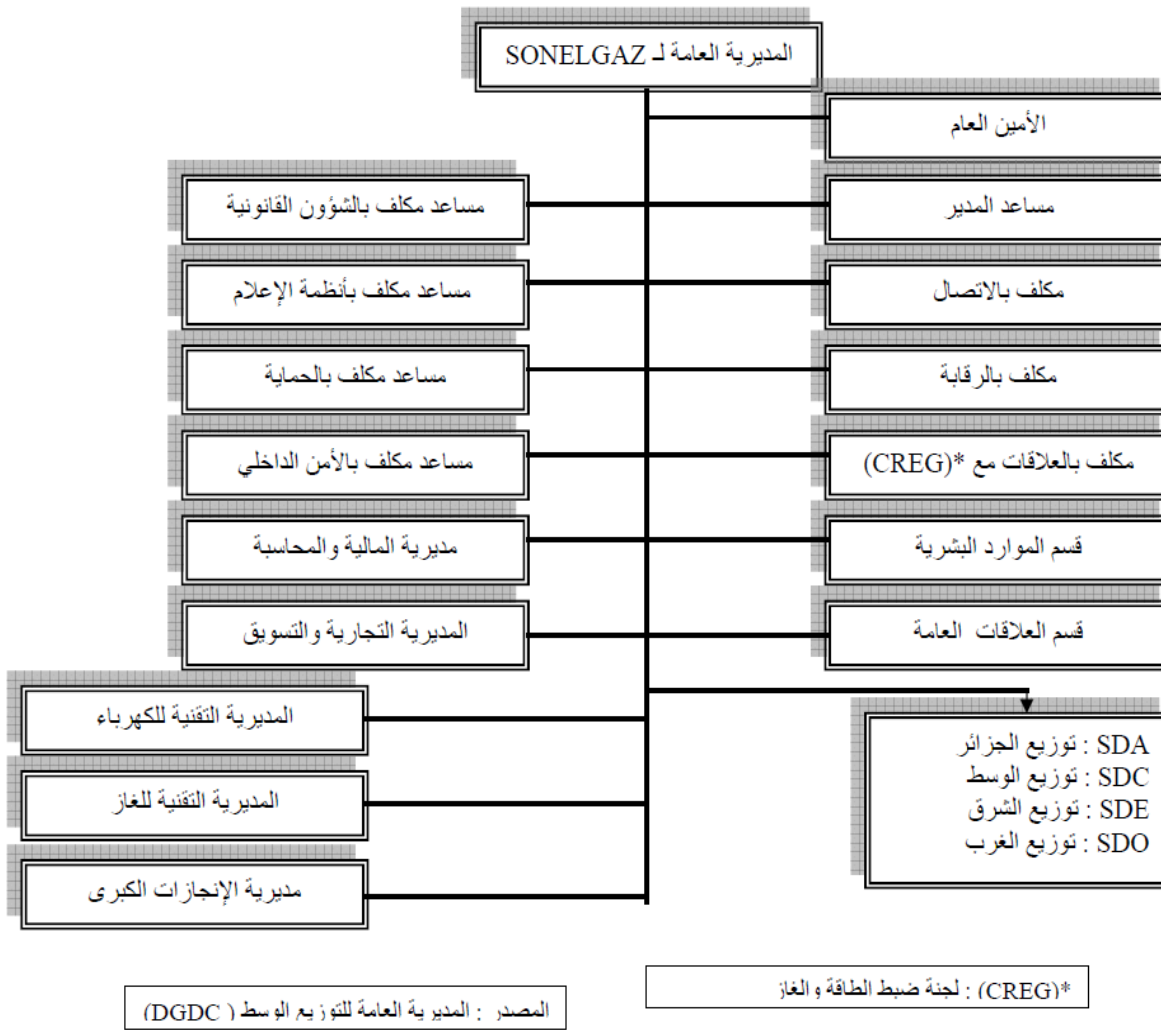
الشركات المتفرعة موزعة حسب قطب النشاطات.

- ✓ فروع النشاطات (إنتاج، نقل الكهرباء، نقل الغاز، توزيع الكهرباء والغاز).
- ✓ فروع النشاطات المحيطة (الإسناد والدعم).
- ✓ فروع الأشغال: مثل تركيب وكهريف.
- ✓ وللمجمع مساهمات في سبع شركات، كشركة الجزائر للطاقة الجديدة (NEAL) وكهرماء.

المبادئ التنظيمية التي تتركز عليها هيكله المجمع:

- ✓ الاستراتيجية الصناعية والمالية التابعة للشركة الأم.
- ✓ الشركات المتفرعة مكلفة بتنفيذ استراتيجيات كل شركة فيما يخصها.
- ✓ الشركات الفرعية ذات استقلالية في التسيير وهي ملزمة بتحقيق نتائج.
- ✓ يتم التوجيه والتدخل في الشركات الفرعية عبر الأجهزة الاجتماعية (الجمعية العامة ومجلس الادارة).

شكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز للوسط

المطلب الثاني: دور وأهداف مؤسسة سونلغاز

تحقق سونلغاز دور أساسي للاقتصاد الوطني وذلك من خلال الأهداف التي تسعى لتحقيقها وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى دور المؤسسة وأهدافها.

أولاً: دور سونلغاز في الاقتصاد الوطني

للمؤسسة دور هام جدا في الاقتصاد الوطني حيث تعتبر المصدر الحيوي للقطاعات الاقتصادية (زراعة، صناعة، خدمات) ففي ميدان الصناعة نجد أن الطاقة الكهربائية والغازية تستعملان في مختلف المصانع الاستراتيجية والتحويلية هذا لأن كل الآلات الموجودة على مستوى هذه المصانع تعمل بالكهرباء والغاز، كما لها دور كبير في تمويل القطاع الزراعي بالمضخات ومختلف الآلات والمحركات، أما على مستوى قطاع الخدمات فإن مجمل وسائل النقل تستعمل مادة الغاز وكذا دور الكهرباء في الإنارة العمومية كما أنها توفر مناصب شغل للعاطلين عن العمل وبهذا يظهر حاليا دور مؤسسة سونلغاز في الإقتصاد الوطني فهي المول الرئيسي للقطاعات الرئيسية.

ثانياً: أهداف مؤسسة سونلغاز

ورد في المادة (06) من المرسوم 26-195 المتضمن القانون الأساسي للمؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة سونلغاز ما يلي وتهدف سونلغاز إلى:

- إنتاج الكهرباء والغاز في الجزائر ونقلها وتوزيعها وتسويقها.
- نقل السوق لتلبية حاجيته.
- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقه.
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها.
- دراسة كل شكل أو مصدر للطاقة وترقيته وتنميته.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية، كل نشاط يمكن أن يترتب عنه فائدة سونلغاز وبصفة عامة كل عملية مهما كانت طبيعتها ترتبط بصفة

- مباشرة أو غير مباشرة بهدف المؤسسة لاسيما البحث عن المحرقات واستكشافها وانتاجها وتوزيعها.
- تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو في الخارج مع شركات جزائرية أو أجنبية.
- إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحياسة كل حقيبة أسهم وغيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.
- سونلغاز تخضع لقواعد القانون العام في علاقتها مع الدولة وتعرف كالتاجر في تعامله مع الآخرين وذلك وفق للقرار 95-280 ليوم 17 ديسمبر 1995م المادة (05) ونفس القرار يعرف في مادته (06) مهمات للمؤسسة وهي: تأمين الانتاج، النقل، توزيع الطاقة الكهربائية، تأمين التوزيع العمومي للغاز وذلك للمحافظة على شروط الجودة والأمن والنقل في أقل الأسعار وهذا في إطار مهمتها للخدمات العامة.

المطلب الثالث: بطاقة تعريفية عن المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز الوسط

سنتطرق في هذا المطلب لمحطة تاريخية لمؤسسة الكهرباء والغاز للوسط بالوادي، وتحليل هيكلها التنظيمي.

أولاً: لمحطة تاريخية

شهدت الولاية تقدماً ملحوظاً في قطاع الكهرباء والغاز خلال العقد الأخير من القرن الماضي من خلال تجسيد جملة من البرامج على غرار البرامج السابقة، منها برامج دعم ولايات الجنوب وبرامج ربط الأحياء والتحصينات الاجتماعية، حيث بلغ الغلاف المالي المقرر لهذه البرامج والخاص بقطاع الكهرباء حوالي 200 مليار سنتيم وبشبكة تبلغ 700 كلم، 27000 توصيلة جديدة.

كما استفادت الولاية من مركزي تحويل بكل من غمرة وتندلة والرفع من طاقة مركز تكسبت، حيث يبلغ مجموع طاقة التحويل بالولاية 600 م.ف.أ بعدما كانت 120 م.ف.أ في سنة 2003، وهو ما يمثل نسبة تطور تقدر بـ: 500%

كما منحت الدولة نسبة تخفيض تسعيرة الكهرباء بنسبة 50% ابتداء من سنة 2008 لولايات الجنوب، وهذا في إطار برنامج رئيس الجمهورية، حيث يشمل هذا الدعم أكثر من 100000 مشترك آنذاك قيمة هذا الدعم 11.5 مليار سنتيم.

أما فيما يتعلق بالغاز فسجلت عدد الاشتراكات حوالي 12000 مشترك في إطار مشروع التوزيع العمومي للغاز على كافة تراب الولاية مطلع عام 2012، حيث قدر الغلاف المالي المسخر لهذا المشروع هو: 1270 مليار سنتيم لإنجاز 1000 كلم من شبكات الغاز الطبيعي.

ويسهر على إنجاز هذه البرامج طاقم شركة توزيع الكهرباء والغاز مكون من 258 موظف، من بينهم 72 إطاراً و156 عون خبرة و30 عون تنفيذي موزعين عبر جميع مراكز الشركة.

انشأ مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي في أواخر الثمانينات حيث كان عبارة عن مندوبية تمثل المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، وبتاريخ 01/01/1991 تحولت المندوبية إلى مركز للتوزيع يضم مجموعة من المقاطعات وهي: الوادي، المغير والدييلة.

● البطاقة الفنية:

التسمية: المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي

تاريخ أول إنشاء: 01 جانفي 1990.

تاريخ التحول إلى شركة توزيع: جويلية 2005

المديرية المركزية: سونلغاز توزيع الوسط (البليدة)

الموارد البشرية: يبلغ عدد موظفي المديرية 258 موظف منها: 72 إطارا، 156 عون تحكم و30 عون تنفيذي.

خصائص الشبكة:

❖ بالنسبة للكهرباء:

- طول شبكة التوتر المتوسط: 2085 كلم
- طول شبكة التوتر المنخفض: 2000 كلم
- عدد مراكز التحويل: 2515 مركز.

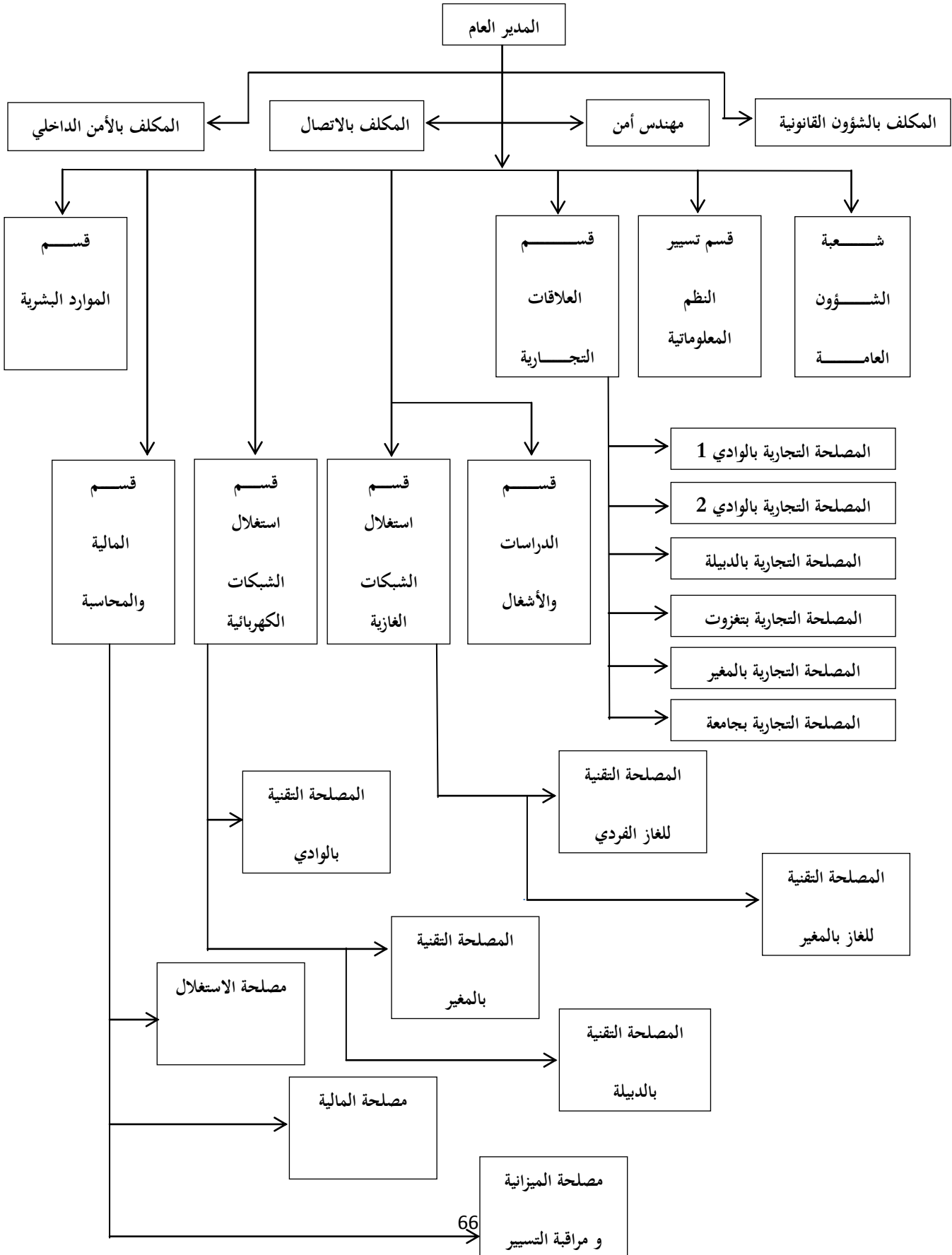
❖ بالنسبة للغاز:

طول الشبكة: 223 كلم

مراكز التمويل بالطاقة الكهربائية: هناك ثلاث مراكز للتمويل بالطاقة الكهربائية وهي: مركز تكسبت، مركز غمرة ومركز المغير.

ثانيا: تحليل الهيكل التنظيمي

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الوسط فرع الوادي



للقيام بأعمال المؤسسة في ظروف حسنة تعتمد هذه الأخيرة على مجموعة من الأقسام والمصالح التي يمكن التعرف عليها:²

المدير العام: ويتمثل دور المدير في الإشراف على جميع العمليات التي يقوم بها الفرع والمصادقة عليها ويقوم بدراسة جميع التقارير وتحليلها وتقديم نسخ منها للسلطات العليا ويتمثل دوره كذلك في مراقبة أداء العمال لعملهم وهو يمثل الفرع في المديرية الجهوية والمؤسسة الأم.

المكلف بالشؤون القانونية: وكان عبارة عن قسم تابع لقسم الوسائل ثم تغير وأصبح قسم مستقل يعمل على حل الخلافات بين الموظفين ويتمثل دورها كذلك في:

- 1- مساعدة الهيكل في إدارة المشاكل القانونية للمؤسسة.
- 2- تمثيل الشركة من مدير التوزيع بواسطة الوفد التوزيع أمام الحاكم واتخاذ إجراءات ودية من أجل المجتمع.
- 3- متابعة تنفيذ قرارات المحاكم.
- 4- اتخاذ تدابير لضمان استرداد الديون من جميع الأنواع.
- 5- تعميم ونشر المعلومات المتعلقة بالمتطلبات القانونية وفي صياغة العقود و المواصفات.

مهندس أمن: ويمكن مهامه في ما يلي:

- 1- جعل جدول زمني للزيارات مع برنامج النوعية.
- 2- تحضير الاجتماعات نيابة عن مدير المبيعات.
- 3- زيارة المواقع (يعمل الجديدة والقائمة).
- 4- إعداد وهمية الحادث الغاز والكهرباء للمقاطعة.
- 5- تنفيذ جميع المبادئ التوجيهية ومتطلبات السلامة.
- 6- وضع برنامج سنوي من الإجراءات.

² - بناء على وثائق مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية.

المكلف بالاتصال: ويتمثل مهامه في ما يلي:

- 1- تطوير وتنظيم المعلومات للجمهور والعملاء الذين يستخدمون وسائل الإعلام المناسبة (النشرات والملصقات، والصحافة والإذاعة المحلية، و الكتيبات ...)، استنادا إل سياسيات التي وضعتها الشركة.
- 2- المشاركة مع الإدارة العليا للشركة.
- 3- المحافظة على علاقات وثيقة مع وسائل الإعلام (تلفزيون، راديو، صحف ...)

المكلف بالأمن الداخلي: ويتمثل مهامه فيما يلي:

- 1- إتباع جميع جوانب إدارة السلامة الداخلية لتوزيع الكهرباء والغاز الانقسامات (الدوائر) وكذلك الانقسامات ومكاتب المبيعات بشكل دائم.
- 2- إجراء عمليات تفتيش دورية للهياكل في التوزيع في ظل الاتجاه للتحقق من حالة الجهاز للأمن الداخلي.

شعبة الشؤون العامة: ويتمثل مهامه فيما يلي:

- 1- الإدارة والمصالحة لملف المساعدة واقتراح الإصلاحات وأصول الإخراج.
- 2- تطوير وتنفيذ البرنامج الاستثماري.
- 3- تنفيذ البرنامج وشراء المعدات في السوق المحلية وفي الخارج.
- 4- إدارة عقود الصيانة وتغير وسائل النقل.
- 5- يدير متجر للمعدات وتجهيزات الكهرباء والغاز.

قسم تسيير النظم المعلوماتية: ويتمثل مهامه فيما يلي:

- 1- صيانة أنظمة التشغيل.
- 2- إدارة قواعد البيانات.
- 3- إدارة وصيانة أجهزة الحاسوب.

نظم إدارة المعلومات:

- 1- تركيب وتكوين، وصيانة وإصلاح أنظمة التشغيل: AIX، لينكس،....الخ.
- 2- إدارة شبكة الاتصال المحلية (LAN) والاتصالات.
- 3- إدارة حسابات المستخدمين وحقوق الوصول إلى موارد البرامج والأجهزة على الخادم والشبكة.
- 4- صيانة معدات الشبكات والاتصالات السلكية واللاسلكية.

صيانة أجهزة الكمبيوتر:

- 1- تركيب وتحديث أنظمة التشغيل والمرافق العامة.
- 2- تشخيص وإصلاح الأعطاب.
- 3- تقديم المشورة والمساعدة للمستخدمين.
- 4- جدول منتظم في مكاتب المبيعات لصيانة.

قسم العلاقات التجارية: ويشمل مهام قسم العلاقات التجارية ما يلي:

- 1- إدارة جميع حسابات القبض (الجرد الدوري).
- 2- تقييد القيود المحاسبية للإدارة الإيرادات في مكاتب المبيعات.
- 3- الرقابة والتفتيش على الوكالات التجارية للاستفسار عن التطبيق الصحيح لقواعد العمل.
- 4- أسباب الامتثال للإلغاء فواتير وأوقاتهم.

الإدارة:

- 1- مساعدة وتقديم المشورة للعملاء.
- 2- اختيار المعدات وأساليب الاتصال، واختيار السعر، ومراقبة رد الفعل من السلطة.

الفواتير:

- 1- وضع الطاقة الشهرية بعد تصريحات متناقضة والتصرف نيابة عن التسويق التجاري.
- 2- دراسة استقصائية لمؤشر العدادات، وتقديم الفواتير والشيكات انسحاب ودفع الحوافز.
- 3- إدارة محفظة الملاء.

الرقابة والتفتيش:

- 1- دراسة والتعامل مع شكاوى العملاء.
- 2- وضع برنامج وثائقي، وتوفير مكاتب المبيعات.
- 3- إعداد تقارير مفصلة بعد كل عملية تفتيش.
- 4- إجراء مراجعة دورية من الضوابط، وتبسيط الضوء على التحسينات.

الوكالات التجارية: وتتفرع إلى عدة مصالح تجارية وهي:

الجدول رقم(02): توزيع الوكالات التجارية

المصلحة التقنية	العنوان	المنطقة	الهاتف
الوادي	الوادي، كوينين، البياضة، الرياح، النخلة، العقلة، واد العلنده، ميه ونسه	تكسبت الوادي	-
الدبيلة	الدبيلة، حساني عبد الكريم، المقرن، حاسي خليفة، طريفواوي، الطالب العربي، بن قشة، دوار الماء، قمار، الرقية، سيدي عون، تغزوت، ورماس	نهبج شعباني خليفة	-
المغير	المغير، جامعة، أم الطيور، اسطيل، تندلة، سيدي عمران، سيدي خليل، مرارة	شارع شارف محمد	-

المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز(سونلغاز) بالوادي.

وتقوم هذه الوكالات التجارية بعدة وظائف وهي ملخصة في النقاط التالية:

- 1- إدارة الأعمال اليومية، وتلك من الدرجة الأولى للموظفين.
- 2- إدارة المخزون من الطاقة.
- 3- ضمان استقبال العملاء (المطالبات، والاشتراكات، والتغيرات... الخ).
- 4- طلب الاجتماع للحصول على أفضل العملاء.
- 5- أخذ شكاوى العملاء بعين الاعتبار والبحث عن أسباب المشاكل.

قسم الدراسات والأشغال:

الدراسات الخدمات والكهرباء، والمجلس الوطني للمقاومة وبرنامج النظافة هي المسؤولة عن إدارة المشروع لبرامج الأعمال الكهربائية لربط عملاء جدد (NCR) والبرامج على ما يلي:

- 1- دراسة الطلبات التي وردت في اتجاه التوزيع.
- 2- جمع الملفات التقنية لتعمل على تنفيذه.
- 3- تنظيم المناقصات من المشاريع مع شركات في قطاع البناء.
- 4- مراقبة ورصد وتفتيش مواقع البناء من حيث البرمجة ونوعية الخدمات التي تقدمها الإدارة.
- 5- ضمان الامتثال للمعايير التقنية والسلامة.
- 6- تنسيق أنشطة مختلف الشركات والمشرفين على العمل.
- أ- من حيث الدراسات الكهرباء: ويتمثل مهامه في ما يلي:
 - 1- الاهتمام في هذه الدراسة في اتصال من الكهرباء، والتي تلقتها إدارة التوزيع.
 - 2- المشاركة في إعداد ملفات المناقصة والدراسات.
 - 3- مراقبة وتفتيش مواقع البناء من حيث البرمجة ونوعية الخدمات التي تقدمها الإدارة.
 - 4- تحليل التقارير الواردة من الفروع.
 - 5- ضمان التنفيذ السليم لخطط العمل بما يتماشى مع خطط التنفيذ والمعايير.
 - 6- نشر وظيفة القبول و الموافقات والمشرفين على وحدات تحكم عمل الكهرباء.

7- تطوير وصيانة قاعدة بيانات للمعلومات المالية والمادية والمراحل المختلفة لمعالجة المشاكل.

ب- من حيث الدراسات والغاز: ويتمثل مهامه في ما يلي:

- 1- الاهتمام في هذه الدراسة في إيصال الغاز، والتي تلقتها إدارة التوزيع.
- 2- المشاركة في إعداد ملفات المناقصة والدراسات.
- 3- نشر وظيفة القبول والموافقات إلى وحدات تحكم عمل الغاز.
- 4- تطوير وصيانة قاعدة بيانات للمعلومات المالية والمادية والمراحل المختلفة لمعالجة المشاكل.

قسم استغلال الشبكات الغازية:

- 1- ضمان جودة واستمرارية شبكات الغاز .
- 2- مراقبة استغلال الشبكات وصيانتها.
- 3- تطوير أساليب وتقنيات القياس على مستوى الشبكات.
- 4- المشاركة في تنفيذ البرامج والمخططات.

قسم استغلال الشبكات الكهربائية:

- 1- إعداد برنامج الصيانة والورشات من خلال مصالحتها التقنية للحفاظ على جودة الخدمة، ومراقبة تطبيقها.
- 2- إعداد مخططات الشبكات الكهربائية.
- 3- إعداد تعليمات الاستغلال للمصالح الفنية ومراقبة تطبيقها.
- 4- ضمان التواصل فيما يخص الاستغلال بين مراكز النقل والمديرية التقنية.
- 5- ضمان تسيير المحولات وتطوير حقول الكهرباء.

قسم المالية والمحاسبة: ويتضمن هذا القسم ما يلي:

- 1- ربط نشاطات مجموع البيانات المالية والمحاسبة.
- 2- متابعة حسابات الخزينة ومراقبة الحسابات البنكية والبريدية.

- 3- إعداد التنبؤات للخرينة في المدى القصير والمتوسط.
- 4- إعداد الميزانية السنوية.
- 5- القيام بدورات الرقابة والتفيش.
- 6- ضمان إنجاز المخططات المحاسبية.
- 7- ضمان التركيب المالي الخاص بالمشاريع الاستثمارية.

قسم الموارد البشرية:

يتضمن قسم الموارد البشرية سياسة تسيير الموظفين على مستوى منطقة التوزيع ويحدد الشروط الداخلية لتطبيق هذه السياسة التي تضمن السير الحسن للعمال ويقوم هذا القسم أيضا بـ:

- 1- تنفيذ سياسات إدارة الموارد البشرية التي بدأتها المديرية العامة.
- 2- ضمان التنظيم الإداري للموظفين.
- 3- التأكد من حفظ السجلات الإدارية للموظفين.
- 4- ضمان ومراقبة و التحكم في ظروف تطبيق قواعد إدارة شؤون الموظفين.
- 5- التنسيق مع مركز الصحة المهنية والوكالات الخارجية.
- 6- ضمان الحفاظ على الموظفين الإحصائية، وتحديثها و إضفاء الطابع الرسمي على لوحة أجهزة القياس في إدارة التوزيع بأكملها.

المطلب الرابع: دور ومنهجية عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة

يعتبر وجود مديرية للمراجعة الداخلية بمثابة نقطة إيجابية تساعد مؤسسة سونلغاز للاطمئنان أكثر على عملياتها من خلال المتابعة المستمرة من طرف المراجع الداخلي عكس المراجعة الخارجية التي تتم وفق فترات محددة.

أولا : دور دائرة المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

يعتبر مدير المراجعة ومراقبة التسيير مسؤولا عن إرساء سياسات المراجعة و تعريف المحتوى العام لنشاطاتها، وعن إعداد مخططات المراجعة وتسيير استعمالها، والتقارير حول النتائج المتحصل عليها. كما يقوم بالتنسيق بين نشاطات المراجعة مع تلك التي يقوم بها المحاسب الرئيسي من أجل ضمان الدقة والصرامة وصدق الوضعية والذمة المالية.

- بالإضافة لذلك، تتكلف دائرة المراجعة بـ:
- تقوم أنشطة المؤسسة وأنظمة الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر بشكل موضوعي.
- النظر وتقييم ملائمة الأنظمة المحاسبية والمالية وأنظمة التسيير الأخرى وكذا مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية.
- تقييم نشاطات تسيير الأخطار المستعملة من طرف المسؤولين، بما في ذلك نشاطات التقييم والتحقيق وتقليص الأخطار.
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة.
- تقديم توصيات واستشارات الخاصة بالنشاطات والسياسات للجهات المختلفة داخل المؤسسة بما تحسن من إدارة المخاطر وكفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.
- القيام بمراجعة خاصة بطلب من المدير العام.

ثانيا :منهجية عمل دائرة المراجعة الداخلية في المؤسسة

من أجل ضمان تحقيق أهداف وغرض نشاطات المراجعة الداخلية، تقوم دائرة المراجعة الداخلية للمؤسسة بما يلي:

- وضع مخطط المراجعة الداخلية متوسط المدى يمتد لثلاثة سنوات وبرنامج سنوي للمراجعة، وذلك على أساس تحليل الأخطار الرئيسية للتسيير التي قد تتعرض لها المؤسسة، ويعرض المخطط كل سنة للمصادقة عليه من طرف الرئيس المدير العام.

- تعيين مراجع (مراجعين) لكل مهمة مراجعة، والذي ينجز المهمة طبقا للإجراءات المطبقة ووفقا للمعايير المهنية المعترف بها عموما "المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية" و الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين.

- تراسل لمدة أسبوع على الأقل الهيئة المراجع فيها عن إنجاز مهمة المراجعة.

- عند الانتهاء من التحقيق (في إطار مهمة المراجعة)، يرسل مسؤول المهمة مشروع تقرير المراجعة إلى مسؤول الهيئات أو النشاطات المراجع فيها من أجل تنظيم حوارات للمصادقة على نتائج تقرير المراجعة.

- ترسل التقرير النهائي إلى المدير أو مسؤول الهيئات والنشاطات المعنية بمهمة المراجعة، التي هي ملزمة بالإجابة على التوصيات في مهلة أربعة (04) أسابيع من تاريخ استلام التقرير مقترحة خطة عمل للتوصيات التي تقبل بها والأسباب للتوصيات التي لم تقبل بها، فيما بعد ترسل تقرير المراجعة النهائي إلى المدير العام، ويرفق هذا التقرير بخطة العمل المتفق عليها، أخيرا يقرر المدير العام ما يتعين اتخاذه من إجراءات لكل التوصيات.

- في السنة (06) أشهر الموالية لتبليغ التقرير النهائي، تقوم إدارة (دائرة) المراجعة بتحقيقات وجيزة فيما يخص تنفيذ التوصيات الواردة في التقرير على مستوى الهيئات والنشاطات المراجع فيها.

- تعرض للجنة الإدارة كل ستة (06) أشهر تقريراً حول تنفيذ التوصيات التي تمت في إطار مهمات المراجعة.

- تقدم دائرة المراجعة الداخلية تقريرا للمدير العام كل ستة (06) أشهر تقيم فيه تقدم تنفيذ البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية، كما يحتوي هذا التقرير الملاحظات الرئيسة المسجلة وحالة تطبيق التوصيات.

المبحث الثاني: الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

إن الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية رغم خطواتها الثابتة إلا أنها تختلف من حالة إلى أخرى فالمراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية لسونلغاز تكون بناءاً عن المهمات الموجهة من قبل السلطات العليا من المؤسسة الأم، حيث تختص دائرة المراجعة بإرسال فريق المراجعة لإتمام المهمة المطلوبة ومن بين هذه المهمات الموجهة على مستوى الهيئة التنفيذية لولاية الوادي في إطار برنامج المراجعة الداخلية لسنة 2013 للهيئة التنفيذية للمراجعة الداخلية هو مشروع استفادة ولايات الجنوب لاستهلاك الكهرباء كمثال لعملية المراجعة الداخلية في المؤسسة. لذا نستذكر من خلال هذا المبحث مراحل إعداد مهمة دعم الدولة لاستهلاك الجنوب، وكذا النتائج المستخلصة من المهمة في تقرير المراجعة والردود المتحصل عليها من مؤسسة توزيع الوسط بالوادي، و تحليل النتائج .

المطلب الأول: خطوات مهمة المراجعة في مؤسسة سونلغاز

أولاً: التحضير للمهمة

يتطلب أداء المهمة إشعار المؤسسة محل المراجعة بإشعار يتضمن فيه تاريخ الزيارة كي تقوم المؤسسة بإجراءات الاستقبال الازم بفريق المراجعة حيث تختلف مدة الزيارة - أي بقاء فريق المراجعة الداخلية المكلف بالمهمة- حسب طبيعة المهمة الموكلة وكذا الاستغراق في جمع و تحليل العمليات والسجلات ومدى الالتزام بمعايير المراجعة والقوانين المطبقة من قبل كافة مؤسسة سونلغاز بمختلف فروعها.

إرسال رسالة المهمة: يتطلب أداء المهمة إرسال إشعار تعتبر بمثابة تفويض تمنحه الإدارة العامة لدائرة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بانطلاق عملية المراجعة، حيث كانت تحتوي رسالة المهمة على المعلومات الخاصة بالمهمة، تاريخ البداية من 08-09-2013 والمدة المتوقعة لإنهاء للمهمة 26-09-2013، بالإضافة إلى اسم رئيس المهمة "لونيس والمراجعين.عبدلي، مخلوفي، موساوي"، حيث أرسلت هذه الرسالة على شكل بريد من طرف مدير المراجعة الداخلية ثمانية (08) أيام قبل بدء المهمة وذلك لإعلام

مسؤولي هيئات موضوع المراجعة، وتحفظ صورة طبق الأصل في ملف المراجعة في مرحلة " إعداد المهمة."

تحديد أهداف المهمة: تمثلت أهداف المهمة حسب التقرير الذي أعده فريق المراجعة في الآتي:

- مراقبة الإدارة للفواتير والسيطرة على الديون المقابلة.
- فعالية نظام المعلومات، لبلاغات منخفضة من حيث مراقبة المعلومات ودعم انتاج المعلومات.
- وجود وضعية إرشادية على هذا النظام الجديد للفترة يسمح بالمراقبة وتتبع تغطية الثقة المقابلة مع الدولة متعلقة بمجال الطاقة لولايات الجنوب.

ثانيا: إعداد المهمة

فبعد تحديد أهداف المهمة يقوم فريق المراجعة بتنفيذ المهمة بإعداد ورقة إظهار المشاكل.

1. ورقة إظهار المشاكل: ولقد تضمنت هذه الورقة على خمس عناصر أساسية متمثلة في

: المشكل، المعاينة(عنصر التقييم)، المخاطر، أسباب الخلل الوظيفي، التوصيات.

ولقد تشكل لدينا خمس أوراق للإظهار المشاكل وذلك لدراسة كل مشكلة على حدا.

الورقة الأولى: العملاء المزارعين BT ينبغي أن تستفيد من نسبة دعم 50 %، وفقا "قانون المالية" والإجراءات الحالية.

المهمة: العملاء المزارعين BT ينبغي أن تستفيد من نسبة دعم 50 %، وفقا "قانون المالية" والإجراءات الحالية. ورقة إظهار المشاكل	
العناصر	المضمون
المشكل	وقد أدمجت أن غالبية الزبائن BT المزارعين منذ 2008 كعملاء الأسر المعيشية دون المزارعين، خلافا لأحكام الإجراءات الإدارية الفواتير الجنوبية.
المعانة	عنصر التقييم: - قبل تشرين الثاني/نوفمبر 2008، تم إدماج المزارعين مع رمز النشاط الاقتصادية "A040" وتستفيد حاليا من معدل دعم بنسبة 50%، وظهور "رقم جنوب" الفوترة الداخلي DBR/G/DFC/184/2008 لشهر تشرين الثاني/نوفمبر 2008، تكامل غالبية المزارعين الجدد كما الزبائن لا الأسر قبالة المزارعين مع التعليمات البرمجية النشاطات الاقتصادية 'عام 2000، وتتمتع بمعدل 10% دعم. - عدد العملاء BT التابعين DD هو 153963. - عدد المزارعون الزبائن BT المستفيدين من معدل دعم بنسبة 50% هم 4696 ، أو 9.5 في المائة. - عدد المزارعين العملاء المتكاملة كعملاء الأسر قبالة المزارعين، تستفيد من نسبة 10% من الدعم 4322، أو 2.8 في المائة. - إجراء الجنوب الفواتير رقم DBR G/DFC/184/2008 لشهر تشرين الثاني/نوفمبر 2008، المرافق الصحية، وتحديث قوائم المزارعين يتم تشغيلها بواسطة لجنة أنشئت على مستوى كل ولاية من الولايات، وهو الذي يتشكل من مدير المناجم والصناعات (DMI) الرئيس، مدير الزراعة (DSA) والمدير لأعضاء DD. - تسمية كل جديد مزارع العملاء للاستفادة من دعم الدولة ستبدل بهذه اللجنة. - إدماج عميل جديد لهذا الجهاز لا يخضع تسليم العرض التقني لشهادة الجودة صادر عن السلطات المختصة في الولاية. - لا توجد قائمة بالعملاء المزارعين وقد تم التحقق من صحتها، وأحال DD واسطة DMI وهذا منذ 2008.

- قوائم الزبائن المزارعين قد أحييت BT مؤهلة الدعم المقدم من الدولة DMI فقط في 2011 و 2012 التي تبقى دون معالجة.	
- هيئات الرقابة الداخلية والخارجية محفوظة. - عدم سداد الديون المستحقة على الدولة. - غير موثوقية ملف العميل. - مطالبة المزارعين العميل.	المخاطر
- عدم تنفيذ نتائج الاجتماع الذي عقد بين DD الوادي ، DSA و DMI 2008/06/30، وفقا للقرار رقم 122 بشعبة-479-الرئيس التنفيذي من 2008-02-27 . المعرفة: • عرض قائمة العملاء المزارعين في DSA و DMI • التحقق من صحة هذه القائمة في غضون 15 يوما قبل OSA الخدمة. • التسليم DSA دليل على عميل جديد. مدعيا دعم الدولة كمزارع. • سوف تكون محتويات هذه الشهادة المشتركة درست الاتفاق مع DD الوادي • يجب التصديق على أي نشاط لمعرفة DD الوادي DSA لتحديث ملف العميل. -عدم-تنفيذ الإصلاح والمصادقة عليها من لجنة المزارعين الزبائن.	أسباب الخلل
ينبغي الصناعات الاستخراجية واد: - ذكر DSA لضمان أن القرارات المتخذة عادة في الاجتماع المذكور أعلاه. - أدخل في شركة نفط الجنوب كصعوبة اجتماع المزارعون الزبائن التكامل للاستفادة من معدل دعم 50%.	التوصيات

الورقة الثانية: جهاز المراقبة والضوابط لشروط الأهلية لدعم الدولة يجب أن يطرح في مكان.

المهمة: جهاز المراقبة والضوابط لشروط الأهلية لدعم الدولة يجب أن يطرح في مكان. ورقة إظهار المشاكل	
العناصر	المضمون
المشكل	غالبية الزبائن في الأغراض الخاصة لا تستفيد من الدعم الذي تقدمه الدولة.
المعينة	عنصر التقييم: في 20 أماكن الاستهلاك الاستخدامات الخاصة، 18 الاستمتاع بدون أي دعم من الدولة
المخاطر	- خطأ في المحاسبة المنتج كرسوم. - احتياطات هيئات الرقابة الداخلية والخارجية. - غير-الموثوقية لملف العميل.
أسباب الخلل	- غياب قانون النشاط الاقتصادي الذي يتوافق مع أنشطة محددة اتجاه التوزيع. - ضعف في رصد ومراقبة معايير الأهلية لدعم الدولة.
التوصيات	- وضع [لدينا رموز الأنشطة الاقتصادية المخصصة للعملاء]. - تنفيذ جهاز رصد ومراقبة شروط الأهلية لدعم الدولة.

الورقة الثالثة: يجب أن يتم تسليم سداد الدعم من ولاية من "الولايات الجنوبية" في الوقت المحدد.

المهمة: يجب أن يتم تسليم سداد الدعم من ولاية من "الولايات الجنوبية" في الوقت المحدد.					
ورقة إظهار المشاكل					
العناصر	المضمون				
المشكل	الموعد النهائي لانتقال سداد بعض الدعم من ولاية من "ولايات الجنوب"، DD/DCM/SDC طويل. - تاريخ سداد الدعم لولاية من "الولايات الجنوبية" (DD) يتجاوز الموعد النهائي حتى الآن التي يجب أن تحترم شركة نفط الجنوب لإرسال إحصائيات الموحدة في DFC/Sonalgaz واجهة المستخدم قراءة لواجهة المستخدم في الشهر بعد الربع الأول 25.				
المعاينة	عنصر التقييم: جدول رقم (03): تأخير في إرسال بعض حالات من مؤسسة التوزيع الوسط.				
	السنة	ربع	تاريخ إعداد DGSI	تاريخ إرسال	تاريخ انتهاء الإرسال
	2010	3	2010-10-10	2010-10-26	2010-10-25
	2011	4	2013-02-16	2012-02-26	2012-01-25
	2012	3	2012-10-10	2012-11-21	2012-10-25
	2013	1	2013-04-09	2013-05-20	2013-04-25
	لسداد الدعم المقدم من الدولة يتجاوز تاريخ الموعد النهائي، ويجب أن يحترم المركز فيما يتعلق بعرض إحصائيات الموحدة DCFG من متوسط 50 يوما مع العلم أن 70% التأخير من مسؤولية DD وعدم وجود تاريخ الإرسال إلى DCM شيك على مستوى DCM.				
المخاطر	- التأخر في السداد. - التأخير في تحصيل المطالبات. - الأثر النقدي. - حافطة للمستحقات المنتهية ولايته.				

- السداد مقصد DCM لا تكفي بالتفصيل وله ما يبرره . - رفض تصديق الدول على السداد بمؤسسة دبي للإعلام في بعض الحالات أو... - هي الفروق الإيجابية المسجلة (مقدار الدعم تتجاوز ال 10% أو .(50%) وقد مبرر مسبق قبل DD من مثل هذه الانحرافات، مما يتسبب في تأخير إضافي في انتقال الدول DCM ؛ - إزالة من DD الوادي الدول يتم إرسالها بواسطة كان الطريق.(DCM) - عدم وجود مؤشر والمستهدفة لتأخير رد الدول.	أسباب الخلل
- يجب إرفاق الدول الداعمة بمبالغ تتجاوز الحد الأدنى إعانة الدولة للبيانات الفصلية DMI للحصول على المعلومات. - تحديد المؤشرات والأهداف لانتقال العدوى للدول على السداد.	التوصيات

الورقة الرابعة: بند موازنة الحساب (4591/44391) على دعم الدولة استهلاك الجنوب يجب أن تكون مبررة.

المهمة: بند موازنة الحساب (4591/44391) على دعم الدولة استهلاك الجنوب يجب أن تكون مبررة. ورقة إظهار المشاكل	
العناصر	المضمون
المشكل	بند موازنة الحساب (4591/44391) على دعم استهلاك "جنوب الدولة" لا مبرر له.
المعاينة	عنصر التقييم: أيلول/سبتمبر عام 2013، رصيد الحساب 4591/44391 إلى MDA 2,044 مع توازن سابق 2006 الموروثة من ملحوظة 4591: عدد من ترحيل الحساب في النظم المحاسبية السابقة؛ DD : ورقة. 44391: نموذج رقم حساب الترحيل في النظم المحاسبية الجديدة
المخاطر	- المبلغ رد خاطئ. - احتياطات أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية. - صعوبة في تحليل حساب 4591/44391. - سيد المحاسبة لا يمكن الاعتماد عليها. - حافظة للمطالبات الهامة.
أسباب الخلل	- عدم وجود رصد لتسديد الديون لدعم الجنوب (المؤمن عليه هو المحاسبة فقط). - ترحيل حساب 4591/44391 ليست موضوعا لتقريب والتحليل. - تركه للتوازن السابق قد 2006 DD ورقة، التي ضمنت المحاسبة لحساب DD الوادي
التوصيات	- وضعت في وضع إليه لرصد لتسديد تكاليف الدعم المقدم من الدولة. - ضمان تحليل وتسوية حساب المحاسبة 4591 44391. - الحصول على أقرب إلى DD ورقة، بغية تبرير الرصيد الموروثة.

الورقة الخامسة: سداد مطالبات لدعم جنوب يجب أن تكون خاضعة لرقابة صارمة.

المهمة: سداد مطالبات لدعم جنوب يجب أن تكون خاضعة لرقابة صارمة. ورقة إظهار المشاكل	
العناصر	المضمون
المشكل	وقد لا يسدد كمية كبيرة من الديون على الدولة.
المعايينة	عنصر التقييم: للأعوام 2008، 2009، 2010، 2012، وعام 2013 (الرابع الأول و الثاني)، حالة المطالبات المتعلقة بدعم الدولة كما يلي: <u>1- مطالبات الجهاز عانين (10%):</u> • MDA.32 في عام 2008، مما يمثل 60% كمية النقود • MDA.32 في عام 2009، أو 53 في المائة لاسترداد المبلغ • MDA.71 في 2010، تمثل 100% مقدار المبلغ • MDA.12 في 2011، أو 31 في المائة من كمية النقود • MDA 41 في عام 2012، أو 78% من كمية النقود • MDA.32 في عام 2013، أو 100% من مقدار المبلغ <u>2- مطالبات للجهاز الجديد (50%):</u> • MDA 991 في عام 2012، أو 77 في المائة من كمية النقود • MDA 594 في عام 2013، أي 100% لاسترداد المبلغ. - يوليو 2013، هو رصيد حساب 1,886 4591/44391 ممثل MDA أكثر من 330% من الطاقة الإجمالية لديون DD الوادي ، السجناء على عملائها، MDA 570.
المخاطر	- الأثر النقدي. - محفظة الديون الهامة.
أسباب الخلل	- المحاسبة رصيد الحساب (4591/44391) على دعم الدولة، لم يتبع استهلاك جنوب ولا أقرب.

- عدم وجود ديون مستحقة للدولة تتبع إليه. - لا توجد إدارة العلم، تتصل بدعم الدولة استهلاك الجنوبية، لا تظهر في الجداول أو الميزانية العمومية تجارية	
- ضمان متابعة ومصالحة لحساب (4591 44391) على دعم الدولة. - تطوير وتنفيذ استرداد المبالغ المستحقة تجاه الجهاز الولاية (الإنعاش، الكتابة...). - دليل في لوحات المعلومات أو التجارية تقييمات مؤشرات الإدارة دعما للدولة استهلاك الجنوبية.	التوصيات

2. **مشروع التقرير:** يعد مشروع تقرير المراجعة الداخلية تقريراً مؤقتاً يحضره المراجع الداخلي (فريق المراجعة) حتى يتمكن من وضع جدول أعمال اجتماع المصادقة، حيث يظهر مشروع تقرير في شكل وثيقة يحررها المراجع الداخلي وتتضمن فهرس، مقدمة وحوصلة لما جاء في أوراق إظهار وتحليل المشاكل. وذلك بعد اجتماع المصادقة وحصول المراجع من قبل مسؤولي الهيئة موضوع المراجعة. يرسل نسخة من تقرير المراجعة إلى رئيس المدير العام والمديرين التنفيذيين الموصي عليهم ليتمكنوا من الاطلاع على كل ما يحدث في المستويات الادارية على مستوى الجنوب، وإلى مسؤول الهيئة التنفيذية للتوزيع الوسط بالوادي بهدف تطبيق هذا الأخير للتوصيات الواردة في مشروع التقرير.

ثالثاً: متابعة تنفيذ تقرير المهمة

من أجل إتمام مهمة المراجعة على المراجع الداخلي أن يتأكد من تنفيذ التوصيات والاقتراحات المقدمة للهيئة التنفيذية للوادي وذلك بإرسال هذه الأخيرة رد يتضمن معدل إنجاز التوصيات المقدمة في مشروع تقرير المراجعة.

حيث كان رد المديرية التنفيذية كالآتي:

جدول رقم (03): معدل إنجاز التوصيات المقدمة في مشروع تقرير المراجعة بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز(سونلغاز) بالوادي.

بيان	عناصر التقييم	توصية التدقيق	خطة العمل	معدل تقدم العمل	عناصر التقييم
1. وقد أدمجت غالبية الزبائن BT المزارعين منذ 2008 كعملاء لا الأسر قبالة المزارعين، خلافا لأحكام إجراءات الفوترة جنوب.	وقد قبل تشرين الثاني/نوفمبر 2008، المزارعين دمج مع CAE A040، وتمتع بمعدل دعم 50%، ومنذ إجراء الإدارة الفواتير ° ن جنوب " DBR/2008/G/DFC/184 أغلبية تتكامل المزارعين الجلد الزبائن عدم التنظيف باستثناء المزارعين مع C.AE 2000 والتمتع بنسبة 10%.	1 ذكر الامتثال مع DSA القسرات التي اتخذت المتخذة عادة خلال الاجتماع نقلت أعلاه	مراسلة DSA	100%	مراسلة DSA
2. إدراك الكميات مصادفة لإدماج المزارعين إلى العملاء في شركة 3 نفط الجنوب الاستنفادة من	–إدماج زبون جديد لديه هذا الجهاز هو الثانوية تقدم شهادة من يسلم نوعية للمزارعين من خلال السلطات المختصة في الولاية. وقد تم التحقق من صحة لا توجد قائمة بالعملاء المزارعين وتستفيد من دعم المنقولة بنسبة DD مؤسسة دبي للإعلام، وهذا منذ 2008. قوائم الزبائن المزارعين المستحقين بريتيش تيليكوم دعما للدولة وقد أحييت بمؤسسة دبي للإعلام فقط في 2011 و 2012 التي تبقى دون معالجة.	2. إدراك الكميات مصادفة لإدماج المزارعين إلى العملاء في شركة 3 نفط الجنوب الاستنفادة من	مراسلة DC M	100%	مراسلة DCM

مراسلة	100%	دعم معدل 50%.	من 20 مكاناً لممارسات الاستهلاك، 18 لا تتمتع بدعم الدولة	غالبية الزبائن استخدام الخاص فقط يصلي بدعم من السيطرة على الخلية DD.
DCM	100%	لاستلاك أنشطة DD تحديث المقابلة. CAE.		
كشف	100%	يجب على DFC إرفاق الدول الداعمة بمبالغ تتجاوز الحد الأدنى الدول لتسديد كل ثلاثة أشهر وجهة DMI تحديد المؤشرات والأهداف تاريخ الموعد النهائي	3.1. التأخير لبعض الدول لسداد الدعم لولاية DCM/ SDC / دار الإنماء الاجتماعي. طو 3.2. تاريخ تسليم ولايات DCM/المركز الدعم لإرسال الدول DFC//سونلغاز الذي لا يتجاوز تواريخ انتقال من حالة معينة من DD الى DCM . الدول لسداد الدعم المقدم من الموعد النهائي المركز يجب أن تحترم SDC تقدم البيانات الموحدة في DFCG الطريق إلى 50 يوما مع العلم أن 70% من التأخير عدم وجود تاريخ الإرسال إلى DCM (الاختبار على مستوى DCM). الموحدة في	
البريدية	100%			

المصدر: قسم المحاسبة والمالية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز(سونلغاز) بالوادي.

المطلب الثاني : تقييم عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

أولا: استمارة الأسئلة

بعد التعرف على كل مهمة من مهمات المراجعة الداخلية التي توكلها للهيئة التنفيذية بالوادي، قمنا بصياغة جملة من الأسئلة المركزة على شكل استمارة أسئلة، وقدمناها إلى موظفي مديرية الإدارة والمالية للمؤسسة بهدف تقييم عملية المراجعة الداخلية، وفق الجدول التالي:

شكل رقم (04): قائمة استقصاء خاصة

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
هل تعتبر رسالة المهمة المرسله من قبل هيئة المراجعة شرطا أساسيا للقيام بالمراجعة الداخلية في المؤسسة؟	X		
هل يتقيد المراجع الداخلي أو فريق المراجعة عند الزيارة الميدانية بمدة محددة في رسالة المهمة أم يزيد عن تلك المدة حسب ما تتطلبه عملية المراجعة الداخلية؟	X		
هل هناك مصلحة مختصة باستقبال فريق المراجعة الداخلية ؟		X	
هل هناك إجراءات متبعة من قبل المؤسسة لاستقبال فريق المراجعة الداخلية؟	X		
هل تتم عملية المراجعة في المديرية وفق حدود المهمة الموكلة؟	X		
هل سبق لفريق المراجعة الداخلية بحضور فجائي عند القيام بزيارة ميدانية دون إبلاغ المؤسسة بذلك؟		X	
هل توكل جميع الصلاحيات لفريق المراجعة الداخلي	X		

			من قبل المؤسسة أثناء القيام بالمهمة؟
	X		هل تتم مراجعة جميع العناصر المتعلقة بالمهمة أم يقوم فريق المراجعة بأخذ عينة عن ذلك؟
		X	هل يتم حضور فريق المراجعة الداخلية أثناء مهلة المراجعة بطريقة فجائية ليراقب أداء الموظفين؟
		X	هل يتأكد المراجع الداخلي من تطبيق القوانين الصادرة؟
		X	هل يتأكد المراجع الداخلي من خلال الوثائق الثبوتية والملفات من أن القوانين المعدلة أو الجديدة قد عملت بها المؤسسة؟
		X	هل تنفذ جميع التوصيات المقدمة في مشروع المهمة من قبل المؤسسة؟
		X	هل معارضة التوصيات من قبل المؤسسة محل المراجعة الداخلية يوقعها في مشاكل؟
		X	هل سبق وتعرضت المؤسسة لعقوبات بسبب معارضة أحد تقارير المراجعة الداخلية؟
يكون بالتقرير المرسل لهيئة المراجعة يوضح نسبة إنجاز المهمة		X	هل هناك دليل يثبت تنفيذ التوصيات المدرجة مشروع تقرير المراجعة الداخلية؟
		X	هل في حالة تأخر المؤسسة في الرد عن التوصيات المقدمة في مشروع المراجعة يوقعها في مشاكل؟

		X	هل يقوم المراجع الداخلي بمراجعة هيئة الرقابة الخاصة بالمؤسسة؟
		X	هل تتم مراجعة الكشفات البنكية المتعلقة بالبنك المتعامل مع مؤسسة سونلغاز BNA؟
		X	هل تتم مراجعة قسم المحاسبة والمالية؟
		X	هل يتم مراجعة قسم الموارد البشرية للمؤسسة؟
	X		هل هيئة المراجعة الداخلية لا تتأكد من تنفيذ التوصيات المقدمة في تقرير المراجعة؟

ثانيا: الاختبارات في الميدان

بهدف دعم والتأكد من الإجابات الموجودة في استمارة الأسئلة للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية قمنا ببعض الاختبارات في الميدان، والتي تتمثل في:

1. التأكد من إرسال رسالة المهمة للمؤسسة محل المراجعة.
2. التأكد من احترام المؤسسة للتوصيات المعدة في التقرير والعمل على تنفيذها.
3. التأكد من أداء فريق المراجعة الداخلية مهمة المراجعة دون التقصير في ذلك؟
4. التأكد من سير مهمة المراجعة الداخلية في المؤسسة دون وجود مشاكل او عراقيل تعطل المهمة.
5. التأكد من اتباع فريق المراجعة الخطوات اللازمة لإجراء مهمة المراجعة.
6. التأكد من أن هيئة المراجعة الداخلية تعمل على التأكد من تنفيذ المؤسسة التوصيات المقدمة في التقرير.

المطلب الثالث: النتائج والتوصيات

لقد حاولنا من خلال الأسئلة المطروحة في استمارة الأسئلة والاختبارات الإلمام بالجوانب المؤثرة على الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المؤسسة حيث اعتمدنا في طرحنا للأسئلة إلى مراعاة الجوانب المتعلقة بفريق المراجعة الداخلية ، أداء مهمة المراجعة، تعامل المؤسسة مع فريق المراجعة، وهذا للحكم على طبيعة الممارسة المهنية لمهمة المراجعة الداخلية.

يتم فيما يلي تقييم نتائج المراجعة ضمن الفروع التالية:

أولاً: النتائج:

من خلال تحليلنا لمختلف مراحل وإجراءات مهمة المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز واستمارة الأسئلة الموجهة لمختلف الأسئلة الموجهة لمختلف المصالح المعنية والاختبارات التي قمنا بها توصلنا إلى النتائج التالية:

1. نقاط القوة:

يتميز هيئة المراجعة الداخلية بمجموعة من نقاط القوة نذكر منها:

- ✓ الالتزام الصارم بالسياسات الادارية المرسومة من خلال تقسيم العمل وتحديد المهام مقارنة ذلك بما تم فعله من جهة ومن جهة أخرى مقارنة ما تم فعلاً بما تم رسمه من الميزانيات التقديرية.
- ✓ تعمل على تقويم الأنظمة والوظائف والعمليات وكذا النوعية من خلال ملازمتها لهذه العناصر مما مكنها من ضبط الانحرافات داخل المؤسسة.

✓ تسخير الموارد المالية الكافية لإعداد عملية المراجعة الداخلية دون عراقيل.

✓ تنفيذ السياسات والمخططات من خلال المراجعة الداخلية والتأكد من تطبيقها.

2. نقاط الضعف:

يتخلل هيئة المراجعة الداخلية بمجموعة من نقاط الضعف نذكر منها:

- ✓ تعاني دائرة المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز من نقص في الموارد البشرية من مراجعين مساعدين ومسؤولي المهمات.

✓ عدم وجود مديريات فرعية للمراجعة الداخلية على مستوى فروع مؤسسة سونلغاز، هذا النقص من شأنه أن يزيد من كثافة الأعمال على المراجعين بدلا من توزيعها وتخصيصها كي تزيد من فعاليتهم.

✓ الاعتقاد السائد بين الموظفين للهيئات محل المراجعة في بعض الأحيان من قبل الموظفين بأن المراجع يقوم بوشاية إلى المسؤولين الذين سوف يعاقبون الجهة المتسببة في الخطأ، الأمر الذي يؤدي بالموظفين بأن يمدوا المراجعين بالمعلومات غير كافية وإخفاء بعضها عليهم إذا كانت تسبب اكتشاف بعض الأخطاء المرتكبة، وهذا من شأنه أن يضعف درجة التعاون بين الموظفين مع المراجعين للوصول إلى النتائج والأهداف المرجوة من مهمة المراجعة الداخلية.

✓ هناك ضعف في نظام المعلومات الموجود في المؤسسة، وذلك بسبب البعد الجغرافي ، حيث عند قيام المراجع بمهمة المراجعة أو طلب مدير المراجعة لسجلات ووثائق تبريرية لأحداث خاصة بالمهمة فإن ذلك يتطلب وقتا وجهدا كبيرا للحصول عليها، سواء كان بانتقال المراجع إلى الهيئة محل المراجعة أو بإرسال هذه الأخيرة للوثائق المطلوبة، مما يضطر بالمراجع إلى تضيق الوقت وعند الحصول على المعلومات سوف يبذل جهود مضاعفة لأداء مهامه في وقته المحدد مما يضعف قوة التركيز لدى المراجع، قد يؤدي ذلك تدني درجة فعالية المراجعة الداخلية في المساهمة في مختلف العمليات التي من الممكن أن تؤثر فيه، وكذلك يؤدي إلى إعطاء تفسيرات خاطئة على بعض الحقائق الموجودة أو أنها تعرقل من عملية الوصول إلى توحيد النتائج.

ثانيا: التوصيات المقترحة

نظرا للأهمية التي تكتسبها عملية المراجعة الداخلية، يجب التركيز على مقوماتها الأساسية والعمل على معالجة نقائصها، نستعرض بعض التوصيات التي نراها ضرورية للزيادة من عملية المراجعة الداخلية، وهي كما يلي:

✓ زيادة عدد مراجعين مساعدين ومسؤولي المهمات في هيئة المراجعة وذلك من أجل أن يكتمل الهيكل التنظيمي لدائرة المراجعة.

- ✓ العمل على زيادة عدد المديریات الفرعية للمراجعة الداخلية على مستوى الفروع لمؤسسة سونلغاز، وذلك من أجل توزيع وتخصيص أعمال المراجعة لزيادة فعاليتها.
- ✓ العمل على تطوير نظام المعلومات للمؤسسة لتقليل من الجهد والوقت على المراجعين الداخليين ليساعد في فعالية المعالجة الداخلية.
- ✓ اعتماد نظام متكامل وفعال للرقابة الداخلية في المؤسسة من شأنه أن يحمي هذه الأخيرة من الوقوع في أشكال الغش والتلاعب والاسراف بغية الوصول إلى الأهداف المسطرة.
- ✓ رسم استراتيجية للتأهيل الإداري تنطلق من تشخيص واقع الأنظمة الفرعية المختلفة ومن الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة، ليسمح للنظام الإداري للمؤسسة الاقتصادية من توليد معلومات ذات مصداقية، معبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات وفق ما يتطلبه الإطار الجديد للتسيير.

خلاصة:

من خلال قيامنا بإجراء دراسة ميدانية في إحدى المؤسسات العمومية الاقتصادية والمتمثلة في " المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز للوسط بالوادي " يمكن أن نستنتج النقاط التالية:

تعتبر المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي من أهم المؤسسات العمومية الجزائرية لما لها من دور هام في الاقتصاد الوطني، فوجود نظام مراجعة داخلي جيد يعتبر ضرورة حتمية لحماية الأهداف المسطرة من طرف المسؤولين.

وللتعرف على جوانب الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي اعتمدنا على عينة لسير مهمة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة بالاستعانة بالتقارير المرسلة والمستلمة من هيئة المراجعة الداخلية و المؤسسة محل المراجعة وكذا استعمال استمارة الأسئلة و الطريقة المباشرة أي الاتصال المباشر مع الموظفين المنفذين والمتدخلين في مختلف مراحل وإجراءات المراجعة.

ويمكننا القول بأن مؤسسة سونلغاز ومن خلال تقييم وتشخيص واقع الممارسة المهنية وكذا الوقوف على منهجية المراجعة الداخلية في المؤسسة أنها ترقى لتطبيق المعايير والمناهج لحد ما ويرجع ذلك للطاغم الجيد لدى المؤسسة.

الخاتمة العامة

إن المؤسسة الاقتصادية العمومية ومع كبر حجمها وأهميتها في تنمية القطاع الاقتصادي دفعها إلى البحث عن وسيلة تحمي ممتلكاتها من الضياع والإهمال والغش كما تضمن لها الاستمرار لتحقيق أهدافها وقراراتها المسطرة مسبقا تمثلت في المراجعة الداخلية وهي وظيفة رقابية عن طريقها يتم فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية الأخرى.

فالمراجعة الداخلية تعتمد على معايير ممارسة المراجعة الداخلية المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع الداخلي باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف

و تعتبر معايير ممارسة المراجعة الداخلية المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع الداخلي باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف.

ومن بين الصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية هو إعداد تقرير المراجعة في ظل كبر حجم المنشآت وتعقد عملياتها وتشعبها، لذا استخدم أسلوب المعاينة الإحصائية الذي يعتمد على فحص عينة من مجموعة مفردات لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة عن طريق ما يفسر عنه فحص هذه العينة، وغالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجموعة ككل.

تعتبر المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي من أهم المؤسسات العمومية الجزائرية لما لها من دور هام في الاقتصاد الوطني، فوجود نظام مراجعة داخلي جيد يعتبر ضرورة حتمية لحماية الأهداف المسطرة من طرف المسؤولين.

1- اختبار الفرضيات:

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصلين توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي بواسطتها يمكن اختبار صحة الفرضيات من عدمها.

الفرضية الأولى: " تكمن أهمية المراجعة الداخلية في حماية أصول المؤسسة بمختلف أنواعها وتطوير أهدافها " إذ توصلنا من خلال الدراسة النظرية للفصل الأول الاتفاق مع الفرضية، حيث اتضح أن المراجعة الداخلية تهدف إلى تطوير الأنشطة الاقتصادية ورفع كفاءتها الإنتاجية من خلال فحص وتقييم للأنشطة والعمليات في المؤسسة مما يساعد لتحقيق أهدافها المرجوة.

فيما يتعلق بالفرضية الثانية التي تتمثل في: " تلتزم المؤسسات الاقتصادية العمومية بشكل كلي للتشريعات القانونية التي تحدد منهجية المراجعة الداخلية " إذ توصلنا من خلال دراستنا إلى الاتفاق مع الفرضية، حيث اتضح أن المراجعة الداخلية خلال القيام بعملية المراجعة تستند على التشريعات من الإدارة العليا أثناء القيام بعملية المراجعة بدءاً من موضوع المراجعة وتاريخ المراجعة إلى القرارات التي يجب تنفيذها في تقرير المراجعة الداخلية.

أما فيما يخص الفرضية الثالثة والمتمثلة في: " يتجلى أثر المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية العمومية في طبيعة القرارات المتخذة بناءً على تقارير المراجعة " ثبت صحتها وذلك من خلال أن المراجعة الداخلية تجسد قرارات السلطات على مختلف المستويات الإدارية بناءً على التوصيات المقدمة في تقرير المراجعة الذي تعدده بعد عملية المراجعة والتأكد من مدى تنفيذ تلك التوصيات.

2- النتائج:

بناءً على ما ورد في الدراسة السابقة تم الوصول إلى النتائج التالية:

- أن المراجعة الداخلية وظيفة رقابية عن طريقها يتم فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية الأخرى، كما تتمتع بخصائص محددة عن كونها وظيفة جديدة، إضافة إلى هذا فإن المراجعة الداخلية ترتبط بعدة تنظيمات و وظائف داخل المؤسسة و خارجها و هذا ما يجعلها تحتل مكانة راقية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

- تمثل معايير ممارسة المراجعة الداخلية فائدة هامة للإدارة باعتبارها تضمن كفاءة ودور المراجعة الداخلية كما تمكن ممارسي مهنة المراجعة الداخلية من استخدام هذه المعايير كمرشد جيد يعتمد عليه لمزاولة المهنة.

- إن من بين الصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية هو اعداد تقرير المراجعة في ظل كبر حجم المنشآت وتعقد عملياتها وتشعبها، لذا استخدم أسلوب المعاينة الإحصائية الذي يعتمد على فحص عينة من مجموعة مفردات لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة، عن طريق ما يفسر عنه فحص هذه العينة، وغالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجموعة ككل.

- تعتبر المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي من أهم المؤسسات العمومية الجزائرية لما لها من دور هام في الاقتصاد الوطني، فوجود نظام مراجعة داخلي جيد يعتبر ضرورة حتمية لحماية الأهداف المسطرة من طرف المسؤولين.

3- الاقتراحات و التوصيات:

- على ضوء الفرضيات والنتائج المتوصل إليها يمكننا اقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين أداء الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وتحسين درجة الاستفادة منها في المؤسسات الجزائرية، والتي نوردتها على النحو التالي:

- يجب الاهتمام بالمراجعة الداخلية في الجزائر عن طريق إنشاء منظمة مهنية تسهر على تنظيم ومتابعة آليات مزاوله المهنة مع إصدار معايير المراجعة الداخلية تتوافق والمعايير الدولية، إضافة إلى وضع ميثاق أخلاقيات المهنة التي تأخذ بعين الاعتبار بيئة الأعمال الجزائرية.

- ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي جاءت بها المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة، والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لمعايير المراجعة الداخلية.

- توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المراجعين الداخليين للقيام بمهامهم وتقلل من جهدهم وتزيد من تركيزهم و فعاليتهم.

- ضرورة التنسيق والتعاون ما بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي لزيادة فعالية عملية المراجعة و توفير الوقت والجهد الذي يبذله المراجعين.

- يجب على المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز أن تزيد من الطاقم البشري لمديرية المراجعة الداخلية وإنشاء مديريات فرعية للمراجعة الداخلية على مستوى فروع المؤسسة، هذا من شأنه أن يسرع ويزيد من فعالية العمل من قبل المراجعين الداخليين للمؤسسة.

4- أفاق البحث

هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع والتي نقترحها بأن تكون إشكالية لمواضيع بحث قادمة مثل:

- واقع وأفاق المراجعة المالية في الجزائر وفق النظام المالي المحاسبي الجديد.
- أثر اعتماد حوكمة الشركات في تفعيل المراجعة الداخلية في الجزائر.
- الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في الشركات متعددة الجنسيات.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

1. الكتب:

- ✍ أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1986.
- ✍ السيد محمد، المراجعة والرقابة والمالية، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.
- ✍ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2005.
- ✍ الدهراوي كمال الدين مصطفى، سرايا محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، 2001.
- ✍ أحمد صلاح العمرات، المراجعة الداخلية لإطار النظرية والمحتوى السلوكي، دار النشر، عمان- الأردن، 1990.
- ✍ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- ✍ إبراهيم عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، جامعة المنصورة، مصر، 2004.
- ✍ إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، الطبعة الثانية، دار الهاني، مصر، 1987.
- ✍ إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي- ليبيا، 1990.
- ✍ جمعة أحمد حلمي، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان- الأردن.
- ✍ جلاطو الجيلالي، الإحصاء، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر.
- ✍ خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان- الأردن، 2001.
- ✍ خلف عبدالله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي والدولي، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- ✍ داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، دار الكتب العلمية، لبنان، 2007.
- ✍ رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادي المراجعة بين الفكر و التطبيق، الفاروق الحديث للطباعة والنشر، 1987.
- ✍ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- ✍ عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية- مصر.
- ✍ عبد الوهاب خياطة، تفتيش الحسابات ومراجعة الميزانيات، الطبعة الثالثة، مطبعة طبرين، 1996.
- ✍ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرياء، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكللي، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- ✍ عبيد سعد شريم، لطيف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركزو الأيمن للنشر والتوزيع، صنعاء - اليمن، 2007.
- ✍ عطا لله محمود سوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، الطبعة الأولى، مكتب الشباب، القاهرة، مصر، 1994.

كـ غسان فلاح المطازنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2006.

كـ محمود حامد منصور وآخرون، أساسيات المراجعة، القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة- مصر، 1999.

كـ محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 1996.

كـ محمد التهامي طوهر سعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

كـ محمد سمير الصبان، محمد فيومي محمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت- لبنان، 1990.

كـ محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.

كـ منصور ، علم الإحصاء الوصفي المبرمج، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان- الأردن، 1999.

كـ محمد أمين، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 1999.

كـ نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992.

كـ يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراقة، عمان، 2000.

2. المذكرات:

كـ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.

كـ الحسين محمود زعرب، العوامل المؤثرة في استخدام العينة الاحصائية في عملية التدقيق، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، غزة- فلسطين، 2010.

كـ شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالي في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009.

كـ لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة-الجزائر، 2009.

كـ لطفي شعبانين، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

كـ عبد السلام عبدالله ، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2010.

كـ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة اقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1965، سكيكدة- الجزائر، 2007.

✍ عيادي محمد الأمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.

✍ نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة ماجستير، جامعة عمار ثلجي. الأغواط - الجزائر، 2007.

3. المجالات والدوريات:

✍ أجمد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة التدقيق، العدد 51، 2002.

✍ سعيد عبد العزيز سليمان، إدارة التدقيق الداخلي مجلة المدقق، العدد (67-68) أيلول، 2006.

✍ هيثم السعافين، التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتدقيق الرقابة الحكومية، مجلة المدقق العدد (63-64)، أوت 2005.

4. القوانين:

✍ القانون التجاري للجمهورية الجزائرية المادة 584.

✍ القانون التجاري للجمهورية الجزائرية المادة 609.

✍ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 2، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 المادة 40.

✍ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 2، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 المادة 58.

ثانيا: باللغة الأجنبية

✍ Lemant.Olivier : La conduite d'une mission d'audite interne, Dunod, Paris, 1995.Paris.

ثالثا:المراجع الالكترونية:

✍ <http://www.sonelgaz.dz>